

**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Φορολογική
Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών
Αποφάσεων**

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

**Διπλωματική Εργασία
Φορολογικός έλεγχος φπα**

του

**ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ ΣΩΤΗΡΙΟΥ ΞΑΝΘΟΠΟΥΛΟΥ ΤΟΥ
ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΥΣ**

Επιβλέπων Καθηγητής: ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ

**Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού
Διπλώματος στη
Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση
Στρατηγικών Αποφάσεων**

ΜΑΙΟΣ 2022

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την εκπόνηση της παρούσας μεταπτυχιακής εργασίας ολοκληρώθηκε η φοίτηση μου στο Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές για τις γνώσεις που μας μετέδωσαν και ιδιαίτερα τον επιβλέποντα καθηγητή μου Θεοφάνη Καραγιώργο, για την υποστήριξη του μεταπτυχιακού προγράμματος με πλούσιο εκπαιδευτικό υλικό.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

		Σελίδα
	Εισαγωγή	5
	Abstract	6
1	ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ	7
1.1	Έννοια και χαρακτηριστικά του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας	7
1.2	Ιστορία του ΦΠΑ στην ΕΕ	7
1.3	Καθιέρωση του ΦΠΑ στην Ελλάδα	8
1.4	Χαρακτηριστικά του ΦΠΑ	9
2	ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	11
2.1	Φοροδιαφυγή και ΦΠΑ	11
3	ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ	18
3	Μέθοδοι του φορολογικού ελέγχου φπα βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας	18
3.1	I. Εφαρμογή νέων διαδικαστικών διατάξεων με τον Ν.4174/2013.	18
3.2	Αρμόδιες Φορολογικές αρχές για τον έλεγχο	19
3.3	Επιλογή Υποθέσεων Προς Έλεγχο	39
3.4	Εξουσίες Της Φορολογικής Διοίκησης	40
3.5	Δυνατότητες ελέγκτικών οργάνων κατά τον φορολογικό έλεγχο	41
3.6	Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία	42
3.7	Νόμος 2859/2000	43
3.8	Διαδικασία φορολογικού ελέγχου	48
3.9	Προγράμματα Φορολογικού Ελέγχου Φπα	51
3.9.1	Προετοιμασία Ελέγχου	52
3.9.2	Έλεγχος φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) βάσει της Α.1293/2019	53
3.9.3	ΕΛΕΓΧΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1124/2015 & 1036/2017	59
3.9.4	Προσωρινός έλεγχος για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ	64
3.10	Ανάλυση των Ελεγκτικών ενεργειών -Απαραίτητα δικαιολογητικά	76
3.10.1	Έκπτωση ΦΠΑ- Προϋποθέσεις	76
3.10.2	Έλεγχος υποχρέωσης σχηματισμού prorata	77
3.10.3	Αποδεικτικά στοιχεία για την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών	80
3.10.4	Έλεγχος για την ύπαρξη πλαστών και εικονικών στοιχείων	82
3.10.5	Σκοπός και περιπτώσεις έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων	83
3.10.6	Έλεγχος εντοπισμού πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων	88
3.11	Έλεγχος ενδοκοινοτικών συναλλαγών	96
3.11.1	Φοροδιαφυγή φπα στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές	96
3.11.2	Έλεγχος ενδοκοινοτικών παραδόσεων	99
3.11.3	Ελεγκτικές επαληθεύσεις απαλλαγής ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών παραδόσεων	102
3.12	Έλεγχος στις υπηρεσίες μεταφορών	
4	ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ	109
4.1	Παράγοντες Φοροδιαφυγής και ελλείμματος του ΦΠΑ.	109
4.2	Μέτρα και προτάσεις για την αντιμετώπιση τους	110
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	114

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) είναι ο σημαντικότερος φόρος κατανάλωσης που εφαρμόζεται σε όλα σχεδόν τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αγοράζονται και πωλούνται για χρήση ή κατανάλωση στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ). Ο έμμεσος αυτός φόρος συμβάλλει σημαντικά τόσο στον εθνικό προϋπολογισμό, όσο και στον προϋπολογισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης και για αυτόν τον λόγο ο δραστικός περιορισμός της φοροδιαφυγής, του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι πρωταρχικής σημασίας μέλημα όλων κυβερνήσεων και ειδικά της φορολογικής διοίκησης. Ο φορολογικός έλεγχος φπα, αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα εργαλεία για την εξασφάλιση της φορολογικής συμμόρφωσης και τον περιορισμό του φαινομένου της φοροδιαφυγής.

Στην παρούσα διπλωματική εργασία, επιχειρείται η παρουσίαση της μεθοδολογίας που ακολουθείται στον φορολογικό έλεγχο φπα, βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

. -Στο πρώτο κεφάλαιο, παρουσιάζεται σύντομη ιστορική αναφορά σχετικά με την καθιέρωση του φπα στην χώρα μας και στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

-Στο δεύτερο κεφάλαιο, αναλύονται οι έννοιες του φπα και της φοροδιαφυγής του φπα με περιγραφή των χαρακτηριστικών στοιχείων. Επίσης στο ίδιο κεφάλαιο παρουσιάζονται στατιστικά στοιχεία του ελλείμματος συμμόρφωσης ως προς την απόδοση ΦΠΑ.

-Στο τρίτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται οι ισχύουσες διαταξεις, η μεθοδολογία του φορολογικού ελέγχου και τα προγράμματα ελέγχου που εφαρμόζονται βάσει των νόμων και των εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί από την φορολογική διοίκηση.

-Τέλος στο τέταρτο κεφάλαιο, γίνεται προσπάθεια καταγραφής των παραγόντων που συντελούν στην μη απόδοση του φπα αλλά και διατυπώνονται προτάσεις για την αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής φπα που αντιστοιχεί στις συναλλαγές που πραγματοποιούνται στη χώρα μας καθώς και του φπα που αντιστοιχεί στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

ABSTRACT

The Value Added Tax (VAT) is the most important tax on consumption that is applied on almost all the goods and services that are either bought or sold for use or consumption in the European Union (EU). This indirect tax contributes greatly both to the national revenue and that of the EU as well, and for this reason drastic measures for thwarting tax evasion is of paramount importance for all governments and especially the inland revenue authorities. The VAT auditing is one of the most important tools that can guarantee compliance with tax regulations and limiting effectively tax evasion.

In my dissertation I will attempt to present the methodology that is followed concerning VAT auditing according to the current legislation.

In the 1st chapter, I will briefly present the historical context of the VAT in Greece and in the EU.

In the 2nd chapter I will analyze the concepts of VAT and tax evasion describing their characteristics. I will also present the statistics of the non-compliance with the VAT tax returns.

In the 3rd chapter I will present the current legislation, the methodology of tax auditing and the auditing programs that are used according to the laws and the regulations that issued by the inland revenue administrative authorities.

Finally, in the 4th chapter I will attempt to record the causes of non-compliance with VAT tax returns and propose ways of dealing with VAT tax evasion concerning the transactions that take place in Greece, as well as the intra EU ones.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

1.1 Έννοια και χαρακτηριστικά του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας είναι έμμεσος φόρος που επιβλήθηκε από το "Παράγωγο Δίκαιο" του Κοινοτικού Δικαίου στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο Φ.Π.Α επιβλήθηκε στην Ελλάδα το 1987 (Ν. 1642 - ΦΕΚ 125 - 21.08.1986)«ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ»), ως υποχρέωση της χώρας μας στις Κοινοτικές επιταγές για την ολοκλήρωση της λειτουργίας της Κοινής Αγοράς.

1.2 Ιστορία του Φ.Π.Α. στην ΕΕ

Το έτος 1957 διορίζεται από την Κομισιόν (Ευρωπαϊκή Επιτροπή) μια ειδική επιτροπή φορολογικής εναρμόνισης με πρόεδρο τον καθηγητή Neumark προκειμένου να εργαστεί στην κατεύθυνση υπαρξης ενιαίας εναρμόνισης στην έμμεση φορολογία των κρατών-μελών της ΕΟΚ. . Η Επιτροπή Νιούμαρκ όπως καθιερώθηκε να λέγεται εξετάζοντας τις μέχρι τότε πρακτικές ανά τον κόσμο, πρότεινε την κατάργηση όλων των εφαρμοζομένων εσωτερικών (εθνικών) σωρευτικών φόρων κύκλου εργασιών και την αντικατάστασή τους μ' ένα μόνο φόρο, τον Φ.Π.Α., που εφάρμοζε επιτυχώς την εποχή εκείνη η Γαλλία σε κάθε στάδιο συναλλαγής πάνω στη προστιθέμενη αξία. Οι προτάσεις της Επιτροπής Νιούμαρκ τελικά έγιναν αποδεκτές και άρχισαν να υλοποιούνται στις 11 Απριλίου του 1967 με την έκδοση από το τότε Συμβούλιο Υπουργών των δύο πρώτων οδηγιών (ντιρεκτίβες), 62/227/ΕΟΚ και 67/228/ΕΟΚ, δια των οποίων και καθιερώθηκε ο Φ.Π.Α. ως κοινό σύστημα φόρου κύκλου εργασιών στα κράτη-μέλη. Αυτές καθιέρωσαν και τις αρχές του Φ.Π.Α. (αντικείμενα-πράξεις, υπόχρεους, συντελεστές, βεβαιώσεις κ.λπ.). Η εισαγωγή του Φ.Π.Α., βάσει των παραπάνω, ολοκληρώθηκε σταδιακά το 1973.

Στις 11 Μαΐου του 1977, 10 χρόνια μετά την έκδοση της 2ης οδηγίας εκδόθηκε η 6η οδηγία (77/388/ΕΟΚ) η οποία συμπλήρωσε και ολοκλήρωσε κενά πρακτικής των δύο προηγούμενων επεκτείνοντας τον Φ.Π.Α. μέχρι και το λιανικό εμπόριο. Η οδηγία αυτή έπρεπε να τεθεί σε ισχύ από τις 1 Ιανουαρίου του 1978, πλην όμως δύο μόνο κράτη-μέλη, το Βέλγιο και το Ηνωμένο

Βασίλειο είχαν συμμορφωθεί. Έτσι το Συμβούλιο Υπουργών με την 7η οδηγία (78/558/ΕΟΚ) παρέτεινε την προθεσμία εφαρμογής για ένα χρόνο ακόμη. Τελικά οι τελευταίες χώρες-μέλη, η Γερμανία και το Λουξεμβούργο εφάρμοσαν τον Φ.Π.Α. στις 1 Ιανουαρίου του 1980. Η 6η αυτή οδηγία είναι και η σπουδαιότερη κοινοτική πράξη βάσει της οποίας ρυθμίστηκε αρχικά ο Φ.Π.Α. ως κοινό φορολογικό σύστημα στην ΕΕ, αλλά και για όλες τις νεότερες συμπληρώσεις και τροποποιήσεις.

Ο ομοιόμορφος υπολογισμός του φόρου απ' όλα τα κράτη-μέλη καθώς και ο υπολογισμός ενός κοινού ποσοστού επ' αυτού αποτελούν τα βασικότερα στοιχεία στη χρηματοδότηση του κοινοτικού προϋπολογισμού, και αυτός είναι ο λόγος που παρακολουθείται ιδιαίτερα η εφαρμογή του στα κράτη-μέλη.

1.3 Καθιέρωση του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα

Στην Ελλάδα ο φπα καθιερώθηκε την 1η Ιανουαρίου 1987 με τον νόμο 1642 της 21ης Αυγούστου 1986 με τρίχρονη καθυστέρηση (επρόκειτο να τεθεί σε εφαρμογή την 1η Ιανουαρίου 1984, όμως η Ελλάδα ζήτησε αναβολή για τεχνικού χαρακτήρα δυσκολίες) και ο συντελεστής του ήταν 6% για είδη λαϊκής κατανάλωσης, 18% για υπηρεσίες και 36% για είδη πολυτελείας. Για ένα μικρό χρονικό διάστημα η εφαρμογή του προκάλεσε αρρυθμία στην αγορά. Οι πρώτοι που πλήρωσαν τον φόρο, ήταν οι πελάτες των κέντρων διασκέδασης όπου γιόρτασαν το πρωτοχρονιάτικο ρεβεγιόν, με τον συντελεστή του 36%.

Σήμερα ο Φ.Π.Α. ορίζεται από το Νόμο υπ'αριθμόν 2859 του 2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000 ως είδος έμμεσου φόρου που επιβάλλεται στις συναλλαγές σε ολόκληρη την ελληνική επικράτεια εκτός από την περιοχή του Αγίου Όρους. Έχει τα χαρακτηριστικά φόρου κύκλου εργασιών και μετακυλιέται από τον κατά νόμο υπόχρεο στον αντισυμβαλλόμενο. Αποδίδεται τμηματικά σε κάθε στάδιο συναλλαγής στην προστιθέμενη αξία και μετακυλιέται ολόκληρος στην τελική κατανάλωση. Κάθε βαθμίδα παραγωγής ή συναλλαγής φορολογείται ως προς το επιπλέον τίμημα που εισπράττει ο προμηθευτής, δηλαδή ως προς την αξία που προστίθεται στο αγαθό κατά την κάθε βαθμίδα επεξεργασίας του. αυτό Ονομάζεται φόρος *προστιθέμενης* αξίας καθώς υπολογίζεται στη διαφορά μεταξύ αξίας παράδοσης των αγαθών και αξίας κτήσης τους. Με τον Φ.Π.Α. το κράτος εισπράττει φόρο από κάθε συναλλαγή, ενώ από το 2006 και έπειτα επιβαρύνει και τις οικοδομικές εργασίες και υλικά. (<https://el.wikipedia.org>)

1.4 Χαρακτηριστικά του ΦΠΑ

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) που αποτελεί μία από τις μεγαλύτερες θεσμικές φορολογικές μεταβολές, που έγιναν στην χώρα μας. Με σκοπό την καλύτερη κατανόηση της λειτουργίας του ΦΠΑ, παραθέτουμε τα ακόλουθα χαρακτηριστικά :

- Είναι έμμεσος φόρος που επιβαρύνει την εγχώρια τελική κατανάλωση. Ο έμμεσος φόρος (ο ΦΠΑ ως έμμεσος φόρος) σημαίνει ότι η επιχείρηση, απλώς εισπράττει το φόρο για το κράτος και αποδίδει τα εισπραχθέντα ποσά σε καθορισμένες περιόδους, ενώ η πραγματική φορολογική επιβάρυνση επηρεάζει τον τελικό καταναλωτή, επειδή ο φόρος ενσωματώνεται στις τελικές τιμές αγαθών και υπηρεσιών. Αυτό σημαίνει επίσης ότι για τους ενδιάμεσους φορολογούμενους ο ΦΠΑ είναι χρηματοοικονομικά «ουδέτερος» (δεύτερο πολύ σημαντικό σημείο) - δεν έχει κανένα κόστος χρήματος.
- Είναι φόρος αναλογικός γιατί οι συντελεστές αυτού είναι σταθεροί ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας βάσης.
- Ο ΦΠΑ λειτουργεί με ουδέτερο και διαφανή τρόπο και ο ρόλος του αναμένεται να αυξηθεί τα επόμενα χρόνια καθώς η οικονομική επιβράδυνση και η γήρανση του πληθυσμού, επιβαρύνει άλλες πηγές εσόδων (Επιτροπή της ΕΕ, 2010α).
- Είναι φόρος επιρριπτόμενος από τον υπόχρεο στον αντισυμβαλλόμενο και ο πωλητής του αγαθού ή ο παρέχων την υπηρεσία είναι υπόχρεος για την εμπρόθεσμη πληρωμή το φόρου στο Δημόσιο ακόμη και εάν ο αγοραστής/λήπτης αρνηθεί την καταβολή του. Στην περίπτωση αυτή η μεταξύ διαφορά τους είναι αστική και επιλύεται δικαστικά χωρίς οποιαδήποτε παρέμβαση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
- Είναι “κοινοτικός φόρος” αφού οι κύριες διατάξεις του ΦΠΑ είναι διατάξεις του Κοινοτικού δικαίου (6^η Οδηγία) που έχουν ενσωματωθεί στο εθνικό μας δίκαιο (Κώδικας ΦΠΑ) και επιπλέον ο ΦΠΑ είναι σημαντικότερος πόρος του προϋπολογισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο ΦΠΑ είναι κοινοτικός φόρος με την έννοια ότι τα κράτη μέλη της Ε.Ε. είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν τον ΦΠΑ με ομοιόμορφο τρόπο.
- Ο ΦΠΑ είναι ένας γενικός φόρος, δεδομένου ότι εφαρμόζεται για όλες τις παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση με το συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται σε αυτά.
- Ο ΦΠΑ είναι ένας φόρος κατανάλωσης επειδή βαρύνει τον τελικό καταναλωτή και όχι τις επιχειρήσεις που συμμετέχουν στην παραγωγή ή τη διανομή των εμπορευμάτων ή την

παροχή των υπηρεσιών. Ο φόρος κατανάλωσης εισρέει στο Δημόσιο Ταμείο του Κράτους Μέλους της τελικής κατανάλωσης.

- Ο ΦΠΑ εισπράττεται τμηματικά , μέσω ενός συστήματος επιμέρους πληρωμών που αντιστοιχούν στην προστιθέμενη αξία από τις εγγεγραμμένες επιχειρήσεις(υποκείμενες στο φόρο) προς τις Φορολογικές Αρχές . Οι υποκείμενοι στο φόρο δικαιούνται να εκπίπτουν τον ΦΠΑ που καταβάλλουν στη Φορολογική Αρχή κατά το ποσό του ΦΠΑ που κατέβαλαν σε προηγούμενο στάδιο. Κατά συνέπεια, ο ΦΠΑ είναι ουδέτερος σε σχέση με τον αριθμό των συναλλαγών.
- Ο ΦΠΑ δεν επιβάλλεται σε ορισμένα αγαθά (υπάρχουν ορισμένοι άλλοι φόροι που επιβάλλονται σε συγκεκριμένα είδη αγαθών όπως το αλκοόλ, ο καπνός, η ηλεκτρική ενέργεια), αλλά στην οικονομική δραστηριότητα, τη λεγόμενη φορολογητέα συναλλαγή.(<https://eur-lex.europa.eu > legal-content>)

Υπάρχουν 4 κατηγορίες φορολογητέων συναλλαγών:

-προμήθεια αγαθών

-παροχή υπηρεσιών

-ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών - συναλλαγή μεταξύ μερών από διαφορετικά κράτη μέλη της ΕΕ

-εισαγωγές προϊόντων που εισάγουν από τρίτες χώρες, δηλαδή δεν είναι μέλη της ΕΕ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

2.1 Φοροδιαφυγή και φπα

Ως φοροδιαφυγή (**tax evasion**) ορίζεται κάθε παράνομη πράξη η παράλειψη του φορολογούμενου η οποία αποσκοπεί στη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης που του αναλογεί η με την οποία επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης ή στην αποφυγή καταβολής των φόρων που έχουν βεβαιωθεί. (Ernst & Young, 2016).

Η φοροδιαφυγή δηλαδή αποτελεί καταστρατήγηση του γράμματος και του πνεύματος του φορολογικού νόμου . Γεωργακόπουλος Θ. (2012) : “Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική” σελ 307, Εκδόσεις Ε. Μπένου

Επίσης φοροροδιαφυγή συνιστά και η μη απόδοση φόρων λόγω φορολογικής απαλλαγής που δόθηκε όταν το αποτέλεσμα της φορολογικής απαλλαγής η των κινήτρων για τα οποία δόθηκε η απαλλαγή δεν πραγματοποιήθηκε ποτέ. (Μανεσιώτης 1990)

Σύμφωνα με τον Φινοκαλιώτη (2020) “η φοροδιαφυγή παραβιάζει εξ ορισμού την αρχή της καθολικότητας του φόρου, καθόσον ο φόρος επιβάλλεται σε τμήμα μόνο της οικονομικής δύναμης του φοροφυγάδα, αλλά και την αρχή φορολογικής ισότητας, αφού οδηγεί -στην πράξη στην άνιση μεταχείριση ατόμων, που έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα και στην ίση μεταχείριση ατόμων που έχουν διαφορετική φοροδοτική ικανότητα”.

Φοροαποφυγή (**tax avoidance**), χαρακτηρίζεται η συμπεριφορά εκείνη που εκμεταλλεύεται κενά ή ατέλειες της φορολογικής νομοθεσίας, χωρίς ωστόσο να παραβιάζει άμεσα τις σχετικές διατάξεις και αποσκοπεί στην ολική ή μερική αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης. Η φοροαποφυγή είναι επί της ουσίας μία συμπεριφορά η οποία αντίκειται στο πνεύμα και όχι στο γράμμα του νόμου. Μία ενέργεια συνιστά φοροαποφυγή, όταν περιέχει στοιχεία ανειλικρίνειας, πλαστότητας της εικονικότητας. Φοροαποφυγή έχει συντελεστεί στο πλαίσιο της εκμετάλλευσης των κενών, των ασαφειών και της κακής διατύπωσης της φορολογικής νομοθεσίας, ή διαφορετικά εκμετάλλευση δυνατοτήτων («παράθυρα»), οι οποίες δεν ήταν στην πρόθεση του νομοθέτη να παρασχεθούν. Η Φοροαποφυγή διαπράττεται με μυστικότητα ώστε να αποτραπεί η λήψη μέτρων εκ μέρους της φορορογικής αρχής η του νομοθέτη, για την πάταξη της φοροαποφυγής. «Το ζήτημα της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής», Taxheaven, Νασόπουλος Αντώνιος, 29-07-2016, διαθέσιμο στο <https://www.taxheaven.gr/circulars/24275/arora>

Η φορολογική νομοθεσία χαρακτηρίζει την φοροαποφυγή ως παράνομη, γιατί η συντριπτική πλειοψηφία των ενεργειών φοροαποφυγής στερούν σημαντικά έσοδα από το Ελληνικό κράτος. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 38 του Ν. 4174/2013 εισάγεται για πρώτη φορά στο Ελληνικό φορολογικό δίκαιο, γενικός κανόνας κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής με καταχρηστική χρήση της νομοθεσίας, προκειμένου να μην καταλύεται από τους φορολογούμενους το πνεύμα της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικότερα ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση ή η τεχνητή σειρά ρυθμίσεων που έχει δρομολογηθεί με βασικό σκοπό τη αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Διευκρινίζεται δε ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, βάσει των χαρακτηριστικών της οικονομικής υπόστασης

Η φοροδιαφυγή πλήττει την οικονομία ανάλογα με τη έκταση της και λειτουργεί ως τροχοπέδη στην ανάπτυξη και τον ανταγωνισμό. Οι επιπτώσεις της φοροδιαφυγής δεν περιορίζονται καθαρά στην οικονομική σφαίρα της ζωής μας αλλά έχουν και κοινωνικοπολιτικές επιπτώσεις οι οποίες επιδρούν στην κοινωνική συνοχή, τάξη

Στη χώρα μας η έκτασή της είναι μεγάλη και υπολογίζεται ότι κυμαίνεται μεταξύ 11 και 16 δισεκατομμυρίων ευρώ. Το ύψος της είναι πρόδηλο της σημαντικότητας του προβλήματος, όπως και η διακύμανσή του, της δυσκολίας - όσο το δυνατόν - της ακριβούς μέτρησής του., το έλλειμα ΦΠΑ είναι της τάξης των 7,34 δισεκατομμυρίων ευρώ, που ουσιαστικά είναι ένα ποσό το οποίο συμβάλλει καθοριστικά στην επιδείνωση του προβλήματος της φοροδιαφυγής.

Οι συνήθεις μορφές που μπορεί να λάβουν οι απάτες ΦΠΑ και έχουν άμεση σχέση με την φοροδιαφυγή είναι:

- ✓ Η μη υποβολή δήλωσης φπα η υποβολή ανειλικρινούς δήλωσης φπα με συνέπεια την μη απόδοση του ΦΠΑ που έχει εισπραχθεί από τον τελικό πελάτη.
- ✓ Με την υποβολή ψευδών δηλώσεων ΦΠΑ, στις οποίες καταχωρούνται εικονικές και ανύπαρκτες συναλλαγές, δαπάνες που δεν εκπίπτουν ή έχουν διαφορετικό συντελεστή ΦΠΑ, με σκοπό να μην αποδώσει η να αποδώσει ανακριβώς ή να συμψηφίσει ή να εκπέσει ανακριβώς ή λαβει παράνομα επιστροφή ΦΠΑ.
- ✓ Με τις μέθοδους απάτης ΦΠΑ μέσω κυκλικών συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων που βρίσκονται σε διαφορετικές χώρες της ΕΕ (η λεγόμενη απάτη «Καρουσέλ»), καθώς και επιχειρήσεων που βρίσκονται σε Τρίτες Χώρες και έχουμε εξαγωγή προϊόντων σε αυτές.

- ✓ Με την λήψη εικονικών τιμολογίων αγορών η δαπανών με συνέπεια την αύξηση των αγορών η των δαπανών τους με σκοπό στη συνέχεια τον συμψηφισμό η την έκπτωση, η την επιστροφή του η την μη απόδοση στο δημόσιο του αναλογούντος φπα.
- ✓ Με την παρέμβαση στους φορολογικούς μηχανισμούς, συνήθως εκ των υστέρων, δηλαδή, μετά την πώληση, είτε εξαφανίζοντας τα σχετικά φορολογικά στοιχεία πώλησης, είτε παραποιώντας αυτά με το να μειώνεται η αξία τους ή ο συντελεστής ΦΠΑ, στον οποίον κανονικά υπάγονται. Σε αυτή την περίπτωση, ο πελάτης έχει πληρώσει το πλήρες αντίτιμο της συναλλαγής και δεν συμμετέχει στη δόλια συμπεριφορά της επιχείρησης που λαμβάνει χώρα εκ των υστέρων και εν αγνοία του.

Συνολικά, το 2019, τα κράτη μέλη της ΕΕ εκτιμάται ότι απώλεσαν 134 δισ. ευρώ από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Το ποσό αυτό αντιστοιχεί σε απώλειες εσόδων **λόγω απάτης και φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ, αποφυγής και πρακτικών βελτιστοποίησης του ΦΠΑ**, χρεοκοπιών και πτωχεύσεων, καθώς και εσφαλμένων υπολογισμών και διοικητικών σφαλμάτων. Αν και ορισμένες απώλειες εσόδων είναι αδύνατο να αποφευχθούν, η αποφασιστική δράση και οι στοχευμένες απαντήσεις πολιτικής θα μπορούσαν κάνουν πραγματικά τη διαφορά, ιδίως όσον αφορά τη μη συμμόρφωση.

Η απώλεια εσόδων από τον ΦΠΑ έχει εξαιρετικά αρνητικό αντίκτυπο στις κρατικές δαπάνες για δημόσια αγαθά και υπηρεσίες από τις οποίες εξαρτόμαστε όλες και όλοι, όπως τα σχολεία, τα νοσοκομεία και οι μεταφορές. **Ο χαμένος ΦΠΑ θα μπορούσε επίσης να έχει αποδειχθεί επωφελής**, τη στιγμή που τα κράτη μέλη προσπαθούν να καλύψουν το χρέος που προέκυψε κατά την αρχική ανάκαμψη από την πανδημία COVID-19 ή να αυξήσουν τις φιλοδοξίες τους όσον αφορά τη χρηματοδότηση για το κλίμα.

