



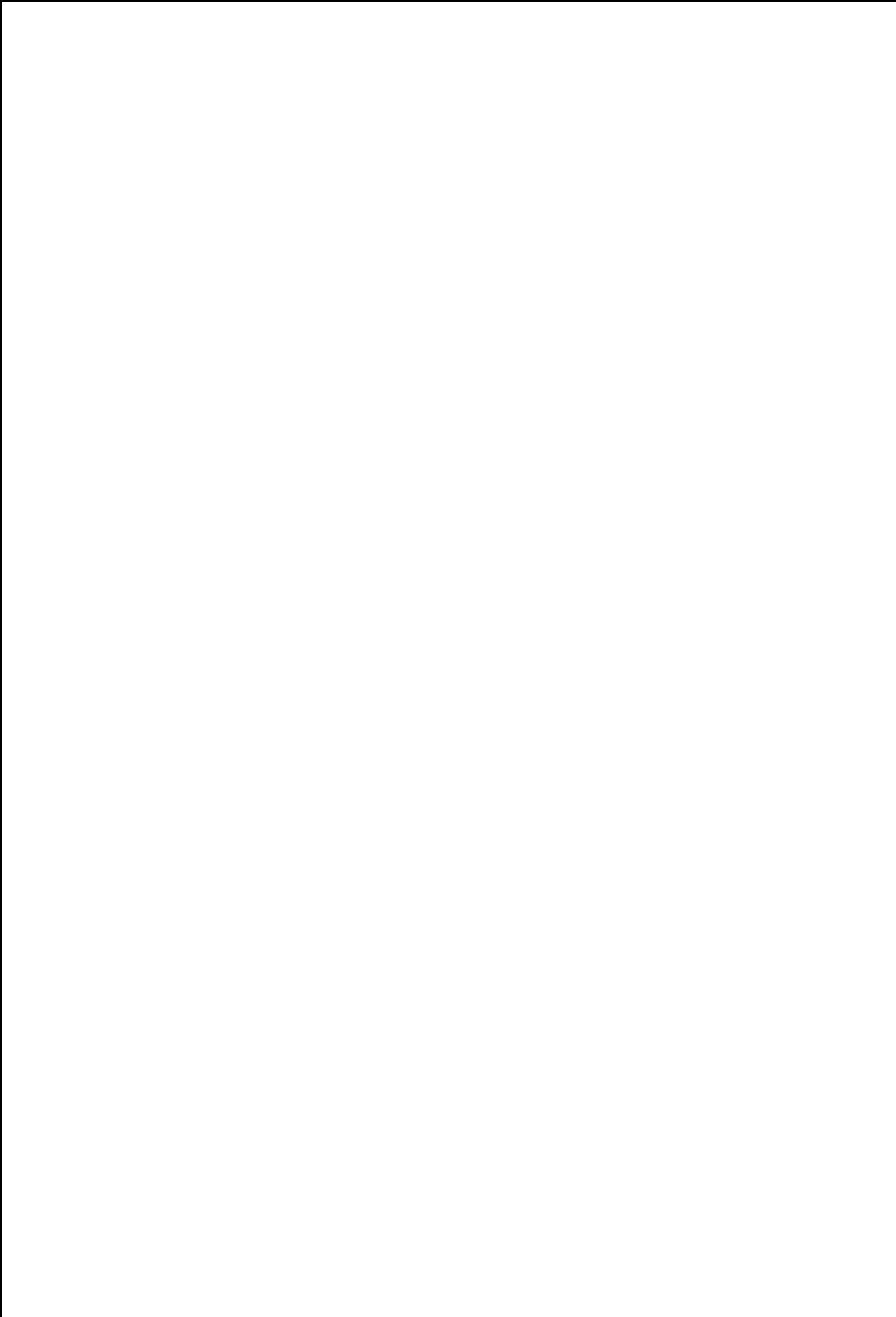
**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

Πετρίδου Μαρία

Η σκοπιμότητα των μεταβολών της φορολογικής νομοθεσίας και οι τάσεις των νέων μορφών ελέγχου νομικών προσώπων στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής μετά την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

Θεσσαλονίκη, 2023





**UNIVERSITY OF MACEDONIA
SCHOOL OF BUSINESS ADMINISTRATION SCIENCES
DEPARTMENT OF BUSINESS ORGANIZATION AND
MANAGEMENT**

DOCTORAL THESIS
Petridou Maria

**The expediency of changes in tax legislation and the trends of new
forms of control of legal entities in dealing with tax evasion after the
implementation of the Tax Procedure Code**

Thessaloniki, 2023

ΔΗΛΩΣΗ

Η υπογράφουσα, Μαρία Πετρίδου, υποψήφια διδάκτωρας του Πανεπιστημίου Μακεδονίας και συγγραφέας της παρούσας διατριβής με τίτλο: «Η σκοπιμότητα των μεταβολών της φορολογικής νομοθεσίας και οι τάσεις των νέων μορφών ελέγχου νομικών προσώπων στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής μετά την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», δηλώνω υπεύθυνα ότι η εν λόγω διδακτορική διατριβή είναι μία πρωτότυπη ερευνητική εργασία, η οποία έχει σχεδιαστεί και υλοποιηθεί από εμένα και υπό την επίβλεψη των κ.κ. Καθηγητών κ. Καραγιώργου Θ., κ. Σουμπενιώτη Δ. και κ. Σταυρόπουλου Αντ..

Η παρούσα διατριβή δεν περιέχει αποσπάσματα υλικού που έγινε αποδεκτό για την απονομή οποιουδήποτε ακαδημαϊκού πτυχίου, διπλώματος ή με παρόμοιο τίτλο σε αυτό ή οποιοδήποτε άλλο Πανεπιστήμιο.

Θεσσαλονίκη, Οκτώβριος 2023,

Η δηλούσα,

Μαρία Πετρίδου

Η σκοπιμότητα των μεταβολών της φορολογικής νομοθεσίας και οι τάσεις των νέων μορφών ελέγχου νομικών προσώπων στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής μετά την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

Πετρίδου Μαρία

Υποβλήθηκε στο Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας

Τριμελής Συμβουλευτική Επιτροπή

Επιβλέπων: Καραγιώργος Θεοφάνης, αφ. Καθηγητής του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Σουμπενιώτης Δημήτριος, Καθηγητής του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Σταυρόπουλος Αντώνιος, Αναπλ. Καθηγητής του Τμήματος Εφαρμοσμένης Πληροφορικής, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Επταμελής Εξεταστική Επιτροπή

Καραγιώργος Θεοφάνης

αφ. Καθηγητής του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης
Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Σουμπενιώτης Δημήτριος

Καθηγητής του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης
Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Σταυρόπουλος Αντώνιος

Αναπλ. Καθηγητής του Τμήματος Εφαρμοσμένης Πληροφορικής,
Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Δρογαλάς Γεώργιος

Αναπλ. Καθηγητής του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης
Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Χατζηπέτρου Ευρίκλεια

Επικ. Καθηγήτρια του Τμήματος Λογιστικής και Πληροφοριακών
Συστημάτων, Διεθνές Πανεπιστήμιο της Ελλάδος

Καραγιώργος Αλκιβιάδης

Επικ. Καθηγητής του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης
Επιχειρήσεων, Διεθνές Πανεπιστήμιο της Ελλάδος

Κουρδούμπαλου Σταυρούλα

Λέκτορας του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων,
Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

*«Η ιδέα της δικαιοσύνης εν τη φορολογία είναι
αλληλένδετος προς την ιδέα των δικαιωμάτων του
ατόμου, δι' ο αναφαίνεται σχεδόν συγχρόνως με αυτήν
από των αρχών του 18ου αιώνας. .. ήρχισεν να
αμαυρούται εν τη πράξει, αφ' ης κατισχύει και πάλιν η
ιδέα της παντοδυναμίας του Κράτους».*

Ανδρέας Ανδρεάδης, 1935¹

¹Ιωάννου Ν. Ζαχαρόπουλου, 1935, Γενικά αρχαία φορολογίας : πανεπιστημιακά παραδόσεις εκδιδόμενα μετά τινών προσθηκών / υπό Άγγελου Θ. Αγγελόπουλου -- Αθήναι: -- σ. 164

Ευχαριστίες

Από τη θέση αυτή θα ήθελα να εκφράσω τις βαθιές μου ευχαριστίες σε όλα τα πρόσωπα και τους φορείς που στήριξαν την προσπάθεια και την έρευνα μου στην παρούσα διατριβή.

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω ολόψυχα τον επιβλέποντα καθηγητή μου, Καθηγητή κ. Καραγιώργο Θεοφάνη, για την μεγάλη εμπιστοσύνη που μου έδειξε, για την αμέριστη συμπαράσταση και την επιστημονική του καθοδήγηση σε όλη μου την ακαδημαϊκή και επαγγελματική πορεία μέχρι σήμερα.

Επίσης, επιθυμώ και θεωρώ υποχρέωση μου να ευχαριστήσω τον Καθηγητή κ. Σουμπενιώτη Δημήτριο, μέλος της τριμελούς συμβουλευτικής επιτροπής μου, για την καθολική συμπαράσταση και βοήθεια του όλα αυτά τα χρόνια καθώς και τον Καθηγητή κ. Σταυρόπουλο Αντώνιο για την ουσιαστική συνεργασία του και το αμέριστο ενδιαφέρον του σχετικά με την πορεία της έρευνας μου.

Ακόμη, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους όσους στάθηκαν δίπλα μου, τους καθηγητές λογιστικής του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων, τους συναδέλφους μου – υποψήφιους διδάκτορες για τις καίριες και σημαντικές παρατηρήσεις τους, καθώς και για όλες τις εποικοδομητικές συζητήσεις που κάναμε γύρω από τα θέματα των ερευνητικών μας πεδίων.

Επιπρόσθετα, οφείλω να ευχαριστήσω το Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων για τη διοικητική στήριξη που μου προσέφερε.

Φυσικά δεν μπορώ να μην ευχαριστήσω τους συναδέλφους μου στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων για όλη την ουσιαστική μεταλαμπάδευση της γνώσης και των εμπειριών που μοιράστηκαν μαζί μου.

Τέλος, νιώθω την ανάγκη να ευχαριστήσω την οικογένειά μου και τους δικούς μου ανθρώπους, για την πολύτιμη και πολύπλευρη στήριξη και την κατανόηση τους.

Στο μικρό μου γιο,
τον πιο μεγάλο μου «δάσκαλο»

Πίνακας Ακρωνυμίων και Αρκτικόλεξων

α.ν.	Αναγκαστικός νόμος
ν.	Νόμος
ν.δ.	Νομοθετικό διάταγμα
π.δ.	Προεδρικό διάταγμα
Α.Α.Δ.Ε.	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρεία
Α.Δ.Α.	Αριθμός Διαδικτυακής Ανάρτησης
Α.Ε.Π.	Απόφαση Επιβολής Προστίμου
Α.Σ.Ε.Π.	Ανώτατο Συμβούλιο Επιλογής Προσωπικού
Α.Υ.Ο.	Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
Α.Υ.Ο.Ο.	Απόφαση Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών
Α.Φ.ΕΚ.	Ατομικό Φύλλο Έκπτωσης
Α.Φ.Μ.	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Γ.Γ.Δ.Ε.	Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ.	Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονική Διακυβέρνησης
Γ.Δ.Ο.Υ.	Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών
Γ.Δ.Τ. & Ε.Φ.Κ.	Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης
Γ.Δ.Φ.Δ.	Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης
Γ.Ε.Μ.Η.	Γενικό Εμπορικό Μητρώο
Γ.Ε.Φ.	Γραφείο Εξυπηρέτησης Φορολογουμένων
Δ.Δ.Ο.Σ.	Διεύθυνση Διεθνών οικονομικών Σχέσεων
Δ.Ε.Δ.	Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Δ.ΗΛΕ.Δ.	Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία Φορολογίας Ανωνύμων Εταιρειών
Δ.Σ.	Διοικητικό Συμβούλιο
Δ.Σ.Σ.Ο.Δ.	Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης
Δ.Φ.Σ.	Διεύθυνση Φορολογικής συμμόρφωσης
Ε.Α.	Ειδικής Αποκεντρωμένης
Ε.Δ.Δ.Α.	Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Ι.Χ.	Επιβατικά Ιδιωτική Χρήσης
Ε.Λ.Π.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΕΛ.Υ.Τ.	Ελεγκτικές Υπηρεσίες Τελωνείων
Ε.Μ.ΕΙΣ.	Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης
ΕΝ.Φ.Ι.Α.	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
Ε.Π.Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.Τ.	Εθνικό Τυπογραφείο
Ε.Τ.Α.Κ.	Ενιαίο Τέλος Ακινήτων
Ε.Φ.Α.	Ειδικός Φόρος Ακινήτων
Ε.Φ.Κ.	Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης
Ι.Χ.	Ιδιωτικής χρήσης
Κ.Α.Δ.	Κωδικός Αριθμός Δραστηριότητας
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΕ.Β.ΕΙΣ.	Κέντρο Βεβαίωσης και Είσπραξης
Κ.Ε.Δ.Ε.	Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων

Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	Κέντρο Ελέγχου μεγάλων Επιχειρήσεων
ΚΕ.ΟΦ.	Κέντρο Οφειλών Ετήσιας Εξυγίανσης
Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.	Κέντρο ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου
κ-μ	κράτος - μέλος
Κ.Υ.	Κεντρικές Υπηρεσίες
Κ.Υ.Α.	Κοινή Υπουργική Απόφαση
Κ.Φ.Α.Σ.	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
Κ.Φ.Δ.	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
Ν.Π.	Νομικό Πρόσωπο
Ν.Σ.Κ.	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη εταιρεία
Ο.Ο.Σ.Α.	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
Ο.Χ.Δ.	Ομάδα Χρηματοοικονομικής Δράσης
Π.Ε.Π.	Πράξη Επιβολής Προστίμου
ΠΟΛ.	Πολιτογραφημένη Διαταγή
Π.Υ.Σ.	Πράξη Υπουργικού Συμβουλίου
Σ.Α.Δ.Φ.Ε.	Σύμβαση Αποφυγής διπλής Φορολογίας
Σ.Δ.	Συμβούλιο Διοίκησης
Σ.Δ.Ε.	Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου
Σ.Δ.Ο.Ε.	Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος
Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Ρ.	Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών
Στε	Συμβούλιο της Επικρατείας
Τ.Π.&Δ.	Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων
ΤτΕ	Τράπεζα της Ελλάδος
Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.	Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων
ΥΠ.ΟΙΚ.	Υπουργείο Οικονομικών
Φ.Α.Π.	Φόρος Ακίνητης Περιουσίας
Φ.Ε.Κ.	Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως
Φ.Ε.Υ.	Φορολογικές Ελεγκτικές Υπηρεσίες
Φ.Μ.Α.	Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτου
Φ.Μ.Υ.	Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών
Φ.Π.	Φυσικό Πρόσωπο
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
FATF	Financial Action Task Force
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
VAT	Value Added Tax
VIES	VAT Information Exchange System

Περιεχόμενα

Ευχαριστίες.....	9
Περίληψη.....	16
Abstract	20
Εισαγωγή	25
Διάρθρωση της ύλης	26
ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ	29
Κεφάλαιο Α΄	29
1. Φορολογικό πλαίσιο στην Ευρώπη.....	29
2. Το Φορολογικό πλαίσιο στην Ελλάδα.....	35
3. Η σημασία και η αναγκαιότητα του ελέγχου.....	38
4. Προσδιορισμός της έννοιας του Φορολογικού ελέγχου	41
5. Υπηρεσίες και Φορείς Διενέργειας Οικονομικών Ελέγχων.....	44
6. Διαδικασία Φορολογικού Ελέγχου και Κριτήρια Επιλογής Ελεγχόμενων Επιχειρήσεων.....	44
7. Ο Φορολογικός Έλεγχος μέχρι την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας του Νόμου 4174/ 2013.	47
8. Ο Φορολογικός Έλεγχος μετά την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας του Νόμου 4174 / 2013	48
9. Διακρίσεις και είδη Φορολογικών Ελέγχων.....	53
Κεφάλαιο Β΄	58
1. Φοροδιαφυγή.....	58
2. Φορολογικό πιστοποιητικό	60
ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ	63
Κεφάλαιο Γ΄	63
1. Φορολογική Νομοθεσία και οι Αλλαγές της.....	63
2. Έννοια Νομικού Προσώπου	67
3. Φορολογία Νομικών Προσώπων	71
Κεφάλαιο Δ΄	72
4.1 Νέες Μορφές Ελέγχου Νομικών Προσώπων	72

4.2	Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών "ELENXIS"	73
4.3	Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου	76
4.4	Ενδοομιλικές Συναλλαγές	89
4.4.1.	Έννοια και Ορισμός των «Συνδεδεμένων Προσώπων»	89
4.4.2.	Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών.....	93
4.4.3	Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων (Arm' s length principle)	95
4.4.4	Μέθοδοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών	98
4.4.5.	Αντί - καταχρηστικοί Κανόνες	99
4.5	Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες	99
4.6	Πολυμερείς έλεγχοι.....	100
4.7	Η χρησιμότητα των Νέων Μορφών Ελέγχου	105
4.8	Η Σημασία της Χρήσης Ηλεκτρονικών Πληροφοριακών Συστημάτων στη Φορολογική Διοίκηση	106
	ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ.....	116
	Κεφάλαιο Ε'	116
5.	ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	116
5.1	Εισαγωγή	116
5.2	Τα ερευνητικά ερωτήματα	117
5.3	Παραδοχές αναφορικά με την διερεύνηση των ερωτημάτων	121
5.4	Μέθοδοι μέτρησης της αποτελεσματικότητας των νέων μορφών ελέγχου	122
	Κεφάλαιο ΣΤ'	124
6.	Ερευνητικά Αποτελέσματα	124
6.1	Συλλογή Δεδομένων.....	124
6.2	Περιγραφή Ενότητας Α.....	127
6.3	Περιγραφή Ενότητας Β.....	131
6.4	Περιγραφή Ενότητας Γ	133
6.5	Περιγραφή Ενότητας Δ.....	137
6.6	Περιγραφή Ενότητας Ε.....	140
6.7	Περιγραφή Διαστάσεων.....	143
6.8	Στατιστική Ανάλυση Αποτελεσμάτων	152
	Κεφάλαιο Ζ'	153
7.	Συμπεράσματα – Προτάσεις	153

7.1 Περιορισμοί της μελέτης.....	157
7.2 Συνεισφορά της διατριβής.....	158
7.3 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	159
7.4 Επίλογος.....	160
Βιβλιογραφία.....	164
Ελληνόγλωσση.....	164
Ξενόγλωσση.....	168
Διαδικτυακές πηγές.....	174
ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ – ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ.....	175
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	181

Περίληψη

Ο έλεγχος της φορολογικής αρχής αποτελεί τον κύριο μηχανισμό πάταξης της φοροδιαφυγής και βασικός στόχος του αποτελεί η συγκέντρωση δημοσίων εσόδων διαμέσου του αυτού του ελέγχου των οικονομικών αποτελεσμάτων νομικών και φυσικών προσώπων προκειμένου να επιβληθούν οι αντίστοιχοι φόροι, σύμφωνα με τη εκάστοτε νομοθεσία που τίθεται σε εφαρμογή. Οι σύγχρονες μέθοδοι της φοροδιαφυγής απαιτούν ως αντιστάθμισμα τις σύγχρονες μεθόδους φορολογικού ελέγχου, οι οποίες πρέπει να ικανοποιούν τις καινούργιες μορφές των δραστηριοτήτων εμπορίας, παραγωγής και παροχής υπηρεσιών.

Δεδομένης δε της υπάρχουσας οικονομικής συγκυρίας, κατά την οποία τα διαφυγόντα φορολογικά έσοδα εντείνουν περαιτέρω το σοβαρό δημοσιονομικό πρόβλημα της Ελλάδας, καθίσταται πολύ σημαντικό να διαπιστωθεί κατά πόσο οι ισχύοντες φορολογικοί μηχανισμοί λειτουργούν αποτελεσματικά. Για τους σκοπούς της εργασίας μελετήθηκε η περίπτωση ης αποτελεσματικότητας των νέων μορφών φορολογικού ελέγχου, από την πλευρά των ενεργών ελεγκτών βεβαίωσης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), εντοπίστηκαν τα προβλήματα καθώς και οι αιτίες και οι επιπτώσεις της φοροδιαφυγής και δόθηκαν προτάσεις για την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.

Ειδικότερα, η παρούσα διδακτορική διατριβή στοχεύει στο να απαντηθούν ερευνητικά ερωτήματα, τα οποία σχετίζονται με τους προσδιοριστικούς παράγοντες της αποτελεσματικότητας των εργαλείων που έχουν στη διάθεση τους οι ελεγκτές βεβαίωσης της Α.Α.Δ.Ε. και των αλλαγών στη φορολογική νομοθεσία μετά την έναρξη του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως αυτοί προσδιορίζονται με βάση το αναλυθέν θεωρητικό πλαίσιο και τη βιβλιογραφία. Ταυτόχρονα συνδέονται αναπόσπαστα και με τον απώτερο

σκοπό της, ήτοι την αξιολόγηση από πλευράς των ελεγκτών του ελεγκτικού τους έργου σε σχέση τόσο με τον επιχειρησιακό σχεδιασμό της Α.Α.Δ.Ε. και κατ' επέκταση την αύξηση των δημοσίων εσόδων όσο και την σχέση του ελεγκτικού τους έργου με τον περιορισμό και κατ' επέκταση την πάταξη της φοροδιαφυγής.

Στην παρούσα έρευνα για την επιλογή του δείγματος χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος της δειγματοληψίας ποσοστών, βασιζόμενη στην υποκειμενική κρίση του ερευνητή. Σκοπός της συγκεκριμένης μεθόδου είναι να περιλάβει στο δείγμα όλες τις κατηγορίες των μελών του πληθυσμού των ελεγκτών βεβαίωσης της Α.Α.Δ.Ε. με βάση τόσο διάφορα χαρακτηριστικά όσο και με βάση την εμπειρία του ερευνητή. Όσον αφορά το μεθοδολογικό πλαίσιο έγινε ο έλεγχος των δεδομένων και των μεταβλητών καθώς και η στατιστική ανάλυση των αποτελεσμάτων που προέκυψαν από την επεξεργασία των απαντήσεων που έδωσαν οι ερωτηθέντες ελεγκτές βεβαίωσης της Α.Α.Δ.Ε., η οποία και εξετάστηκε μετά την ανάλυση τους σε πέντε ενότητες Α, Β, Γ, Δ και Ε, όπως έγινε άλλωστε και η συλλογή των πληροφοριών.

Η ενότητα Α αποτελείται από 8 ερωτήσεις συνολικά εκ των οποίων οι 2 αφορούν την ευχρηστία ηλεκτρονικών συστημάτων και οι 6 αφορούν την αποτελεσματικότητα των ηλεκτρονικών συστημάτων. Αντίστοιχα η ενότητα Β αποτελείται από 6 ερωτήσεις που αφορούν την αποτελεσματικότητα του νέου νόμου εκ των οποίων οι 2 έχουν αρνητική διαβάθμιση σε σχέση με τις υπόλοιπες. Στην ενότητα Γ συμπεριλήφθηκαν συνολικά 10 ερωτήσεις, εκ των οποίων οι 8 αφορούν την αποτελεσματικότητα φορολογικών ελέγχων και οι 2 αφορούν την ευκολία εφαρμογής των φορολογικών ελέγχων. Η ενότητα Δ αποτελείται από 7 ερωτήσεις που αφορούν την αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου και τέλος η ενότητα Ε η οποία αποτελείται από 5 ερωτήσεις που αφορούν την αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Για να μπορέσουν να αξιολογηθούν οι προσδιοριστικοί παράγοντες των απόψεων των ελεγκτών βεβαίωσης της Α.Α.Δ.Ε. όσον αφορά την αποτελεσματικότητα των νέων μορφών ελέγχου και να συντεθεί ένα μοντέλο ή ένα πρόγραμμα αξιοποίησης της πληροφορίας για την περαιτέρω αύξηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών

ελέγχων, μελετήθηκαν και εκτιμήθηκαν οι υπάρχουσες μέθοδοι που αναφέρονται στη διεθνή βιβλιογραφία και οι οποίες αφορούν σε ένα ευρύτερο πλαίσιο την αξιολόγηση του μεγέθους της φοροδιαφυγής.

Για την περιγραφή κάθε διάστασης που δημιουργήθηκε, και τη στατιστική ανάλυση αυτών, χρησιμοποιήθηκαν μέσες τιμές και τυπικές αποκλίσεις. Παράλληλα ελέγχθηκε η αξιοπιστία κάθε ενότητας με το δείκτη Cronbach's α . Χρησιμοποιήθηκε ο συντελεστής συσχέτισης Spearman's Rho για τον έλεγχο συσχετίσεων, ανάλογα με τα έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε. και τα έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο, ενώ εφαρμόστηκε ο μη παραμετρικός έλεγχος Kruskal-Wallis για την διαφοροποίηση ανάλογα με την ερώτηση "Θέση στην υπηρεσία". Τέλος για την εξέταση των συσχετίσεων της ενότητας Ε ανάλογα με τις ενότητες Α, Β, Γ και Δ χρησιμοποιήθηκε ο συντελεστής γραμμικής συσχέτισης Pearson. Το σύνολο των ευρημάτων χρησιμοποιήθηκε για τη διαμόρφωση ενός μοντέλου παλινδρόμησης προκειμένου να προσδιοριστούν οι παράγοντες που έχουν τη σημαντικότερη επίδραση στην ενότητα Ε που αφορά την αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Η ανάλυση πραγματοποιήθηκε με το λογισμικό SPSS v26.0 και το επίπεδο σημαντικότητας ορίστηκε ίσο με 0,05 σε όλες τις περιπτώσεις.

Από την πολυπαραγοντική ανάλυση προκύπτει ότι από το σύνολο των παραμέτρων που εξετάζονται, στατιστικά σημαντικές και ανεξάρτητες είναι οι σχέσεις με την: 1) Αποτελεσματικότητα Ηλεκτρονικών Συστημάτων, 2) Αποτελεσματικότητα Νέου Νόμου (Κ.Φ.Δ.), 3) Αποτελεσματικότητα Φορολογικών Ελέγχων, 4) Αποτελεσματικότητα Νέου Επιχειρησιακού Σχεδίου. Επομένως όσο περισσότερο πιστεύουν οι συμμετέχοντες στις συγκεκριμένες παραμέτρους, τόσο περισσότερο αποτελεσματική αναμένεται να χαρακτηρίζουν και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Η υλοποίηση της διατριβής αυτής έχει διττή αξία όσον αφορά τη συνεισφορά της. Αφενός συνεισφέρει στο επιστημονικό πεδίο αναφοράς της παρέχει και ένα αποτελεσματικό εργαλείο αξιοποίησης για τη φορολογική διοίκηση. Αρχικά παρουσιάζονται οι εμπειρικές και θεωρητικές μου συνεισφορές μέσα από την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας και παρατίθενται τα σημαντικά ευρήματα που

προέκυψαν από αυτήν την έρευνα. Η εμπειρική συμβολή είναι σημαντική στο ότι το ερευνητικό πεδίο είναι νέο, πολύ εξειδικευμένο και κατά συνέπεια πολύ αντιπροσωπευτικό. Λίγοι ερευνητές στην Ελλάδα έχουν εξετάσει τις πρακτικές και τις απόψεις της Φορολογικής Αρχής και στο μέγεθος της παρούσας έρευνας, το επίπεδο πρόσβασης ήταν μοναδικό.

Η συλλογή των πρωτογενών δεδομένων των ανθρώπων που εργάζονται στο κομμάτι του ελέγχου, τους ειδικούς δηλαδή γνώσεων υψηλού επιπέδου και την εμπειρία τους από τον έλεγχο επιχειρήσεων, μικρών και κυρίως μεγάλων. Αφορμής δοθείσης ανέκυψε η δυνατότητα εξέλιξης για πρώτη φορά στο συγκεκριμένο επιστημονικό πεδίο μιας νέας σημαντικής και θεωρητικά τεκμηριωμένης ανάλυσης των εμπειρικών δεδομένων. Αυτή θα μπορούσε να αποτελέσει μια πρωτοποριακή μεθοδολογία που θα συνδέσει τις αποφάσεις της φορολογικής διοίκησης με θέματα ειδικών γνώσεων ως προς την υποκειμενοποίηση και την αντικειμενικοποίηση θεμάτων που άπτονται της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου.

Λέξεις – Κλειδιά

Φορολογικός έλεγχος, Έλεγχος, Μέθοδοι ελέγχου, Νομοθεσία, Φοροδιαφυγή

Abstract

The control of the tax authority is the main mechanism of combating tax evasion and its main objective is the collection of public revenue through this control of the financial results of legal entities and natural persons in order to impose the corresponding taxes, in accordance with the applicable legislation . The modern methods of tax evasion require as compensation the modern methods of tax control, which must satisfy the new forms of trading, production and service activities.

And given the current economic situation, in which lost tax revenues further intensify Greece's serious fiscal problem, it becomes very important to establish whether the current tax mechanisms are working effectively. For the purposes of the work, the case of the effectiveness of the new forms of tax control was studied, from the point of view of the active certification auditors of the Independent Public Revenue Authority (A.A.D.E.), the problems were identified as well as the causes and effects of tax evasion and proposals were given to strengthen the effectiveness of tax audits.

In particular, this doctoral thesis aims to answer research questions, which are related to the determining factors of the effectiveness of the tools available to the A.A.D.E. certification auditors and changes in tax legislation after the introduction of the Tax Procedure Code, as determined based on the analyzed theoretical framework and literature. At the same time, they are inextricably linked to its ultimate purpose, namely the evaluation by the auditors of their audit work in relation to both the operational planning of A.A.D.E. and by extension the increase of public revenues as well as the relationship of their audit work with the limitation and by extension the suppression of tax evasion.

And given the current economic situation, in which lost tax revenues further intensify Greece's serious fiscal problem, it becomes very important to establish whether the current tax mechanisms are working effectively. For the purposes of the work, the case of the effectiveness of the new forms of tax control was studied, from the point of view of the active certification auditors of the Independent Public Revenue Authority (A.A.D.E.),

the problems were identified as well as the causes and effects of tax evasion and proposals were given to strengthen the effectiveness of tax audits.

In the present research, the percentage sampling method was used for the selection of the sample, based on the subjective judgment of the researcher. The purpose of the specific method is to include in the sample all categories of members of the population of A.A.D.E.'s certification auditors based on both various characteristics and the experience of the researcher. With regard to the methodological framework, the data and variables were checked as well as the statistical analysis of the results obtained from the processing of the answers given by the interviewed A.A.D.E. certification auditors, which was examined after the analysis them in five sections A, B, C, D and E, as was also the collection of the information.

Section A consists of 8 questions in total, of which 2 concern the ease of use of electronic systems and 6 concern the effectiveness of electronic systems. Accordingly, section B consists of 6 questions regarding the effectiveness of the new law, 2 of which have a negative rating compared to the rest. A total of 10 questions were included in section C, of which 8 concern the effectiveness of tax audits and 2 concern the ease of implementation of tax audits. Section D consists of 7 questions regarding the effectiveness of the new business plan and finally section E which consists of 5 questions regarding the effectiveness in dealing with tax evasion.

In order to be able to evaluate the determining factors of the opinions of the A.A.D.E. certification auditors regarding the effectiveness of the new forms of control and to compose a model or a program of information utilization to further increase the effectiveness of tax controls, the existing methods mentioned in the international literature and which concern in a wider context the assessment were studied and evaluated of the amount of tax evasion.

Mean values and standard deviations were used to describe each dimension created and their statistical analysis. At the same time, the reliability of each section was checked with the Cronbach's α index. The Spearman's Rho correlation coefficient was used to test correlations, depending on the years of Service in the A.A.D.E. and the years of

experience in tax audit, while the non-parametric Kruskal-Wallis test was applied to differentiate according to the question “Position in service”. Finally, to examine the correlations of section E depending on sections A,B, C and D, the Pearson linear correlation coefficient was used. The set of findings was used to construct a regression model in order to determine the factors that have the most significant effect on section E, which deals with effectiveness in dealing with tax evasion. Analysis was performed with SPSS v26.0 software and the significance level was set at 0.05 in all cases.

From the multivariate analysis, it appears that from all the parameters examined, statistically significant and independent are the relationships with: 1) Effectiveness of Electronic Systems, 2) Effectiveness of the New Law (K.F.D.), 3) Effectiveness of Tax Audits, 4) Effectiveness of New Business Plan. Therefore, the more the participants believe in the specific parameters, the more effective they are expected to characterize the treatment of tax evasion.

The realization of this thesis has a double value in terms of its contribution. On the one hand, it contributes to the scientific field of reference and provides an effective exploitation tool for the tax administration. First, my empirical and theoretical contributions through the literature review are presented and the important findings from this research are listed. The empirical contribution is important in that the research field is new, highly specialized and therefore highly representative. Few researchers in Greece have examined the practices and views of the Tax Authority and at the size of the present research, the level of access was unique.

The collection of the primary data of the people who work in the field of control, i.e. experts of high level knowledge and their experience from the control of companies, small and mainly large. As a result, the possibility of developing for the first time in the specific scientific field a new important and theoretically substantiated analysis of empirical data arose. This could be an innovative methodology that will link the decisions of the tax administration with issues of expert knowledge regarding the subjectification and objectification of issues related to the effectiveness of tax control.

Keywords

Tax audit, Audit, Auditing methods, Elenxis, Legislation, Tax evasion

Εισαγωγή

Είναι γεγονός ότι ο πολίτης δεν είναι συμφιλιωμένος με το θεσμό του φόρου. Η παρακράτηση οικονομικής δύναμης, δίχως κάποιο αντίστοιχο ειδικό αντάλλαγμα, είναι αυτό που ωθεί τους φορολογούμενους στο να αντιδρούν στοχεύοντας ολοένα και περισσότερο στην αποφυγή ή έστω στην μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης (Μπάρμπα και Φινοκαλιώτη, 2008). Οι φορολογούμενοι σκαρφίζονται διαφόρων ειδών τρόπους και μεθόδους αποσκοπώντας στη επίτευξη του παραπάνω στόχου. Οι ενέργειες αυτές έχουν βρει ρύθμιση από τον εθνικό Νομοθέτη και λογίζονται ως «παράνομες», στο επίπεδο του ενδιαφέροντος του κράτους σχετικά με την άσκηση της αποδοτικότερης δημοσιονομικής πολιτικής. Συνεπώς ο φορολογούμενος, που προβαίνει σε φοροδιαφυγή, τον περιμένει στην απέναντι όχθη πληθώρα κυρώσεων διοικητικών ή / και ποινικών αναλόγως της εκάστοτε περιπτώσεως.

Το φορολογικό δίκαιο αποτελεί το δίκαιο που αρμοδιότητά του είναι οι νομικές εγγυήσεις των φορολογούμενων, οι οποίες δύναται να κατοχυρωθούν υπό συνθήκες κράτους δικαίου, ενώ παράλληλα οι εγγυήσεις αυτές ολοκληρώνονται και από ένα σύστημα δικαστικής προστασίας (Αναστόπουλος, 1992). Επομένως, εύκολα γίνεται αντιληπτό ότι η έννοια του φόρου ως μία παροχή υποχρεωτική διαθέτει χαρακτήρα επαχθή και αυτό συνεπάγεται ότι οι προσπάθειες των φορολογούμενων για φοροδιαφυγή, γεγονός που έχει ως συνέπεια την στέρηση του κράτους από τα απαραίτητα έσοδα για την ομαλή λειτουργία του. Συνεπώς, αποτελεί αδιαμφισβήτητη αναγκαιότητα η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής που ανατίθεται στα αρμόδια όργανα. Εξάλλου, η φοροδιαφυγή αποτελούσε από πάντα ένα από τα πιο σημαντικά και δυσδιάλυτα προβλήματα του κράτους, διότι αναπόφευκτα δημιουργούνται τεράστια κενά όσον αφορά τα έσοδα που προϋπολογίζονται από το δημόσιο ταμείο.

Ωστόσο, η παράταση αυτή της χρίσης και ο σοβαρότατο δημοσιονομικό έλλειμμα ώθησαν αναγκαστικά τόσο τις εθνικές αρχές όσο και του κοινοτικούς θεσμούς στο να ασχοληθούν εις βάθος με την ενίσχυση και την βελτίωση των μέτρων φορολογίας, την θεσμοθέτηση καινούργιων και περισσότερο αυστηρών φορολογικών ελέγχων με πιο εντατικούς ρυθμούς. Επομένως, όπως γίνεται αντιληπτό, η σκοπιμότητα του

φορολογικού ελέγχου αποτελεί η συμβολή του στην αύξηση των εσόδων του κράτους, στην γρηγορότερη και αποδοτικότερη οικονομία, προωθώντας τους ρυθμούς ανάπτυξής της, στη δίκαιη κατανομή των φορολογικών επιβαρύνσεων και της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Με λίγα λόγια, ο φορολογικός έλεγχος οιασδήποτε μορφής αποσκοπεί στο να επιβεβαιώσει το κατά πόσο εφαρμόζεται στη πράξη η φορολογική νομοθεσία τόσο από τα νομικά όσο και από τα φυσικά πρόσωπα.

Διάρθρωση της ύλης

Σκοπός της εργασίας είναι να παρουσιαστεί ο τρόπος με τον οποίο διενεργείται ο έλεγχος και κυρίως ο φορολογικός έλεγχος στη χώρα μας. Ειδικά δεδομένης της υπάρχουσας οικονομικής συγκυρίας, κατά την οποία τα διαφυγόντα φορολογικά έσοδα εντείνουν περαιτέρω το σοβαρό δημοσιονομικό έλλειμμα της Ελλάδας, καθίσταται πολύ σημαντικό να διαπιστωθεί κατά πόσο οι ισχύοντες φορολογικοί μηχανισμοί λειτουργούν αποτελεσματικά. Για τους σκοπούς της εργασίας μελετήθηκε η περίπτωση φορολογικού ελέγχου προβλήματα και προτάσεις για τον φορολογικό έλεγχο καθώς και οι αιτίες και οι επιπτώσεις της φοροδιαφυγής.

Στο πρώτο κεφάλαιο επιχειρείται μια εννοιολογική προσέγγιση των όρων που είναι κρίσιμοι για την οριοθέτηση του αντικείμενου της διατριβής. Ειδικότερα, στο πρώτο κεφάλαιο του πρώτου μέρους επιχειρείται η εννοιολογική προσέγγιση των εννοιών του φορολογικού ελέγχου και των ειδών που τον απαρτίζουν. Επίσης, γίνεται αναφορά στο Νόμο 4174/2013 και πιο ειδικά αναλύεται η επικρατούσα κατάσταση πριν και μετά από την ισχύ του, που αποτέλεσε τη πρώτη μεταρρυθμιστική κίνηση σχετικά με τη θέσπιση του ενιαίου συστήματος κανόνων, οι οποίοι περιλαμβάνουν τα διάφορα στάδια της φορολογικής διαδικασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι έννοιες της φοροδιαφυγής και του βοηθητικού ελεγκτικού εργαλείου του φορολογικού πιστοποιητικού. Παρουσιάζονται παραδείγματα φοροδιαφυγής και πώς μέσα από αυτά ανακύπτει η αναγκαιότητα σύγχρονων μεθόδων καταπολέμησης του φαινομένου. Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι να τονιστεί η αναγκαιότητα ενός προγράμματος ελέγχου, μέσω του οποίου θα

εκδίδεται εφόσον έχει διενεργηθεί ο εκάστοτε έλεγχος, το φορολογικό πιστοποιητικό, συγχρόνως με τον έλεγχο οικονομικής διαχείρισης σε συνάρτηση δηλαδή με το κατά πόσο έχουν εφαρμοστεί οι φορολογικές υποχρεώσεις και έχουν τηρηθεί οι εκάστοτε νομοθεσίες.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται μία ανάλυση της φορολογικής νομοθεσίας σχετικά με τους φορολογικούς ελέγχους. Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι να εξεταστούν μία σειρά από καινοτόμες αλλαγές που έχουν προκύψει στον τομέα των ελέγχων των νομικών προσώπων, καθώς και των νέων τρόπων και μεθόδων που ακολουθούνται μέσω των ελέγχων αυτών για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Παράλληλα παρουσιάζονται και οι νέοι εξελιγμένοι και ηλεκτρονικοί τρόποι ελέγχου.

Εν συνεχεία, στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται μία παρουσίαση των νέων μορφών ελέγχου των νομικών προσώπων και της χρησιμότητας αυτών και υπογραμμίζεται η αναγκαιότητα της χρήσης των Ηλεκτρονικών Πληροφοριακών Συστημάτων στη Φορολογική Διοίκηση. Αναλύονται ακόμη, διεξοδικά, οι νέες μορφές ελέγχου των αντικειμένων των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ των ομίλων των νομικών προσώπων καθώς και οι πολυμερείς έλεγχοι, οι οποίοι πραγματοποιούνται με τη σύμπραξη δύο ή περισσότερων φορολογικών αρχών.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η προσέγγιση και η μεθοδολογία της εμπειρικής έρευνας. Ειδικότερα αναλύεται το δείγμα της έρευνας, το περιεχόμενο του ερωτηματολογίου, τα ερευνητικά ερωτήματα και οι σχετικές παραδοχές αναφορικά με τα ερωτήματα αυτά και παρουσιάζονται οι μέθοδοι μέτρησης της αποτελεσματικότητας των νέων μορφών φορολογικού ελέγχου για την επίτευξη των ερευνητικών στόχων.

Στο έκτο κεφάλαιο γίνεται ο έλεγχος των δεδομένων και των μεταβλητών καθώς και η στατιστική ανάλυση των αποτελεσμάτων που προέκυψαν από την επεξεργασία των απαντήσεων που έδωσαν οι ερωτηθέντες ελεγκτές βεβαίωσης της Α.Α.Δ.Ε., η οποία και εξετάστηκε μετά την ανάλυση τους σε πέντε ενότητες Α, Β, Γ, Δ και Ε, όπως έγινε άλλωστε και η συλλογή των πληροφοριών. Η ανάλυση πραγματοποιήθηκε με το λογισμικό SPSS v26.0 και το επίπεδο σημαντικότητας ορίστηκε ίσο με 0,05 σε όλες τις περιπτώσεις.

Στο έβδομο κεφάλαιο αναφέρονται τα συμπεράσματα της έρευνας σε συνδυασμό με τους βασικούς περιορισμούς, τη συνεισφορά της παρούσας διατριβής καθώς και τις προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Ο επίλογος αποτελεί επιστέγασμα των τελικών θέσεων και συνθετικά του συμπεράσματος, δηλαδή το τι θα πρέπει να ισχύει στο φορολογικό δίκαιο για τον αποτελεσματικότερο φορολογικό έλεγχο και την καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Τέλος, ακολουθεί η επικαλεσθείσα βιβλιογραφία ελληνική και ξένη, οι ιστοσελίδες και τα σχετικά άρθρα που αντλήθηκαν από αυτές.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

Κεφάλαιο Α'

1. Φορολογικό πλαίσιο στην Ευρώπη

Τελευταία συζητούνται οι άδικοι και επαχθείς φορολογικοί συντελεστές στην Ελλάδα οι οποίοι μειώνουν την ανάπτυξη της οικονομίας. Η σχέση μεταξύ της φορολογίας και της ανάπτυξης μπορεί να εξετασθεί με τη χρήση μακροοικονομικών μοντέλων. Από την εξέταση αυτή φαίνεται ότι τα δύο αυτά στοιχεία είναι άρρητα συνδεδεμένα, αλλά όχι άμεσα. Με βάση την έρευνα των (Jaimovich, Rebelo, 2017)² υπάρχουν μη γραμμικές επιδράσεις της φορολογίας στην ανάπτυξη. Πρώτον, γιατί οι φορολογικοί συντελεστές που υιοθετούνται από τις διάφορες χώρες είναι γενικά μη συνδεδεμένοι με τις αναπτυξιακές τους επιδόσεις. Δεύτερον, επειδή οι χώρες, οι οποίες μειώνουν δραστικά τα κίνητρα για ιδιωτικές επενδύσεις βλάπτουν τελικά την ανάπτυξη τους. Ακόμη οι ερευνητές απέδειξαν τη μη γραμμικότητα στη σχέση της φορολογίας με την ανάπτυξη καταγράφοντας τη μικρή συσχέτιση των χαμηλών φορολογικών συντελεστών με τους μακροπρόθεσμους ρυθμούς ανάπτυξης. Επιπλέον, κατέγραψαν τον αρνητικό αντίκτυπο στην ανάπτυξη όταν οι φορολογικοί συντελεστές αυξάνονται αλματωδώς.

Για παράδειγμα, είναι πιθανό οι φόροι που επηρεάζουν τις δραστηριότητες καινοτομίας και την ενίσχυση της επιχειρηματικότητας, να έχουν μακροπρόθεσμα αρνητικές επιδράσεις στην ανάπτυξη. Αντίθετα οι φόροι που επηρεάζουν την προσφορά εργασίας φαίνεται ότι ασκούν κυρίως θετική επιρροή στα επίπεδα του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος (Α.Ε.Π.). Οι (Todorovic et all., 2019) διεξήγαγαν μία σχετική έρευνα με σκοπό να εντοπίσουν μία πιθανή γραμμική συσχέτιση μεταξύ των άμεσων φόρων (φόρος εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και ο φόρος περιουσίας και αύξηση των φορολογικών εσόδων) και της οικονομικής ανάπτυξης στις χώρες του Ο.Ο.Σ.Α. για την περίοδο 1996-2016, μετρούμενη με το ρυθμό αύξησης του Α.Ε.Π.. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της αύξησης των φορολογικών

εσόδων και του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και του Α.Ε.Π. στις χώρες του Ο.Ο.Σ.Α.. Όσον αφορά το φόρο επί της περιουσίας δεν καταγράφηκε σημαντική συσχέτιση με το Α.Ε.Π. σε επίπεδο Ο.Ο.Σ.Α., κάτι που είναι αναμενόμενο δεδομένου του χαμηλού μεριδίου του φόρου αυτού σε αυτές τις χώρες.

Στις ανοιχτές οικονομίες, ο σχεδιασμός ενός εθνικού φορολογικού συστήματος θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη και το σχεδιασμό των υπολοίπων φορολογικών συστημάτων των συνεργαζόμενων και μη χωρών (OECD, 2010), καθώς με αυτό τον τρόπο θα αυξάνουν την ανταγωνιστικότητα τους στις παγκόσμιες αγορές. Επιπρόσθετα, σε ένα παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον κοινές στρατηγικές θα βοηθούσαν στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, ιδίως όσον αφορά τις βάσεις από την φορολόγηση κινητών κεφαλαίων, στις οποίες μέσω αυτών των διαύλων σημειώνονται χαμηλότερη φορολόγηση (Kovermann, J., 2018) και συνεπώς ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να εντατικοποιηθεί στο κομμάτι αυτό για την πρόληψη διαφυγόντων φόρων.

Στην περίπτωση της Ελλάδας τα μοντέλα αυτά δεν έχουν άμεση εφαρμογή, όπου οι κρατικές δαπάνες έχουν μειωθεί δραματικά. Μετά τις συζητήσεις επιχειρηματικών και κοινωνικών φορέων για τους «ψηλούς» φορολογικούς συντελεστές στην Ελλάδα, αξίζει να εξεταστεί η πραγματική κατάσταση στην Ευρώπη. Στην κατεύθυνση αυτή κινήθηκε ο (Manuchehr I., 2019), ο οποίος εξέτασε τη σχέση μεταξύ της αύξησης των κρατικών δαπανών και της οικονομικής ανάπτυξης σε ένα δείγμα δώδεκα χωρών του Ο.Ο.Σ.Α. κατά την περίοδο 1995-2015 και απέδειξε μία αιτιώδη σχέση σε επτά από αυτές τις χώρες καταλήγοντας ότι μακροπρόθεσμα η τήρηση αυτής της σχέσης μπορεί να επηρεάσει τους πολιτικούς υπευθύνους των εκάστοτε χωρών να αυξήσουν τελικά τους φόρους ή να οδηγηθούν σε υπερβολικό δανεισμό, ο οποίος τελικά να επηρεάσει τη βιωσιμότητα των δημοσίων οικονομικών.

Εδώ και πολλές δεκαετίες το θέμα της φορολογικής πολιτικής και της ανάπτυξης απασχολεί οικονομολόγους, επιχειρήσεις, εργαζομένους και πολιτικούς. Τα τελευταία πενήντα χρόνια οι απόψεις έχουν αλλάξει σημαντικά. Εκείνο που θα επιχειρηθεί είναι η συνοπτική παρουσίαση των πρόσφατων ευρημάτων, που έχουν βρεθεί τα τελευταία χρόνια, για τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ένα αρχικό συμπέρασμα αποτελεί ότι η αντίστροφη σχέση μεταξύ ισότητας και αποτελεσματικότητας είναι μεγάλης σημασίας

και ισχυρή. Δηλαδή, ένα σύστημα φορολογίας που έχει σκοπό την προώθηση της οικονομικής μεγέθυνσης δύναται να έχει καίριες συνέπειες στη διανομή του εισοδήματος και την κοινωνική δικαιοσύνη.

Οι (Magalhães και De Lillo, 2023) αναφέρουν ότι με την τρέχουσα παγκόσμια κρίση³ των τιμών στην ενέργεια και στα τρόφιμα, οι απροσδόκητοι φόροι αυξήθηκαν εκ νέου ενώ υποστηρίζουν ότι οι νομοθέτες θα μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν τη συσσωρευμένη εμπειρία του παρελθόντος για να ξεπεράσουν την υπερφορολόγηση αυτή και να δημιουργήσουν προοδευτικότερα συστήματα φορολόγησης των εταιρικών υπερκερδών. Καταλήγουν δε ότι οι φόροι στα ενοίκια είναι ένας από τους αποτελεσματικότερους και πιο δίκαιους τρόπους για την αύξηση των εσόδων. Επίσης, οι εισφορές που βασίζονται σε υπολογισμούς των καθαρών εισοδημάτων είναι προτιμότερες από άλλες φορολογικές βάσεις. Όσον δε αφορά τη φορολόγηση των εταιρικών κερδών, μια βιώσιμη και δίκαιη επιλογή θα αποτελούσε η προοδευτική φορολόγηση των εταιρικών κερδών και σε περιπτώσεις πολυεθνικών εταιριών αυτή να λαμβάνει χώρα σε επίπεδο ομίλου.

Αναφορικά με την επίδραση των φόρων στην διαδικασία ανάπτυξης, παρακάτω σημειώνονται τα κύρια ευρήματα μιας ακολουθίας πρόσφατων εργασιών του Ο.Ο.Σ.Α. που μπορούν να συνοψιστούν ως εξής (Ράπανος και Καπλάνογλου, 2015).

- Στην ακίνητη περιουσία και ειδικότερα στις κατοικίες οι ετήσιοι φόροι θεωρούνται ότι ευνοούν την ανάπτυξη. Στην πλειοψηφία των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΟΟΣΑ ρυθμίσεις ευνοούν την ιδιοκατοίκηση έχοντας ως αποτέλεσμα να οδηγεί στην έλλειψη αποτελεσματικότητας, διότι προκαλείται η προσέλκυση κεφαλαίων στην κατοικία, με τα οποία θα στηριζόταν επενδύσεις με μεγαλύτερη παραγωγικότητα. Οι εργασίες αυτές (OECD, 2023) βασίζονται στην παραδοχή πως, η αύξηση των εσόδων από τον φόρο περιουσίας θα είναι δημοσιολογικά ουδέτερη, διότι θα μειώσει άλλους φόρους που είναι πιο στρεβλωτικοί, παραδείγματος χάριν ο φόρος εισοδήματος, οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, κ.ά.