Έπειτα από συνεχείς προσπάθειες βελτίωσης της κατάστασης, τόσο σε επίπεδο ΕΕ όσο και σε εθνικό επίπεδο, η σχετικά θετική τάση συνεχίστηκε το 2019 και το συνολικό έλλειμμα ΦΠΑ στα κράτη μέλη της ΕΕ μειώθηκε κατά περίπου 7 δισ. ευρώ σε σύγκριση με το προηγούμενο έτος. Η ΕΕ έχει ήδη καταβάλει σημαντικές προσπάθειες για τη βελτίωση του τρόπου είσπραξης του ΦΠΑ . Επιπλέον, **η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει στηρίξει τα κράτη μέλη για την καλύτερη μεταξύ τους συνεργασία** στο δίκτυο «Eurofisc», το οποίο αποτελείται από εθνικούς υπαλλήλους από τα 27 κράτη μέλη και τη Νορβηγία.

Από το 2019, τα μέλη του δικτύου χρησιμοποιούν ενεργά το εργαλείο «Ανάλυση Δικτύων Συναλλαγών» (TNA) που χρηματοδοτείται από την ΕΕ για την ταχεία ανταλλαγή και την από

κοινού επεξεργασία δεδομένων ΦΠΑ, και το οποίο τους παρέχει τη δυνατότητα να εντοπίζουν αυτόματα τη διασυνοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ σε πολύ πιο πρώιμο στάδιο. Το 2022, η Επιτροπή θα δρομολογήσει επίσης νομοθετικές προτάσεις για τον περαιτέρω εκσυγχρονισμό του συστήματος ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένης της ενίσχυσης του Eurofisc.

Σε ονομαστικούς όρους, το 2019 το συνολικό έλλειμμα ΦΠΑ της ΕΕ μειώθηκε κατά σχεδόν 6,6 δισ. ευρώ, στα 134 δισ. ευρώ, μείωση που συνιστά σημαντική βελτίωση σε σχέση με το προηγούμενο έτος, κατά το οποίο είχε σημειωθεί μείωση κατά 4,6 δισ. ευρώ. Αν και το συνολικό έλλειμμα ΦΠΑ βελτιώνεται μεταξύ του 2015 και του 2019, παραμένει άγνωστη η πλήρης έκταση των επιπτώσεων της πανδημίας COVID-19 στην καταναλωτική ζήτηση και, κατά συνέπεια, στα έσοδα από τον ΦΠΑ το 2020.

Το 2019, η Ρουμανία κατέγραψε το υψηλότερο εθνικό έλλειμμα συμμόρφωσης προς τον ΦΠΑ, έχοντας απολέσει το 34,9 % των εσόδων της από τον ΦΠΑ το 2019, ακολουθούμενη από την Ελλάδα (25,8 %) και τη Μάλτα (23,5 %). Τα μικρότερα ελλείμματα ΦΠΑ παρατηρήθηκαν στην Κροατία (1,0 %), τη Σουηδία (1,4 %) και την Κύπρο (2,7 %). Σε απόλυτες τιμές, τα υψηλότερα ελλείμματα συμμόρφωσης προς τον ΦΠΑ καταγράφηκαν στην Ιταλία (30,1 δισ. ευρώ), και τη Γερμανία (23,4 δισ. ευρώ).

Κράτος μέλος	Έλλειμμα ΦΠΑ %	Έλλειμμα ΦΠΑ (σε εκατ. ευρώ)	Κράτος μέλος	Έλλειμμα ΦΠΑ %	Έλλειμμα ΦΠΑ (σε εκατ. ευρώ)
Βέλγιο	12,3 %	4 444	Λιθουανία	21,4 %	1 048
Βουλγαρία	8,3 %	508	Λουξεμβούργο	6,6 %	267
Τσεχία	14,3 %	2 835	Ουγγαρία	9,6 %	1 483
Δανία	8,6 %	2 778	Μάλτα	23,5 %	287

Γερμανία	8,8 %	23 443	Κάτω Χώρες	4,4 %	2 660
Εσθονία	4,5 %	116	Αυστρία	8,7 %	2 895
Ιρλανδία	10,1 %	1 721	Πολωνία	11,3 %	5 379
Ελλάδα	25,8 %	5 350	Πορτογαλία	7,9 %	1 609
Ισπανία	6,9 %	5 840	Ρουμανία	34,9 %	7 411
Γαλλία	7,4 %	13 858	Σλοβενία	7,1 %	298
Κροατία	1,0 %	77	Σλοβακία	16,1 %	1 313
Ιταλία	21,3 %	30 106	Φινλανδία	2,9 %	646
Κύπρος	2,7 %	54	Σουηδία	1,4 %	597
Λετονία	8,3 %	237	Ηνωμένο Βασίλειο	8,9 %	17 176

Στα περισσότερα κράτη μέλη, η απόλυτη ετήσια μεταβολή του ελλείμματος ΦΠΑ ήταν χαμηλότερη από 2 ποσοστιαίες μονάδες. **Συνολικά, το ποσοστό του ελλείμματος ΦΠΑ μειώθηκε σε 18 κράτη μέλη.** Εκτός από την Κροατία και την Κύπρο, οι σημαντικότερες

μειώσεις του ελλείμματος ΦΠΑ σημειώθηκαν στην Ελλάδα, τη Λιθουανία, τη Βουλγαρία και τη Σλοβακία (μεταξύ -3,2 και -2,2 ποσοστιαίων μονάδων σε αυτές τις τέσσερις χώρες).

Στη Σουηδία, την Φινλανδία και την Εσθονία, οι φορολογικές αρχές έχουν επιτύχει εδώ και χρόνια να περιορίσουν την απώλεια εσόδων από τον ΦΠΑ σε λιγότερο από το 5 % του οφειλόμενου ΦΠΑ. **Οι μεγαλύτερες αυξήσεις του ελλείμματος ΦΠΑ παρατηρήθηκαν στη Μάλτα (+ 5,4 ποσοστιαίες μονάδες), στη Σλοβενία (+ 3 ποσοστιαίες μονάδες) και στη Ρουμανία (+ 2,3 ποσοστιαίες μονάδες).** (<https://www.imerisia.gr> > οικονομία > (Accessed: 2/12/21)

Η Ελλάδα, αν δεν υπήρχε η Ρουμανία, θα ήταν πρωταθλήτρια στην Ευρώπη στο κομμάτι της φοροδιαφυγής ΦΠΑ. Όπως προκύπτει από την έκθεση του Ευρωκοινοβουλίου, το 2020 η Ελλάδα έπρεπε να είχε έσοδα από ΦΠΑ κοντά στα 21 δισ. ευρώ, ωστόσο το ποσό που τελικά κατέληξε στα κρατικά ταμεία ήταν μόλις 15 δισ. Αυτό μεταφράζεται σε μία πολύ μεγάλη απώλεια εσόδων από ΦΠΑ που ανέρχεται σε 6 δισ. ευρώ ή ποσοστό 28,5%. Η κατάσταση αυτή αποκαλείται ως «κενό ΦΠΑ» και αποτυπώνει τη διαφορά μεταξύ των προσδοκώμενων και των πραγματικών εισπράξεων από τον ΦΠΑ και όπως δείχνουν τα στοιχεία σχεδόν 1 στα 3 ευρώ δεν εισπράττεται με τη φορολογική συμμόρφωση να διαμορφώνεται στο 68%. Βέβαια, όπως άλλωστε αναφέρεται στην σχετική έκθεση, καμία χώρα της ΕΕ, δεν πετυχαίνει το 100% των εισπράξεων του ΦΠΑ.

Οι εκτιμήσεις για το μέγεθος της παραοικονομίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, που καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι αντιστοιχεί περίπου στο ένα πέμπτο του κοινοτικού ΑΕΠ (2 τρισ. ευρώ), αποτελούν μια πρώτη ένδειξη για την έκταση του προβλήματος της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απάτης¹. Ωστόσο, φοροδιαφυγή μπορεί να υπάρξει στο πλαίσιο τόσο της καταγεγραμμένης όσο και της μη καταγεγραμμένης οικονομικής δραστηριότητας. Ειδικότερα, όσον αφορά τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), ο οποίος αποτελεί το 20% των εθνικών εσόδων, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εκτιμά ότι οι οργανωμένες διασυνοριακές απάτες που σχετίζονται με αυτόν κοστίζουν στα κράτη μέλη από 20 έως 35 δισ. ευρώ ετησίως. Schneider, F. (2012), «Size and development of the Shadow Economy from 2003 to 2012: some new facts».

. Η φοροδιαφυγή του φπα εμφανίζεται με πολλά διαφορετικά πρόσωπα και συχνά να συνδέεται και με άλλες μορφές οικονομικής παραβατικότητας (π.χ., λαθρεμπόριο, διαφθορά, σωματεμπορία, κ.λπ.). ενώ είναι φανερό ότι είναι και αλληλένδετες μεταξύ τους οι διάφορες κατηγορίες του οικονομικού εγκλήματος.

Επειδή έχει διαπιστωθεί ότι η απάτη στον ΦΠΑ έχει πολλά πλοκάμια και η καταπολέμηση της παρουσιάζει μεγάλες δυσκολίες και εμπόδια, οι ελεγκτικές αρχές, τόσο της ΕΕ, όσο και των κρατών-μελών, έχουν επικεντρωθεί στην διερεύνηση των μεθόδων αντιμετώπισης της απώλειας εσόδων φπα με στόχο την δραστική μείωση της έκτασης του φαινομένου.

3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

3. Μέθοδοι του φορολογικού ελέγχου φπα βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας

Ο ΦΠΑ αποτελεί βασικότατο φορολογικό έσοδο που αποφέρει σημαντικά ποσά στα δημόσια ταμεία και για το λόγο αυτό, βρίσκεται στο επίκεντρο των φορολογικών ελέγχων των αρμόδιων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων

Εσόδων. Συμβάλλει σημαντικά τόσο στον εθνικό προϋπολογισμό, όσο και στο προϋπολογισμό της ΕΕ.

Ο φορολογικός έλεγχος θεωρείται το πλέον αποτελεσματικό μέσο για την διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και για αυτό το λόγο κατέχει ύψιστη σημασία ως «όπλο» κατά της περιρρέουσας φοροδιαφυγής. Σκοπός επομένως, της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι να αναδείξει στο κεφάλαιο αυτό τις διαδικασίες και τα είδη του φορολογικού ελέγχου φπα έτσι όπως εφαρμόζονται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.

3.1 Εφαρμογή νέων διαδικαστικών διατάξεων με τον Ν. 4174/2013. και στο ΦΠΑ

Με τον ν. 4174/2013 θεσπίστηκαν από 1.1.2014 γενικές διατάξεις για την καθιέρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπου μεταξύ των άλλων εφαρμόζονται και στο ΦΠΑ (άρθρο 2 § 1 β' του ν.4174/2013). Όλες οι διαδικαστικές διατάξεις όλων των φορολογιών, τελών, εισφορών κ.λπ. που αναφέρονται στην εν λόγω διάταξη και στο σχετικό Παράρτημα που τη συνοδεύει τέθηκαν σε αδράνεια, δεδομένου ότι δεν υπάρχει ρητή κατάργησή τους. Κατά συνέπεια το ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ του κώδικα ΦΠΑ, που αφορά τις Διαδικαστικές Διατάξεις (άρθρα 48 – 59), δεν εφαρμόζεται πλέον από 1.1.2014 και έκτοτε τυγχάνουν εφαρμογής οι αντίστοιχες διατάξεις του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Ειδικότερα:

Το 7ο Κεφάλαιο του ν.4174/2013 (άρθρα 23 - 29) προβλέπει ότι οι εξουσίες της φορολογικής διοίκησης, η πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία, η είσοδος σε εγκαταστάσεις, η επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο, οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, τα αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου και η αμοιβαία διοικητική συνδρομή.

Βάσει των διατάξεων του άρθρου 40 του ίδιου νόμου προβλέπεται ότι η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, συμπεριλαμβανομένης της αναγκαστικής εκτέλεσης και της λήψης διασφαλιστικών μέτρων, ανήκει στην αρμοδιότητα του Γενικού Γραμματέα (νυν Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.).

Σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ίδιου νόμου προβλέπεται ότι για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 23-29 του κεφ. 7 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού (1.1.2014) δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία.

3.2 Αρμόδιες Φορολογικές Αρχές για τον έλεγχο

Με τις διατάξεις του κεφαλαίου Α΄ του ν. 4389/2016 (άρθρα 1-43) συστάθηκε η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και η λειτουργία της άρχισε την 1.1.2017 (άρθρο 43).

Με την απόφαση Δ. ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καταρτίστηκε ο Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με τις επιμέρους ρυθμίσεις του ορίζονται οι υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. που έχουν αρμοδιότητα για τον φορολογικό έλεγχο (πλήρη, μερικό και προληπτικό) των ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων.

Σύμφωνα με την απόφαση Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. εξειδικεύεται η αρμοδιότητα των υπηρεσιών της Α.Α.Δ.Ε. για τον φορολογικό έλεγχο (πλήρη και μερικό) ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων που γίνεται λόγος στη συνέχεια.

I. Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.)

Με το άρθρο 39 του οργανισμού της Α.Α.Δ.Ε. (Δ. ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017) ρυθμίζεται η λειτουργία και η συγκρότηση των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.), οι οποίες

είναι Περιφερειακές Φορολογικές Υπηρεσίες της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης.

Οι επιχειρησιακοί στόχοι των Δ.Ο.Υ. είναι:

- α) Η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.
- β) Η βελτίωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και η ποιοτική εξυπηρέτηση αυτών.
- γ) Η αποτελεσματική είσπραξη των δημοσίων εσόδων και
- δ) Η ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας. (παρ. 2 του άρθρου 39).

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 12 του πίνακα της Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017, με την οποία εξειδικεύονται η μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων αρμόδιος είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της ίδιας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

Τα ανωτέρω ισχύουν με την επιφύλαξη των περιπτώσεων φορολογούμενων και εταιρειών που υπάγονται στην ελεγκτική αρμοδιότητα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και των υποπεριπτώσεων και της περίπτωσης 153 της ανωτέρω απόφασης (περιπτώσεις φορολογίας κεφαλαίου).

Με την παρ. 3 του άρθρου 39 του οργανισμού της Α.Α.Δ.Ε. (Δ. ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017) ορίζεται ότι οι Δ.Ο.Υ. ασκούν, στα όρια της κατά τόπον αρμοδιότητάς τους, τις αρμοδιότητες που προβλέπονται στις διατάξεις του π.δ. 551/1988 και του π.δ. 16/1989, όπως ισχύουν, καθώς και σε οποιαδήποτε γενική ή ειδική διάταξη της κείμενης νομοθεσίας, κατά το μέρος που δεν αντίκειται στις ρυθμίσεις της εν λόγω απόφασης.

- Επίσης, όλες οι Δ.Ο.Υ. ασκούν την αρμοδιότητα για την διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, στα όρια της κατά τόπον αρμοδιότητάς τους, όπως αυτή, ως προς την συγκεκριμένη αρμοδιότητα, έχει επεκταθεί και καθορισθεί στην αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1101923 ΕΞ 2016 απόφαση του Γεν.

Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως κατωτέρω:

- αα) Για τις Δ.Ο.Υ. όλης της Επικράτειας, στα όρια της χωρικής αρμοδιότητας της Φορολογικής Περιφέρειας, στην οποία υπάγεται η καθεμία από αυτές.

ββ) Παράλληλα με την αναφερόμενη ανωτέρω στην υποπερίπτωση αα' χωρική αρμοδιότητα, ειδικά:

- i. για τις Δ.Ο.Υ., που υπάγονται στις Φορολογικές Περιφέρειες Αθηνών και Πειραιώς, σε ολόκληρη την επικράτεια.
- ii. για τις Δ.Ο.Υ., που υπάγονται στην Φορολογική Περιφέρεια Θεσσαλονίκης και στα όρια των Διοικητικών Περιφερειών Ηπείρου και Βορείου Αιγαίου, καθώς και των Περιφερειακών Ενοτήτων Κέρκυρας και Λευκάδας της Διοικητικής Περιφέρειας Ιονίων Νήσων.

Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται, εκτός της χωρικής αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ., από τους διενεργούμενους ελέγχους της προηγούμενης περίπτωσης, διαβιβάζονται στη Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατά τις ισχύουσες διατάξεις και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, στη Δ.Ο.Υ. υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, για την έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου και λοιπών επιβαρύνσεων.

Ειδικότερα, οι Δ.Ο.Υ. Α' Τάξεως, κατά το μέρος της καθ' ύλην και κατά τόπον αρμοδιότητας της κάθε μίας από αυτές, ασκούν την καθ' ύλην και κατά τόπον αρμοδιότητα των πρώην Διαπεριφερειακών Ελεγκτικών Κέντρων (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών και Θεσσαλονίκης, όπως αυτή προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4141/2013, όπως ισχύουν και η οποία μεταφέρθηκε σε αυτές με την αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ2014 απόφαση του Γεν. Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Τα όργανα των Δ.Ο.Υ., που ασκούν τις αρμοδιότητες των πρώην Δ.Ε.Κ., με την επιφύλαξη των προβλεπομένων στην υποπαράγραφο ε' της ίδιας παραγράφου, στα οποία έχουν μεταβιβασθεί οι κατωτέρω αρμοδιότητες ή έχει εκχωρηθεί η εξουσιοδότηση υπογραφής, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 απόφαση, όπως εκάστοτε ισχύει, είναι, αντίστοιχα, αρμόδια και για:

(αα) την παρακολούθηση και την διεκπεραίωση όλων των εκκρεμών υποθέσεων των Δ.Ε.Κ. Αθηνών και Θεσσαλονίκης, την έκδοση των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, την εκπροσώπηση στα δικαστήρια για τις προαναφερθείσες εκκρεμείς υποθέσεις, καθώς και την παραλαβή, εφόσον συντρέχει περίπτωση, των ενδικοφανών προσφυγών με αίτημα την επανεξέταση των καταλογιστικών πράξεων, στα πλαίσια της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε..

(ββ) τον έλεγχο, την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων, των τυχόν συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων, εφόσον συντρέχει περίπτωση, την βεβαίωση και την είσπραξη των φόρων, των τελών, των εισφορών, των προστίμων και των λοιπών

επιβαρύνσεων, την λήψη διασφαλιστικών και αναγκαστικών μέτρων, καθώς και για κάθε άλλη οφειλόμενη ενέργεια, που προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία, καθώς και για την λήψη όλων των προβλεπόμενων μέτρων είσπραξης σε βάρος των οφειλετών και των περιουσιακών στοιχείων αυτών.

(γγ) την φύλαξη, την τήρηση και την διαχείριση των σχετικών φυσικών και μαγνητικών αρχείων, που αφορούν στις εκκρεμείς υποθέσεις των περιπτώσεων α' και ββ' της παρούσας υποπαραγράφου, τα οποία έχουν περιέλθει στις οργανικές μονάδες στις οποίες μεταφέρθηκε η καθ' ύλην και κατά τόπον αρμοδιότητα των Δ.Ε.Κ. Αθηνών και Θεσσαλονίκης, αντίστοιχα.

Η αριθ. Δ6Α 1126601 ΕΞ 2013 απόφαση του Γεν. Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίστηκε η εσωτερική τους διάρθρωση εξακολουθεί να ισχύει κατά το μέρος που δεν αντίκειται στις διατάξεις της εν λόγω απόφασης.

Γενικές και ειδικές διατάξεις που ισχύουν για την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε., τις υπηρεσίες και το προσωπικό αυτής ισχύουν και για τις υπηρεσίες και το προσωπικό της Α.Α.Δ.Ε., που ασκούν τις αρμοδιότητες που μεταφέρθηκαν στην Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε. με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων β' και γ' της περίπτωσης 3 της Υποπαρ. Ε.2 της παρ. Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 και της περίπτωσης 1 της υποπαρ. Δ.7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 41 του ν. 4389/2016.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την ίδια παρ. 12 του πίνακα της Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017, με την οποία εξειδικεύονται η μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, για φορολογουμένους φυσικά πρόσωπα που απεβίωσαν και για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έχουν κάνει διακοπή εργασιών, πριν από την έκδοση της εντολής ελέγχου, αρμόδιος είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία θα υποβαλλόταν η τελευταία δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά τον θάνατο ή την διακοπή, με την επιφύλαξη των περιπτώσεων που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα των Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (περίπτωση 4).

Για υποθέσεις φορολογίας πλοίων, καθώς και λοιπών φορολογιών που σχετίζονται με τις υποθέσεις αυτές, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλονται οι σχετικές δηλώσεις κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

Εφόσον το ύψος των ακαθάριστων εσόδων του φορολογουμένου είναι μεγαλύτερο των 20.000.000 ευρώ κατά τη διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2012 ή σε επόμενο έτος, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά. Οι διατάξεις της παρούσας

παραγράφου εφαρμόζονται και στην περίπτωση της διακοπής εργασιών του φορολογουμένου. (περίπτωση 5).

Για φορολογουμένους που δεν υπέχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η δήλωση για τη φορολογία για την οποία διενεργείται ο έλεγχος και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. (περίπτωση 6). Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις που απαιτείται η διενέργεια μερικού ελέγχου, προκειμένου να πραγματοποιηθούν επιστροφές φόρων, τελών και εισφορών, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβλήθηκε η σχετική δήλωση και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου ή της Δ.Ο.Υ. της οποίας έπαυσε η λειτουργία, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Σε περίπτωση που στον φορολογούμενο διενεργείται ήδη έλεγχος για την περίοδο που αφορά η αίτηση επιστροφής από άλλη ελεγκτική υπηρεσία, ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας αυτής. (περίπτωση 7). Εξαιρετικά, για τις εταιρείες παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιχνιδιών μέσω του διαδικτύου, που διέπονται από τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011, ανεξαρτήτως ετήσιων ακαθάριστων εσόδων, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση 122 της ίδιας απόφασης. (περίπτωση 8).

II. Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

Με το άρθρο 37 του οργανισμού της Α.Α.Δ.Ε. (Δ. ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017) ρυθμίζεται η λειτουργία και η συγκρότηση του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ. ΕΠ.), το οποίο είναι Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία φορολογικού ελέγχου, επιπέδου Διεύθυνσης, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, έχει έδρα τον Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια. (παρ. 1 του άρθρου 37).

Οι επιχειρησιακοί στόχοι του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. είναι:

- (α) Η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.
- (β) Η αποτελεσματική είσπραξη των εσόδων, που αφορούν στις μεγάλες επιχειρήσεις όλης της Επικράτειας, για τα έσοδα που προέρχονται από τους ελέγχους του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την

εφαρμογή βελτιωμένων διαδικασιών ελέγχου και είσπραξης αυτών.

(γ) Η συμβολή στην βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης των μεγάλων επιχειρήσεων. (παρ. 2 του άρθρου 37).

Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. έχει τις αρμοδιότητες που προβλέπονται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του ν. 4141/2013, όπως εκάστοτε ισχύουν.

Οι μεγάλες επιχειρήσεις καθορίζονται ή ανακαθορίζονται, με αποφάσεις του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σύμφωνα με τις εκάστοτε κείμενες διατάξεις.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την παρ. 12 του πίνακα της Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017, με την οποία εξειδικεύονται η μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων, ο Προϊστάμενος του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. είναι αρμόδιος για:

α) τους φορολογουμένους όλης της επικράτειας με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα άνω 20.000.000,00 ευρώ κατά τη διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2012 ή κατά την πρώτη τους διαχειριστική περίοδο, εφόσον αυτή έκλεισε μετά από την 1/1/2013.

β) Τον / την σύζυγο του φορολογουμένου της αμέσως προηγούμενης υποπερίπτωσης (α), ανεξαρτήτως άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας από αυτούς.

γ) Ειδικά, για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν, καθώς και για όλες τις ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, το όριο της ως άνω υποπερίπτωσης (α) ανέρχεται σε 10.000.000,00 ευρώ.

δ) για φορολογουμένους ανεξαρτήτως ετησίων ακαθάριστων εσόδων οι οποίοι διενεργούν διασυνοριακές συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 ή συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου ζ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 και έχουν υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και μόνο για τον έλεγχο ορθής τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές τους.

Γενικές και ειδικές διατάξεις που ισχύουν για την Ειδική Γραμματεία (Ε.Γ.) Σ.Δ.Ο.Ε., τις

υπηρεσίες και το προσωπικό αυτής ισχύουν και για τις υπηρεσίες και το προσωπικό της Α.Α.Δ.Ε., που ασκούν τις αρμοδιότητες που μεταφέρθηκαν στην Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε., με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων β' και γ' της περίπτωσης 3 της Υποπαρ. Ε.2 της παρ. Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 και της περίπτωσης 1 της υποπαρ. Δ.7 της παραγράφου Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 41 του ν. 4389/2016.

III. Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

Με το άρθρο 38 του οργανισμού της Α.Α.Δ.Ε. (Δ. ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017) ρυθμίζεται η λειτουργία και η συγκρότηση του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), το οποίο είναι Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία φορολογικού ελέγχου, επιπέδου Διεύθυνσης, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, έχει έδρα τον Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια. (παρ. 1 του άρθρου 38)

Οι επιχειρησιακοί στόχοι του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι:

- α) Ο εντοπισμός και η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.
- β) Η αποτελεσματική είσπραξη των εσόδων, που αφορούν στους φορολογουμένους Μεγάλου Πλούτου όλης της Επικράτειας, για τα έσοδα που προέρχονται από τους ελέγχους του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την εφαρμογή βελτιωμένων διαδικασιών ελέγχου και είσπραξης αυτών. (παρ. 2 άρθρου 38)

Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. έχει για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου όλης της Επικράτειας τις αρμοδιότητες που προβλέπονται στις διατάξεις των υποπεριπτώσεων αα' και ββ' της περίπτωσης α' και της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 4141/2013, όπως εκάστοτε ισχύουν.

Οι φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου καθορίζονται ή ανακαθορίζονται, με αποφάσεις του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σύμφωνα με τις εκάστοτε κείμενες διατάξεις. (παρ. 3α του άρθρου 38).

Ειδικότερα, σύμφωνα με την παρ. 12 του πίνακα της Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017, με την οποία εξειδικεύονται η μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό,

έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιος για:

α) εξαιρετικά, τους φορολογουμένους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων από αυτή:

αα) Η αξία της ακίνητης περιουσίας του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων τέκνων αυτού κατά τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος υπερβαίνει αθροιστικά μετά από την 1/1/2009 το ποσό των 2.000.000,00 ευρώ.

ββ) Η ετήσια δαπάνη διαβίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 2238/1994, που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012, υπερβαίνει το ποσό των 150.000,00 ευρώ.

γγ) Τα ποσά δαπανών του άρθρου 17 του ν. 2238/1994 στο οικονομικό έτος 2012 υπερβαίνουν το ποσό των 400.000,00 ευρώ, καθώς και τα ποσά των δαπανών για αγορά, ανέγερση, χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων υπερβαίνουν τις 500.000,00 ευρώ κατά το ίδιο οικονομικό έτος.

δδ) Απέστειλαν κατά τα ημερολογιακά έτη 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους τουλάχιστον 50.000,00 ευρώ και των δικαιούχων των κοινών λογαριασμών.

β) τον / την σύζυγο του φορολογουμένου της αμέσως ως άνω υποπερίπτωσης (α).

γ) τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ιδιοκτησίας ή εκμετάλλευσης ακινήτων, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα κατοχής ακινήτων, εφόσον δεν πραγματοποιούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο.

δ) τις υποθέσεις που είχαν ανατεθεί στα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα Αθηνών και Θεσσαλονίκης με την αριθ. ΔΕΛ Α 1139975 ΕΞ 10.10.2012 (Β' 2756) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Περαιτέρω γενικές και ειδικές διατάξεις που ισχύουν για την Ειδική Γραμματεία (Ε.Γ.) Σ.Δ.Ο.Ε., τις υπηρεσίες και το προσωπικό αυτής ισχύουν και για τις υπηρεσίες και το

προσωπικό της Α.Α.Δ.Ε., που ασκούν τις αρμοδιότητες που μεταφέρθηκαν στην Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε. με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων β' και γ' της περίπτωσης 3 της Υποπαρ. Ε.2 της παρ. Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 και της περίπτωσης 1 της υποπαρ. Δ.7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 41 του ν. 4389/2016. (παρ. 3β του άρθρου 38).

IV. Λοιπές περιπτώσεις ελέγχων - επανελέγχων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του κεφαλαίου Β' της παρ. 12 του πίνακα της Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 για τις λοιπές περιπτώσεις ελέγχων – επανελέγχων ορίζονται τα ακόλουθα:

1. Για διενέργεια επανελέγχου σε χρήση/φορολογικό έτος/υπόθεση που, ενώ έχει ελεγχθεί / περαιωθεί, προκύπτουν νέα - συμπληρωματικά στοιχεία, ο Προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας που είχε διενεργήσει τον αρχικό φορολογικό έλεγχο και σε περίπτωση Δ.Ο.Υ., της οποίας έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου ή της Δ.Ο.Υ. της οποίας έπαυσε η λειτουργία, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

Για διενέργεια επανελέγχου σε χρήση που ενώ έχει ελεγχθεί/περαιωθεί από τα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα προκύπτουν νέα-συμπληρωματικά στοιχεία ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της απόφασης Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017, κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

Κατ' εξαίρεση και ανεξάρτητα των οριζομένων στο προηγούμενο εδάφιο το ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. δύναται να ελέγχει το νέο-συμπληρωματικό στοιχείο σε υποθέσεις που ελέγχθηκαν από τα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα, εφόσον τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται σε γνώση αυτού τον χρόνο διεξαγωγής φορολογικού ελέγχου από το ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., ανέλεγκτων χρήσεων του ίδιου υποχρέου.

2. Για υποθέσεις που είχαν ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και είχαν εκδοθεί μερικά φύλλα ελέγχου - πράξεις για τη συνέχιση του ελέγχου και την έκδοση οριστικών πράξεων, ο

Προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας που είχε διενεργήσει τον αρχικό φορολογικό έλεγχο και είχε εκδώσει το μερικό φύλλο-πράξη και σε περίπτωση Δ.Ο.Υ. της οποίας έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου ή της Δ.Ο.Υ. της οποίας έπαυσε η λειτουργία, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

Επί υποθέσεων για τις οποίες ύστερα από τακτικό έλεγχο είχαν εκδοθεί μερικά φύλλα ελέγχου-πράξεις από τα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα, για τη συνέχιση του ελέγχου και τον προσδιορισμό της υπόλοιπης φορολογητέας ύλης ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της ίδιας απόφασης, κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

3. Για επανάληψη διαδικασίας έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου, τέλους, εισφοράς, προστίμου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, λόγω ακύρωσης αυτών για νομική ή τυπική πλημμέλεια, με βάση δικαστική απόφαση ή απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ο Προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας που είχε εκδώσει την καταλογιστική πράξη που ακυρώθηκε και, σε περίπτωση Δ.Ο.Υ. της οποίας έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου ή της Δ.Ο.Υ. της οποίας έπαυσε η λειτουργία, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

Στις περιπτώσεις που η καταλογιστική πράξη είχε εκδοθεί από τα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της ίδιας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου και, σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

4. Για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά:

α) οιοσδήποτε Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ., που υπάγεται στη Φορολογική Περιφέρεια, στη χωρική

αρμοδιότητα της οποίας αυτοί δραστηριοποιούνται ή διακινούν τα αγαθά.

β) Ειδικά και :

αα) οιοσδήποτε Προϊστάμενος των Δ.Ο.Υ., που υπάγονται στις Φορολογικές Περιφέρειες Αθηνών και Πειραιώς, για φορολογουμένους που δραστηριοποιούνται ή διακινούν αγαθά σε όλη την Επικράτεια.

ββ) οιοσδήποτε Προϊστάμενος των Δ.Ο.Υ., που υπάγονται στην Φορολογική Περιφέρεια Θεσσαλονίκης, για φορολογουμένους που δραστηριοποιούνται ή διακινούν αγαθά στα όρια των Διοικητικών Περιφερειών Ηπείρου και Βορείου Αιγαίου, καθώς και των Περιφερειακών Ενοτήτων Κέρκυρας και Λευκάδας της Διοικητικής Περιφέρειας Ιονίων Νήσων.

5. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της ίδιας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου, στις περιπτώσεις που απαιτείται μερικός έλεγχος για τη διασταύρωση φορολογικών στοιχείων ή εγγραφών στα βιβλία του, μετά από αίτημα ελεγκτικής υπηρεσίας που η έδρα της είναι σε άλλο Νομό από την έδρα της Δ.Ο.Υ. και διενεργεί έλεγχο σε συναλλασσόμενο με αυτόν φορολογούμενο.

6. Για τη διενέργεια μερικού ελέγχου για αυτοψία σε ακίνητο, όπου τούτο απαιτείται ή προβλέπεται από την οικεία νομοθεσία, μετά από αίτημα Δ.Ο.Υ. που η έδρα της βρίσκεται σε άλλο Νομό από το εν λόγω ακίνητο, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται το ακίνητο. Στην περίπτωση αυτή, καθώς και στην προηγούμενη θα συντάσσεται έκθεση ελέγχου η οποία θα υπογράφεται τουλάχιστον από τον υπάλληλο που φέρει την εντολή ελέγχου και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και θα αποστέλλεται στην υπηρεσία που ζήτησε την αυτοψία ή τη διασταύρωση για την περαιτέρω διαδικασία.

7. Ο Προϊστάμενος της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης (άρθρ. 55 ν. 4002/2011), για οποιαδήποτε υπόθεση αρμοδιότητάς του, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ΣΤ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4002/2011, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 19 του ν. 4223/2013.

8. Ο Προϊστάμενος της αντίστοιχης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., για υποθέσεις ελέγχου της αρμοδιότητας ή της συναρμοδιότητάς της.

9. Ο Προϊστάμενος της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε., για τη διενέργεια δειγματοληπτικού επανελέγχου υποθέσεων των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για τη διασφάλιση της ποιότητας και της αποτελεσματικότητάς

τους.

VII. Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)

Με το άρθρο 13 του οργανισμού της Α.Α.Δ.Ε. (Δ. ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017) ρυθμίζεται η λειτουργία και η συγκρότηση της Διεύθυνσης Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και των Υπηρεσιών Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.).

Η ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. της Α.Α.Δ.Ε., κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. της Α.Α.Δ.Ε. είναι οι:

- (αα) Αττικής
- (ββ) Θεσσαλονίκης
- (γγ) Πάτρας
- (δδ) Ηρακλείου.

Κύριο έργο των παραπάνω Υπηρεσιών είναι η αποκάλυψη και η καταπολέμηση εστίων οικονομικού εγκλήματος που άπτονται φορολογικών υποθέσεων, μεγάλης φοροδιαφυγής, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών.

Οι αρμοδιότητες των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ασκούνται από τις οργανικές τους μονάδες παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε.. (παρ. 1 του άρθρου 13).

Γενικές και ειδικές διατάξεις που ίσχυαν για την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε., τις υπηρεσίες και το προσωπικό αυτής ισχύουν και για τις υπηρεσίες και το προσωπικό της Α.Α.Δ.Ε., που ασκούν τις αρμοδιότητες που μεταφέρθηκαν στην Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε. με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων β' και γ' της περίπτωσης 3 της Υποπαρ. Ε.2 της παρ. Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 και της περίπτωσης 1 της υποπαρ. Δ.7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 41 του ν. 4389/2016.

Στα πλαίσια άσκησης των αρμοδιοτήτων τους οι Προϊστάμενοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν και όλα τα δικαιώματα που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις για τους Προϊσταμένους των Δ.Ο.Υ. και των Ελεγκτικών Κέντρων.

Οι υπάλληλοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν πρόσβαση και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, μη υποκείμενοι σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου, υποχρεούμενοι, όμως, στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας, όπως εκάστοτε ισχύουν στον Υπαλληλικό Κώδικα. (παρ. 2 του άρθρου 13).

Με ειδική εντολή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ή του Προϊσταμένου της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. μπορεί να ανατίθεται στις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., η διενέργεια ελέγχων και ερευνών, εκτός των ορίων της κατά τόπον αρμοδιότητας ή συναρμοδιότητάς τους. (παρ. 4 του άρθρου 13).

Οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προσδιορισμού προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ., που παραλαμβάνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από την Δ.Ο.Υ. στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, όπως ορίζεται στην αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως εκάστοτε ισχύει, ή από τα κατά τόπον αρμόδια Τελωνεία. (παρ. 5 του άρθρου 13).

Εξάλλου, όπως αναφέρθηκε στο προηγούμενο θέμα σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων 8 και 9 της παρ. 12, του κεφαλαίου Β΄ του πίνακα της Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 για περιπτώσεις ελέγχων – επανελέγχων έχουν αρμοδιότητα και:

- Ο Προϊστάμενος της αντίστοιχης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., για υποθέσεις ελέγχου της αρμοδιότητας ή της συναρμοδιότητάς της.
- Ο Προϊστάμενος της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε., για τη διενέργεια δειγματοληπτικού επανελέγχου υποθέσεων των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για τη διασφάλιση της ποιότητας και της αποτελεσματικότητάς τους.

Οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., για την επίτευξη της αποστολής τους, λειτουργούν όλο το εικοσιτετράωρο,

όλες τις ημέρες της εβδομάδας με την απαιτούμενη εναλλαγή του προσωπικού, το οποίο υποχρεούται σε τακτική ή και υπερωριακή εργασία και κατά τις ημέρες αργιών και τις νυχτερινές ώρες, ανάλογα με τις ανάγκες των Υπηρεσιών. (παρ. 7 του άρθρου 13).

ΛΟΙΠΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

V. Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)

Με το άρθρο 1 του Προεδρικού Διατάγματος 84/2019 (ΦΕΚ Α' 123/17.07.2019) - Σύσταση και κατάργηση Γενικών Γραμματειών και Ειδικών Γραμματειών/Ενιαίων Διοικητικών Τομέων Υπουργείων – καταργήθηκε από τη δημοσίευσή του (17.7.2019) η Γενική Γραμματεία Δημόσιας Περιουσίας και η Ειδική Γραμματεία του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος καταργούνται (Σ.Δ.Ο.Ε.). Συστάθηκε νέα Γενική Γραμματεία (Γενική Γραμματεία Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας), στην οποία μεταφέρθηκαν ως σύνολο αρμοδιοτήτων, θέσεων, προσωπικού και εποπτευόμενων φορέων η Διεύθυνση Φορολογικής Πολιτικής της Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Πολιτικής (ΓΔΟΠ) του υπουργείου Οικονομικών, η Γενική Γραμματεία Δημόσιας Περιουσίας, η Ειδική Γραμματεία του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος και η αυτοτελής Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος.

Ειδικότερα με το άρθρο 1 και το άρθρο 20 του εν λόγω Π.Δ/τος ορίζεται:

«Άρθρο 1 Σύσταση και κατάργηση Γενικών και Ειδικών Γραμματειών/ Ενιαίων Διοικητικών Τομέων στο Υπουργείο Οικονομικών

1. Συνιστάται στο Υπουργείο Οικονομικών, Γενική Γραμματεία Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας. Στη νέα Γενική Γραμματεία μεταφέρονται, ως σύνολο αρμοδιοτήτων, θέσεων, προσωπικού και εποπτευόμενων φορέων, οι παρακάτω υπηρεσίες: (α) από τη Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Πολιτικής, η Διεύθυνση Φορολογικής Πολιτικής του άρθρου 35 του π.δ. 142/2017 (Α' 181), (β) οι υπαγόμενες στην καταργούμενη Γενική Γραμματεία Δημόσιας Περιουσίας υπηρεσίες των άρθρων 71 έως 78 του ίδιου π.δ., (γ) οι υπαγόμενες στην καταργούμενη Ειδική Γραμματεία του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος υπηρεσίες των άρθρων 79 έως 83 του ίδιου π.δ., (δ) η αυτοτελής Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος, που συστάθηκε με τις διατάξεις των άρθρων 381 επόμε. του ν. 4512/2018 (Α' 5).
2. Η Γενική Γραμματεία Δημόσιας Περιουσίας που συστάθηκε με το άρθρο 20 του

ν. 3965/2011 (Α' 113) και η Ειδική Γραμματεία του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος που συστάθηκε με το άρθρο 4 του ν. 2343/1995 (Α' 211) σε συνδυασμό με το άρθρο 88 παρ. 1 του ν. 3842/2010 (Α' 58) καθώς και οι αντίστοιχες θέσεις Γενικού/Τομεακού και Ειδικού/Ειδικού Τομεακού Γραμματέα καταργούνται.

3. Η Γενική Γραμματεία του Υπουργείου Οικονομικών του άρθρου 8 του π.δ. 142/2017 και η αντίστοιχη θέση του Γενικού/Διοικητικού Γραμματέα καταργούνται. Οι εξής υπηρεσίες της ως άνω Γενικής Γραμματείας υπάγονται εφεξής στον Υπουργό Οικονομικών: (α) Αυτοτελές Τμήμα Πολιτικής Σχεδίασης Εκτάκτου Ανάγκης (Π.Σ.Ε.Α.), (β) Αυτοτελές Τμήμα Κοινοβουλευτικού Ελέγχου, (γ) Αυτοτελές Τμήμα Νομοθετικής Πρωτοβουλίας, (δ) Αυτοτελής Διεύθυνση Ανθρώπινου Δυναμικού και Οργάνωσης, (ε) Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών.

Άρθρο 20

Έναρξη ισχύος

Η ισχύς του παρόντος αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Γίνεται μνεία ότι το Σ.Δ.Ο.Ε. συστάθηκε με το άρθρο 4 του ν.2343/1995. Με τις διατάξεις αυτές καθορίζονταν η αποστολή, οι αρμοδιότητες κ.λπ. του Σ.Δ.Ο.Ε.

Στη συνέχεια με το άρθρο 30 του ν.3296/2004 συστάθηκε η ΥΠ.Ε.Ε. και καταργήθηκε το Σ.Δ.Ο.Ε. Με την παρ. 1 του εν λόγω άρθρου, στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών συνιστάται νέα υπηρεσία με τον τίτλο «Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων» (ΥΠ.Ε.Ε.) υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, με την έναρξη λειτουργίας της οποίας παύει η λειτουργία του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) του άρθρου 4 του ν.2343/1995. Στη νέα υπηρεσία προΐσταται μετακλητός Ειδικός Γραμματέας (άρθρο 28 του ν. 1558/1985) και συνιστάται προς τούτο μία θέση.

Περαιτέρω με το άρθρο 88 § 1 του ν.3842/2010 η ΥΠ.Ε.Ε., που συνενεστήθη με το άρθρο 30 του ν. 3296/2004, μετονομάσθηκε ξανά σε Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) και με τις επόμενες παραγράφους τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν οι διατάξεις του π.δ/τος 85/2005.

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 30 του ν.3296/2004, κύριο έργο της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων είναι η αποκάλυψη και καταπολέμηση εστίων οικονομικού εγκλήματος,

λαθρεμπορίας, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών καθώς και της κατοχής και διακίνησης απαγορευμένων ή υπό ειδικό καθεστώς ειδών και ουσιών, ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής των διατάξεων που σχετίζονται με τις εθνικές και κοινοτικές επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις καθώς επίσης και των διατάξεων που αναφέρονται στην προστασία της δημόσιας περιουσίας. Ειδικότερα:

α. Η έρευνα, ο εντοπισμός και η καταστολή οικονομικών παραβάσεων ιδιαίτερης βαρύτητας και σημασίας, όπως η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (ξέπλυμα χρήματος), οι απάτες και παρατυπίες, οι παραβάσεις που σχετίζονται με προμήθειες, επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, οι παράνομες χρηματιστηριακές και χρηματοπιστωτικές συναλλαγές και γενικά οι οικονομικές απάτες σε βάρος των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανεξάρτητα από τον τόπο τέλεσης.

β. Η έρευνα, αποκάλυψη και καταπολέμηση παράνομων συναλλαγών, απατών και δραστηριοτήτων, που διενεργούνται με χρήση ηλεκτρονικών μέσων, του διαδικτύου και νέων τεχνολογιών.

γ. Η πρόληψη, δίωξη και καταπολέμηση άλλων παραβάσεων όπως, παράνομη διακίνηση ναρκωτικών, όπλων και εκρηκτικών, πρόδρομων και ψυχοτρόπων ουσιών, τοξικών και επικίνδυνων ουσιών (ραδιενεργά και πυρηνικά υλικά, τοξικά απόβλητα κ.λπ.) αρχαιοτήτων και πολιτιστικών αγαθών.

δ. Η προστασία, σε συνεργασία με τις αρμόδιες υπηρεσίες, του αιγιαλού και της παραλίας, ως και των ανταλλάξιμων και δημόσιων κτημάτων, αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, από τις αυθαίρετες καταπατήσεις και κατασκευές επ' αυτών.

Περαιτέρω με την ΑΥΟ Δ6Α 1166403 ΕΞ 2013/31.10.2013 έγινε μεταφορά αρμοδιοτήτων, οργανικών θέσεων, προσωπικού και αναγκαίων πόρων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) στην Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων.

Ειδικότερα με την παρ. 1 του άρθρου 1 της εν λόγω ΑΥΟ προβλέπεται ότι οι αρμοδιότητες προληπτικού ελέγχου εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και προσωρινού φορολογικού ελέγχου, ιδίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στο ΦΠΑ, καθώς και ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας, όπως προβλέπονται στην περίπτωση β' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004, συμπεριλαμβανομένου του προσωπικού και των πόρων που είναι αναγκαίοι για

την άσκηση των ανωτέρω αρμοδιοτήτων, μεταβιβάζονται στις 31 Οκτωβρίου 2013 στην Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών. Επίσης με την παρ. 2 του άρθρου 1 της ίδιας ΑΥΟ προβλέπεται ότι κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που προβλέπονται στην παράγραφο 1, οι αρμόδιες υπηρεσίες της Γ.Γ.Δ.Ε. μπορούν να προβαίνουν σε ελέγχους των μεταφορικών μέσων, καταστημάτων, αποθηκών και άλλων χώρων, όπου βρίσκονται αγαθά, ανεξάρτητα από τον φορέα εκμετάλλευσής τους και του τελωνειακού καθεστώτος, υπό το οποίο τελούν, όπως, επίσης σε κατασχέσεις βιβλίων, εγγράφων, αγαθών, μέσων μεταφοράς και άλλων στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων και ηλεκτρονικών μέσων αποθήκευσης και μεταφοράς δεδομένων, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις περιπτώσεις α' και δ' της παρ. 5 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου σε καμία περίπτωση δεν αποστερεί το Σ.Δ.Ο.Ε. από τις παραπάνω εξουσίες, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που αυτό διατηρεί, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην υποπερίπτωση γ' της περίπτωσης 3 της υποπαραγράφου Ε.2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222) «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 - Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016», όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Β1 της παραγράφου Β' του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013 (Α'107) «Επείγοντα μέτρα εφαρμογής των νόμων 4046/2012, 4093/2012 και 4127/2013».

Επιπλέον με την παρ. 3 του άρθρου 1 της ίδιας ΑΥΟ προβλέπεται ότι εάν, κατά την διάρκεια ελέγχου που διενεργείται από το Σ.Δ.Ο.Ε., κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων του, προκύψουν πληροφορίες φορολογικού ή τελωνειακού ενδιαφέροντος, διαβιβάζονται με πληροφοριακό δελτίο στην Γ.Γ.Δ.Ε. προς αξιολόγηση. Εφόσον κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. προκύπτει παράβαση της φορολογικής ή τελωνειακής νομοθεσίας, η έκθεση ελέγχου διαβιβάζεται στην Γ.Γ.Δ.Ε., για περαιτέρω ενέργειες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Με την παρ. 4 του άρθρου 1 της εν λόγω ΑΥΟ προβλέπεται ότι ο έλεγχος των υποθέσεων για τις οποίες είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου, μέχρι τις 30 Οκτωβρίου 2013, ολοκληρώνεται από το Σ.Δ.Ο.Ε., ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για τις αρμοδιότητες της παρ. 1 του ίδιου άρθρου. Τέλος με την περίπτωση 1γ της υποπαρ. Δ7 της παρ. Δ του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 από 30.10.2015, όλες οι αρμοδιότητες και καθήκοντα που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων, μεταφέρονται, από την Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε., στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπ. Οικονομικών.

Με αντίστοιχες αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών καθορίστηκαν οι λεπτομέρειες και τα

διαδικαστικά ζητήματα μεταφοράς υποθέσεων που ελέγχονταν από την Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε. στη Γ.Γ.Δ.Ε.. Με τον όρο «υπόθεση» νοείται έλεγχος συγκεκριμένου Φυσικού ή Νομικού Προσώπου.

VI. Ειδικά συνεργεία ελέγχου (άρθρο 39 του ν.1914/1990)

Με την παρ. 1 του άρθρου 39 του ν.1914/1990 προβλέπεται ότι με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών δύναται να συγκροτούνται ειδικά συνεργεία ελέγχου από εφοριακούς υπαλλήλους για τη διενέργεια ελέγχων και επανελέγχων, καθώς και για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, τη βεβαίωση και την επιδίωξη είσπραξης των εσόδων, με αρμοδιότητα σε όλη τη χώρα.

Περαιτέρω με την παρ. 2 του άρθρου 39 του ίδιου νόμου προβλέπεται ότι Προϊστάμενοι των συνεργείων αυτών τοποθετούνται Οικονομικοί Επιθεωρητές ή εφοριακοί υπάλληλοι που τους ανατίθενται καθήκοντα Οικονομικών Επιθεωρητών ή που έχουν διατελέσει Επιθεωρητές ή Προϊστάμενοι υπηρεσίας Υπ. Οικονομικών επιπέδου Δ/νσης για μία τουλάχιστον τριετία ή Προϊστάμενοι διευθύνσεων και τμημάτων των ΔΟΥ και των περιφερειακών διευθύνσεων του ΣΔΟΕ καθώς και Προϊστάμενοι Διευθύνσεων ή Τμημάτων της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίοι κατά τη διάρκεια της τοποθέτησης εξομοιούνται με τους προϊσταμένους των ΔΟΥ και των περιφερειακών διευθύνσεων του ΣΔΟΕ για όλες τις αρμοδιότητες που αφορούν έλεγχο, επανέλεγχο, καταλογισμό, βεβαίωση και επιδίωξη της είσπραξης των εσόδων και έχουν τα αυτά δικαιώματα και υποχρεώσεις με αυτούς.

Γίνεται μνεία ότι όλες οι εκκρεμείς υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην αριθ. ΔΕΛ 1059085 ΕΞ 2011/14.4.2011 Α.Υ.Ο. - Συγκρότηση Ειδικών Συνεργείων Ελέγχου - υπήχθησαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

VII. Έλεγχος από Οικονομική Αστυνομία (άρθρο 44 §§ 2 & 3 του ν.4249/2014)

Με την παρ. 3 του ν.4249/2014 ορίζεται ότι η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας, πέραν των λοιπών αρμοδιοτήτων της, δύναται να προβαίνει σε ελέγχους για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας σε περιπτώσεις παραβάσεων ειδικής βαρύτητας και ενδιαφέροντος, όπως είναι οι λαθρεμπορικές πράξεις ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, οι παραβάσεις που λαμβάνουν χώρα με τη

χρήση δυσχερώς ανιχνεύσιμων ή νέων μηχανισμών απάτης και ιδιαίτερων τεχνασμάτων κλπ..

Για την εκπλήρωση της αποστολής της η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας:

αα) Λαμβάνει γνώση και ελέγχει τις φορολογικές δηλώσεις, φορολογικά στοιχεία και κάθε άλλο υποχρεωτικό και προαιρετικό βιβλίο και στοιχείο που ορίζονται από τη φορολογική και τελωνειακή νομοθεσία.

Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων γίνεται στα γραφεία της Υπηρεσίας ή στην επαγγελματική εγκατάσταση του ελεγχόμενου.

ββ) Καλεί εγγράφως τον ελεγχόμενο ή άλλο πρόσωπο να δώσει μέσα σε προθεσμία πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος πληροφορίες για τη διευκόλυνση του φορολογικού ή τελωνειακού ελέγχου, καθώς και να παρέχει αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών και αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων, εφόσον αυτά εκδίδονται μηχανογραφικά, εκτός εάν ο ελεγχόμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Η Δ.Ο.Α. υποχρεούται να παραδίδει στον ελεγχόμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

γγ) Ενεργεί κατά τον έλεγχο κάθε αναγκαία εξέταση ή έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση του ελεγχόμενου, ιδίως στους χώρους παραγωγής, επεξεργασίας, αποθήκευσης ή παράδοσης των αγαθών, στον τόπο παροχής των υπηρεσιών, καθώς και στα μεταφορικά μέσα.

δδ) Ενεργεί έρευνες εγγράφων και λοιπών στοιχείων που δεν ευρίσκονται στο χώρο της επαγγελματικής απασχόλησης του ελεγχόμενου μετά από συναίνεση του ελεγχόμενου ή του επιτόπιου εισαγγελέα.

εε) Λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο ελεγχόμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση άρνησης, οι διενεργούντες τον έλεγχο αστυνομικοί προβαίνουν σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Οι διενεργούντες τον έλεγχο δύνανται να απαιτούν από τον ελεγχόμενο ή τον εκπρόσωπο του

να παρίσταται στον τόπο, όπου διενεργείται ο έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του ελέγχου.

Σε περίπτωση κατά την οποία τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Δ.Ο.Α. έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε φυλασσόμενα αρχεία, καθώς και στα λογιστικά προγράμματα και τις πληροφορίες που έχουν καταχωριστεί σε αυτά ενώ δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

στστ) Κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία, στοιχεία, ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς δεδομένων, καθώς και αγαθά και μέσα μεταφοράς εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποδεικτική αξία αυτών.