- Στη μετάθεση πόρων από τις οικοδομές σε πιο παραγωγικές επενδύσεις βοηθούν επίσης οι φόροι στις συναλλαγές περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν σημαντικότερο έσοδο από τους φόρους περιουσίας στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ συγχρόνως θεωρούνται ότι ενθαρρύνουν την ανακατανομή των κατοικιών και την κινητικότητα των εργαζομένων. Με την επιβολή χαμηλότερων φορολογικών (Mas-Montserrat, M., et al., 2023) συντελεστών και την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, οι επενδύσεις αυτού του είδους θα βοηθούσαν στην αύξηση των δημοσίων εσόδων.
- Τη μεγέθυνση ευνοούν οι φόροι στην κατανάλωση, καθώς δεν ασκούν αρνητική επιρροή την αποταμίευση και τις επενδύσεις. Ακόμα τέτοιου είδους φόροι, όπως ο Φόρος Προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), δεν επιβαρύνουν τις εξαγωγές οπότε και δεν επηρεάζουν αρνητικά την επιχειρηματική ανταγωνιστικότητα. Μεταρρυθμίσεις καθώς και η χάραξη μιας ολοκληρωμένης στρατηγικής πολιτικής ως προς τον Φ.Π.Α. θα βοηθούσαν στην περαιτέρω μεγέθυνση της ανάπτυξης. Επίσης απαιτούνται σχεδιασμένες δράσεις αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής (OECD, 2021) μέσω την ψηφιακών πλατφορμών, οι οποίες αποτελούν μια ολοένα και περισσότερο αυξανόμενη πραγματικότητα τα τελευταία χρόνια. Οι άλλοι έμμεσοι φόροι ωστόσο, όπως οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης σε καύσιμα, κ.ά., γεννούν προβλήματα στην ανταγωνιστικότητα αφού δεν εκπίπτουν, όπως ο ΦΠΑ.
- Περισσότερο επιβλαβείς στην οικονομική μεγέθυνση θεωρούνται οι φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων από τους φόρους στην κατανάλωση. Αυτό συμβαίνει διότι αποθαρρύνουν την επιχειρηματικότητα, κυρίως λόγω της προοδευτικότητάς τους σε περίπτωση που μαζί με τη φορολογία εισοδήματος φορολογούνται και οι αποδόσεις των αποταμιεύσεων, όπως συμβαίνει σε πολλές χώρες, τότε ο φόρος αυτός δεν ευνοεί τις αποταμιεύσεις και τις επενδύσεις. Μια πιθανή λύση επί του ανωτέρω προβλήματος (OECD, 2021, Building Tax Culture) θα αποτελούσαν πρωτοβουλίες για την κατανόηση και εν τέλει για την ενίσχυση του φορολογικού ηθικού καθώς και της οικειοθελούς φορολογικής συμμόρφωσης των φυσικών προσώπων.
- Ως η πλέον επιβλαβής στην οικονομική μεγέθυνση κρίνεται η φορολογία εταιρικών κερδών (Hanappi et. al., 2023), , καθώς αποθαρρύνει τις επιχειρήσεις να οδηγηθούν σε επενδύσεις και αύξηση της παραγωγικής του δυναμικής. Ο φόρος αυτός δύναται να

επηρεάσει και την προσέλκυση ξένων επενδύσεων στο επίπεδο φυσικά που και άλλες χώρες δεν προχωρήσουν σε μειώσεις φορολογικών συντελεστών που θα χαρακτηριστούν ως ανταγωνιστικές. Συνεπώς, απαιτείται μια διαφοροποιημένη και λεπτομερής προσέγγιση της φορολογικής πολιτικής των εταιρικών κερδών, στην οποία θα λαμβάνεται υπόψη η ετερογένεια στη φορολογική ευαισθησία για την αποτελεσματικότερη στήριξη των επενδύσεων των επιχειρήσεων.

Τα παραπάνω συμπεράσματα, αν και στηρίζονται σε εμπειρικές μελέτες, δεν είναι ομόφωνα αποδεκτά. Πολλοί ερευνητές αναφέρουν ότι πέρα από αμφισβητήσεις σε θεωρητικό και εμπειρικό επίπεδο τα παραπάνω ευρήματα είναι ευαίσθητα στον τρόπο που γίνεται η οικονομετρική εκτίμηση των ζητημάτων αυτών. Η επίδραση του ύψους των φορολογικών εσόδων, όπως και των δαπανών του δημοσίου περιλαμβάνεται στο ευρύτερο πλαίσιο του πιθανού ρόλου του μεγέθους του κράτους στις οικονομικές επιδόσεις μιας χώρας. Οι (Ασημακόπουλος και Καραβίας, 2016) αξιολόγησαν τη μη γραμμική σχέση μεταξύ του μεγέθους του κράτους και της οικονομικής ανάπτυξης του και βρήκαν ότι το βέλτιστο επίπεδο κυβερνητικού μεγέθους που μεγιστοποιεί την οικονομική ανάπτυξη είναι 18,04% συνολικά, 19,12% για τις αναπτυσσόμενες χώρες και 17,96% για τις ανεπτυγμένες χώρες.

Τελευταία οι ερευνητές στρέφουν το ενδιαφέρον τους στην εξέταση πιο συγκεκριμένων ζητημάτων, παραδείγματος χάριν ο ρόλος της φορολογίας και των δαπανών του δημοσίου στην οικονομική επίδοση μίας χώρας. Οι (Gale W., Andrew A., 2016) εξέτασαν πως οι αλλαγές στον ατομικό φόρο εισοδήματος επηρεάζουν μακροπρόθεσμα την οικονομική ανάπτυξη. Στην έρευνα τους αναφέρουν ότι οι μειώσεις των φορολογικών συντελεστών μπορεί να ενθαρρύνουν την αύξηση της εργασίας, της αποταμίευσης και των επενδύσεων. Εντούτοις εάν οι μειώσεις αυτές της φορολογίας δεν συνδυαστούν με άμεσες περικοπές δαπανών, τότε αυτές πιθανότατα θα οδηγήσουν σε αύξηση του δημοσιονομικού ελλείματος, το οποίο με τη σειρά του θα οδηγήσει μακροπρόθεσμα σε μείωση των κρατικών ταμειακών διαθεσίμων και σε αύξηση των επιτοκίων.

Για την αποφυγή των ανωτέρω επιπτώσεων, οι ερευνητές προτείνουν αύξηση των μέτρων διεύρυνσης της φορολογικής βάσης, τα οποία θα μείωσουν τον άμεσο αντίκτυπο

στην ανάπτυξη. Επίσης προτείνεται η ανακατανομή των πόρων σε όλους τους τομείς με στόχο την αύξηση της αποτελεσματικότητας τους και τη δυνητική αύξηση του συνολικού μεγέθους της οικονομίας. Τέλος, προτείνονται μεταρρυθμίσεις που βελτιώνουν τα κίνητρα, μειώνουν τις στρεβλώσεις και οδηγούν στην αποφυγή της κάλυψης των δημοσιονομικών ελλειμάτων, αλλά μπορούν δυνητικά να δημιουργήσουν συμβιβασμούς μεταξύ δικαιοσύνης και αποτελεσματικότητας.

Σύμφωνα με τους (Batrancea et all. 2019), τα κράτη στα οποία τα επίπεδα της κοινωνικής εμπιστοσύνης είναι υψηλά, δύναται να μεγεθύνουν του φόρους χωρίς να προκαλούν βλάβη στην οικονομική δράση. Στις χώρες αυτές τόσο οι πολίτες όσο και οι επιχειρήσεις αποζημιώνονται για τους υψηλούς φόρους που καταβάλλουν από την παροχή καλών υποδομών, εκπαίδευσης, κοινωνικών υπηρεσιών και την εφαρμογή πολιτικών που ευνοούν τις αγορές και τις επιχειρήσεις. Διεξάγοντας μία μεγάλη έρευνα σε 44 έθνη από πέντε ηπείρους, διαπίστωσαν ότι η εμπιστοσύνη στις καλοπροαίρετες αρχές αυξάνει τις προθέσεις εκούσιας φορολογικής συμμόρφωσης και μετριάξει τη σκοπούμενη φοροδιαφυγή, ενώ οι ισχυρές αρχές που ελέγχουν αποτελεσματικά τη φοροδιαφυγή καταγράφουν την υψηλότερη επιβαλλόμενη φορολογική συμμόρφωση. Έτσι φαίνεται να προκύπτει μία αρνητική αλληλεπίδραση ανάμεσα στην εμπιστοσύνη και στη δύναμη. Τα ευρήματα αυτά σε συνδυασμό με το οικονομικό, κοινωνικοδημογραφικό, πολιτικό και πολιτισμικό υπόβαθρο πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τους ασκούντες την οικονομική πολιτική του εκάστοτε κράτους ώστε να επιλέγονται οι βέλτιστες πρακτικές συλλογής φόρων.

Συνοψίζοντας, κάνοντας ανάλυση της φορολογικής επιβάρυνσης του εισοδήματος των επιχειρήσεων προκύπτει ότι, οι περισσότερες από τις χώρες στο παράδειγμα βρίσκονται πάνω από το μέσο όρο των 20,99 ποσοστιαίων μονάδων. Η φορολογική επιβάρυνση για τις περισσότερες χώρες από αυτές, παραμένει σταθερή στο 20% -μεταξύ αυτών και λίγο υψηλότερα η Ελλάδα-, ενώ στις υπόλοιπες περιπτώσεις παρατηρείται διακύμανση από 5% έως 14,5% πάνω από τον μέσο όρο. Μόλις πέντε είναι οι χώρες οι οποίες βρίσκονται κάτω από τον μέσο όρο, με την πρώτη (Ουγγαρία) να έχει διαφορά 11,5 ποσοστιαίων μονάδων από την πρώτη χώρα πάνω του μέσου όρου (19% - 22,5%). Στη Βουλγαρία και στην Κύπρο, η φορολογική επιβάρυνση του εισοδήματος των επιχειρήσεων είναι η

μικρότερη μεταξύ των χωρών του παραδείγματος -μόλις 10% και 12,5% αντιστοίχως-, αντίθετα από την Πορτογαλία και τη Μάλτα όπου το εισόδημα των επιχειρήσεων φορολογείται με 31,5% και 35% αντίστοιχα. Οι ελληνικές επιχειρήσεις επιβαρύνονται με 22% φορολογία στο εισόδημά τους, 13 ποσοστιαίες μονάδες περισσότερο από τις δυο χώρες με την χαμηλότερη επιβάρυνση φορολογίας, και 10 έως 13 ποσοστιαίες μονάδες λιγότερο από τις χώρες με την υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση (European Commission, 2018).

2. Το Φορολογικό πλαίσιο στην Ελλάδα

Οι φορείς δημοσίου, για τους σκοπούς επίτευξης των δημοσιονομικών τους στόχων, επιβάλλουν συχνά περισσότερους του ενός φόρους. Αυτό καθίσταται αναγκαίο κακό διότι ορισμένοι φόροι είναι πιο αποτελεσματικοί στην πραγματοποίηση κάποιων στόχων των φορέων του δημοσίου, ενώ άλλοι φόροι είναι πιο αποτελεσματικοί στην πραγματοποίηση άλλων στόχων. Οπότε, οι διάφορες κατηγορίες φόρων εμφανίζουν πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, για τον λόγο αυτόν πρέπει να συνδυάζονται κατάλληλα, ώστε να ελαχιστοποιούνται τα μειονεκτήματα της φορολογίας (Γεωργακόπουλος, 1997) και να μεγιστοποιούνται τα πλεονεκτήματα της. Ως φορολογικό σύστημα ενός κράτους δύναται να οριστεί το σύνολο των φορολογικών νόμων οι οποίοι βρίσκονται σε ισχύ σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Ένα φορολογικό σύστημα, όμως, δεν αποτελεί ένα τυχαίο σύνολο νόμων, αλλά υπακούει σε συγκεκριμένους κανόνες ιδεολογικής, κοινωνικής και οικονομικής φύσης. Το σύστημα φορολογίας ενός κράτους είναι οι διάφοροι φόροι που επιβάλλονται στους φορολογούμενους ώστε να έχουν την δυνατότητα να καλύψουν μέσω αυτών τις κρατικές δαπάνες.

Με βάση τον κλασικό ορισμό που διατυπώθηκε από τον G. Jeze (Bloch, 1940), ο φόρος αποτελεί μια άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς το δημόσιο, που αποδεικνύεται αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών. Ήταν ήδη γνωστός από την αρχαιότητα ο θεσμός του φόρου. Παρ' όλα αυτά, οι ανάγκες τότε της χώρας ήταν περιορισμένες οπότε η σημασία των φόρων ως μέσο χρηματοδότησης τους ήταν

υποβαθμισμένη. Εξαιτίας της αλλαγής των αντιλήψεων περί Κράτους, έχουν πλέον αυξηθεί και οι λειτουργίες του φόρου. Ο φόρος δεν αποτελεί αποκλειστικά μέσο για την κάλυψη των δημοσίων δαπανών αλλά και εργαλείο επίτευξης και άλλων οικονομικών και κοινωνικών στόχων του σημερινού κοινωνικού Κράτους. Άλλωστε η φορολογία δύναται να αποτελέσει ένα αποτελεσματικό μέσο για την οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Συγκεκριμένα, όπως ορθά τονίζεται, η φορολογική πολιτική θα πρέπει να τείνει τόσο στην ενθάρρυνση του ιδιωτικού τομέα για τη δημιουργία νέων, ή την επέκταση ήδη υπαρχόντων επενδύσεων (φορολογικά κίνητρα) όσο και στην αποθάρρυνση κάθε μορφής μη παραγωγικής δαπάνης (φορολογικά αντικίνητρα) (Φινοκαλιώτης και Μπάρμπας, 2008). Οι φόροι αποτελούν δυνατό μέσο για την αντιμετώπιση των διαταραχών του οικονομικού συστήματος (Καράγιωργα Σ, 1981) γι'αυτό και η μείωση της φορολογίας πιθανόν να επιφέρει την αύξηση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών, που και αυτή με τη σειρά της θα οδηγήσει στην αύξηση της ζήτησης αγαθών και έτσι στην αύξηση της παραγωγής.

Παρόλο που οι περισσότερες χώρες επιβάλλουν ανάλογους φόρους, το φορολογικό σύστημα του κάθε κράτους διαφέρει από τα υπόλοιπα, διότι το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας αλληλοεξαρτάται από διάφορους οικονομικούς και κοινωνικοπολιτικούς παράγοντες. Σπουδαίας σημασίας όμως αποτελούν οι διαφορές στη διάρθρωση των φορολογικών συστημάτων που παρατηρείται μεταξύ των αναπτυγμένων και των αναπτυσσόμενων χωρών. Ορισμένες από τις διαφορές αυτές (Γεωργακόπουλος, 1997) αποτελούν η οργάνωση των οικονομικών υπηρεσιών, λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων και η τάση των φορολογουμένων προς τη φοροδιαφυγή.

Το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα περιλαμβάνει διάφορων ειδών φόρους, όπου άλλοι στηρίζονται στο εισόδημα, άλλοι στην περιουσία και άλλοι στην δαπάνη των καταναλωτών. Οι πέντε κύριοι Νόμοι φορολογικού περιεχομένου είναι ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ο Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών, ο Ενιαίος Νόμος Φορολογίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.). Οι πλειοψηφία των φόρων επιβάλλονται από το κράτος, αλλά και από ορισμένους οργανισμούς, όπως για παράδειγμα τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης και τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.). Ο

βασικότερος φόρος αναφορικά με τα κρατικά έσοδα αποτελεί ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, καθώς τα έσοδα από έμμεσους φόρους όπως ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας είναι αυξημένα σε μεγάλο βαθμό σε σχέση με τους άμεσους φόρους.

Στην Ελλάδα η φορολογία ορίζεται από δύο φορολογικά νομοθετήματα όσον αφορά την φορολογία εισοδήματος. Τα νομοθετήματα αυτά είναι ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2014 που ισχύει για εισοδήματα που έχουν προκύψει από 01.01.2013 και ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994 που ισχύει για εισοδήματα έως και τις 31.12.2013. Και τα δύο αφορούν τα φυσικά πρόσωπα και τα νομικά πρόσωπα αφού ο νομοθέτης έχει προβλέψει να τα ξεχωρίσει με ειδικά εδάφια. Ο Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης/Αξίας εφαρμόζεται με βάση τον Ν.2859/2000 και τα Ε.Λ.Π. βάση του Ν.4308.2014. Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ρυθμίζεται από τον Ν.4174/2013, ο οποίος με την Ε.2092/2022 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. κοινοποιήθηκε και κυρώθηκε με την ψήφιση του Ν.4987/2022, όπως αυτός τελικά ισχύει από 04.11.2022. Επιπροσθέτως, η κωδικοποίηση της βασικής νομοθεσίας για τη φορολογία κατοχής ακινήτων, γίνεται με τον Ν. 4223/2013 για την επιβολή του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) .

Στο καινούργιο περιβάλλον διεθνοποίησης όπου οι μεταβολές της τεχνολογίας προκάλεσαν μεγίστης σημασίας εργασιακές αλλαγές και επηρεάζοντας παράλληλα το κεφάλαιο, όπου τελικώς κατέστη αναγκαίος ο ενιαίος εκσυγχρονισμός των φορολογικών συστημάτων προκειμένου να αποτελέσει ένα σημαντικότερο εργαλείο στην προσπάθεια των κρατών για να αναπτύξουν τις οικονομίες τους και να αυξήσουν την ανταγωνιστικότητά τους. Βασικοί στόχοι των αλλαγών αυτών των συστημάτων φορολογίας αποτελούν η απλοποίηση, η διαφάνεια, η κοινωνική δικαιοσύνη, το χαμηλό διοικητικό κόστος, καθώς και η πιο μεγάλη αποδοτικότητα. Σύμφωνα με αυτόν τον τρόπο, η χώρα μας αποσκοπεί στην σταθερότητα του συστήματος φορολογίας της με απώτερο σκοπό την δημιουργία ενός αναμενόμενου επιχειρηματικού περιβάλλοντος, στην ελαχιστοποίηση των φορολογικών κλιμακίων, στην εισαγωγή πληροφοριακών και διαδικτυακών τεχνολογιών κατά τις συναλλαγές με τους πολίτες, στην προσφορά κινήτρων φορολογίας αναφορικά με την προώθηση των τεχνολογικών επιτευγμάτων και

καινοτομιών. Επίσης, καλείται να αποκαταστήσει και μία σχέση εμπιστοσύνης ανάμεσα στο ίδιο το κράτος και τους πολίτες που φορολογούνται (Σταματάκης, 2000).

Οι επιχειρήσεις είναι από τους κυριότερους πυλώνες της κοινωνίας μας διότι η πλειοψηφία των ανθρώπων απασχολούνται από αυτές και αφιερώνουν το ένα τρίτο περίπου από το χρόνο του σε αυτές. Τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που καταναλώνονται προέρχονται από αυτές καθώς και το εισόδημα της πλειοψηφίας των ανθρώπων και η εξέλιξη της οικονομίας κάθε χώρας είναι εξαρτώμενη από τις επιχειρήσεις. Για να αποδείξουμε καλύτερα το νόημά της, θα αναφέρουμε ότι μια επιχείρηση είναι μια οικονομική μονάδα που συνδυάζει και χρησιμοποιεί παράγοντες παραγωγής (εργασία, κεφάλαιο, γνώση, τεχνολογία κτλ.), για την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών, είναι απαραίτητο όχι μόνο να παρέχονται υπηρεσίες στους καταναλωτές μέσω του μηχανισμού της αγοράς, αλλά και να επιτρέπεται στην εταιρεία να απολάβει κέρδη μέσω αυτής της διαδικασίας. Ακόμα, μπορεί να ειπωθεί ότι αυτή η επιχείρηση είναι μια πράξη έκφρασης των αναγκών ενός ή περισσότερων ανθρώπων για δημιουργία, ανεξάρτητα από τον σκοπό (όπως οικονομικό ή κοινωνικό), εφόσον είναι κοινός.

3. Η σημασία και η αναγκαιότητα του ελέγχου

Τα τελευταία χρόνια της ελληνικής κρίσης, έχουμε δει μια σειρά από προσπάθειες της Ελληνικής Κυβέρνησης, που σαν στόχο έχουν να τεθούν τα θεμέλια, για ένα απλοποιημένο και σύγχρονο εθνικό φορολογικό σύστημα, το οποίο θα χαρακτηρίζεται από προοπτική και σταθερότητα. Σύμφωνα με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές επιχειρούνται νομοθετικές ρυθμίσεις με σκοπό τον εκσυγχρονισμό του φορολογικού συστήματος. Ο σκοπός αυτών των πρακτικών είναι ότι η ελληνική οικονομία πρέπει να καταγράψει θετικούς ρυθμούς ανάπτυξης και να δημιουργήσει πλεόνασμα στις τρέχουσες συναλλαγές, ενώ ταυτόχρονα να ανταποκρίνεται στις σύγχρονες μορφές οικονομικού εγκλήματος.

Η αποτελεσματικότητα των παραπάνω κανονισμών αποτελεί το κύριο θέμα συζήτησης, διότι προκάλεσε έντονη διαμάχη σχετικά με το εάν οι σχετικοί κανονισμοί

οδηγούν σε απόδοση φορολογικής δικαιοσύνης, όπως την αντιλαμβάνονται οι περισσότεροι Έλληνες φορολογούμενοι, αλλά και στο κατά πόσο αυτές έχουν οδηγήσει σε πραγματική καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και σε αύξηση των φορολογικών εσόδων.

Προκειμένου να καταστεί εφικτή η παραγωγή δημόσιων αγαθών και η παροχή δημόσιων υπηρεσιών, η φορολογία κατέχει κεντρική θέση στην πηγή εισοδήματος της χώρας. Ως υποχρεωτική διάταξη, η φορολογία έχει επαχθή χαρακτήρα. Επομένως, οι προσπάθειες του φορολογούμενου να αποφύγει τη φορολογία είναι πολύ συχνές. Ως αποτέλεσμα, η χώρα στερείται βασικού εισοδήματος και δεν μπορεί να λειτουργήσει κανονικά. Επομένως, υπάρχει σαφώς η ανάγκη καταπολέμησης της φοροδιαφυγής που ανατίθεται στις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

Ο φορολογικός έλεγχος είναι ένα βασικό εργαλείο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Κύριος στόχος του είναι η αύξηση των δημόσιων εσόδων ελέγχοντας τις οικονομικές επιδόσεις ατόμων και νομικών προσώπων με την επιβολή των ανάλογων φόρων, βασιζόμενη στην εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία.

Οι σύγχρονες μέθοδοι φοροδιαφυγής κρίνουν αναγκαίες σύγχρονες μεθόδους φορολογικού ελέγχου, οι οποίες να έχουν την δυνατότητα να ανταποκριθούν στις νέες μορφές επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Επομένως, καθώς αυτές οι νέες δραστηριότητες γίνονται πιο διεθνείς, οι σύγχρονες μέθοδοι φορολογικού ελέγχου οφείλουν να συνεχίσουν να επεκτείνονται και να προσαρμόζονται στα διεθνή πρότυπα και στην εισαγωγή νέων τεχνολογιών και συνεργιών με το χώρο της στατιστικής και άλλους τομείς.

Ωστόσο, οι σύγχρονες μέθοδοι φορολογικού ελέγχου είναι απαραίτητο να αναπτύξουν μεθόδους για τον εντοπισμό των κινδύνων ελέγχου, κατανοώντας το επιχειρηματικό περιβάλλον. Η πραγματοποίηση του σκοπού της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου εξαρτάται σε μεγάλο επίπεδο από τον βαθμό εμπιστοσύνης των πολιτών στη φορολογική διοίκηση.

Επομένως, η έρευνα σχετικά με τα νέα δεδομένα στον φορολογικό έλεγχο μπορεί να βοηθήσει στην ανακάλυψη των ελαττωμάτων του φορολογικού και ελεγκτικού μηχανισμού και να προτείνει λύσεις για έναν πιο αποδοτικό και αποτελεσματικό μηχανισμό ελέγχου, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η χώρα λαμβάνει τα αναγκαία και βασικά έσοδα του κράτους από τη βεβαίωση άλλα και την είσπραξη του ποσού που καταλογίζεται σε κάθε συναλλαγή που εκδίδεται από τον φορολογικό έλεγχο.

Προκειμένου να επιτύχουν τους στόχους και τις πολλαπλές επιθυμίες τους, τα δημόσια ιδρύματα επιβάλλουν συνήθως περισσότερους από έναν φόρους. Αυτό είναι απαραίτητο επειδή ορισμένοι φόροι είναι αποτελεσματικότεροι στην επίτευξη ορισμένων στόχων των δημόσιων θεσμών, ενώ άλλοι είναι πιο αποτελεσματικοί στην επίτευξη άλλων στόχων. Επομένως, οι ποικίλες φορολογικές κατηγορίες εμφανίζουν πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, για τον λόγο αυτό πρέπει να συνδυάζονται κατάλληλα, προκειμένου να μειώνονται τα φορολογικά μειονεκτήματα και να αυξάνονται τα πλεονεκτήματα της (Γεωργακόπουλος, 1997).

Ο φορολογικός έλεγχος είναι ένας εξωτερικός έλεγχος (Carmichael et al., 1996; Karagiorgos Th., Kourdoumpalou, 2012), που κυρίως εκτελείται από στελέχη της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και συμπεριλαμβάνει όλες τις ενέργειες που αναλαμβάνονται από επαγγελματίες φορολογικούς υπαλλήλους. Υποστηρίζεται ότι οι ελληνικές αρχές εδώ και πολλά χρόνια δεν έχουν καταβάλει καμία προσπάθεια να μεταρρυθμίσουν ριζικά το φορολογικό σύστημα της χώρας (Bronchi, 2001). Ωστόσο, το ελληνικό κοινοβούλιο έχει εγκρίνει επανειλημμένα αλλαγές σε φορολογικούς νόμους ή έχει επιβάλει άλλους νόμους για τη βελτίωση των υφιστάμενων φορολογικών νόμων. Σύμφωνα με τον Ballas (1994), το σύστημα της φορολογίας αποτελεί ένα ασαφές νομοθετικό σύστημα, με αποφάσεις που προέρχονται τόσο από τον δικαστικό τομέα όσο και τον υπουργικό, οι οποίες σαφώς κρύβουν συγκεκριμένα συμφέροντα. Παράλληλα, το πολυδιάστατο των διαδικασιών διενέργειας των ελέγχων της φορολογίας, η άποψη ότι οι φόροι είναι ιδιαίτερα μεγάλοι και η σχέση αδιαχώριστη ανάμεσα στην φορολογία και τη λογιστική έχουν

οδηγήσει στην μεγέθυνση της φοροδιαφυγής στην χώρα μας, αλλά επιπροσθέτως, και στην γενικότερη χρησιμοποίηση της δημιουργικής λογιστικής (Baralexis, 2004).

Αυτό σημαίνει ότι η επιβολή υψηλών φόρων στην Ελλάδα, η αυξανόμενη επιχειρηματική πολυπλοκότητα τα τελευταία χρόνια και οι συνεχείς αλλαγές στη φορολογική νομοθεσία μπορεί να είναι οφείλονται στο ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν συμμορφώνονται με τη φορολογική νομοθεσία. Το γεγονός αυτό μπορεί να οδηγήσει σε σημαντική απώλεια εσόδων για τη χώρα και επίσης στη στρέβλωση των κανόνων ανταγωνισμού μεταξύ των εταιρειών. Προς το στόχο της επίλυσης του ζητήματος αυτού, αποτελεί αναγκαίο για τις ελληνικές αρχές να σχεδιάσουν ένα ευέλικτο και αποδοτικό σύστημα ελέγχου φορολογία, το οποίο θα στηρίζεται σε βατές, γρήγορες και αποδοτικές διαδικασίες, με την στήριξη εύκολης χρήσης του συστήματος ελέγχου, όπως επίσης και άρτια εκπαιδευόμενων και εξειδικευμένων αρμοδίων διενεργούντος τον έλεγχο.

4. Προσδιορισμός της έννοιας του Φορολογικού ελέγχου

Οποιαδήποτε και αν είναι η μορφή ή η φύση ενός φορολογικού ελέγχου ο πιο βασικός και με την μεγαλύτερη ουσία σκοπός του είναι η εξακρίβωση της τήρησης της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, από τους επιτηδευματίες (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) αλλά και από οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο το οποίο δεν θεωρείται επιτηδευματίας, όμως προβαίνει στη διενέργεια οικονομικών συναλλαγών (Ρόζος, 2017). Σύμφωνα με τον Νόμο 4174/2013 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπει ότι οι φορολογικοί έλεγχοι διακρίνονται σε πλήρεις ή μερικοί. Ειδικότερα, ως «*πλήρης έλεγχος*» λογίζεται αυτός που πραγματοποιείται για το σύνολο των φορολογικών αντικειμένων και ο έλεγχος αυτός είναι οριστικός. Επιπλέον, ως «*μερικός έλεγχος*» θεωρείται αυτός που δεν περιλαμβάνει τα ανωτέρω στοιχεία του πλήρους ελέγχου και συνήθως για την πραγματοποίηση αυτού του ελέγχου εκδίδονται περισσότερες των μία εντολές ελέγχου ανάλογα με τα φορολογικά αντικείμενα που πρέπει κάθε φορά να ελεγχθούν.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013-ΦΕΚ 167 Α'), όπως αυτές κωδικοποιήθηκαν με τον Ν. 5036/2023, οι οποίες εφαρμόζονται για φορολογικά διαστήματα που κλείνουν από την 1η Ιανουαρίου του 2014 και μετά (άρθρο 72 παρ.3 του Ν 4172/2013 όπως τροποποιήθηκε με το άρθ. 26 παρ. 2 του Ν. 4223/2013), ορίζεται ως έμμεσος προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που προβαίνουν στην άσκηση ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δράση σύμφωνα με κάθε δεδομένο που διατίθεται ή με έμμεσες ελεγκτικές μεθόδους, κατά τους πιο ειδικούς κανόνες του Κ.Φ.Δ. στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Στην περίπτωση όπου τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι καταστάσεις της οικονομίας δεν συντάσσονται σύμφωνα με τα νομοθετικά οριζόμενα αναφορικά με τα λογιστικά πρότυπα ή
- όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα άλλα που προβλέπονται αναφορικά με τα δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από αντίστοιχη πρόσκληση
- Ομοίως, το εισόδημα ενός φυσικού προσώπου, ανεξάρτητα από το αν προέρχεται ή όχι από εμπορικές δραστηριότητες, μπορεί επίσης να προσδιοριστεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΚΦΔ, βάσει οποιωνδήποτε διαθέσιμων δεδομένων ή έμμεσων μεθόδων ελέγχου, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος είναι ανεπαρκές προκειμένου να καλύψει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης ή σε περίπτωση που υφίστανται προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το εισόδημα που έχει δηλωθεί.

Συνεπώς, ένας φορολογικός έλεγχος έχει τους παρακάτω τέσσερις βασικούς στόχους : Η διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των ανάλογων διατάξεων φορολογίας. Η διαπίστωση της υποβολής των δηλώσεων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων που προβλέπονται από την νομοθεσία. Ο προσδιορισμός του περιεχομένου των δηλώσεων, αναφορικά πάντα με την δραστηριότητα των συναλλαγών και τα πορίσματα της

οικονομίας, όπως συνάγονται από τα λογιστικά βιβλία και οι πληροφορίες που παράγονται από τα δεδομένα (Karagiorgos et.al., 2022) που προβλέπονται και τηρούνται με βάση τις αρχές της λογιστικής επιστήμης. Ο προσδιορισμός των οικονομικών πορισμάτων και ο καθορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων (Κορομηλάς και Γιαννόπουλος, 2006), στην περίπτωση υποβολής δηλώσεων με αναληθές περιεχόμενο σχετικά με τα βιβλία και στοιχεία, στην περίπτωση μη υποβολής των προβλεπόμενων δηλώσεων και μη τήρησης των απαιτούμενων βιβλίων και στην περίπτωση μη ορθής εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων(Αναγνώστου, 2017).

Με βάση τον νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, τα είδη των φορολογικών ελέγχων είναι τα εξής δύο: Πλήρης έλεγχος. Ο έλεγχος αυτός είναι και οριστικός και εκτελείται για όλες τις φορολογίες και για όλα τα φορολογικά αντικείμενα όπως επίσης και για τα τέλη και τις εισφορές. Μερικός έλεγχος. Τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου δεν συγκεντρώνονται όλα από τον έλεγχο αυτό. Επίσης μία διάκριση, αναφέρεται στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) το οποίο αφορά τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία διακρίνει τον έλεγχο της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, ανάλογα με τον τόπο όπου διενεργείται, σε φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης και σε επιτόπιο φορολογικό έλεγχο. Στην πρώτη περίπτωση, όπου η Φορολογική Διοίκηση πραγματοποιεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, προβαίνει σε αξιολογία κάθε στοιχείου που κατέχει (οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος και κάθε έγγραφο ή πληροφορία που προέκυψε από τρίτους κ.λπ.)

Στην περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση λαμβάνει την απόφαση διενέργειας πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, είναι υποχρεωμένη να ενημερώσει τον φορολογούμενο πριν μεταβεί στην τοποθεσία του. Οποιοσδήποτε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί δίχως ειδοποίηση. Τέλος, σε περίπτωση που υπάρχουν ενδείξεις φοροδιαφυγής, υπάρχει η δυνατότητα διενέργειας πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, δίχως προηγούμενη ειδοποίηση (Taxheaven, 2014) . Στην Ελλάδα, έως την έναρξη της εφαρμογής του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), μέχρι δηλαδή την 1η Ιανουαρίου 2014, εκτός από τον συνοπτικό τακτικό έλεγχο, οι

υπόλοιπες μορφές ελέγχου ταξινομούνταν σε δύο μεγάλες κατηγορίες, τον απολογιστικό έλεγχο και τον προληπτικό έλεγχο(Φορτσάκης, 2002).

5. Υπηρεσίες και Φορείς Διενέργειας Οικονομικών Ελέγχων

Ο ορισμός του φορολογικού ελέγχου περιλαμβάνει όλες εκείνες τις ελεγκτικές ενέργειες και διαδικασίες όπου τίθενται σε εφαρμογή από τα αρμόδια όργανα, δηλαδή από τους ελεγκτές. Οι αρμόδιες φορολογικές αρχές ήταν έως το 2011 οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.), τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.), τα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.) και η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) (Αναγνώστου, 2017). Από το 2012 αρμόδιες φορολογικές αρχές είναι το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) για τα φυσικά πρόσωπα με υψηλά εισοδήματα και ακίνητη περιουσία, το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), πρώην Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων, για τα νομικά πρόσωπα με υψηλό τζίρο άνω των 10 εκ. ευρώ ετησίως και για τον έλεγχο των διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών, οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) για τη διενέργεια προληπτικών ελέγχων περιστασιακά και συστηματικά η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) με παραρτήματα σε κομβικές πρωτεύουσες της χώρας, και από 29/07/2022 έξι Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα ΕΛ.ΚΕ.), τέσσερα στην Αθήνα και δύο στην Θεσσαλονίκη.

6. Διαδικασία Φορολογικού Ελέγχου και Κριτήρια Επιλογής Ελεγχόμενων Επιχειρήσεων

Η φορολογική πράξη μπορεί να βασίζεται στη δήλωση του φορολογούμενου. Ωστόσο, αυτό μπορεί να είναι αποτέλεσμα φορολογικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, ενόψει της συνταγματικής επιταγής για συμμετοχή των πολιτών στα δημόσια βάρη, ο νομοθέτης παρέχει στις φορολογικές αρχές το δικαίωμα ελέγχου έχοντας ως στόχο την εξακρίβωση της πραγματικής φορολογητέας ύλης και την «σύλληψη» της φοροδιαφυγής. Ταυτόχρονα, καθιερώνεται η υποχρέωση των φορολογούμενων να διευκολύνουν τον έλεγχο, η άρνηση της οποίας επιφέρει κυρώσεις, για τις οποίες θα γίνει στη συνέχεια

αναφορά. Οποιαδήποτε παράλογη άρνηση ή παράλειψη παρουσίασης ή παράλειψης στον έλεγχο δεδομένων και πληροφοριών θεωρείται άρνηση ελέγχου.

Συνεπώς, προκειμένου να καταστεί αποδοτικός ο έλεγχος της φορολογικής αρχής, ο νομοθέτης προσφέρει στα αρμόδια διενεργούντα τον έλεγχο όργανα καθοριστικές εξουσίες, όπως αφορά την εξάλειψη του φορολογικού και τραπεζικού απορρήτου, την επιτόπια σε επιχειρήσεις εξέταση κλπ. Όπως επίσης, παρατηρείται μία αύξηση των σχετικών εξουσιών των ελεγκτικών οργάνων κατά τα πρότυπα άλλων νομοθεσιών, με στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Επομένως κρίνεται επιβεβλημένη η πρόβλεψη εγγυήσεων υπέρ των φορολογουμένων.

Η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων γίνεται μέσω μιας διαδικασίας risk analysis που διενεργείται από την Διεύθυνση Ελέγχων, με κριτήρια τα οποία δεν δημοσιοποιούνται ή στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης. Επιπρόσθετα, μέχρι το τέλος εκάστου έτους ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε. εκδίδει απόφαση με την οποία καθορίζει το πλήθος των φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν ενός του επόμενου έτους, το ποσοστό των πλήρων και των μερικών ελέγχων καθώς και των προληπτικών και τελωνειακών ελέγχων, με ποσοστό που φτάνει το 70% να αφορά ελέγχους της τελευταίας τριετίας και πάντως όχι πάνω από μία πενταετία συμπεριλαμβανομένου του έτους έκδοσης της απόφασης. Ένα μικρό ποσοστό ελέγχων που δεν μπορεί να ξεπερνά το 10% επιλέγεται με ευθύνη των Προϊσταμένων των Δ.Ο.Υ. και ΕΛ.ΚΕ. και Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σε συνεργασία με τους Υποδιευθυντές Ελέγχων και του Προϊσταμένου των τμημάτων ελέγχου (Επόπτες), με βάση στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και κυρίως για υποθέσεις οι οποίες παρουσιάζουν φορολογικό ενδιαφέρον (Άρθρο 26, Ν.4987/2022).

Η ιεράρχηση των επιλεγμένων προς έκδοση εντολής ελέγχου υποθέσεων καθώς και η προτεραιοποίηση αυτών γίνεται σε κεντρικό επίπεδο από την αρμόδια Διεύθυνση της Α.Α.Δ.Ε. και αφορά όλες τις επιχειρήσεις της επικράτειας. Η επίτευξη του τελικού αποτελέσματος, ήτοι της υψηλής βεβαίωσης και είσπραξης δημοσίων εσόδων εξάρταται σε μεγάλο βαθμό από τη σωστή στόχευση των προς έλεγχο υποθέσεων (Hsu et al., 2015). Οι εντολές ελέγχου εκδίδονται για όλες τις χρήσεις που προορίζονται για έλεγχο της εκάστοτε υπόθεσης εκτός αν συντρέχει διαφορετικός λόγος. Επιπλέον ο έλεγχος μπορεί

να διεξαχθεί στον χώρο της αρμόδιας αρχής που ανέλαβε τον έλεγχο με απόδειξη της κοινοποίησης. Εάν εκδοθεί εντολή και κοινοποιηθεί πρόσκληση να δοθούν τα βιβλία και η εταιρία δεν τα προσκομίσει στα πλαίσια της προθεσμίας τότε θεωρείται παράβαση και θα επανεξεταστεί από τη φορολογική διοίκηση, με την επιβολή των ανάλογων προβλεπόμενων κυρώσεων. Εάν υπάρχουν παραβάσεις, που έχουν παρατηρηθεί από άλλους ελέγχους και σχετίζονται με χρήσεις για τις οποίες δεν έχει επιβληθεί πρόστιμο τότε η αρμόδια υπηρεσία θα εκδώσει το σχετικό πρόστιμο συνημμένα μαζί με την έκθεση ελέγχου.

Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τον ελεγκτή και τον επόπτη και θεωρούνται από το υποδιευθυντή ελέγχου και τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας και οι φορολογικές διατάξεις εφαρμόζονται σε όλες τις φάσεις με διαφάνεια σχετικά με την βεβαίωση καταβολής των διάφορων φόρων. Στην περίπτωση όπου υπάρχουν παραβάσεις διαπιστωμένες από προηγούμενους ελέγχους που σχετίζονται με τις ελεγχόμενες χρήσεις για τις οποίες δεν έχει ξεκινήσει διαδικασία για την επιβολή προστίμου τότε, η αρμόδια αρχή εκδίδει τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις και τις κοινοποιεί στον υπόχρεο μαζί με τις εκθέσεις ελέγχου. Βέβαια αυτές οι παραβάσεις κατέχουν ιδιαίτερα καθοριστικό ρόλο και αξιολογούνται από τον υπεύθυνο που διεξάγει τον έλεγχο των λοιπών φορολογικών αντικειμένων.

Η Φορολογική Αρχή δικαιούται να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και δεδομένων, όπως και υπολοίπων εγγράφων, για τα οποία ο πολίτης που ελέγχεται έχει προβεί στη δήλωση υπευθύνως ότι αυτά αποτελούν ακριβή αντίγραφα. Στη περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν προβαίνει στην παραπάνω δήλωση, ο υπάλληλος που έχει ορισθεί από την Φορολογική Αρχή προχωράει στην αντίστοιχη επισήμανση επί των εγγράφων.

Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία και δικαιούται να λαμβάνει τα αρχεία αυτά σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή. Αν κριθεί αναγκαίο, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος έχει τη δυνατότητα κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη

φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

Σε περίπτωση επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, ο έλεγχος λαμβάνει χώρα στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και δύναται να παρατείνεται έως την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την δυνατότητα να πραγματοποιεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εάν απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση όμως, θα πρέπει να υπάρχει έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Το να εισέλθει κανείς στην κατοικία του φορολογούμενου καθίσταται επιτρεπτό μόνο έπειτα από εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

7. Ο Φορολογικός Έλεγχος μέχρι την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας του Νόμου 4174/ 2013.

Πριν την ψήφιση και θέση σε ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, τα ζητήματα που ρυθμίζονται στα άρ. 23 επ. Κ.Φ.Δ. εντοπίζονταν στα σχετικά άρθρα των νομοθετημάτων για τις επιμέρους φορολογίες, δηλαδή στα άρ. 66-67Α του παλαιού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/94), στο άρ. 48-48Α του ν. 2859/2000 για τον Φ.Π.Α., στο άρ. 73 του Κώδικα για τις κληρονομίες, δωρεές, γονικές παροχές και κέρδη από τυχερά παίγνια (ν.2961/2001), στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992) και στο π.δ. 16/1989 (Κανονισμός Λειτουργίας Δ.Ο.Υ.). Οι διάσπαρτες διατάξεις οδηγούσαν συχνά σε αποσπασματικές ρυθμίσεις. Βεβαίως, η εισαγωγή του Κ.Φ.Δ. ως αυτοτελούς νομοθετήματος, αποτελώντας την πολύχρονη κατάληξη των παγίων αιτημάτων τόσο του νομικού κόσμου (Φορτσάκης, 2002) όσο και του φορολογικού κλάδου εν γένει (Καραγκούνης, 2014), είχε ως σκοπό τον εκσυγχρονισμό του φορολογικού συστήματος και επιχείρησε να ενοποιήσει και να ρυθμίσει συστηματικά τις

διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, μεταξύ άλλων, κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

Κατ' αρχάς πρέπει να σημειωθεί ότι οι διατάξεις του εβδόμου Κεφαλαίου του Κ.Φ.Δ. καλούνται σε εφαρμογή και για χρήσεις, υποθέσεις και φορολογικές υποχρεώσεις, για τις οποίες είχε μεν εκδοθεί εντολή ελέγχου πριν την έναρξη ισχύος του (ήτοι έως 31.12.2013), η έναρξη ωστόσο του ελέγχου τοποθετείται μετά την ισχύ του Κώδικα⁴.

Επιπλέον, σε ισχύ πρέπει να θεωρηθεί ότι εξακολουθούν να είναι οι διατάξεις του π.δ. 16/1989 (Κανονισμός Λειτουργίας Δ.Ο.Υ.),εφόσον δεν έρχεται σε αντίθεση με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ.

Οι έλεγχοι, υπό το προϊσχύσαν καθεστώς, διακρίνονταν σε τακτικούς (άρ. 66 Κ.Φ.Ε., 48 Κ.Φ.Π.Α.), προσωρινούς (άρ. 67 Κ.Φ.Ε., άρ. 50 Κ.Φ.Π.Α.), προληπτικούς (κυρίως του Κ.Β.Σ.) και ειδικούς (όπως λ.χ. η διαδικασία της περαίωσης που θεσπιζόταν με διάφορα νομοθετήματα). Η βασικότερη διάκριση μεταξύ τακτικού και προσωρινού ελέγχου εντοπιζόταν στην πλήρη δικαιοδοσία του ελεγκτικού οργάνου να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση στην πρώτη περίπτωση και ο περιορισμός του ελέγχου μόνο στην ύλη που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς να είναι δυνατόν να επεκταθεί σε άλλα βιβλία και στοιχεία στη δεύτερη περίπτωση.

8. Ο Φορολογικός Έλεγχος μετά την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας του Νόμου 4174 / 2013

Τα σημάδια σταδιακής ανάκαμψης του κράτους αντικατοπτρίζονται στη βραχυπρόθεσμη διαδικασία των βασικών μακροοικονομικών μεγεθών, στην επιβράδυνση της υποχώρησης του παραγόμενου προϊόντος, στη μείωση των τιμών, την αύξηση των εξαγωγών. Τα προβλήματα φυσικά συνεχίζουν να είναι πολλά και οι επιπτώσεις στην ανεργία και την απασχόληση είναι μεγάλης σημασίας. Οι προσπάθειες προκειμένου να ενοποιηθούν τα δημόσια οικονομικά και ο εξορθολογισμός των δαπανών

⁴Σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη του άρ. 72 παρ. 3 Κ.Φ.Δ.

περιλαμβάνουν απαραίτητες προϋποθέσεις με σκοπό να αναδιαρθρωθεί η οικονομία του κράτους.

Ωστόσο, η παραπάνω προσπάθεια θα παρέμενε ατελής και δίχως αποδοτικότητα, αν δεν ερχόταν σε συνδυασμό με ένα γενικότερο φάσμα διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων στους παραγωγικούς τομείς της οικονομίας και στη λειτουργικότητα της δημόσιας διοίκησης και ειδικά στην βελτίωση των νόμων για την φορολογία και στον εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοίκησης. Βασικός στόχος αποτελεί, ειδικά στην κρίσιμη αυτή περίοδο τόσο της οικονομίας όσο και της κοινωνίας, η αναδιανομή του εισοδήματος με δικαϊκά κριτήρια και η δικαιοσύνη στην επιβολή της φορολογίας προκειμένου από την μία πλευρά να είναι δυνατή η χρηματοδότηση και να προσφέρονται δημόσιες υπηρεσίες στους φορολογούμενους, όπως και να παρέχεται προστασία των δημοσίων αγαθών που συμβάλλουν ως αναγκαία στοιχεία για μία κοινωνία που λειτουργεί συντονισμένα και από την άλλη πλευρά να δύναται η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής που προκαλεί αν αναπόφευκτα οικονομική αδικία.

Προκειμένου να λειτουργήσει με αποτελεσματικότητα ο καινούργιος Κώδικας Φορολογίας του Εισοδήματος και να αποκτήσει τόσο το κράτος όσο και η φορολογική αρχή στη διάθεση τους ένα νέο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου που θα παρέχει εγγυήσεις αναφορικά με την είσπραξη των δημοσίων εσόδων και θα κτίζει δεσμούς εμπιστοσύνης και συνεργασίας μεταξύ του ίδιου του κράτους και των πολιτών που φορολογούνται, πραγματοποιείται μία προσπάθεια από τις διατάξεις του παρόντος σχεδίου νόμου ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Σύμφωνα με τις προτεινόμενες διατάξεις του παραπάνω Κώδικα επιχειρείται η δημιουργία ενός αυτόνομου πλαισίου κανόνων που θα περικλείει διάφορα στάδια της φορολογικής διαδικασίας, τόσο αναφορικά με τις υποχρεώσεις φορολογίας αυτών που αναφέρονται στον Κώδικα όσο και σχετικά με τη διαδικασία της είσπραξης των εσόδων που προέρχονται από φόρους και τέλη. Αποτελεί πρωτοτυπία το γεγονός ότι μπλέκονται στο ίδιο νομοθέτημα διατάξεις που σχετίζονται με τη φορολογία εισοδήματος, τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, με τους ελέγχους και ζητήματα σχετικά με την οργάνωση.

Ο Κώδικας περικλείει και απλοποιεί τις αποκεντρωμένες διατάξεις της πρωτογενούς και δευτερογενούς νομοθεσίας που σχετίζονται με τις φορολογικές

διαδικασίες, τη σχέση μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης και τις διαδικασίες είσπραξης των φόρων. Εισάγει νέες και σύγχρονες μεθόδους προσδιορισμού των φορολογικών συντελεστών, επανεκτιμά τα προνόμια του κράτους και προσπαθεί να επαναπροσδιορίσει τη σχέση μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και των φορολογουμένων σε μια πιο υγιεινή και δικαιότερη βάση.

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας παρακολουθεί τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, είναι απλοποιημένος και κατανοητός και διευκολύνει τη συνεργασία μεταξύ των φορολογούμενων με τη διοίκηση. Περιλαμβάνει διατάξεις για την γενική απόδοση ΑΦΜ, τη χορήγηση φορολογικής ενημερότητας και πιστοποίησης χρέους, τις περιπτώσεις άρσης και διατήρησης του απορρήτου για την αποτελεσματικότερη λειτουργία του ελεγκτικού μηχανισμού της φορολογικής διοίκησης, περιγράφει τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και αναφέρεται σε γενικούς και ειδικότερους κανονισμούς κατά της φοροδιαφυγής. Ακόμα, καθορίζει τις διαδικασίες είσπραξης φόρων και τη δυνατότητα συμπερίληψης πολιτών στο σχέδιο εποπτείας υπό ορισμένες προϋποθέσεις, και διατυπώνει μέτρα ασφαλείας που ευνοούν την είσπραξη φόρων και διαδικασιών επιβολής από το κράτος, προβλέπει τόκους και πρόστιμα σε περίπτωση παραβάσεων και καθυστερημένη καταβολή φόρων ή και δηλώσεων. Καταληκτικά, εντάσσεται πλέον στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με συγκεκριμένες βελτιώσεις, το πλαίσιο της διοικητικής λειτουργίας της προσφυγής από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και απλοποιείται το υφιστάμενο πλαίσιο προθεσμιών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 ορίζεται ότι τα συνδεδεμένα πρόσωπα, υποχρεούνται να τηρούν όλα τα απαραίτητα έγγραφα που σχετίζονται με τις συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος όπως και την μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Αντίστοιχη υποχρέωση έχουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις ξένων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική αγορά. Επομένως, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

Εν συνεχεία, αναφορικά με την παράγραφο 2 του άρθρου 21 προβλέπεται ότι οι ανωτέρω υπόχρεοι απαλλάσσονται της υποχρέωσης να τηρήσουν φάκελο τεκμηρίωσης, με την προϋπόθεση ότι οι συναλλαγές ή η μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν ανέρχονται μέχρι του ποσού των εκατό χιλιάδων ευρώ κάθε χρόνο και παράλληλα ως άθροισμα, όταν ο κύκλος των εργασιών του υπόχρεου δεν ξεπερνά τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ετησίως, ή οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών φτάνουν μέχρι του ποσού των διακοσίων χιλιάδων ευρώ ετησίως και αθροιστικώς όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου ξεπερνάει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ κάθε έτος. Μάλιστα, με βάση τις παραγράφους 3, 4 και 5 του ίδιου άρθρου προβλέπεται, ότι ο φάκελος τεκμηρίωσης περιλαμβάνει τον «*Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης*» και τον «*Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης*» που συνοδεύεται από τον «*Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών*», ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση εντός πενήντα ημερών από τη λήξη κάθε φορολογικού έτους και πρέπει να παραμείνει στην τοποθεσία του οφειλέτη για όλη τη χρονική περίοδο που είναι υποχρεωμένη να προστατεύει τα βιβλία και τα δεδομένα. Εάν μεταβληθούν οι συνθήκες της αγοράς που επιδρούν στις πληροφορίες και τα δεδομένα που περιλαμβάνονται στον φάκελο τεκμηρίωσης, ο πολίτης που φορολογείται είναι υποχρεωμένος να προβεί στην ενημέρωση ή επικαιροποίηση του φακέλου αυτού. Τελικώς, με βάση την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου ορίζεται 5 προβλέπεται ότι ο Διοικητής είναι ο αρμόδιος που ρυθμίζει και οριοθετεί το περιεχόμενο του φακέλου με ακρίβεια.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ρυθμίζονται τα δικαιώματα της φορολογικής αρχής αναφορικά με την υλοποίηση των υποχρεώσεων που έχει ο φορολογούμενος. Με βάση τις ίδιες διατάξεις καθορίζονται και οι τύποι του ελέγχου φορολογίας. Επίσης, ρυθμίζεται και ποιες είναι αυτές οι περιπτώσεις που λαμβάνει χώρα ένας πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγουμένως να ειδοποιηθεί ο φορολογούμενος. Μάλιστα, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 ορίζονται τα δικαιώματα της φορολογικής αρχής σχετικά με την δυνατότητα προσβασιμότητας της στα βιβλία και τα δεδομένα και περαιτέρω των εγγράφων του φορολογουμένου, όπως είναι και το δικαίωμα να ζητήσουν να λάβουν αντίγραφα από αυτά, επί των οποίων ο φορολογούμενος έχει προβεί στη δήλωση ότι αποτελούν ακριβή αντίγραφα. Η

φορολογική διοίκηση διαθέτει τα ίδια ακριβώς δικαιώματα και στην περίπτωση που διατηρούνται ηλεκτρονικά αρχεία και βιβλία.

Επίσης, η φορολογική διοίκηση διαθέτει το δικαίωμα να προβεί στην κατάσχεση των βιβλίων και των στοιχείων αυτών και των επιπλέον εγγράφων στις περιπτώσεις που αυτό θεωρείται αναγκαίο προκειμένου να τεκμηριωθούν οι ισχυρισμοί του φορολογικού ελέγχου. Συνεπώς, προσφέρεται το δικαίωμα να απαιτηθεί από τον φορολογούμενο που υπόκειται σε έλεγχο να προβεί στη διευκόλυνση διεκπεραίωσης του φορολογικού ελέγχου.