ζζ) Συντάσσει μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου την κατά περίπτωση προβλεπόμενη έκθεση ελέγχου την οποία διαβιβάζει στις αρμόδιες αρχές για την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων.

Για την έρευνα και την κατάσχεση που διενεργείται από τη Δ.Ο.Α. συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον ελεγχόμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης.

Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδεται στον ελεγχόμενο ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο.

Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του.

Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του διευθυντή της Δ.Ο.Α., οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου

συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και οι ανεξάρτητες αρχές και λοιπά τρίτα πρόσωπα όπως ιδίως τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, οι συμβολαιογράφοι, οι υποθηκοφύλακες, οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων, οι οικονομικοί ή κοινωνικοί ή επαγγελματικοί φορείς ή οργανώσεις υποχρεούνται να παρέχουν στη Δ.Ο.Α. κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους.

Περαιτέρω με τη παρ.2 του άρθρου 44 του ν.4249/2014 αντικαταστάθηκε η παρ. 4 του άρθρου 32 του ν. 3986/2011 με την οποία ορίζεται ότι στις περιπτώσεις που από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας διενεργείται έλεγχος για τη βεβαίωση παραβάσεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, προκαταρκτική εξέταση ή προανάκριση για οικονομικά εγκλήματα που υπάγονται στην αρμοδιότητα της δεν ισχύει το φορολογικό, τελωνειακό, τραπεζικό, χρηματιστηριακό ή επιχειρηματικό απόρρητο.

Η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας με την ολοκλήρωση των ερευνών της διαβιβάζει στις αρμόδιες αρχές του Υπουργείου Οικονομικών στοιχεία που συγκέντρωσε κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων της από τα οποία προκύπτει η τέλεση φορολογικών και τελωνειακών παραβάσεων, προκειμένου να επιβληθούν οι κατά περίπτωση προβλεπόμενες διοικητικές κυρώσεις.

Τέλος με απόφαση των Υπ. Οικονομικών και Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη καθορίζεται ο τρόπος ενημέρωσης, η διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριακών στοιχείων και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας μεταξύ της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας και των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών.»

3.3 Επιλογή Υποθέσεων Προς Έλεγχο

Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα

κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.

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

Στην απόφαση ορίζεται, επίσης, το ποσοστό των πλήρων και μερικών ελέγχων για φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους ή υποχρεώσεις που αφορούν στην τελευταία πενταετία.

3.4 Εξουσίες Της Φορολογικής Διοίκησης

Σύμφωνα με το άρθρο 23 του ΚΦΕ η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στο νόμο.

Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

- Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο **από τα γραφεία της** με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με

βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

- Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους **επιτόπιου φορολογικού ελέγχου** πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

3.5 Δυνατότητες ελεγκτικών οργάνων κατά τον φορολογικό έλεγχο

Με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 άρθρο 23) θεσπίστηκε η εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχείων γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Ο έλεγχος αποσκοπεί στο προσδιορισμό του ύψους του ποσού που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο (φόρος εισοδήματος, ΦΠΑ, πρόστιμα, τέλη εισφορές κ.λπ.).

Η ελεγκτική φορολογική αρχή (ΚΕΦΟΜΕΠ, ΚΕΜΕΕΠ, ΥΕΔΔΕ, ΣΔΟΕ αρμόδιες ΔΟΥ), έχει τη δυνατότητα σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν 4174/2013:

-Να ζητά από τον υπόχρεο τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για την διενέργεια του ελέγχου.

-Να ζητά πληροφορίες για τους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς στην Ελλάδα αλλά και στο εξωτερικό.

-Να ζητά από τον ελεγχόμενο να δώσει προς την ελεγκτική αρχή τις αναγκαίες πληροφορίες και διευκρινίσεις για τις δαπάνες διαβίωσης και τον προσδιορισμό του διαφυγόντος εισοδήματος μέσω άλλων τεχνικών (π.χ. έμμεσες τεχνικές ελέγχου)

-Να προβαίνει σε διασταύρωση στοιχείων, κυρίως για τη διαπίστωση τυχόν εικονικότητας εκδοθέντων ή ληφθέντων τιμολογίων.

-Να προβαίνει σε επαλήθευση της γνησιότητας των προσκομισθέντων εγγράφων

-Να καλεί τρίτα πρόσωπα που δύνανται να παρέχουν χρήσιμες για τον έλεγχο πληροφορίες.

Μάλιστα, εδώ να σημειώσουμε ότι συχνά σε υποθέσεις φορολογικών ελέγχων επιτηδευματιών, ερευνώνται και οι τραπεζικοί λογαριασμοί συνδεδεμένων (συγγενών) ή και τρίτων προσώπων (συνεργατών) προκειμένου να αντληθούν στοιχεία που δυνητικά αφορούν τον ελεγχόμενο, (βλ. άρθρο μας με τίτλο «Το βάρος απόδειξης κατά τον φορολογικό έλεγχο», 25.2.2021, www.artion.gr)

- Να συνεργάζεται με αλλοδαπές ελεγκτικές υπηρεσίες για παροχή στοιχείων και γενικότερης διοικητικής συνδρομής.

Αντικείμενο ελέγχου του φπα είναι η λεγόμενη «τεχνητή διευθέτηση» κατά το άρθρο 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η οποία, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων και έχει ως αποτέλεσμα την φοροαποφυγή.

3.6 Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

Με τις διατάξεις του άρθρου 24 προβλέπονται τα δικαιώματα της φορολογικής διοίκησης στην πρόσβαση των βιβλίων και στοιχείων και λοιπών εγγράφων του φορολογούμενου καθώς και στη λήψη αντιγράφων από αυτά, επί των οποίων ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση άρνησης δήλωσης, ο οριζόμενος από την Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση. Τα ίδια δικαιώματα έχει η φορολογική διοίκηση και στα βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ηλεκτρονικά. Επίσης η φορολογική διοίκηση έχει τη δυνατότητα κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων και λοιπών εγγράφων στις περιπτώσεις που αυτό απαιτείται για την τεκμηρίωση των ισχυρισμών του φορολογικού ελέγχου. Τέλος προβλέπεται η δυνατότητα να απαιτηθεί από το φορολογούμενο να διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο.

Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου

διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

Επίσης, ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. Στην περίπτωση αυτή συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

3.7 ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2859/2000

Παρατίθεται ο κώδικας ΦΠΑ κατά άρθρο:

Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Άρθρο 1 Επιβολή του φόρου

Άρθρο 2 Αντικείμενο του φόρου

Άρθρο 3 Υποκείμενοι στο φόρο

Άρθρο 4 Οικονομική δραστηριότητα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

Άρθρο 5 Παράδοση αγαθών

Άρθρο 6 Παράδοση ακινήτων

Άρθρο 7 Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών

Άρθρο 8 Παροχή υπηρεσιών

Άρθρο 9 Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών

Άρθρο 10 Εισαγωγή αγαθών

Άρθρο 11 Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Άρθρο 12 Πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ ΤΟΠΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ**

Άρθρο 13 Τόπος παράδοσης αγαθών

Άρθρο 14 Τόπος παροχής υπηρεσιών

Άρθρο 15 Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ΄ ΓΕΝΕΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

Άρθρο 16 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση

Άρθρο 17 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην εισαγωγή αγαθών

Άρθρο 18 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και απαιτητό

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε΄ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Άρθρο 19 Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική υπηρεσιών

Άρθρο 20 Φορολογητέα αξία στην εισαγωγή αγαθών

Άρθρο 21 Συντελεστές. Υπολογισμός του φόρου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ΄ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ

Άρθρο 22 Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

Άρθρο 23 Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών

Άρθρο 24 Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων διεθνών μεταφορών

Άρθρο 25 Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών

Άρθρο 26 Απαλλαγές στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών, άλλων από αυτές του Ν. 2960/2001

Άρθρο 27 Ειδικές Απαλλαγές

Άρθρο 28 Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος

Άρθρο 29 Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ ΕΚΠΤΩΣΗ - ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

Άρθρο 31 Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου

Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

`Αρθρο 33 Διακανονισμός εκπώσεων

`Αρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΟΥΣ

`Αρθρο 35 Υπόχρεοι στο φόρο

`Αρθρο 36 Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

`Αρθρο 37 Υποχρεώσεις άλλων προσώπων

`Αρθρο 38 Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Θ΄ ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ

`Αρθρο 39 Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων

`Αρθρο 40 Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου

`Αρθρο 41 Ειδικό καθεστώς αγροτών

`Αρθρο 42 Αγρότες, αγροτικά προϊόντα, αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες

`Αρθρο 43 Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών

Αρθρο 44 Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών

`Αρθρο 45 Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταγραφικά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας

`Αρθρο 46 Ειδικό καθεστώς φορολογίας για τις πωλήσεις σε δημοπρασία

`Αρθρο 47 Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Άρθρο 48 Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

Άρθρο 50 Προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου

Άρθρο 51 Κοινοποίηση των πράξεων

Άρθρο 52 Διοικητική επίλυση της διαφοράς

Άρθρο 53 Βεβαίωση του φόρου

Άρθρο 54 Χρόνος καταβολής του φόρου

Άρθρο 55 Ευθύνη εις ολόκληρον καταβολής του φόρου

Άρθρο 56 Ακύρωση ή τροποποίηση οριστικής εγγραφής

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ - ΑΠΟΡΡΗΤΟ -ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 57

Άρθρο 58 Απόρρητο

Άρθρο 59 Λοιπές διαδικαστικές διατάξεις

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄ ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Άρθρο 60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ΄ ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΤΑ ΑΝΑΦΕΡΟΜΕΝΑ ΣΤΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ ΕΛΑΦΗ

Άρθρο 61

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ - ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 62 Έκπτωση φόρων για αποθέματα εμπορεύσιμων αγαθών - Φ.Π.Α

Άρθρο 63 Καταργούμενες διατάξεις και λοιπές ρυθμίσεις

Άρθρο 64 Τελικές διατάξεις

Άρθρο 65 Έναρξη ισχύος του Ν . 1642/1986

Παράρτημα I

Παράρτημα II Πεδίο εδαφικής εφαρμογής

Παράρτημα III ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΜΕΙΩΜΕΝΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ

Παράρτημα IV Πίνακας αγροτικών προϊόντων και αγροτικών υπηρεσιών για τις οποίες εφαρμόζονται συντελεστής επιστροφής φόρου

Παράρτημα V Αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας

Παράρτημα VI

Παράρτημα VII Ενδεικτικός κατάλογος ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών που αναφέρονται στην παράγραφο 14 άρθρου 14

Άρθρο δεύτερο Έναρξη ισχύος

Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει από τότε που άρχισαν να ισχύουν οι κωδικοποιούμενες με τον παρόντα νόμο διατάξεις.

Παραγγέλλομε τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και την εκτέλεσή του ως νόμου του Κράτους.

3.8 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Η διαδικασία φορολογικού ελέγχου περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:

1. Επιλογή υπόθεσης προς έλεγχο, με βάση δεδομένα που συγκεντρώνονται από εσωτερικές - εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου.

2. Έκδοση εντολής ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.
3. Κοινοποίηση της εντολής ελέγχου στον φορολογούμενο εντός 5 ημερών από την έκδοσή της.
4. Συγκεντρωση διαθέσιμων στοιχείων από τα αρχεία της ΑΑΔΕ και μελέτη του φακέλου της υπόθεσης.
5. Έναρξη ελεγκτικών επαληθεύσεων όπου απαιτείται, κοινοποίηση Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών.
6. Διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου, όπως αυτό ορίζεται από το περιεχόμενο των σχετικών εγκυκλίων και φορολογικών διατάξεων:
 7. α) Επεξεργασία λογιστικών και φορολογικών δεδομένων με χρήση ηλεκτρονικών εργαλείων.
 - β) Επεξεργασία στοιχείων από βάσεις δεδομένων που διαθέτει ή έχει πρόσβαση η Υπηρεσία (π.χ., ELENXIS, TAXIS, VIES, TRANFER PRICING ANALYSIS, Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών κ.λπ.).
8. Σύνταξη Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου σε περίπτωση διαπίστωσης ότι δεν έχουν αποδοθεί ή έχουν αποδοθεί ανακριβώς φόροι με σκοπό την αποφυγή πληρωμής στο Δημόσιο ποσού άνω των 150.000 ευρώ, προκειμένου να ληφθούν προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημόσιου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα (άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών και δέσμευση του 50% των καταθέσεων του ελεγχόμενου και άνοιγμα και δέσμευση του περιεχομένου των τραπεζικών θυρίδων, δέσμευση ακινήτων κ.λπ.).
9. Σύνταξη Πράξης Διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου.

10. Ενημέρωση του ελεγχόμενου επί των διαπιστώσεων του ελέγχου με κοινοποίηση της Πράξης Διασφάλισης μαζί με την Ειδική Έκθεση Ελέγχου.
11. Κλήση του ελεγχόμενου προς ακρόαση εντός 15 ημερών από την εφαρμογή των προληπτικών ή διασφαλιστικών μέτρων.
12. Σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προσωρινού προσδιορισμού προστίμων, σε περίπτωση διαφοροποίησης της φορολογητέας ύλης μεταξύ των υποβληθεισών δηλώσεων και των ευρημάτων του ελέγχου. Το σημείωμα και οι προσωρινές πράξεις υπογράφονται από τον προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου, τον υποδιευθυντή και τον διευθυντή της ΔΟΥ ή του Ελεγκτικού Κέντρου.
13. Ενημέρωση ελεγχόμενου επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου με κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων και παροχή σ' αυτόν προθεσμία 20 ημερών να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου.
18. Σύνταξη Εκθέσεων Ελέγχου όλων των φορολογικών αντικειμένων και των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων.
19. Έγκριση και υπογραφή των Εκθέσεων Ελέγχου από τον προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και τον υποδιευθυντή.
20. Θεώρηση των Εκθέσεων Ελέγχου και έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων από τον διευθυντή της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας.
21. Σύνταξη μηνυτήριας αναφοράς σε περίπτωση που έχει διαπιστωθεί από τον έλεγχο ότι έχει τελεστεί ποινικά κολάσιμο αδίκημα φοροδιαφυγής.
22. Κοινοποίηση των Εκθέσεων Ελέγχου και των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων στον ελεγχθέντα φορολογούμενο.

23. Ενημέρωση του συστήματος ELENXIS με τα στοιχεία της κοινοποίησης.

24. Σύνταξη και αποστολή αναφοράς στην Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες, εφόσον έχει διαπιστωθεί ποινικά κολάσιμη φοροδιαφυγή, προκειμένου να διερευνηθεί τυχόν τέλεση του αδικήματος του ξεπλύματος «μαύρου» χρήματος. Η αναφορά αυτή συντάσσεται και αποστέλλεται μόνο εφόσον:

α) Ο φορολογούμενος δεν υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή έως και 30 μέρες μετά την κοινοποίηση των πράξεων και δεν εξοφλήσει το καταλογισθέν ποσό.

β) Ο φορολογούμενος υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή και:

αα) σε συνέχεια απάντησης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), ο φορολογούμενος δεν εξοφλήσει την οφειλή,

ββ) μετά την παρέλευση διαστήματος 120 ημερών, ο φορολογούμενος δεν εξοφλήσει την οφειλή ή προσφύγει στα διοικητικά δικαστήρια.

25. Ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει κατά της ρητής ή σιωπηρής απόρριψης, προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου εντός προθεσμίας 30 ημερών (90 ημέρες εάν κάτοικος εξωτερικού).

3.9 Προγράμματα Φορολογικού Ελέγχου Φπα

Με την θέσπιση του Ν. 4172/2013, επανέρχεται η ανάγκη για την χρήση από τους ελεγκτές προγράμματος ελέγχου με τον **καθορισμό συγκεκριμένων υποχρεωτικών και αντικειμενικών επαληθεύσεων**, των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων φόρου εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των επιτηδευματιών, καθώς και έγκαιρης βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου. Τα προγράμματα ελέγχου που αφορούν τον φπα καθορίζονται από εγκυκλίους και παρατίθενται με αναλυτική αναφορά των ελεγκτικών επαληθεύσεων όπως ορίζονται βάσει των διατάξεων τους.

Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά

της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

3.9.1 Προετοιμασία ελέγχου

Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται όλα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που υπάχουν διαθέσιμα στα ηλεκτρονικά και φυσικά αρχεία της Α.Α.Δ.Ε. καθώς και τυχόν υφιστάμενα στοιχεία από εξωτερικές πηγές πληροφόρησης. Ανάλογα με το είδος του ελέγχου και τις ελεγχόμενες περιόδους, εξετάζονται τουλάχιστον τα κάτωθι:

1. Η υποβολή όλων των σχετικών δηλώσεων για κάθε είδους φορολογία και τα δεδομένα αυτών.
2. Παραβάσεις των διατάξεων της υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε΄ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4174/2013, κατασχεθέντα, άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία πιθανολογείται ότι προκύπτει φοροδιαφυγή.
3. Στοιχεία διασταυρώσεων, δελτία πληροφοριών και λοιπά στοιχεία από Οργανισμούς, Τράπεζες και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.
4. Στοιχεία που αφορούν εκδότες πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων ή εξαφανισμένους εμπόρους.
5. Ύπαρξη ενδείξεων για την άρση τραπεζικού απορρήτου.
6. Τα συνυπόχρεα ή αλληλέγγυα πρόσωπα σύμφωνα με το άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που σχετίζονται με το ελεγχόμενο πρόσωπο.
7. Στοιχεία για τη σύνθεση της συνολικής εικόνας του ελεγχόμενου από τα υφιστάμενα πληροφοριακά συστήματα.
8. Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του ν. 4174/2013, εφόσον απαιτείται αμοιβαία διοικητική συνδρομή.
9. Όλα τα δεδομένα που αφορούν στα αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων.
10. Η υποβολή των καταστάσεων της παρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 4174/2013.
11. Τα υφιστάμενα περιουσιακά στοιχεία του ελεγχόμενου, για την σύνταξη των σχετικών εντύπων πληροφοριών περιουσιακών στοιχείων με σκοπό τη συνδρομή του τομέα του

φορολογικού ελέγχου προς τον τομέα της εισπραξης των εσόδων.

12. Στοιχεία που υπάρχουν στο διαδίκτυο για την λήψη περαιτέρω πληροφοριών αναφορικά με την ηλεκτρονική δραστηριοποίηση του ελεγχόμενου προσώπου και την τυχόν ύπαρξη παράλληλης δραστηριότητάς του στην αλλοδαπή.

13. Στοιχεία και πληροφορίες από κάθε είδους πηγή.

3.8.2 Πρόγραμμα φορολογικού ελέγχου βάσει της εγκυκλίου Α.1293/2019.

Ο φορολογικός έλεγχος προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά διενεργείται με την εφαρμογή της εγκυκλίου Α.1293/2019, βάσει της οποίας καθορίζονται οι ενδεδειγμένες επαληθεύσεις, των οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Πέραν του φορολογικού έτους που αφορά η εντολή ελέγχου, ελέγχεται υποχρεωτικά η εκπλήρωση των τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων των παρακρατούμενων και λοιπών φόρων.

Άρθρο 3

Επαληθεύσεις σε νομιμοποιητικά έγγραφα, βιβλία και στοιχεία (αναφέρονται και οι επαληθεύσεις που δεν αφορούν τον έλεγχο φπα)

Κατά τον έλεγχο των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, εξετάζονται κατά περίπτωση τα εξής:

A. Έγγραφα σύστασης ή νομιμοποίησης

1. Έλεγχος νομιμοποιητικών ή συστατικών εγγράφων.

2. Αξιοποίηση στοιχείων του Γενικού Μητρώου Εμπορικών Επιχειρήσεων (Γ.Ε.Μ.Η.).

B. Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε΄ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.).
2. Έλεγχος ως προς την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε΄ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.).
3. Έλεγχος της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις και ορθού υπολογισμού των φόρων, τελών και λοιπών επιβαρύνσεων.
4. Πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικός και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικός και λιανικός ή αποκλειστικά λιανικός.
5. Έλεγχος ορθής αποτίμησης για δύο (2) τουλάχιστον είδη επιλεκτικά με βάση τη τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία.
6. Έλεγχος και αξιοποίηση ενδείξεων ή διαφορών που προκύπτουν από διασταυρώσεις καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών.
7. Αξιοποίηση πληροφοριών και στοιχείων που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ 1033/2014 απόφαση Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων για επαλήθευση συναλλαγών, καθώς και από άλλη πληροφορία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
8. Έλεγχος εμφάνισης όλων των εισοδημάτων από τις λοιπές κατηγορίες της παρ. 2 του άρθρου 7 του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Κ.Φ.Ε.).
9. Έλεγχος ύπαρξης επιχορηγήσεων ή επιδοτήσεων.
10. Έλεγχος των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Τ.Μ., Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.,

ΑΔΗΜΕ), καθώς και των φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ.

Άρθρο 4

Επαληθεύσεις επί εσόδων και αγορών

1. Επαλήθευση του ύψους των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων:

α) Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία των εκδοθέντων στοιχείων λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, των τιμολογίων για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων, καθώς επίσης της ορθής καταχώρησης του Φ.Π.Α. και των λοιπών φόρων. Η ανωτέρω ελεγκτική επαλήθευση διενεργείται για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

β) Επαλήθευση (διασταύρωση) των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης ή αποδείξεων λιανικής πώλησης και γενικώς των φορολογικών στοιχείων αξίας με τα αντίστοιχα εκδοθέντα παραστατικά διακίνησης καθώς και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά.

γ) Επαλήθευση των επιστροφών και εκπτώσεων σχετικά με την ύπαρξη των νόμιμων δικαιολογητικών για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

δ) Επαλήθευση των αθροίσεων εσόδων του φορολογικού έτους, επί χειρόγραφης τήρησης των βιβλίων.

2. Επαλήθευση του ύψους των αγορών με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων:

α) Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία με βάση τα τιμολόγια και τις διασαφήσεις εισαγωγής, της αξίας και του αναλογούντος Φ.Π.Α. Η ανωτέρω ελεγκτική επαλήθευση διενεργείται για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

β) Επαλήθευση των επιστροφών, εκπτώσεων και ειδικών εξόδων αγορών σχετικά με την ύπαρξη των νόμιμων δικαιολογητικών για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

γ) Επαλήθευση των αγορών με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία παραστατικά διακίνησης και στα έγγραφα μεταφοράς.

δ) Επαλήθευση των αθροίσεων αγορών του φορολογικού έτους, επί χειρόγραφης τήρησης των βιβλίων.

Άρθρο 5

Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους

Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος.

Άρθρο 9

Έλεγχος για πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα στοιχεία

Για τον έλεγχο έκδοσης πλαστών, εικονικών, καθώς και λήψης εικονικών ή νόθευσης φορολογικών στοιχείων, αξιολογούνται στοιχεία, καταστάσεις, διασταυρώσεις κάθε είδους και πληροφορίες και ελέγχονται ενδεικτικά τα ακόλουθα:

1. Ελέγχονται, μέσω των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών, μεμονωμένες αγορές ή δαπάνες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας σε σχέση με τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου, ιδίως από προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές καθώς επίσης και φορολογικά στοιχεία, ιδιαίτερα αυτά με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευσή τους.
2. Ελέγχεται, ο τρόπος διακίνησης των αποθεμάτων και έκδοσης των προβλεπόμενων στοιχείων διακίνησης, καθώς επίσης η δυνατότητα παραγωγής της επιχείρησης, η επάρκεια των υλικών και ανθρώπινων πόρων, η επάρκεια και η καταλληλότητα των αποθηκευτικών χώρων αυτής σε σχέση με τα διακινούμενα αγαθά.
3. Ελέγχεται εάν ο τρόπος εξόφλησης των συναλλαγών γίνεται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, Φ.Π.Α., ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

Άρθρο 12

Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

1. Ελέγχεται η συμφωνία φορολογητέων εκροών και εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα και σε περίπτωση σημαντικής απόκλισης αν η απόκλιση αυτή αιτιολογείται.
2. Ελέγχεται αν έχουν μεταφερθεί σωστά στις δηλώσεις (κατ' αξία και κωδικό, ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α.), οι εκροές (έσοδα), και οι εισροές (αγορές και δαπάνες), όπως προκύπτουν από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία.
3. Ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις εκροές της ελεγχόμενης, ιδίως αν αυτά υπόκεινται σε περισσότερους του ενός συντελεστές.
4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.
5. Ελέγχεται αν επί πωλήσεων αγαθών με προορισμό περιοχές με μειωμένους συντελεστές ή επί παροχής υπηρεσιών, για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών, πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις για την εφαρμογή μειωμένων συντελεστών.
6. Επί διενέργειας ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών καθώς και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψεων υπηρεσιών ελέγχονται οι σχετικές συναλλαγές για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.
7. Επί απαλλασσόμενων πωλήσεων ελέγχεται αν έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες διαδικασίες και υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά.

8. Ελέγχεται η τήρηση των προβλεπόμενων διαδικασιών και προϋποθέσεων στις περιπτώσεις έκπτωσης επί του τζίρου.

9. Έλεγχος απόδοσης του φόρου που αναλογεί σε φορολογητέες πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών ή ως παροχή υπηρεσιών (άρθρα 7 και 9 του Κώδικα Φ.Π.Α.).

10. Επί διενέργειας εισαγωγών και εξαγωγών, ελέγχονται οι σχετικές συναλλαγές για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

11. Ελέγχεται εάν το δικαίωμα έκπτωσης έχει ασκηθεί υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 32 του Κώδικα Φ.Π.Α.

12. Ελέγχεται αν υφίστανται δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, για τις οποίες η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

13. Ελέγχεται η ορθή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση σε επόμενες φορολογικές περιόδους.

14. Ελέγχεται εάν η επιχείρηση έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ή έτυχε άλλου ευεργετήματος χωρίς να το δικαιούται.

15. Ελέγχεται αν διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (Pro-rata) εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000.

16. Ελέγχεται αν διενεργήθηκε διακανονισμός εμπορεύσιμων ή παγίων στοιχείων, εφόσον υπήρχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000.

17. Ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των διατάξεων για τις παραδόσεις αγαθών που διενεργούνται βάσει της Π.2869/1987 κοινής υπουργικής απόφασης.

18. Ελέγχεται η ορθή τήρησης της διαδικασίας που ορίζεται από την ΠΟΛ 1167/2015 απόφαση Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων για την απαλλαγή από το φόρο

προστιθέμενης αξίας της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.

19. Ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν ειδικά καθεστάτα του Φ.Π.Α.

3.8.3 ΕΛΕΓΧΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/2015 & 1036/2017

. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α)

1. Προσδιορισμός εταιρικής εικόνας εξ' απόψεως ΦΠΑ

Με βάση τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και τα βιβλία της επιχείρησης, καταγράφεται η φορολογική της θέση ως ακολούθως (αναφορά γίνεται στα αντίστοιχα άρθρα του ν.2859/2000):

(α) Υπαγωγή σε καθεστώς ΦΠΑ, π.χ. κανονικό, πρακτορείο ταξιδιών άρθρου 43, φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών άρθρου 44, επενδυτικού χρυσού άρθρου 47 κλπ.