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 καθορίζεται ότι προκειμένου να πραγματοποιηθεί ένας επιτόπιος έλεγχος είναι αναγκαία προηγουμένως η εντολή του φορολογικού ελέγχου και επίδειξη αυτής και του δελτίου ταυτότητας στον υπό εξέταση φορολογούμενο. Ο παραπάνω έλεγχος λαμβάνει χώρα κατά το επίσημο ωράριο λειτουργίας της φορολογικής αρχής αλλά και εκτός αυτού εφόσον αυτό επιβάλλεται από το είδος των δραστηριοτήτων του υπόχρεου. Με τις ίδιες διατάξεις καθορίζεται και το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης που διαθέτει προκειμένου να επανελέγχει στην περίπτωση που προκύψουν καινούργια δεδομένα.

Εν τέλει και με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται η υποχρέωση του υπόχρεου να διευκολύνει τον φορολογικό έλεγχο. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 26 ορίζεται ότι πραγματοποιείται η επιλογή για το ποιες υποθέσεις θα ελεγχθούν και κατά βάση με κριτήρια κινδύνου προκειμένου η φορολογική αρχή να έχει τη δυνατότητα να αντιμετωπίσει άμεσα τις πιο σοβαρές υποθέσεις από φορολογικής οπτικής. Μάλιστα, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 καθορίζεται η διαδικασία που θα ακολουθηθεί αναφορικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογίας μέχρι να κοινοποιηθεί στον υπόχρεο η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, όπως και η έκθεση ελέγχου. Με τον τρόπο αυτό παρέχεται στον υπόχρεο η δυνατότητα προγενέστερης υποβολής των αντιρρήσεών του και η δυνατότητα του να κάνει χρήση του δικαιώματος της προγενέστερης ακροάσεως.

Με λίγα λόγια, ο συνδυασμός του Κ.Φ.Δ. όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με τους ν. 4987/2022 και ν. 5036/2023, με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία

με τον Νόμο 4308/2014 και τον Κ.Φ.Ε. αποτελούν ένα νομοθετικό πλαίσιο που αποσκοπεί στην ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας, με στόχο τη δημιουργία ενός περιεκτικού και πρακτικού λογιστικό-ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές δευτερεύουσες οντότητες. Η εφαρμογή του καινούργιου πλαισίου καταπολεμά τη χαοτική πληθώρα λογιστικών νόμων, υπηρετώντας παράλληλα την ανάγκη για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνθήκες που προσφέρουν την δυνατότητα ύπαρξης μίας ομαλής λειτουργίας της αγοράς (Ν. 4308/2014, Ε.Λ.Π.).

9. Διακρίσεις και είδη Φορολογικών Ελέγχων

Οι φορολογικοί έλεγχοι εμπίπτουν σε δυο μεγάλες κατηγορίες, τους απολογιστικούς κατασταλτικούς και τους προληπτικούς. Ειδικότερα, πρέπει να αποσαφηνιστεί ο διαχωρισμός τους, ο οποίος προέρχεται κατά βάση από τη θεωρία και κατ' επέκταση από τη νομοθεσία. Συγκεκριμένα, απολογιστικοί είναι οι έλεγχοι οι οποίοι λαμβάνουν χώρα με αφορμή τη γνωστοποίηση των φορολογικών δεδομένων του φορολογουμένου προς την Φορολογική διοίκηση. Ο απολογιστικός έλεγχος μπορεί να χωριστεί σε τακτικό και προσωρινό. Η διαφορά μεταξύ τους έγκειται κυρίως στον βαθμό των αποτελεσμάτων τους κατά την εφαρμογή τους.

Στο άρθρο 25 του νέου ΚΦΔ χρησιμοποιούνται οι όροι «πλήρης» και «μερικός» έλεγχος στην περίπτωση επιτόπιου ελέγχου. Ο πλήρης (τακτικός απολογιστικός) έλεγχος πραγματοποιείται με σκοπό την εξακρίβωση της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων, αν τέτοια έχει γίνει, ελέγχονται λεπτομερώς τα τηρούμενα βιβλία και δεδομένα. Πρόκειται περί συστηματικού ελέγχου ο οποίος δύναται να επεκταθεί σε όσο βάθος οικονομικών χρήσεων μπορεί να επιβληθεί φόρος για τον οποίο η κρατική αξίωση δεν έχει παραγραφεί.

Αυτός ο τύπος ελέγχου οριζόταν στον παλιό ΚΦΕ στο άρθρο 66 και στο άρθρο 48 για τον αντίστοιχο Κώδικα ΦΠΑ. Ο μερικός (προσωρινός απολογιστικός) έλεγχος

περιλαμβάνει ελέγχους που δεν υπόκεινται σε τακτικούς ελέγχους και ενδέχεται να περιλαμβάνουν μόνο ένα μέρος του ελεγκτικού τους υλικού. Πρόκειται για χαρακτηριστικό έλεγχο που δεν συναντάται συχνά σε άλλες ανεπτυγμένες χώρες. Ο έλεγχος αυτός καλύπτει το κενό από την έλλειψη κατάλληλα εκπαιδευμένου και επαρκούς προσωπικού για τη διεξαγωγή τακτικών απολογιστικών ελέγχων που θα έπρεπε να είναι ο κανόνας. Προβλεπόταν από τον παλαιό ΚΦΕ στο άρθρο 67 και Κώδικα ΦΠΑ, στο άρθρο 50. Στην πράξη είχε καταλήξει να είναι συνηθισμένη μορφή ελέγχου. 8 ν. 4174/2013.

Όσον αφορά τον προληπτικό έλεγχο, ως σκοπός της καθιέρωσης αυτής της μορφής του ελέγχου είναι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής όσο το δυνατόν περισσότερο, διασφαλίζοντας παράλληλα τη συμμόρφωση με τις υφιστάμενες διαδικασίες. Ο σκοπός αυτού του ελέγχου είναι να προσδιορίσει την επάρκεια των βιβλίων και των δεδομένων που τηρήθηκαν και την ακρίβεια των οικονομικών στοιχείων κατά τη διεξαγωγή χρηματοοικονομικών συναλλαγών. Ενεργεί, όπως ορθά επισημαίνεται (Καραγκούνης, 2014), αφ' ενός μεν κατασταλτικά με τον εντοπισμό παράνομων πράξεων, παραλείψεων και παρατυπιών, αφ' ετέρου, λόγω της αυστηρότητας του, ως μέτρο γενικής πρόληψης για την τήρηση των φορολογικών διατάξεων και την αποτροπή της φοροδιαφυγής.

Εν συνεχεία, εντοπίζεται ο έλεγχος επιτόπου ή άλλως «επιτόπιος έλεγχος» και έλεγχος από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης. Ειδικότερα, η Φορολογική Αρχή έχει την εξουσία να προβαίνει στην επαλήθευση, τον έλεγχο και να διασταυρώνει την ολοκλήρωση των υποχρεώσεων φορολογίας από πλευράς του πολίτη που φορολογείται, το κατά πόσο οι δηλώσεις του έχουν υποβληθεί με ακρίβεια και γνώμονα την αλήθεια και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, πραγματοποιώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και ανάλογες 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, άρθρο 23 παρ. 1 Κ.Φ.Δ.. Ο έλεγχος που λαμβάνει χώρα από τη φορολογική αρχή προκειμένου να διαπιστωθεί η

εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη που φορολογείται είναι δυνατόν να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της φορολογικής αρχής ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου στην έδρα της επιχείρησης⁵.

Στην πρώτη περίπτωση, η φορολογική αρχή δύναται να προβαίνει στην διενέργεια φορολογικού ελέγχου στα γραφεία της βασιζόμενη στις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και υπόλοιπα έγγραφα που έχουν υποβληθεί από πλευράς του φορολογούμενου, καθώς και πληροφορίες και έγγραφα που κατέχει⁶. Επομένως, αυτή η μορφή ελέγχου βασίζεται στην ύπαρξη όλων των απαραίτητων δεδομένων που απαιτούνται για τον έλεγχο στα γραφεία της φορολογικής αρχής. Προκειμένου να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα του συστήματος ελέγχου, σύμφωνα με τον προηγούμενο νόμο, με το νόμο 3943/2011 είχε επεκταθεί η δυνατότητα ελέγχου από το γραφείο. Αντ'αυτού, ο επιτόπιος έλεγχος διενεργείται στην έδρα της επιχείρησης. Στη δεύτερη περίπτωση, η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Οποιοσδήποτε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση.

Επιπλέον, με πράξη του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) είναι δυνατόν να πραγματοποιείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος δίχως προγενέστερη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις πως έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Προκειμένου να πραγματοποιηθεί φορολογικός έλεγχος, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., ή πιο συγκεκριμένα ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας στην οποία έχει χορηγηθεί σχετική εξουσιοδότηση, πρέπει να εκδώσει τη σχετική εντολή ελέγχου, την οποία θα πρέπει να επιδείξουν στο φορολογούμενο οι υπάλληλοι που έχουν οριστεί από τη φορολογική διοίκηση, για τη διενέργεια του ελέγχου, υπάλληλοι.

Η εντολή που δίνεται για τον έλεγχο πρέπει να περικλείει, όπως και με βάση το νομικό καθεστώς που εφαρμοζόταν και από παλαιότερα, ορισμένα τουλάχιστον, δεδομένα και πιο συγκεκριμένα την ημερομηνία και τον αριθμό της εντολής, το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, έχει ανατεθεί ο

⁵Άρθρο 23 παρ. 2 ΚΦΔ

⁶Άρθρο 23 παρ. 2 ΚΦΔ

φορολογικός έλεγχος, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εάν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, τη φορολογικό χρονικό διάστημα ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται στον εργασιακό χώρο του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται έως την ολοκλήρωση του. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την δυνατότητα να διεξάγει επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου.

Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, έχει την δυνατότητα να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση έως έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Ακόμα, η Φορολογική Διοίκηση έχει το δικαίωμα να επανεξετάσει κάποια φορολογική περίοδο ή υπόθεση για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα δεδομένα, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής.

Ως «νέο στοιχείο» λογίζεται αυτό το στοιχείο που δεν θα υπήρχε η δυνατότητα να καταστεί γνωστό στη Φορολογική Αρχή, με βάση τον αρχικό φορολογικό έλεγχο. Ο φορολογούμενος είναι υποχρεωμένος να έρχεται σε πλήρη συνεργασία και συμβάλει ενεργά προς τη διευκόλυνση της Φορολογικής Αρχής κατά τη διενέργεια του ελέγχου από τον υπάλληλο στον οποίο έχει ανατεθεί. Ο υπάλληλος αυτός κατά την διενέργεια επιτόπιου ελέγχου δεν διαθέτει την δυνατότητα να μεταφέρει βιβλία και δεδομένα ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα. Συνεπώς, σε μία τέτοια περίπτωση τα έγγραφα και τα δεδομένα δύναται να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις εφόσον δοθεί απόδειξης ότι παραλήφθηκαν και να επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος των δέκα ημερών από την ημέρα που παραλήφθηκαν.

Το «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό» των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων χωρίζεται σε δύο τμήματα, στην «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και στο «Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων». Πιο συγκεκριμένα: Η «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» καλύπτει ζητήματα φορολογίας εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας, τήρησης φορολογικών διατάξεων, ελέγχου φορολογίας ακινήτων (ΦΑΠ, Δήλωση Ε9, φόρο υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων), τέλος χαρτοσήμου, υποχρεώσεων που απορρέουν από φόρους που έχουν παρακρατηθεί, μετασχηματισμούς επιχειρήσεων, ενδοκοινοτικών συναλλαγών και e-commerce. Λαμβάνει δε, διάφορους τύπους ανάλογα με τα ευρήματα του ελέγχου, όπως είναι η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, με επιφύλαξη, με ή χωρίς επιφύλαξη και με θέματα έμφασης, με αρνητικό συμπέρασμα ή με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος.

Το «Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων» περιλαμβάνει πληροφοριακά δεδομένα για την ελεγχόμενη εταιρεία και αναλύει και τεκμηριώνει τα ευρήματα που περιλαμβάνονται στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης, όπως επίσης και την ελεγκτική εργασία που εκτελέστηκε. Φορολογικές παραβάσεις, όπως και μη απόδοση ή μη ακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώθηκαν από τα τηρούμενα βιβλία και δεδομένα, κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου, γίνεται αναφορά αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Εάν προκύπτουν από το πιστοποιητικό συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία είναι σύμφωνη και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική υπηρεσία, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω υπηρεσίας. Η διαπίστωση στο φορολογικό πιστοποιητικό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας είναι δυνατό να λαμβάνεται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο βάσει των διατάξεων του άρθρου 26 του Κ.Φ.Δ. και των Πολ. 1159/2011 και Πολ. 1034/2016.

Κεφάλαιο Β'

1. Φοροδιαφυγή

Φοροδιαφυγή αποτελεί το χρηματικό ποσό του φόρου εισοδήματος, που αντιστοιχεί σε εισόδημα το οποίο θα έπρεπε να δηλώνεται οικειοθελώς από τον ίδιο τον υπόχρεο, αλλά δεν δηλώνεται για ποικίλους λόγους. Από τη στιγμή που το εισόδημα δεν δηλώνεται, δεν γεννάται και σχετική φορολογική υποχρέωση. Ακόμα, το ποσό των άλλων άμεσων ή έμμεσων φόρων που πρέπει να εισπραχθούν και να επιστραφούν στη χώρα, αλλά για κάποιο λόγο αυτό δεν γίνεται (Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών, 1995).

Η φοροδιαφυγή αποτελεί κάθε πράξη παράνομη ή παράλειψη από πλευράς φορολογουμένου, σύμφωνα με την οποία προσπαθείτε να ελαττωθεί η επιβάρυνση της φορολογίας ή να αποφευχθεί η καταβολή φόρου. Παραδείγματα τέτοιων πράξεων αποτελεί η παράλειψη υποβολής δήλωσης ή η υποβολή μη ακριβής δήλωσης. Η έκταση της φοροδιαφυγής σε ένα κράτος εξαρτάται κυρίως από δύο παράγοντες: α) από τη τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή και β) από την ικανότητα των φορολογικών αρχών να περιορίσουν την τάση αυτή (Γεωργακόπουλος, 1997). Πολλοί άνθρωποι εσφαλμένα εξισώνουν τον όρο φοροδιαφυγή με τον όρο φοροαποφυγή. Επομένως, είναι απαραίτητο να τονίσουμε τις διαφορές μεταξύ τους.

Η έννοια της φοροαποφυγής σχετίζεται με την έννοια της φοροδιαφυγής. Οπότε, οι συνέπειες των δύο πράξεων δεν διαφέρουν διόλου μεταξύ τους. Παρά ταύτα, η διαφορά του είναι σημαντική από πολιτική και ηθική πλευρά (Drogalas et.al. 2018). Ειδικότερα, ως φοροαποφυγή καλείται η εφαρμογή σωστά σχεδιασμένων λογιστικών πρακτικών, οι οποίες αποτελούν απόρροια εμπειριστατωμένης έρευνας του Εμπορικού Δικαίου, της φορολογικής πρακτικής, των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, δικαστικών και υπουργικών αποφάσεων με αποκλειστικό σκοπό τη μείωση του φόρου που καταβάλλει ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Σχετίζεται με τη μη καταβολή του φόρου λόγω των κενών της νομοθεσίας. Στην έννοια της φοροαποφυγής πρέπει να περιλαμβάνονται οι πράξεις αυτές που αποσκοπούν στην μείωση της φορολογικής

επιβάρυνσης σε διαφορετικό βαθμό από αυτό που είχε σκοπό να επιβάλλει ο νομοθέτης (Danopoulos, C.P. and Znidaric, B., 2007).

Οι επιχειρήσεις που δεν κλείνουν με την περαίωση ή δεν συμπληρώνουν τις προϋποθέσεις για αυτόματη περαίωση ελέγχονται υποχρεωτικά σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπει ο κώδικας φορολογίας εισοδήματος με λίγα λόγια υπάγονται σε τακτικό φορολογικό έλεγχο (Καραγιάννης κ.ά., 2011). Ωστόσο δεν είναι λίγοι αυτοί που με τη χρησιμοποίηση διαφόρων τεχνικών προσπαθούν να κρύψουν την αλήθεια και να προσφέρουν όσο το δυνατόν πιο λίγα. Πρακτικές σαν αυτές συναντώνται με μεγάλη συχνότητα και έχουν ταύτιση με την σημασία της φοροδιαφυγής.

Μερικά παραδείγματα φοροδιαφυγής είναι η μη αληθής απεικόνιση των δεδομένων, η παρουσίαση εικονικών παραστατικών, η απόκρυψη πωλήσεων – αγορών, η παρουσίαση αυξημένου κόστους αγοράς των εμπορευμάτων-ά υλών , τα εσκεμμένα αθροιστικά λάθη, η μη αληθής απόσβεση των πάγιων στοιχείων για την χρήση στα έξοδα, η χρήση του ίδιου στοιχείου για περισσότερες από μία συναλλαγές και η διακίνηση αγαθών δίχως τα απαραίτητα παραστατικά. Τα συστήματα φορολογικού ελέγχου όπως και οι ελεγκτικές διαδικασίες στοχεύουν στην αναζήτηση και καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, την ανάπτυξη της οικονομίας και την δίκαιη κατάτμηση των φόρων. Στη σημερινή εποχή οι νομοθεσίες και οι υποχρεώσεις που αναγκάζονται να τηρούν οι επιχειρήσεις καθιστά τη βιωσιμότητα τους μη σταθερή έχοντας ως συνέπεια προσπαθούν διαρκών να βρουν λύση σε παράνομες διεξόδους. Αυτό συνεπάγεται αναμφίβολα ότι βρίσκουν διέξοδο στη φοροδιαφυγή με διάφορους τρόπους.

Ειδικότερα, ως περίπτωση φοροδιαφυγής καλείται η αγορά προϊόντων και η πώληση τους χωρίς τιμολόγιο. Με αυτό τον τρόπο επιτυγχάνεται η «διαφυγή» από τη νομοθεσία και το καθαρό κέρδος εφόσον αυτό δεν εμφανίζεται στο κράτος. Αυτό καθιστά την επιχείρηση ικανή να διατηρεί ανταγωνιστική θέση απέναντι στις άλλες και να κατοχυρώνει την πελατεία. Οι ποσότητες αυτές δεν πρέπει να εμφανίζονται στα επίσημα βιβλία αν υπάρχουν στην απογραφή του τέλους χρήσης. Εάν αυτό δεν συμβεί τότε υπάρχει μεγάλος κίνδυνος να πραγματοποιηθεί από το Υπουργείο Οικονομικών προληπτικός και αιφνιδιαστικός έλεγχος και να εντοπιστεί η παρανομία.

Επίσης, φοροδιαφυγή σημειώνεται και στη περίπτωση που ο επιχειρηματίας πραγματοποιεί συμφωνία με τον προμηθευτή του εξωτερικού να αναγράψει στο τιμολόγιο μεγαλύτερη τιμή από την πραγματική έχοντας ως αποτέλεσμα να πουλά ακριβότερα δημιουργώντας μεγαλύτερα περιθώρια κέρδους ενώ συγχρόνως φορολογείται για λιγότερα κέρδη από αυτά που όντως υπάρχουν. Αυτή η πρακτική καλείται υπερτιμολόγηση. Ακόμη, πρακτική φοροδιαφυγής θεωρούνται και τα εικονικά τιμολόγια που εμφανίζει ο εκάστοτε επιχειρηματίας. Τα παραπάνω αποδεικνύουν ότι με το πέρασμα των ετών αναπτύχθηκαν καινούργιες και σύγχρονες μέθοδοι που καθίσταται με αυτόν τον τρόπο ικανή η καταπολέμηση των ανωτέρων στην περίπτωση που τύχουν εφαρμογής με αμεροληψία και σύνεση (Δημήτραινας, 2011).

2. Φορολογικό πιστοποιητικό

Σύμφωνα με το άρθρο 65Α του Νόμου 4174/2013 (όπως κωδικοποιήθηκε με τον Ν. 4646/2019) και ΠΟΛ. 1124/2015 και ΠΟΛ. 1141/2022 προβλέπεται μία καινούργια διαδικασία ελέγχου της φορολογικής αρχής και στην οποία μετέχουν πέρα από τη διοίκηση της εταιρείας που ελέγχεται, το λογιστή της και οι αρχές που είναι αρμόδιες, δηλαδή οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου και η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων. Συγκεκριμένα, οι έλεγχοι της φορολογικής αρχής, σε πρώτο στάδιο, οργανώνονται διαμέσου ενός προγράμματος ελέγχου και στη συνέχεια διαμέσου της μηχανογραφικής παρακολούθησης και επεξεργασίας των ελέγχων, του συστηματικού ελέγχου εργασίας των ελεγκτών και την άμεση διενέργεια των ελέγχων στις επιχειρήσεις με την περάτωση κάθε χρήσης.

Σύμφωνα με το άρθρο 65^Α Κ.Φ.Δ. «Υποχρεώσεις υπηρεσιών, νομικών προσώπων και οργανώσεων γενικά» προβλέπει χαρακτηριστικά πως οι Νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο μητρώο του ν.4449/2017 (ΦΕΚ 7 Α) και διεξάγουν ελέγχους υποχρεωτικούς σε Ανώνυμες Εταιρίες και Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης είναι υπόχρεες στην έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού. Το φορολογικό πιστοποιητικό εκδίδεται εφόσον έχει διενεργηθεί ο εκάστοτε έλεγχος

συγχρόνως με τον έλεγχο οικονομικής διαχείρισης σε σχέση με το κατά πόσο έχουν εφαρμοστεί οι φορολογικές υποχρεώσεις και έχουν τηρηθεί οι νομοθεσίες. Το φορολογικό πιστοποιητικό αφορά εταιρίες που διαθέτουν την μορφή Ανώνυμη Εταιρεία και Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης και ο έλεγχος που διαπράττεται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους εκτελείται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές ή Ελεγκτικά Γραφεία και επίσης, κλείνουν τον ισολογισμό με ημερομηνία 30/06/2011 και μετά.

Βασικός του στόχος αποτελεί η αποκάλυψη των φορολογικών παραβάσεων, η μη αληθής αποτύπωση των δεδομένων και των οικονομικών στοιχείων τα οποία αναφέρονται αναλυτικά σε αυτό (Νιφορόπουλος, 2011). Τις πλείστες των περιπτώσεων συναντάται ως τεκμήριο εφόσον παρουσιάζει σημαντικά δεδομένα με τα οποία είναι σύμφωνη και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική υπηρεσία. Στην περίπτωση όπου από το πιστοποιητικό δεν προκύπτουν στοιχεία που να στοιχειοθετούν παράβαση ή μη ακριβής εφαρμογής της νομοθεσίας δεν έπεται τακτικός φορολογικό έλεγχος, σύμφωνα πάντοτε με κάθε επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 80 του Νόμου 3842/2010 ΦΕΚ 25Α. Είναι αξιοσημείωτο ότι για κάθε παράβαση τίθεται ανάλογη τιμωρία στα μέλη που εμπλέκονται και ευθύνονται με βάση τις διατάξεις του Νόμου 3693/2008, αλλά έχουν την υποχρέωση να αρνηθούν την πραγματοποίηση του υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. 3693/2008.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 4548/2018 όπως κωδικοποιήθηκε με τον Νόμο 5019/2023, οι Ανώνυμες Εταιρίες και οι Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές. Στις περιπτώσεις όπου μια Ανώνυμη Εταιρία ή Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης απαιτείται να της εκτελεσθεί υποχρεωτικός έλεγχος από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και παρόλα αυτά δεν λαμβάνει χώρα έλεγχος οικονομικής διαχείρισης και έλεγχος φορολογικής συμμόρφωσης, συνεπώς αυτό έχει ως αποτέλεσμα να υπόκειται σε έλεγχο από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

Ειδικότερα, αναφορικά με την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης περιλαμβάνει θέματα αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος, το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, τις φορολογικές διατάξεις, τα τέλη χαρτοσήμου, τους παρακρατούμενους φόρους, τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και το e-commerce. Η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης αφού προηγουμένως ελεγχθεί από τον ελεγκτή κατατίθεται στην ελεγχόμενη εταιρία απευθείας μετά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.

Επίσης, καθοριστικό είναι το γεγονός ότι ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να την υποβάλλει ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών σε ειδική πλατφόρμα που υπάρχει στο σύστημα από την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων. Το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών δεδομένων το οποίο περικλείει στοιχεία για την κατά περίπτωση εταιρία και τα εκδοθέντα αποτελέσματα από τον φορολογικό έλεγχο. Ο ελεγκτής προβαίνει στην εξέταση των στοιχείων και του κατά πόσο στον φορολογικό έλεγχο εγγράφως με τη σύμφωνη γνώμη της ελεγχόμενης οντότητας και αντίστοιχα ότι η εταιρεία παρουσίασε εγγράφως τις αντίστοιχες παρατηρήσεις.

Η σύνταξη της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης τοποθετεί ως αναγκαία την τήρηση του αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης που περιλαμβάνει πληροφορίες που προσαρτήθηκαν από τα αναλυτικά πληροφοριακά δεδομένα, όπως επίσης και την ελεγκτική εργασία που εκτελέστηκε. Στην αναλυτική έκθεση τεκμηρίωσης παρουσιάζονται με λεπτομέρειες οι εργασίες που πραγματοποίησαν οι ελεγκτές και τα αποτελέσματα αυτών όσον αφορά την τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και τις παραβάσεις που είναι πιθανόν να έχουν προκύψει. Σε κάθε βήμα ελέγχου που αναφέρεται στο πρόγραμμα ελέγχου οφείλει να παραπέμπει στο φάκελο ελέγχου. Συγκεκριμένα, θα πρέπει να παρουσιάζεται η μεθοδολογία επιλογής δείγματος, η αναλυτική περιγραφή της εργασίας, τα ευρήματα αυτής καθώς και τα αποτελέσματα. Ουσιαστικά πρέπει μέσω αυτής της ανάλυσης ένας τρίτος ελεγκτής να είναι σε θέση να επαληθεύσει την ελεγκτική διαδικασία που ακολουθήθηκε καθώς επίσης και το συμπέρασμα το οποίο προέκυψε (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017).

Εν κατακλείδι, τις εξειδικευμένες διαδικασίες ελέγχου, πέρα από όσες είναι αναγκαίες για ένα τακτικό έλεγχο, εκδίδονται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συμφωνία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων. Το σύστημα

αναβαθμίζεται κάθε χρόνο και παραμένει σύμφωνα με αυτά που ορίζει το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Κεφάλαιο Γ'

1. Φορολογική Νομοθεσία και οι Αλλαγές της

Η μελέτη του θεσμού της φορολογίας και των φόρων μέσα από το πέρασμα τόσων ετών, καθίσταται δυσχερής και ακατόρθωτη να πραγματοποιηθεί με επιστημονική πληρότητα, εφόσον εκλείπουν τα στατιστικά στοιχεία που είναι σε μεταγενέστερο επιστημονικό επίτευγμα. Παλαιότερα, δηλαδή κατά τους αρχαίους χρόνους, συγκεκριμένα στη Ρωμαϊκή, τη Βυζαντινή, τη Μεσαιωνική αλλά και τη Φεουδαρχική περίοδο έως και τη Γαλλική Επανάσταση περί το τέλος του 18ου αιώνα, η φορολογία εν γένει κατείχε έτερο προορισμό, δηλαδή επιβαλλόταν στους φορολογούμενους με διαφορετικά κριτήρια και βάση.

Ειδικότερα, αναφορικά με τους φόρους στην αρχαιότητα αυτοί είχαν τα διαπύλια τέλη (Μπόμης, Παπαδοπούλος, 1946), δηλαδή φορολογούνταν όσα εισάγονται και εξάγοντας από τη μεγάλη πόλη, αυτή που ήταν περιστοιχισμένη από τα κάστρα ή από τα σύνορα του κράτους, όπως γεωργικά και βιοτεχνικά προϊόντα. Επίσης, ένας άλλος φόρος αποτελούσε η δεκάτη, σε είδος ή σε χρηματικό ποσό, πάνω στη γεωργική παραγωγή. Ο κεφαλικός φόρος που επιβαλλόταν στις αρχαίες πόλεις-κράτη, στους μετοίκους (ξένοι-μη δημότες), οι οποίοι μετανάστευαν και εγκαθίστανται σε κάποια άλλη πόλη.

Περαιτέρω κατηγορίες φόρων αποτελούσαν οι έκτακτοι φόροι, λόγω πολέμου ή άλλης αναγκαιότητας, όπως όταν συνέβαινε στις αρχαίες ελληνικές πόλεις όπου εκεί οι πλούσιοι υποχρεούνταν για την καταβολή των εξόδων συντήρησης κατά τη διάρκεια του πολέμου ενός πολεμικού πλοίου ή στο φεουδαρχικό μεσαιωνικό σύστημα οι υποχρεωτικές έκτακτες εισφορές σε είδος ή νόμισμα, όταν ο ηγεμόνας είχε ανάγκη από έκτακτη εισφορά. Τα κρατικά έσοδα και το κρατικό ταμείο στο φεουδαρχικό σύστημα,

συγγέονταν με το προσωπικό ταμείο του ηγεμόνα. Επίσης, φόρος υποτελείς κατά την Αθηναϊκή Συμμαχία κατέβαλλαν οι σύμμαχοι οι οποίοι δεν πρόσφεραν στρατιωτικές υπηρεσίες στη Συμμαχία, αλλά μόνο χρηματικά ποσά στο κοινό ταμείο.

Έπειτα η επιβολή της φορολογίας είναι συνδεδεμένη με τις πολιτικές ελευθερίες και εξελίξεις, με τις προσπάθειες του ανθρώπου να δημιουργήσει πιο καλές βιοτικές συνθήκες, μέσα στα πλαίσια της κρατικής εξουσίας. Συνδέεται ακόμα ο φόρος με την εξέλιξη των δημοκρατικών διαδικασιών αφού σήμερα η επιβολή του γίνεται, όχι ανεξέλεγκτα όπως παλιά. Επιπροσθέτως, η φορολογική επιβολή έχει άμεση σχέση με την απονομή της δικαιοσύνης, δηλαδή με την κατανομή των οικονομικών βαρών ανάμεσα στους πολίτες κατά τρόπο δίκαιο.

Στους νεότερους χρόνους, ιδιαίτερα μετά τη Γαλλική Επανάσταση, έχουμε μια ανατροπή των μέχρι τότε ισχυόντων, με επίδραση για ολόκληρη την Ευρώπη από τις καινούριες ιδέες. Προηγήθηκε η Επανάσταση των Ηνωμένων Πολιτειών που σύμφωνα με τους οικονομολόγους των δημοσίων οικονομικών, αφορούσε την άρνηση των Άγγλων αποίκων της βορείου Αμερικής κατά της Μητροπόλεως της Αγγλίας, να κάνουν δεκτή την επιβολή φόρων. Ιδεώδης φορολογία με βάση την επιστήμη των δημοσίων οικονομικών, είναι η φορολογία πάνω στο εισόδημα που καταναλώνουμε με εξαίρεση τις επενδύσεις. Αμέτρητοι είναι οι νόμοι επιβολής των διαφόρων φορολογιών, όπως και οι τύποι των φόρων, από τότε που σχηματίστηκε το νέο ελληνικό κράτος μετά την Επανάσταση του 1821.

Το 1898 ύστερα από την πτώχευση του κράτους και τον ατυχή πόλεμο κατά της Τουρκίας του 1897, επιβλήθηκε ο Διεθνής Οικονομικός έλεγχος, αφού έγινε συμβιβασμός για το διακανονισμό των διαφόρων εξωτερικών δανείων. Διακανονίζονταν τότε τόσο τα δάνεια της επαναστάσεως όσο και τα μετά-επαναστατικά. Οι δανειστές του εξωτερικού με τον διακανονισμό που συνέβη τότε έλεγχαν ορισμένους προσόδους που ονομάζονταν υπέγγυοι και τελούσαν υπό τη διαχείριση Ειδικής Επιτροπής, της Εταιρείας Διαχειρίσεως Υπεγγύων προσόδων.

Ο Διεθνής αυτός Οικονομικός έλεγχος καταργήθηκε με νόμο που ψηφίστηκε από την Βουλή. Τα έσοδα από τα είδη μονοπωλίου (Σάντης, 1928) αποτελούσαν έσοδα του

κρατικού προϋπολογισμού και ενέπιπταν σ' αυτόν, στην κατηγορία των υπόλοιπων εσόδων από την επιχειρηματική κρατική δραστηριότητα. Το έτος 1909 πραγματοποιήθηκε νέα αναμόρφωση του συστήματος φορολογίας. Μειώθηκαν οι επιβαρύνσεις φορολογίας λαϊκών τάξεων αλλά αυξήθηκαν ταυτοχρόνως οι φορολογίες καπνού, οινοπνεύματος και ηλεκτρικού φωτός. Ακολουθεί από το 1910, η εποχή του Βενιζέλου με βασικά χαρακτηριστικά την εισαγωγή νέων φορολογιών, δηλαδή φόρος κληρονομιών και φόρος καθαρών προσόδων, του νέου Νόμου «περί δασμολογίου» της αναμορφώσεως της φορολογίας «περί Δημοσίων θεαμάτων» και της φορολογίας του οίνου.

Από την απελευθέρωση του Ελληνικού Κράτους έως το έτος 1919 εμφανίστηκαν διάφοροι φορολογικοί νόμοι, οι οποίοι είχαν επιρροές κατά βάση από τα τότε Ευρωπαϊκά Κράτη Γαλλία - Αγγλία - Γερμανία. Κατά το 1919 (Λυρής, 1922), η Ελλάδα νομοθετεί τον Νόμο 1640/ 3.3.1919 «περί κώδικας φορολογίας των καθαρών προσόδων». Αυτός ο νόμος υπήρξε η πρώτη καθοριστική προσπάθεια προκειμένου να θεσπιστεί ένα σύστημα φορολογίας και ίσχυε μέχρι και το έτος 1955, δηλαδή εφαρμόστηκε τριάντα πέντε χρόνια περίπου.

Ακόμα, ο νόμος αυτός επικράτησε να αποκαλείται αναλυτική φορολογία εισοδήματος, διότι υποβάλλονταν χωριστές δηλώσεις για κάθε εισόδημα. Οπότε, εάν κάποιος παρουσίαζε εισόδημα από μισθούς και από επιχειρήσεις, υποχρεούταν να υποβάλλει δύο φορολογικές δηλώσεις, εάν είχε και άλλο εισόδημα από άλλη πηγή, έπρεπε να υποβάλλει και τρίτη φορολογική δήλωση κ.ο.κ. Ύστερα από το Β' παγκόσμιο πόλεμο, το σύστημα αυτό ξεκίνησε να παρακμάζει και ο νομοθέτης άρχισε να προετοιμάζει τον ενιαίο φόρο εισοδήματος. Το 1955 οριστικοποιήθηκε το νομοθετικό διάταγμα (Ν.Δ.) 3323/55, το οποίο προέβλεπε (Κοφινάς, 1956) ότι επιβάλλεται φόρος επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος υπό παντός φυσικού προσώπου.

Έπειτα, ο νομοθέτης επέβαλε νομοσχέδιο για τις νομικές οντότητες και το 1958 ολοκληρώθηκε το Ν.Δ. 3843/58, το οποίο ρύθμιζε τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων. Τα δύο φορολογικά νομοσχέδια βρίσκονταν σε ισχύ για περίπου 35 χρόνια έως το 1989, έχοντας αναθεωρηθεί συνεχώς φυσικά με την πάροδο των ετών, γιατί η φορολογία είναι το κυριότερο εργαλείο διαχείρισης των εσόδων του κράτους. Το

1989 τα δύο νομοσχέδια 3323/55 και 3843/58 κωδικοποιήθηκαν με το προεδρικό διάταγμα (Π.Δ.) 129/89 σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο με τίτλο «Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Κ.Φ.Ε.) με αθροιστικά 104 άρθρα, από τα οποία τα άρθρα 1-85 αναφέρονταν στη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα 86-104 αναφέρονταν στη φορολογία εισοδήματος των νομικών οντοτήτων.

Έπειτα με καινούργια κωδικοποίηση (με το Νόμο 2238/94) τα άρθρα 1-97 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα επόμενα 98-118 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος νομικών οντοτήτων. Ο φορολογικός νόμος 2238/94 ΦΕΚ 151 Α'/16.9.2002 κυρώθηκε ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών οντοτήτων, δίχως να μεταβάλλεται ο κύριος του κορμός, παρά τις πολλές τροποποιήσεις που έχει δεχθεί έως σήμερα.

Η σημασία της φορολογίας του προσωπικού εισοδήματος κάνει την εμφάνιση της για πρώτη φορά στην Ελλάδα το έτος 1909 που καθιερώθηκε ο γενικός φόρος. Ύστερα από το 1917 έχουμε το φόρο έκτακτων κερδών δίχως την ύπαρξη αντίστοιχης νομοθεσίας για την φορολογία εισοδήματος. Με την θέσπιση του Νόμου 1640 «Περί φορολογίας καθαρών προσόδων» το 1919, επιβάλλεται για πρώτη φορά έναν ολοκληρωμένο φόρο μικτού εισοδήματος για όλα τα έσοδα. Για παράδειγμα, με σταθερό φορολογικό συντελεστή, το καθαρό εισόδημα του κατασκευαστικού κλάδου είναι 16% και το καθαρό εισόδημα μισθωμένης γης είναι 18%

Συνοψίζοντας, σημαντικό στην Ελληνική δημοσιονομική ιστορία λογίζεται η μεταρρύθμιση της άμεσης φορολογίας που πραγματοποιήθηκε το 1919. Η φορολογική μεταρρύθμιση στοχεύει στην εξάλειψη των αδικιών που υπήρχαν στο προηγούμενο φορολογικό σύστημα. Ως εκ τούτου, θεωρείται ένας από τους πιο σημαντικούς και δίκαιους φορολογικούς νόμους. Το φορολογικό σύστημα που έχει εφαρμοστεί έως τότε αντικαθίστανται από το νομοθετικό διάταγμα του 3323 του 1955 που αφορά την φορολογία φυσικών προσώπων. Σύμφωνα με τον Νόμο 3323/55 καθιερώθηκε ο προσωπικός και προοδευτικός φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα (ενιαίος φόρος).

2. Έννοια Νομικού Προσώπου

Το νομοθετικό διάταγμα 3843/58 θεσπίστηκε στη χώρα μας προβλέποντας τη φορολογία εισοδήματος νομικών οντοτήτων, τα εισοδήματα των οποίων έως του έτους αυτού υπόκειντο, κατά περίπτωση, στους λεπτομερής φόρους εισοδήματος. Από τότε το νομοθετικό αυτό καθεστώς υπέστη πολλές μεταβολές, μεταξύ των οποίων η σπουδαιότερη είναι η ένταξη των Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης στη φορολογία αυτή με το Νόμο 2065/92.

Εν τέλει, με τον Νόμο 2238/94 κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο οι ρυθμίσεις για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Γι' αυτόν τον λόγο, έπειτα από την κωδικοποίηση αυτή οι διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος νομικών οντοτήτων εντάχθηκαν στο Δεύτερο Τμήμα του ενιαίου πλέον κώδικα, δηλαδή τα άρθρα 98 και επόμενα. Βέβαια, σημαντικές μεταβολές επέφερε στις σχετικές ρυθμίσεις ο Νόμος 3091/2002, όπως και ο Νόμος 3296/2004.

Στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων υπόκεινται σύμφωνα με το άρθρο 101 : α) οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, β) οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, γ) οι συνεταιρισμοί, που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις, αυτών, δ) οι αλλοδαπές επιχειρήσεις παντός τύπου και κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί, που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ε) οι ημεδαπές ΕΠΕ και στ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά ΝΠΔΔ ή ΝΠΙΔ, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα (Θεοχαροπούλου κ.ά., 2014).

Ειδικότερα, οι οικονομικοί οργανισμοί εμφανίζονται ως νομικά πρόσωπα. Ούτως ώστε να γίνει κατανοητή η έννοια του νομικού προσώπου, πρέπει αρχικά να εστιάσουμε στο ποια είναι η έννοια του φυσικού προσώπου. Χρησιμοποιώντας την λέξη πρόσωπο εννοούμε το υποκείμενο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Βάσει του άρθρου 34 του Αστικού Κώδικα, φυσικό πρόσωπο (δηλ. υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων), είναι κάθε άνθρωπος. Η ύπαρξη του φυσικού προσώπου ξεκινάει από την γέννηση του και παύει μετά τον θάνατο του (άρθρο 35 Α.Κ.).

Στη Ρωμαϊκά χρόνια, οι δούλοι δεν θεωρούνταν πρόσωπα (δηλ. υποκείμενα δικαιωμάτων και υποχρεώσεων) αλλά πράγματα. Αποτελούσαν αντικείμενα και όχι υποκείμενα δικαίου. Κατ' αρχήν υποκείμενο δικαίου είναι μόνο ο άνθρωπος. Ωστόσο, πολλά κοινωνικά συμφέροντα και πολλοί κοινωνικοί στόχοι απαιτούν την ενοποίηση πολλών φυσικών προσώπων ή τη συσσώρευση σημαντικών περιουσιακών στοιχείων για να επιδιώξουν τους σκοπούς τους και να εξυπηρετήσουν τα γενικά συμφέροντα αυτών των ανθρώπων.

Ωστόσο, λόγω της συγχώνευσης φυσικών προσώπων και της συσσώρευσης περιουσιακών στοιχείων, προέκυψαν πολλά νομικά ζητήματα. Επομένως, προκειμένου να αντιμετωπιστούν αυτά τα ζητήματα, ο νόμος έχει δημιουργήσει ένα άλλο είδος δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, δηλαδή τη νομική οντότητα. Νομική οντότητα, βάσει του άρθρου 61 Α.Κ., είναι ένωση προσώπων ή περιουσιακών στοιχείων για την επιδίωξη κάποιου σκοπού. Η ίδρυση νομικής οντότητας μπορεί να ολοκληρωθεί με νόμο ή σύμβαση που συνάπτεται από πολλαπλά άτομα. Ο θάνατος (διάλυση) νομικού προσώπου συμβαίνει π.χ. σε πτώχευση κ.λπ. Δεδομένου ότι η νομική οντότητα δεν έχει τη δική της θέληση και φυσική κατάσταση, η βούλησή της εκφράζεται από ένα ή περισσότερα φυσικά πρόσωπα που διαχειρίζονται τη νομική οντότητα και την εκπροσωπούν δικαστικά και εξώδικα.

Τα νομικά πρόσωπα χωρίζονται σε νομικά πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και σε νομικά πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου. Δημοσίου Δικαίου νομικά πρόσωπα είναι το κράτος, οι Δήμοι, οι Κοινότητες, τα Πανεπιστήμια, τα Ιδρύματα Κοινωνικών Ασφαλίσεων, οι Ναοί, οι Μονές, διάφορα επιστημονικά σωματεία. Οι νομικές οντότητες Δημοσίου Δικαίου έχοντας στόχο να επιτελέσουν ορισμένη κρατική λειτουργία, ιδρύονται από κρατικές ενέργειες και λειτουργούν βάσει κανόνων δημοσίου δικαίου.

Τα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα εισάγουν τη σημασία της οντότητας, όπως αναφέρεται στο άρθρο 1 του Νόμου 4308/2014, στην οποία ανήκει κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ανήκει στον ιδιωτικό ή δημόσιο φορέα. Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και σύμφωνα με το μέγεθος τους οι οντότητες διακρίνονται σε πολύ μικρότερες οντότητες, δηλαδή στις παρακάτω

κατηγορίες σε μικρές, μεσαίες και σε μεγάλες. Προκειμένου να καθορισθεί το μέγεθος τους, τα κριτήρια που λογίζονται είναι το σύνολο του ενεργητικού, ο κύκλος των εργασιών και ο μέσος όρος των ατόμων που απασχολούνται (Καραγιώργος, 2016).

Νομικά πρόσωπα βάσει του ιδιωτικού δικαίου είναι οντότητες που έχουν σχεδιαστεί για την προώθηση του ιδιωτικού συμφέροντος. Δημιουργήθηκαν και βρίσκονται σε λειτουργία για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών σκοπών (κοινωνικών, ιδεολογικών κλπ). Η ίδρυση και λειτουργία τους βασίζεται σε κανόνες του ιδιωτικού δικαίου. Τα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου ελέγχονται από το κράτος. Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου προέρχονται από περιουσιακά στοιχεία που προσδιορίζονται για συγκεκριμένους σκοπούς από μια ιδρυτική πράξη, συνήθως φιλανθρωπικούς (άρθρο 108 Α.Κ.),σε αυτήν την περίπτωση, το λεγόμενο ίδρυμα αποτελείται από μια μη κερδοσκοπική ένωση φυσικών προσώπων (μορφωτικούς ψυχαγωγικούς αθλητικούς) (άρθρο 78 Α.Κ.),οπότε συνιστούν τα σωματεία, είτε από την ακούσια ένωση δύο ή περισσότερων προσώπων με κοινό σκοπό, κυρίως κερδοσκοπικό (άρθρο 741 Α.Κ.), οπότε συνιστάται εταιρεία.

Η επιτροπή συγκέντρωσης χρημάτων εμπίπτει επίσης σε αυτήν την κατηγορία (της εταιρείας). Επιδιώκουν να συγκεντρώσουν χρήματα μέσω εκδηλώσεων συγκέντρωσης χρημάτων και εορτασμών για να μεγιστοποιήσουν το δημόσιο συμφέρον. (π.χ. για την ανέγερση εκκλησίας κλπ.). Ο σκοπός τους είναι παροδικός και όχι διαρκής (Τσακλάγκανος, 2015).

Ιδρύνονται από το κράτος. Αποτελούν όργανα αποκεντρωμένα από τον κρατικό μηχανισμό, γι' αυτό και εκτελούν μια συγκεκριμένη δημόσια λειτουργία που ανήκει στο κράτος αλλά τους την χορηγεί το κράτος και καθίστανται με αυτόν τον τρόπο φορείς αυτής της δημόσιας εξουσίας. Έχουν αυτονομία ιδιοκτησίας και συμμορφώνονται με τους κανόνες και τις δεσμεύσεις του δημοσίου Λογιστικού. Η ιδιοκτησία και η λειτουργία τους διέπονται από κανόνες δημοσίου δικαίου. Βρίσκονται υπό τη δικαιοδοσία του διοικητικού συμβουλίου, εφορίες συγκλήτους κλπ.

Τα Ν.Π.Δ.Δ. παρακολουθείται συνεχώς από το κράτος. Είναι δυνατόν τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (σωματεία, εταιρείες επιτροπές εράνων, ιδρύματα) να

περιβληθούν τον τύπο του νόμου και να μετατραπούν σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Μπορούμε να διαχωρίσουμε τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου σε: Χωρικά σωματεία: Είναι το κράτος οι κοινότητες οι δήμοι και οι σύνδεσμοι κοινοτήτων. Αυτά χαρακτηρίζονται για την εδαφική τους κυριαρχία και τα πρόσωπα εντός αυτών των σωματείων υπόκεινται στην εξουσία τους. Κοινοτικά ή δημοτικά και κρατικά: Κοινότητες ή δημοτικές νομικές οντότητες δημοσίου δικαίου ιδρύονται και συντηρούνται από κοινότητες και δημοτικές αρχές. Οι κρατικές νομικές οντότητες δημοσίου δικαίου ιδρύονται απευθείας από το κράτος. Αυτά τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου μπορούν να εμφανισθούν είτε ως ιδρύματα είτε ως ενώσεις προσώπων (Τσακλάγκανος, 2015).

Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται οι παρακάτω :

- Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης όπως αυτοί είναι η Κεντρική Κυβέρνηση, η Τοπική Αυτοδιοίκηση και οι Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης , οι ανωτέρω φορείς υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος μόνο για τα εισοδήματα που αποκομίζουν από κεφάλαιο (μερίσματα, τόκοι δικαιώματα, ενοίκια από ακίνητα) και για την υπεραξία από τη μεταβίβαση κεφαλαίου (ακίνητη περιουσία, επιχείρηση, τίτλοι).
- Η Τράπεζα της Ελλάδος για τα πάσης φύσεως εισοδήματα της. Οι Οργανισμοί Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες (ΟΣΕΚΑ) και οι εταιρείες διαχείρισης αυτών από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή εκτός από τα μερίσματα ημεδαπής που φορολογούνται δίχως εξαίρεση και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Η συγκεκριμένη διάταξη καταλαμβάνει και τους ΟΣΕΚΑ που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.
- Οι Διεθνείς Οργανισμοί, ο όρος της αμοιβαιότητας περιλαμβάνει την απαλλαγή των ελληνικών απαλλαγών των ελληνικών οργανισμών από την υποχρέωση σε φόρο εισοδήματος στην αντίστοιχη ξένη χώρα, για τα εισοδήματα που πραγματοποιούν στην χώρα αυτή.

- Το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. από κάθε είδους εισόδημα που προέρχεται από τη δραστηριότητα του Ταμείου (Τ.Α.Ι.ΠΕ.Δ.).
- Οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.

3. Φορολογία Νομικών Προσώπων

Η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων και οντοτήτων έχει ως αντικείμενο τον φόρο εισοδήματος σε ετήσια βάση που επιβάλλεται επί των κερδών που απέκτησαν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κατά την αμέσως προηγούμενη φορολογική χρήση. Σε φόρο εισοδήματος υπόκεινται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι αλλοδαπές νομικές οντότητες που έχουν μόνιμη έδρα την Ελλάδα.

Με βάση τη σημασία της μόνιμης έδρας στην Ελλάδα περικλείεται μεταξύ άλλων και η δράση στην Ελλάδα μέσω γραφείου ή υποκαταστήματος από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Τα κέρδη που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος απορρέουν σε κάθε περίπτωση από τα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας ύστερα από την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών που εκπίπτουν και διενεργούνται προς όφελος της επιχείρησης, αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές της επιχείρησης και εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της χρονικής περιόδου.

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι ο φόρος που επιβάλλεται κάθε χρόνο στα κέρδη που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες. Προκειμένου να καθορισθεί ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων και οντοτήτων τίθενται σε εφαρμογή οι ίδιοι κανόνες που ισχύουν αναφορικά με το με το εισόδημα φυσικών προσώπων, το προερχόμενο από επιχειρηματική δραστηριότητα. Μάλιστα, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογείται με ενιαίο φορολογικό συντελεστή 29% για το έτος 2015 και επόμενα (άρθρο 23 Ν.4579/2018), ύστερα από την αφαίρεση των

εκπιπόμενων δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Η μεταφορά ζημιών στις επόμενες φορολογικές χρήσεις δύναται να πραγματοποιηθεί διαδοχικά στα επόμενα πέντε φορολογικά έτη μέσω συμψηφισμού με πιθανά κέρδη. Ωστόσο, η δυνατότητα μεταφοράς ζημιών εκλείπει εάν μεταβληθεί το ιδιοκτησιακό καθεστώς σε ποσοστό μεγαλύτερο από 33% και δεν αποδειχθεί ότι η αλλαγή έγινε για επιχειρηματικούς ή εμπορικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Τα νομικά πρόσωπα στο σύνολό τους και οι οντότητες υποχρεούνται για την καταβολή προκαταβολής φόρου σε ποσοστό 100% επί του φόρου που προκύπτει για την προηγούμενη οικονομική χρήση, με εξαίρεση τις καινούριες επιχειρήσεις, για τις οποίες η υποχρέωση μειώνεται σε 50% για τα πρώτα τρία έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών της. Σύμφωνα με την νεότερη αναπροσαρμογή των φορολογικών συντελεστών για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία (παρ.10 άρθρο 112 Ν.4387/2016 & άρθρο 23 Ν.4579/2018), τα κέρδη των εν λόγω εταιρειών θα φορολογούνται σύμφωνα με τους φορολογικούς συντελεστές που βρίσκονται σε ισχύ για τις εταιρείες οι οποίες τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

Κεφάλαιο Δ'

4.1 Νέες Μορφές Ελέγχου Νομικών Προσώπων

Το γεγονός πως τελευταία γίνονται ενέργειες προς το σωστό δρόμο αποτελεί ελπιδοφόρο. Έγινε κατανοητό ότι η σύνταξη κανόνων τυπολατρίας σε δαιδαλώδεις φορολογικές διατάξεις, η πολλαπλότητα των φορολογικών κανονισμών και οι διαδοχικές αντικαταστάσεις, θα προκαλέσουν σύγχυση και αδυναμία λειτουργίας τόσο των επιχειρήσεων όσο και του φορολογικού συστήματος.