(β) Τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. έσοδα και τα απαλλασσόμενα

(γ) Το δικαίωμα έκπτωσης ή μη του ΦΠΑ εισροών ανάλογα του εάν η επιχείρηση διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του άρθρου 22 ή πράξεις, άλλες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, και άλλες όχι, ή πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις (άρθρα 30 και 31). (δ) Να ληφθούν υπόψη τυχόν αλλαγές μέσα στη χρήση που μπορεί να επηρεάζουν τη θέση της επιχείρησης εξ' απόψεως Φ.Π.Α., π.χ. θέση σε αδράνεια, απορρόφηση επιχειρήσεων με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών και μεταφορά πιστωτικών υπολοίπων από αυτές, αλλαγή φορολογικού νόμου με υπαγωγή δραστηριοτήτων της εταιρίας σε Φ.Π.Α. ή το αντίθετο.

2. Λογιστικές επαληθεύσεις και ορθή συμπλήρωση δηλώσεων ΦΠΑ

(α) Συμφωνία φορολογητέων εκροών και ακαθάριστων εσόδων και σε περίπτωση σημαντικής απόκλισης εάν η απόκλιση αυτή δικαιολογείται.

(β) Να συμφωνηθούν δειγματοληπτικά τα βάσει βιβλίων υπόλοιπα του λογαριασμού 54.00 με αυτά των περιοδικών δηλώσεων. Η εργασία αυτή θα πρέπει οπωσδήποτε να περιλαμβάνει και τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής χρήσης.

(γ) Για τα ποσά τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά και περιλαμβάνονται στους κωδικούς των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. να ζητηθεί η ανάλυσή τους και η συμφωνία τους με τα ποσά του οριστικού ισοζυγίου τέλους χρήσης.

(δ) Να γίνει δειγματοληπτική επαλήθευση της ορθής και έγκαιρης μεταφοράς των δεδομένων (αξίας και Φ.Π.Α.) από τα φορολογικά στοιχεία στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

(ε) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων ή αποκτήσεων, εξαγωγών ή εισαγωγών και πράξεων λήπτη υπηρεσιών και να επιβεβαιωθεί η ορθή λογιστική παρακολούθηση των πράξεων αυτών, ιδίως σε περίπτωση που τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί ή ληφθεί σε νόμισμα άλλο πλην του Ευρώ. Οι φορολογητέες αξίες για σκοπούς Φ.Π.Α. συνήθως παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως για να διευκολύνεται η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Φ.Π.Α.

(στ) Να καταγραφούν τυχόν αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ και να επιβεβαιωθεί ότι τα σχετικά ποσά παρακολουθούνται σε λογαριασμού απαιτήσεων κατά του Ελληνικού Δημοσίου και ότι δεν έχουν επαναφερθεί (επαναχρεωθεί) στο λογαριασμό 54.00 εκτός εάν η επιχείρηση έχει εγγράφως παραιτηθεί από την είσπραξή τους.

(ζ) Να ελεγχθεί η τυχόν ύπαρξη σημαντικών ποσών που εμφανίζονται στους κωδικούς 402 και 412 των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ ως λοιπά προστιθέμενα και λοιπά αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών. Να αναζητηθεί ο λόγος ύπαρξης τους και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές.

(θ) Να ελεγχθεί η τυχόν ύπαρξη σημαντικών ποσών (χρεωστικών υπολοίπων) που καταβάλλονται στο Δημόσιο με τις δηλώσεις Φ.Π.Α. Να αναζητηθεί η αιτία και να ελεγχθεί η ορθότητα στον υπολογισμό των διακανονισμών (διακανονισμός παγίων, pro-rata, κ.λπ.).

. ΦΠΑ εκροών

(α) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών του Φ.Π.Α. στα έσοδα της επιχείρησης ιδίως εάν αυτά υπόκεινται σε περισσότερους του ενός συντελεστές.

(β) Σε περίπτωση αλλαγής, π.χ. αύξησης των συντελεστών ή μετάταξης αγαθών ή υπηρεσιών σε υψηλότερο συντελεστή, να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση προσαρμόστηκε μέσα στα χρονικά όρια που θέτει ο νόμος.

Για το φορολογικό έτος 2015 δεν υπήρξε αλλαγή των συντελεστών ΦΠΑ που να επηρεάζει την ελεγχόμενη. Η τελευταία αλλαγή συντελεστών ΦΠΑ πραγματοποιήθηκε στο φορολογικό έτος 2016 και συγκεκριμένα από 01/06/2016.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/24-05-2016 κοινοποιήθηκαν «οι διατάξεις του άρθρου 52 του Υποκεφαλαίου Δ' του Κεφαλαίου Β' του Μέρους Πρώτου του νόμου «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις», σχετικά με την αύξηση του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ κατά μία

ποσοστιαία μονάδα, ήτοι από 23% σε 24%, και την κατάργηση των μειωμένων συντελεστών στη δεύτερη ομάδα νησιών και ειδικότερα:

1. Σύμφωνα με το άρθρο 52 παράγραφος 1 του Υποκεφαλαίου Δ' του Κεφαλαίου Β' του Μέρους Πρώτου του ως άνω νόμου, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) και ο συντελεστής ΦΠΑ ορίζεται σε 24% στη φορολογητέα αξία.

Ο νέος συντελεστής ισχύει, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, από 1/6/2016.»

(γ) Στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε νησιά του Αιγαίου να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή τήρηση των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι φορολογικές διατάξεις, π.χ. η διατήρηση εγκατάστασης της επιχείρησης στα εν λόγω νησιά, από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες.

(δ) Στις περιπτώσεις επιχειρήσεων που απαλλάσσονται του ΦΠΑ, να ελεγχθεί δειγματοληπτικά, εάν υπάρχουν συναλλαγές που μπορεί να υπόκεινται σε Φ.Π.Α., π.χ. παροχή πληροφοριών, μεταβίβαση δικαιωμάτων, παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών ή αγορά παγίων και λήψη υπηρεσιών από άλλες χώρες της Ε. Ε. για τις οποίες οφείλεται Φ.Π.Α.

(ε) Να αναλυθούν ανά κατηγορία τα απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. οργανικά έσοδα της επιχείρησης και να καταγραφεί:

i. Η αιτία απαλλαγής (ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, εξαγωγή αγαθών, παράδοση αγαθών που αγοράζονται και πωλούνται εκτός Ελλάδος, παραδόσεις σε πλοία και αεροσκάφη, παροχή υπηρεσιών σε επιχειρήσεις εξωτερικού των οποίων ο τόπος φορολογίας θεωρείται ότι βρίσκεται εκτός Ελλάδος, σύμφωνα με το άρθρο 14.

ii. Η ύπαρξη τυχόν σημαντικών παρεπόμενων εσόδων, ακόμα και αν αυτά χρεώνονται ξεχωριστά, π.χ. συμβατικοί τόκοι, τα οποία πρέπει να ακολουθούν το χειρισμό Φ.Π.Α. της κύριας παροχής (πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών).

iii. Η ύπαρξη δικαιολογητικών απαλλαγής, τα οποία προβλέπονται από υπουργικές αποφάσεις, όπως π.χ. η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1262/1993 όσον αφορά τις εξαγωγές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Ο έλεγχος των δικαιολογητικών διενεργείται δειγματοληπτικά.

(στ) Να αναλυθούν τυχόν σημαντικά έκτακτα / ανόργανα έσοδα, τα οποία μπορεί να υπόκεινται σε Φ.Π.Α., π.χ. είσπραξη αποζημίωσης κατόπιν συμφωνίας για πρόωρη λύση σύμβασης ή στα πλαίσια επίλυσης διαφοράς που αφορά υπολογισμό συμβατικού τιμήματος.

(ζ) Να διενεργηθεί δειγματοληπτικός έλεγχος των πιστωτικών τιμολογίων που αφορούν εκπτώσεις λόγω τζίρου της ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να διαπιστωθεί εάν όντως έχουν γνωστοποιηθεί στη Δ.Ο.Υ. της ελεγχόμενης επιχείρησης, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους. Εάν η γνωστοποίηση έχει γίνει σε

προηγούμενη χρήση να ελεγχθεί εάν οι εκπτώσεις εξακολουθούν να κινούνται μέσα στα πλαίσια που έχουν γνωστοποιηθεί. Επίσης, να ελεγχθεί δειγματοληπτικά εάν έχουν εκδοθεί πιστωτικά τιμολόγια μόνο για το Φ.Π.Α. και εάν αυτό δικαιολογείται από τις

(η) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά αν η επιχείρηση εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης και αποδίδει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στο κόστος των αγαθών που παραδίδει δωρεάν (εξαιρούνται δώρα μέχρι 10 ευρώ και δείγματα) ή εάν διαθέτονται αγαθά της επιχείρησης από υπαγόμενη σε Φ.Π.Α. δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη. Ανάλογη υποχρέωση υπάρχει και για τις δωρεάν υπηρεσίες.

4. ΦΠΑ εισροών

(α) Σε περίπτωση που η επιχείρηση διενεργεί πράξεις υπαγόμενες στο ΦΠΑ και πράξεις απαλλασσόμενες του άρθρου 22, να ελεγχθεί δειγματοληπτικά ο τρόπος παρακολούθησης των εξόδων/δαπανών της προκειμένου να εξακριβωθεί ότι εκπίπτει από το φόρο εκροών μόνο το φόρο εισροών που αφορά την υπαγόμενη δραστηριότητα. Όσον αφορά το Φ.Π.Α. των κοινών δαπανών, π.χ. διοικητικής λειτουργίας, αυτός εκπίπτει αναλογικά σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου (βλέπε άρθρο 31).

(β) Να διαπιστωθεί δειγματοληπτικά για την ελεγχόμενη χρήση εάν η επιχείρηση έχει εκπέσει ΦΠΑ δαπανών:

αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,

αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων

δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ΕΙΧ αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και τις δαπάνες καυσίμων επισκευής, συντήρησης μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών, εκτός εάν τα ανωτέρω μεταφορικά μέσα, προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

(γ) Όσον αφορά δαπάνες αγοράς παγίων, των οποίων η επιχείρηση έχει εκπέσει το ΦΠΑ, να ελεγχθεί δειγματοληπτικά:

1. εάν αυτά δεν έχουν χρησιμοποιηθεί σε φορολογητέες δραστηριότητες εντός πενταετίας ή δεκαετίας εφόσον πρόκειται για ακίνητα της παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.2859/2000 από την πραγματοποίηση της αγοράς τους, ή της κατασκευής τους, οπότε η επιχείρηση οφείλει να επιστρέψει στο Δημόσιο φόρο που εξέπεσε κατά την απόκτησή τους καθώς επίσης και

2. αν έχουν παύσει να χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, μέσα σε μια περίοδο 5 ετών ή δέκα ετών εφόσον πρόκειται για ακίνητα της παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.2859/2000 από τη χρησιμοποίησή τους π.χ. λόγω λύσης της επιχείρησης και θέσης

αυτής σε εκκαθάριση, οριστικής ανάκλησης άδειας λειτουργίας κλπ., οπότε η επιχείρηση οφείλει να επιστρέψει στο Δημόσιο τόσα πέμπτα του φόρου όσα τα υπολειπόμενα έτη για την ολοκλήρωση της πενταετίας ή τόσα δέκατα του φόρου όσα τα υπολειπόμενα έτη για την ολοκλήρωση της δεκαετίας για τα ακίνητα του άρθρου 33 παρ. 2 του νόμου 2859/2000 (βλέπε άρθρο 33 περί πενταετούς διακανονισμού). Ο ίδιος διακανονισμός ενεργείται και στις περιπτώσεις:

i. πώλησης παγίων εντός της πενταετίας, εφόσον ο Φ.Π.Α. της πώλησης υπολείπεται του αδιακανονιστού ποσού Φ.Π.Α.

ii. πώλησης ή μίσθωσης ακινήτων, η αγορά ή η ανέγερση των οποίων έχει επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. και έχει εκπεσθεί, εκτός της περίπτωσης πώλησης σε εταιρείες leasing και επαναμίσθωσή τους με leaseback, καθώς και της περίπτωσης μίσθωσης των εν λόγω ακινήτων με Φ.Π.Α., (βλέπε ΠΟΛ. 1180/2013).

iii. ανέγερσης κτισμάτων ή κατασκευής εγκαταστάσεων σε ακίνητο ιδιοκτησίας τρίτου με δικαίωμα χρήσης τουλάχιστον εννέα (9) ετών, σε περίπτωση που μέσα στη πενταετία ή δεκαετία, εφόσον πρόκειται για ακίνητα του άρθρου 33 παρ. 2 του ν.2859/2000, του διακανονισμού σταματά η χρήση του ακινήτου, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

(δ) Σχετικά με την τελευταία ως άνω περίπτωση, να ελεγχθεί εάν κατά το χρόνο ανέγερσης των κτισμάτων ή κατασκευή των εγκαταστάσεων σε ακίνητο ιδιοκτησίας τρίτου, ο ανεγείρων/κατασκευαστής είχε δικαίωμα χρήσης του ακινήτου για χρονικό διάστημα αρχικά ή κατά παράταση τουλάχιστον 9 ετών.

(ε) Στις περιπτώσεις εμπορεύσιμων αγαθών που καταστράφηκαν, απωλέσθηκαν ή εκλάπησαν, να διαπιστωθεί εάν η καταστροφή ή απώλεια αποδεικνύεται με νόμιμα παραστατικά.

5. Λοιπές ελεγκτικές διαδικασίες

(α) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Intrastat και listing (ανακεφαλαιωτικοί πίνακες) και συγκεκριμένα:

I. Η αναλυτική περιγραφή των ειδών στις δηλώσεις Intrastat με μνεία του κωδικού της συνδυασμένης ονοματολογίας.

II. Η συμφωνία των δηλώσεων, ως προς την τιμολογιακή αξία, και αυτών με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής που εμφανίζουν τη φορολογητέα αξία (βλέπε 2(ε) ανωτέρω).

(β) Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση συμψήφισε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, που είχε παραγραφεί, με ΦΠΑ εκροών. Σημειωτέον ότι οι φορολογικές διατάξεις προβλέπουν πενταετή παραγραφή.

(γ) Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση έλαβε επιστροφή ΦΠΑ ή έτυχε άλλου ευεργετήματος χωρίς να το δικαιούται, π.χ. έλαβε επιστροφή ΦΠΑ λόγω επενδυτικών αγαθών για κατασκευές σε ακίνητα τρίτων, χωρίς να έχει σύμβαση

τουλάχιστον 9 ετών για την χρήση αυτών, ή έτυχε αναστολής καταβολής δυνάμει της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 2869/1987 για επενδυτικά αγαθά τα οποία δεν χρησιμοποίησε για τις ανάγκες της αλλά τα πούλησε.

(δ) Να αναλυθούν και αξιολογηθούν τυχόν σημαντικά ευρήματα που προέκυψαν κατά τις προηγούμενες φάσεις. Ιδιαίτερα στις περιπτώσεις 1(ε) (ευρήματα φορολογικού ελέγχου) και οικειοθελούς συμμόρφωσης της επιχείρησης με καταβολή Φ.Π.Α. που ανάγεται σε προηγούμενες

3.9.4 Προσωρινός έλεγχος για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α

Προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα ελεγκτική διαδικασία για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α, εκδόθηκε η εγκύκλιος με Αριθ.Πρωτ: ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013 με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για τις ελάχιστες ελεγκτικές επαληθεύσεις που απαιτούνται στους προσωρινούς ελέγχους φπα που θα διενεργούνται πριν την επιστροφή του φόρου (άρθρο 1 παρ. 3 ΠΟΛ. 1090/2012).

Ελεγκτικές ενέργειες κατά τον προσωρινό έλεγχο επιστροφής Φ.Π.Α.

1. Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων και στοιχείων του ελεγχόμενου, κρίνεται απαραίτητο να διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές ενέργειες, για τη φορολογική περίοδο για την εκδόθηκε η εγκύκλιος οποία έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου:

1.1. Έλεγχος αν τα δεδομένα των βιβλίων συμφωνούν με τα αντίστοιχα ποσά της δήλωσης Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου.

Ελέγχεται αν έχουν αναγραφεί σωστά (κατ' αξία και κωδικό, ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α.), οι εισροές (αγορές και δαπάνες) και οι εκροές (έσοδα), όπως προκύπτουν συνολικά από τους οικείους λογαριασμούς των τηρουμένων βιβλίων (διπλογραφικά) ή την ανάλυση των στηλών του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων ή του βιβλίου Αγορών (απλογραφικά).

1.2. Έλεγχος αν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα λόγω παραγραφής του κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

Εξετάζεται αν μετά την υποβολή σχετικής αίτησης για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, η επιχείρηση, όχι νόμιμα, συνέχισε να μεταφέρει προς συμψηφισμό και έκπτωση, στις επόμενες περιόδους, το ποσό του οποίου ζήτησε την επιστροφή. Ελέγχεται επίσης η εφαρμογή των διατάξεων περί παραγραφής για το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό του Φ.Π.Α.

1.3. Έλεγχος αν για τις δαπάνες μεγαλύτερης αξίας, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.

Ελέγχονται οι τρεις (3) μεγαλύτερες δαπάνες (αγορές, πάγια, λοιπές δαπάνες), που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α. Επιπρόσθετα ελέγχονται, κατά την κρίση του ελεγκτή, δύο (2) τουλάχιστον δαπάνες της ίδιας περιόδου. Ειδικότερα σε εφαρμογή των ανωτέρω ελέγχεται:

1. αν υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και αν παρέχεται γι' αυτά δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α των εισροών.
2. αν ο προμηθευτής έχει καταχωρηθεί με ΑΦΜ/ΦΠΑ.
3. η κατάσταση πελατών/προμηθευτών που υπέβαλε ο προμηθευτής για την εν λόγω παράδοση, στις περιπτώσεις που απαιτείται η υποβολή τέτοιας κατάστασης.
4. τα φορτωτικά έγγραφα διακίνησης των αγαθών.
5. περαιτέρω ο ελεγκτής δύναται να εξετάζει τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο προμηθευτής καθώς και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τους όρους της μεταφοράς και ασφάλισης των αγαθών κατά τη διακίνησή τους.
6. αν η δαπάνη αφορά ενσώματο αγαθό, γίνεται αυτοψία και επαληθεύεται ότι πρόκειται περί του αγαθού που αναφέρεται στο τιμολόγιο.
7. αν το ενσώματο αγαθό έχει πωληθεί, ελέγχεται ότι έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης, ότι ο πελάτης έχει καταχωρήσει την απόκτηση του αγαθού στην κατάσταση πελατών/προμηθευτών ή στο σύστημα VIES κατά περίπτωση και η σωστή εφαρμογή των

περί διακανονισμού διατάξεων (εφόσον συντρέχει λόγος διακανονισμού στην ελεγχόμενη περίοδο). Επί πώλησης του αγαθού εκτός Κοινότητας ελέγχονται τα προβλεπόμενα παραστατικά.

8. αν η δαπάνη αφορά παροχή υπηρεσιών, επαληθεύεται η πραγματοποίηση αυτής. (Διερεύνηση της δυνατότητας του προμηθευτή να παρέχει τις υπηρεσίες με βάση τα στοιχεία του οικείου φακέλου)
9. αν πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση, επαληθεύεται ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

1.4. Έλεγχος αν για δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 ποσού άνω των 147,00 ευρώ, εκπέσθηκε ο αναλογών Φ.Π.Α., χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

Ελέγχονται οι δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο, ποσού άνω των 147,00 ευρώ η κάθε μία, αν για αυτές εκπέσθηκε ο αναλογών Φ.Π.Α, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

2. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Στις περιπτώσεις που διενεργούνται απαλλασσόμενες πωλήσεις ελέγχουμε αν έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες διαδικασίες και αν υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά. Ενδεικτικά για τις συνηθέστερες εξ' αυτών, αναφέρουμε:

2.1 Εξαγωγές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών.

Επί των περιπτώσεων απαλλαγής από το Φ.Π.Α, της παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκειμένους στο φόρο εγκαταστημένους σε άλλο κράτος μέλος, καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών (σχετική η πολ. 1262/2-8-1993 Α.Υ.Ο. καθώς και οι πολ. 1201/29-10-1999 & 1199/24-7-2002 εγκύκλιες διαταγές), ελέγχονται οι

τρεις (3) μεγαλύτερες παραδόσεις, που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο. Επιπρόσθετα ελέγχονται, κατά την κρίση του ελεγκτή, δύο (2) τουλάχιστον παραδόσεις της ίδιας περιόδου. Ειδικότερα διενεργούνται οι παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις:

2.1.1 Απαλλαγή της εξαγωγής αγαθών.

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των παραδόσεων αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο φόρο πωλητή - εξαγωγέα εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Κοινότητας απαιτούνται:

1. Τιμολόγιο πώλησης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ ή του Κ.Φ.Α.Σ. Στο τιμολόγιο, που πρέπει να θεωρείται από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή της εξαγωγής, να αναγράφεται η ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ ΛΟΓΩ ΕΞΑΓΩΓΗΣ».
2. Αντίγραφο του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής, που προορίζεται για το αρχείο του εξαγωγέα, καθώς και το αντίτυπο 3 του οικείου Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (Ε.Δ.Ε.), από το οποίο αποδεικνύεται η οριστική εξαγωγή των αγαθών. Στην περίπτωση αποδεδειγμένης απώλειας του οικείου αντιτύπου 3 του Ε.Δ.Ε. απαιτείται αντίγραφο του αντιτύπου 1 του Ε.Δ.Ε. εξαγωγής, θεωρημένο από το Τελωνείο εξαγωγής, το οποίο έχει εκδοθεί με την ένδειξη «Για το αρχείο του εξαγωγέα».
3. Τα φορτωτικά έγγραφα διακίνησης των αγαθών.
4. Περαιτέρω ο ελεγκτής δύναται να εξετάζει τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο φορολογούμενος καθώς και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τον τρόπο επαφής με τον πελάτη, τη λήψη και επιβεβαίωσης της παραγγελίας και τους όρους της μεταφοράς και ασφάλισης των εμπορευμάτων κατά τη διακίνησή τους.
5. Θεωρημένο φωτοαντίγραφο, στο οποίο έχει συνταχθεί πράξη εξόδου των εμπορευμάτων από το Τελωνείο εξόδου, του αντιτύπου με αριθμό 5 της Δήλωσης Διαμετακόμισης ή του αποκόμματος του φύλλου Νο 2 (θέσεις 18 - 28) του Δελτίου TIR μαζί με τον αριθμό του φύλλου Νο 1 ή του αντιτύπου Ε' της διασάφησης εξαγωγής. Το φωτοαντίγραφο αυτό θα ζητείται με αίτηση του εξαγωγέα, από το αρμόδιο Τελωνείο εξαγωγής ή αναχώρησης.

6. Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο θεωρεί ως αποδεικτικό της πραγματοποίησης της εξαγωγής ο έλεγχος (π.χ. αντίγραφο του παραστατικού εισαγωγής στην τρίτη χώρα, θεωρημένο από την αρμόδια αρχή).
7. Διενεργείται επαλήθευση, των εξαγωγών της ελεγχόμενης περιόδου, που επιλέχθηκαν κατά τα ανωτέρω, μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος ICIS.

2.1.2 Απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών.

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών, τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή, τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα η από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του σε υποκείμενο στο φόρο που έχει την εγκατάστασή του σε άλλο κράτος μέλος, απαιτούνται:

1. Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ ή του Κ.Φ.Α.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.
2. Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.
3. Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

3.1 Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα.

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ ή του άρθρου 8 του Κ.Φ.Α.Σ (φορτωτική, CMR κ.λ.π.). Εξετάζεται το κόστος και ο τρόπος απόδοσης του τιμήματος της μεταφοράς και αναζητούνται τα σχετικά παραστατικά.

3.2 Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.
- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.
- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.
- Αποδείξεις καυσίμων, διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

▪

3.3 Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.
- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.
- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων καυσίμων, διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Περαιτέρω ο ελεγκτής δύναται να εξετάζει τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο φορολογούμενος καθώς και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τον τρόπο επαφής με τον πελάτη, τη λήψη και επιβεβαίωσης της παραγγελίας και τους όρους της μεταφοράς και ασφάλισης των εμπορευμάτων κατά τη διακίνησή τους.

4. Επίσης:

- Προσκομίζεται στον έλεγχο υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, του υποκείμενου που πραγματοποιεί την παράδοση, με την οποία βεβαιώνεται:
 - η επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή άλλου κράτους μέλους, μέσω του συστήματος VIES,
 - η μη ακύρωση μερικά ή ολικά της συγκεκριμένης συναλλαγής.
- Επαληθεύεται η εγγραφή της συγκεκριμένης πράξης στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης περιόδου.
- Διενεργείται επαλήθευση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης περιόδου, που επιλέχθηκαν κατά τα ανωτέρω, μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος VIES.
- Αναζητείται οποιοδήποτε άλλο στοιχείο θεωρεί, ως αποδεικτικό της πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής παράδοσης, ο έλεγχος (π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ.).

4.1 Απαλλαγή από το ΦΠΑ της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, ελέγχονται:

1. το δικαίωμα άμεσης απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας και η χορήγηση του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.).
2. η τήρηση της διαδικασίας θεώρησης του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.).
3. ο υπολογισμός του ορίου απαλλαγής και η ακρίβεια των στοιχείων που αναγράφονται στο Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το ΦΠΑ.

Για τις περαιτέρω υποχρεώσεις, των προσώπων που χρησιμοποιούν το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής για την πραγματοποίηση πράξεων με απαλλαγή από το ΦΠΑ, σχετικές είναι οι διατάξεις των άρθρων 3, 4, 5, 6 & 7 της Α.Υ.Ο. 11003551/8475/Α0014/ΠΟΛ.1262/2.8.1993.

4.2 Απαλλαγή από το ΦΠΑ της παροχής υπηρεσιών σε χώρες εκτός Ελλάδος.

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των υπηρεσιών, που παρέχονται προς λήπτη υποκείμενο στο φόρο, που έχει την εγκατάστασή του εντός ή εκτός Κοινότητας, από παρέχοντα τις υπηρεσίες, εγκατεστημένο στην Ελλάδα η από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, απαιτούνται:

1. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ ή του Κ.Φ.Α.Σ. Στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται υποχρεωτικά ο ΑΦΜ του λήπτη.
2. Για την ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών είναι απαραίτητη η εγγραφή στο VIES και από τους δυο αντισυμβαλλόμενους και υποχρεωτική η υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων.

Περαιτέρω:

3. Ο ελεγκτής δύναται να εξετάζει τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθ'οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο φορολογούμενος καθώς και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τον τρόπο επαφής με τον πελάτη και τη λήψη και επιβεβαίωσης της παραγγελίας.
4. Εξετάζεται ο χρόνος, το είδος και ο τόπος διενέργειας της παρεχόμενης υπηρεσίας σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 2859/2000.
5. Επαληθεύεται η δυνατότητα πραγματοποίησης, της παροχής υπηρεσιών, από τον ίδιο ή από άλλον που ενήργησε για λογαριασμό του.