4.2 Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών "ELENXIS"

Το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα, με το όνομα "ELENXIS" προγραμματίστηκε αξιοποιώντας τις Τεχνολογίες Πληροφορικής και Επικοινωνιών, που συγχρηματοδοτήθηκε από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το πληροφοριακό αυτό σύστημα καθιερώθηκε τα τελευταία δέκα έτη ως το «μοναδικό σύστημα ελέγχου» του κράτους που συμμετέχει για την αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη λειτουργία, όπως και για να υποστηρίξει τις Ελεγκτικές Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Αυτές περιλαμβάνουν το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, τις Φορολογικές Ελεγκτικές Υπηρεσίες, τις Τελωνειακές Ελεγκτικές Υπηρεσίες και την Οικονομική Επιθεώρηση.

Ωστόσο, η σπουδαιότερη αξία αυτού του έργου συνίσταται στην προσπάθεια να επιτευχθούν οι κρατικοί στόχοι που αποσκοπούν στην ανάπτυξη και πιο ειδικά στην μείωση της φοροδιαφυγής με απώτερο σκοπό την πάταξή της, καθιερώνοντας κλίμα συμμόρφωσης στον πολίτη, με την ανάπτυξη της φορολογικής ισονομίας και δικαιοσύνης και με την μεγιστοποίηση των εσόδων που προσδοκά το κράτος. Οι (Farrar et. all, 2022) θεωρεί ότι οι αντιλήψεις (Farrar J. et. al., 2022) για τη νομιμότητα επί της φορολογικής αρχής ασκούν ουσιώδη επιρροή στην συμμόρφωση των ατόμων με τη νομοθεσία.

Το περιεχόμενο του ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος "ELENXIS" εστιάζει στην ανάπτυξη των αναγκαίων εφαρμογών προκειμένου να πραγματοποιείται μία ολοκληρωμένη υποστήριξη του κύκλου ελέγχου, δηλαδή της στόχευσης, της διαχείρισης και της διενέργειας ελέγχων. Ειδικότερα, οι στόχοι του είναι ο σχεδιασμός, η κατάρτιση και ο απολογισμός των ελέγχων που αναπτύσσει η φορολογική αρχή, η συλλογή όλων των εργαλείων που είναι διαθέσιμα των πρωτογενών Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών προκειμένου να διενεργηθούν αυτομάτως οι λειτουργίες στόχευσης και να επιλεγθούν, διαμέσου των κοινών κρατικών κριτηρίων, των υπόχρεων με την παραβατική συμπεριφορά.

Στην αυτοματοποίηση του συνόλου των ροών εργασίας που έχουν σχέση με τη διαχείριση και υλοποίηση των ελέγχων, περιλαμβανομένης και της ανατροφοδότησης του συστήματος με τα αποτελέσματα των ελέγχων. Ο πρωτοποριακός αυτός χαρακτήρας του συστήματος αυτού συνίσταται στη πλήρη ομογενοποίηση, αυτοματοποίηση και τυποποίηση των διαδικασιών ελέγχου στο σύνολό τους και των πρακτικών που ακολουθούν, από τη στιγμή της Στόχευσης των Ελέγχων έως τη στατιστική αποτίμηση των ελέγχων που διενεργούνται, με την εφαρμογή σύγχρονων μεθόδων λειτουργίας, όπως είναι η αυτοματοποιημένη παραγωγή τριακοσίων τουλάχιστον επίσημων Εντύπων Ελέγχου, που συστηματοποιούν και κάνουν ταχύτερο το έργο του φορολογικού ελεγκτή.

Η αξιοποίηση των καινούργιων τεχνολογιών πραγματοποιείται διαμέσου της εφαρμοσιμότητάς των τεχνολογιών επεξεργασίας και ανάλυσης δεδομένων, όπως η ανάλυση επικινδυνότητας (Rule Based Risk Analysis), κατά την φάση στόχευσης των ελέγχων, η «έξυπνη» συλλογή, αποθήκευση και εκμετάλλευση δεδομένων (Data Warehousing), η επιλογή - ανάδειξη υποθέσεων ελέγχου και η αυτοματοποίηση της διαχείρισης ροών εργασίας (work flow management). Η καθιέρωση του ολοκληρωμένου αυτού πληροφοριακού συστήματος, ως μοναδικού εργαλείου υποστήριξης και λειτουργίας του Ελεγκτικού Μηχανισμού του Υπουργείου Οικονομικών, συνέβαλε στον συντονισμό των Κεντρικών Ελεγκτικών Υπηρεσιών και την αποτελεσματικότερη σχεδίαση και διαχείριση κρατικών στρατηγικών αναφορικά με τον φορολογικό έλεγχο στη καλύτερευση και άνοδο της αξιοπιστίας απολογισμού κόστους/οφέλους των ελεγκτικών δράσεων.

Επιπροσθέτως, το Φορολογικό Δίκαιο στην Ελλάδα έχει εισάγει το τελευταίο καιρό αποδοτικές διατάξεις αναφορικά με την καταπολέμηση παραβατικών συμπεριφορών. Συγκεκριμένα, ήδη από το 2010 και στοχεύοντας στην ενίσχυση της συμμόρφωσης απέναντι στη φορολογική νομοθεσία καθιερώθηκε η ευθύνη των λογιστών – φοροτεχνικών σχετικά με ειδικότερες υποχρεώσεις που είναι αποτέλεσμα των προσφερόμενων υπηρεσιών τους και η χορήγηση του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού από τους νόμιμους ελεγκτές ή αλλιώς ορκωτούς ελεγκτές - λογιστές.

Ειδικότερα, οι λογιστές - φοροτεχνικοί έχουν καταστεί πια υπεύθυνοι, από τη μία πλευρά απέναντι στον πελάτη τους και από την άλλη έναντι του Δημοσίου αναφορικά με

το κατά πόσο είναι ειλικρινείς οι δηλώσεις τους που υποβάλλονται, για τη συμφωνία αυτών με τα στοιχεία που απορρέουν από τα βιβλία και τα δεδομένα κατά τη μεταφορά τους στις δηλώσεις. Επιπλέον, οι λογιστές - φοροτεχνικοί αποκτούν πια την ευθύνη (Rute, 2015) για την φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τα έξοδα αυτά τα οποία δεν αναγνωρίζει το Φορολογικό Δίκαιο, οπότε και στην περίπτωση που προκύψει ορθώς ένα φορολογικό αποτέλεσμα, όπως αποτελεί η ορθή υποβολή των δηλώσεων στο σύνολό τους που σχετίζονται με τους παρακρατηθέντες φόρους εισοδήματος και έμμεσων φόρων, όπως για παράδειγμα ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας.

Συνεπώς, η μεγεθυμένη πια ευθύνη των λογιστών - φοροτεχνικών, πέραν της διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, οδηγεί στην επιπρόσθετη αναβάθμιση του ρόλου τους. Συγκεκριμένα, σχετικά με τα έσοδα του δημοσίου αυτά προκύπτουν τελικώς πιο αυξημένα σχετικά με παλαιότερα έτη που δεν έτυχαν εφαρμογή οι νεότερες αυτές διατάξεις και σχετικά με τον φόρο του εισοδήματος αλλά και ειδικότερα με τους έμμεσους φόρους. Επίσης, κατά το ίδιο έτος καθιερώθηκε η υποχρέωση των ορκωτών ελεγκτών - λογιστών και των ελεγκτικών γραφείων που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε Ανώνυμες Εταιρίες και Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, πέραν του πιστοποιητικού που εκδίδουν και αφορά θεμάτων οικονομικής διαχείρισης, να εκδίδουν ύστερα από φορολογικό έλεγχο και το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό (Νικηφορόπουλος και Δαλιάνης, 2020).

Συνοψίζοντας, αναφορικά με τον σύγχρονο πια έλεγχο της φορολογικής αρχής αυτός τυγχάνει εφαρμογής σε καθορισμένα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία προβλέπονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου το οποίο έχει εκδοθεί από το υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων και φυσικά διαρκώς υπόκειται σε αναβαθμίσεις. Ακόμη, το Υπουργείο Οικονομικών καθιέρωσε την παραπάνω υποχρέωση στοχεύοντας κυρίως στις επιχειρήσεις αυτές να ελέγχονται πλέον φορολογικά κάθε χρόνο για όλα τα φορολογικά αντικείμενα προκειμένου να υπάρξει αποσυμφόρηση των ελεγκτικών υπηρεσιών από νέες ανέλεγκτες υποθέσεις. Καθίσταται σαφές ότι με την καθιέρωση της ευθύνης των λογιστών - φοροτεχνικών και του ετησίου φορολογικού πιστοποιητικού των ορκωτών ελεγκτών - λογιστών, μεταβάλλεται η μέχρι πρότινος επικρατούσα νοοτροπία για τον φορολογικό

έλεγχο και τίθενται οι βάσεις για ένα καινούργιο μοντέλο διαδικασιών, στοχεύοντας έχοντας ως στόχο μεγέθυνση των φορολογικών εσόδων, διαμέσου της φορολογικής συμμόρφωσης.

4.3 Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου

Σήμερα, εξαιρουμένων των παραδοσιακών τρόπων ελέγχου, ενσωματώθηκαν στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο ορισμένοι νόμοι και πρακτικές που εφαρμόζονται στις ανεπτυγμένες χώρες της δύσης εδώ και χρόνια (Η.Π.Α. κ.λπ.), σε συνδυασμό με την ευρύτερη χρήση της τεχνολογίας και με την αρωγή των δεδομένων που συλλέγονται από διασταυρώσεις, αξιοποιώντας τις πληροφορίες που παρέχουν τα τραπεζικά ιδρύματα για την πραγματική κίνηση των κεφαλαίων. Ουσιαστικά, οι ελεγκτικές υπηρεσίες αδυνατούν πλέον να προβούν με έμμεσο τρόπο στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των γενικών εισοδημάτων ενός φορολογούμενου, παραδείγματος χάριν μέσω ενός εμβάσματος στο εξωτερικό. Οι μέθοδοι αυτές αποτελούν τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Ο ορισμός και η εφαρμογή μιας ή πιο πολλών έμμεσων τεχνικών ελέγχου κατά την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, συμβαίνει για πρώτη φορά στην Ελλάδα με το ν. 2238/1994 (άρθρο 67β) και μεταγενέστερα με τους ν. 4172/2013 και ν. 4174/2013. Παρακάτω παρουσιάζεται λακωνικά το νομοθετικό πλαίσιο βάσει του οποίου καθορίζεται το περιεχόμενο και η μέθοδος εφαρμογής της τεχνολογίας ελέγχου για τη διόρθωση των φορολογητέων υλικών των υποκειμένων στο φόρο φυσικών προσώπων μέσω της μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού.

Ειδικότερα: 1. Τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Φ.Ε.Κ. Α' 170), όπως ισχύουν.

2. Τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Φ.Ε.Κ. Α' 167), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 13 ν. 4223/2013 (Α' 254) και ισχύουν.

3. Τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013) και του άρθρου 2 του ν. 4172/2013.

4. Τις διατάξεις των άρθρων 48 και 48Α' του ν. 2859/2000 (Α' 248).
5. Τις διατάξεις του άρθρου 67Β' του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151), όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013.
6. Τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013.
7. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 39 ΚΦΔ (ν. 4174/2013).
8. Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013.
9. Τις διατάξεις των άρθρων 14, 15 και 16 του ν. 4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Φ.Ε.Κ. Α' 170).
10. Τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Φ.Ε.Κ. Α' 170).
11. Τις διατάξεις της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10-5-2013 (ΦΕΚ Β' 1136) Α.Υ.Ο.
12. Τις διατάξεις της περίπτωσης 2 της υποπαραγράφου Ε2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 όπως ισχύει και την αριθμ. Δ6Α 1015213 ΕΞ 2013/28-1-2013 (ΦΕΚ Β'130) Απόφαση του Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών Μεταβίβαση Αρμοδιοτήτων στο Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.) (Μελάς, 2015).

Αναλυτικότερα, οι πρώτες νομοθετικές διατάξεις οι οποίες προέβλεπαν την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών φορολογικού ελέγχου είναι οι διατάξεις του άρθρου 67β του ν. 2238/1994, στα πλαίσια των οποίων γινόταν αναφορά για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των φορολογουμένων κατόπιν της διεξαγωγής ελέγχου. Ειδικότερα στις διατάξεις αυτές αναφέρεται ότι ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο δύναται να πραγματοποιείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις παρακάτω έμμεσες τεχνικές: της αρχής των αναλογιών (markup method), της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method), της

καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method), της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method) και ορίζεται πως μέσω των παραπάνω τεχνικών, το φορολογητέο εισόδημα, το συνολικό εισόδημα, η εκροή κεφαλαίου και το φορολογητέο κέρδος του φορολογούμενου μπορούν να προσδιοριστούν σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές αρχές και τεχνικές ελέγχου.

Στη συνέχεια, με τον ν. 4172/2013 προβλέπεται η ικανότητα προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών προσώπων που ασχολούνται ή φαίνεται να ασχολούνται με επιχειρήσεις βάσει οποιωνδήποτε διαθέσιμων δεδομένων ή μέσω έμμεσων μεθόδων ελέγχου. Έπειτα, με το ν. 4174/2013 ορίζονται οι πέντε διεθνώς αναγνωρισμένες μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, όπως αυτές αναφέρονται και στο άρθρο 67β του ν. 2238/1994 και προσδιορίζεται ότι η φορολογική διοίκηση έχει την δυνατότητα να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες μεθόδους για τον υπολογισμό, τη διόρθωση ή τον προληπτικό προσδιορισμό των αντίστοιχων φορολογικών υλικών.

Συμπληρωματικά ορίζεται αναλυτικά το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών αυτών. Το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου φυσικών προσώπων, αποπερατώνεται με μία σειρά Υπουργικών αποφάσεων, οι οποίες εκδόθηκαν έχοντας σκοπό να γίνουν οι απαραίτητες τροποποιήσεις και βελτιώσεις στις παραπάνω νομοθετικές διατάξεις και συγχρόνως να δοθούν οι απαραίτητες οδηγίες και κατευθύνσεις για την ορθή εφαρμογή των τεχνικών αυτών. Με την Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10-05-2013, όπως δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Β'1136/10-05-2013, καθορίστηκαν το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τριών έμμεσων τεχνικών ελέγχου στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου και ειδικότερα των τεχνικών της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, της καθαρής θέσης αυτού και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά.

Στη συνέχεια, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/04-07-2013 δόθηκαν λεπτομερώς οδηγίες σε σχέση με τη διαδικασία βάσει της οποίας οι ελεγχόμενοι θα παρέχουν δεδομένα στη φορολογική διοίκηση και καθορίστηκαν τα έντυπα με τα οποία θα γίνεται

η παροχή αυτών των στοιχείων. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1270/24-12-2013, καθορίστηκε η μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται, κατά την διεξαγωγής κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου που προβλέπεται από την ελληνική νομοθεσία.

Έπειτα, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1050/17-02-2014, ρυθμίστηκαν το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τριών τεχνικών ελέγχου που αναφέρθηκαν παραπάνω και οι οποίες χρησιμοποιούν μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, προκειμένου να προβαίνει η φορολογική διοίκηση σε διορθωτικό προσδιορισμό αυτής, όπου απαιτείται. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1094/07-04-2014 που ακολουθεί, αλλάζει το άρθρο 5 της ΠΟΛ.1050/17-02-2014 ως προς τον τρόπο επιλογής της πιο κατάλληλης μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Εν τέλει, με την ΠΟΛ.1259/22-12-2014 το Υπουργείο Οικονομικών παρέχει κάποιες ακόμα οδηγίες σε σχέση με την εφαρμογή της ΠΟΛ.1050/17-02-2014, με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος που τυγχάνουν εφαρμογής οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογούμενων φυσικών προσώπων.

Βάσει του άρθρου 67β του ν. 2238/94 ορίζεται ότι ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διεξαχθεί και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όπως: η αρχή των αναλογιών (markup method), η ανάλυση ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method), η καθαρή θέση του φορολογούμενου (networth method), η σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

Αυτοί οι μέθοδοι δύναται για χρήση ώστε να προσδιοριστούν τα φορολογητέα εισοδήματα, τα συνολικά έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές ελεγκτικές αρχές και τεχνικές. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών αυτών, μπορούν να προσδιοριστούν και άλλες φορολογικές υποχρεώσεις. Από τις παραπάνω μεθόδους, το Υπουργείο Οικονομικών με μια ακολουθία νόμων και αποφάσεων έχει εκδώσει οδηγίες εφαρμογής μόνο για τις τρεις από τις πέντε διεθνώς αναγνωρισμένες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, αφορά την

ανάλυση ρευστότητας του φορολογουμένου (source and application of funds method), τη καθαρή θέση του φορολογουμένου (net worth method) και το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method), οι οποίες αναφέρονται στον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων και ως εκ τούτου οι άλλες δύο δεν εφαρμόζονται.

Στην παρακολούθηση των τραπεζικών συναλλαγών του φορολογουμένου στηρίζονται και οι τρεις τεχνικές αυτές. Σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1050/2014, στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την εφαρμογή των τεχνικών αυτών, υπόκεινται: α) οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογούμενων φυσικών προσώπων που δεν έχουν ελεγχθεί, που προβλέπονται στο άρθρο 28 του Νόμου 4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά και β) οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος που δεν έχουν ελεγχθεί για τις διαχειριστικές περιόδους που έληξαν προτού αρχίσουν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του Νόμου 4172/2013, για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013, όπως αναφέρεται στις διατάξεις του άρθρου 66 του Νόμου 4174/2013 και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις:

1. υπάρχει αδικαιολόγητος πλουτισμός, δηλαδή περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις,

2. εμφανίζονται μεγάλες δαπάνες (Σταματόπουλος κ.ά., 2018) που δεν δύναται να δικαιολογηθούν από τα εισοδήματα που δηλώνονται από τον φορολογούμενο ως φυσικό πρόσωπο, δηλαδή ατομικά και οικογενειακά,

3. τα εισοδήματα που έχουν δηλωθεί από την άσκηση ατομικής επιχείρησης ή ελεύθερου επαγγέλματος δεν αποκλίνουν κατά πολύ από το εκάστοτε αφορολόγητο όριο.

Στην περίπτωση αυτή περικλείονται και φυσικά πρόσωπα μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

4. δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία Κ.Β.Σ./Κ.ΦΑΣ.,

5. υπάρχουν πληροφορίες για παράνομα ή/και εισοδήματα/ αγορές/δαπάνες που δεν έχουν δηλωθεί, όπως επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές (Μελάς, 2015).

Στις παραπάνω υποθέσεις περικλείονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος, είτε του φορολογούμενου είτε της συζύγου συνεχίζουν να μην έχουν υποβληθεί σε έλεγχο. Σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1050/2014, ο σκοπός της τεχνολογίας έμμεσου ελέγχου είναι ο προσδιορισμός των φορολογητέων υλικών, ώστε να εκδίδεται διορθωμένη φορολογική εκτίμηση σε υποκείμενους στο φόρο μέσω μιας μεθόδου χρήσης δεδομένων, πληροφοριών και δεδομένων για την απόκτηση εσόδων από κάθε πηγή και έξοδα οποιασδήποτε φύσης, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Συνοψίζοντας, ως στόχος των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που εφαρμόζονται στην Ελλάδα αποτελεί: η φορολόγηση πλούσιων φυσικών προσώπων που διαφεύγουν της φορολογίας με τους υπάρχοντες τρόπους φορολόγησης, ο εκσυγχρονισμός των ελεγκτικών υπηρεσιών εφαρμόζοντας σύγχρονες τεχνικές ελέγχου, η εμφάνιση φορολογητέων υλικών με μακρά ιστορία ακολουθώντας την διαδρομή του χρήματος, η δημιουργία αισθήματος κοινωνικής δικαιοσύνης και χρηστής διοίκησης (Ντάσιου κ.ά., 2016).

Η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει ένα ευρύ φάσμα μεθόδων και τεχνικών για τον προσδιορισμό και την επαλήθευση του πραγματικού εισοδήματος του φορολογούμενου. Οι μέθοδοι που πραγματοποιούνται κατά τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι είτε άμεσες είτε έμμεσες. Οι άμεσες μέθοδοι ελέγχου έχουν στόχο την επαλήθευση των εσόδων και εξόδων με άμεση αναφορά στα βιβλία και στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τη δήλωση εισοδήματος. Οπότε, οι άμεσες μέθοδοι αντανακλούν μόνο τις δηλώσεις, τα βιβλία και τα στοιχεία των φορολογουμένων.

Οι έμμεσες μέθοδοι ελέγχου είναι διεθνώς αναγνωρισμένες τεχνικές ελέγχου που έχουν την δυνατότητα να εντοπίσουν φορολογητέα ύλη που δεν έχει δηλωθεί, αναλύοντας τα οικονομικά δεδομένα των φορολογουμένων και εξαγοντας πληροφορίες από διάφορες πηγές, συμπεριλαμβανομένης της δήλωσης του φορολογούμενου και των επίσημων βιβλίων και δεδομένων αυτού. Ο προσδιορισμός αυτός βασίζεται συχνά σε έμμεσες ενδείξεις παρέχοντας μια εύλογη εκτίμηση της ορθής φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου (Ντάσιου κ.ά., 2016). Έχουν αναπτυχθεί μέθοδοι έμμεσου ελέγχου

για να βοηθήσουν τους ελεγκτές να προσδιορίσουν αντικειμενικά τις φορολογικές υποχρεώσεις όταν τα βιβλία και τα αρχεία δεν είναι διαθέσιμα ή δεν ανταποκρίνονται πλήρως το οικονομικό ιστορικό του φορολογούμενου. Οι τεχνικές αυτές δύναται ακόμα να συμβάλλουν σημαντικά στην αξιολόγηση των κινδύνων και τον έλεγχο της ακρίβειας των ισχυρισμών των φορολογουμένων (Biber, 2010).

Ουσιαστικά, είναι ο συνδυασμός των επιλογών και των εργαλείων που χρησιμοποιούνται για την αναμόρφωση του φορολογητέου εισοδήματος (Jacobs, 2013). Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου έχουν αναγνωριστεί διεθνώς ως ένας δίκαιος και εύλογος τρόπος προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος και εφαρμόζονται από τις φορολογικές διοικήσεις με ορισμένες προϋποθέσεις και περιορισμούς, όπως: α) είναι δυνατόν να χρησιμοποιούν οιαδήποτε μέθοδο προκειμένου να αναμορφωθεί το εισόδημα που είναι κατάλληλη με τις συνθήκες, β) δεν γίνεται να πραγματοποιηθεί αυθαίρετη χρήση της μεθόδου αυτής, γ) χρησιμοποίηση μίας έμμεση μέθοδο προκειμένου να πραγματοποιηθεί έλεγχος της ακρίβειας των βιβλίων και αρχείων του φορολογούμενου, δ) πρέπει να πραγματοποιείται διερεύνηση όλων των εύλογων στοιχείων που παρουσιάστηκαν από τον φορολογούμενο αντικρούοντας τον υπολογισμό του εισοδήματος, ε) οι προσδιορισμοί θεωρείται ότι είναι σωστοί και ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης ότι είναι λανθασμένοι, στ) δεν απαιτείται να αναιρέσουν κάθε δυνατή μη φορολογητέα πηγή για το αδήλωτο εισόδημα και ζ) μπορούν να χρησιμοποιήσουν τα αρχεία τρίτων για την αναμόρφωση αυτή (Biber, 2010).

Η ανάγκη για καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και αύξησης των κρατικών εσόδων, μέσω της έγκαιρης βεβαίωσης και είσπραξης τους, έκανε επιτακτική την εισαγωγή στην Ελλάδα της μεθοδολογίας των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου, μιας μεθοδολογίας η οποία βασίζεται σε αντίστοιχη που χρησιμοποιεί η Αμερικανική Φορολογική Υπηρεσία (Internal Revenue Service – IRS). Οι Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου βρίσκονται σε εφαρμογή χρόνια και σε αναπτυσσόμενες δυτικές χώρες όπως αυτές της Ε.Ε. Τον Οκτώβριο του 2006 (OECD, 2016), ο OECD δημοσίευσε τα αποτελέσματα έρευνας που διεξήχθη σε δέκα επιλεγμένες χώρες όσον αφορά με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων μέτρησης του εισοδήματος, δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση σε μέτρα που έχουν ληφθεί ώστε να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητας

τους, περιγράφοντας ταυτόχρονα καθεμία από τις πιο συνηθισμένες μεθόδους που χρησιμοποιούνται στην πράξη, το πότε κάθε μέθοδος θα πρέπει να τίθεται σε εφαρμογή και την νομοθετική υποστήριξη για τη χρήση τους.

- **Κατηγορίες Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου:** Οι πέντε επίσημες έμμεσες τεχνικές ελέγχου που αναπτύχθηκαν χρόνια τώρα διεθνώς και που χρησιμοποιούνται από τις φορολογικές αρχές είναι: i. Η μέθοδος της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method) Η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας εμπεριέχει μια ανάλυση των ταμειακών ροών του φορολογουμένου και σύγκριση όλων των γνωστών δαπανών με όλες τις γνωστές εισπράξεις για την περίοδο. Οι καθαρές αυξήσεις και μειώσεις των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού λαμβάνονται υπόψη μαζί με τις μη εκπιπόμενες δαπάνες και τα μη φορολογητέα έσοδα. Η υπέρβαση των δαπανών από το σύνολο των δηλωθέντων και μη φορολογητέων εισοδημάτων είναι μη δηλωμένο φορολογητέο εισόδημα (OECD, 2006). Η μέθοδος αυτή βασίζεται στη θεωρία ότι οποιαδήποτε υπέρβαση στα στοιχεία δαπανών (αναλώσεων κεφαλαίων), σε σχέση με τα στοιχεία εσόδων (πηγών κεφαλαίων), αντιπροσωπεύει μια υποεκτίμηση του φορολογητέου εισοδήματος (Internal Revenue Service, 2016).
- **Η τεχνική της καθαρής θέσης (networth method)** στηρίζεται στη θεωρία ότι η αύξηση της καθαρής θέσης του φορολογούμενου κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους, μετά από προσαρμογές για μη εκπιπόμενες δαπάνες και μη φορολογητέα εισοδήματα, οφείλει να προκύπτει από το φορολογητέο εισόδημα του. Η τεχνική αυτή απαιτεί διεξοδική αναθεώρηση του οικονομικού ιστορικού του φορολογουμένου, διότι ο ελεγκτής πρέπει να λάβει υπόψη όλα τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έξοδα που δεν εκπίπτουν και τις μη φορολογητέες πηγές κεφαλαίων κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου. Η θεωρία της μεθόδου της καθαρής θέσης βασίζεται στο γεγονός ότι για ένα συγκεκριμένο χρόνο, το εισόδημα ενός πολίτη που φορολογείται διατίθεται ή δαπανείται σε στοιχεία που είναι είτε μη εκπιπόμενα, περιλαμβανομένων των μεγεθύνσεων της καθαρής θέσης του φορολογούμενου διαμέσου της αγοράς περιουσιακών στοιχείων ή / και της μείωσης των υποχρεώσεων (OECD, 2006).⁵⁷

- Σκοπός της μεθόδου αυτής είναι να προσδιορίσει, μέσω αλλαγής της καθαρής θέσης, εάν ο φορολογούμενος αγοράζει περιουσιακά στοιχεία (αύξηση στοιχείων του ενεργητικού), μειώνει υποχρεώσεις ή πραγματοποιεί δαπάνες με κεφάλαια που δεν δηλώθηκαν ως φορολογητέο εισόδημα (Rettig, 2014).
- **Η μέθοδος του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά** (bank deposits and cash expenditure method) Η τεχνική αυτή υπολογίζει το εισόδημα παρουσιάζοντας τι συνέβη με τα κεφάλαια / διαθέσιμα του φορολογούμενου. Στηρίζεται στη θεωρία ότι εάν ένας φορολογούμενος λαμβάνει χρήματα, μπορεί να συμβούν μόνο δύο πράγματα: είτε να τα καταθέσει είτε να τα ξοδέψει. Η τεχνική αυτή στηρίζεται στις παραδοχές ότι: α) Η απόδειξη των καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς, μετά από κάποιες αλλαγές που συνέβησαν για μη φορολογητέα εισοδήματα, αποτελεί ένδειξη φορολογητέων εσόδων και β) Τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν είναι πραγματικά, όπως δηλώθηκαν και παρουσιάστηκαν στον έλεγχο. Αυτά τα έξοδα θα μπορούσαν να έχουν πληρωθεί μόνο με πιστωτική κάρτα, επιταγή ή μετρητά. Εάν η πληρωμή των δαπανών έγινε με μετρητά, τότε η πηγή αυτών των μετρητών οφείλει να προέρχεται από φορολογητέα πηγή, εκτός αν λογίζεται διαφορετικά. Το βάρος της απόδειξης σε κάθε περίπτωση βαρύνει τον φορολογούμενο. Η μέθοδος του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά αποτελεί έναν άλλον τρόπο εξακρίβωσης άγνωστων πηγών κεφαλαίων με έμμεσες ή συμπερασματικές αποδείξεις. Με την τεχνική αυτή το εισόδημα αποδεικνύεται μέσω μιας ανάλυσης τραπεζικών καταθέσεων, ακυρωμένες επιταγές και νομισματικές συναλλαγές του υποκειμένου. Προσαρμογές γίνονται για στοιχεία που δεν συνιστούν εισόδημα, για να φθάσουμε στο εισόδημα (OECD, 2006).
 - **Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών** (mark-up method) Η τεχνική της αρχής των αναλογιών διαμορφώνει το εισόδημα του φορολογούμενου σύμφωνα με τη χρήση ποσοστών ή δεικτών, που θεωρούνται ενδεικτικά, ώστε να υπολογιστεί ο πραγματικός πληρωτέος φόρος. Περιλαμβάνεται από μια ανάλυση των πωλήσεων ή / και του κόστους πωληθέντων και την εφαρμογή ενός ποσοστού

που θεωρείται κατάλληλο για να φτάσει στο συνολικό εισόδημα των φορολογουμένων. Με αναφορά σε πανομοιότυπες επιχειρήσεις, οι υπολογισμοί έχουν την δυνατότητα να καθορίσουν το ύψος των πωλήσεων, του κόστους πωλήσεων, τα μικτά κέρδη ή ακόμα και τα καθαρά κέρδη. Χρησιμοποιώντας κάποια γνωστή βάση και ενός εφαρμοστέου ποσοστού, τα επιμέρους στοιχεία του εισοδήματος ή των εξόδων δύναται να προσδιοριστούν. Έρχεται, λοιπόν, (OECD, 2006) η τεχνική αυτή να καλύψει τις αδυναμίες άλλων μεθόδων, που δεν μπορούν να ανακατασκευάσουν με αποτελεσματικότητα το φορολογητέο εισόδημα όταν δεν έχουν κατατεθεί μετρητά και οι συνολικές δαπάνες σε μετρητά είναι αδύνατο να προσδιοριστούν.

- **Η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method).** Η τεχνική αυτή μπορεί να συμβάλλει στον καθορισμό ή την επιβεβαίωση των ακαθάριστων εσόδων θέτοντας σε εφαρμογή τα στοιχεία των τιμών και των κερδών με το γνωστό ή επαληθεύσιμο όγκο των συναλλαγών που λαμβάνει χώρα από τον πολίτη που φορολογείται, εφόσον ο αριθμός των μονάδων ή του όγκου συναλλαγών μπορεί να καθοριστεί με ακρίβεια από τα βιβλία του, τα οποία είναι επαρκή ως προς την εξέταση του κόστους πωληθέντων και των δαπανών (OECD, 2006).

Οι πέντε αυτές μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης εφαρμόζονται τόσο σε φυσικά όσο και σε νομικά πρόσωπα. Ειδικότερα, σε φυσικά πρόσωπα εφαρμόζονται:

- Η μέθοδος της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method).
- Η μέθοδος της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method).
- Η μέθοδος του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, οι μέθοδοι που εφαρμόζονται είναι:

- Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών (mark-up method).

- Η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method).

Οι πέντε διεθνώς αναγνωρισμένες μέθοδοι έμμεσων τεχνικών ελέγχου προβλέπονται και από την ελληνική νομοθεσία. Σύμφωνα με άρθρο 27 του ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις ανωτέρω τεχνικές ελέγχου με τις οποίες μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων.

Επιλογή Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου

Στην πλειοψηφία των χωρών, το δικαίωμα χρήσης έμμεσων μεθόδων απορρέει από την αρχή που παρέχεται από τις φορολογικές αρχές για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τους φορολογικούς νόμους και τους φόρους που καταβάλλονται βάσει αυτών των νόμων. Στην αρχή η νομοθεσία και η νομολογία παρέχουν σε πολλές χώρες την δυνατότητα επιλογής μιας μεθόδου που είναι κατάλληλη ώστε να διαπιστωθεί ο οφειλόμενος φόρος ως μέσο για τον δίκαιο προσδιορισμό των εσόδων του φορολογουμένου. Η χρησιμοποίηση των έμμεσων τεχνικών προκειμένου να προσδιοριστεί πραγματικά η φορολογική υποχρέωση θα πρέπει να συνυπολογίζεται πως όταν ο ελεγκτής οδηγείται στο συμπέρασμα ότι φορολογική δήλωση του φορολογουμένου και τα υποστηρικτικά βιβλία και δεδομένα δεν αντικατοπτρίζουν ακριβώς το συνολικό φορολογητέο εισόδημα ή ότι υπάρχει εύλογη πιθανότητα εισοδήματος που δεν έχει δηλωθεί.

Επιπροσθέτως, ενδείξεις που δύναται να καταστήσουν υποχρεωτική τη χρησιμοποίηση μεθόδων αποτελεί η ύπαρξη στοιχείων καταθέσεων που είναι ανεξήγητα, η πραγματοποίηση τακτικών καταθέσεων από πλευράς του φορολογούμενου που χρησιμοποιεί μετρητά, η σημαντική αύξηση της καθαρής θέσης που δεν αντιστοιχεί στο εισόδημα που δηλώνεται, παρανομίες στα λογιστικά βιβλία που διατηρεί ο φορολογούμενος και οι μη δυνατοί μηχανισμοί του εσωτερικού ελέγχου, το να μην

υπάρχουν βιβλία και δεδομένα, ένας τρόπος ζωής που δεν είναι δυνατόν να υφίσταται σύμφωνα με το εισόδημα που δηλώνεται και άλλες περιπτώσεις που θα μπορούσαν να αποτελέσουν ενδείξεις παρανομίας και παραπληροφόρησης των ελεγκτικών αρχών.

Η επιλογή της έμμεσης μεθόδου της οποίας θα γίνει χρήση για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του φορολογουμένου ορίζεται από τα γεγονότα και τις περιστάσεις της κάθε υπόθεσης. Η επιλογή μιας έμμεσης μεθόδου αποτελεί σημαντικής σημασίας για τον αποδοτικότερο και αποτελεσματικότερο προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης. Έκαστη μέθοδος εμφανίζει τα δικά της στοιχεία και τις δικές της δυνατότητες. Το κατά πόσο υπάρχουν διαθέσιμα σχετικά στοιχεία αποτελεί κρίσιμο παράγοντα. Έμμεσες μέθοδοι που απαιτούν την ανάλυση του πλούτου και των ιδιωτικών δαπανών συμβάλλουν εν γένει στις πιο κατάλληλες για χρήση στην περίπτωση των φυσικών προσώπων.

Συνεπώς, οι παράγοντες που είναι αναγκαίο να συνυπολογίζονται, εφόσον επιλεγεί μία έμμεση μέθοδος, αποτελούν μεταξύ άλλων η σταθερότητα των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, η σταθερότητα της καθαρής θέσης, η υπέρβαση των εξόδων σε σύγκριση με τα έσοδα, η χρησιμοποίηση μετρητών για την πληρωμή των δαπανών, οι τραπεζικές πρακτικές του φορολογούμενου, η διαθεσιμότητα και η πληρότητα των λογιστικών βιβλίων και δεδομένων του φορολογούμενου, ο όγκος της παραγωγής και η ποικιλία των προϊόντων.

Εφαρμοζόμενες Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου

Η ελληνική νομοθεσία έχει παράσχει πολυετή εμπειρία στη χρήση τεχνικών έμμεσου ελέγχου, σκοπός της οποίας είναι η χρήση δεδομένων για την εύρεση αδήλωτων φορολογητέων υλικών μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για τα έσοδα κάθε πηγής και των πάσης φύσεως εξόδων που πραγματοποιήθηκαν, που η υπηρεσία διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Τα τελευταία έτη, μια σειρά νόμων και αποφάσεων προβλέπει την εφαρμογή των διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα: της ανάλυσης πηγής (source and application of funds method), της καθαρής θέσης (networth method) και των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method). Και οι τρεις αυτές τεχνικές στηρίζονται στην εποπτεία των συναλλαγών στις Τράπεζες που για να τύχουν εφαρμογής θα πρέπει ο φορολογούμενος να πραγματοποιεί τραπεζικές συναλλαγές. Στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: α) οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος που δεν έχουν ελεγχθεί, όπως περιγράφονται στο άρθρο 28 του Νόμου 4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, και β) οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος που δεν ελέγχθηκαν αναφορικά με τα φορολογούμενα φυσικά πρόσωπα σχετικά με τις διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Νόμου 4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013.

Οι τεχνικές αυτές θα πρέπει να λαμβάνουν χώρα κατά το διάστημα που διενεργείται ο τακτικός φορολογικός έλεγχος προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου και στην περίπτωση όπου υφίστανται αδικαιολόγητος πλουτισμός, όπως στην περίπτωση των περιουσιακών στοιχείων, όταν πραγματοποιούνται έξοδα τα οποία δεν μπορούν να δικαιολογηθούν είτε από τα ατομικά είτε οικογενειακά εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου, τα εισοδήματα που δηλώνονται από την άσκηση της ατομικής επιχείρησης ή ενός ελεύθερου επαγγέλματος που πλησιάζει στο αφορολόγητο όριο. Σ' αυτή την περίπτωση περιέρχονται και φυσικά πρόσωπα μέλη εταιρειών με αποτελέσματα που είναι ζημιογόνα και δεν τηρούνται ή δεν εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία ΚΦΔ, καθιστώντας βάσιμες τις υποψίες ή πληροφορίες ότι τελικώς το πραγματικό εισόδημα είναι πιο μεγάλο από αυτό που δηλώνεται και εμφανίζονται πληροφορίες για αδήλωτα και παράνομα εισοδήματα ή έξοδα.

Στις υποθέσεις αυτές περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος, του φορολογούμενου ή της συζύγου, βάσει της ΠΟΛ. 1050/2014, συνεχίζουν να μην έχουν ελεγχθεί. Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις και

αποφασίζεται η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, πραγματοποιείται η τεχνική έλεγχο που επιλέγεται με απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ έχοντας αιτιολόγηση ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή έλεγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία διαθέτει.

Η μεθοδολογία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου στηρίζεται στην αντίστοιχη που χρησιμοποιείται από την Αμερικάνικη Φορολογική Υπηρεσία (Internal Revenue Service). Η ελληνική νομοθεσία δραστηριοποιείται με την λογική ότι αν δεν μπορεί να αποδειχθεί μια νόμιμη πηγή εισοδήματος, αυτό θεωρείται ότι αποκτήθηκε από μη προσδιορισμένη πηγή και οφείλει να φορολογηθεί. Όταν ελέγχεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά οποία και οι δύο σύζυγοι είναι υποκείμενοι στις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. υπάρχει η δυνατότητα να επιλεγθεί διαφορετική μέθοδος έλεγχου για καθένα από τους φορολογούμενους. Σε αυτήν την περίπτωση, τα κοινά έξοδα διαιρούνται σύμφωνα με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα. Όπως και να έχει, οι έμμεσες μέθοδοι έλεγχου δύναται να συνδυαστούν με τις λοιπές διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

4.4 Ενδοομιλικές Συναλλαγές

4.4.1. Έννοια και Ορισμός των «Συνδεδεμένων Προσώπων»

Ως συνδεδεμένες θεωρούνται, εκείνες οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση έμμεσης ή άμεσης, οικονομικής εξάρτησης ή ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή έλεγχου, ειδικά εξαιτίας συμμετοχής της μίας στη διοίκηση της άλλης ή στο κεφάλαιο της άλλης ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο, όπως και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες τα παραπάνω δικαιώματα ή δυνατότητα επιρροής. Τα κριτήρια για την ύπαρξη σχέσης έμμεσης ή άμεσης, οικονομικής εξάρτησης ή ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή έλεγχου δεν είναι κοινά στο Διεθνές και στο Ελληνικό εμπορικό δίκαιο.

Συνεπώς, αναφορικά με τη σημασία των «συνδεδεμένων επιχειρήσεων», η ρύθμιση του άρθρου 9 του Πρότυπου Σύμβασης του (ΟΟΣΑ, 1977), χαρακτηρίζει ως συνδεδεμένες επιχειρήσεις δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις όταν η μία συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο της άλλης. Είναι αξιοσημείωτο ότι η σχέση συνεργασίας – εξάρτησης δύναται να προκύπτει και από το γεγονός ότι τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μιας επιχείρησης ενός συμβαλλόμενου κράτους και μιας επιχείρησης ενός άλλου συμβαλλόμενου κράτους (Φινοκαλιώτης, 2020).

Αναφορικά με την αντιμετώπιση των συναλλαγών που διενεργούνται μεταξύ των «συνδεδεμένων προσώπων», η παράγραφος 1 του άρθρου 50 προβλέπει ότι, σε περίπτωση που τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα εφαρμόζονταν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων (Φινοκαλιώτης, 2020), οποιαδήποτε κέρδη τα οποία δίχως τους όρους αυτούς θα είχαν λάβει χώρα από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

Σύμφωνα με το παραπάνω άρθρο της Σύμβασης στο μέτρο που η επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου κράτους συναλλάσσεται με συνδεδεμένη προς αυτή επιχείρηση, με συνέπεια να επικρατούν ή να επιβάλλονται στις εμπορικές τους σχέσεις όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ των ανεξαρτήτων επιχειρήσεων, τότε η αρμόδια φορολογική αρχή δύναται να προχωρήσει στην αναμόρφωση των κερδών της εταιρίας αυτής συμπεριλαμβάνοντας και τα κέρδη που θα είχε εάν οι συναλλαγές αυτές είχαν πραγματοποιηθεί με άλλη «ανεξάρτητη» επιχείρηση. Ειδικότερα, στα κέρδη της συνδεδεμένης εταιρίας δύναται να συμπεριληφθούν τα κέρδη εκείνα τα οποία θα είχαν επιτευχθεί, εάν δεν υπήρχε η συγκεκριμένη σχέση μεταξύ των συμβαλλομένων επιχειρήσεων.

Αναφορικά με το Ελληνικό Εμπορικό Δίκαιο (Φινοκαλιώτης, 2020), προσδίδει την υποχρέωση για κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όπου είναι μεγαλύτερη και με το άρθρο 2 του Ν. 4172/013, συνδεδεμένες καλούνται οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική.

Η σχέση μητρικής προς θυγατρική υφίσταται όταν παρουσιάζεται ένα από τα παρακάτω σχήματα:

- Το να συμμετέχει η μητρική εταιρία, άμεσα στο κεφάλαιο ή στα δικαιώματα ψήφου της θυγατρικής εταιρείας με ποσοστό άνω του 50%
- Το να υφίσταται ο άμεσος έλεγχος, της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου. Στην περίπτωση αυτήν, δεν βρίσκεται στην κατοχή της μητρικής εταιρείας το πλειοψηφικό πακέτο, των μετοχών ή των δικαιωμάτων ψήφου, όπως στην προηγούμενη περίπτωση. Η δυνατότητα του ελέγχου των δικαιωμάτων ψήφου από τη μητρική εταιρεία, προέρχεται από την ύπαρξη συμφωνιών μεταξύ εταίρων ή μετόχων
- Συμμετοχή της μητρικής εταιρείας στο κεφάλαιο της θυγατρικής, έχοντας το δικαίωμα να διορίζει ή να λήγει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της τελευταίας αυτής επιχείρησης. Είναι αξιοσημείωτο να τονιστεί ότι σ' αυτή την περίπτωση, η δυνατότητα της de facto επίδρασης κατά την εκλογή της διοίκησης δεν αρκεί. Είναι απαραίτητη η εξασφαλισμένη από νομικής πλευράς δυνατότητα επίδρασης του διορισμού της πλειοψηφίας των μελών του οργάνου της διοικήσεως.
- Άσκηση δεσπόζουσας επιρροής ή ελέγχου ή ύπαρξη ενιαίας διεύθυνσης. Ειδικότερα, σχετικά με τη σπουδαιότητα της δεσπόζουσας επίδρασης, ο νομοθέτης περιλαμβάνει αυτή τη νομική κατάσταση σύμφωνα με την οποία η «κυρίαρχη» επιχείρηση κατέχει τις ίδιες δυνατότητες επίδρασης πάνω στην επιχείρηση που εξαρτάται, καθώς και στην περίπτωση του ελέγχου, ή της επιρροής ή τέλος της ενιαίας διεύθυνσης, για αποφάσεις που σχετίζονται με τις λειτουργίες της εξαρτημένης επιχείρησης, όπως για παράδειγμα των επενδυτικών, των χρηματοδοτικών, των προμηθειών, των πωλήσεων και του προσωπικού.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 και του άρθρου 50 και 51 του Ν. 4172/2013 οι επιχειρήσεις οι οποίες δεν συνδέονται με τις σχέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 50 , υπόκεινται σε ενοποίηση εφόσον:

- Έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση και κατόπιν συμβάσεως που έχει συναφθεί μεταξύ τους ή με βάση τους όρους του καταστατικού τους
- Τα διοικητικά, τα διαχειριστικά ή τα εποπτικά όργανα των επιχειρήσεων που αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα τα οποία ασκούν τα καθήκοντα τους κατά τη διάρκεια της χρήσης και έως την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και δημοσίευση αυτών για την αποφυγή φαινομένων (Prem S., 2018) αθέμιτου ανταγωνισμού.

Τελικώς, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4172/2013 «*Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών*», ως συνδεδεμένες, θεωρούνται οι εταιρείες μεταξύ των οποίων υφίσταται :

- σχέση έμμεσης ή άμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης
- σχέση έμμεσης ή άμεσης ουσιώδους οικονομικής εξάρτησης
- σχέση ελέγχου που μπορεί να οφείλεται στη: συμμετοχή της μίας στο κεφάλαιο της άλλης
- συμμετοχής της μίας στη διοίκηση της άλλης, στη συμμετοχή των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων όπως και οι εταιρείες οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες εταιρείες τους τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής.

Συνοψίζοντας, καθίσταται αξιοσημείωτο το γεγονός ότι η σημασία των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, όπως αυτή οριοθετήθηκε από τον πρόσφατο φορολογικό νόμο, περικλείει μερικές διαφοροποιήσεις αναφορικά με την νομολογία έως την ψήφισή του, καθώς διευρύνει την έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δίχως να προσδιορίζει ποσοτικά και συγκεκριμένα κριτήρια (Taxheaven, 10-01-2015).

4.4.2. Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Ο «Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών» εισήχθη στην Ελλάδα με το άρθρο 26 του Νόμου 3728/2009 του Υπουργείου Ανάπτυξης, αλλά και της Απόφασης του Υπουργού Ανάπτυξης Α2- 8092/31.12.2008. Η παραπάνω απόφαση περιελάμβανε οδηγίες αναφορικά με τις καταστάσεις που υποβάλλονται αλλά και τις λύσεις σε ζητήματα πρακτικής, όπως τέθηκαν υπό μορφή ερωτημάτων στο Υπουργείο. Ειδικότερα, με βάση το άρθρο 26 του Νόμου 3728/2008, οι εταιρίες οποιουδήποτε τύπου και μορφής που λειτουργούν στην Ελλάδα, για τις συναλλαγές τους με εταιρίες που είναι συνδεδεμένες κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 («ενδοομιλικές συναλλαγές»), είναι υποχρεωμένες να τεκμηριώνουν τις τιμές σε αυτές τις συναλλαγές, με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης.

Στις ελεγχόμενες συναλλαγές δεν περιλαμβάνονται οι εξής:

- Συμβάσεις με ιδιώτες - φυσικά πρόσωπα.
- Συμβάσεις που δεν υπερβαίνουν τις €200.000,00. Στις συμβάσεις περιλαμβάνονται και οι προφορικές συμφωνίες οι οποίες τεκμηριώνονται από λογιστικές εγγραφές.
- Συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων που ο ετήσιος κύκλος εργασιών τους δεν είναι μεγαλύτερος του €5.000.000,00. Η απαλλαγή αίρεται κατά τον δεύτερο διαδοχικά χρόνο κατά τον οποίο η επιχείρηση ξεπερνά το παραπάνω όριο στο κύκλο εργασιών.
- Συναλλαγές το αντικείμενο των οποίων είναι μετοχές ή εταιρικά μερίδια. • Συναλλαγές το αντικείμενο των οποίων είναι μεταβίβαση κυριότητας ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων.
- Συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 27 επ. (Κεφ. ΣΤ') του Ν.3427/2005 (ΦΕΚ Α' 312/27-12-2005) περί τροποποίησης, αντικατάστασης και συμπλήρωσης των διατάξεων του Α.Ν. 89/1967 «Περί εγκαταστάσεως στην Ελλάδα αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών εταιριών».

Οι υπόχρεες επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν στη Διεύθυνση Ελέγχων της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου

Ανάπτυξης, εντός 4 μηνών και 15 ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους χρήσης, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία κάθε μίας από τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους, τις οποίες πραγματοποίησαν μέσα στη χρήση και πιο συγκεκριμένα:

- Το αντικείμενο κάθε συμφωνίας (π.χ. πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, δάνειο, παραχώρηση χρήσης δικαιωμάτων κ.λπ.).
- Τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου (επωνυμία, έδρα, αριθμός φορολογικού μητρώου).
- Τον τρόπο (προφορική συμφωνία, ιδιωτικό έγγραφο, συμβολαιογραφικό) και την ημερομηνία κατάρτισης κάθε συμφωνίας.
- Την αξία (ύψος) της συναλλαγής.
- Όλες τις ενδοομιλικές παραδόσεις αγαθών που τιμολογούνται από τρίτα μέρη (τριγωνικές συναλλαγές). Βάσει της Κατάστασης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, απευθύνεται έγγραφη αίτηση από την Υπηρεσία Εποπτείας της Αγοράς στην ελεγχόμενη εταιρία για την προσκόμιση του Φακέλου Τεκμηρίωσης.

Αντικείμενο του ελέγχου αποτελεί η διερεύνηση της τυπικής συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις που πηγάζουν από το Νόμο 4172/2013 και την Υπουργική Απόφαση Α2-8092/2008, και πιο ειδικά εάν τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται είναι σύμφωνα με τις αντίστοιχες διατάξεις, εάν ο προσδιορισμός των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει γίνει σύμφωνα με κάποια από τις αποδεκτές μεθόδους και τέλος, ότι η αντικειμενικότητα και η αξιοπιστία των στοιχείων δεν αμφισβητείται αιτιολογημένα. Οι ελεγκτές, που διενεργούν τον έλεγχο, δύναται να ζητήσουν επιπλέον πληροφορίες, όπως, γενικά και αναλυτικά καθολικά, ισοζύγια, οικονομικές καταστάσεις, διευκρινίσεις σε σχέση με τις συμμετοχές της υπό έλεγχο εταιρίας και τις μόνιμες εγκαταστάσεις της, όπως και πληροφορίες για το είδος των συμβάσεων με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Το Νομικό πλαίσιο της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών στην Ελλάδα πλαισιώνεται από τις διατάξεις του φορολογικού Νόμου 4172/2013 (κωδικοποιημένος με τον Ν. 5045/2023). Ο νόμος που εισήγαγε τον ορισμό των ενδοομιλικών συναλλαγών στην χώρα μας αλλά και την υποχρέωση των επιχειρήσεων για την υποβολή του Φακέλου Τεκμηρίωσης ήταν ο υπ' αριθ. 3728 του 2008 «Υπηρεσία

Εποπτείας Αγοράς και άλλες διατάξεις» του Υπουργείου Ανάπτυξης και συγκεκριμένα το άρθρο 26. Από τότε έχουμε μια σειρά από νόμους και ερμηνευτικές εγκυκλίους, οι οποίες αποσκοπούν τόσο στην ενσωμάτωση των παραπάνω διατάξεων στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην παροχή διευκρινιστικών οδηγιών σε σχέση με την εφαρμογή των διατάξεων στην πράξη, όπως ο Ν. 4254/2014 υποπαράγραφος Δ.2 του πρώου άρθρου που τροποποίησε το άρθρο 21 Ν. 4174/2013 ως προς τη χρονική διάρκεια κατάρσισης του φακέλου τεκμηρίωσης και οι ΠΟΛ. 1097/2014 και ΠΟΛ.1144/2014. Σημειώνεται ότι για τις χρήσεις 2010 και 2011, ισχύουν όσα προβλέπει ο Νόμος 3775/2009.

4.4.3 Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων (Arm' s length principle)

Η αρχή των ίσων αποστάσεων ή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς υπάρχει στο διεθνές προσκήνιο, ήδη, από τα πρώτα μισά του 20ου αιώνα μέσα από το μοντέλο φορολογικών συμβάσεων της Κοινωνίας των Εθνών. Το 1963 εμφανίστηκε ξανά στο άρθρο 9 του μοντέλου του Ο.Ο.Σ.Α. για τις φορολογικές συμβάσεις και, αργότερα, το 1980 υιοθετήθηκε και από τον Οργανισμό Ηνωμένων Εθνών (άρθρο 9 του μοντέλου συνθήκης μεταξύ αναπτυσσόμενων και αναπτυγμένων κρατών). Σήμερα, η εν λόγω αρχή γνωρίζει παγκόσμια αποδοχή και αποτελεί τη βάση ενός εκτεταμένου δικτύου διμερών φορολογικών συμβάσεων μεταξύ κρατών μελών του Ο.Ο.Σ.Α., καθώς και των κανόνων ενδοομιλικής τιμολόγησης, που υπάρχουν στις εσωτερικές νομοθεσίες των κρατών, μεταξύ των οποίων και της Ελλάδας (Μάλλιου, 2013).

Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες περί ενδοομιλικών τιμολογήσεων του Ο.Ο.Σ.Α. (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση: Ιανουάριος του 2022) επιχειρούν να προσφέρουν πρακτικές οδηγίες για την εφαρμογή της αρχής. Πρόκειται για ένα διεθνώς αποδεκτό πρότυπο τιμολόγησης (OECD, 2022) μεταξύ συνδεδεμένων μερών (προσώπων), το οποίο θα πρέπει να ακολουθείται για την τεκμηρίωση των τιμών χρέωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών (Αθανασάκη, 2015) . Σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής είναι εύλογη, όταν αντιστοιχεί στην τιμή, που θα είχαν

συμφωνήσει ανεξάρτητες μεταξύ τους επιχειρήσεις για μια παρόμοια συναλλαγή υπό παρόμοιες συνθήκες σε καθεστώς ελεύθερης αγοράς (Τσουρουφλής, 2010).

Συνιστά, ουσιαστικά, μια διαδικασία εξάλειψης όλων των «ευνοϊκών» όρων που δυνητικά θα μπορούσε να περιλαμβάνει μία ενδοομιλική τιμολόγηση εξαιτίας της εκάστοτε ειδικής σύνδεσης ή, άλλως, μια προσπάθεια τήρησης κοινών κανόνων, κατά τη διαδικασία τιμολόγησης, ανάμεσα σε συνδεδεμένα πρόσωπα και ανάμεσα σε ανεξάρτητα πρόσωπα (Ντρούκας, 2017).

Βάσει δε με τον ορισμό που δίνεται στην παρ.1 του άρθρου 9 του Προτύπου Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Ο.Ο.Σ.Α. «(όταν) στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων, γεννούνται ή επιβάλλονται συνθήκες ή/και όροι που είναι διαφορετικοί από εκείνους που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα τυχόν κέρδη που θα έπρεπε να έχουν πιστωθεί σε μία από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν έχουν πιστωθεί, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν ανάλογα». Η ανάγκη καθιέρωσης και τήρησης αυτής της αρχής προέρχεται από την ανακάλυψη ότι όταν οι συνδεδεμένες εταιρείες συναλλάσσονται μεταξύ τους, οι προκύπτοντες εμπορικοί και χρηματοοικονομικοί όροι ενδέχεται να μην επηρεάζονται άμεσα από τις δυνάμεις της ελεύθερης αγοράς.

Αντίθετα, δηλαδή, με τις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, που διεξάγονται, κατά κανόνα, σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού, όπου δεν υφίσταται η έννοια της κυριαρχικής ή/και δεσπόζουσας επιρροής, στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων λόγω της κεντρικής διοίκησης, της κοινής στρατηγικής (Ασημακόπουλος, 2016) και της δεσπόζουσας/κυριαρχικής επιρροής υιοθετείται τιμολογιακή πολιτική που δεν συνάδει με το επιχειρηματικό συμφέρον τους. Παρ' όλα αυτά, σύμφωνα και με την παρ. 1.2 της ενότητας Α του Κεφαλαίου Ι των Κατευθυντήριων Οδηγιών περί ενδοομιλικών τιμολογήσεων του Ο.Ο.Σ.Α (Ιανουάριος 2022), οι φορολογικές αρχές δεν πρέπει να θεωρούν *arguati* ότι, εάν δύο συνδεδεμένες επιχειρήσεις πραγματοποιούν συναλλαγές, επιχειρείται αμέσως η χειραγώγηση των κερδών τους και η μεταφορά φορολογητέας ύλης.

Αντιθέτως, είναι πιθανόν να υπάρχει μια πραγματική δυσκολία στον ακριβή και σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων προσδιορισμό της αντικειμενικής τιμής, εν τη απουσία δυνάμεων της αγοράς ή δυνάμει υιοθέτησης συγκεκριμένης εμπορικής στρατηγικής, παραδείγματος χάριν η χαμηλή τιμολόγηση για περιορισμένο χρονικό διάστημα για λόγους εισόδου σε μια ξένη αγορά (positioning) ή η μετακύλιση του κόστους λειτουργιών της κεντρικής διοίκησης. Τα πλεονεκτήματα, που παρέχει η υιοθέτηση της αρχής των ίσων αποστάσεων από τα κράτη, συνοψίζονται στην εξασφάλιση της ίσης φορολογικής μεταχείρισης συνδεδεμένων και ανεξάρτητων επιχειρήσεων, στην αποφυγή δημιουργίας φορολογικών πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων (OECD, 2023) που θα αλλοίωναν τις σχετικές ανταγωνιστικές θέσεις των μερών και στο γεγονός ότι λειτουργεί αποτελεσματικά στη μεγάλη πλειονότητα των συναλλαγών.

Για την αντιμετώπιση των ανωτέρω προκλήσεων θεσπίστηκε ο δεύτερος πυλώνας του Ο.Ο.Σ.Α. με τον οποίο ορίστηκε ένα ελάχιστο ποσοστό φόρου της τάξης του 15% επί των ενδοομιλικών τιμολογήσεων, βάσει του οποίου θα εξασφαλίζεται ότι μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες θα καταβάλλουν ένα ελάχιστο ποσοστό φόρου για το προκύπτον ενδοομιλικό τους έσοδο. Ο Δεύτερος Πυλώνας του Ο.Ο.Σ.Α. περιλαμβάνει ακόμη έναν κανόνα βάσει του οποίου προβλέπεται η επιβολή συμπληρωματικού κατά περίπτωση φόρου παρακράτησης σε κάποιες περιπτώσεις πληρωμών μεταξύ συνδεδεμένων μερών, οι οποίες δεν υπόκεινται σε ελάχιστο φορολογικό συντελεστή.

Ωστόσο, από την άλλη πλευρά, σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων συναντά πρακτικές δυσκολίες και είναι περίπλοκη ενώ δημιουργεί στρεβλώσεις (Boadway R., Tremblay J., 2023), στις επενδυτικές και οικονομικές αποφάσεις των επιχειρήσεων.

Αυτό συμβαίνει εξαιτίας της ύπαρξης ελάχιστων ή καθόλου άμεσων αποδείξεων σχετικά με τις προϋποθέσεις που θα είχαν θεσπιστεί από ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, σε εκείνες τις συναλλαγές που πραγματοποιούν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, εξαιτίας της σύνδεσής τους και των διαφορετικών εμπορικών συνθηκών που αντιμετωπίζουν, και τις οποίες δεν θα αναλάμβαναν οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις, ή σε επιχειρήσεις που ασχολούνται με την περατωμένη παραγωγή

προϊόντων υψηλής εξειδίκευσης με μοναδικά άυλα αγαθά ή/και με την παροχή υπηρεσιών εξειδίκευσης.

Περίπτωση όπου παρατηρούνται στρεβλώσεις στην ορθή αποτύπωση και μέτρηση της αποτελεί επίσης η λεγόμενη «αειφόρος ανάπτυξη», ήτοι η ανάγκη να καλυφθούν οι παρούσες ανάγκες χωρίς να διακυβεύεται η ικανότητα των μελλοντικών γενιών να ανταποκριθούν στις δικές τους ανάγκες. Η διαχείριση εταιρικής βιωσιμότητας (Greil et. all 2023) αναφέρεται σε προσεγγίσεις που αφορούν κοινωνικούς, περιβαλλοντικούς και οικονομικούς στόχους (ESG targets) αλληλένδετους μεταξύ τους. Ως εκ τούτου οι ESG στόχοι αποτελούν πρόκληση για τις εταιρείες μαζί με την ψηφιοποίηση και στρατηγική προτεραιότητα. Συνεπώς το ESG είναι επίσης σημαντικό για τους σκοπούς μεταβίβασης τιμών και αξίζει να αναληφθούν οι κατάλληλες πρωτοβουλίες ώστε οι πολυεθνικές εταιρείες να προσφύγουν στις κατάλληλες διεργασίες ούτως ώστε να ευθυγραμμιστούν με τους στόχους ESG. Η διεθνής κοινότητα θα πρέπει επίσης να σκεφτεί την επικαιροποίηση των κατευθυντήριων γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. προς την κατεύθυνση αυτή.

4.4.4 Μέθοδοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

- Παραδοσιακές Μέθοδοι

- A) Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP)
- B) Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (RPM)
- Γ) Μέθοδος του Κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (CPM)

-Μη Παραδοσιακές Μέθοδοι

- A) Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM)
- B) Μέθοδος επιμερισμού ή κατάτμησης των κερδών (PSM)
- Γ) Λοιπές μέθοδοι

4.4.5. Αντί - καταχρηστικοί Κανόνες

- 1.) Έλεγχος δαπανών που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.
- 2.) Κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς: συντελεστής φορολογίας είναι ίσος ή κατώτερος του 50% του φορολογικού συντελεστή στην Ελλάδα.
- 3.) Η Φορολογική Διοίκηση έχει την δυνατότητα να αγνοήσει κάθε τεχνητή διευθέτηση που στερείται οικονομικής ή εμπορικής σημασίας και αποβλέπει στην φοροαποφυγή και σε φορολογικά πλεονεκτήματα, δηλαδή συγκρίσεις των οφειλόμενων φόρων με τους φόρους που θα οφείλονταν χωρίς τη διευθέτηση.
- 4.) Η Φ.Δ. ελέγχει τα κέρδη, τα δικαιώματα, τους τόκους, τα μερίσματα κερδών από την πώληση μετοχών και κινητών περιουσιακών στοιχείων με έδρα σε άλλη χώρα, για τη φορολόγηση τους στην Ελλάδα, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε.

4.5 Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες

Το μη διανεμηθέν εισόδημα προσώπου, το οποίο είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα φορολογούμενου με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, εφόσον πληρούνται ταυτοχρόνως ορισμένες προϋποθέσεις:

- Συμμετοχή άμεσα ή έμμεσα στο κεφάλαιο ή στα κέρδη >50%
- Εγκατάσταση σε μη συνεργάσιμο κράτος ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς
- Εταιρεία που δεν είναι εισηγμένη σε οργανωμένη αγορά

- Άνω του 30% του εισοδήματος προ φόρων προέρχεται από τόκους, δικαιώματα, μερίσματα, ακίνητη περιουσία, κινητά περιουσιακά στοιχεία, τραπεζικές, ασφαλιστικές κλπ δραστηριότητες.

Όταν πρόκειται για φορολογικό κάτοικο Κ-Μ της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή κάτοικο χώρας Ε.Ο.Χ. και υφίσταται συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών, δεν εφαρμόζονται τα παραπάνω βέβαια όταν δεν συνιστά εικονική κατάσταση.

4.6 Πολυμερείς έλεγχοι

“Διμερείς ή πολυμερείς είναι οι φορολογικοί έλεγχοι (Μάτσος Ι. Γεώργιος, 2018) που πραγματοποιούνται από τις φορολογικές αρχές δύο ή, αντίστοιχα, περισσότερων από δύο κρατών μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών συνεργαζόμενων με την Ε.Ε. στον κλάδο της φορολογίας”.

Το θεσμικό πλαίσιο που περικλείει αυτούς τους ελέγχους περιέρχεται στον Κανονισμό 1286/2013, όπου αποτυπώνεται και η αντίστοιχη ορολογία του «πολυμερούς» ή «διμερούς» ελέγχου. Ο Κανονισμός αυτός καθορίζει το πρόγραμμα δράσης Fiscalis 2020, που καλύπτει την περίοδο 2014-2020. Στο πρόγραμμα Fiscalis συμμετέχουν, εκτός από τα 28 κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι υποψήφιες προς ένταξη χώρες, οι δυνάμει υποψήφιες χώρες, καθώς και οι χώρες της λεγόμενης «Ευρωπαϊκής Πολιτικής Γειτονίας». Οι τελευταίες χώρες συμμετέχουν υπό την προϋπόθεση ότι η νομοθεσία τους και οι διοικητικές τους πρακτικές βρίσκονται πλέον σε ικανοποιητικό βαθμό προσέγγισης με την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Η μελέτη του ίδιου του Κανονισμού 1286/2013 δεν κάνει κάποιον που αναζητεί πληροφορίες για τους διμερείς/πολυμερείς ελέγχους πιο συνετό. Ως στόχοι του προγράμματος αναφέρονται αόριστα η βελτίωση της ορθής λειτουργίας των φορολογικών συστημάτων, η ενίσχυση της συνεργασίας, η καταπολέμηση της «φορολογικής απάτης», της φοροδιαφυγής και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Στο άρθρο 7 παράγραφος 1 του Κανονισμού αναφέρονται οι πολυμερείς και οι διμερείς

έλεγχοι ως μία από τις κοινές δράσεις που επιλέγονται του προγράμματος Fiscalis 2020. Σύμφωνα με το άρθρο 8 παράγραφος 1 του Κανονισμού, η συμμετοχή των κρατικών αρχών της φορολογίας στις κοινές δράσεις, συνεπώς και οι πολυμερείς έλεγχοι, αποτελούν εθελοντική συμμετοχή και όχι υποχρεωτική. Συνεπώς τα εργαλεία δράσης των πολυμερών ελέγχων πρέπει να αναζητηθούν στα υπάρχοντα εργαλεία που προβλέπει το γενικό ενωσιακό δίκαιο της φορολογίας. Μεταξύ αυτών ξεχωρίζουν οι δυνατότητες διοικητικής συνεργασίας που προβλέπει η Οδηγία 2011/16/ΕΕ («Οδηγία»), της οποίας έχει γίνει ενσωμάτωση με το ελληνικό δίκαιο με το νόμο 4170/2013, όπως κωδικοποιήθηκε με το Ν. 5047/2023 και ισχύει.

Βάσει του άρθρου 3 ν. 4170/2013 (άρθρο 2 της Οδηγίας) κωδικοποιημένος με τον Ν. 5047/2023, η ευρωπαϊκή διοικητική συνεργασία εφαρμόζεται «σε όλους τους φόρους κάθε τύπου που εισπράττονται από την Ελλάδα ή από κράτος-μέλος εξ ονόματος του ή από εδαφικές ή διοικητικές υποδιαιρέσεις του, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών αρχών του». Οπότε, οι πολυμερείς έλεγχοι δεν περιορίζονται στον ΦΠΑ, αλλά επεκτείνονται και στη φορολογία εισοδήματος καθώς και σε κάθε άλλη φορολογία, κρατική ή τοπική.

Όσον αφορά την απάτη στον Φ.Π.Α. η φοροδιαφυγή μέσω Φ.Π.Α. έχει διάφορες μορφές, από την μη εγγραφή των υπόχρεων προσώπων στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών Φ.Π.Α. (V.I.E.S) έως τις περίπλοκες υποθέσεις με απάτες μέσω παράνομων επιστροφών Φ.Π.Α.. Δεδομένης της παράνομης φύσης των εν λόγω δραστηριοτήτων, (Andrew C., Baer K., 2023), υπάρχουν λίγες δημοσιευμένες εκτιμήσεις για τον αντίκτυπο της απάτης του κενού Φ.Π.Α. όσον αφορά στα φορολογικά έσοδα. Το κενό στον Φ.Π.Α. αντικατοπτρίζει τα συνολικά επίπεδα φοροδιαφυγής.

Με βάση έρευνες που διεξήγαγε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στις χώρες μέλη της Ε.Ε. το 2013 και το 2015-2019, το κενό Φ.Π.Α. στα κράτη μέλη το 2013 ήταν περίπου 170 δις. Ευρώ εκ των οποίων η διασυνοριακή απάτη μέσω παράνομων επιστροφών έφτανε τα 50 δις ευρώ και το υπόλοιπο αφορούσε απλήρωτες υποχρεώσεις Φ.Π.Α. και πτωχεύσεις. Το 2019 το κενό Φ.Π.Α. σε επίπεδο Ε.Ε. ανερχόταν σε 134 δις ευρώ σε ονομαστικούς όρους και 10,3% εκφρασμένο ως μερίδιο των συνολικών φορολογικών υποχρεώσεων Φ.Π.Α..

Μία άλλη μορφή απάτης συνίσταται στις εταιρείες βιτρίνες, οι οποίες δεν έχουν ενεργή επιχειρηματική δράση ή επιρροή σε μία οικογένεια συνδεδεμένων εταιρειών. Οι εταιρείες αυτές ωστόσο στοχεύουν στη διάπραξη οικονομικών εγκλημάτων μπαίνοντας «μπροστά» και αποκρύπτοντας την πραγματική αλήθεια αυτών που έχουν τον έλεγχο των εταιρειών. Σε μία έρευνα των (Nielsen and Sharman, 2022), αναδείχθηκε κρίσιμης σημασίας, η επιβολή ισχυρότερων και ενιαίων ρυθμίσεων διαφάνειας. Την προσπάθεια αυτή θα ενισχύσουν οι αλλαγές στους κανόνες της Financial Action Task Force (F.A.T.C.) ή Ομάδας Χρηματοοικονομικής Δράσης για την πρόληψη του Ξεπλύματος Χρήματος και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και της Σύστασης 24, ως προς την πραγματική ιδιοκτησία των νομικών προσώπων.

Μία νέα μορφή φορολογικής απάτης συνίσταται στην απάτη μέσω ψηφιακών πλαφορμών, οι οποίες συναντώνται ευρέως τα τελευταία χρόνια. Ο (Persianni, 2023) αναφέρει ότι η Οδηγία 2021/514/ΕΕ (DAC7) απαιτεί από τους χειριστές ψηφιακών πλατφορμών να συμμορφώνονται και υποχρεούνται να αποκαλύπτουν το σύνολο των τιμημάτων τα οποία καταβάλλει ο πελάτης και καταλήγει ότι είναι κρίσιμης σημασίας το να παρέχονται ακριβείς πληροφορίες σχετικά με τους λογιστικούς και φορολογικούς χειρισμούς, ώστε να αποφεύγεται ο κίνδυνος της φοροδιαφυγής.

Ανάμεσα στα εργαλεία συνεργασίας που περιλαμβάνει η Οδηγία, κεντρική θέση για τους πολυμερείς/διμερείς ελέγχους κατέχει αναμφίβολα ο θεσμός των «ταυτόχρονων ελέγχων», σύμφωνα με το άρθρο 13 παράγραφος 1 του Νόμου 5047/2023 (άρθρο 12 της Οδηγίας). Σύμφωνα με αυτή τη διάταξη προβλέπεται ότι : «Δύο ή περισσότερα κράτη-μέλη μπορούν να συμφωνήσουν για τη διενέργεια ταυτόχρονων ελέγχων, το καθένα από το έδαφος του, σε έναν ή περισσότερους υπόχρεους σε φορολογίες που προβλέπονται στο άρθρο 3, κοινού ή συμπληρωματικού ενδιαφέροντος για τα εν λόγω κράτη-μέλη, με σκοπό την ανταλλαγή πληροφοριών που συγκεντρώνονται από τους ελέγχους αυτούς.»

Στην κατεύθυνση αυτή, της διευκόλυνσης της ανταλλαγής των πληροφοριών για την πάταξη της διεθνούς φοροδιαφυγής και του οικονομικού εγκλήματος εργάστηκαν οι (Brun J-P et.all., 2022), κάνοντας κάποιες συστάσεις μέσα από την έρευνα τους, όπως το

να ξεπερνώνται τα νομοθετικά, νομικά και διοικητικά εμπόδια. Σε αυτό θα βοηθούσε η ανάπτυξη εσωτερικών πρότυπων λειτουργικών διαδικασιών που να διέπουν την ανταλλαγή πληροφοριών, με ακριβείς οδηγίες ως προς τη φύση των προς κοινή χρήση πληροφοριών, τη χρονική διάρκεια και τα ακριβή βήματα που πρέπει να ακολουθούνται.

Ακόμη η βελτίωση της διαθεσιμότητας και της συλλογής πληροφοριών, με τη θέσπιση και την εφαρμογή κοινών νομικών διατάξεων σε περιπτώσεις ανεξήγητου πλουτισμού ή παράνομου πλουτισμού για τη διευκόλυνση της ανάκτησης πληροφοριών που αφορούν τα περιουσιακά στοιχεία των εν λόγω υποκειμένων. Επίσης η εισαγωγή πλαισίων πραγματικής ιδιοκτησίας, τα οποία να καλύπτουν όλες τις νομικές οντότητες και τα πρόσωπα.

Επιπρόσθετα με το να ξεπεραστούν τα επιχειρησιακά εμπόδια στην αναλλαγή πληροφοριών με την υιοθέτηση μοντέλων συνεργασίας μεταξύ των φορέων και η δημιουργία ασφαλών συστημάτων επικοινωνίας με την προστασία των δεδομένων και δικλείδες ασφαλείας για την αποφυγή της κακής χρήσης αυτών των δεδομένων και τέλος με την υπέρβαση των πολιτικών και πολιτιστικών εμποδίων.

Στην Ελλάδα τώρα ένας έλεγχος πολυμερής που βασίζεται στη μέθοδο του «ταυτόχρονου ελέγχου» είναι πάντοτε, ως προς την ελληνική του διάσταση, έλεγχος που πραγματοποιείται από τις αρμόδιες ελληνικές φορολογικές αρχές, δηλαδή την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων. Επιπλέον, λαμβάνει χώρα είτε μετά από πρωτοβουλία των εθνικών αρχών, είτε έπειτα από αίτημα των ξένων αρχών. Ενώ οι παράλληλοι έλεγχοι που πραγματοποιούνται σε άλλα κράτη μέλη ή και σε έτερα κράτη του προγράμματος Fiscalis, στοχεύουν μονάχα στο να παρέχουν πληροφορίες αναφορικά με τις εθνικές αρχές ή αντίστροφα. Με λίγα λόγια, το αποτέλεσμα των ελέγχων στα άλλα κράτη δεν καθίσταται δεσμευτικό για τις ελληνικές αρχές ή για τις αλλοδαπές αρχές, αντιστρόφως, αλλά υπόκειται σε αξιολόγηση και αξιοποίηση από τις ελληνικές ή ξένες αρχές, αντιστοίχως.

Αυτό καταδεικνύει το γεγονός ότι οι διμερείς ή πολυμερείς έλεγχοι λαμβάνουν χώρα για τον λόγο ότι έκαστο κράτος είναι υποχρεωμένο να σέβεται την κυριαρχία και

την εξουσία σε δημόσιο επίπεδο των λοιπών κρατών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι ελληνικές αρχές δεν έχουν την δυνατότητα ελέγχου των φορολογικών περιστατικών που πραγματοποιούνται εκτός του ελληνικού εδάφους. Ωστόσο, έχουν την δυνατότητα να αιτηθούν τη συνεργασία σε ελεγκτικό επίπεδο των φορολογικών αρχών του κράτους όπου αναλόγως της περιπτώσεως σκοπεύουν να πραγματοποιηθεί ο αντίστοιχος έλεγχος.

Οι πολυμερείς έλεγχοι μπορούν να έχουν και θετικές επιπτώσεις στους φορολογούμενους, στη περίπτωση για παράδειγμα που διεξάγονται για ζητήματα ενδοομιλικής τιμολόγησης. Η διόρθωση των τιμών προς το δυσμενέστερο σε μια έννομη τάξη, δίχως αντίστοιχη διόρθωση των τιμών προς το ευνοϊκότερο στην έννομη τάξη της αντισυμβαλλόμενης εταιρίας, με την οποία έγιναν οι ενδοομιλικές συναλλαγές, των οποίων οι τιμές διορθώνονται, κατευθύνεται αναπόφευκτα στη διπλή φορολόγηση του επιπλέον εισοδήματος που καταλογίζουν οι εγχώριες αρχές στο πλαίσιο των ελέγχων ενδοομιλικής τιμολόγησης. Στην περίπτωση που οι ελεγκτικές αρχές και των δύο ή περισσότερων εμπλεκόμενων κρατών συντονιστούν στο πλαίσιο ενός παράλληλου, διμερούς ή πολυμερούς ελέγχου, τότε είναι δυνατόν οι αρχές να περικλείουν η μία τα ευρήματα της άλλης και να υπάρξει ταυτόχρονη διόρθωση των τιμών και στα δύο ή περισσότερα εμπλεκόμενα κράτη, σε άλλα προς τα πάνω και σε άλλα προς τα κάτω, δίχως να τεθεί διπλή φορολόγηση.

Εν κατακλείδι, στη περίπτωση αυτού του ελέγχου, ο φορολογούμενος θα μπορούσε ακόμη και με δική του πρωτοβουλία να αιτηθεί την διεξαγωγή παράλληλου ελέγχου, εάν βάσει ενδείξεων θεωρεί ότι κάτι τέτοιο θα μπορούσε να μειώσει τη συνολική του φορολογική επιβάρυνση σε επίπεδο ομίλου. Εντός αυτού του πλαισίου του προηγούμενου προγράμματος Fiscalis για τα χρόνια 2008-2013 είχε εκδοθεί η Πολ. 1172/2008. Ωστόσο, δεν διαφαίνεται κάποια καινούργια ερμηνευτική εγκύκλιος αναφορικά με θέματα πολυμερών ελέγχων. Η κεντρική ευθύνη για όλα τα ζητήματα διοικητικής συνεργασίας με την Ευρωπαϊκή Ένωση ανήκει, σύμφωνα με το άρθρο 5 παράγραφος 1 του Νόμου 5047/2023, στη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ενώ ως «τμήματα διασύνδεσης» ορίζονται η Διεύθυνση Ελέγχων και η Διεύθυνση Στρατηγικής Τελωνειακών Ελέγχων και Παραβάσεων της Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων. Σύμφωνα με την εφαρμογή του

άρθρου 5 παράγραφος 5 του Νόμου 5047/2023 που αποδίδει σχετική εξουσία του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής των Δημοσίων Εσόδων, με τις Αποφάσεις Πολ. 1130/2017 και 1184/2017, όπου ορίστηκαν συγκεκριμένες αρμοδιότητες ανταλλαγής πληροφοριών για το ΣΤ΄ Τμήμα Αυτόματης Ανταλλαγής Πληροφοριών και Υποδοχής Στοιχείων της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

4.7 Η χρησιμότητα των Νέων Μορφών Ελέγχου

Εντός του πλαισίου των φορολογικών ελέγχων κατά τα τελευταία χρόνια, πέρα από τον τακτικό ή πλήρη και παραδοσιακό τρόπο ελέγχου, όπως πηγές προέλευσης των εισοδημάτων, σωστή απεικόνιση στις φορολογικές δηλώσεις και στα λογιστικά βιβλία, ορθή έκπτωση δαπανών και άλλα, λαμβάνουν χώρα και οι επονομαζόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου, διαμέσου των οποίων οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές τίθενται σε θέση να καθορίσουν τα εισοδήματα ενός φορολογούμενου, για παράδειγμα μέσω κάποιου εμβάσματος στο εξωτερικό.

Η ανάπτυξη των έμμεσων τεχνικών ελέγχου βασίζεται κατά κύριο λόγο σε δύο βασικούς πυλώνες, αφενός στην ανάπτυξη των τεχνολογικών μέσων για τη συλλογή, καταγραφή και επεξεργασία δεδομένων και αφετέρου στην άρση του τραπεζικού απορρήτου και ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ κρατών. Οπότε λαμβανομένου υπόψη ότι βρίσκεται στη διάθεση των φορολογικών αρχών ένα ευρύ φάσμα πληροφοριών από διάφορες πηγές, για παράδειγμα οι Τράπεζες, χρηματιστήριο-αποθετήριο τίτλων, ΔΕΚΟ κ.λπ., οι ελεγκτικές αρχές έχουν την δυνατότητα να εξάγουν πιο ασφαλή συμπεράσματα και να καθορίσουν την φορολογητέα ύλη του φορολογούμενου που ελέγχεται, την οποία ο τελευταίος είναι πιθανό να έκρυβε μέχρι πρότινος από τη φορολογική διοίκηση.

Η πρώτη θεσμοθέτηση των έμμεσων τεχνικών ελέγχων ξεκίνησε στις αρχές του 2012 με το άρθρο 67 β του Νόμου 2238/1994 πριν αντικατασταθούν από το άρθρο 28 του Νόμου 4172/2013 και το άρθρο 27 του Νόμου 4174/2013 και μεταγενέστερες εγκυκλίους. Οι καινούργιες αυτές τεχνικές αποτελούν ένα συμπληρωματικό εργαλείο ελέγχου το οποίο προσφέρει την δυνατότητα στις ελεγκτικές αρχές, παράλληλα με τις

παραδοσιακές μεθόδους έλεγχου, οι οποίες στηρίζονται κατά βάση στα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται, όπως και στα στοιχεία των φορολογικών δηλώσεων, να προσδιορίσουν τη φορολογητέα ύλη σύμφωνα με την κινητή και ακίνητη περιουσία, τα εισοδήματα και της πραγματικές δαπάνες.

4.8 Η Σημασία της Χρήσης Ηλεκτρονικών Πληροφοριακών Συστημάτων στη Φορολογική Διοίκηση

Κατά την τελευταία δεκαετία, οι κυβερνήσεις και οι άλλοι δημόσιοι οργανισμοί έχουν αρχίσει να αναγνωρίζουν όλο και περισσότερο τη σημασία της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης (e - governance), η οποία αφορά ολόκληρο το φάσμα των πολιτών και των επιχειρήσεων που έχουν ψηφιακές συναλλαγές με τους δημόσιους οργανισμούς, καθώς και τη συνεχή πίεση για αποδοτικότερη και αποτελεσματικότερη παροχή υπηρεσιών. Σήμερα σύμφωνα με μελέτη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (European Commission, 2016) το 2016 σχετικά με τις υπηρεσίες της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης στην Ε.Ε. προκύπτει ότι οι ηλεκτρονικές δημόσιες υπηρεσίες καθίστανται όλο και πιο προσιτές σε ολόκληρη την Ευρώπη, ενώ πλέον το 81%, αυτών των υπηρεσιών, είναι διαθέσιμο στο διαδίκτυο.

Η ηλεκτρονική διακυβέρνηση (Siau and Long, 2005) μπορεί να χωριστεί σε τέσσερις κατηγορίες: Κυβέρνηση προς Κυβέρνηση [Government to Government (G2G)], Κυβέρνηση προς Επιχειρήσεις [Government to Business (G2B)], Κυβέρνηση προς Εργαζομένους Government to Employees (G2E) και Κυβέρνηση στους πολίτες Government to Citizens (G2C). Στην προσέγγιση του ο (Buckley, 2003), αναφέρει ότι η ηλεκτρονική διακυβέρνηση (e-government) και οι ηλεκτρονικές δημόσιες υπηρεσίες (e-public) πρέπει να αναγνωρίζονται ως δυο διαφορεικά πράγματα.

Η ηλεκτρονική διακυβέρνηση σημαίνει ότι παρέχει στους πολίτες κυβερνητικές πληροφορίες και προωθεί την ενεργό συμμετοχή και διαβούλευση των πολιτών. Με άλλα

λόγια, μπορούμε να την ονομάσουμε ή να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνει την ηλεκτρονική δημοκρατία (e-democracy).

Αφ' ετέρου, οι ηλεκτρονικές δημόσιες υπηρεσίες (e-public), συνήθως καλούνται ως ηλεκτρονική διοίκηση (e-administration), αφορούν την παροχή δημόσιων υπηρεσιών στους πολίτες, τους επιχειρηματικούς εταίρους και τους προμηθευτές και όσους δουλεύουν στον κυβερνητικό τομέα μέσω ηλεκτρονικών μέσων, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών, της επικοινωνίας, της αλληλεπίδρασης, της σύναψης συμβάσεων και των συναλλαγών. Στη σημερινή εποχή οι πολίτες επιθυμούν ταχύτατες, με διαφάνεια και ποιότητα παρεχόμενες κυβερνητικές υπηρεσίες και η δημόσια διοίκηση πρέπει να φροντίσει και τα τρία κριτήρια. Συνεπώς, καθίσταται αντιληπτό ότι η ηλεκτρονική διακυβέρνηση ενδυναμώνει την παροχή κυβερνητικών υπηρεσιών προς τους πολίτες, την αλληλεπίδραση της κυβέρνησης και της βιομηχανίας, την παροχή πληροφοριών στους πολίτες, και η διαχείριση της κυβέρνησης γίνεται πιο αποτελεσματική (Raghunahan et.al., 2015).

Η τεχνολογία της πληροφορίας κατέχει πια κεντρική θέση αποσκοπώντας στην αποδοτικότερη διαχείριση των συστημάτων φορολογίας. Στις περιπτώσεις που οι επενδύσεις στην τεχνολογία της πληροφορίας είχαν θεωρηθεί παλαιότερα ως «πολυτέλεια» από τις διοικήσεις, οι πρακτικές των επιχειρήσεων που εξελίσσονταν ανά τον κόσμο σήμερα έχουν ως απαίτηση πια μία αποτελεσματικότερη, περατωμένη, με ακρίβεια και διαδραστική ικανότητα αντιμετώπισης της διαχείρισης του συνολικού συστήματος των εσόδων φορολογίας τόσο στο εσωτερικό του κράτους όσο και εκτός συνόρων του.

Οι φορολογικές διοικήσεις πρέπει να είναι σε θέση να αντιμετωπίζουν τον αυξανόμενο αριθμό φορολογουμένων και την αυξανόμενη ποσότητα πληροφοριών που απαιτούνται για τη διαχείριση της πολυπλοκότητας των αλληλεπιδράσεών τους. Επιπλέον, έχουν ανάγκη από πιο μεγάλη διαφάνεια στις λειτουργίες τους, πιο μεγάλη αποδοτικότητα και ανταπόκριση στις ανάγκες τόσο των φορολογούμενων όσο και της κυβέρνησης (Cotton and Dark, 2017). Ωστόσο, ανεξαρτήτως της προελεύσεως και της ιδιαιτερότητας τους περιβάλλοντος εντός του οποίου αναπτύχθηκαν τα συστήματα

φορολογικών αρχών, οι αρχές στο σύνολό τους ενδιαφέρονται για τις λύσεις της τεχνολογίας που δύναται στο μέλλον να προβούν στην βελτίωση της απόδοσής τους.

Η εφαρμογή της τεχνολογίας των πληροφοριών με επιτυχία θα προσδιορίσει την επιτυχία των φορολογικών αρχών στο μέλλον τόσο αναφορικά με την διαχείριση των κινδύνων σχετικά με την φορολογική συμμόρφωση των πολιτών όσο και στην καταπολέμηση των αυξανόμενων προσδοκιών για τις προσφερόμενες υπηρεσίες (OECD, 2016). Μάλιστα, όπως επισημαίνεται και στην έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (2016) αναφορικά με την ηλεκτρονική διακυβέρνηση ο επιτυχημένος ψηφιακός μετασχηματισμός της διοίκησης εξαρτάται όχι μόνο από την εφαρμογή νέων τεχνολογιών, αλλά και από τη μετατροπή οργανισμών για να επωφεληθούν από τις δυνατότητες που προσφέρουν οι νέες τεχνολογίες.

Επομένως, πέρα από την γενικότερη καθοδήγηση αναφορικά με την επίτευξη της μεταβολής, αναγκαία προϋπόθεση καθίσταται το γεγονός ότι οι άνθρωποι στο σύνολό τους σε ένα οργανισμό, η ηγεσία, οι επαγγελματίες της πληροφορικής και οι εργαζόμενοι σε λοιπά τμήματα, πρέπει να διαθέτουν όλες αυτές τις δεξιότητες προκειμένου να μπορούν να δεχτούν την τεχνολογία. Αν και δεν υφίστανται ακριβείς αριθμοί αναφορικά με τις ψηφιακές δεξιότητες των υπαλλήλων του δημόσιου τομέα (European Commission, 2016), υπάρχουν ποικίλες έρευνες που αφήνουν να εννοείται ότι είναι αναγκαία η σοβαρή εργασία προκειμένου να διασφαλιστεί ότι ο δημόσιος τομέας δύναται να επιταχύνει τον ψηφιακό του μετασχηματισμό (Jimenezetal, 2013).

Μέσα στα πλαίσια μίας διαρκούς καινοτομίας της τεχνολογίας και της επιχειρηματικής μεταβολής, οι φορολογικές αρχές στο σύνολο του κόσμου χρησιμοποιούν λύσεις της τεχνολογίας των πληροφοριών προκειμένου να καλύψουν τις ανάγκες τους σε επίπεδο επιχειρήσεων και στρατηγικών. Οι σύγχρονες τεχνολογικές λύσεις (Jimenezetal, 2013) για τις φορολογικές διοικήσεις, αν και ποικίλες, περιλαμβάνουν τις ίδιες τέσσερις βασικές δυνατότητες:

- Ένα βασικό (ηλεκτρονικό) φορολογικό σύστημα το οποίο πρέπει να παρέχει υποστήριξη, αυτοματοποίηση, διαχείριση ροής των εργασιών και τις κατάλληλες εξουσιοδοτήσεις διαχείρισης των λειτουργιών της φορολογικής διοίκησης.

- Ένα σύστημα e-tax το οποίο πρέπει να παρέχει πληροφορίες, εκπαίδευση και υποστήριξη στους φορολογούμενους και θα πρέπει να κάνει τη φορολογική συμμόρφωση και τη διοίκηση ευκολότερη.
- Ένα σύστημα παρακολούθησης της συμμόρφωσης το οποίο θα πρέπει να εφαρμόζει διαδικασίες ανάλυσης κίνδυνου για την ανίχνευση και αποτροπή της μη συμμόρφωσης και
- Ένα σύστημα διαχείρισης πληροφοριών το οποίο θα κάνει τη συλλογή και τη διάδοση πληροφοριών απόδοσης ευκολότερη τόσο για το προσωπικό όσο και για τη διοίκηση.

Παρ' όλο που οι δυνατότητες των σύγχρονων λύσεων πληροφορικής για τη φορολογική διοίκηση είναι πανομοιότυπες, οι προσεγγίσεις εφαρμογής διαφέρουν. Οι προσαρμοσμένες στις ανάγκες των πελατών και οι εμπορικές λύσεις off-the-shelf αποτελούν δύο παραδείγματα προσεγγίσεων υλοποίησης που δύναται να χρησιμοποιηθούν για τον εντοπισμό των διαφορών. Οι λύσεις προσαρμοσμένες στις ανάγκες πελατών, που αναπτύσσονται από τους πωλητές ή από τους ίδιους τους πελάτες, είναι εφάπαξ λύσεις που εξυπηρετούν συγκεκριμένες και συνήθως τρέχουσες επιχειρηματικές διαδικασίες. Επιτρέπουν στις υπηρεσίες φορολογικής διοίκησης να ελέγχουν καλύτερα το σύστημα, συχνά έχουν χαμηλότερο αρχικό κόστος, μπορούν να χρησιμοποιούν την εσωτερική εμπειρία και τα συστήματα και είναι σχετικά εύκολο να εφαρμοστούν βήμα προς βήμα.

Παρ' όλα αυτά, οι προσαρμοσμένες στις ανάγκες του πελάτη λύσεις είναι εξαρτώμενες από την εσωτερική τεχνογνωσία (Alm, 2021), η οποία μπορεί να είναι δύσκολο να αποκτηθεί ή και να διατηρηθεί. Με τις προσαρμοσμένες λύσεις, μπορεί να είναι δύσκολο για τις υπηρεσίες φορολογικής διοίκησης να συμβαδίζουν με τις τεχνολογικές καινοτομίες. Οι λύσεις Commercial off-the-shelf είναι έτοιμες, κατασκευασμένες από προμηθευτές και μεταβιβάσιμες, σχεδιασμένες να φιλοξενούν κορυφαίες πρακτικές στις επιχειρηματικές διαδικασίες. Παρέχουν τεχνολογία αιχμής με ταχύτερα χρονοδιαγράμματα υλοποίησης, ελέγχονται αυστηρά, κατανέμουν το κόστος ανάπτυξης μεταξύ των χρηστών και με το πέρασμα του χρόνου δύναται να έχουν

μικρότερο συνολικό κόστος ιδιοκτησίας από τις προσαρμοσμένες στις ανάγκες του πελάτη λύσεις.

Ωστόσο, οι λύσεις Commercial off-the-shelf απαιτούν πρακτική άσκηση και παρέχουν πιο μικρό έλεγχο της λειτουργικότητας, της υποστήριξης, της συντήρησης και των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας (Cotton and Dark, 2017). Αν και όλα τα φορολογικά συστήματα δεν είναι ίδια εντούτοις σε όλα τα φορολογικά συστήματα οι απαιτήσεις είναι ίδιες - πρέπει να ταυτοποιούν τους φορολογούμενους, να επεξεργάζονται τις πληροφορίες, ώστε να γνωρίζουν ποιος χρωστάει χρήματα σε ποιον και να εισπράττουν τους φόρους.

Τα κύρια λειτουργικά συστατικά στοιχεία του βασικού ηλεκτρονικού συστήματος της φορολογικής διοίκησης πρέπει να είναι τα εξής:

- Ένα σύστημα Καταχώρισης των φορολογουμένων
- Ένα σύστημα Επεξεργασίας των πληρωμών
- Ένα σύστημα Επεξεργασίας των φορολογικών δηλώσεων - Ένα Λογιστικό σύστημα για τους φορολογουμένους και για τα έσοδα
- Ένα σύστημα Υποστήριξης με ημερολόγιο συμβάντων, όπως για παράδειγμα προθεσμίες υποβολής δηλώσεων.
- Ένα σύστημα Διαχείρισης των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων
- Ένα σύστημα Διαχείρισης Υποθέσεων - Ένα σύστημα Υποστήριξης Ελέγχου
- Ένα σύστημα Υπηρεσιών για τους φορολογουμένους
- Ένα σύστημα Αναφοράς και Πρόβλεψης εσόδων
- Ένα σύστημα Ανάλυσης.

Ειδικότερα για το σύστημα υποστήριξης του ελέγχου αυτό θα πρέπει να υποστηρίζει τις παρακάτω λειτουργίες (Cotton and Dark, 2017):

- Τη διεξαγωγή οικονομικής ανάλυσης των φορολογικών δηλώσεων και άλλων δεδομένων για την αυτόματη επιλογή υποθέσεων για έλεγχο.
- Την εσωτερικοποίηση σε επιλεγμένες περιπτώσεις ελέγχου, σύμφωνα με προκαθορισμένα κριτήρια διαχείρισης κινδύνου.
- Την κατανομή των περιπτώσεων για κατοχυρωτικές ενέργειες μέσω του συστήματος διαχείρισης περιπτώσεων.
- Την παροχή πληροφοριών για την προετοιμασία του ετήσιου προγράμματος ελέγχου.
- Την παροχή εργαλείων για τη αρωγή των δραστηριοτήτων του ελέγχου, π.χ. λογισμικό που μπορεί να αναλύει τα αρχεία λογιστικής των φορολογουμένων, συνδέσμους για συλλογή πληροφοριών και αναφορών τρίτων μερών και την παροχή δυνατότητας εξ αποστάσεως λειτουργίας.
- Την καταγραφή των δραστηριοτήτων και των αποτελεσμάτων του ελέγχου.
- Την ενημέρωση των δεδομένων κινδύνου ανάλογα με τα αποτελέσματα του ελέγχου.
- Τη δημιουργία καθορισμένων πληροφοριών διαχείρισης σε σχέση με τους αριθμούς, και τα αποτελέσματα των ελέγχων, το ποσοστό επιτυχίας των επιλεγμένων περιπτώσεων ελέγχου, τις μεταβολές στα κριτήρια επιλογής και τη διατήρηση μιας διαδρομής ελέγχου για τυχόν προσβάσεις ή προσαρμογές που συνέβησαν.

Ως παράδειγμα αξιοποίησης των νέων δυνατοτήτων τη τεχνολογίας και πιο συγκεκριμένα της χρήσης των BigData στη φορολογική διοίκηση θα μπορούσαμε να αναφέρουμε το παράδειγμα των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής. Οι Ηνωμένες Πολιτείες διαθέτουν ένα προηγμένο σύστημα φορολογικής διοίκησης για τους διάφορους κλάδους της οικονομίας. Ωστόσο, η φοροδιαφυγή των φυσικών προσώπων εξακολουθεί να είναι υψηλή, με το 18-23% του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος να μην δηλώνεται σωστά στη φορολογική διοίκηση (IRS) (Feige and Cebula, 2012). Για να αντιμετωπίσει αυτές τις απώλειες, το IRS πήρε την απόφαση να κάνει χρήση των BigData. Οι αυτοματοποιούμενοι έλεγχοι (Robo-audits) επεξεργάζονται τις φορολογικές δηλώσεις ελέγχοντας τις σχετικά με τα δεδομένων αρχεία τρίτων. Η συλλογή και ανάλυση αυτών

των δεδομένων επιτρέπει στο IRS να παράγει και να παρακολουθεί τα μοναδικά χαρακτηριστικά σχετικά με την οικονομική συμπεριφορά, το βοηθάει στη συλλογή των φορών και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής (Aggarwal, 2016).

Στην Ελλάδα στα μέσα της δεκαετίας του '90, το Υπουργείο Οικονομικών πήρε την απόφαση να εκσυγχρονίσει το Εθνικό Φορολογικό Σύστημα, ώστε να αναπτύξει ένα σύγχρονο, αποτελεσματικό και πλήρως μηχανογραφημένο φορολογικό σύστημα. Όμως, προσπάθεια αυτή έπρεπε να υποστηριχθεί από ένα πληροφοριακό σύστημα που θα κάλυπτε με αποτελεσματικότητα την καθημερινή εργασία όλων των φορολογικών γραφείων, όπως και θα συγκέντρωνε όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων.

Σύμφωνα με αυτή την ιδέα, η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) έβαλε σε εφαρμογή ένα έργο με το κωδικό όνομα TAXIS (TAX Information System). Το TAXIS αποτέλεσε το νέο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα και το μεγαλύτερο πρόγραμμα Πληροφορικής στην Ελλάδα. Συγχρόνως τα τελευταία χρόνια, το κοινό έχει την εναλλακτική λύση των άμεσων υπηρεσιών μέσω διαδικτύου, από τον TAXISnet, Ως BigData αναφέρεται η πρόσφατη τεράστια αύξηση της ποσότητας και της ποικιλίας των ψηφιακών δεδομένων και η δύναμη των ηλεκτρονικών υπολογιστών (Tomar et. al, 2016) και του λογισμικού που χρησιμοποιήθηκαν για την ανάλυση του.

Μια επιπλέον δράση στα πλαίσια της αξιοποίησης της σύγχρονης τεχνολογίας και της συλλογής δεδομένων από τρίτους φορείς είναι και η σχετική διάταξη του Νόμου 3842/2010 με βάση την οποία: *«Τα Υπουργεία, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, οι δικαστικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οι δημόσιες υπηρεσίες ή αρχές, οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί και λοιποί φορείς του Δημοσίου, οι οργανισμοί κοινής ωφέλειας, οι τράπεζες και τα λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών, οι ενώσεις προσώπων, όπως και κάθε άλλος φορέας ή επαγγελματική οργάνωση, έχουν την υποχρέωση να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε δεδομένο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος, όπως αμοιβές, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιδοτήσεις, απαιτήσεις από δικαστικές διεκδικήσεις, στοιχεία για την παροχή αδειών άσκησης*

επαγγέλματος, πληροφορίες για κατοχή ακινήτων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών, πλοίων ή σκαφών αναψυχής και λοιπών περιουσιακών στοιχείων.»

Ακόμα με το Νόμο 4446/2016 και το Ν. 4172/2013 τέθηκαν σε εφαρμογή μετρά για τη διεύρυνση των ηλεκτρονικών πληρωμών ενώ ταυτόχρονα για τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, αποπληρώνονται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικά με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Η εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά δεν επιτρέπεται.

Ακόμη από το 2017, οπότε και συστάθηκε η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων γίνονται προσπάθειες μεγιστοποίησης των δημοσίων εσόδων και περιορισμού των φαινομένων μη φορολογικής και τελωνειακής συμμόρφωσης. Πιο αναλυτικά, την τελευταία πενταετία έως και το 2022 έχει επεκταθεί σε μεγάλο βαθμό η επικοινωνία και η ενημέρωση των φορολογουμένων με σκοπό την εκούσια συμμόρφωση τους, ενώ ταυτόχρονα οι συνεργασίες με τις αλλοδαπές αρχές μέσω της Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας (DAC1), της Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας (FATCA) και της Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας (DAC2/CRS) βοήθησαν στη διασταύρωση των εισοδημάτων, των τόκων και των πληροφοριών με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Τέλος, στον τομέα των καυσίμων και της αλκοόλης πραγματοποιούνται στοχευμένες και πολυάριθμες εργασίες για τη διασφάλιση της είσπραξης του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης.

Σημαντικής σημασίας στην προσπάθεια περιορισμού της φοροδιαφυγής και στη μεγιστοποίηση της φορολογικής συμμόρφωσης αποτελεί η νέα ψηφιακή πλατφόρμα my Data, η οποία τέθηκε σε λειτουργία τον Οκτώβριο του 2021. Στην εν λόγω πλατφόρμα καθίσταται υποχρεωτική η έκδοση ηλεκτρονικών τιμολογίων για μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων και επιτηδευματιών και η διαβίβαση των παραστατικών μέσω αυτής, με χρήση ή μη ψηφιακών εργαλείων που έχει δημιουργήσει η Α.Α.Δ.Ε. όπως η εφαρμογή timologio.

Σε συνέχεια της προσπάθειας ψηφιοποίησης των υπηρεσιών, η Α.Α.Δ.Ε. δημιούργησε την ψηφιακή πύλη υποδοχής αιτημάτων «Τα αιτήματά μου», τον Μαίο του 2022, με τα οποία ηλεκτρονικά μέσω της εν λόγω εφαρμογής μπορούν οι φορολογούμενοι να διεκπεραιώνουν πληθώρα αιτημάτων τους χωρίς την προσέλευση τους στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ και Τελωνεία. Στην ίδια κατεύθυνση δημιουργήθηκε η πλατφόρμα my Property για τη διαχείριση των ακινήτων των φορολουμένων ήτοι για την υποβολή των δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων, δωρεών, γονικών παροχών και κληρονομιών από τους συμβολαιογράφους αυτών. Επίσης, δημιουργήθηκε η πλατφόρμα my AADeLive για να μπορούν οι πολίτες να κλείνουν ραντεβού και μέσω βιντεοκλήσης, κατόπιν αιτήματος τους να λαμβάνουν ΑΦΜ και Κλειδάριθμο για τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες του πληροφοριακού συστήματος της Α.Α.Δ.Ε.. Αντιστοίχως έχουν δημιουργηθεί οι ψηφιακές πλατφόρμες myΘέρμανση και myCar για ένταξη στο Μητρώο Δικαιούχων του Επιδόματος Θέρμανσης και για την ψηφιακή ακινησία/κυκλοφορία και πληροφορίες σχετικά με τα Ι.Χ. των φορολουμένων πολιτών.

Μείζονος σημασίας για την Α.Α.Δ.Ε. αποτελεί το ψηφιακό υποσύστημα Eispraxis, το οποίο τέθηκε σε λειτουργία μόλις τον Οκτώβριο του 2022, καθώς μέσω αυτού θα δημιουργείται σε πραγματικό χρόνο ηλεκτρονικός φάκελος, ο οποίος θα περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες και τα στοιχεία για τα εισοδήματα, τα περιουσιακά στοιχεία, τις συναλλαγές και φυσικά τις οφειλές των φορολογουμένων. Βασικός στόχος του εν λόγω συστήματος αποτελεί ο περιορισμός του μαύρου χρήματος μέσω του περιορισμού της φοροδιαφυγής. Τελικά βάσει της ανάλυσης του προφίλ και των δυνατοτήτων του κάθε φορολογούμενου με όλα τα στοιχεία που θα διαθέτει η Α.Α.Δ.Ε. (από όλα τα πληροφοριακά συστήματα, της Α.Α.Δ.Ε., το Icisnet, το Taxis, το Elenxis, το ΓΕΜΗ, το Κτηματολόγιο και τη διοικητική συνδρομή των άλλων κρατών μελών της Ε.Ε., θα ενεργοποιούνται ή όχι αναγκαστικά μέτρα είσπραξης.