6. Σε ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών, διενεργείται επαλήθευση αυτής, στην οικεία φορολογική περίοδο, μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος VIES.
7. Αναζητείται οποιοδήποτε άλλο στοιχείο θεωρεί ο έλεγχος, ως αποδεικτικό της πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσιών.

4.3 Αποκτήσεις επενδυτικών αγαθών.

Επί των περιπτώσεων καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας, των επενδυτικών αγορών, που αναλογεί στην εισαγωγή ή την αγορά στο εσωτερικό καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού που πραγματοποιείται από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, καθώς και από αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α, ελέγχεται:

1. αν τα επενδυτικά αγαθά που αποκτήθηκαν χωρίς Φ.Π.Α, έχουν εγκατασταθεί στον τόπο που δηλώθηκε,
2. αν τα επενδυτικά αγαθά χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες πράξεις ή απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών,
3. ότι έχουν σωστά καταχωρηθεί και περιληφθεί στην περιοδική δήλωση της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου,
4. ο χρόνος έναρξης χρησιμοποίησης αυτών και
5. η τυχόν προσωρινή ή οριστική παύση της χρησιμοποίησης αυτών, σε φορολογητέες πράξεις, ώστε να διαπιστωθεί η σωστή εφαρμογή των περί διακανονισμού διατάξεων (εφόσον συντρέχει λόγος διακανονισμού στην ελεγχόμενη περίοδο).

Για τις περαιτέρω υποχρεώσεις, των προσώπων-επενδυτών που πρόκειται να εισάγουν ή αγοράσουν στο εσωτερικό τα πιο πάνω επενδυτικά αγαθά, σχετικές είναι οι διατάξεις της Α.Υ.Ο. 2869/2389/ΠΟΛ. 137/4.5.1987 (ΦΕΚ 236B'/12.5.1987). Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της ως άνω Α.Υ.Ο έχουν δοθεί με την Π.5749/3679/ ΠΟΛ.246/26.8.1987.

4.4 Κατασκευές επενδυτικών αγαθών.

Ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

Στην περίπτωση κατασκευής ακινήτων, ως επενδυτικών αγαθών, προσκομίζονται στον έλεγχο:

- Οι επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών, από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά κατά τμήμα του έργου, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης.

Εξετάζονται επίσης:

- η μελέτη της επένδυσης, η αδεία οικοδομής (στις περιπτώσεις που έχει εκδοθεί) και ο τρόπος χρηματοδότησης της επένδυσης.

Σύμφωνα με τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1203/1990, ΠΟΛ.1006/14.1.1992 και ΠΟΛ.1094/7.5.1992, η χρήση του ακινήτου με κάποια έννομη σχέση αποδεικνύεται με ιδιωτικά συμφωνητικά βεβαίας χρονολογίας που πρέπει να είναι νόμιμα θεωρημένα. Στην περίπτωση της μίσθωσης, εκπρόθεσμη σύμβαση μίσθωσης μπορεί να γίνει δεκτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ, εφόσον τα καταβαλλόμενα μισθώματα έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του μισθωτή και έχουν δηλωθεί από τον εκμισθωτή.

Για τις κατασκευές ακινήτων σημειώνεται ότι, στην έννοια του ακινήτου περιλαμβάνονται οι επεκτάσεις, προσθήκες και βελτιώσεις αυτού, όχι όμως και οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

- Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκατάστασης και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.
- Βελτίωση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του

χρόνου ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του. (Το νέο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει μετά την πραγματοποίηση των βελτιώσεων είναι καλύτερο από το παλιό κατά το χρόνο της απόκτησής του).

4.5 Αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. για πρώτη φορά ή από νέα επιχείρηση.

Επί των περιπτώσεων που η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται από φορολογούμενο που πραγματοποιεί για πρώτη φορά ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εξαγωγές αγαθών, ή λοιπές απαλλασσόμενες του φόρου πωλήσεις, εκτός των όσων προβλέπονται κατά περίπτωση στις προηγούμενες παραγράφους, ελέγχονται και τα ακόλουθα:

1. διενεργείται έλεγχος στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης προκειμένου να διαπιστωθεί η δυνατότητα πραγματοποίησης των πράξεων για τις οποίες υποβλήθηκε το αίτημα επιστροφής.
2. προκειμένου για δραστηριότητα νέας επιχείρησης, ελέγχονται τα σχετικά με την επένδυση στοιχεία καθώς και ο τρόπος χρηματοδότησης της επαγγελματικής αυτής δραστηριότητας.

5. Λοιπές περιπτώσεις.

Στις λοιπές περιπτώσεις, που διενεργούνται απαλλασσόμενες πωλήσεις, ελέγχουμε αν υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά και τα κατά περίπτωση στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος.

6. Γενικές παρατηρήσεις.

Πέραν των ανωτέρω είναι δυνατόν να διενεργούνται και λοιπές ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης.

3.10 Ανάλυση των Ελεγκτικών ενεργειών -Απαραίτητα δικαιολογητικά

3.10.1 Δικαίωμα Έκπτωσης ΦΠΑ – Προϋποθέσεις-Δικαιολογητικά

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), ο υποκείμενος στο φόρο από το ΦΠΑ που αναλογεί στις διενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών (φόρος εκροών), έχει δικαίωμα να εκπέσει:

- Το ΦΠΑ που έχει καταβάλλει κατά την αγορά των αγαθών (εμπορεύσιμων ή επενδυτικών).
- Το ΦΠΑ που έχει καταβάλλει για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν.
- Το ΦΠΑ που έχει καταβάλλει κατά την εισαγωγή των αγαθών (εμπορεύσιμων ή επενδυτικών).
- Το ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών (εμπορεύσιμων ή επενδυτικών).

Επισημαίνεται ότι στην τελευταία περίπτωση, παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης δεδομένου ότι από 1.1.1993 αυτές οι πράξεις φορολογούνται στην Ελλάδα, ο δε υποκείμενος στο ΦΠΑ καταβάλλει και εκπίπτει ταυτόχρονα το ΦΠΑ (χρεοπίστωση ή πράξη λήπτη) μέσω της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, χωρίς δηλαδή εκταμίευση. Κάθε υποκείμενος αποδίδει στο Δημόσιο το ΦΠΑ που αναλογεί στην προστιθέμενη αξία της επιχείρησής του και τον οποίο εισπράττει από τους πελάτες του, με αποτέλεσμα ο ΦΠΑ να είναι ουδέτερος και να μην επιβαρύνει ουσιαστικά την επιχείρηση, αλλά τον τελικό καταναλωτή. Σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις της εν λόγω παρ. 1 του άρθρου 30 του ίδιου κώδικα, βασική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης από τον υποκείμενο στο φόρο, είναι ότι τα αγαθά που έχουν αγοραστεί ή έχουν εισαχθεί και οι υπηρεσίες που έχουν ληφθεί, χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο ή απαλλάσσονται για τις οποίες όμως ρητά προβλέπεται έκπτωση του ΦΠΑ εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις της επομένης παραγράφου 2 (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κ.λπ.). Επομένως, αν ο υποκείμενος στο φόρο ενεργεί υποκείμενες και μη υποκείμενες στο φόρο πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προσδιορίζεται κατ' αναλογία των εσόδων που αντιστοιχούν στις υπαγόμενες στο φόρο πράξεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.1 του άρθρου 31

Σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της εν λόγω παρ. 1 του άρθρου 30 ειδικά για τα νεόδητα ακίνητα, που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς τριετούς αναστολής ΦΠΑ (σύμφωνα με την παρ. 4α του άρθρου 6 του κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 39 του ν.4646/2019 με ισχύ από 12.12.2019), το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 31 αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου αναστολής (31.12.2022).

Με τις διατάξεις της εν λόγω παρ. 1 του άρθρου 30, ορίζεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του υποκειμένου στο φόρο για αγαθά επένδυσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Επομένως, αν ο υποκείμενος στο φόρο επιβαρύνθηκε με φόρο εισροών για επενδυτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 33, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που επιβάρυνε τα επενδυτικά αυτά αγαθά και το οποίο ήδη ασκήθηκε σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους, δηλαδή αν το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε νόμιμα ή όχι, θα κριθεί οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών, καθώς και της εν συνεχεία χρήσης αυτών τουλάχιστον για μια πενταετία. Συνεπώς, αν τα επενδυτικά αγαθά κατά την έναρξη χρησιμοποίησης, χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, ο φόρος καλώς εκπέστηκε ή επιστράφηκε, αν όμως χρησιμοποιούνται σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί εφάπαξ στο Δημόσιο ο ΦΠΑ που επιβάρυνε την απόκτησή τους και ο οποίος επιστράφηκε στον υποκείμενο ή εκπέστηκε από αυτόν προηγούμενα.

3.10.2 Έλεγχος υποχρέωσης σχηματισμού prorata

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 31 του ΦΠΑ, σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται

στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 31 του ΦΠΑ, για τον προσδιορισμό του ποσοστού prorata **δεν λαμβάνονται** υπόψη τα ποσά που προέρχονται: α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση, β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων >κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν.2859/2000, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

2. Για τα επενδυτικά αγαθά, έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης (παρ. 2 άρθρου 33 ΦΠΑ).

3. Όταν ο υποκείμενος στο ΦΠΑ διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες από το φόρο για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει το φόρο που επιβάρυνε τα αγαθά ή τις υπηρεσίες της δραστηριότητας αυτής και σε αυτή την περίπτωση ο φόρος αποτελεί κόστος. Όταν όμως διενεργούνται μικτές πράξεις, δηλαδή φορολογητέες ή αφορολόγητες με δικαίωμα έκπτωσης και αφορολόγητες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, τότε **ο επιμερισμός** του φόρου των **κοινών εισροών** πρέπει να επιμερισθεί (να διενεργηθεί prorata), σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν παραπάνω (προσδιορισμός του ποσοστού βάσει του κλάσματος που αναφέρεται παραπάνω). Βέβαια, το ποσοστό μπορεί να προσδιορισθεί διαφορετικά κατά παρέκκλιση, βάσει όσων αναφέρονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 31 του ΦΠΑ.

4. Σε επιμερισμό του φόρου (prorata) υποχρεούνται οι επιχειρήσεις που διενεργούν πράξεις

φορολογητέες ή αφορολόγητες/απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης **και** πράξεις αφορολόγητες/απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, εφόσον υφίστανται **κοινές εισροές**.

Το ποσοστό που θα εφαρμοστεί στο φόρο των κοινών εισροών, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος ή μη φόρος αυτών, βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών χωρίς ΦΠΑ, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (Pro rata).

ΕΚΡΟΕΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΕΣ+ΕΚΡΟΕΣ ΑΠΑΛ/ΝΕΣ Μ.Δ.Ε.

ΕΚΡΟΕΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΕΣ+ΕΚΡΟΕΣ ΑΠΑΛ/ΝΕΣ Μ.Δ.Ε.+ΕΚΡΟΕΣ ΑΠΑΛ/ΝΕΣ Χ.Δ.Ε

Οι πράξεις που από τις διατάξεις του κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους είναι οι φορολογητέες (πωλήσεις με ΦΠΑ, παροχές υπηρεσιών με ΦΠΑ κ.λπ.), οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης όπως αυτές προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30, παρ. 1 και 2 του ίδιου κώδικα και υλοποιούνται με τις οικείες αποφάσεις και εγκυκλίους (π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις με την ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1167/2015, πωλήσεις σε πρεσβείες κ.λπ.

Ως πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (ο ΦΠΑ εισροών στις περιπτώσεις αυτές αποτελεί κόστος) μπορεί να αναφερθούν :

α) οι περισσότερες πράξεις του άρθρου 22 ν. 2859/2000 (π.χ. υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων, κ.λπ.),

β) παραδόσεις νέων ακινήτων για Α' κατοικία ή παλαιών (πώληση νέων διαμερισμάτων ή παλαιών με Φ.Μ.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των υλικών οικοδομής ή των υπηρεσιών για την κατασκευή της),

γ) για παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές (πρατηριούχους, ψιλικατζίδικα, περίπτερα κ.λπ.), στους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους (άρθρο 44 § 6 ν.2859/2000).

- Δεν περιλαμβάνονται στην Pro-rata: έσοδα από πώληση παγίων - παρεπόμενες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες (π.χ. έσοδα από τόκους καταθέσεων).

- Αν δημιουργηθεί το κλάσμα περιλαμβάνονται και επιδοτήσεις – επιχορηγήσεις κλπ.

3.10.3 Αποδεικτικά στοιχεία για την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών

Με τις διατάξεις του άρθρου 32 του κώδικα ΦΠΑ καθορίζονται τα αποδεικτικά στοιχεία που πρέπει να κατέχει ο υποκείμενος στο φόρο προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν η παράδοση αγαθών, η παροχή υπηρεσιών, η ενδοκοινοτική απόκτηση και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία είναι:

α) Με τη διάταξη της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 32, για να ασκήσει ο υποκείμενος το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου πρέπει να κατέχει βεβαίωση ότι έχει υποβάλλει στην αρμόδια ΔΟΥ δήλωση έναρξης των εργασιών του, που προβλέπεται από την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 36. Εξυπακούεται βέβαια ότι η δήλωση αυτή θα πρέπει να έχει υποβληθεί **πριν** από τη διενέργεια της συγκεκριμένης πράξης. **Με τη διάταξη αυτή ο υποκείμενος στερείται του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου για πράξεις που ενήργησε πριν από την υποβολή της δήλωσης έναρξης δραστηριότητας.**

β) Νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν. Σύμφωνα με το άρθρο 8 § § 2 και 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή

υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο. Θέση τιμολογίου, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, έχουν και η εκκαθάριση, η απόδειξη ΟΤΕ ή ΔΕΗ ή ΕΥΔΑΠ, ή Τράπεζας, η φορτωτική, το συμβόλαιο κ.λπ., από το οποίο να προκύπτει ο ΦΠΑ. Θα πρέπει δηλαδή να αναγράφεται χωριστά ο ΦΠΑ από την αξία, με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών προς τον υποκείμενο.

γ) Στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, Με τη διάταξη της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 32 προκειμένου για εισαγωγή αγαθών, για να ασκήσει ο υποκείμενος το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου πρέπει να κατέχει διασάφηση ή άλλο τελωνειακό παραστατικό, από τα οποία να αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών, καθώς επίσης και ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά κατά την εισαγωγή τους.

δ) Νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ., κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παρ. 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου. Με τη διάταξη της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 32 του κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης προκειμένου για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, πρέπει να κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και να είναι εφικτός ο προσδιορισμός του φόρου που αναλογεί στην αξία αυτών, μπορεί να ληφθεί υπόψη

η δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται, στην οποία περιλαμβάνονται και οι εν λόγω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση του φόρου που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, είναι η πίστωση του λογαριασμού ΦΠΑ του δημοσίου με το φόρο αυτό και ο συνυπολογισμός του συγχρόνως στο φόρο εκροών της οικείας περιοδικής δήλωσης. Οσον αφορά τις λήψεις υπηρεσιών, για τις οποίες καθίσταται ο ίδιος ο υποκείμενος λήπτης των υπηρεσιών υπόχρεος στο φόρο (έχει δηλαδή υποχρέωση καταβολής του φόρου ως λήπτης υπηρεσιών που έχουν τόπο φορολογίας το εσωτερικό της χώρας και έχουν πραγματοποιηθεί υλικά εκτός Ελλάδας) και ο υποκείμενος κατέχει τα ανάλογα με την περίπτωση των ενδοκοινο- τικών αποκτήσεων στοιχεία, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται επίσης με χρεωση και αντίστοιχα πίστωση του λογαριασμού ΦΠΑ με τον αναλογούντα φόρο στην αξία των υπηρεσιών που έχουν ληφθεί, εφόσον αυτές οι πράξεις έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία. Στην περίπτωση που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ στον υποκείμενο - λήπτη των υπηρεσιών για τη συγκεκριμένη υπηρεσία ή δραστηριότητα, προβλέπεται για αυτές τις λήψεις υπηρεσιών η άμεση καταβολή του αναλογούντα φόρου με έκτακτη δήλωση ΦΠΑ (περίπτωση μη ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου κ.λπ.).

3.10.4 Έλεγχος για την ύπαρξη πλαστών και εικονικών στοιχείων

Η διακίνηση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων δεν αφορά μόνο την ελληνική οικονομική πραγματικότητα αλλά διευρύνεται και στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και στις συναλλαγές με τρίτες χώρες. Αυτή η μορφή φορολογικής παραβατικότητας οδηγεί στη απώλεια σημαντικών φορολογικών εσόδων και ιδιαίτερα φπα. Το αδίκημα της φοροδιαφυγής που συντελείται με την έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων τυποποιείται το άρθρο 66 του Ν. 4174/2013 και ειδικά στην παράγραφο 5 ορίζεται η έννοια τους:

Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το

περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικός πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδόντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

3.10.5 Σκοπός και περιπτώσεις έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων

Ο ουσιαστικός λόγος χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, είναι η μείωση της καταβολής ή η μη καταβολή τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων. Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων για την εμφάνιση εκ μέρους των επιχειρήσεων, μικρότερων ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών και συνεπώς μικρότερων φορολογητέων εκροών για την απόδοση του Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με πραγματικά περιστατικά που αντιμετωπίζουν συχνά οι αρμόδιες φορολογικές αρχές και μετά από ελέγχους που διεξάγονται από αυτές, έχουν διαπιστωθεί τα παρακάτω ως προς τη σκοπιμότητα που εξυπηρετεί η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ή η λήψη και η χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση τέτοιων στοιχείων (ΥΠΕΕ Αρ. Πρωτ. 1506/30.1.2007):

- Έκδοση φορολογικών στοιχείων από μηχανισμούς του Ν. 1809/1988 μη νόμιμους ή από παραποιημένους ή από μη δηλωμένους μηχανισμούς με καταχωρημένα στοιχεία σ' αυτούς, στοιχεία επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα και εκδίδουν νόμιμα φορολογικά στοιχεία.
- Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων για την εμφάνιση εκ μέρους των επιχειρήσεων, μικρότερων ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών και συνεπώς μικρότερων φορολογητέων εκροών για την απόδοση του Φ.Π.Α.
- Έκδοση εικονικών τιμολογίων - δελτίων αποστολής ή λοιπών στοιχείων, για εξυπηρέτηση κάποιου τρίτου ο οποίος αδυνατεί να εκδώσει φορολογικά στοιχεία, για διάφορους λόγους, όπως είναι η περίπτωση μη δήλωσης έναρξης εργασιών, ή η μη θεώρηση στοιχείων λόγω οφειλών προς το δημόσιο κ.λπ. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν συνήθως πραγματικές συναλλαγές οι οποίες όμως διενεργούνται από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα στοιχεία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).
- Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για την κάλυψη παρανόμων ενεργειών, όπως είναι η τοκογλυφία, το ξέπλυμα χρήματος, η κάλυψη λαθραίων εισαγωγών κλπ.
- Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από επιχειρήσεις που έχουν καταμετρήσει με φυσική απογραφή λιγότερα αποθέματα σε ποσότητες και αξία, σε σχέση με τα λογιστικά αρχεία, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται είναι προς ανύπαρκτους πελάτες, είτε προς επιχειρήσεις που θέλουν να αυξήσουν τις δαπάνες τους και κατά συνέπεια να επωφεληθούν μειώνοντας τα φορολογητέα τους κέρδη
- Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης, προς ανύπαρκτους πελάτες για την κάλυψη άλλων συναλλαγών, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία πώλησης
- Έκδοση Τιμολογίων Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων με πολύ μεγάλες αξίες, αφού δεν καταβάλλεται Φ.Π.Α. κατά την αγορά των προϊόντων αυτών, Στην προκειμένη περίπτωση λειτουργεί το αμοιβαίο συμφέρον του αγοραστή των αγροτικών προϊόντων και του πωλητή

- αγρότη. Ο μεν πρώτος αυξάνοντας την τιμή αποβλέπει κατ' αρχήν, στην αύξηση του κόστους πωληθέντων, μέσω του οποίου επιτυγχάνει αλλοίωση των αποτελεσμάτων του και περαιτέρω αποβλέπει στην απόκτηση των αγροτικών προϊόντων σε διογκωμένη - αυξημένη τιμή με βάση την οποία έχει τη δυνατότητα πώλησης των προϊόντων αυτών σε τέτοια τιμή που να προκύπτει μικρός συντελεστής μικτού κέρδους, αποφεύγοντας έτσι και τον έλεγχο περί υπερβολικού κέρδους, ο δε αγρότης εισπράττει μεγαλύτερο ποσό επιστροφής Φ.Π.Α., το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή των κατ' αποκοπή συντελεστών, στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του Ν. 2859/2000 (παρ. 2 του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000),

- Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων για την εμφάνιση εκ μέρους των επιχειρήσεων, μικρότερων ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών και συνεπώς μικρότερων φορολογητέων εκροών για την απόδοση του Φ.Π.Α.
- Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων για όλους τους ανωτέρω λόγους και πρόσθετα για την εξυπηρέτηση των ληπτών των στοιχείων αυτών, πάντα με ίδιο οικονομικό όφελος (εμπορία στοιχείων).
- Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με τη βοήθεια κατασκευασμένων κυκλωμάτων με εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε εθνικό ή κοινοτικό ή διεθνές πλαίσιο, οι οποίες, χρησιμοποιώντας διάφορα συστήματα και μηχανισμούς, αποβλέπουν στη μη καταβολή του οφειλόμενου Φ.Π.Α. ή στην αδικαιολόγητη επιστροφή Φ.Π.Α. Πρόκειται δηλαδή για εξαφανισμένους εμπόρους ή για ενδιάμεσους εμπόρους ή μεσάζοντες ή διοργανωτές των κυκλωμάτων αυτών (απάτη τύπου CAROUSEL ή κυκλική απάτη). Το όνομα της απάτης αυτής οφείλεται στον τρόπο με τον οποίο κυκλοφορούν τα ίδια αγαθά, από το ένα κράτος στο άλλο, απ' όπου και επιστρέφουν χωρίς να καταλήξουν σε κάποιο τελικό χρήστη. Στην απλούστερη μορφή της, η διαδικασία αυτή προϋποθέτει τρεις εμπόρους εγγεγραμμένους στα μητρώα των υποκειμένων στον Φ.Π.Α. σε δύο διαφορετικά κράτη μέλη, αν και, συνήθως, συμμετέχουν περισσότεροι έμποροι εγκατεστημένοι σε δύο ή παραπάνω κράτη μέλη. Στις περιπτώσεις αυτές, πρωταγωνιστής της διαδικασίας αυτής είναι ο εξαφανισμένος έμπορος.
- Ο εξαφανισμένος έμπορος, επωφελείται της δυνατότητάς να αγοράσει στο εξωτερικό χωρίς Φ.Π.Α., για να μεταπωλήσει στην εσωτερική-εθνική αγορά, έχοντας υπόψη του ότι

θα εισπράξει Φ.Π.Α. τον οποίο όμως δεν θα αποδώσει ποτέ στο Δημόσιο αλλά θα τον οικειοποιηθεί. Ο εξαφανισμένος έμπορος τις περισσότερες φορές δεν υποβάλλει δηλώσεις, μερικές φορές υποβάλλει μηδενικές δηλώσεις ή ανακριβείς δηλώσεις παρά τις πολύ μεγάλες αγορές που πραγματοποιεί από το εξωτερικό. Επειδή έχει κερδίσει εκ των προτέρων τα ποσά που επιθυμεί, έχει τη δυνατότητα να διαθέσει τα αγαθά του στην εσωτερική αγορά σε πολύ χαμηλές τιμές - με ζημία. (Αναλυτικότερη αναφορά για το θέμα αυτό γίνεται στο κεφάλαιο των διεθνών συναλλαγών).

- Έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα ανέγερσης νέων ακινήτων, η μεταβίβαση των οποίων υπάγεται σε ΦΠΑ από 1.1.2006 και μετά (Ν. 3427/27.12.2005) και για τα οποία υφίσταται διαφορετικό καθεστώς αντιμετώπισης της μεταβίβασης αυτών σε σχέση με τα λοιπά ακίνητα. Ο τρόπος άσκησης καθώς και το δικαιούμενο ποσοστό έκπτωσης του φόρου στις περιπτώσεις αυτές καθορίστηκε με διατάξεις του ίδιου νόμου. Στις περιπτώσεις αυτές η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων οδηγεί σε αύξηση του φόρου εισροών που αφορούν στη νέα οικοδομή και συνεπώς στην καταβολή μικρότερου ποσού φόρου εκροών για την εν λόγω οικοδομή.
- Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000), προϋπόθεση για την έκπτωση του Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές της επιχείρησης είναι, οι εισροές αυτές να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Έτσι όταν μια κατασκευαστική επιχείρηση διενεργεί παραδόσεις ακινήτων υποκείμενες σε Φ.Π.Α., εκπίπτει ολόκληρο το φόρο των εισροών της. Σε περίπτωση όμως που διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες από το φόρο για τις οποίες δεν προβλέπεται από το νόμο δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. μεταβίβαση πρώτης κατοικίας, δωρεά ακινήτου κ.λπ.) δεν μπορεί να εκπέσει το φόρο που επιβάρυνε τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή αυτών των ιδιοκτησιών. Για το λόγο αυτό πρέπει να προσδιοριστεί σύμφωνα με τα ανωτέρω ο Φ.Π.Α. των εισροών που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης καθώς και ο Φ.Π.Α. που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και να διακανονισθεί αυτός μέσω της περιοδικής δήλωσης.
- Επί πλέον διευκρινίζεται ότι το ποσό του εκπιπτόμενου φόρου προσδιορίζεται ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, με βάση την

πραγματική διάθεση των αγαθών ή υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ.

- Τέλος, με τις διατάξεις του άρθρου 1 της απόφασης 1031382/1116/ΠΟΛ. 1054/27.3.2006, προβλέπεται ότι ως προς το φόρο εκροών που αφορά το τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, εξαντλείται σε επίπεδο Δ.Ο.Υ. ο έλεγχος αυτός και οι υποβαλλόμενες ειδικές δηλώσεις ΦΠΑ του μεταβιβαζόμενου ακινήτου θεωρούνται υπό προϋποθέσεις ειλικρινείς.
- Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για την κάλυψη παρανόμων ενεργειών, όπως είναι η τοκογλυφία, το ξέπλυμα χρήματος, η κάλυψη λαθραίων εισαγωγών κλπ.
- Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης, προς ανύπαρκτους πελάτες για την κάλυψη άλλων συναλλαγών, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία πώλησης.
- Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τους τελευταίους μήνες της χρήσης επειδή σε όλη τη διάρκεια της χρήσης εμφάνιζαν υψηλές αγορές και χαμηλές πωλήσεις, προκειμένου τα ανωτέρω μεγέθη να εμφανισθούν στο ίδιο περίπου ύψος ή και μεγαλύτερο ή και για λόγους που αφορούν και συσχετίζονται με ειδικές διαδικασίες (π.χ. αυτοέλεγχος βάσει του Ν. 3296/2004 κ.λπ).
- Έκδοση εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων για την εμφάνιση πωλήσεων ή υπηρεσιών σε τέτοιο ύψος που είναι καθορισμένο από διατάξεις άλλων νόμων (πολλές φορές μη φορολογικών) για τη χορήγηση ωφέλειας στην επιχείρηση, π.χ. άδεια πετρελαιοκίνητου αυτοκινήτου, επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, δανειοδοτήσεις κ.λπ.
- Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων για την εμφάνιση εκ μέρους των επιχειρήσεων, μικρότερων ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών και συνεπώς μικρότερων φορολογητέων εκροών για την απόδοση του Φ.Π.Α.
- Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων, κυρίως στο τέλος διαχειριστικών χρήσεων, προκειμένου να αποφύγουν οι επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., δηλαδή την υποχρέωση τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας ή την υποχρέωση σύνταξης απογραφής ή τήρησης βιβλίου αποθήκης ή επιδιώκοντας την υπαγωγή τους στα άρθρα 13, 14, 15, 16 και 17 του Ν. 3296/2004 (αυτοέλεγχος). Στις προηγούμενες δύο περιπτώσεις τις ενέργειες του εκδότη, την έκδοση δηλαδή πιστωτικών τιμολογίων, πολλές φορές δε γνωρίζει ο αναφερόμενος στα στοιχεία ως

αντισυμβαλλόμενος. Άλλες όμως φορές, υπεισέρχεται το στοιχείο της αμοιβαιότητας, που εντοπίζεται κυρίως στους λήπτες που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλίο αγορών, στην προσπάθειά τους να μην υπερβούν τα εκάστοτε προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. όρια, για την απαλλαγή ή την τήρηση βιβλίου αγορών.

- Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων για όλους τους ανωτέρω λόγους και πρόσθετα για την εξυπηρέτηση των ληπτών των στοιχείων αυτών, πάντα με ίδιο οικονομικό όφελος (εμπορία στοιχείων).

3.10.6 Έλεγχος εντοπισμού πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων

1. Η έλλειψη στοιχείου διακίνησης ή η μη αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου ή του ονόματος του πλωτού μέσου στα στοιχεία διακίνησης.

Πολλές συναλλαγές εμφανίζονται μόνο σε φορολογικά στοιχεία αξίας, τα οποία δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στη διακίνηση. Αν δεν υπάρχουν στοιχεία διακίνησης οι συναλλαγές αυτές μπορεί να είναι εικονικές, αφού η διακίνηση δεν καλύπτεται με τα προβλεπόμενα στοιχεία. Είναι όμως δυνατό να υπάρχουν και τα στοιχεία διακίνησης αλλά να μην πληρείται η υποχρέωση αναγραφής στο δελτίο αποστολής ή στο Σ.Δ.Α. πέραν των όσων ήδη προβλέπονται από τις διατάξεις των ΕΛΠ, του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιείται κατά τη μεταφορά των αγαθών (έναρξη διακίνησης) ή προκειμένου για θαλάσσιες μεταφορές, το όνομα του πλωτού μέσου, η οποία θεσπίσθηκε για τον πληρέστερο έλεγχο της πραγματοποίησης των διακινήσεων αγαθών. Προκειμένου να διαπιστωθεί αν έγινε πράγματι η μεταφορά με οχήματα που εκμεταλλεύεται η επιχείρηση, θα πρέπει να αξιοποιούνται όλα τα δεδομένα που προκύπτουν από υφιστάμενα στοιχεία δαπανών αναφορικά με μεταφορές π.χ. αποδείξεις για διόδια, δαπάνες επισκευής αυτοκινήτων, δαπάνες διανυκτέρευσης, δαπάνες που αφορούν το πετρέλαιο κίνησης κ.λπ. Επί πλέον για επαλήθευση μπορεί να ζητούνται στοιχεία από τις Λιμενικές αρχές οι οποίες υποχρεούνται στην καταγραφή των αυτοκινήτων που μεταφέρονται με οχηματαγωγά πλοία.

Επίσης ο έλεγχος πρέπει να προσανατολίζεται κατά τη διακίνηση στην αναζήτηση στοιχείων που να αποδεικνύουν για λογαριασμό τίνος γίνεται κάθε φορά η μεταφορά και στα ημεδαπά αλλά και στα αλλοδαπά φορτηγά αυτοκίνητα, τα οποία υποκρυπτόμενα πολλές φορές πίσω από τη χρήση οχήματος με πινακίδες κυκλοφορίας άλλης χώρας και με τα CMR που συνοδεύουν τα αγαθά, διακινούν αυτά στο εσωτερικό της χώρας χωρίς να έχουν εκδώσει τη σχετική φορτωτική.

2. Το μεταφορικό μέσο και ο τρόπος μεταφοράς

Στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης είναι ενδεχόμενο να αναγράφονται μεγάλες ποσότητες, όπου το βάρος τους ή ο όγκος τους ή το είδος τους (π.χ. σε υγρή μορφή) να είναι τέτοιος που η μεταφορά τους να είναι αδύνατη με οποιοδήποτε μεταφορικό μέσο ή το φορτηγό αυτοκίνητο να αδυνατεί να μεταφέρει τέτοιου είδους αγαθό που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο. Για την επαλήθευση αυτή και την πληρότητα του ελέγχου θα πρέπει, πέραν των άλλων, να διαπιστώνεται το ωφέλιμο φορτίο του φορτηγού αυτοκινήτου με το οποίο φαίνεται ότι διενεργήθηκε η μεταφορά και να επισυνάπτεται, εάν είναι δυνατόν, φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας στην οικεία έκθεση ελέγχου.

3. Η έλλειψη φορτωτικών εγγράφων

Όταν η επιχείρηση δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα, η μη ύπαρξη φορτωτικών μεταφοράς πρέπει να οδηγήσει σε έρευνα αν ο αντισυμβαλλόμενος, αγοραστής ή πωλητής, διαθέτει τέτοια μέσα. Αν δεν διαπιστώνεται η ύπαρξη μεταφορικών μέσων, αυτό αποτελεί σοβαρή ένδειξη εικονικότητας της συναλλαγής.

4. Η έλλειψη μηχανολογικού εξοπλισμού και εξειδικευμένου τεχνικού προσωπικού εκτέλεσης έργου

Για εκτελέσεις τεχνικών έργων μπορεί να εμφανίζονται ως εκδότες τιμολογίων επιχειρήσεις, οι οποίες δεν διαθέτουν ούτε τον απαιτούμενο για την εκτέλεση του έργου μηχανολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα εκσκαφών, επιστρώσεων, φορτωτές, αυτοκίνητα κ.λ.π.) ούτε

απασχολούν ανθρώπινο δυναμικό ικανό να εκτελέσει το έργο, ούτε έχουν λάβει φορολογικό στοιχείο από άλλη επιχείρηση που κατέχει ή εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό ή απασχολεί ανθρώπινο δυναμικό, ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους εργασίες. Σε σχέση με το ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος οφείλει να επεκταθεί και σε έρευνα και των συναλλασσομένων με την ελεγχόμενη επιχείρηση προκειμένου να διαπιστώσει τη δυνατότητα εκτέλεσης εργασιών ή τεχνικών έργων έργων.

5. Ο τρόπος πληρωμής

Η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές. Και ενώ η επιχείρηση εξοφλεί προμηθευτές και άλλες υποχρεώσεις της, ακόμη και μικρών ποσών, με επιταγές, αυτές τις συναλλαγές (εικονικές) τις εξοφλεί «μετρητοίς». Στις περιπτώσεις αυτές κρίνεται κατ' αρχήν αναγκαία η επαλήθευση της ύπαρξης υπολοίπου του λογαριασμού «ΤΑΜΕΙΟΥ», ικανού να ανταποκριθεί στην καταβολή μετρητών στο ύψος των υποτιθέμενων συναλλαγών (σε περίπτωση τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας). Όταν δεν υπάρχουν μετρητά για να καλυφθεί η συναλλαγή, το Ταμείο θα παρουσιάσει πιστωτικό υπόλοιπο ή θα καταχωρηθεί εικονική εγγραφή με ανάληψη μετρητών από τραπεζικό λογαριασμό καταθέσεων, κλπ.

Ακόμη, κρίνεται απαραίτητο στην περίπτωση αυτή, να επαληθευθεί αν για την εν λόγω συναλλαγή, όπως ανωτέρω αναφέρθηκε, τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία εξόφλησης μέσω τραπεζικού λογαριασμού. Προκειμένου να αποδειχθεί η συναλλαγή, θα πρέπει στην περίπτωση εξόφλησης τμηματικής ή ολικής, από το λήπτη των φορολογικών στοιχείων ο εκδότης αυτής να αποδεικνύει τη συναλλαγή με φωτοαντίγραφο της επιταγής ή με άλλο πρόσφορο τρόπο ή μέσο, διαφυλάσσοντας τα αποδεικτικά στοιχεία, για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του ΚΦΔ., ενώ αν η συναλλαγή γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού, η απόδειξη της συναλλαγής θα πρέπει να προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο π.χ. από τα εκδιδόμενα τραπεζικά παραστατικά ή έγγραφα, που αποδεικνύουν την κίνηση του λογαριασμού, τα οποία επίσης πρέπει να διαφυλάσσονται από τον λήπτη του στοιχείου, για όσο χρόνο επίσης προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ.

Σε παρά πολλές περιπτώσεις διαπιστώνεται ότι για τις εικονικές συναλλαγές καταβάλλεται με μετρητά μόνο το ποσό ΦΠΑ που αφορά τις συναλλαγές αυτές και η καθαρή αξία των στοιχείων αυτών εξοφλείται με διαφορετικό τρόπο.

6. Ο χρόνος έκδοσης του στοιχείου

Σοβαρές ενδείξεις για περαιτέρω έλεγχο αποτελούν τα φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερης αξίας που εκδίδονται στο τέλος φορολογικών περιόδων απόδοσης Φ.Π.Α. και κυρίως στο τέλος διαχειριστικών περιόδων, με σκοπό να μην αποδοθούν τα οφειλόμενα ποσά Φ.Π.Α..

7. Η συνάφεια της δραστηριότητας του εκδότη με το αντικείμενο εργασιών

Το αντικείμενο εργασιών του εκδότη μπορεί να διαφοροποιείται σε μεγάλο βαθμό από το αντικείμενο που εμφανίζεται στο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο της συναλλαγής.

Παράδειγμα: Εκδότης ο οποίος στο φορολογικό στοιχείο και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εμφανίζει ως αντικείμενο εργασιών την εμπορία ενδυμάτων, εκδίδει φορολογικό στοιχείο με αιτιολογία την εκτέλεση χωματουργικών έργων.

Συνεπώς στις περιπτώσεις αυτές, χωρίς να αποκλείεται ότι υπήρξε επέκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης για τις οποίες δεν έχουν γίνει οι αντίστοιχες δηλώσεις μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., θα πρέπει να εξετάζεται η δυνατότητα εκτέλεσης σχετικών εργασιών ή των τεχνικών έργων αν πρόκειται για έργα ή, εφόσον πρόκειται για εμπορία, η ύπαρξη αποθεμάτων, τα οποία προέρχονται από πραγματικές αγορές.

8. Ο προμηθευτής.

- Η εμφάνιση στα βιβλία της επιχείρησης, για μια και μοναδική φορά, προμηθευτή με συναλλαγές σημαντικών ποσοτήτων και μεγάλης αξίας, πρέπει να οδηγήσει σε περαιτέρω

έρευνα για την εγκυρότητα των φορολογικών στοιχείων και την εικονικότητα ή μη των συναλλαγών.

- Η εμφάνιση στα βιβλία προμήθειας αγαθών ή υπηρεσιών από προμηθευτή που είναι εγκαταστημένος σε μεγάλη απόσταση και τα έξοδα μεταφοράς είναι σημαντικά, ενώ υπήρχε η δυνατότητα προμήθειας από επιχειρήσεις που βρίσκονται στον τόπο ή πλησίον του τόπου λειτουργίας της λήπτριας επιχείρησης καθώς και σε τιμή μικρότερη από την αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία, γεγονός που μπορεί να αποδεικνύεται από προσφορές ή από φορολογικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων κ.λπ..

- Η εμφάνιση στα βιβλία της επιχείρησης μιας μόνο συναλλαγής μεγάλου ύψους με προμηθευτή σε ένα έτος ή σε κάποια έτη.

Ο έλεγχος των εν λόγω συναλλαγών των προμηθευτών γίνεται κυρίως από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. ή από έλεγχο των ίδιων των επιτηδευματιών προμηθευτών ή από τις οικείες εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία ή από άλλες λοιπές διασταυρώσεις ή πληροφορίες.

9. Οι αποθηκευτικοί χώροι και η ύπαρξη των πωληθέντων ως αποθέματα.

Η επιχείρηση αγοράζει και αποθηκεύει, για μεγάλο ή μικρό χρονικό διάστημα, εμπορεύματα για τα οποία δεν διαθέτει κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους ή ο ήδη υπάρχον αποθηκευτικός χώρος δεν επαρκεί για την αγοραζόμενη ποσότητα εμπορευμάτων.

Παραδείγματα: Επιχείρηση εμφανίζει αγορά αγαθών για την συντήρηση των οποίων απαιτείται ψυκτικός θάλαμος, τον οποίο δεν διαθέτει, αλλά ούτε και από άλλο στοιχείο αποδεικνύεται αποθήκευση των αγαθών αυτών σε ψυκτικούς θαλάμους τρίτων.

Επιχείρηση αγοράζει μεγάλες ποσότητες που είναι αδύνατον να αποθηκευτούν στους χώρους που διαθέτει αυτή και από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει αποθήκευσή τους σε άλλο χώρο αφού από τον έλεγχο δεν διαπιστώθηκαν αδήλωτες εγκαταστάσεις.

Ακόμη σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να εξετάζεται αν τα εμπορεύματα ή τα προϊόντα που εμφανίζονται στις συναλλαγές υπήρχαν ως αποθέματα, όταν αυτό είναι δυνατόν και να κατευθύνεται ο έλεγχος στα αγαθά εκείνα τα οποία χαρακτηρίζονται ιδιαίτερα επικίνδυνα.

10. Ο πάγιος εξοπλισμός

Πρόκειται, στην περίπτωση αυτή για αγορές αγαθών που χρησιμοποιούνται από την λήπτρια επιχείρηση ως πάγια (π.χ. έπιπλα) ή μηχανήματα χωρίς ταυτότητα, τα οποία διαπιστώνεται ότι δεν είναι καινούργια.

Τα αγαθά αυτά είχε προμηθευτεί η επιχείρηση σε προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, με τη λήψη καθόλα νόμιμων φορολογικών στοιχείων. Για τα ίδια αγαθά λαμβάνει εκ νέου φορολογικά στοιχεία.

Περαιτέρω για τα πάγια που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, εξετάζεται αν υπάρχουν στις εγκαταστάσεις της και διερευνάται επίσης αν εμφανίζονται πάγια που δεν συνάδουν με τη δραστηριότητα της επιχείρησης.

11. Προμήθεια μη συμβατών με τη δραστηριότητα της επιχείρησης ειδών ή προμήθεια ειδών σε ποσότητες δυσανάλογες των ποσοτήτων προηγούμενων ετών.

Αγοράζονται είδη και σε ποσότητες που εκ των πραγμάτων δεν είναι απαραίτητα και δεν χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση ή χρησιμοποιούνται αλλά είναι αδύνατο από τη συχνότητα λήψης των φορολογικών στοιχείων και την ποσότητα να αναλωθούν όλα τα είδη. Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να εξετάζετε αν μεσολάβησε επέκταση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, αύξηση των λοιπών αγορών, αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων ή οποιαδήποτε άλλη μεταβολή ικανή να δικαιολογήσει την παραπάνω αγορά.

12. Οι τιμές των αγαθών

Προμήθεια - αγορά αγαθών για τα οποία είναι εμφανής η διαφορά τιμής προμήθειας από τις κοινώς αποδεκτές τιμές εμπορίου ή αγορά από την ίδια επιχείρηση σε τιμές τέτοιες που είναι κατώτερες των τιμών της αγοράς. Στη δεύτερη περίπτωση εξετάζεται αν τυχόν πρόκειται για συναλλαγή με εξαφανισμένο έμπορο.

Αγορά αγαθών σε τιμή διπλάσια της τιμής της αγοράς.

13. Η συχνότητα των συναλλαγών και η ποσότητα αγοράς των αγαθών

Προμήθεια - αγορά αγαθών τόσο συχνά και σε τόσο μεγάλη ποσότητα που είναι αδύνατο λόγω της φύσης του αγαθού να πουληθεί σε μικρό - σύντομο χρονικό διάστημα και σε τέτοια μειωμένη τιμή που να διαφέρει από την επικρατούσα τιμή στην αγορά, με την προϋπόθεση βεβαίως να μην υφίστανται τα αγαθά ως αποθέματα κατά τον έλεγχο.

Επίσης αγορά παγίων σε τέτοια μεγέθη και σε τέτοιες διαστάσεις τα οποία είναι αδύνατον να εγκατασταθούν στους ήδη υπάρχοντες χώρους της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Σε σχέση με τα ανωτέρω διαπιστώθηκε σε επιχείρηση να έχει χρησιμοποιήσει σε κτίριο επιφάνειας 58 m² μοκέτα και να έχει λάβει φορολογικά στοιχεία για αγορά μοκέτας επιφάνειας 3.500 m² , χωρίς την ύπαρξη αποθεμάτων.

14. Η τραπεζική δανειοδότηση

Επί του φορολογικού στοιχείου να υπάρχει η πιστοποίηση κάποιας Τράπεζας ότι:
«Δανειοδοτήθηκε για ποσό», αξίας ίσης με αυτή του φορολογικού στοιχείου και στην συνέχεια να εκδίδεται Πιστωτικό Τιμολόγιο για επιστροφή των αγαθών στον προμηθευτή. Η συναλλαγή αυτή έχει όλες τις ενδείξεις της εικονικότητας.

15. Η διαφορά στην επιχειρηματική πρακτική

Ορισμένες συναλλαγές που γίνονται διαφοροποιούνται ως προς την ακολουθούμενη οργανωμένη επιχειρηματική πρακτική της επιχείρησης.

16. Ο γραφικός χαρακτήρας

Ο γραφικός χαρακτήρας του εκδότη και η ύπαρξη ορθογραφικών λαθών στα φορολογικά στοιχεία σε σχέση με το αντικείμενο εργασιών αποτελούν ενδείξεις για συνέχιση της έρευνας για την εγκυρότητα της συναλλαγής.

17. Οι αλλοιώσεις στοιχείων ή εγγραφών

Τα στοιχεία φέρουν διορθώσεις, διαγραφές, επιγραφές, ξυσίματα που εμφανώς αλλοιώνουν το περιεχόμενό τους ως προς την ημερομηνία, τις ποσότητες, τις αξίες, κ.λπ..

Τέλος είναι δυνατόν επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν δημόσια έργα να εμφανίζουν εκτέλεση εργασιών και προμήθεια υλικών σε μεταγενέστερο χρόνο των πιστοποιήσεων των έργων και σε ποσότητες δυσανάλογες με τις προϋπολογισθείσες εργασίες και την προσφορά ανάληψης του έργου. Σημαντικό στοιχείο ελέγχου των τεχνικών επιχειρήσεων που κατασκευάζουν δημόσια έργα είναι οι, κατά χρονικά διαστήματα, πιστοποιήσεις σε σχέση με τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται.

β) Ειδικά για τις νέες οικοδομές που από 1/1/2006 υπάγονται σε Φ.Π.Α., επειδή μεταβιβάζονται σταδιακά τα ακίνητα και συμψηφίζεται σταδιακά ο αναλογών φόρος εισροών για κάθε ακίνητο μέχρι το χρόνο που ορίζεται από τις οικείες διατάξεις, είναι προφανές ότι μέχρι την ολοκλήρωση και τη μεταβίβαση του τελευταίου ακινήτου της οικοδομής λαμβάνονται στοιχεία εισροών (δαπανών και υπηρεσιών), προκειμένου να υπάρξει μείωση του φόρου εκροών, τα οποία πιθανόν να αφορούν εικονικές συναλλαγές αφού ο αριθμός των συναλλασσόμενων στις περιπτώσεις αυτές είναι αρκετά μεγάλος.

Συνεπώς για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο τομέα αυτό, λόγω της ιδιαιτερότητας

του αντικειμένου τους και του τρόπου διενέργειας των συναλλαγών μεταξύ των επιχειρήσεων που αναλαμβάνουν την ανέγερση του ακινήτου ή μέρος αυτού (εργολάβοι και υπεργολάβοι), απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή ως προς τον έλεγχο των διενεργούμενων συναλλαγών τους, επειδή ο αριθμός των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων στο τομέα αυτό είναι μεγάλος και υφίσταται αλυσιδωτή σχέση των συναλλαγών αυτών.

Επί πλέον κρίνεται σκόπιμο σε όλες τις περιπτώσεις να εξαντλείται ο έλεγχος και να φθάνει μέχρι και τον τελευταίο εργολάβο ή υπεργολάβο, προκειμένου να εντοπίζονται μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή τυχόν μη απόδοση Φ.Π.Α. από κάποιον ενδιάμεσο συναλλασσόμενο.

3.11 ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

3.11.1 ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΦΠΑ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Από σχετικές μελέτες της Ε.Ε. προέκυψε ότι οι περισσότερες μη νόμιμες ενέργειες στον τομέα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ως προς το Φ.Π.Α. διενεργούνται μέσω των εξής μηχανισμών:

α) Ψευδείς ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων σε άλλο Κράτος - Μέλος της Ε.Ε. χωρίς να χρεωθεί ο Φ.Π.Α. στο Τιμολόγιο (όπως άλλωστε προβλέπεται), ενώ στην πραγματικότητα τα εμπορεύματα, είτε έχουν πωληθεί στην εσωτερική αγορά και ο Φ.Π.Α. δεν έχει αποδοθεί, είτε έχουν ληφθεί εικονικά τιμολόγια αγορών από την εσωτερική αγορά και στη συνέχεια ζητείται η επιστροφή του Φ.Π.Α. αυτών. Στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, οι εμπλεκόμενοι σε τέτοιου είδους συναλλαγές επωφελούνται από την καθυστέρηση της Αμοιβαίας Συνδρομής μεταξύ των Κρατών Μελών. Τα εμπορεύματα μπορεί να δηλώνονται ότι παραδίδονται σε άλλο Κράτος - Μέλος (ως ενδοκοινοτική παράδοση με απαλλαγή του Φ.Π.Α.), ενώ αυτά διοχετεύονται στο εσωτερικό της χώρας χωρίς να εκδίδεται φορολογικό στοιχείο και χωρίς να εμφανίζονται τα ακαθάριστα έσοδα.

β) Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από άλλο Κράτος - Μέλος, οι οποίες είτε δεν καταχωρούνται στα βιβλία και δηλώνονται στις οικείες δηλώσεις, είτε δηλώνονται με διαφορετική αξία.

γ) Απάτη τύπου "Καρουζέλ" ή κυκλική απάτη. Στην περίπτωση αυτή γίνεται μετακύλιση του φόρου εισροών μέσω διαδοχικών πωλήσεων της μιας επιχείρησης Κυκλική Απάτη στο ΦΠΑ τύπου «Καρουζέλ» προς την άλλη. Χρησιμοποιούνται διάφορες επιχειρήσεις (στις οποίες συνήθως συμμετέχουν τα ίδια άτομα) και τελικά κάποια ή κάποιες από αυτές δεν αποδίδουν το φόρο και εξαφανίζονται (κυκλική απάτη).

δ) Επιχειρήσεις "Φοίνικας". Αναβίωση επιχειρήσεων που είχαν τεθεί σε αδράνεια και προχώρησαν σε επαναδραστηριοποίηση με σκοπό την «πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών», τη μη απόδοση Φ.Π.Α. ή την έκδοση και λήψη πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η ενιαία αγορά, η οποία θεσπίστηκε την 1η Ιανουαρίου 1993, έχει καταργήσει τους συνοριακούς ελέγχους για το ενδοκοινοτικό εμπόριο. Οι προμηθευτές που είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο ΦΠΑ έχουν το δικαίωμα να εφαρμόζουν μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ στις πωλήσεις τους προς εγγεγραμμένους στο μητρώο ΦΠΑ αγοραστές σε άλλα κράτη μέλη. Κατ' αρχήν, ο ΦΠΑ πρέπει να καταβάλλεται στο κράτος μέλος όπου καταναλώνονται τα αγαθά. Οι φορολογικές αρχές στο κράτος μέλος παράδοσης υποχρεούνται να χορηγούν απαλλαγή από τον ΦΠΑ στην ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, υπό τον όρο ότι τα αγαθά είτε παραδίδονται σε πελάτη είτε μεταφέρονται απευθείας¹ στον προμηθευτή σε άλλο κράτος μέλος. **Η απαλλαγή από τον ΦΠΑ ισχύει μόνο όταν ο προμηθευτής μπορεί να αποδείξει τη φυσική αναχώρηση των αγαθών από το κράτος μέλος παράδοσης.**

Ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών ορίζεται η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κανείς ως κύριος ενσώματο κινητό αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο ξεκίνησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού. Ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών: Η παράδοση αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε προορισμό εκτός του εδάφους προέλευσής τους, αλλά εντός της ΕΕ, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς κάποιο άλλο υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο, ή προς ένα μη υποκείμενο σε φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό από όπου ξεκίνησε η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών.

Βάσει του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, προβλέπεται Διοικητική συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών. Η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ κρατών μελών, μέσω της οποίας ανταλλάσσουν πληροφορίες οι φορολογικές αρχές και συνεργάζονται με την Επιτροπή, συντελεί στον αποτελεσματικό έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών που δηλώνονται από τις επιχειρήσεις και στην διασφαλισή της ορθής εφαρμογής του ΦΠΑ επί των παραδόσεων αγαθών και της παροχής υπηρεσιών, της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών και της εισαγωγής αγαθών. Οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές δηλώνονται με την υποβολή των Ανακεφαλαιωτικών πινάκων

Ο Ανακεφαλαιωτικός πίνακας υποβάλλεται από κάθε πρόσωπο υποκείμενο σε φόρο το οποίο διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και προβαίνει σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές . Ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας υποβάλλεται, κατά γενικό κανόνα, κάθε μήνα καταγράφοντας τη συνολική αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε κάθε αγοραστή σε άλλα κράτη μέλη, κατά αντίστοιχο αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (ΑΦΜ/ΦΠΑ): Ατομικός αριθμός που χορηγείται σε κάθε πρόσωπο υποκείμενο σε φόρο και που σκοπεύει να πραγματοποιήσει παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, ή να προβεί σε απόκτηση αγαθών για επιχειρηματικούς σκοπούς. Κάθε αριθμός περιλαμβάνει ένα πρόθεμα δύο γραμμάτων με το οποίο ταυτοποιείται το κράτος μέλος χορήγησης.