Το τελευταίο χρονικό διάστημα, από το 2022 δηλαδή, η Α.Α.Δ.Ε. χρησιμοποιεί και άλλα πολύτιμα εργαλεία, όπως το ElenxisLive για τους επιτόπιους φορολογικούς ελέγχους μέσω tablet και κινητών τηλεφώνων των αρμοδίων υπαλλήλων της, το Arrodixi, όπου κάθε πολίτης μπορεί μέσω ειδικής ψηφιακής εφαρμογής της Α.Α.Δ.Ε. να «σκανάρει» με το κινητό του την απόδειξη που έλαβε και να διασταυρώσει αν αυτή

διαβιβάστηκε στο υποσύστημα της Α.Α.Δ.Ε. και αν διαπιστώσει παράλειψη ή ανακρίβεια σε αυτήν να την αποστείλει ανώνυμα ή επώνυμα στην Α.Α.Δ.Ε. για περαιτέρω έλεγχο.

Στην πάταξη της φοροδιαφυγής και την αύξηση των δημοσίων εσόδων, τέλος, στοχεύει η Α.Α.Δ.Ε., μέσω της Διασύνδεσης των ταμειακών μηχανών και των POS όλων των επιχειρήσεων και των επιτηδευματιών. Με τον τρόπο αυτό, οι φορολογικές αρχές θα έχουν πλήρη εικόνα για το ύψος και ο χρόνο έκδοσης των ΑΛΠ και θα μπορούν να εντοπίζουν προσπάθειες απόκρυψης εισοδημάτων και μη απόδοσης ΦΠΑ σε όσους δεν εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης.

Με βάση τους στόχους ψηφιακής διακυβέρνησης και διασύνδεσης των ηλεκτρονικών συστημάτων που αφορούν τους πολίτες, η Α.Α.Δ.Ε. και συγκεκριμένα η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων δημιούργησε το 2020 το πληροφοριακό σύστημα του Κέντρου Διαλειτουργικότητας (ΚΕ.Δ.), με στόχο τη διασύνδεση των ηλεκτρονικών υπηρεσιών της Δημόσιας Διοίκησης, μέσω του οποίου ανταλλάσσονται επιχειρησιακά δεδομένα των Φορέων του Δημοσίου. Ειδικότερα, μέσω του ΚΕ.Δ. η Α.Α.Δ.Ε. μπορεί να έχει πρόσβαση στο Μητρώο Πολιτών του Υπουργείου Εσωτερικών για Πιστοποιητικά Δημοτολογικής Κατάστασης, Ληξιαρχικών Πράξεων, στο πληροφοριακό σύστημα «Εργάνη» του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων για στοιχεία εργασιακής κατάστασης των εργαζομένων και στο πληροφοριακό σύστημα ΓΕΜΗ για βασικές πληροφορίες από το εν λόγω μητρώο.

Η σχεδόν κατ' αποκλειστική επικράτηση στις μέρες μας της χρήσης των πληροφοριακών συστημάτων (InformationSystems) στους συγχρόνους οργανισμούς, ορίζει την ανάγκη για την έρευνα των μεθόδων αξιολόγησης στον κλάδο αυτό όλο και πιο μεγάλης σημασίας. Από τους ερευνητές και τους επαγγελματίες των πληροφοριακών συστημάτων αναπτύχθηκαν και εφαρμόστηκαν ένα σύνολο αυστηρών μεθοδολογιών με σκοπό την αξιολόγηση αυτών των συστημάτων. Οι διαφορετικοί τύποι των πληροφοριακών συστημάτων και οι διαφορετικές προοπτικές εστίασης της αξιολόγησης απαιτούν την επιλογή και τη χρήση διαφορετικών προσεγγίσεων και μεθοδολογιών αξιολόγησης (Chen et al., 2011). Το εύρος των πληροφοριακών συστημάτων είναι μεγάλο καθώς υπάρχουν συστήματα που έχουν αναπτυχθεί για την ευχαρίστηση και τη

διασκέδαση (hedonic) και τα πρακτικά-χρηστικά (utilitarian) τα οποία αναπτυχθήκαν για να βελτιώσουν την απόδοση τόσο των ατόμων όσο και των οργανισμών (VanderHeijden, 2004).

Εν κατακλείδι, τα προτερήματα που προσφέρονται μέσω της χρησιμοποίησης των πληροφοριακών συστημάτων αποτελούν για παράδειγμα η αύξηση της παραγωγικότητας και της αποτελεσματικότητας στις ανταλλαγές πληροφοριών, η καλύτερευση της ποιότητας των υπηρεσιών προς τον πελάτη και η μείωση του κόστους (Zanutto, 2005). Η μέτρηση της επιτυχίας ή της αποτελεσματικότητας του συστήματος πληροφορικής είναι κρίσιμη για την κατανόηση της αξίας και της αποτελεσματικότητας των δράσεων της διαχείρισης των πληροφοριακών συστημάτων και των επενδύσεων πάνω σε αυτά (Delone, McLean, 2003).

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

Κεφάλαιο Ε΄

5. ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

5.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο καταγράφεται το πλαίσιο στην βάση του οποίου δομήθηκε η παρούσα έρευνα. Η κατάρτιση και το πλάνο του εν λόγω μεθοδολογικού πλαισίου, είναι παράγωγο του θερητικού πλαισίου που παρουσιάστηκε στα προηγούμενα μέρη, βασίζεται δε στη σύμφυση των κατάλληλων ερευνητικών εργαλείων για την πληρέστερη εξέταση τόσο του ερευνητικού σκοπού όσο και της επιμέρους ερευνητικής στρατηγικής της παρούσας έρευνας.

Εξάλλου στο παρόν κεφάλαιο παρατίθενται στοιχεία για τον πληθυσμό της έρευνας. Η έννοια του πληθυσμού της έρευνας συνίσταται στο σύνολο των ενεργών ελεγκτών βεβαίωσης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ήτοι σε έναν

πληθυσμό χιλίων περίπου ατόμων την περίοδο της παρούσας έρευνας. Περαιτέρω περιγράφεται το δείγμα καθώς και η μεθοδολογία της στατιστικής του ανάλυσης.

5.2 Τα ερευνητικά ερωτήματα

Η παρούσα διδακτορική διατριβή στοχεύει στο να απαντηθούν ερευνητικά ερωτήματα, τα οποία σχετίζονται με τους προσδιοριστικούς παράγοντες της αποτελεσματικότητας των εργαλείων που έχουν στη διάθεση τους οι ελεγκτές βεβαίωσης της Α.Α.Δ.Ε., των αλλαγών στη φορολογική νομοθεσία μετά την έναρξη του ΚΦΔ, όπως αυτοί προσδιορίζονται με βάση το ήδη αναλυθέν θεωρητικό πλαίσιο, ενώ ταυτόχρονα συνδέονται αναπόσπαστα και με τον απώτερο σκοπό της, ήτοι την αξιολόγηση από πλευράς των ελεγκτών του ελεγκτικού τους έργου σε σχέση τόσο με τον επιχειρησιακό σχεδιασμό της Α.Α.Δ.Ε. και κατ' επέκταση την αύξηση των δημοσίων εσόδων όσο και την σχέση του ελεγκτικού τους έργου με τον περιορισμό και κατ' επέκταση την πάταξη της φοροδιαφυγής με τη μελέτη των παραγόντων που συμβάλλουν περισσότερο στη διαμόρφωση των φαινομένων αυτών όπως η φορολογική επιβάρυνση (Vousinas, G., 2017), η δομή του φορολογικού συστήματος, το επίπεδο οργάνωσης της οικονομίας γενικότερα.

Το ερευνητικό πρόβλημα διατυπώνεται με βάση αυτά τα ερευνητικά ερωτήματα, τα οποία μολονότι εξετάζονται μεμονωμένα εντούτοις θα μπορούσαν να ενταχθούν σε γενικότερες ενότητες (Θεοφανίδης, 2002), οι οποίες χαρακτηρίζουν την συνολική αντίληψη των ελεγκτών βεβαίωσης της Α.Α.Δ.Ε. ως προς τη σκοπιμότητα των μεταβολών της φορολογικής νομοθεσίας και την αποτελεσματικότητα των νέων μορφών ελέγχου των νομικών προσώπων μετά την εφαρμογή του ΚΦΔ.

Πιο συγκεκριμένα οι ενότητες – υποομάδες οι οποίες εξετάζονται είναι οι εξής βασισόμενη στη συλλογή των εν λόγω πληροφοριών:

- Η ευχρηστία και η αποτελεσματικότητα των πληροφοριακών συστημάτων – εργαλείων ελέγχου, τα οποία έχουν στη διάθεση τους οι ελεγκτές βεβαίωσης της Α.Α.Δ.Ε..
- Η αποτελεσματικότητα των μεταβολών της φορολογικής νομοθεσίας και δη των μεταβολών σε αυτήν την τελευταία δεκαετία.
- Η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και η ευκολία εφαρμογής των φορολικών ελέγχων στην πράξη.
- Η αποτελεσματικότητα του επιχειρησιακού σχεδίου ως προς την ευόδωση του σκοπού του δηλαδή ως προς την αύξηση των δημοσίων εσόδων.
- Η αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και το κατά πόσο οι αλλαγές στη νομοθεσία και στο ελεγκτικό έργο συνετέλεσαν στον περιορισμό ή μη αυτής.

Οι ερωτήσεις διατυπώθηκαν σε πενταβάθμια κλίμακα τύπου Likert, η οποία κυμαίνεται από 1 (Καθόλου) έως 5 (Πάρα πολύ) έχοντας στο μέσο την επιλογή 3 (Σε μέτρια κλίμακα).

Αναλυτικότερα η διατύπωση των τριάνταεπτά συνολικά ερευνητικών ερωτημάτων είναι η εξής:

1. Η εφαρμογή του Elenxis είναι εύχρηστη;
2. Το σύστημα Elenxis σας παρέχει βελτιωμένη ποιότητα πληροφόρησης σε σχέση με παλαιότερα προγράμματα ελέγχου (πχ Βοηθός Ελεγκτή);
3. Η χρήση του συστήματος Elenxis βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της εργασίας μου αναφορικά με τον φορολογικό έλεγχο;
4. Η εφαρμογή του Sesam είναι εύχρηστη;
5. Η χρήση του συστήματος Sesam βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της εργασίας μου αναφορικά με τον φορολογικό έλεγχο;
6. Η χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων επεξεργασίας πληροφοριών (Intranet, Newtaxis κλπ.) αυξάνουν την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων;

7. Η πρόσβαση σε πηγές πληροφόρησης τρίτων (πχ τράπεζες) έχει αυξήσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων;
8. Η βάση δεδομένων Amandeus που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο των Ενδοομιλικών Συναλλαγών έχει αυξήσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων;
9. Συγκριτικά με την προ ΚΦΔ εποχή, η νομοθεσία έχει γίνει πολυπλοκότερη;
10. Οι ασάφειες στη φορολογική νομοθεσία επιδρούν αρνητικά στο φοροελεγκτικό έργο;
11. Η φορολογική νομοθεσία επιδρά θετικά στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου;
12. Η φορολογική νομοθεσία είναι δίκαιη;
13. Το νέο νομοθετικό πλαίσιο (ΚΦΕ ΚΦΔ ΕΛΠ) διευκολύνει το ελεγκτικό έργο συγκριτικά με το προγενέστερο
14. Το νέο νομοθετικό πλαίσιο (ΚΦΕ ΚΦΔ ΕΛΠ) αυξάνει την αποτελεσματικότητα των ελέγχων συγκριτικά με το προγενέστερο;
15. Θεωρείτε ότι ο φορολογικός έλεγχος έχει γίνει ευκολότερος συγκριτικά με την προ Κ.Φ.Δ. εποχή;
16. Ο έλεγχος των εισοδημάτων των φπ/επιχειρησέων της τελευταίας πενταετίας έχει συμβάλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων;
17. Ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου βοηθά την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων;
18. Ο έλεγχος για την απάτη στον φπα ενδοκοινοτικών συναλλαγών βοηθά την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων;
19. Ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων;
20. Ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων;

21. Ο «έλεγχος από το γραφείο» έχει βοηθήσει το ελεγκτικό έργο;
22. Ο προληπτικός έλεγχος έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων των επιχειρήσεων;
23. Η αξιολόγηση των ελεγκτών συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων;
24. Η τρόπος αξιολόγησης και επιλογής των προϊσταμένων των τμημάτων ελέγχου συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων;
25. Οι αυτόματες διαδικασίες κατάσχεσης των φορολογικών οφειλών θα βοηθήσουν στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων;
26. Η περαιτέρω τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας του ελεγκτικού έργου;
27. Η εντατικοποίηση των ελέγχων θα βοηθήσει στην εμπέδωση της φορολογικής συμμόρφωσης;
28. Η εντατικοποίηση των ελέγχων θα βοηθήσει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων;
29. Η εξειδίκευση των ελεγκτών θα συμβάλλει στην αύξηση της αποδοτικότητας των φορολογικών ελέγχων;
30. Η συνεχής επιμόρφωση και εκπαίδευση των ελεγκτών σε νέες μεθόδους ελέγχων συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση του φοροελεγκτικού έργου;
31. Η λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση των φορολογικών ελέγχων;
32. Σε ποιο βαθμό θεωρείτε ότι υπάρχει φοροδιαφυγή;
33. Το υπάρχον σύστημα επιλογής υποθέσεων για έλεγχο εντοπίζει τη φοροδιαφυγή περισσότερο από την επιλογή με τυχαίο δείγμα;
34. Η κατάρτιση περιουσιολογίου ακινήτων για όλα τα φυσικά/νομικά πρόσωπα κατόχων ΑΦΜ έχει βοηθήσει στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής;

35. Η κατάργηση των θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων βοήθησε στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής;
36. Το νέο ποινολόγιο (Κ.Φ.Δ.) βοήθησε στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής;
37. Η ηλεκτρονική τιμολόγηση και η αυτοματοποιημένη διαβίβαση φορολογικών στοιχείων στη ΓΠΠΣ περιόδων θα βοηθήσουν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής;

5.3 Παραδοχές αναφορικά με την διερεύνηση των ερωτημάτων

Για τη διερεύνηση ορισμένων εκ των ερωτημάτων έγιναν κάποιες παραδοχές και ελήφθησαν υπόψιν τα σχετικά δεδομένα:

Τα ερωτηματολόγια εστάλησαν σε όλες τις υπηρεσίες με ελεγκτική αρμοδιότητα, τις Δ.Ο.Υ Α' Τάξης και τα ελεγκτικά κέντρα με αρμοδιότητα ελέγχου τόσο σε φυσικά όσο και σε νομικά πρόσωπα, καθώς δεν ήταν εφικτό ένα περισσότερο στοχευμένο δείγμα, δεδομένου ότι στις Δ.Ο.Υ ο ελεγκτής βεβαίωσης είναι αρμόδιος τόσο για τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών όσο και νομικών προσώπων. Υποθέτουμε επίσης ότι οι αρμόδιες διευθύνσεις προσωπικού προώθησαν το εν λόγω ερωτηματολόγιο σε όλους τους ελεγκτές της Υπηρεσίας τους.

Για τα ερωτήματα τέσσερα και πέντε, τα οποία αφορούν το πληροφοριακό σύστημα του Sesam, η έρευνα επικεντρώθηκε στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς στο συγκεκριμένο ελεγκτικό κέντρο γίνεται ευρεία χρήση του εν λόγω εργαλείου, ενώ στις υπόλοιπες ελεγκτικές υπηρεσίες λόγω μικρότερων ελεγχόμενων μεγεθών η χρήση του εν λόγω εργαλείου δεν κρίνεται ως επί το πλείστον απαραίτητη και ως εκ τούτου δεν έχουν χορηγηθεί πολλές άδειες χρήσης από τη Διεύθυνση Ελέγχων. Το ίδιο ισχύει και για το όγδοο ερώτημα, ο οποίο αφορά στη βάση δεδομένων Amandeus, καθώς ο έλεγχος των διασυνοριακών συναλλαγών είναι αποκλειστικής αρμοδιότητας του Κέντρου Ελέγχων Μεγάλων Επιχειρήσεων.

Για το δεκάτο έβδομο ερώτημα και καθώς η έρευνα διενεργήθηκε το 2022, γίνεται παραδεκτό ότι οι απαντήσεις των ελεγκτών αφορούν στην πλειοψηφία τους τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου φυσικών προσώπων καθώς για τα νομικά πρόσωπα οι αντίστοιχες εγκύκλιοι εκδόθηκαν στα τέλη του 2020 και συνεπώς βρίσκεται σε πολύ πρώιμο στάδιο η εφαρμογή αυτών στα νομικά πρόσωπα.

Για το εικοστό δεύτερο ερώτημα γίνεται παραδεκτό ότι αυτό αφορά σε ελεγκτές με αρμοδιότητα σε προληπτικούς ελέγχους κι έτσι αποκλείονται ελεγκτές στοχευμένων ελεγκτικών κέντρων όπως το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., τα οποία δεν έχουν αρμοδιότητα διενέργειας προληπτικών ελέγχων.

5.4 Μέθοδοι μέτρησης της αποτελεσματικότητας των νέων μορφών ελέγχου

Για να μπορέσουν να αξιολογηθούν οι προσδιοριστικοί παράγοντες των απόψεων των ελεγκτών βεβαίωσης της Α.Α.Δ.Ε. όσον αφορά την αποτελεσματικότητα των νέων μορφών ελέγχου και να συντεθεί ένα μοντέλο ή ένα πρόγραμμα αξιοποίησης της πληροφορίας για την περαιτέρω αύξηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, μελετήθηκαν και εκτιμήθηκαν οι υπάρχουσες μέθοδοι που αναφέρονται στη διεθνή βιβλιογραφία και οι οποίες αφορούν σε ένα ευρύτερο πλαίσιο την αξιολόγηση του μεγέθους της φοροδιαφυγής.

Επειδή βεβαίως η φοροδιαφυγή είναι μία μη μετρήσιμη μεταβλητή, το γεγονός αυτό συντελεί καθοριστικά στην δυσχέρεια της εμπειρικής της διερεύνησης. Οι μέθοδοι οι οποίες έχουν εφαρμοστεί είναι πολλές και κάποιες από αυτές είναι απόρροια των μελετητών (Τσιώλης, 2014). Η βασική διάκριση των μεθόδων αυτών είναι σε άμεσες και έμμεσες μεθόδους. Οι άμεσες μέθοδοι έχουν ως βάση τη δειγματοληπτική έρευνα (μέσω συνεντεύξεων και ερωτηματολογίων). Οι έμμεσες μέθοδοι στηρίζονται στη χρησιμοποίηση δεικτών με στόχο την αποκάλυψη της παραοικονομίας (Τάτσος κ.α., 2001). Κατά τους (Βαβουράς και Μανωλάς, 2004) η βασική διάκριση των μεθόδων επιμέτρησης του φαινομένου σε άμεσες και έμμεσες

βασίζεται στο εάν η συγκεκριμένη μέθοδος προσπαθεί να προσεγγίσει το φαινόμενο σε διάφορες οπτικές του επιμετρούμενου οικονομικού φαινομένου.

Οι προτεινόμενες μέθοδοι χαρακτηρίζονται από πρακτικές δυσκολίες εφαρμογής και μεγάλο αριθμό προβλημάτων, γεγονός που καταδεικνύει την πεποίθηση ότι καμία εξ' αυτών δεν αποτελεί τον ιδανικό τρόπο πρακτικής εφαρμογής (Καλυβιανάκης κ.α. 1993). Παρα ταύτα για την υλοποίηση της έρευνας μελετήθηκαν οι συγκεκριμένες μέθοδοι και αξιολογήθηκαν και τελικά επιλέχθηκε ως καταλληλότερο ερευνητικό εργαλείο ένας συνδυασμός των άμεσων μεθόδων όπως αναλύεται στη συνέχεια.

Οι άμεσες μέθοδοι στοχεύουν στα μικροοικονομικά δεδομένα του πληθυσμού που ερευνάται. Τα δεδομένα της έρευνας μπορούν να ληφθούν με τη σύμπραξη των συμμετεχόντων με εκούσιες συνεντεύξεις και ερωτηματολόγια. Μειονέκτημά τους αποτελεί το υψηλό κόστος και ο χρόνος που απαιτείται για την υλοποίησή τους.

Οι έρευνες οι οποίες διενεργούνται με τη μέθοδο των εκούσιων συνεντεύξεων και ερωτηματολογίων έχουν το πλεονέκτημα ότι μπορούν να καταδείξουν ποιοτικά χαρακτηριστικά και άλλες παραμέτρους που οδηγούν στην επιμέτρηση της αποτελεσματικότητας των νέων μορφών φορολογικού ελέγχου και κατ' επέκταση στον περιορισμό της φοροδιαφυγής και στην αύξηση των δημοσίων εσόδων. Άλλα ποιοτικά χαρακτηριστικά που μπορεί να αναδειχθούν με αυτό τον τρόπο εξόρυξης δεδομένων είναι οι αντιλήψεις των ερωτηθέντων για την αποτελεσματικότητα των αλλαγών της νομοθεσίας και των φορολογικών ελέγχων και η επίδραση αυτών των μεταβλητών τόσο στην φοροδιαφυγή όσο και στη γενικότερη φορολογική συνείδηση των ελεγχόμενων. Η προσέγγιση ταυτοποίησης των ζητημάτων τα οποία ανέκυψαν από τα ερωτηματολόγια είχαν ως επί το πλείστον συνεπαγωγική μορφή, καθώς η κωδικοποίηση του περιεχομένου των ερωτημάτων του ερωτηματολογίου αντανάκλα τα ερωτήματα της έρευνας (Braun and Clark, 2006).

Τα μειονεκτήματα αυτής της μεθόδου εντοπίζονται συνήθως στο γεγονός ότι υπάρχει σημαντική πιθανότητα το δείγμα που θα επιλεγεί να μην είναι αντιπροσωπευτικό, με αυξημένη πιθανότητα σφάλματος μεροληψίας του δείγματος κατ' επέκταση γεγονός δύσκολο να αντιμετωπιστεί (Cowell, 1990). Εξάλλου αν και σε τέτοιου είδους έρευνες όπου αναζητούνται δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα η εξασφάλιση της ανωνυμίας θεωρείται δεδομένη, εντούτοις αναμενόμενο παραμένει οι ερωτώμενοι να παραμένουν δύσπιστοι ως προς την αποκάλυψη δεδομένων τα οποία βολιδοσκοπούν ως ευαίσθητα.

Περαιτέρω για την κατάστροφη της ερευνητικής στρατηγικής της παρούσας διατριβής, αυτή στηρίχθηκε στην αυθεντία, ήτοι στο ανθρώπινο δυναμικό το οποίο διενεργεί τους φορολογικούς ελέγχους, δηλαδή τους ελεγκτές βεβαίωσης της Α.Α.Δ.Ε.. Κατόπιν τούτου θεωρήθηκε κρίσιμο η έρευνα να εστιάσει σε άμεσες μεθόδους μέσω ερωτηματολογίων προκειμένου να αντληθούν τα πρωτογενή δεδομένα τα οποία απαιτήθηκαν για την εφαρμογή του ερευνητικού εργαλείου.

Κεφάλαιο ΣΤ'

6. Ερευνητικά Αποτελέσματα

6.1 Συλλογή Δεδομένων

Στην παρούσα έρευνα για την επιλογή του δείγματος χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος της δειγματοληψίας ποσοστών, βασιζόμενη στην υποκειμενική κρίση του ερευνητή. Σκοπός της συγκεκριμένης μεθόδου είναι να περιλάβει στο δείγμα όλες τις κατηγορίες των μελών του πληθυσμού με βάση διάφορα χαρακτηριστικά με βάση την εμπειρία του ερευνητή. Με αυτό τον τρόπο και καθώς ο ερευνητής γνωρίζει a priori τα ποσοστά σύνθεσης του εξεταζόμενου πληθυσμού, φροντίζει να καλύπτει όλες τις

κατηγορίες με βάση δειγματοληπτικές μονάδες οι οποίες καλύπτουν την ποσόστωση που έχει προαποφασίσει ο ερευνητής (Χαλικιάς, 2003).

Το μέγεθος του δείγματος επιλέχθηκε με βάση τον πίνακα που αναπτύχθηκε από τους Krejcie και Morgan (1970), όπου για N= 950, το απαιτούμενο ελάχιστο μέγεθος του δείγματος ανέρχεται σε 274 μονάδες δείγματος. Η στοχευμένη πληθυσμιακή ομάδα της έρευνας αποτελείται από 950 ενεργούς υπηρετούντες ελεγκτές βεβαίωσης της Α.Α.Δ.Ε. το 2022 που διεξήχθη η παρούσα έρευνα και επομένως η άντληση ενός δείγματος 274 ελεγκτών μπορεί να θεωρηθεί αντιπροσωπευτικό δείγμα του πληθυσμού σε 95% επίπεδο εμπιστοσύνης. Ας σημειωθεί δε ότι τα ερωτηματολόγια συμπληρώθηκαν ηλεκτρονικά και υπήρχε προεπιλογή ώστε να πρέπει να απαντηθούν όλα τα ερωτήματα (Hair et al., 2010), συνεπώς όσοι συμμετείχαν τελικά στην έρευνα δεν άφησαν αναπάντητα ερωτήματα ώστε να έχουμε ελλιπή δεδομένα (Sekaran and Bougie, 2010).

Στην μελέτη συμμετείχαν 273 άτομα των οποίων τα χαρακτηριστικά αποδίδονται στους πίνακες που ακολουθούν. Συγκεκριμένα από τον πίνακα 1, προκύπτει ότι πρόκειται για 138 άνδρες και 135 γυναίκες. Παράλληλα, 16 συμμετέχοντες ανήκουν στην ηλικιακή κατηγορία 26 έως 35 ετών, 97 συμμετέχοντες ανήκουν στην ηλικιακή κατηγορία 36 έως 45 ετών, 103 συμμετέχοντες έχουν ηλικία 46 έως 55 ετών και 57 έχουν ηλικία 56 ετών και άνω.

		N	%
Φύλο	Άνδρας	138	50,5%
	Γυναίκα	135	49,5%
Ηλικιακή Κατηγορία	26-35	16	5,9%
	36-45	97	35,5%
	46-55	103	37,7%
	56 και άνω	57	20,9%

Πίνακας 1 Κατανομή απαντήσεων σχετικά με το “Φύλο” και “Ηλικιακή Κατηγορία”.

Από τα στοιχεία του πίνακα 2, παρατηρούμε στην ερώτηση σχετικά με την εκπαίδευση ότι το 2,9% του συνόλου απάντησε “Δευτεροβάθμια”, το 20,1% απάντησε “Α.Ε.Ι/Τ.Ε.Ι”, το 71,8% του συνόλου απάντησε “Μεταπτυχιακός τίτλος” και το 2,9% απάντησε “Διδακτορικός τίτλος”. Όσον αφορά τα έτη υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε./Υπουργείο Οικονομικών, 8 συμμετέχοντες απάντησαν “0-5”, 38 συμμετέχοντες απάντησαν “6-10”, 44 συμμετέχοντες απάντησαν “11-15”, 111 συμμετέχοντες απάντησαν “16-20” και 72 συμμετέχοντες απάντησαν “21 και πάνω”. Σχετικά με τα έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο καταγράφηκε από τον πίνακα 2 ότι το 17,6% απάντησε “0-5”, το 37,7% απάντησε “6-10”, το 30,4% απάντησε “11-15”, το 30,4% απάντησε “16-20” και το 3,7% απάντησε “21 και πάνω”. Στην ερώτηση σχετικά με την θέση που έχουν στην υπηρεσία, 240 συμμετέχοντες απάντησαν “Ελεγκτής”, 17 συμμετέχοντες απάντησαν “Προϊστάμενος Τμήματος Ελέγχου (Επόπτης)”, 11 συμμετέχοντες απάντησαν “Διευθυντής / Υποδιευθυντής”, 4 συμμετέχοντες απάντησαν “Υπάλληλος σε άλλο τμήμα της Δ.Ο.Υ”, και μόνο ένας συμμετέχων απάντησε “Άλλο”.

		N	%
Εκπαίδευση	Δευτεροβάθμια	8	2,9%
	Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	55	20,1%
	Μεταπτυχιακός Τίτλος	196	71,8%
	Διδακτορικός Τίτλος	14	5,1%
Έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε./Υπουργείο Οικονομικών	0-5	8	2,9%
	6-10	38	13,9%
	11-15	44	16,1%
	16-20	111	40,7%
	21 και πάνω	72	26,4%
Έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο	0-5	48	17,6%
	6-10	103	37,7%
	11-15	83	30,4%
	16-20	29	10,6%
	21 και πάνω	10	3,7%
Θέση στην Υπηρεσία	Ελεγκτής	240	87,9%
	Προϊστάμενος Τμήματος Ελέγχου (Επόπτης)	17	6,2%
	Διευθυντής / Υποδιευθυντής	11	4,0%

Υπάλληλος σε άλλο τμήμα της Δ.Ο.Υ.	4	1,5%
Άλλο	1	0,4%

Πίνακας 2 Κατανομή απαντήσεων σχετικά με την “Εκπαίδευση”, τα “Έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε/Υπουργείο Οικονομικών”, τα “Έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο” και τη “Θέση στην Υπηρεσία”.

Για την καλύτερη παρουσίαση των ευρημάτων της μελέτης, οι απαντήσεις των εργαζομένων παρουσιάζονται σε υποομάδες ανάλογα με το περιεχόμενό τους. Συγκεκριμένα η παρουσίαση της μελέτης χωρίστηκε σε πέντε ενότητες (Α,Β,Γ,Δ και Ε), όπως άλλωστε έγινε και η συλλογή των πληροφοριών. Η ενότητα Α αποτελείται από 8 ερωτήσεις συνολικά εκ των οποίων οι 2 αφορούν την ευχρηστία ηλεκτρονικών συστημάτων και οι 6 αφορούν την αποτελεσματικότητα των ηλεκτρονικών συστημάτων. Αντίστοιχα η ενότητα Β αποτελείται από 6 ερωτήσεις που αφορούν την αποτελεσματικότητα του νέου νόμου εκ των οποίων οι 2 έχουν αρνητική διαβάθμιση σε σχέση με τις υπόλοιπες. Στην ενότητα Γ συμπεριλήφθηκαν συνολικά 10 ερωτήσεις, εκ των οποίων οι 8 αφορούν την αποτελεσματικότητα φορολογικών ελέγχων και οι 2 αφορούν την ευκολία εφαρμογής των φορολογικών ελέγχων. Η ενότητα Δ αποτελείται από 7 ερωτήσεις που αφορούν την αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου και τέλος η ενότητα Ε η οποία αποτελείται από 5 ερωτήσεις που αφορούν την αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

6.2 Περιγραφή Ενότητας Α

Από τα στοιχεία του πίνακα 3 και τις απαντήσεις που δόθηκαν στις ερωτήσεις που σχετίζονται με την ευχρηστία των ηλεκτρονικών συστημάτων, ειδικότερα παρατηρούμε ότι στην ερώτηση “Σύστημα Elenxis [Η εφαρμογή του Elenxis είναι εύχρηστη]”, 9 συμμετέχοντες απάντησαν “ Καθόλου”, 27 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 139 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, 94 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μεγάλη κλίμακα” και 4 συμμετέχοντες απάντησαν “Πάρα πολύ ”. Επιπλέον στην ερώτηση “Σύστημα Sesam [Η εφαρμογή του Sesam είναι εύχρηστη]” καταγράφηκε ότι 135 συμμετέχοντες απάντησαν “ΔΕ/ΔΑ”, 2

συμμετέχοντες απάντησαν “Καθόλου”, 5 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 22 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, 56 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μεγάλη κλίμακα” και 53 συμμετέχοντες απάντησαν “Πάρα πολύ”.

		N	%	
A1. Σύστημα Elenxis [Η εφαρμογή του Elenxis είναι εύχρηστη]	Καθόλου	9	3,3%	
	Σε μικρή κλίμακα	27	9,9%	
	Σε μέτρια κλίμακα	139	50,9%	
	Σε μεγάλη κλίμακα	94	34,4%	
	Πάρα πολύ	4	1,5%	
		ΔΞ/ ΔΑ	135	49,5%
A2. Σύστημα Sesam [Η εφαρμογή του Sesam είναι εύχρηστη]	Καθόλου	2	0,7%	
	Σε μικρή κλίμακα	5	1,8%	
	Σε μέτρια κλίμακα	22	8,1%	
	Σε μεγάλη κλίμακα	56	20,5%	
	Πάρα πολύ	53	19,4%	

Πίνακας 3. Απαντήσεις σχετικά με την ευχρηστία των πληροφοριακών συστημάτων.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του πίνακα 4, στις ερωτήσεις που αφορούν την αποτελεσματικότητα των ηλεκτρονικών συστημάτων καταγράφηκαν τα εξής αποτελέσματα: Στην ερώτηση “Σύστημα Elenxis [Το σύστημα Elenxis σας παρέχει βελτιωμένη ποιότητα πληροφόρησης σε σχέση με παλαιότερα προγράμματα ελέγχου (πχ Βοηθός Ελεγκτή)]” 4 συμμετέχοντες απάντησαν “Καθόλου”, 24 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 80 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, 151 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μεγάλη κλίμακα” και 14 συμμετέχοντες απάντησαν “Πάρα πολύ”. Επίσης στην ερώτηση “Σύστημα Elenxis [Η χρήση του συστήματος Elenxis βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της εργασίας μου αναφορικά με τον φορολογικό έλεγχο]”, παρατηρούμε ότι 9 συμμετέχοντες απάντησαν “Καθόλου”, 21 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 54 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, 140 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μεγάλη κλίμακα” και 49 συμμετέχοντες απάντησαν “Πάρα πολύ”. Παράλληλα στην ερώτηση “ Σύστημα Sesam [Η χρήση του Sesam βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της εργασίας μου αναφορικά με τον φορολογικό έλεγχο]” το μεγαλύτερο μέρος των

συμμετεχόντων, συγκεκριμένα το 49,1% απάντησε “ ΔΞ/ ΔΑ ”, μόλις το 0,7% απάντησε “Καθόλου”, το 1,8% απάντησε “ Σε μικρή κλίμακα ”, το 4,4% του συνόλου απάντησε “ Σε μέτρια κλίμακα”, το 9,5% απάντησε “Σε μεγάλη κλίμακα” και το 34,4% απάντησε “Πάρα πολύ”. Επιπλέον στην ερώτηση “Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων επεξεργασίας πληροφοριών (Intranet, NewTaxis κλπ) αυξάνουν την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]” 1 μόνο συμμετέχων απάντησε “ΔΞ/ ΔΑ”, κανένας δεν απάντησε “Καθόλου”, 9 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 45 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, 30 συμμετέχοντες απάντησαν “Πάρα πολύ” και η πλειοψηφία των συμμετεχόντων, συγκεκριμένα 188 σε πλήθος, απάντησε “Σε μεγάλη κλίμακα”. Σχετικά με την ερώτηση “Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η πρόσβαση σε πηγές πληροφόρησης τρίτων (πχ Τράπεζες) έχει αυξήσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]”, καταγράφηκε ότι 6 συμμετέχοντες απάντησαν “ ΔΞ/ ΔΑ ”, κανένας συμμετέχων δεν απάντησε “Καθόλου”, 3 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 28 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, 86 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μεγάλη κλίμακα” και την απάντηση “ Πάρα πολύ ” έδωσε η πλειοψηφία των συμμετεχόντων, συγκεκριμένα οι 150.

Τέλος στην ερώτηση “Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η βάση δεδομένων Amandeus που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο των Ενδοομιλικών Συναλλαγών έχει αυξήσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]” την απάντηση “ΔΞ/ ΔΑ” έδωσε μεγάλο μέρος των συμμετεχόντων, συγκεκριμένα οι 131 που αντιστοιχούν σε ποσοστό 48,0%, κανένας δεν απάντησε “Καθόλου”, 3 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 10 απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, 25 απάντησαν “Σε μεγάλη κλίμακα” καθώς και μεγάλο μέρος των συμμετεχόντων, συγκεκριμένα οι 104 που αντιστοιχούν σε ποσοστό 38,1%, απάντησαν “Πάρα πολύ”.

		N	%
A1. Σύστημα Elenxis [Το σύστημα Elenxis σας παρέχει βελτιωμένη ποιότητα πληροφόρησης σε σχέση με παλαιότερα προγράμματα ελέγχου (πχ	Καθόλου	4	1,5%
	Σε μικρή κλίμακα	24	8,8%
	Σε μέτρια κλίμακα	80	29,3%
	Σε μεγάλη κλίμακα	151	55,3%

Βοηθός Ελεγκτή])	Πάρα πολύ	14	5,1%
Α1. Σύστημα Elenxis [Η χρήση του συστήματος Elenxis βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της εργασίας μου αναφορικά με τον φορολογικό έλεγχο]	Καθόλου	9	3,3%
	Σε μικρή κλίμακα	21	7,7%
	Σε μέτρια κλίμακα	54	19,8%
	Σε μεγάλη κλίμακα	140	51,3%
	Πάρα πολύ	49	17,9%
Α2. Σύστημα Sesam [Η χρήση του Sesam βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της εργασίας μου αναφορικά με τον φορολογικό έλεγχο]	ΔΞ/ ΔΑ	134	49,1%
	Καθόλου	2	0,7%
	Σε μικρή κλίμακα	5	1,8%
	Σε μέτρια κλίμακα	12	4,4%
	Σε μεγάλη κλίμακα	26	9,5%
Α3. Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων επεξεργασίας πληροφοριών (Intranet, NewTaxis κλπ) αυξάνουν την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	Πάρα πολύ	94	34,4%
	ΔΞ/ ΔΑ	1	0,4%
	Καθόλου	0	0,0%
	Σε μικρή κλίμακα	9	3,3%
	Σε μέτρια κλίμακα	45	16,5%
Α3. Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η πρόσβαση σε πηγές πληροφόρησης τρίτων (πχ Τράπεζες) έχει αυξήσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	Σε μεγάλη κλίμακα	188	68,9%
	Πάρα πολύ	30	11,0%
	ΔΞ/ ΔΑ	6	2,2%
	Καθόλου	0	0,0%
	Σε μικρή κλίμακα	3	1,1%
Α3. Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η βάση δεδομένων Amadeus που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο των Ενδοομιλικών Συναλλαγών έχει αυξήσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	Σε μέτρια κλίμακα	28	10,3%
	Σε μεγάλη κλίμακα	86	31,5%
	Πάρα πολύ	150	54,9%
	ΔΞ/ ΔΑ	131	48,0%
	Καθόλου	0	0,0%
Α3. Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η βάση δεδομένων Amadeus που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο των Ενδοομιλικών Συναλλαγών έχει αυξήσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	Σε μικρή κλίμακα	3	1,1%
	Σε μέτρια κλίμακα	10	3,7%
	Σε μεγάλη κλίμακα	25	9,2%
	Πάρα πολύ	104	38,1%

Πίνακας 4 Κατανομή των απαντήσεων των ερωτήσεων που σχετίζονται με την αποτελεσματικότητα των ηλεκτρονικών συστημάτων.

6.3 Περιγραφή Ενότητας Β

Σχετικά με τις ερωτήσεις που αφορούν τις μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας και έχουν αρνητικό χαρακτήρα παρατηρούμε ότι στην ερώτηση “Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Συγκριτικά με την προ Κ.Φ.Δ. εποχή, η νομοθεσία έχει γίνει πολυπλοκότερη]” το 3,3% απάντησε “Καθόλου”, το 24,9% απάντησε “Σε μικρή κλίμακα”, ποσοστό άνω του 50%, συγκεκριμένα το 55,7%, απάντησε “Σε μέτρια κλίμακα”, το 10,6% απάντησε “Σε μεγάλη κλίμακα” και το 5,5% απάντησε “Πάρα πολύ”. Όσον αφορά την ερώτηση “Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας “Οι ασάφειες στη φορολογική” παρατηρούμε από τον πίνακα 4 ότι μόνο ένας συμμετέχων απάντησε “Καθόλου”, 63 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 89 απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, 78 απάντησαν “Σε μεγάλη κλίμακα” και 42 συμμετέχοντες απάντησαν “Πάρα πολύ”.

		N	%
Συγκριτικά με την προ Κ.Φ.Δ. εποχή, η νομοθεσία έχει γίνει πολυπλοκότερη	Καθόλου	9	3,3%
	Σε μικρή κλίμακα	68	24,9%
	Σε μέτρια κλίμακα	152	55,7%
	Σε μεγάλη κλίμακα	29	10,6%
	Πάρα πολύ	15	5,5%
Οι ασάφειες στη φορολογική νομοθεσία επιδρούν αρνητικά στο φοροελεγκτικό έργο	Καθόλου	1	0,4%
	Σε μικρή κλίμακα	63	23,1%
	Σε μέτρια κλίμακα	89	32,6%
	Σε μεγάλη κλίμακα	78	28,6%
	Πάρα πολύ	42	15,4%

Πίνακας 5 Πλήθη και ποσοστά των απαντήσεων των ερωτήσεων “Συγκριτικά με την προ Κ.Φ.Δ. εποχή, η νομοθεσία έχει γίνει πολυπλοκότερη” και “Οι ασάφειες στη φορολογική νομοθεσία επιδρούν αρνητικά στο φοροελεγκτικό έργο”.

Στον παρακάτω πίνακα αναγράφονται τα στοιχεία των απαντήσεων που αφορούν τις μεταβολές φορολογικής νομοθεσίας. Συγκεκριμένα στην ερώτηση “Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Η φορολογική νομοθεσία επιδρά θετικά στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου]” την απάντηση “Καθόλου” έδωσε το 2,2%, το 11,0% του συνόλου απάντησε “Σε μικρή κλίμακα”, ποσοστό άνω του 40%,

συγκεκριμένα 47,6% καταγράφηκε στην απάντηση “Σε μέτρια κλίμακα”, το 37,4% απάντησε “Σε μεγάλη κλίμακα” και το 1,8% απάντησε “Πάρα πολύ”. Στην ερώτηση “Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Η φορολογική νομοθεσία είναι δίκαιη]” 6 συμμετέχοντες απάντησαν “Καθόλου”, 35 απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, την απάντηση “Σε μέτρια κλίμακα” έδωσαν οι περισσότεροι συμμετέχοντες, συγκεκριμένα οι 132, 99 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μεγάλη κλίμακα” και μόνο ένας συμμετέχων απάντησε “Πάρα πολύ”. Επίσης στις ερωτήσεις “Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Το νέο νομοθετικό πλαίσιο (Κ.Φ.Ε., Κ.Φ.Δ., Ε.Λ.Π. κλπ) διευκολύνει το ελεγκτικό έργο συγκριτικά με το προγενέστερο]” και “Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Το νέο νομοθετικό πλαίσιο (Κ.Φ.Ε., Κ.Φ.Δ., Ε.Λ.Π. κλπ) αυξάνει την αποτελεσματικότητα των ελέγχων συγκριτικά με το προγενέστερο]” παρατηρούμε ποσοστά άνω του 50%, συγκεκριμένα 50,9% και 59,3% αντίστοιχα, στην απάντηση “Σε μεγάλη κλίμακα” καθώς επίσης και ποσοστό ίσο με 1,5% στις απαντήσεις “Πάρα πολύ” και “Καθόλου” για κάθε ερώτηση αντίστοιχα. Όσον αναφορά την απάντηση “Σε μικρή κλίμακα” καταγράφηκαν ποσοστά 7,3% και 7,0% σε κάθε ερώτηση αντίστοιχα καθώς και στην απάντηση “Σε μέτρια κλίμακα” καταγράφηκαν ποσοστά 38,5% και 18,7% σε κάθε ερώτηση αντίστοιχα. Επιπλέον στην πρώτη ερώτηση προκύπτει ότι την απάντηση “Καθόλου” έδωσε το 1,8% του συνόλου και στην δεύτερη ερώτηση την απάντηση “Πάρα πολύ” έδωσε το 13,6% του συνόλου.

		N	%
Η φορολογική νομοθεσία επιδρά θετικά στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου	Καθόλου	6	2,2%
	Σε μικρή κλίμακα	30	11,0%
	Σε μέτρια κλίμακα	130	47,6%
	Σε μεγάλη κλίμακα	102	37,4%
	Πάρα πολύ	5	1,8%
Η φορολογική νομοθεσία είναι δίκαιη	Καθόλου	6	2,2%
	Σε μικρή κλίμακα	35	12,8%
	Σε μέτρια κλίμακα	132	48,4%
	Σε μεγάλη κλίμακα	99	36,3%
	Πάρα πολύ	1	0,4%
Το νέο νομοθετικό πλαίσιο (Κ.Φ.Ε., Κ.Φ.Δ., Ε.Λ.Π. κλπ) διευκολύνει το	Καθόλου	5	1,8%
	Σε μικρή κλίμακα	20	7,3%

ελεγκτικό έργο συγκριτικά με το προγενέστερο	Σε μέτρια κλίμακα	105	38,5%
	Σε μεγάλη κλίμακα	139	50,9%
	Πάρα πολύ	4	1,5%
Το νέο νομοθετικό πλαίσιο (Κ.Φ.Ε., Κ.Φ.Δ., Ε.Λ.Π. κλπ) αυξάνει την αποτελεσματικότητα των ελέγχων συγκριτικά με το προγενέστερο	Καθόλου	4	1,5%
	Σε μικρή κλίμακα	19	7,0%
	Σε μέτρια κλίμακα	51	18,7%
	Σε μεγάλη κλίμακα	162	59,3%
	Πάρα πολύ	37	13,6%

Πίνακας 6 Πλήθη και ποσοστά των απαντήσεων στις ερωτήσεις για τις Μεταβολές της Φορολογικής Νομοθεσίας.

6.4 Περιγραφή Ενότητας Γ

Από τα στοιχεία του πίνακα 7 για τις απαντήσεις που δόθηκαν σχετικά με την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων προκύπτουν τα ακόλουθα συμπεράσματα. Στην ερώτηση “Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος των εισοδημάτων των φπ/επιχειρήσεων της τελευταίας πενταετίας έχει συμβάλλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων]” 4 συμμετέχοντες απάντησαν “Καθόλου”, 8 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 38 απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, 140 απάντησαν “Σε μεγάλη κλίμακα” και 83 απάντησαν “Πάρα πολύ”. Επιπλέον στην ερώτηση “Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου βοηθά στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]” την απάντηση “Καθόλου” έδωσαν 9 συμμετέχοντες, την απάντηση “Σε μικρή κλίμακα” έδωσαν 36 συμμετέχοντες, 76 απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, 87 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μεγάλη κλίμακα” και 65 απάντησαν “Πάρα πολύ”.

Μάλιστα στην ερώτηση “Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος για την απάτη στον ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών βοηθά την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]” μόνο ένας συμμετέχων απάντησε “Καθόλου”, 17 απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 67 απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, 167 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μεγάλη κλίμακα” και 21 απάντησαν “Πάρα πολύ”. Στην συνέχεια, σύμφωνα με τα στοιχεία του παρακάτω πίνακα, προκύπτει ότι στην ερώτηση

“Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]” το 2,2% απάντησε “Καθόλου”, το 5,1% απάντησε “Σε μικρή κλίμακα”, το 24,5% απάντησε “Σε μέτρια κλίμακα”, την απάντηση “Σε μεγάλη κλίμακα” έδωσε το μεγαλύτερο μέρος των συμμετεχόντων, συγκεκριμένα το 45,4% και την απάντηση “Πάρα πολύ” έδωσε το 22,7%.

Παράλληλα για την ερώτηση “Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]” καταγράφηκε ότι το 0,4% απάντησε “Καθόλου”, το 4,0% απάντησε “Σε μικρή κλίμακα”, το 12,8% απάντησε “Σε μέτρια κλίμακα” και στις απαντήσεις “Σε μεγάλη κλίμακα” και “Πάρα πολύ” καταγράφηκαν ποσοστά 41,8% και 41,0% αντίστοιχα. Όσον αφορά την ερώτηση “Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο «έλεγχος από το γραφείο» έχει βοηθήσει το ελεγκτικό έργο]” παρατηρήθηκε ότι ποσοστό ίσο με 2,2% απάντησε “Καθόλου”, ποσοστό ίσο με 8,8% απάντησε “Σε μικρή κλίμακα”, τις απαντήσεις “Σε μέτρια κλίμακα” και “Σε μεγάλη κλίμακα” έδωσε το 31,1% του συνόλου και το 35,2% αντίστοιχα καθώς και την απάντηση “Πάρα πολύ” έδωσε το 22,7%.

Στην ερώτηση “Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Η αξιολόγηση των ελεγκτών συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]” σημειώθηκε ποσοστό ίσο με 5,5% στην απάντηση “Καθόλου”, την απάντηση “Σε μικρή κλίμακα” έδωσε το 7,3% του συνόλου, στην απάντηση “Σε μέτρια κλίμακα” σημειώθηκε ποσοστό 31,1%, το μεγαλύτερο μέρος των συμμετεχόντων με ποσοστό 49,5%, απάντησε “Σε μεγάλη κλίμακα” και το 6,6% απάντησε “Πάρα πολύ”. Στην ερώτηση “Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο τρόπος αξιολόγησης και επιλογής των προϊσταμένων των τμημάτων ελέγχου συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]” 31 συμμετέχοντες απάντησαν “Καθόλου”, 26 απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 68 απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, 114 απάντησαν “Σε μεγάλη κλίμακα” και 34 συμμετέχοντες απάντησαν “Πάρα πολύ”.

		N	%
Ο έλεγχος των εισοδημάτων των φπ/επιχειρήσεων της τελευταίας πενταετίας έχει συμβάλλει στην	Καθόλου	4	1,5%
	Σε μικρή κλίμακα	8	2,9%
	Σε μέτρια κλίμακα	38	13,9%

αύξηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων	Σε μεγάλη κλίμακα	140	51,3%
	Πάρα πολύ	83	30,4%
Ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου βοηθά στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων	Καθόλου	9	3,3%
	Σε μικρή κλίμακα	36	13,2%
	Σε μέτρια κλίμακα	76	27,8%
	Σε μεγάλη κλίμακα	87	31,9%
	Πάρα πολύ	65	23,8%
Ο έλεγχος για την απάτη στον ΦΠΑ ενδοκοινοτικών συναλλαγών βοηθά την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων	Καθόλου	1	0,4%
	Σε μικρή κλίμακα	17	6,2%
	Σε μέτρια κλίμακα	67	24,5%
	Σε μεγάλη κλίμακα	167	61,2%
	Πάρα πολύ	21	7,7%
Ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων	Καθόλου	6	2,2%
	Σε μικρή κλίμακα	14	5,1%
	Σε μέτρια κλίμακα	67	24,5%
	Σε μεγάλη κλίμακα	124	45,4%
	Πάρα πολύ	62	22,7%
Ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων	Καθόλου	1	0,4%
	Σε μικρή κλίμακα	11	4,0%
	Σε μέτρια κλίμακα	35	12,8%
	Σε μεγάλη κλίμακα	114	41,8%
	Πάρα πολύ	112	41,0%
Ο «έλεγχος από το γραφείο» έχει βοηθήσει το ελεγκτικό έργο	Καθόλου	6	2,2%
	Σε μικρή κλίμακα	24	8,8%
	Σε μέτρια κλίμακα	85	31,1%
	Σε μεγάλη κλίμακα	96	35,2%
	Πάρα πολύ	62	22,7%
Η αξιολόγηση των ελεγκτών συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων	Καθόλου	15	5,5%
	Σε μικρή κλίμακα	20	7,3%
	Σε μέτρια κλίμακα	85	31,1%
	Σε μεγάλη κλίμακα	135	49,5%
	Πάρα πολύ	18	6,6%
Ο τρόπος αξιολόγησης και επιλογής των προϊσταμένων των τμημάτων ελέγχου συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων	Καθόλου	31	11,4%
	Σε μικρή κλίμακα	26	9,5%
	Σε μέτρια κλίμακα	68	24,9%
	Σε μεγάλη κλίμακα	114	41,8%
	Πάρα πολύ	34	12,5%

Πίνακας 7 Πλήθη και ποσοστά των απαντήσεων στις ερωτήσεις που αφορούν την Αξιολόγηση του Ελεγκτικού Έργου.

Στον πίνακα 8 αναγράφονται τα πλήθη και τα ποσοστά στις ερωτήσεις που σχετίζονται με την ευκολία εφαρμογής φορολογικών ελέγχων. Ειδικότερα στην ερώτηση “Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο φορολογικός έλεγχος έχει γίνει ευκολότερος συγκριτικά με την προ Κ.Φ.Δ. εποχή]” παρατηρούμε ότι 10 συμμετέχοντες απάντησαν “Καθόλου”, 23 συμμετέχοντες απάντησαν “ Σε μικρή κλίμακα ”, τις απαντήσεις “Σε μέτρια κλίμακα” και “Σε μεγάλη κλίμακα” έδωσαν 135 και 103 συμμετέχοντες αντίστοιχα και την απάντηση “Πάρα πολύ” έδωσαν μόνο 2 συμμετέχοντες.

Όσον αφορά την ερώτηση “Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο προληπτικός έλεγχος έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων των επιχειρήσεων]” από τον παρακάτω πίνακα, προκύπτει ότι 5 συμμετέχοντες απάντησαν “Καθόλου”, 17 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, τις απαντήσεις “Σε μέτρια κλίμακα” και “Σε μεγάλη κλίμακα” έδωσαν 88 και 124 συμμετέχοντες αντίστοιχα και την απάντηση “Πάρα πολύ” έδωσαν 39 συμμετέχοντες.