Μέσω του VIES ανταλλάσσονται πληροφορίες σχετικά με τον ΦΠΑ μέσω ενός ηλεκτρονικού δικτύου που εξυπηρετεί τη διαβίβαση των πληροφοριών σχετικά με την εγκυρότητα των αριθμών φορολογικού μητρώου ΦΠΑ των εταιρειών με έδρα στα κράτη μέλη, και σχετικά με τις απαλλασσόμενες φόρου ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Οι εθνικές φορολογικές διοικήσεις είναι υπεύθυνες για την τροφοδοσία του δικτύου με πληροφορίες και των δύο ειδών. Η τροφοδοσία διενεργείται βάσει των στοιχείων των δηλώσεων (των Ανακεφαλαιωτικών πινάκων) που υποβάλλονται από τους συναλασσόμενους των κρατων μελών.

Το σύστημα του ενδοκοινοτικού ΦΠΑ παραβιάζεται συχνά με την αποκαλούμενη ενδοκοινοτική απάτη του αφανούς εμπόρου ο "εξαφανισμένος έμπορος", ένα κέλυφος ή μια βραχύβια σε «επιχειρηματική ζωή εταιρεία» (μπορεί διαρκεί μόνο μερικές εβδομάδες ή, το πολύ, μερικούς μήνες) η οποία ελέγχεται επισήμως από εικονικούς διαχειριστές . Στο πλαίσιο αυτού του μηχανισμού φοροδιαφυγής, ένας προμηθευτής εγκατεστημένος στο κράτος μέλος 1,

η αποκαλούμενη εταιρεία-όχημα, παραδίδει αγαθά (απαλλαγμένα από ΦΠΑ) σε μια δεύτερη εταιρεία εγκατεστημένη στο κράτος μέλος 2, τον αποκαλούμενο αφανή έμπορο. Ο εν λόγω έμπορος που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, ο οποίος, δυνητικά με πρόθεση απάτης, αποκτά ή προσποιείται ότι αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες χωρίς να πληρώσει ΦΠΑ και παραδίδει τα εν λόγω αγαθά ή παρέχει τις εν λόγω τις υπηρεσίες με ΦΠΑ, αλλά δεν αποδίδει ΦΠΑ που εισέπραξε στην εθνική φορολογική αρχή. Λόγω της απαλλαγής από τον φπα της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών επωφελείται και μεταπωλεί τα ίδια αγαθά στην εγχώρια αγορά του κράτους μέλους 2, προσφέροντας πολύ ανταγωνιστικές τιμές. Ο έμπορος παρόλο που χρεώνει ΦΠΑ στον πελάτη του, δεν τον αποδίδει στις φορολογικές αρχές, και έτσι αυξάνει τα περιθώρια κέρδους του. Στη συνέχεια, ο αφανής έμπορος εξαφανίζεται χωρίς να αφήσει ίχνη, κάτι που καθιστά αδύνατη την είσπραξη φόρου στο κράτος όπου καταναλώθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες

Σε μία παραλλαγή αυτής της απάτης, ένας πελάτης του αφανούς εμπόρου (ο μεσίτης) πωλεί ή προσποιείται ότι πωλεί τα αγαθά στο εξωτερικό, ορισμένες φορές και πάλι στην εταιρεία-όχημα, και διεκδικεί από τις φορολογικές αρχές επιστροφή του ΦΠΑ που πλήρωσε στον αφανή έμπορο. Η ίδια συναλλαγή μπορεί να επαναληφθεί με κυκλικό τρόπο και είναι γνωστή ως «**απάτη τύπου καρουζέλ**»

3.11.2 Έλεγχος ενδοκοινοτικών παραδόσεων

Όπως προαναφέρθηκε, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος – μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.

Η έννοια του “υποκείμενου στο φόρο” και του “Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο”, προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 11 του ν.2859/2000.

Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 11 § 2 του ν.2859/2000.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος – μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

Επομένως, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του.

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος – μέλος.

δ) Να εκδώσουν τιμολόγιο αναγράφοντας την ένδειξη «Απαλλαγή ΦΠΑ – Άρθρο 28 κώδικα ΦΠΑ» προκειμένου να αιτιολογήσουν την απαλλαγή.

ε) Στην υποβαλλόμενη δήλωση ΦΠΑ να περιλαμβάνουν και την ενδοκοινοτική παράδοση.

στ') Να υποβάλλουν ηλεκτρονικά τον μηνιαίο πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων και intrastat αποστολής, εφόσον ξεπερνούν το ετήσιο κατώφλι ενδοκοινοτικών παραδόσεων που έχει ορίσει η Στατιστική Υπηρεσία (90.000 ευρώ για τις αποστολές, 150.000 ευρώ για τις αφίξεις).

Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:

α) Δικαιολογητικό έγγραφο για την παρακολούθηση της αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης από 1.1.2015 ή προηγούμενα Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. ή προηγούμενα του Κ.Φ.Α.Σ και του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος – μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος – μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά μεταφοράς, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς διευκρινίζονται τα εξής:

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο του αγωγιαστηρίου ή της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 97 έως 107 του Εμπορικού Νόμου ή προηγούμενα του άρθρου 8 του Κ.Φ.Α.Σ. και παλαιότερα του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.).

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

– Στο Δικαιολογητικό έγγραφο αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

– Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

– Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

– Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών

που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο Κ – Μ.

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

– Στο Δικαιολογητικό έγγραφο αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος – μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

– Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου

μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος – μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

– Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος – μέλος.

3.11.3 Ελεγκτικές επαληθεύσεις απαλλαγής απο φπα των ενδοκοινοτικών παραδόσεων

Για τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση των ανωτέρω φαινομένων φοροδιαφυγής βάσει των εγκυκλίων ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1201/1999, ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1106/1999, **Ε.2019/2022** κρίνονται αναγκαία:

Η ύπαρξη δικαιολογητικών (δικαιολογητικών εγγράφων αποστολής, δελτίων αποστολής, δελτίων αποστολής – τιμολόγια πώλησης, φορτωτικές, CMR, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης, αποδείξεων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά κ.λπ.) διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ.

Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή δεν αποδεικνύεται η μεταφορά

των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος. Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος, πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος. Συνεπώς η αποστολή ή η μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών.

Οι διεθνείς οδικές μεταφορές διέπονται από την σύμβαση της Γενεύης της 19 Μαΐου 1956, η οποία κυρώθηκε για την Ελλάδα με το ν. 559/1977. Η σύμβαση αυτή είναι γνωστή ως CMR από το αντικείμενο της που ήταν η διεθνής μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς. Σύμφωνα με το άρθρο 1 της παραπάνω συνθήκης, η εν λόγω συνθήκη θα πρέπει να εφαρμόζεται για κάθε σύμβαση διεθνούς οδικής μεταφοράς πραγμάτων επί αυτοκινήτου έναντι αμοιβής, όπου ο τόπος που θα παραληφθούν τα εμπορεύματα και ο τόπος που θα παραδοθούν, όπως θα ορίζεται στην σύμβαση μεταφοράς, θα πρέπει να είναι δυο διαφορετικές χώρες, εκ των οποίων η μια απαραίτητα πρέπει να είναι κράτος μέλος της συνθήκης αυτής ανεξάρτητα του τόπου κατοικίας και της εθνικότητας των μερών. Επίσης τα αγαθά σύμφωνα με τη σύμβαση CMR συνοδεύονται από ένα δελτίο παράδοσης (άρθρο 5). Στο Δελτίο αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη, του μεταφορέα, η κοινώς χρησιμοποιούμενη περιγραφή των εμπορευμάτων, ο τρόπος συσκευασίας, ο αριθμός των δεμάτων, τα ειδικά σημεία αυτών, η ποσότητα και οι χρεώσεις που αφορούν την μεταφορά (Άρθρο 6). Το Δελτίο παράδοσης, όπως το αναφέρει η απόφαση αυτή στην πρακτική εφαρμόζεται ως Διεθνής φορτωτική, αναφερόμενη με το όνομα CMR.

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι φορολογικές ελεγκτικές αρχές έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ' VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών. Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός, τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και, αφετέρου, τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων. Επισημαίνεται, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την

πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ.

Περαιτέρω σε κάθε περίπτωση επιστροφής, δύναται να εξετάζονται και οι δηλώσεις ΦΠΑ που έχουν υποβληθεί, να γίνεται επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, μπορεί να αποστέλλεται ερώτημα στη 14η Διεύθυνση ΦΠΑ – Τμήμα Δ' (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους αλλοδαπούς αγοραστές. Επίσης, μπορεί να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη – μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.

Για τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση των ανωτέρω φαινομένων φοροδιαφυγής κρίνονται αναγκαία:

- Η επαλήθευση του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του.
- Ο έλεγχος των ετήσιων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.
- Η παρακολούθηση επιχειρήσεων με πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών ιδιαιτέρως και επισταμένως, ως προς την ορθή απόδοση του Φ.Π.Α. Επίσης η παρακολούθηση ξεχωριστά των επιχειρήσεων κατά το πρώτο διάστημα λειτουργίας τους από την έναρξη των εργασιών τους ή από την ημερομηνία υποβολής δήλωσης μεταβολής για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών ή από την ημερομηνία που παύουν να βρίσκονται σε αδράνεια και επαναδραστηριοποιούνται.
- Στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές σε τρίτες χώρες ή εισαγωγές από τρίτες χώρες εκτός Ε.Ε., να ελέγχεται αν οι υπάρχουσες διασαφήσεις (η κατοχή από την εξαγωγική επιχείρηση του αντιτύπου Ε.Δ.Ε. 3 αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο της εξαγωγής) είναι οι ορθές ή έχουν παραποιηθεί και σε περίπτωση υπονοιών, ζητούνται πληροφορίες με κάθε πρόσφορο τρόπο από το αρμόδιο τελωνείο εισόδου ή εξόδου των εμπορευμάτων.

- Σε κάθε περίπτωση ενδοκοινοτικών συναλλαγών (παραδόσεων ή αποκτήσεων) ή εισαγωγών ή εξαγωγών από ή προς τρίτη χώρα αντίστοιχα, να ελέγχεται ο τρόπος εξόφλησης κάθε τιμολογίου, αν δηλαδή υπάρχει παραστατικό τράπεζας για την είσπραξη ή την πληρωμή κατά περίπτωση του σχετικού ποσού. Όταν δεν υφίστανται τέτοια παραστατικά και η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή έγινε με μετρητά, χωρίς τη μεσολάβηση τράπεζας, τότε η υπόθεση θεωρείται ύποπτη και ο έλεγχος της συγκεκριμένης περίπτωσης διενεργείται σε βάθος.

- Έλεγχος αν υφίσταται κάθε στοιχείο, από το οποίο αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Ειδικότερα:

α) Δελτίο αποστολής και τιμολόγιο πώλησης ή Δελτίο αποστολής – Τιμολόγιο πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται εκτός των άλλων υποχρεωτικά και ο Α.Φ.Μ. του αγοραστή,

β) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς.

-- Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα.

Στην περίπτωση αυτή απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου κ.λπ., όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κ.λπ.).

-- Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο αποστολής ή στο Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο, αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο πραγματοποιήθηκε η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη, ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή γίνεται είτε με υπογραφή, σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο.

Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης, μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος μέλος.

γ) Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται :

- Στο Δελτίο αποστολής ή στο Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου του αγοραστή, και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου, ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος μέλος.

Επίσης ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς η επιστροφή του στο άλλο κράτος μέλος.

-Έλεγχος κάθε άλλου στοιχείου, το οποίο κατά την κρίση του ελέγχου θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. η ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, η δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, κ.λπ..

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις καθώς και σε μεγάλο βαθμό το ότι δεν πρόκειται για εικονικές συναλλαγές.

Τέλος, η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής συναλλαγής, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής

3.12 Έλεγχος στις υπηρεσίες μεταφορών

Ο τόπος φορολογίας της υπηρεσίας μεταφοράς αγαθών καθορίζεται, μετά από την 1.1.2010, με τις διατάξεις των παρ. 2α, 6 και της περίπτ. β της παρ. 15 του άρθρου 14, της περ. λ της παρ. 1 του άρθρου 22 και της περ. ε της παρ. 1 του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ. Συγκεκριμένα:

- Με τις διατάξεις της παρ. 2α του άρθρου 14 καθορίζεται ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών μεταφοράς που παρέχονται σε υποκείμενους στον φόρο.

- Με τις διατάξεις της περίπτ. β της παρ. 15 του άρθρου 14 ορίζεται ότι, όταν οι υπηρεσίες μεταφοράς εκτελούνται υλικά εξ' ολοκλήρου εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.), έχουν ως τόπο φορολογίας εκτός της Ε.Ε. και ως εκ τούτου απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

- Με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 14 καθορίζεται ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών μεταφοράς που παρέχονται σε πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο (ιδιώτες, δημόσιο, κλπ).

Επίσης με άλλα άρθρα του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπονται ορισμένες απαλλαγές από τον ΦΠΑ στις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών. Συγκεκριμένα:

- Με τις διατάξεις της περ. λ της παρ. 1 του άρθρου 22 προβλέπεται απαλλαγή της υπηρεσίας μεταφοράς αγαθών, όταν η αξία της μεταφοράς συμπεριλαμβάνεται στην φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα από τρίτη χώρα.

- Με τις διατάξεις της περ. ε της παρ. 1 του άρθρου 24 προβλέπεται απαλλαγή της υπηρεσίας μεταφοράς αγαθών, όταν η μεταφορά συνδέεται με εξαγωγή αγαθών σε τρίτες χώρες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

4.1 Παράγοντες Φοροδιαφυγής και ελλείμματος του ΦΠΑ.

Η οικονομική κρίση, προκάλεσε μεγέθυνση της φοροδιαφυγής, και της φοροαποφυγής με συνέπεια και την διόγκωση της συνολικής διαφοράς μεταξύ των αναμενόμενων εσόδων από τον ΦΠΑ και του ποσού που πραγματικά εισπράχθηκε. Το έλλειμμα του ΦΠΑ αυξήθηκε σημαντικά τόσο στην Ελλάδα, όσο και σε άλλες χώρες της ΕΕ. οι οποίες απώλεσαν έσοδα από τον ΦΠΑ. Η Ελλάδα κατέχει μια από τις υψηλότερες θέσεις στην κατάταξη των κρατών – μελών της ΕΕ, όσον αφορά στην εκτίμηση της απώλειας εσόδων από τον φπα . Στην χώρα μας, η απώλεια των εσόδων από τον ΦΠΑ αποτελεί πρόβλημα που εμφανίζεται ακόμη πιο οξύ σε σχέση με άλλες αναπτυγμένες χώρες. Ο ΦΠΑ συνεισφέρει σε μεγάλο βαθμό στη διαμόρφωση των φορολογικών εσόδων της χώρας για την κάλυψη των κρατικών δαπανών. και για το λόγο αυτό, βρίσκεται στο επίκεντρο των φορολογικών ελέγχων των αρμόδιων υπηρεσιών του υπουργείου Οικονομικών και της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Οι παράμετροι σύμφωνα με τους οικονομικούς αναλυτές που καθορίζουν το ύψος της φοροδιαφυγής σε μια οικονομία είναι κυρίως τρεις :

(1) Το ύψος των φορολογικών συντελεστών. Στην περίοδο της δημοσιονομικής προσαρμογής της ελληνικής οικονομίας τη δεκαετία του 2010, η υψηλή φορολόγηση εφαρμόστηκε κατεξοχήν για την ενίσχυση των φορολογικών εσόδων, διαμέσου της αύξησης των φορολογικών συντελεστών και της εισαγωγής νέων ειδικών φόρων. Συγχρόνως, η χρήση φορολογικών δαπανών για την προώθηση στόχων της δημόσιας πολιτικής υποβαθμίστηκε. Τα αποτελέσματά της ήταν εμφανή καθώς η ζήτηση μειώθηκε δραστικά. Ωστόσο, η εφαρμογή υψηλών συντελεστών φορολόγησης είχε και ανεπιθύμητα αποτελέσματα, όπως η αύξηση του παράνομου εμπορίου των προϊόντων ενώ τα πραγματοποιηθέντα έσοδα υστερούσαν συστηματικά έναντι των προσδοκιών και των στόχων που είχαν τεθεί.

(2) Η πιθανότητα εντοπισμού και τιμωρίας Η υποστελέχωση των φορολογικών υπηρεσιών και η τεχνολογική ανεπάρκεια τους, επηρεάζει την τάση για φοροδιαφυγή καθώς μειώνεται η

αξιοπιστία των πολιτών στις δημόσιες υπηρεσίες και συμβάλλει στην αδυναμία εντοπισμού και τιμωρίας της φορολογικής παραβατικότητας.

(3) Το μέγεθος των επιβαλλόμενων προστίμων. Τα εξοντωτικά πρόστιμα φέρουν ως αποτέλεσμα την μη είσπραξη τους ενώ διαχρονικά οι ιδιαίτερα επαχθείς προσαυξήσεις φόρων και προστίμων σε συνδυασμό μαζί με εξίσου αυστηρές ποινικές κυρώσεις δεν εισέφεραν στον στόχο της εξάλειψης του φαινομένου της φοροδιαφυγής.

Επιπλέον, μπορούμε να αναφέρουμε κάποιους πρόσθετους παράγοντες : την υποστελέχωση των υπηρεσιών, την υπέρμετρη τυπολατρία και την ελλιπή ενημέρωση του προσωπικού της φορολογικής διοίκησης. Έχει παρατηρηθεί ότι στις κοινωνίες των κρατών όπου δεν υπάρχει εμπιστοσύνη στο κράτος και τους δημόσιους θεσμούς η έλλειψη φορολογικής συνείδηση είναι αποδεκτή καθώς και η συμπεριφορά τη μη φορολογικής συμμόρφωσης με επακόλουθο την υψηλή φοροδιαφυγή.

4.2 Μέτρα και προτάσεις για την αντιμετώπιση τους

Η φοροδιαφυγή δεν μπορεί να αντιμετωπισθεί όψιμα και με ευκαιριακά μέτρα, αλλά είναι αναγκαίο να αναπτυχθεί στρατηγική με μεθοδευμένες ενέργειες, και να σχεδιαστεί ορθολογική δημοσιονομική πολιτική με μέτρα στα οποία συγκλίνουν οι απόψεις των οικονομικών αναλυτών των στελεχών της διοίκησης και των εκπροσώπων των επιμελητηρίων.

Η ετήσια έκθεση της Τράπεζας της Ελλάδος (Τράπεζα της Ελλάδος Έκθεση του Διοικητή για το 2021, Απρίλιος 2022) για την οικονομία αναφέρει ότι λόγω της τεράστιας φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ, χάνεται το 1 από τα 3 ευρώ που έπρεπε να εισπραχθούν από το δημόσιο ενώ οι απώλειες εσόδων στη χώρα μας είναι 2,5 φορές μεγαλύτερες από το μέσο όρο της ΕΕ. Οι εμπειρογνώμονες της τράπεζας τονίζουν την ανάγκη δραστικών παρεμβάσεων όπως:

- ✓ επέκταση και γενίκευση των πληρωμών με ηλεκτρικό χρήμα σε όλους τους τομείς της οικονομίας,
- ✓ ολοκλήρωση της διασύνδεσης των ταμειακών μηχανών με τη φορολογική διοίκηση. Αυτόματη επιστροφή του φόρου στους δικαιούχου,
- ✓ περιορισμό στη διαφοροποίησης των φορολογικών συντελεστών μεταξύ γεωγραφικών περιοχών και μεταξύ κατηγοριών αγαθών και υπηρεσιών

- ✓ ψηφιακό μετασχηματισμό της φορολογικής διοίκησης με εφαρμογή των νέων τεχνολογιών, όπως η τεχνητή νοημοσύνη, τα μεγάλα δεδομένα και η τεχνολογία blockchain (μητρώο δεδομένων και πληροφοριών στο οποίο αποθηκεύονται κι επαληθεύονται πληροφορίες και δεδομένα, με τέτοιο τρόπο ώστε να δημιουργείται μία συνεχής αλυσίδα δεδομένων, ενώ κάθε τροποποίηση μίας πληροφορίας που έχει καταγραφεί στο μητρώο να επηρεάζει αναγκαστικά όλες τις μεταγενέστερες καταχωρήσει).
- ✓ διασφάλιση της διαφάνειας κατά το φορολογικό έλεγχο και ταχύτητα διεκπεραίωσής του
- ✓ βελτίωση της συνεργασίας των φορολογικών αρχών των κρατών-μελών της ΕΕ για τον εντοπισμό φαινομένων απάτης στις διασυνοριακές συναλλαγές.

Ο φορολογικός έλεγχος φπα, έχει σκοπό να διαπιστώσει την ακρίβεια των δηλούμενων εισοδημάτων, τον ορθό υπολογισμό του φόρου, και τελικά την απόδοση του στο Δημόσιο ώστε να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού, ο ρόλος του διευρύνεται ώστε να αποθαρρύνει την φορολογική απάτη με στόχο τη διασφάλιση της φορολογικής συμμόρφωσης.

Για την ενίσχυση των φορολογικών υπηρεσιών προκειμένου να αντιμετωπίσουν αποτελεσματικά την φοροδιαφυγή και για τη συνεχή βελτίωση τους μέσα σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον είναι αναγκαίο να δοθεί άμεσα προτεραιότητα:

- ✓ Στον εκσυγχρονισμό του τεχνολογικού εξοπλισμού των ελεγκτών(ακόμη και σήμερα δεν παρέχεται σύνδεση στο διαδίκτυο) και στον εφοδιασμό τους με αναβαθμισμένα πληροφοριακά ψηφιακά συστήματα και υποδομές
- ✓ ενεργοποίηση και βελτίωση των συνεργασιών των φορολογικών διοικήσεων σε διεθνές επίπεδο
- ✓ Παροχή όλων των μέσων για συνεχή ενημέρωση και επιμόρφωση των φορολογικών ελεγκτών
- ✓ Τη δημιουργία ελεγκτικής συνείδησης των φορολογικών ελεγκτών, όπου μέσα από την ίδια τη συμπεριφορά των ελεγκτών θα διδαχθούν και οι φορολογούμενοι,
- ✓ Δημιουργία δικλίδων ασφαλείας και ελέγχου για τον έλεγχο της διαφθοράς με την υιοθέτηση των διεθνών προτύπων και πρακτικών Εσωτερικού Ελέγχου

- ✓ Κωδικοποίηση και απλούστευση του φορολογικού πλαισίου καθεστώσ σταθερότητας για εύλογο χρονικό διάστημα ώστε να διευκολύνει τον οικονομικού προγραμματισμό των φορολογουμένων.
- ✓ Αξιοκρατία στον τρόπο αξιολόγησης και επιλογής σε θέσεις ευθύνης των στελεχών

Τα παραπάνω μέτρα η ΑΑΔΕ ενσωμάτωσε στον επιχειρησιακό σχεδιασμό της, ως βασικές προτεραιότητες της κυβερνητικής δημοσιονομικής πολιτικής («Επιχειρησιακό Σχέδιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) για το έτος 2022»).

Η υλοποίηση όλων των παραπάνω σχεδιασμών και προτάσεων θα συμβάλλει ουσιαστικά στην αποδοτικότητα και τη δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος, ενώ παράλληλα μέσω της εφαρμογής των αρχών της χρηστής διοίκησης οι πολίτες θα κατανοήσουν την σημαντικότητα της φορολογικής εντιμότητας.

Η αύξηση της οικειοθελούς φορολογικής συμμόρφωσης σε συνδυασμό και την αποτελεσματικότητα του ελεγκτικού μηχανισμού θα εξυπηρετήσει τον διττό στόχο της φορολογικής διοίκησης ,την δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών και την ενίσχυση των δημοσίων εσόδων.

Η σημαντική συμβολή του ΦΠΑ τόσο στον εθνικό προϋπολογισμό, όσο και στον προϋπολογισμό της ΕΕ απαιτεί την κοινοτική προσέγγιση για την αντιμετώπιση της διαροής της εισπραξής του μέσω στενής και ουσιώδους συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκειμένου να βρεθεί η κατάλληλη λύση.

Η στρατηγική καταπολέμησης της απάτης στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ θα πρέπει να περιλαμβάνει:

- ✓ αμοιβαιότητα στην ανταλλαγή πληροφοριών διασφαλίζοντας ταυτόχρονα την αποτελεσματική προστασία των δεδομένων των φορολογουμένων
- ✓ συντονισμένη δράση,
- ✓ συμφωνία σχετικά με κομβικές νομοθετικές προτάσεις, και γεφύρωση του φορολογικού χάσματος στην ΕΕ
- ✓ την αντιμετώπιση της πολυπλοκότητας της φορολόγησης του ηλεκτρονικού εμπορίου, αναπτύσσοντας τα κατάλληλα ενωσιακά πρότυπα

- ✓ την επιμόρφωση του προσωπικού των φορολογικών υπηρεσιών, με στόχο στη διασυνοριακή συνεργασία για θέματα ενδοκοινοτικής φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, και την διάθεση των κατάλληλων εργαλείων στους ελεγκτές, ώστε να, είναι σε θέση να εντοπίσουν την ενδοκοινοτική απάτη.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

Γεωργακόπουλος Θ. (2012) : “Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική” σελ 307, Εκδόσεις Ε. Μπένου

Μανεσιώτης, Β. (1990), “Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή: Μια Πρώτη Διερεύνηση της Μεταξύ τους Σχέσης”, στο Παραοικονομία, Ι. Βαβούρας (επιμ.), Εκδόσεις Κριτική.

Φινοκαλιώτης, Κ. Φορολογικό δίκαιο, 6η έκδ., 2020 Εκδόσεις Σάκκουλα

Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010,

(«Επιχειρησιακό Σχέδιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) για το έτος 2022»).

Τράπεζα της Ελλάδος Εκθεση του Διοικητή για το 2021, (Απρίλιος 2022)
ΥΠΕΕ Αρ. Πρωτ. 1506/30.1.2007

Ξένη

(Ernst & Young, 2016)

Schneider, F. (2012), «Size and development of the Shadow Economy from 2003 to 2012: some new facts».

Διαδουκτιακές πηγές

<https://www.imerisia.gr> > oikonomia > (Accessed: 2/12/21)

2 «Το ζήτημα της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής», Taxheaven, Νασόπουλος Αντώνιος, 29-07-2016, διαθέσιμο στο <https://www.taxheaven.gr/circulars/24275/arora>

<https://eur-lex.europa.eu> > legal-content Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας

NOMOI

N.2859/2000

N. 4174/2013

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

πολ. 1262/2-8-1993 Α.Υ.Ο.

πολ 1201/29-10-1999 Α.Υ.Ο.

πολ 1199/24-7-2002 Α.Υ.Ο.

ΠΟΛ. 1124/2015

ΠΟΛ.1167/2015

Δ6Α 1126601 ΕΞ 2013

ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013

Δ. ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017

Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017,
ΠΟΛ. 1036/2017
Ε.2019/2022