		N	%
Ο φορολογικός έλεγχος έχει γίνει ευκολότερος συγκριτικά με την προ Κ.Φ.Δ. εποχή	Καθόλου	10	3,7%
	Σε μικρή κλίμακα	23	8,4%
	Σε μέτρια κλίμακα	135	49,5%
	Σε μεγάλη κλίμακα	103	37,7%
	Πάρα πολύ	2	0,7%
Ο προληπτικός έλεγχος έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων των επιχειρήσεων	Καθόλου	5	1,8%
	Σε μικρή κλίμακα	17	6,2%
	Σε μέτρια κλίμακα	88	32,2%
	Σε μεγάλη κλίμακα	124	45,4%
	Πάρα πολύ	39	14,3%

Πίνακας 8.Πλήθη και ποσοστά των απαντήσεων στις ερωτήσεις που αφορούν την ευκολία εφαρμογής φορολογικών ελέγχων.

6.5 Περιγραφή Ενότητας Δ

Στον παρακάτω πίνακα αναγράφονται τα στοιχεία που δόθηκαν στις ερωτήσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου. Ειδικότερα στην ερώτηση “Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Οι αυτόματες διαδικασίες κατάσχεσης των φορολογικών οφειλών θα βοηθήσουν στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]” παρατηρούμε ότι 6 συμμετέχοντες απάντησαν “Καθόλου”, 10 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 58 απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων απάντησε “Σε μεγάλη κλίμακα” και 7 απάντησαν “Πάρα πολύ”. Στην ερώτηση “Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η περαιτέρω τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας του ελεγκτικού έργου]” μόνο 2 συμμετέχοντες απάντησαν “καθόλου”, 6 απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 32 απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα” και τις απαντήσεις “Σε μεγάλη κλίμακα” και “Πάρα πολύ” έδωσαν 111 και 122 ερωτώμενοι αντίστοιχα.

Σχετικά με την ερώτηση “Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η εντατικοποίηση των ελέγχων θα βοηθήσει στην εμπέδωση της φορολογικής συμμόρφωσης]” μόνο ένας συμμετέχων απάντησε “Καθόλου”, 9 απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, τις απαντήσεις “Σε μέτρια κλίμακα” και “Σε μεγάλη κλίμακα” έδωσε το μεγαλύτερο μέρος των συμμετεχόντων, συγκεκριμένα 123 και 126 αντίστοιχα για κάθε απάντηση και την απάντηση “Πάρα πολύ” έδωσαν 14 συμμετέχοντες. Όσον αφορά την ερώτηση “Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η εντατικοποίηση των ελέγχων θα βοηθήσει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων]” μόνο 3 συμμετέχοντες απάντησαν “Καθόλου”, 14 απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 74 απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, την απάντηση “Σε μεγάλη κλίμακα” έδωσε η πλειοψηφία των συμμετεχόντων, συγκεκριμένα οι 158 και τέλος 24 συμμετέχοντες απάντησαν “Πάρα πολύ”.

Επίσης στην ερώτηση “Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η εξειδίκευση των ελεγκτών θα συμβάλλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας των

φορολογικών ελέγχων]” ισοψηφία καταγράφηκε στις απαντήσεις “Καθόλου” και “Σε μικρή κλίμακα” με 1 συμμετέχων σε κάθε απάντηση, 11 απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, το μεγαλύτερο μέρος των συμμετεχόντων απάντησε “Σε μεγάλη κλίμακα” (συγκεκριμένα οι 170) και 90 συμμετέχοντες απάντησαν “Πάρα πολύ”. Στην ερώτηση “Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η συνεχής επιμόρφωση και εκπαίδευση των ελεγκτών σε νέες μεθόδους ελέγχων συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση του φοροελεγκτικού έργου]” μόνο 1 συμμετέχων απάντησε “Καθόλου”, κανένας δεν απάντησε “Σε μικρή κλίμακα”, 4 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, 74 απάντησαν “Σε μεγάλη κλίμακα” και οι περισσότεροι, δηλαδή οι 194, απάντησαν “Πάρα πολύ”.

Στην τελευταία ερώτηση που αφορά την αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου, η οποία είναι η “Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση των φορολογικών ελέγχων]” καταγράφηκε ποσοστό ίσο με 2,2% στην απάντηση “Καθόλου”, το 7,7% απάντησε “Σε μικρή κλίμακα”, ποσοστό 24,5% έδωσε την απάντηση “Σε μέτρια κλίμακα”, ποσοστό άνω του 50%, συγκεκριμένα το 53,5%, απάντησε “Σε μεγάλη κλίμακα” και ποσοστό 12,1% καταγράφηκε στην απάντηση “Πάρα πολύ”.

	N	%	
Οι αυτόματες διαδικασίες κατάσχεσης των φορολογικών οφειλών θα βοηθήσουν στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων	Καθόλου	6	2,2%
	Σε μικρή κλίμακα	10	3,7%
	Σε μέτρια κλίμακα	58	21,2%
	Σε μεγάλη κλίμακα	192	70,3%
	Πάρα πολύ	7	2,6%
Η περαιτέρω τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας του ελεγκτικού έργου	Καθόλου	2	0,7%
	Σε μικρή κλίμακα	6	2,2%
	Σε μέτρια κλίμακα	32	11,7%
	Σε μεγάλη κλίμακα	111	40,7%
Η εντατικοποίηση των ελέγχων θα βοηθήσει στην εμπέδωση της φορολογικής συμμόρφωσης	Καθόλου	1	0,4%
	Σε μικρή κλίμακα	9	3,3%
	Σε μέτρια κλίμακα	123	45,1%

	Σε μεγάλη κλίμακα	126	46,2%
	Πάρα πολύ	14	5,1%
	Καθόλου	3	1,1%
Η εντατικοποίηση των ελέγχων θα βοηθήσει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων	Σε μικρή κλίμακα	14	5,1%
	Σε μέτρια κλίμακα	74	27,1%
	Σε μεγάλη κλίμακα	158	57,9%
	Πάρα πολύ	24	8,8%
	Καθόλου	1	0,4%
Η εξειδίκευση των ελεγκτών θα συμβάλλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων	Σε μικρή κλίμακα	1	0,4%
	Σε μέτρια κλίμακα	11	4,0%
	Σε μεγάλη κλίμακα	170	62,3%
	Πάρα πολύ	90	33,0%
	Καθόλου	1	0,4%
Η συνεχής επιμόρφωση και εκπαίδευση των ελεγκτών σε νέες μεθόδους ελέγχων συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση του φοροελεγκτικού έργου	Σε μικρή κλίμακα	0	0,0%
	Σε μέτρια κλίμακα	4	1,5%
	Σε μεγάλη κλίμακα	74	27,1%
	Πάρα πολύ	194	71,1%
	Καθόλου	6	2,2%
Η λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση των φορολογικών ελέγχων	Σε μικρή κλίμακα	21	7,7%
	Σε μέτρια κλίμακα	67	24,5%
	Σε μεγάλη κλίμακα	146	53,5%
	Πάρα πολύ	33	12,1%

Πίνακας 9 Πλήθη και ποσοστά των απαντήσεων στις ερωτήσεις για την αξιολόγηση του νέου επιχειρησιακού Σχεδίου.

6.6 Περιγραφή Ενότητας Ε

Από τα στοιχεία του πίνακα 10 προκύπτει ότι στην ερώτηση “Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Το υπάρχον σύστημα επιλογής υποθέσεων για έλεγχο εντοπίζει τη φοροδιαφυγή περισσότερο από την επιλογή με τυχαίο δείγμα.]” 6 συμμετέχοντες απάντησαν “Καθόλου”, 22 απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 127 και 114 απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα” και “Σε μεγάλη κλίμακα” αντίστοιχα και 4 συμμετέχοντες απάντησαν “Πάρα πολύ”.

Σχετικά με την ερώτηση “Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Η κατάρτιση περιουσιολογίου ακινήτων για όλα τα φυσικά/νομικά πρόσωπα κατόχων ΑΦΜ έχει βοηθήσει στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]” παρατηρούμε ότι 5 συμμετέχοντες απάντησαν “Καθόλου”, 10 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 36 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα” και τις απαντήσεις “Σε μεγάλη κλίμακα” και “Πάρα πολύ” έδωσαν 129 και 93 συμμετέχοντες αντίστοιχα. Επίσης στην ερώτηση “Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Η κατάργηση των θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων βοήθησε στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]” παρατηρούμε ότι 61 συμμετέχοντες απάντησαν “Καθόλου”, 96 απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, η πλειοψηφία με αριθμό 108, απάντησε “Σε μέτρια κλίμακα” και τις απαντήσεις “Σε μεγάλη κλίμακα” και “Πάρα πολύ” έδωσαν 6 και 2 συμμετέχοντες αντίστοιχα.

Στην ερώτηση “Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Το νέο ποινολόγιο (Κ.Φ.Δ.) βοήθησε στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]” 18 συμμετέχοντες απάντησαν “Καθόλου”, 36 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 119 απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, 98 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μεγάλη κλίμακα” και 2 απάντησαν “Πάρα πολύ”. Στην τελευταία ερώτηση που έγινε σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ελέγχων, η οποία είναι η “Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Η ηλεκτρονική τιμολόγηση και η αυτοματοποιημένη διαβίβαση φορολογικών στοιχείων στη ΓΓΠΣ περιόδων θα βοηθήσουν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]” 2 συμμετέχοντες απάντησαν

“Καθόλου”, 8 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μικρή κλίμακα”, 16 συμμετέχοντες απάντησαν “Σε μέτρια κλίμακα”, την απάντηση “Σε μεγάλη κλίμακα” έδωσαν οι περισσότεροι, συγκεκριμένα οι 205, και τέλος την απάντηση “Πάρα πολύ” έδωσαν 42 συμμετέχοντες.

		N	%
Το υπάρχον σύστημα επιλογής υποθέσεων για έλεγχο εντοπίζει τη φοροδιαφυγή περισσότερο από την επιλογή με τυχαίο δείγμα	Καθόλου	6	2,2%
	Σε μικρή κλίμακα	22	8,1%
	Σε μέτρια κλίμακα	127	46,5%
	Σε μεγάλη κλίμακα	114	41,8%
	Πάρα πολύ	4	1,5%
Η κατάρτιση περιουσιολογίου ακινήτων για όλα τα φυσικά/νομικά πρόσωπα κατόχων ΑΦΜ έχει βοηθήσει στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής	Καθόλου	5	1,8%
	Σε μικρή κλίμακα	10	3,7%
	Σε μέτρια κλίμακα	36	13,2%
	Σε μεγάλη κλίμακα	129	47,3%
	Πάρα πολύ	93	34,1%
Η κατάργηση των θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων βοήθησε στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής	Καθόλου	61	22,3%
	Σε μικρή κλίμακα	96	35,2%
	Σε μέτρια κλίμακα	108	39,6%
	Σε μεγάλη κλίμακα	6	2,2%
	Πάρα πολύ	2	0,7%
Το νέο ποινολόγιο (Κ.Φ.Δ.) βοήθησε στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής	Καθόλου	18	6,6%
	Σε μικρή κλίμακα	36	13,2%
	Σε μέτρια κλίμακα	119	43,6%
	Σε μεγάλη κλίμακα	98	35,9%
	Πάρα πολύ	2	0,7%
Η ηλεκτρονική τιμολόγηση και η αυτοματοποιημένη διαβίβαση φορολογικών στοιχείων στη ΓΓΠΣ περιόδων θα βοηθήσουν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής	Καθόλου	2	0,7%
	Σε μικρή κλίμακα	8	2,9%
	Σε μέτρια κλίμακα	16	5,9%
	Σε μεγάλη κλίμακα	205	75,1%
	Πάρα πολύ	42	15,4%

Πίνακας 10 Πλήθη και ποσοστά των απαντήσεων στις ερωτήσεις που αφορούν την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων.

6.7 Περιγραφή Διαστάσεων

Στον πίνακα 11 καταγράφονται οι διαστάσεις που δημιουργήθηκαν προκειμένου να απαντηθούν τα ερευνητικά ερωτήματα της μελέτης. Η “Ευχρηστία” αποτελείται από 2 ερωτήσεις, η “Αποτελεσματικότητα ηλεκτρονικών συστημάτων” και η “Αποτελεσματικότητα νέου νόμου” αποτελούνται από 6 ερωτήσεις η κάθε μία, η “Αποτελεσματικότητα φορολογικών ελέγχων” αποτελείται από 8 ερωτήσεις, η “Ευκολία εφαρμογής φορολογικών ελέγχων” από 2 ερωτήσεις, η “Αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου” αποτελείται από 7 ερωτήσεις και η “Αποτελεσματικότητα στην αποφυγή της φοροδιαφυγής” αποτελείται από 5 ερωτήσεις.

Ο μέσος όρος των διαστάσεων φαίνεται να είναι κοντά στο 3,5 σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις. Υψηλότερη τιμή καταγράφεται για την αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου με τιμή 3,96 ενώ συγκριτικά χαμηλότερη για την αποτελεσματικότητα του νέου νόμου με τιμή 3,23. Επικρατεί γενικότερα σχετικά θετική στάση απέναντι στην αποτελεσματικότητα που περιγράφεται για τις διάφορες έννοιες των ενοτήτων του ερωτηματολογίου.

	Μέση τιμή	Τυπική απόκλιση
Ευχρηστία	3,44	,75
Αποτελεσματικότητα ηλεκτρονικών συστημάτων	3,36	,92
Αποτελεσματικότητα νέου νόμου	3,23	,57
Αποτελεσματικότητα φορολογικών ελέγχων	3,73	,64
Ευκολία εφαρμογής φορολογικών ελέγχων	3,44	,69
Αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου	3,96	,50
Αποτελεσματικότητα στην αποφυγή της φοροδιαφυγής	3,35	,59

Πίνακας 11 Περιγραφικά στοιχεία των εννοιών που περιγράφονται από τις ενότητες.

Εξετάζεται στη συνέχεια η αξιοπιστία των διαστάσεων που εκτιμήθηκαν με το δείκτη Cronbach's α . Από τον πίνακα 12 προκύπτει ότι η αξιοπιστία της “Ευχρηστίας”

είναι οριακά χαμηλότερη από τη βιβλιογραφικά αναφερόμενη τιμή του 0,7 γεγονός όμως το οποίο αναμένεται δεδομένου ότι η συγκεκριμένη έννοια διαμορφώνεται από 2 μόνο ερωτήσεις.

Cronbach's Alpha	N
,618	2

Πίνακας 12. Αξιοπιστία για την “Ευχρηστία”.

Από τον πίνακα 13 προκύπτει ότι οι σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ηλεκτρονικών συστημάτων καταγράφεται αποδεκτή αξιοπιστία με τιμή 0,65 που πλησιάζει την τιμή 0,7.

Cronbach's Alpha	N
,651	6

Πίνακας 13. Αξιοπιστία για την “Αποτελεσματικότητα των ηλεκτρονικών συστημάτων”.

Από τα στοιχεία του πίνακα 14 προκύπτει ότι σχετικά με την αποτελεσματικότητα του νέου νόμου καταγράφεται υψηλή τιμή αξιοπιστίας ίση με 0,779.

Cronbach's Alpha	N
,779	6

Πίνακας 14. Αξιοπιστία για την “Αποτελεσματικότητα του νέου νόμου”.

Από τα στοιχεία του πίνακα 15 προκύπτει ότι σχετικά με την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων καταγράφεται επίσης υψηλή τιμή του δείκτη Cronbach's α ίση με 0,834.

Cronbach's Alpha	N
,834	8

Πίνακας 15. Αξιοπιστία για την “Αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων”.

Από τα στοιχεία του πίνακα 16 προκύπτει ότι η αξιοπιστία της “Ευκολίας των εφαρμογών των φορολογικών ελέγχων” είναι χαμηλότερη από τη βιβλιογραφικά αναφερόμενη τιμή του 0,7, όμως, όπως και στην περίπτωση της “Ευχρηστίας”, η συγκεκριμένη έννοια διαμορφώνεται από 2 μόνο ερωτήσεις και δεδομένης της εξάρτησης του δείκτη από το πλήθος των ερωτήσεων, η τιμή είναι αποδεκτή.

Cronbach's Alpha	N
,595	2

Πίνακας 16. Αξιοπιστία για την “Ευκολία εφαρμογής φορολογικών ελέγχων”.

Από τα στοιχεία του πίνακα 17 προκύπτει ότι σχετικά με την αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου καταγράφεται επίσης υψηλή τιμή του δείκτη Cronbach’s α ίση με 0,828.

Cronbach's Alpha	N
,828	7

Πίνακας 17. Αξιοπιστία για την “Αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου”.

Τέλος, από τα στοιχεία του πίνακα 18 προκύπτει ότι σχετικά με την αποτελεσματικότητα της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής καταγράφεται επίσης υψηλή τιμή του δείκτη Cronbach’s α ίση με 0,792.

Cronbach's Alpha	N
,792	5

Πίνακας 18. Αξιοπιστία για την “Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής”.

Στη συνέχεια εξετάζονται οι συσχετίσεις και διαφοροποιήσεις των απόψεων σχετικά με την αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής ανάλογα με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά εργασίας. Στον πίνακα 19 που ακολουθεί δίνονται τα αποτελέσματα των συσχετίσεων της διάστασης “Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής” ανάλογα με τα έτη υπηρεσίας στην

Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε./Υπουργείο Οικονομικών και τα έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο. Ειδικότερα και στις δύο περιπτώσεις ελέγχου συσχέτισης, δεν καταγράφηκαν στατιστικά σημαντικές συσχετίσεις καθώς $r=-0.041$, $p=0.501$ και $r=-0.088$, $p=0.148$ αντίστοιχα και επομένως οι απόψεις για την αποτελεσματικότητα της φοροδιαφυγής δεν διαφοροποιούνται ανάλογα με την “παλαιότητα” των εργαζομένων.

Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

Spearman's rho	Έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε./Υπουργείο Οικονομικών	Correlation Coefficient	-,041
		Sig. (2-tailed)	,501
		N	273
	Έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο	Correlation Coefficient	-,088
		Sig. (2-tailed)	,148
		N	273

Πίνακας 19 Έλεγχος συσχέτισης της διάστασης “Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής” ανάλογα με τις ερωτήσεις “Έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε./Υπουργείο Οικονομικών” και “Έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο”.

Ακολουθεί η σύγκριση των τιμών που καταγράφηκαν στη διάσταση “Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής” ανάλογα με τη “θέση στην υπηρεσία”. Χρησιμοποιώντας τον μη παραμετρικό έλεγχο Kruskal Wallis για να ελέγξουμε την υπόθεση της ισότητας των διάμεσων προκύπτει ότι δεν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές ($K-W = 0,084$, $p=0.218$) και συνεπώς οι απόψεις δεν αναμένεται να διαφοροποιούνται ανάλογα με τη θέση των εργαζομένων.

Independent-Samples Kruskal-Wallis Test Summary

Total N	273
Test Statistic	,084 ^{a,b}
Degree Of Freedom	4
Asymptotic Sig.(2-sided test)	,218

a. The test statistic is adjusted for ties.

b. Multiple comparisons are not performed because the overall test does not show significant differences across samples.

Από τις συσχετίσεις της διάστασης “Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής” ανάλογα με τις υπόλοιπες διαστάσεις, προκύπτουν τα αποτελέσματα που αποδίδονται στον πίνακα 20. Ειδικότερα καταγράφηκαν στατιστικά σημαντικές και θετικές συσχετίσεις σε κάθε περίπτωση ελέγχου και συγκεκριμένα στην συσχέτιση της διάστασης ανάλογα με την “Ευχρηστία” ($r=0.389$, $p<0.001$), με την “Αποτελεσματικότητα ηλεκτρονικών συστημάτων” ($r=0.352$, $p<0.001$), την “Αποτελεσματικότητα του νέου νόμου» ($r=0.140,p=0.020$), την «Αποτελεσματικότητα φορολογικών ελέγχων ($r=0.722$, $p<0.001$), την “Ευκολία εφαρμογής φορολογικών ελέγχων” ($r=0.636$, $p<0.001$) και την “Αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου” ($r=0.687$, $p<0.001$).

	Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής Pearson Correlation	p
Ευχρηστία	,389	<,001
Αποτελεσματικότητα ηλεκτρονικών συστημάτων	,352	<,001
Αποτελεσματικότητα νέου νόμου	,140	,020
Αποτελεσματικότητα φορολογικών ελέγχων	,722	<,001
Ευκολία εφαρμογής φορολογικών ελέγχων	,636	<,001
Αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου	,687	<,001

Πίνακας 20 Συσχετίσεις της διάστασης “Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής” ανάλογα με τις υπόλοιπες διαστάσεις.

Από την πολυπαραγοντική ανάλυση προκύπτει ότι από το σύνολο των παραμέτρων που εξετάζονται, στατιστικά σημαντικές και ανεξάρτητες είναι οι σχέσεις με την:

- Αποτελεσματικότητα Ηλεκτρονικών Συστημάτων
- Αποτελεσματικότητα Νέου Νόμου
- Αποτελεσματικότητα Φορολογικών Ελέγχων
- Αποτελεσματικότητα Νέου Επιχειρησιακού Σχεδίου

Ενώ παράλληλα η Εξίσωση Παλινδρόμησης που προέκυψε είναι η κάτωθι:

- **Αντίληψη για την αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής =**
 $0.075 * \text{Αποτελεσματικότητα Ηλεκτρονικών Συστημάτων} + 0,9 * \text{Αποτελεσματικότητα Νέου Νόμου} + 0.4 * \text{Αποτελεσματικότητα Φορολογικών Ελέγχων}$
 $+ 0.308 * \text{Αποτελεσματικότητα Νέου Επιχειρησιακού Σχεδίου}$

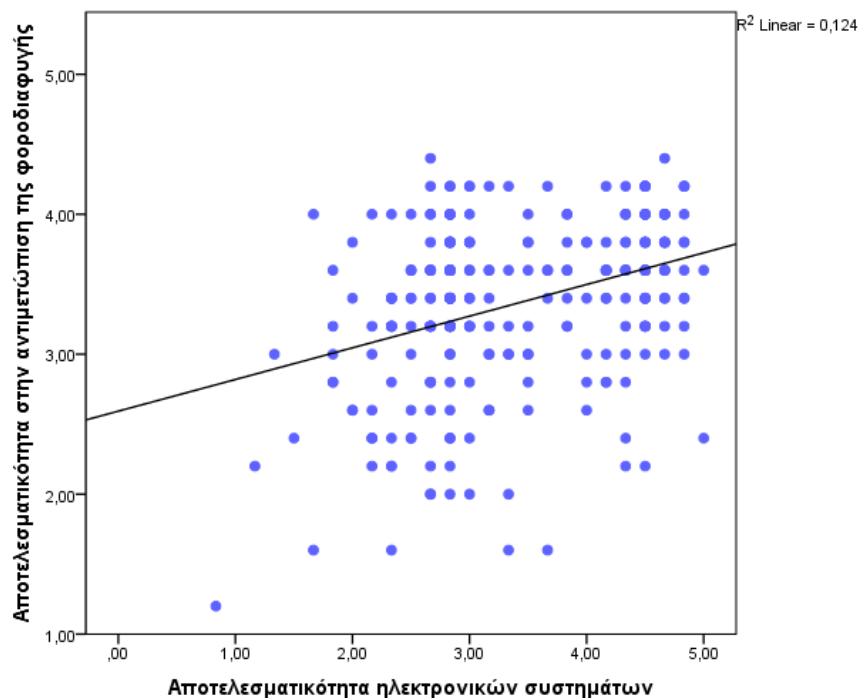
Επομένως όσο περισσότερο πιστεύουν οι συμμετέχοντες στις συγκεκριμένες παραμέτρους, τόσο περισσότερο αποτελεσματική αναμένεται να χαρακτηρίζουν και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα φαίνεται ότι για κάθε μία μονάδα θετικότερης στάσης απέναντι στην αποτελεσματικότητα των ηλεκτρονικών συστημάτων αναμένεται αύξηση στην αποτελεσματική αντιμετώπιση κατά της φοροδιαφυγής κατά 0.075 μονάδες. Παράλληλα για κάθε μία μονάδα θετικότερης στάσης απέναντι στην αποτελεσματικότητα του νέου Νόμου συστημάτων αναμένεται αύξηση στην αποτελεσματική αντιμετώπιση κατά της φοροδιαφυγής κατά 0.090 μονάδες.

Επιπροσθέτως για κάθε μία μονάδα θετικότερης στάσης απέναντι στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων αναμένεται αύξηση στην αποτελεσματική αντιμετώπιση κατά της φοροδιαφυγής κατά 0.400 μονάδες. Τέλος για κάθε μία μονάδα θετικότερης στάσης απέναντι στην αποτελεσματικότητα του Νέου Επιχειρησιακού Σχεδίου αναμένεται αύξηση στην αποτελεσματική αντιμετώπιση κατά της φοροδιαφυγής κατά 0.308 μονάδες.

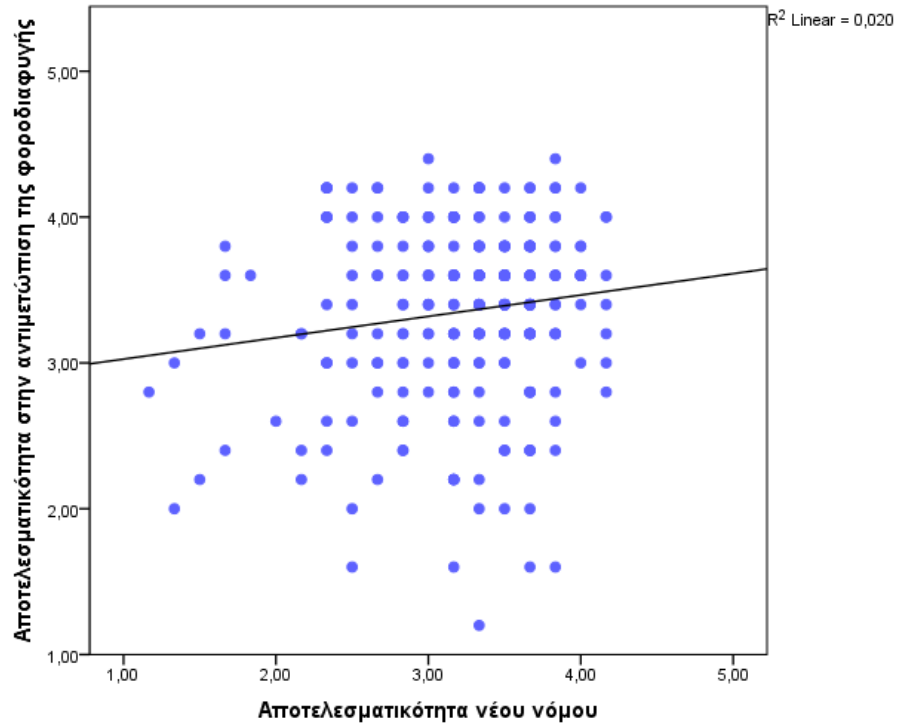
Συμπερασματικά, φαίνεται ότι ο παράγοντας που σε μεγαλύτερο βαθμό διαμορφώνει την άποψη για την αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής είναι η άποψη για την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, ενώ ακολουθεί η άποψη για την αποτελεσματικότητα του Νέου Επιχειρησιακού Σχεδίου. Το R² του μοντέλου είναι ίσο με 0,604 που υποδεικνύει ότι όταν κανείς γνωρίζει τις απόψεις των συμμετεχόντων στις 4 αυτές παραμέτρους μπορεί να προσδιορίσει την αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής με 60% μικρότερο σφάλμα. Τα p -values που προέκυψαν από την ανάλυση παρουσιάζονται αναλυτικά στον πίνακα 21 που ακολουθεί για κάθε μία από τις παραμέτρους που εξετάστηκαν. Οι σχέσεις αποδίδονται γραφικά από τα διαγράμματα διασποράς των Γραφημάτων 1 έως 4 που ακολουθούν.

Παράγοντας	df	Mean Square	F	p
Corrected Model	18	3,337	24,039	,000
Intercept	1	,002	,017	,897
Έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε.Γ.Γ.Δ.Ε.Υ	4	,124	,890	,470
Έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο	4	,090	,646	,630
Θέση στην Υπηρεσία	4	,269	1,937	,105
Ευχρηστία	1	,010	,076	,784
Αποτελεσματικότητα Ηλεκτρονικών Συστημάτων	1	,621	4,471	,035
Αποτελεσματικότητα Νέου Νόμου	1	,672	4,840	,029
Αποτελεσματικότητα Φορολογικών Ελέγχων	1	5,994	43,181	,000
Ευκολία Φορολογικών Ελέγχων	1	,447	3,220	,074
Αποτελεσματικότητα Νέου Επιχειρησιακού Σχεδίου	1	2,615	18,837	,000
Error	254	,139		
Total	273			
Corrected Total	272			

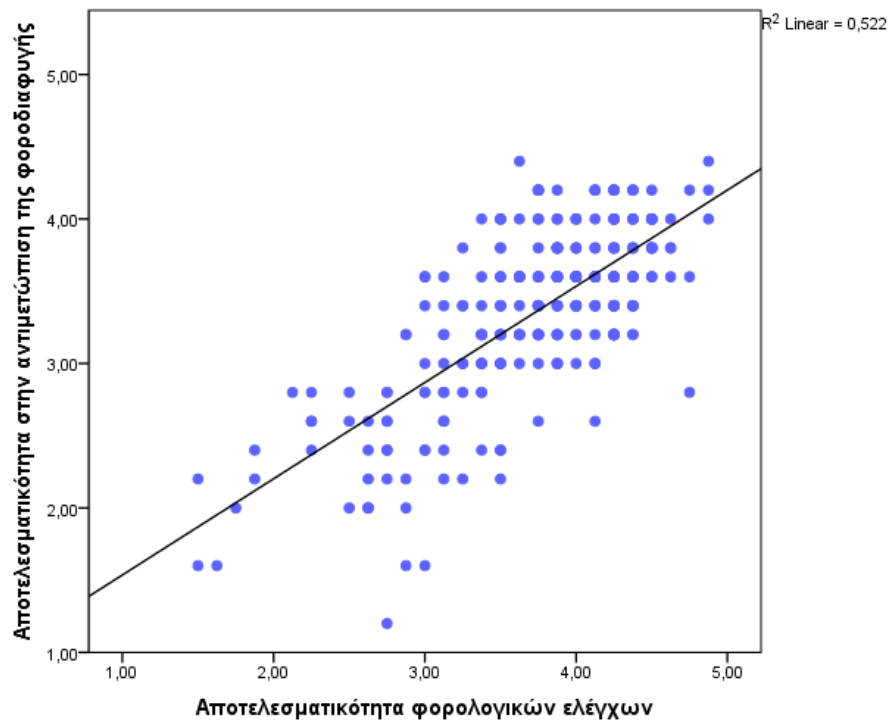
Πίνακας 21. Αποτελέσματα μοντέλου παλινδρόμησης για τον προσδιορισμό των παραγόντων που επιδρούν στην αντίληψη για την αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.



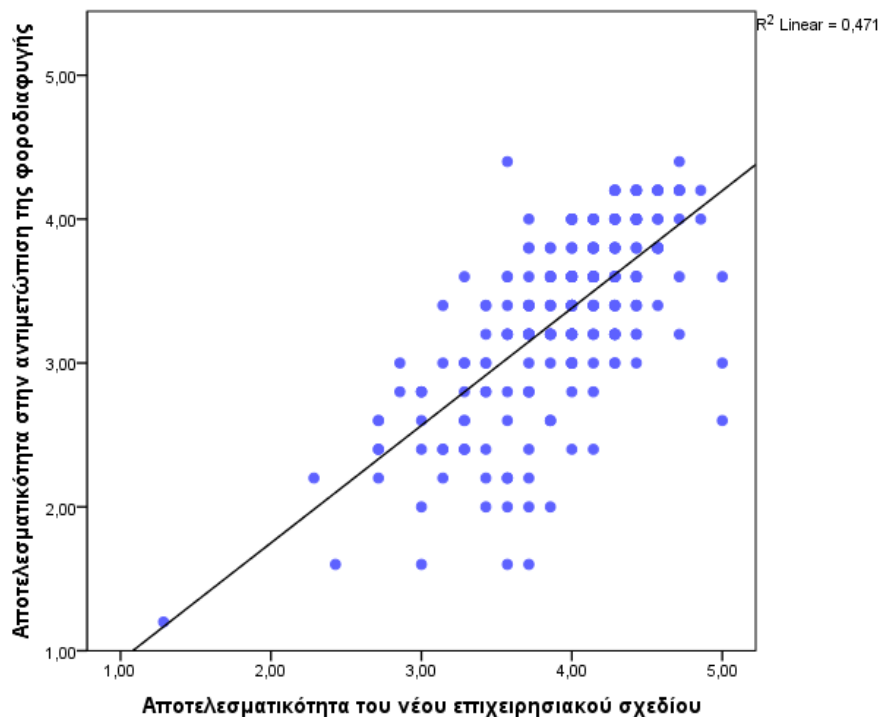
Γράφημα 16. Διάγραμμα διασποράς για τη συσχέτιση της αποτελεσματικότητας στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής με την αποτελεσματικότητα των ηλεκτρονικών συστημάτων.



Γράφημα 2. Διάγραμμα διασποράς για τη συσχέτιση της αποτελεσματικότητας στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής με την αποτελεσματικότητα του νέου νόμου.



Γράφημα 3. Διάγραμμα διασποράς για τη συσχέτιση της αποτελεσματικότητας στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής με την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων.



Γράφημα 4. Διάγραμμα διασποράς για τη συσχέτιση της αποτελεσματικότητας στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής με την αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου.

6.8 Στατιστική Ανάλυση Αποτελεσμάτων

Για την περιγραφή των δημογραφικών χαρακτηριστικών όπως το φύλο και η ηλικία χρησιμοποιήθηκαν πλήθη και ποσοστά όπως επίσης και για την αναλυτική περιγραφή των απαντήσεων που δόθηκαν σε κάθε ερώτημα της κάθε ενότητας. Επιπλέον για την περιγραφή κάθε διάστασης που δημιουργήθηκε, χρησιμοποιήθηκαν μέσες τιμές και τυπικές αποκλίσεις. Παράλληλα ελέγχθηκε η αξιοπιστία κάθε ενότητας με το δείκτη Cronbach's α .

Χρησιμοποιήθηκε ο συντελεστής συσχέτισης Spearman's Rho για τον έλεγχο συσχετίσεων της ενότητας Ε ανάλογα με τα έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε/Υπουργείο Οικονομικών και τα έτη εμπειρίας στον φορολογικό

έλεγχου, ενώ εφαρμόστηκε ο μη παραμετρικός έλεγχος Kruskal-Wallis για την διαφοροποίηση της ενότητας Ε ανάλογα με την ερώτηση “Θέση στην υπηρεσία”.

Τέλος για την εξέταση των συσχετίσεων της ενότητας Ε ανάλογα με τις ενότητες Α,Β,Γ και Δ χρησιμοποιήθηκε ο συντελεστής γραμμικής συσχέτισης Pearson. Το σύνολο των ευρημάτων χρησιμοποιήθηκε για τη διαμόρφωση ενός μοντέλου παλινδρόμησης προκειμένου να προσδιοριστούν οι παράγοντες που έχουν τη σημαντικότερη επίδραση στην ενότητα Ε που αφορά την αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Η ανάλυση πραγματοποιήθηκε με το λογισμικό SPSS v26.0 και το επίπεδο σημαντικότητας ορίστηκε ίσο με 0,05 σε όλες τις περιπτώσεις.

Κεφάλαιο Ζ'

7. Συμπεράσματα – Προτάσεις

Κατόπιν της οριοθέτησης του ερευνητικού προβλήματος, η έρευνα επικεντρώθηκε στο να εξετάσει τις απόψεις του εξειδικευμένου δείγματος των φορολογικών ελεγκτών σχετικά με το πώς επιδρούν τα νέα μέσα ελέγχου στην πάταξη της φοροδιαφυγής και την αύξηση των δημοσίων εσόδων. Κάποιοι από τους προσδιοριστικούς παράγοντες που εξετάστηκαν είναι τα ελεγκτικά εργαλεία και τα πληροφοριακά συστήματα τα οποία έχουν στη διάθεση τους, και η αξιολόγηση της επίδρασης των μεταβολών της φορολογικής νομοθεσίας καθώς και διάφορες φορολογικές διαδικασίες και πώς αυτές επηρεάζουν τη φορολογική συμμόρφωση και τον περιορισμό της φοροδιαφυγής κυρίως των ελεγχόμενων νομικών προσώπων και το πόσο ο κλάδος και το μέγεθος του νομικού προσώπου (Zakir A., 2018) επηρεάζει τη φορολογική του συμμόρφωση.

Από την εκτενή βιβλιογραφική ανασκόπηση, προέκυψε η ανάγκη εξειδικευμένης ερευνητικής προσπάθειας καταγραφής και εξέτασης των προσδιοριστικών παραγόντων της φορολογικής συμπεριφοράς των νομικών προσώπων, καθώς η μέχρι ώρα έρευνες

επικεντρώθηκαν κυρίως στην φορολογική συμμόρφωση και συμπεριφορά των φυσικών προσώπων. Από την βιβλιογραφία προέκυψε ότι η εξέταση αυτού του περιβάλλοντος των νομικών προσώπων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μία απομονωμένη ερευνητική περιοχή. Γεγονός είναι ότι τα σύγχρονα έθνη ενδιαφέρονται όλο και περισσότερο να μεγιστοποιήσουν τη συλλογή των φορολογικών εσόδων και να αποτρέψουν τη διαρροή φόρων από το σύστημα προκειμένου να αυξήσουν τα δημόσια έσοδα. Άλλωστε μία αύξηση των δημοσίων εσόδων θα μπορούσε να οδηγήσει στην ικανοποίηση των απαιτήσεων των πολιτών για βελτιωμένη ποιότητα ζωής μέσω των παρεχόμενων δημοσίων αγαθών και των δημοσίων υπηρεσιών.

Τα διαθέσιμα σύγχρονα εργαλεία και οι νέες πρακτικές που εφαρμόζονται στους φορολογικούς ελέγχους έχουν θετική επίδραση στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων (Lazos, G. et all., 2022). Τα νέα ελεγκτικά υπερόπλα όπως τα υποσυστήματα του Elenxis, του Taxis, του Sesam, του Amandeus, οι ταυτόχρονοι έλεγχοι και η πρόσβαση σε πηγές πληροφόρησης τρίτων έχουν συντελέσει την αύξηση της πιθανότητας εντοπισμού των παραβατικών επιχειρήσεων. Βεβαίως αυτό κατά συνέπεια συνεισφέρει στην αύξηση των δημοσίων εσόδων αλλά και στην συμμόρφωση των υπολοίπων επιχειρήσεων απέναντι στον κίνδυνο εντοπισμού και επιβολής κυρώσεων.

Η συμμόρφωση των ελεγχόμενων με τη νομοθεσία αποτελεί έναν δύσκολο σκόπελο. Η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας παρουσιάζει αυξητικές τάσεις με την συνεχή έκδοση νέων εγκυκλίων, νομοθετημάτων και αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, αποφάσεις εξωδικαστικών επιλύσεων αλλά και των Διοικητικών Δικαστηρίων. Αυτή η πολυνομία οδηγεί στη δημιουργία χάσματος μεταξύ φορολογικής διοίκησης και ελεγχόμενων και συντελεί στην προσπάθεια απόκρυψης εισοδημάτων των ελεγχόμενων επιχειρήσεων. Άλλωστε ο δίκαιος χαρακτήρας του συστήματος της φορολογικής διοίκησης και η απόδοση φορολογικής δικαιοσύνης επιδρούν καταλυτικά στην διαμόρφωση της φορολογικής συνείδησης των ελεγχόμενων προσώπων Λάζος, Γ. (2012). Προς αυτή την δικαιότερη κατεύθυνση φαίνεται να οδηγείται η φορολογική νομοθεσία μετά τη θέσπιση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και την αναθεώρηση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος μετά από είκοσι σχεδόν χρόνια. Από την έρευνα

διαπιστώθηκε τέλος θετική συσχέτιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και των αλλαγών στην κείμενη νομοθεσία.

Η με αριθμό 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ για την πενταετή παραγραφή των φορολογικών αξιώσεων και ελέγχων καταδεικνύει τελικά μια θετική σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και της αύξησης των φορολογικών εσόδων. Διαφαίνεται ότι είναι ζωτικής σημασίας ο έλεγχος «ζωντανών» επιχειρήσεων για τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών εσόδων συγκριτικά με τους ελέγχους παλαιότερων ετών που ανάγονταν δε έτη δεκαετίας ή και εικοσαετίας μη λαμβάνοντας υπόψη την παρούσα οικονομική κατάσταση των ελεγχόμενων επιχειρήσεων.

Στα πλαίσια της στρατηγικής επιδίωξης εύρεσης νέων και αποτελεσματικότερων μορφών ελέγχων η φορολογική διοίκηση έχει εστιάσει σε διάφορους νέους προσδιοριστικούς παράγοντες αύξησης αυτών. Για παράδειγμα ο συστηματικός έλεγχος για την απάτη του Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές σε συνδυασμό με την συνεργασία και την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των υπολοίπων κρατών μελών της Ε.Ε. έχει συντελέσει καταλυτικά στη συμμόρφωση των ελεγχόμενων επιχειρήσεων στο κομμάτι αυτό. Στην ίδια κατεύθυνση έχει οδηγήσει και ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού και η Έκθεση Φορολογικής συμμόρφωσης με τον οικειοθελή ή υποχρεωτικό έλεγχο των μεγάλων επιχειρήσεων από ορκωτούς ελεγκτές και νόμιμα ελεγκτικά γραφεία για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης των με όσα προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ..

Ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών και δη ο έλεγχος των διασυνοριακών συναλλαγών, ο οποίος διενεργείται από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων της Α.Α.Δ.Ε. και πάλι σε συνάρτηση με την συνεργασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών της Ε.Ε. έχει παίξει καταλυτικό ρόλο στην συμμόρφωση εν γένει των ελεγχόμενων επιχειρήσεων. Από τον έλεγχο των μεγάλων επιχειρήσεων προκύπτει ακόμη η θετική συσχέτιση της φορολογικής συμμόρφωσης με το μέγεθος της επιχείρησης, καθώς όσο μεγαλύτερο είναι το μέγεθος της επιχείρησης τόσο μικρότερη φαίνεται η παραβατικότητα και πιο εστιασμένη στην προσπάθεια απόκρυψης εσόδων διαμέσου των ομίλων των μεγάλων επιχειρήσεων με υπερτιμολογήσεις ή

υποτιμολογήσεις εντός ή εκτός των ορίων της Ελληνικής Επικράτειας ή σε θυγατρικές τους εταιρείες στο εξωτερικό.

Η ίδια θετική συσχέτιση καταγράφεται και με τον έλεγχο με έμμεσες τεχνικές τα τελευταία έτη και μετά την κατάργηση του εξωλογιστικού προσδιορισμού των εισοδημάτων των ελεγχόμενων προσώπων. Άλλωστε διαφαίνεται ότι η κατάργηση των θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων επέδρασε αρνητικά στον περιορισμό της φοροδιαφυγής με την αύξηση των πλαστών και εικονικών στοιχείων και την ανάγκη για εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου πιο επιτακτική από ποτέ. Ανακύπτει συνεπώς το συμπέρασμα ότι η εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων επιδρά θετικά τόσο στον περιορισμό της φοροδιαφυγής όσο και στην αύξηση των δημοσίων εσόδων.

Καθοριστικό παράγοντα για τον εντοπισμό και τον περιορισμό της φοροδιαφυγής αποτελούν οι δεξιότητες και οι ικανότητες των φορολογικών ελεγκτών. Οι ίδιοι θεωρούν ότι τόσο η συνεχής αξιολόγηση τους από τη διοίκηση όσο όμως ταυτόχρονα και η συνεχής αξιολόγηση των προϊσταμένων τους αλλά και ο τρόπος και η επιλογή των προϊσταμένων τους δημιουργούν τις βασικές συνισταμένες για την επίτευξη τους πολύπλευρου ελεγκτικού έργου που τους έχει ανατεθεί τα τελευταία χρόνια. Από τις δημοσιευμένες απολογιστικές δε εκθέσεις των ετήσιων στόχων των ελεγκτών της Α.Α.Δ.Ε. φαίνεται ότι πράγματι διαγράφεται μια αυξητική τάση στην αποτελεσματικότητα των ελεγκτών και των φορολογικών ελέγχων.

Σχετικά με την αξιολόγηση του επιχειρησιακού σχεδίου της Α.Α.Δ.Ε. και την αποτίμηση αυτού θεωρείται ότι οι νέες υπηρεσίες των ΚΕ.Β.ΕΙΣ. και ΚΕ.ΟΦ. και γενικότερα οι αυτόματες διαδικασίες κατάσχεσης των φορολογικών οφειλών θα βοηθήσουν στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και κατ' επέκταση και των φορολογικών εσόδων. Επιπρόσθετα η περαιτέρω τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλλει στον αποτελεσματικότερο εντοπισμό και περιορισμό της φοροδιαφυγής. Σε γενικές γραμμές άλλωστε οι ελεγχόμενοι γνωρίζοντας την πιθανότητα να ελεγχθούν υπό συγκεκριμένες διαδικασίες και πλαίσια διαμορφώνουν εκουσίως μια μεγαλύτερη φορολογική συνείδηση και συμπεριφορά.

Όσον αφορά την επένδυση στο μεγαλύτερο εργαλείο το οποίο διαθέτει η φορολογική διοίκηση ήτοι στο ανθρώπινο δυναμικό της, διακρίνεται ξεκάθαρα ότι η εξειδίκευση και η δια βίου επιμόρφωση αυτού αποτελεί τον παράγοντα κλειδί για την πάταξη της φοροδιαφυγής την αύξηση της αποτελεσματικότητας αυτών και την αύξηση των δημοσίων εσόδων. Η επιμόρφωση των ελεγκτών σε συνδυασμό με την ορθότερη επιλογή των υποθέσεων για έλεγχο αποτελεί μέγιστη αρωγή στην επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων της φορολογικής διοίκησης. Το υπάρχον σύστημα επιλογής υποθέσεων με βάση κριτήρια τα οποία δεν δημοσιοποιούνται από την Διεύθυνση Ελέγχων αλλά και ένα σύστημα βασισμένο στις αρχές της διαχείρισης και της ανάλυσης κινδύνου φαίνεται να εντοπίζει περισσότερο υποθέσεις παραβατικών επιχειρήσεων σε σύγκριση με παλαιότερα συστήματα επιλογής υποθέσεων με τυχαίο δείγμα.

7.1 Περιορισμοί της μελέτης

Ένας βασικός περιορισμός της παρούσας έρευνας είναι οι μέθοδοι που υιοθετήθηκαν για την απόκτηση των πρωτογενών δεδομένων. Τα δεδομένα ελήφθησαν με ημιδομημένα ερωτηματολόγια, τα οποία μοιράστηκαν διαδικτυακά με σκοπό να ληφθούν από το μεγαλύτερο μέρος των ελεγκτών βεβαίωσης της επικράτειας. Παρατηρήσεις επί προσωπικού σε περίπτωση ημιδομημένων συνεντεύξεων με ένα πιο περιορισμένο αλλά και πιο εξειδικευμένο δείγμα ελεγκτών πιθανόν θα μου επέτρεπε να παρατηρήσω από πρώτο χέρι τις πρακτικές που αναλαμβάνει έκαστος και τις ειλικρινείς τους απόψεις για τα θέματα της παρούσας έρευνας. Το κόστος βέβαια αυτής της πρακτικής ήταν απαγορευτικό.

Επιπρόσθετα, καθότι επί του παρόντος υπηρετώ στο ελεγκτικό κέντρο το οποίο είναι αρμόδιο για τις μεγάλες επιχειρήσεις της χώρας, η ανταπόκριση των ελεγκτών αυτών ήταν μεγαλύτερη όπως ήταν αναμενόμενο, γεγονός με διττή βεβαίως σημασία, καθώς από τη μία υπάρχει μια πιο ξεκάθαρη αποτύπωση των απόψεων των ελεγκτών των μεγάλων επιχειρήσεων της χώρας, από την άλλη διαπιστώνεται ή αδυναμία κααγραφής και των απόψεων των υπολοίπων ελεγκτών, των εμπειριών, των θέσεων και των απόψεων τους. Επίσης καθότι η έρευνα μου έλαβε χώρα πριν τον σχηματισμό των έξι

Ελεγκτικών Κέντρων τα οποία ξεκίνησαν τη λειτουργία τους τον Σεπτέμβριο του 2022, οι απόψεις πολλών εξ'αυτών δεν καλύπτονται.

Επιπλέον η έρευνα ήταν ταυτόχρονα διεπιστημονική, σύνθετη και ευρείας κλίμακας, θεωρητικά ενημερωμένη εμπειρική εργασία. Ως εκ τούτου, αυτή η έρευνα δεν έχει καλύψει όλους τους προσδιοριστικούς παράγοντες στη σχέση μεταξύ των ελεγκτών και των ελεγχόμενων προσώπων. Ωστόσο ελπίζω ως συνέπεια αυτής της έρευνας να έχω σημάνει το έναυσμα για περαιτέρω εξέλιξη και επικαιροποίηση των δεδομένων και των ερευνών.

7.2 Συνεισφορά της διατριβής

Η υλοποίηση της διατριβής αυτής έχει διττή αξία όσον αφορά τη συνεισφορά της. Αφενός συνεισφέρει στο επιστημονικό πεδίο αναφοράς της παρέχει και ένα αποτελεσματικό εργαλείο αξιοποίησης για τη φορολογική διοίκηση.

Αρχικά παρουσιάζονται οι εμπειρικές και θεωρητικές μου συνεισφορές μέσα από την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας και παρατίθενται τα σημαντικά ευρήματα που προέκυψαν από αυτήν την έρευνα. Η εμπειρική συμβολή είναι σημαντική στο ότι το ερευνητικό πεδίο είναι νέο, πολύ εξειδικευμένο και κατά συνέπεια πολύ αντιπροσωπευτικό. Λίγοι ερευνητές στην Ελλάδα έχουν εξετάσει τις πρακτικές και τις απόψεις της Φορολογικής Αρχής και στο μέγεθος της δικής μου έρευνας, το επίπεδο πρόσβασης που απέκτησα ήταν μοναδικό. Απέκτησα πρωτογενή δεδομένα των ανθρώπων που εργάζονται στο κομμάτι του ελέγχου, τους ειδικούς δηλαδή γνώσεων υψηλού επιπέδου και την εμπειρία τους από τον έλεγχο επιχειρήσεων, μικρών και κυρίως μεγάλων. Αυτό μου έδωσε τη δυνατότητα να εξελίξω για πρώτη φορά στο συγκεκριμένο επιστημονικό πεδίο μια νέα σημαντική θεωρητικά τεκμηριωμένη ανάλυση των εμπειρικών δεδομένων. Αυτή θα μπορούσε να αποτελέσει μια πρωτοποριακή μεθολογία που θα συνδέσει τις αποφάσεις της φορολογικής διοίκησης με θέματα ειδικών γνώσεων ως προς την υποκειμενοποίηση και την αντικειμενικοποίηση.

Επιπλέον η παρούσα έρευνα έλαβε χώρα όταν ο οργανόγραμμα της Α.Α.Δ.Ε. ήταν σε μεταβατική περίοδο, ήτοι την περίοδο που δημιουργούνταν τα έξι ελεγκτικά κέντρα της χώρας. Αυτή η έρευνα λοιπόν συμβάλλει θεωρητικά στην κατανόηση του τρόπου με τον οποίο διαδραματίζονται οι πρακτικές αλλαγές σε ένα θεωρητικά μεγάλο και κατεστημένο σε κάποιο βαθμό χώρο. Λόγω της αρχαιότητας και της εμπειρίας της πλειοψηφίας του δείγματος μου επετράπη να εξελίξω τις μέχρι τώρα γνώσεις σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο τα στελέχη υψηλού επιπέδου αντιμετωπίζουν και βρίσκουν ευκαιρίες σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο ελεγκτικό περιβάλλον με νέες δομές, εργαλεία, νομοθεσία και μορφές ελέγχου. Αυτή είναι και η ουσία στη νέα ελεγκτική πραγματικότητα, το να μπορεί κάποιος να καταλάβει και να μπορέσει να λειτουργήσει με επιτυχία σε ένα παγκοσμιοποιημένο φορολογικό περιβάλλον και σε έναν φορολογικά συμμορφούμενο κόσμο έναντι στη φορολογική δικαιοδοσία.

Έτσι η παρούσα διατριβή συνέβαλε σημαντικά σε αυτό το θεωρητικό πλαίσιο, παρακολουθώντας πρακτικά ένα νέο είδος αλληλεπίδρασης μεταξύ των υποκειμενικών απόψεων της φορολογικής διοίκησης και του αντικειμενικού τρόπου εφαρμογής αυτών στους ελεγχόμενους για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής, την αύξηση των δημοσίων εσόδων και της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων εν γένει. Επιπλέον η έρευνα μου μπορεί να συμβάλλει στην τρέχουσα αναδυόμενη μεταρρυθμιστική πολιτική της κυβέρνησης και της φορολογικής διοίκησης, με ευρύτερες μορφές εφαρμογής.

7.3 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Τόσο το ίδιο το επιστημονικό πεδίο της έρευνας όσο και η διαχείριση της μεθοδολογικής προσέγγισης της φορολογικής συμμόρφωσης των ελεγχόμενων προσφέρουν ευκαιρίες για μελλοντική έρευνα. Η έρευνα έγινε πριν τη δημιουργία των ειδικών ελεγκτικών κέντρων τα οποία δημιουργήθηκαν στη χώρα. Το εξειδικευμένο προσωπικό με το οποίο στελεχώθηκαν αυτά τα ελεγκτικά κέντρα μπορεί να αποτελέσει επίσης μελλοντικό αντικείμενο έρευνας - ανατροφοδότησης. Επιπρόσθετα αντικείμενο μελλοντικής έρευνας θα μπορούσαν να αποτελέσουν και οι απόψεις στελεχών μεγάλων ή και μη ελεγχόμενων νομικών προσώπων για τη σφαιρικότερη διερεύνηση των απόψεων

περί της φορολογικής συμμόρφωσης και του περιορισμού της φοροδιαφυγής συγκριτικά με τις νέες μορφές ελέγχου και τις μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας.

Η μεθοδολογική συνεισφορά ανοίγει επίσης δυνατότητες για μελλοντική έρευνα. Ένα πιθανό μελλοντικό ερευνητικό έργο μπορεί να αποτελέσει η εξέταση του τρόπου με τον οποίο λειτουργεί ένας ελεγκτής στην αναζήτηση της φοροδιαφυγής μέσα από τον έλεγχο των οικονομικών βιβλίων, στοιχείων και καταστάσεων των επιχειρήσεων και το πώς λειτουργούν οι ελεχόμενες επιχειρήσεις αναφορικά με την πρόληψη ή την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής από πλευράς τους.

7.4 Επίλογος

Η τελευταία δεκαετία με το ταλάνισμα της οικονομικής κρίσης που βίωσε η Ελλάδα, και η οποία έχει άμεση συνάρτηση με την κρίση σε κοινωνικό και πολιτικό επίπεδο, έφερε στην επιφάνεια όλες τις παθογένειες που για δεκαετίες μάζιζαν στην Ελλάδα και την καταπολέμηση των οποίων διαρκώς και με τεχνάσματα η ίδια η πολιτεία ανέβαλε. Σε αντιδιαστολή με τις αρνητικές επιπτώσεις, διαφαίνονται, ωστόσο, και οι θετικές επιπτώσεις της ελληνικής οικονομικής κρίσης, καθώς αναπόφευκτα αποτέλεσε μία ευκαιρία ώστε η Ελλάδα να προβεί σε ουσιαστικές μεταρρυθμίσεις και στην οργάνωση μιας σύγχρονης δημόσιας διοίκησης, και συγκεκριμένα της φορολογικής διοίκησης που επωμίζεται στην παρούσα συγκυρία το πιο μεγάλο βάρος στην οικονομική αναδόμηση και ανασυγκρότηση της Ελλάδας. Βέβαια, ο χρόνος είναι αυτός που επιδρά στις μορφές των μεταβολών που έγιναν (LadiSt. 2012).

Η Ελλάδα καλείται από τη μία πλευρά να προχωρήσει προς την ανάπτυξη και την ενδυνάμωση της ανταγωνιστικότητας, ενώ από την άλλη να επιχειρήσει όλες τις απαραίτητες βραχυπρόθεσμες αλλά και μακροπρόθεσμες μεταβολές που θα καταστήσουν την οικονομία της ανταγωνιστική, συμβάλλοντας στην εξάλειψη των παθογενειών και προσδίδοντας καλύτερες προοπτικές για την ίδια και τους πολίτες της.

Τις τελευταίες δεκαετίες στην Ελλάδα, με τις μεταβολές που έχουν λάβει χώρα στην διοίκηση της φορολογικής αρχής, θεσπίστηκε η ανεξαρτητοποίησή της, διαμέσου

της συστάσεως της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία απολαμβάνει την ανεξαρτησία στη λειτουργία της, οικονομική και διοικητική αυτοτέλεια και δεν υπόκειται σε έλεγχο ή σε εποπτεία από τα όργανα της κυβερνήσεως, παρά μόνο σε κοινοβουλευτικό έλεγχο. Μάλιστα, προχώρησε σε σημαντικό βαθμό η edραίωση των τεχνολογικών εφαρμογών και την ψηφιακής πραγματικότητας, με πλήθος υπηρεσιών να διενεργούνται πλέον ηλεκτρονικά με τις οποίες αφενός μεν η εξυπηρέτηση των πολιτών κατέστη ευκολότερη με ένα πλήθος ενεργειών, αφετέρου δε επήλθε εξοικονόμηση σε ανθρώπινο δυναμικό, με απώτερο στόχο την ενδυνάμωση του φοροελεγκτικού και φοροεισπρακτικού μηχανισμού.

Επιπροσθέτως, ένας από τους βασικούς στόχους των φορολογικών μεταρρυθμίσεων που συντελέστηκε με την μεταβολή της νομοθεσίας της φορολογίας, και ειδικότερα διαμέσου της ψήφισης του Νόμου 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και των νεότερων αναθεωρήσεων του, του Νόμου 4172/2013 (φορολογία εισοδήματος), του Νόμου 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) κ.α. υπήρξε ο εκσυγχρονισμός της φορολογικής νομοθεσίας και η απάλειψη αναχρονιστικών διατάξεων, η προσπάθεια μεγέθυνσης της φορολογικής συμμόρφωσης των πολιτών και των επιχειρήσεων, η απλοποίηση και επιτάχυνση των διαδικασιών ελέγχου και εν τέλει η ενίσχυση της αποτελεσματικότητας του φοροελεγκτικού μηχανισμού προς το σκοπό της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φόρο – αποφυγής. Επιπρόσθετα στην ίδια κατεύθυνση οδηγούν και η βελτίωση στο πιο ευνοϊκό επίπεδο των διοικητικών και ποινικών κυρώσεων που έχει ως συνέπεια η παραβίαση των φορολογικών διατάξεων, η επιτάχυνση στην ολοκλήρωση των εκκρεμών υποθέσεων λόγω προσφυγής σε διοικητικές ή δικαστικές αρχές, η απάλειψη φαινομένων διαφθοράς και αδιαφάνειας στην δράση της φορολογικής διοίκησης.

Ωστόσο, αν και έχουν τεθεί οι βάσεις για τον εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοίκησης και την edραίωση των σύγχρονων τεχνικών ελέγχων και φοροείσπραξης υπάρχει ακόμη ένα μεγάλο περιθώριο βελτίωσης του ήδη υπάρχοντος και εφαρμοζόμενου μηχανισμού διαμέσου των βελτιώσεων που δύναται να συνοψισθούν στα παρακάτω.

Συγκεκριμένα, παραπέρα απλοποίηση τη φορολογικής νομοθεσίας με την αποφυγή αλλεπάλληλων ερμηνευτικών εγκυκλίων και νομοθετικών ερμηνειών που

συνεχίζουν την σύγκυση των μερών που εμπλέκονται, δηλαδή των πολιτών και των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, σχετικά με τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματά τους, περαιτέρω εξειδίκευση των διατάξεων της φορολογίας που ενισχύουν την συμμόρφωση απέναντι στη φορολογία των φορολογουμένων, υψηλές διοικητικές κυρώσεις σε πρόσωπα που φοροδιαφεύγουν συστηματικά και δεν εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, όπως υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α., εισοδήματος, κλπ.

Επιπροσθέτως, από την έρευνα σε συνδυασμό με την βιβλιογραφική ανασκόπηση προκύπτει επιτακτική η ανάγκη διενέργειας στοχευόμενων φορολογικών ελέγχων με γνώμονα, μεταξύ άλλων, την μείωση του απαιτούμενου χρόνου για την ολοκλήρωση του ελέγχου και την εισπραξιμότητα του φόρου που βεβαιώνεται. Επίσης αναγκαία κρίνεται η διαρκής επιμόρφωση των οργάνων της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με διατάξεις φορολογίας που ισχύουν, τις σύγχρονες πρακτικές ελέγχου σε διεθνές επίπεδο, την παροχή υλικοτεχνικής υποδομής στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, με την παροχή σύγχρονων εργαλείων ελέγχου και την καθιέρωση ενιαίας φορολογικής πολιτικής δίχως την διαφοροποίηση αυτής που θα επέλθει με την μεταβολή κυβερνητικών σχηματισμών στην κρατική εξουσία.

Στον περιορισμό της φοροδιαφυγής και στην αύξηση των φορολογικών εσόδων εργαλεία θα αποτελέσουν μια σειρά μεταρρυθμίσεων, οι οποίες θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν τη συνεχιζόμενη αναβάθμιση των ηλεκτρονικών εργαλείων που έχει ή θα έχει στη διάθεση της Α.Α.Δ.Ε., η διασύνδεση των ταμειακών μηχανών με το υποσύστημα της Α.Α.Δ.Ε., η περαιτέρω αύξηση της χρήσης χρεωστικών/ πιστωτικών καρτών αλλά και μέσω τραπεζών γενικότερα, φορολογικά κίνητρα για την αποκάλυψη συναλλαγών σε κλάδους στους οποίους παρατηρείται αυξημένη φοροδιαφυγή και ανταλλαγή και αξιοποίηση σε πραγματικό χρόνο των πληροφοριών μέσω του νέου πληροφοριακού συστήματος της Α.Α.Δ.Ε. “MyDATA”.

Συνοψίζοντας, η βούληση των πολιτικών οργάνων αναφορικά με την απρόσκοπτη ολοκλήρωση των μεταρρυθμίσεων, η κοινωνική συναίνεση και η αποτελεσματική αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αποτελούν τα κύρια σημεία σχετικά με την ολοκλήρωση των μεταβολών της φορολογίας που έχουν αρχίσει στην Ελλάδα, ώστε ο φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων, ως

εργαλείο καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροδιαφυγής, να οδηγήσει στην έξοδο της χώρας από την μακροχρόνια δημοσιονομική και κοινωνική κρίση, στην αύξηση των δημοσίων εσόδων της χώρας και μακροπρόθεσμα σε ένα ανώτερο επίπεδο κοινωνικής ζωής των Ελλήνων στα πλαίσια ήδη ανεπτυγμένων ευρωπαϊκών κρατών.

Βιβλιογραφία

Ελληνόγλωσση

- Αθανασάκη Β., «Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις χρηματοοικονομικές ενδοομιλικές συναλλαγές», στο περιοδικό ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 2/2015
- Αναστασόπουλος, Ι (1992), Φορολογικό δίκαιο, Βασικές Έννοιες – Γενικές Αρχές, Εκδόσεις αντ. Ν. Σακούλα Αθήνα – Κομοτηνή
- Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, (2022), Επιχειρησιακό Σχέδιο Α.Α.Δ.Ε., Αθήνα
- Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, (2023), Επιχειρησιακό Σχέδιο Α.Α.Δ.Ε., Αθήνα
- Ασημακόπουλος Κ. (2016), στο «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας: Ερμηνεία κατ' άρθρο και λογιστική αντιμετώπιση» (Επιμ. ΜέντηςΓρ. και Μιχελινάκης Β.), Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη,
- Βαβούρας, Ι. Μανωλάς, Γ. (2004), Η Παραοικονομία στην Ελλάδα και τον κόσμο, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
- Γεωργακόπουλου Θ. (1981), Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, Αθήνα, Γεωργακόπουλος, Θ. (1997), Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική , Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.
- Δημήτραινας Ν. Γιώργος (2011), Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, Ζητήματα Φοροδιαφυγής στο εισόδημα, στο ΦΠΑ και στα φορολογικά στοιχεία, Νομική Βιβλιοθήκη
- Ζαχαρόπουλος Ν. Ιωάννης (1935) Γενικά αρχαία φορολογίας : πανεπιστημιακά παραδόσεις εκδιδόμενοι μετά τινών προσθηκών / υπό Άγγελου Θ. Αγγελόπουλου - Αθήναι: σ. 164
- Θεοφανίδης, Στ. (2002), Μεθοδολογία της επιστημονικής σκέψης και έρευνας, Εκδόσεις Μπένου
- Θεοχαρόπουλου Λ.(1975), Δημόσια Οικονομική , Θεσσαλονίκη

- Θεοχαρόπουλου Λ.(1981), Φορολογικό Δίκαιον, Τόμος Πρώτος, Θεσσαλονίκη
- Θεοχαρόπουλου Λ. (2002), Φορολογικό Δίκαιο Α' Γενικό έκδοση, Σάκκουλας Αθήνα – Θεσσαλονίκη
- Θεοχαρόπουλου Λ., Φορολογικό Δίκαιο, 2014 Ειδικό, σ. 188, Αναστόπουλου Ι. – Φορτσάκη Θ. , Φορολογικό Δίκαιο, σ. 234, Κυπραίου Μ., οπ.π.279. Ν. Μπάρμπα, Φορολογία Εισοδήματος, σ. 292 επ.
- Καλυβιανάκης, Κ., Ξανθάκης, Μ., Λεβέντης. Α. (1993), Φορολογικό Καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Ίδρυμα Μεσογειακών Μελεών, Αθήνα
- Καραγιώργα Σ.(1981), Οι δημοσιονομικοί θεσμοί, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
- Καραγιάννης, Ι. Καραγιάννης, Δ. Καραγιάννη, Α. (2006), Αφορολόγητα αποθεματικά, αυτόματη περαίωση φορολογικών δηλώσεων, δαπάνες φορολογικά αναγνωρίσιμες και φορολογικός έλεγχος επιχειρήσεων στην πράξη.
- Καραγιώργος, Θ. (2016), Λογιστική Εταιρειών και Φορολογία Εισοδήματος. Θεσσαλονίκη: Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε., Θεσσαλονίκη
- Καραγκούνης, Κ., (2014), Οι φορολογικοί έλεγχοι μετά την εισαγωγή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ελληνική και διεθνής πρακτική, ΔΕΕ 2/ σελ. 115
- Καραμάνης, Κ. (2008)., Σύγχρονη ελεγκτική, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών
- Κοφινάς, Ν. Γεώργιος, (1956), Η άμεσος φορολογία εν Ελλάδι και ιδίως καθ'όν χρόνον ήμην Υπουργός /Αθήναι, 30 σ. : πίν. ; 24 εκ
- Λάζος, Γ. (2012), Πρόγραμμα Διαχείρισης Στοχευμένων Φορολογικών Ελέγχων και Φορολογικής Συμμόρφωσης Επιχειρήσεων, Διδακτορική Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη
- Λιόλιος, Α. (2006), Ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων, Θεσσαλονίκη
- Λιόλιος Α. (2014), Ο Έλεγχος των Φορολογικών Υποθέσεων, Εκδόσεις ΑΡΙΩΝ ΟΕ., σελ. 406
- Λυρής Γ. Βασίλειος, (1922), Μελέτη περί της φορολογίας επί των καθαρών προσόδων ή οδηγός των φορολογουμένων : νόμος 1640, ως ετροποποιήθη / Εν Αθήναις - 144 σ. ; 23 εκ.

- Μελάς Δ. (2015), Περιουσιολόγιο - Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου και νέο Ποινολόγιο, Εκδόσεις: Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε.,
- Μπάρμπα, Ν. , Φινοκαλιώτη, Κ. (2008), Δημόσια Οικονομικά, Εκδόσεις Σάκκουλας Αθήνα – Θεσσαλονίκη
- Μπόμης Παναγιώτης, Παπαδόπουλος Λάμπρος, (1946), Τα Διαπύλια : η αυτοδιοίκησης εν κινδύνω / - Πειραιεύς, - 75 σ. : πίν. ; 24 εκ
- Νεγκάκης, Χ. Ταχυνάκης, Π. (2017), Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη
- Νικηφορόπουλος Κωνσταντίνος– Δαλιάνης Γεώργιος, (2020), Οδηγός Φορολογικών Ελέγχων, Αθήνα, Εκδόσεις Κλειδάριθμος
- Ντάσιου Σ., Πέτσα Β. και Ζελενίτσα Μ. (2016), Τεχνικές Ελέγχου Με Την Χρήση Μεθόδων Έμμεσου Προσδιορισμού Φορολογητέας Ύλης, Υπουργείο Οικ/κών, ΓΓΔΕ, Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης, Δ/ση Ελέγχων/Τμήμα Δ΄
- Ράικου Δ. (2000), Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, Αθήνα - Κομοτηνή
- Ράπανος Β.Θ. και Γ. Καπλάνογλου (2014), «Φορολογία και Οικονομική Ανάπτυξη: Η περίπτωση της Ελλάδας», στον συλλογικό τόμο: της Ένωσης Ελληνικών Τραπεζών Ανταγωνιστικότητα για Ανάπτυξη: Προτάσεις Πολιτικής
- Σάντης Κ. Δημήτριος, Η έννοια του φορολογικού εισοδήματος : θεωρητική και συγκριτική μελέτη / - Αθήνα : Τύποις Ελλάς, 1928 -- vi, 85 σ. ; 26 εκ
- Σκόρδος, Β. (1992) , Φοροτεχνική και ελεγκτική, Εκδόσεις Μέμφις, Αθήνα
- Σταματάκης, Ν. (2000), Οικονομική της ανάπτυξης , Εκδόσεις Τυπωθήτω, Αθήνα.
- Σταματόπουλος Π., Δημήτρης, Σταματόπουλος Γ., Σταματόπουλος Πάρης, (2018), Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Forin Σταματόπουλος
- Τάτσος, Ν. (2001), Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα

- Τζούμας, Ν. (2009), Πολυπλοκότητα ελληνικού φορολογικού συστήματος, Φοροδιαφυγή παραοικονομία και φορολογική συνείδηση, Διπλωματική εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων
- Τσακλαγκάνος, Α. (2005), Ελεγκτική, Αφοί Κυριακίδη
- Τσαγκλάγκανος, Α. (2005), Εισαγωγή στην Οικονομική των Επιχειρήσεων, Αφοί Κυριακίδη
- Τσιώλης, Γ. (2014), Μέθοδοι και Τεχνικές Ανάλυσης στην ποιοτική και κοινωνική έρευνα, Εκδόσεις Κριτική, Αθήνα
- Τσουρουφλής Α. (2010), «Η ενδοομιλική τιμολόγηση, TransferPricing», Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη,
- Φινοκαλιώτη Κ. (1999), Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα
- Φινοκαλιώτη Κ. (2005), Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα
- Φινοκαλιώτη Κ. (2014), Φορολογικό Δίκαιο, -Ουσιαστικό Μέρος - Φορολογική Διαδικασία-Φορολογική Δικονομία-, Ε έκδοση, Σάκκουλας Αθήνα – Θεσσαλονίκη
- Φινοκαλιώτης Κ.- Μπάρμπας Ν. (2008), Δημόσια οικονομικά : φόροι, δημόσια δάνεια, δημόσιες δαπάνες, Εκδόσεις Σάκκουλας
- Φινοκαλιώτης Κ. (2020), Φορολογικό Δίκαιο, Ουσιαστικό μέρος – Φορολογική διαδικασία – Φορολογική δικονομία, ΣΤ έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα : Αθήνα – Θεσσαλονίκη
- Φορτσάκης Θ., (2002), Οι φορολογικοί έλεγχοι και τα δικαιώματα των ελεγχόμενων φορολογουμένων, απόδοση προφορικής εισήγησης που αναπτύχθηκε στην ημερίδα της Εταιρίας Φορολογικού Δικαίου και Δημοσιονομικών Μελετών της 17-5-2002, στο ΕΒΕΑ, ΔΦΝ σ. 820
- Φορτσάκης Φ.Π./Σαββαΐδου Κ.Κ., (2013), Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Φορτσάκη Θ. (2008), Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας , Αθήνα – Θεσσαλονίκη
- Χαλικιάς, Ι. (2003), Στατιστική – Μέθοδοι ανάλυσης για επιχειρηματικές αποφάσεις, Εκδόσεις Rosili, Αθήνα

- Χατζητζανή Ν. (1991), Εγχειρίδιον γενικών αρχών φορολογικού δικαίου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλας

Ξενόγλωσση

- Aggarwal, A. (2016). *Managing Big Data Integration in the Public Sector*. Piscataway, NJ: IGI Global.
- Alm, J., (2021) Tax evasion, technology, and inequality. *Econ Gov* 22, 321–343 <https://doi.org/10.1007/s10101-021-00247-w>
- Asimakopoulos Stylianos, Karavias Yiannis, The impact of government size on economic growth: A threshold analysis, *Economics Letters*, Volume 139, 2016, Pages 65-68, ISSN 0165-1765, <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2015.12.010>.
- Ballas A, (1994). Accounting in Greece. *European Accounting Review* 3(1):107-121
- Baralexis S (2004). Creative accounting in small advancing countries: The Greek Case. *Managerial Auditing Journal* 19(3):440-461.
- Batrancea et al. Trust and power as determinants of tax compliance across 44 nations, *Journal of Economic Psychology*, Volume 74, 2019, 102191, ISSN 0167-4870, <https://doi.org/10.1016/j.joep.2019.102191>.
- Biber E. (2010), “Revenue Administration: Taxpayer Audit - Use of Indirect Methods”, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, pp. 1-12.
- Bloch, H.-S. (1940). The Evolution of French Taxation—An Historical Sketch. *The Bulletin of the National Tax Association*, 25(9), 266–273. <http://www.jstor.org/stable/41788066>
- Boadway Robin, Tremblay Jean- Francois, (2023), The Implications of Pillar Two for Corporate Tax Reform, *Canadian Tax Journal*, Volume 71, No 2.
- Braun, V., Clarke, V. (2006) Using thematic analysis in psychology, *Researchgate* 3(2):77-101Q

- Bronchi, C. (2001), "Options for Reforming The Tax System in Greece", OECD Economics Department Working Papers, No. 291, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/668734032323>.
- Brun, Jean-Pierre, Ana Cebreiro Gomez, Rita Julien, Joy Waruguru Ndubai, Jeffrey Owens, Siddhesh Rao, and Yara Esquivel Soto, (2022). Taxing Crime: A Whole-of-Government Approach to Fighting Corruption, Money Laundering, and Tax Crimes. Stolen Asset Recovery Initiative Series. Washington, DC: World Bank. doi: 10.1596/978-1-4648-1873-8. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO
- Carmichael, D.R., Willingham, J.J. and Schaller, C.A. (1996) Auditing Concepts and Methods. The McGraw-Hill Companies, Inc., New York.
- Cedric Andrew, Baer Katherine, (2023), How to Combat Value – Added Tax Refund Fraud, IMF How to Note 2023/001, International Monetary Fund, Washington, DC
- Chen, S., Osman, N. M., Nunes, J. M. B., & Peng, G. C. (2011). Information systems evaluation methodologies. In Proceedings of the IADIS International Workshop on Information Systems Research Trends, Approaches and Methodologies. Sheffield.
- Cotton M, Dark G., (2017). Use of Technology in Tax Administrations 1: Developing an Information Technology Strategic Plan (ITSP), Technical Notes and Manuals. Fiscal Affairs Department March. International Monetary Fund.
- Cotton M, Dark G., (2017). Use of Technology in Tax Administrations 2: Core Information Technology Systems In Tax Administrations Fiscal Affairs Department March 2017 International Monetary Fund
- Cowell Frank, (1990), Tax Sheltering and the Cost of Evasion, Oxford Economic Papers, 1990, vol. 42, issue 1, 231-43
- Danopoulos, C.P. and Znidaric, B. (2007), «Informal economy, tax evasion and poverty in democratic setting: Greece. Mediterranean quarterly», 18 (2)
- DeLone, W. H., & McLean, E. R. (2003). The DeLone and McLean model of information systems success: a ten-year update. Journal of management information systems, 19(4), 9-30.

- Drogalas, G. , Anagnostopoulou, E. , Pazarskis, M. and Petkopoulos, D. (2018) Tax Ethics and Tax Evasion, Evidence from Greece. *Theoretical Economics Letters*, 8, 1018-1027. doi: 10.4236/tel.2018.85070.
- Durovic-Todorovic, Jadranka, Milenkovic, Ivan and Kalas, Branimir, (2019). "The Relationship Between Direct Taxes and Economic Growth in OECD Countries". *Economic Themes* (2019) 57(3): 273-286. DOI: 10.2478/ethemes-2019-0016
- European Commission, (2016). eGovernment Benchmark 2016. A turning point for eGovernment development in Europe <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/eu-egovernment-report-2016-shows-online-public-services-improved-unevenly>
- European Commission, (2018). Directorate-General for Taxation and Customs Union, A fair share – Taxation in the EU for the 21st century, Publications Office, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/848353>
- Farrar J., Rennie M., Thorne L., (2022), *eJournal of Tax Research*, vol. 19, no. 2, pp.186-212
- Floropoulos, J., Spathis, C., Halvatzis, D., & Tsipouridou, M. (2010). Measuring the success of the Greek taxation information system. *International Journal of Information Management*, 30(1), 47-56.
- Feige, E. L., & Cebula, R. (2012). America's underground economy: measuring the size, growth and determinants of income tax evasion in the US. *Crime, Law and Social Change*, Vol.57 Issue 3, April 2012. pp. 265-285
- Gale William G., Samwick Andrew A., (2016). Effects of Income Tax Changes on Economic Growth, Brookings Institution and Tax Policy Center, Dartmouth College and NBER.
- Greil Stefan, Schwarz Christian and Stein Stefan, (2023), ESG Value Creation from a Transfer Pricing Perspective, 30 *Intl. Transfer Pricing J.* 2, *Journals IBFD*
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. (2010), *Multivariate Data Analysis*, 7th Edition, Pearson, New York
- Hanappi, T., V. Millot and S. Turban (2023), "How does corporate taxation affect business investment?: Evidence from aggregate and firm-level

data", OECD Economics Department Working Papers, No. 1765, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/04e682d7-en>.

- Hsu, K. W., Pathak, N., Srivastava, J., Tschida, G., & Bjorklund, E. (2015). Data mining based tax audit selection: a case study of a pilot project at the minnesota department of revenue. In Real world data mining applications (pp. 221-245). vol 17, Springer, Cham.
- Internal Revenue Service (2016), "Internal Revenue Manual", Chapter 4.10.4.6.3.2, διαθέσιμο στον διαδικτυακό τόπο: https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-010-004-cont01.html (τελευταία πρόσβαση στις 20/08/2019)
- Jacobs A. (2013), "Detailed Guidelines for Effective Tax Administration in Latin America and the Caribbean", United States Agency for International Development, Chapter 9. Fraud Investigations, pp. 201-224.
- Jaimovich, Nir. and Rebelo, Sergio, (2017) Nonlinear Effects of Taxation on Growth, , Journal of Political Economy, 125:1, p.265-291
- Jimenez, G., Mac antSionnaigh, N., &Kamenov, A. (2013). Information Technology for Tax Administrations. USAID Bureau for Economic Growth, Education and Environment, Office of Economic Policy, https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/pnaea485.pdf
- Karagiorgos, A., Lazos, G., Stavropoulos, A., Karagiorgou, D. and Valkani, F. (2022), "Information system assisted knowledge accounting and cognitive managerial implications", EuroMed Journal of Business, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/EMJB-10-2021-0162>
- Karagiorgos, T. Kourdoumpalou, S. (2012), "Extent of corporate tax evasion when taxable earnings and accounting earnings coincide", Managerial Auditing Journal, Vol. 27 No. 3, pp. 228-250. <https://doi.org/10.1108/02686901211207474>
- Kovermann, Jost Hendrik, (2018) "Tax avoidance, tax risk and the cost of debt in a bank-dominated economy", Managerial Auditing Journal, Vol. 33 Issue: 8/9, pp.683-699

- Lazos, G., Petridou, M., Karagiorgos, A., Karagiorgou, D., (2022) Tax audit of legal entities assisted by informational technology performed from revenue authorities, *Journal of accounting and taxation*, Vol. 14(3), p.p. 244-255
- Magalhães, Tarcísio Diniz, De Lillo Francesco, (2023) 'The Return of Windfall Taxation', 51, *Intertax*, Issue 11, pp. 722-731, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/51.11/TAXI2023067>
- Manuchehr Irandoust, (2019), Wagner on government spending and national income: A new look at an old relationship, *Journal of Policy Modeling*, Volume 41, Issue 4, Pages 636-646, ISSN 0161-8938
- Montserrat, Mas, Mariona, Colin, Céline, Ribault, Eugénie and Brys Bert, (2023), "The design of presumptive tax regimes", *OECD Taxation Working Papers*, No. 59, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/141239bb-en>.
- Nielson Daniel, Sharman Jason, (2022), Signatures for Sale, How Nominee Services for Shell Companies Are Abused to Conceal Beneficial Owners, *International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank*
- OECD (1977), *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, Paris
- OECD (2006), *Organization for Economic Co-operation and Development, "Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods"*, Prepared by Forum on Tax Administration's Compliance Sub-group, pp. 4-46.
- OECD (2010), *Tax Policy Reform and Economic Growth*, *OECD Tax Policy Studies*, No. 20, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264091085-en>
- OECD (2016) *Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods*, Forum on Tax Administration's Compliance Sub-group, OECD 2016
- OECD (2016), *Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*, OECD Publishing, Paris.

- OECD (2021), The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/51825505-en>.
- OECD (2021), Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education, Second Edition, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/18585eb1-en>.
- OECD (2022), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.
- OECD (2023), Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf>.
- OECD (2023), Tax on property (indicator). doi: 10.1787/213673fa-en (Accessed on 08 March 2023)
- Persiani Alessio, 2023, Ec Tax Review 2023/4 pages 163-171, Editorial
- Prem Sikka, (2018) "Combating corporate tax avoidance by requiring large companies to file their tax returns", Journal of Capital Markets Studies, Vol. 2 Issue: 1, pp.9-20, <https://doi.org/10.1108/JCMS-01-2018-0005>
- Raghunathan, V. S., Kumar, S. D., &Thamaraiselvi, G. (2015). e-Governance Service Delivery Platform-Platform to Optimize SDLC, Re-engineering Application Architecture and Elimination of Processes. Indian Journal of Science and Technology, 8(15).
- Rettig P.C. (2014), "Overview: Indirect Methods of Determining Taxable Income", Journal of Tax Practice & Procedure, pp. 19-24
- Rute Abreu, (2015) Accounting for Citizenship: The Role of Accountant, Procedia Economics and Finance, Volume 26, Pages 933-941
- Sekaran, U., Bougie. R. (2010), Research methods for business: A skill-building approach, Haddington: John Wiley and Sons

- Siau, K., & Long, Y. (2005). Synthesizing e-Government stage models—A meta synthesis based on meta-ethnography approach. *Industrial Management and Data Systems*, 105(4), 443-458.
- Tomar, Louisa, Guicheney, William, Kyarisiima, Hope, Zimani, Tinashe Coordinators: Roseth Benjamin, Acevedo, Sebastián, (2016). *Big Data in the Public Sector. Selected Applications and Lessons Learned*. Inter-American Development Bank.
- Van der Heijden, H. (2004). User Acceptance of Hedonic Information Systems. *MIS Quarterly*, 28(4), 695-704. doi:10.2307/25148660
- Georgios L. Vousinas, (2017) "Shadow economy and tax evasion. The Achilles heel of Greek economy. Determinants, effects and policy proposals", *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 20 Issue: 4, pp.386-404, <https://doi.org/10.1108/JMLC-11-2016-0047>
- Zakir Akhand, (2018), "The Influence of the Corporate Sector on the Effectiveness of Tax Compliance Instruments" In *Advances in Taxation*, Emerald Insight. Published online: 01 Nov 2018; 119-146. Permanent link to this document: <https://doi.org/10.1108/S1058-749720180000025006>
- Zanutto, G., & De Toni, A. F. (2005). *Il successo dei sistemi informative web based: un modello di misura della coerenza e accettazione della tecnologia* (Doctoral dissertation, PhD Thesis, University of Padua).

Διαδικτυακές πηγές

- Αναγνώστου Σπύρος, 2017, σελ. 1, <http://poe-doy.gr/index.php/forologiki-epithewrisi/arthra-meletes>
- Κορομηλάς Γεώργιος – Γιαννόπουλος Χρήστος, σελ. 2, http://213.16.175.111/aitniaimages/Forologikoselenchos_1_F9987.pdf
- Μάτσος Ι. Γεώργιος, 2018, <https://www.taxlive.gr/%CF%80%CE%BF%CE%BB%CF%85%CE%BC%CE%>

[B5%CF%81%CE%B5%CE%AF%CF%82-%CE%AD%CE%BB%CE%B5%CE%B3%CF%87%CE%BF%CE%B9-2/](#)

- Νικηφορόπουλος Κ. (2011), «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό». Μια νέα διαδικασίας φορολογικού ελέγχου των Α.Ε.» <https://www.orion-audit.gr/wp-content/uploads/files/diafaneias2010.pdf>
- Ντρούκας Κ., «Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών: “Εν αρχή ην.....” – Αρχή των Ίσων Αποστάσεων (Arm’sLengthPrinciple)», δημοσιευμένο στο διαδίκτυο στις 01.12.2017, διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση
 - <http://www.transferpricing.gr/uncategorized/arxiiswnapostasevn/> (Τελευταία επίσκεψη: 04.09.2020)
- Ρόζος Επαμεινώνδας, 2017, σελ. 1, <http://poe-doy.gr/index.php/forologiki-epithewrisi/arthra-meletes>
- Tax Heaven - <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/21935>
- <https://www.artion.gr/%CE%BA%CF%86%CE%B4-4174-2013/>
- <https://www.taxheaven.gr/circulars/12623/arora>
- <https://www.taxheaven.gr/circulars/21158/pol-1124-18-6-2015>
- <https://www.e-forologia.gr/>
- <https://www.taxheaven.gr/circulars/30205/arora>
- [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Certificate_Oct.2011/\\$FILE/Greece_Tax_alert_October_2011_gr.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Certificate_Oct.2011/$FILE/Greece_Tax_alert_October_2011_gr.pdf)
- <https://www.taxheaven.gr/news/18663/o-forologikos-elegxos-symfwna-me-to-neo-kfd>

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ – ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

- Σύνταγμα της Ελλάδας του 1975
- Π.Δ. 186/1992(ΦΕΚ 84 Α/26-5-92), Κ.Β.Σ.
- Ν. 2472/1997 (ΦΕΚ Α'50 10.4.1997), Προστασία του ατόμου από την επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.
- Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α 97/17-5-1999)Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας

- Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000) Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας
- Ν.3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004),Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις.
- Ν.3888/2010(ΦΕΚ Α' 175/30-09-2010), Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις.
- Π.Δ. 9/2011(ΦΕΚ Α' 24/21-02-2011) Σύσταση, οργάνωση και λειτουργία Υπηρεσίας Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος.
- Ν. 3979/2011 (ΦΕΚ Α' 138/16-06-2011), Για την ηλεκτρονική διακυβέρνηση και λοιπές διατάξεις.
- Ν. 4093/2012(ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012), Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016
- Ν. 4141/2013 (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013), Επενδυτικά εργαλεία ανάπτυξης, παροχή πιστώσεων και άλλες διατάξεις.
- Ν. 4152/2013(ΦΕΚ Α' 107/09-05-2013), Επείγοντα μέτρα εφαρμογής των νόμων 4046/2012, 4093/2012 και 4127/2013
- Ν.4170/2013 (ΦΕΚ Α' 163/12-07-2013),Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ρύθμιση θεμάτων της ΕΛ.Τ.Ε., αναμόρφωση Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. και άλλες διατάξεις
- Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013),Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν. 4987/2022.
- Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις
- Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/07-04-2014) Μέτρα Στήριξης και Ανάπτυξης της Ελληνικής Οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του Ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις

- Ν. 4249/2014 (ΦΕΚ Α 73/24-3-2014), Αναδιοργάνωση της Ελληνικής Αστυνομίας, του Πυροσβεστικού Σώματος και της Γενικής Γραμματείας Πολιτικής Προστασίας, αναβάθμιση Υπηρεσιών του Υπουργείου Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη και ρύθμιση λοιπών θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη και άλλες διατάξεις.
- Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις
- Π.Δ. 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178/29.08.2014), Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών
- Ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94/27-05-2016), Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις.
- Ν. 4446 /2016(ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016), Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις.
- Ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22-12-2017), Μέτρα θεραπείας ατόμων που απαλλάσσονται από την ποινή λόγω ψυχικής ή διανοητικής διαταραχής και άλλες διατάξεις.
- Ν.4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74/19-5-2017), Συνταξιοδοτικές διατάξεις Δημοσίου και τροποποίηση διατάξεων του ν. 4387/2016, μέτρα εφαρμογής των δημοσιονομικών στόχων και μεταρρυθμίσεων, μέτρα κοινωνικής στήριξης και εργασιακές ρυθμίσεις, Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2018-2021 και λοιπές διατάξεις.
- Ν. 4512/2018(ΦΕΚ Α' 5/17-01-2018 και Α' 8/23-01-2018),Ρυθμίσεις για την εφαρμογή των Διαρθρωτικών Μεταρρυθμίσεων του Προγράμματος Οικονομικής Προσαρμογής και άλλες διατάξεις.
- Αιτιολογική έκθεση Ν. 4172/2013, Κ.Φ.Ε. (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013),Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις.

- Αιτιολογική έκθεση Ν. 4174/2013, Κ.Φ.Δ. (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις
- Αιτιολογική έκθεση Ν. 4308/2014, Ε.Λ.Π. (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις
- Αιτιολογική έκθεση Ν. . 4389/2016, (ΦΕΚ Α 94/27.5.2016) Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις.
- Αιτιολογική Έκθεση Ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016), Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις.
- Απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων
- ΔΕΛ. Α1198404/ΕΞ 31-12-2013 , Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου
- ΔΕΛ 1198414/ΕΞ 2013, ΦΕΚ 3367/31-12-2013, Τύπος της έκθεσης ελέγχου
- Δ6Α 1036682 ΕΞ2014/25-2-2014 (Β' 478 και 558) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης
- Αρ.πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων "Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας" → Απόφαση Δ.ΟΡΓ.Α 1170561 ΕΞ 2014 Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3586/31-12-2014), Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ2014/25-2-2014 (Β' 478 και 558) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής «Με Εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης
- Αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. Β1 1018278 ΕΞ 2015/5.2.2015 Διευκρινίσεις σχετικά με τις επιδόσεις και τον χειρισμό δικαστικών προσφυγών κατά αποφάσεων της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Γ.Δ.Φ.Δ.1192248 ΕΞ 2017 έγγραφο του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης

- ΠΟΛ 1037/1-3-2005 (ΦΕΚ Β 302/8-3-2005), Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων.
- ΠΟΛ.1159/22.7.2011(ΦΕΚ Α' 174), Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008
- ΠΟΛ 1270/2013 «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου» της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε.
- ΠΟΛ. 1282 (ΦΕΚ Β' 54/16/01/2014), Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, εξειδίκευση των προσώπων σε βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται, καθορισμός των περιπτώσεων ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων και μη εφαρμογής αυτών, προσδιορισμός χρόνου διατήρησής τους και άλλων ειδικότερων θεμάτων
- ΠΟΛ.1050/2014, «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού.», ΦΕΚ 474 Β/25-02-2014
- ΠΟΛ. 1124/18.6.2015(ΦΕΚ 1196/22-6-2015, τεύχος Β') Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α')
- ΠΟΛ.1034/2016, Τροποποίηση των διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (ΦΕΚ 1657/Β'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από

Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν.3693/2008 (ΦΕΚ 174/Α').

- ΠΟΛ. 1036/2017 (ΦΕΚ Β' 1023/27-3-2017), Πρόγραμμα ελέγχου επιχειρήσεων, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014
- ΠΟΛ. 1064/2017 (ΦΕΚ Β 1440/27.4.2017), Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής
- ΠΟΛ.1003/2018 Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
- Σ.τ.Ε. 1738/2017 (Ολομέλειας), Αντισυνταγματική η συνεχής και επανειλημμένη παράταση της προθεσμίας παραγραφής των εκ της φορολογίας απαιτήσεων του δημοσίου

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Custom Tables

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
Syntax	<pre>CTABLES /VLABELS VARIABLES=Φύλο ΗλικιακήΚατηγορία DISPLAY=LABEL /TABLE Φύλο [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + ΗλικιακήΚατηγορία [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] /CATEGORIES VARIABLES=Φύλο ΗλικιακήΚατηγορία ORDER=A KEY=VALUE EMPTY=INCLUDE /CRITERIA CILEVEL=95.</pre>	
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,03

		Count	Column N %
Φύλο	Άνδρας	138	50,5%
	Γυναίκα	135	49,5%
Ηλικιακή Κατηγορία	26-35	16	5,9%
	36-45	97	35,5%
	46-55	103	37,7%
	56 και άνω	57	20,9%

Custom Tables

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
Syntax	<pre>CTABLES /VLABELS VARIABLES=Εκπαίδευση ΈτηΥπηρεσίαςστηνΑ.Α.Δ.Ε.Γ.Γ.Δ.ΕΥ που Έτηεμπειρίαςστονφορολογικόέλεγχο ΘέσηστηνΥπηρεσία DISPLAY=LABEL</pre>	

		/TABLE Εκπαίδευση [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + ΈτηΥπηρεσίαςστηνΑ.Α.Δ.Ε.Γ.Γ.Δ.ΕΥ που [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Έτηεμπειρίαςστονφορολογικόέλεγχο [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + ΘέσηστηνΥπηρεσία [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] /CATEGORIES VARIABLES=Εκπαίδευση ΈτηΥπηρεσίαςστηνΑ.Α.Δ.Ε.Γ.Γ.Δ.ΕΥ που Έτηεμπειρίαςστονφορολογικόέλεγχο ΘέσηστηνΥπηρεσία ORDER=A KEY=VALUE EMPTY=INCLUDE /CRITERIA CILEVEL=95.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,01

		Count	Column N %
Εκπαίδευση	Δευτεροβάθμια	8	2,9%
	A.E.I. / T.E.I.	55	20,1%
	Μεταπτυχιακός Τίτλος	196	71,8%
	Διδακτορικός Τίτλος	14	5,1%
Έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε/Υπουργείο Οικονομικών	0-5	8	2,9%
	6-10	38	13,9%
	11-15	44	16,1%
	16-20	111	40,7%
	21 και πάνω	72	26,4%
Έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο	0-5	48	17,6%
	6-10	103	37,7%
	11-15	83	30,4%
	16-20	29	10,6%
	21 και πάνω	10	3,7%
Θέση στην Υπηρεσία	Ελεγκτής	240	87,9%
	Προιστάμενος Τμήματος Ελέγχου (Επόπτης)	17	6,2%
	Διευθυντής / Υποδιευθυντής	11	4,0%
	Υπάλληλος σε άλλο τμήμα της Δ.Ο.Υ.	4	1,5%
	Άλλο	1	0,4%

Custom Tables

Notes

Output Created	
Comments	
Input	Data

	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
Syntax	<pre> CTABLES /VLABELS VARIABLES=A1.ΣύστημαElenxisHeφ αρμογήτουElenxisείνα A2.ΣύστημαSesamHeφαρμογήτουSe samείναιε DISPLAY=LABEL /TABLE A1.ΣύστημαElenxisHeφαρμογήτουEi enxisείνα [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + A2.ΣύστημαSesamHeφαρμογήτουSe samείναιε [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] /CATEGORIES VARIABLES=A1.ΣύστημαElenxisHeφ αρμογήτουElenxisείνα A2.ΣύστημαSesamHeφαρμογήτουSe samείναιε ORDER=A KEY=VALUE EMPTY=INCLUDE /CRITERIA CILEVEL=95. </pre>	
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,00

		Count	Column N %
A1. Σύστημα Elenxis [Η εφαρμογή του Elenxis είναι εύχρηστη]	Καθόλου	9	3,3%
	Σε μικρή κλίμακα	27	9,9%
	Σε μέτρια κλίμακα	139	50,9%
	Σε μεγάλη κλίμακα	94	34,4%
	Πάρα πολύ	4	1,5%
A2. Σύστημα Sesam [Η εφαρμογή του Sesam είναι εύχρηστη]	ΔΞ/ ΔΑ	135	49,5%
	Καθόλου	2	0,7%
	Σε μικρή κλίμακα	5	1,8%
	Σε μέτρια κλίμακα	22	8,1%
	Σε μεγάλη κλίμακα	56	20,5%
	Πάρα πολύ	53	19,4%

Custom Tables

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>

Split File	<none>
N of Rows in Working Data File	273
Syntax	<pre> CTABLES /VLABELS VARIABLES=A1.ΣύστημαElenxisΤοσ ύστημαElenxisσαςπαρέ A1.ΣύστημαElenxisΗχρήσητουσυστή ματοςE A2.ΣύστημαSesamΗχρήσητουSesa μβελτιώνει A3.ΛοιπάΗλεκτρονικάκαιμηΣυστήματ α A3.ΛοιπάΗλεκτρονικάκαιμηΣυστήματ _A A3.ΛοιπάΗλεκτρονικάκαιμηΣυστήματ _B DISPLAY=LABEL /TABLE A1.ΣύστημαElenxisΤοσύστημαElenxi σαςπαρέ [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + A1.ΣύστημαElenxisΗχρήσητουσυστή ματοςE [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + A2.ΣύστημαSesamΗχρήσητουSesa μβελτιώνει [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + A3.ΛοιπάΗλεκτρονικάκαιμηΣυστήματ α [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + A3.ΛοιπάΗλεκτρονικάκαιμηΣυστήματ _A [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + A3.ΛοιπάΗλεκτρονικάκαιμηΣυστήματ _B [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] /CATEGORIES VARIABLES=A1.ΣύστημαElenxisΤοσ ύστημαElenxisσαςπαρέ A1.ΣύστημαElenxisΗχρήσητουσυστή ματοςE A2.ΣύστημαSesamΗχρήσητουSesa μβελτιώνει A3.ΛοιπάΗλεκτρονικάκαιμηΣυστήματ α A3.ΛοιπάΗλεκτρονικάκαιμηΣυστήματ _A A3.ΛοιπάΗλεκτρονικάκαιμηΣυστήματ _B ORDER=A KEY=VALUE EMPTY=INCLUDE /CRITERIA CILEVEL=95. </pre>
Resources	
Processor Time	00:00:00,02
Elapsed Time	00:00:00,02

		Count	Column N %
A1. Σύστημα Elenxis [Το σύστημα Elenxis σας παρέχει βελτιωμένη ποιότητα πληροφόρησης σε σχέση	Καθόλου	4	1,5%
	Σε μικρή κλίμακα	24	8,8%
	Σε μέτρια κλίμακα	80	29,3%

με παλαιότερα προγράμματα ελέγχου (πχ Βοηθός Ελεγκτή)]	Σε μεγάλη κλίμακα	151	55,3%
	Πάρα πολύ	14	5,1%
A1. Σύστημα Elenxis [Η χρήση του συστήματος Elenxis βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της εργασίας μου αναφορικά με τον φορολογικό έλεγχο]	Καθόλου	9	3,3%
	Σε μικρή κλίμακα	21	7,7%
	Σε μέτρια κλίμακα	54	19,8%
	Σε μεγάλη κλίμακα	140	51,3%
	Πάρα πολύ	49	17,9%
A2. Σύστημα Sesam [Η χρήση του Sesam βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της εργασίας μου αναφορικά με τον φορολογικό έλεγχο]	ΔΞ/ ΔΑ	134	49,1%
	Καθόλου	2	0,7%
	Σε μικρή κλίμακα	5	1,8%
	Σε μέτρια κλίμακα	12	4,4%
	Σε μεγάλη κλίμακα	26	9,5%
A3. Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων επεξεργασίας πληροφοριών (Intranet, NewTaxis κλπ) αυξάνουν την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	Πάρα πολύ	94	34,4%
	ΔΞ/ ΔΑ	1	0,4%
	Καθόλου	0	0,0%
	Σε μικρή κλίμακα	9	3,3%
	Σε μέτρια κλίμακα	45	16,5%
A3. Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η πρόσβαση σε πηγές πληροφόρησης τρίτων (πχ Τράπεζες) έχει αυξήσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	Σε μεγάλη κλίμακα	188	68,9%
	Πάρα πολύ	30	11,0%
	ΔΞ/ ΔΑ	6	2,2%
	Καθόλου	0	0,0%
	Σε μικρή κλίμακα	3	1,1%
A3. Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η βάση δεδομένων Amadeus που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο των Ενδοομιλικών Συναλλαγών έχει αυξήσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	Σε μέτρια κλίμακα	28	10,3%
	Σε μεγάλη κλίμακα	86	31,5%
	Πάρα πολύ	150	54,9%
	ΔΞ/ ΔΑ	131	48,0%
	Καθόλου	0	0,0%
A3. Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η βάση δεδομένων Amadeus που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο των Ενδοομιλικών Συναλλαγών έχει αυξήσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	Σε μικρή κλίμακα	3	1,1%
	Σε μέτρια κλίμακα	10	3,7%
	Σε μεγάλη κλίμακα	25	9,2%
	Πάρα πολύ	104	38,1%

Custom Tables

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
Syntax	CTABLES /VLABELS VARIABLES=Μεταβολές1 Μεταβολές2 DISPLAY=LABEL /TABLE Μεταβολές1 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Μεταβολές2 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT	

		PCT40.1] /CATEGORIES VARIABLES=Μεταβολές1 Μεταβολές2 ORDER=A KEY=VALUE EMPTY=INCLUDE /CRITERIA CILEVEL=95.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,02

		Count	Column N %
Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Συγκριτικά με την προ Κ.Φ.Δ. εποχή, η νομοθεσία έχει γίνει πολυπλοκότερη]	Καθόλου	9	3,3%
	Σε μικρή κλίμακα	68	24,9%
	Σε μέτρια κλίμακα	152	55,7%
	Σε μεγάλη κλίμακα	29	10,6%
	Πάρα πολύ	15	5,5%
Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Οι ασάφειες στη φορολογική νομοθεσία επιδρούν αρνητικά στο φοροελεγκτικό έργο]	Καθόλου	1	0,4%
	Σε μικρή κλίμακα	63	23,1%
	Σε μέτρια κλίμακα	89	32,6%
	Σε μεγάλη κλίμακα	78	28,6%
	Πάρα πολύ	42	15,4%

Custom Tables

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
Syntax	CTABLES /VLABELS VARIABLES=Μεταβολές3 Μεταβολές4 Μεταβολές5 Μεταβολές6 DISPLAY=LABEL /TABLE Μεταβολές3 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Μεταβολές4 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Μεταβολές5 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Μεταβολές6 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] /CATEGORIES VARIABLES=Μεταβολές3 Μεταβολές4 Μεταβολές5 Μεταβολές6 ORDER=A KEY=VALUE EMPTY=INCLUDE	

		/CRITERIA CILEVEL=95.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,05

		Count	Column N %
Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Η φορολογική νομοθεσία επιδρά θετικά στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου]	Καθόλου	6	2,2%
	Σε μικρή κλίμακα	30	11,0%
	Σε μέτρια κλίμακα	130	47,6%
	Σε μεγάλη κλίμακα	102	37,4%
	Πάρα πολύ	5	1,8%
Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Η φορολογική νομοθεσία είναι δίκαιη]	Καθόλου	6	2,2%
	Σε μικρή κλίμακα	35	12,8%
	Σε μέτρια κλίμακα	132	48,4%
	Σε μεγάλη κλίμακα	99	36,3%
	Πάρα πολύ	1	0,4%
Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Το νέο νομοθετικό πλαίσιο (Κ.Φ.Ε., Κ.Φ.Δ., Ε.Λ.Π. κλπ) διευκολύνει το ελεγκτικό έργο συγκριτικά με το προγενέστερο]	Καθόλου	5	1,8%
	Σε μικρή κλίμακα	20	7,3%
	Σε μέτρια κλίμακα	105	38,5%
	Σε μεγάλη κλίμακα	139	50,9%
	Πάρα πολύ	4	1,5%
Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Το νέο νομοθετικό πλαίσιο (Κ.Φ.Ε., Κ.Φ.Δ., Ε.Λ.Π. κλπ) αυξάνει την αποτελεσματικότητα των ελέγχων συγκριτικά με το προγενέστερο]	Καθόλου	4	1,5%
	Σε μικρή κλίμακα	19	7,0%
	Σε μέτρια κλίμακα	51	18,7%
	Σε μεγάλη κλίμακα	162	59,3%
	Πάρα πολύ	37	13,6%

Custom Tables

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
Syntax	CTABLES /VLABELS VARIABLES=Αξιολόγηση1E Αξιολόγηση8E DISPLAY=LABEL /TABLE Αξιολόγηση1E [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Αξιολόγηση8E [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] /CATEGORIES VARIABLES=Αξιολόγηση1E Αξιολόγηση8E ORDER=A	

		KEY=VALUE EMPTY=INCLUDE /CRITERIA CILEVEL=95.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,02

		Count	Column N %
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο φορολογικός έλεγχος έχει γίνει ευκολότερος συγκριτικά με την προ Κ.Φ.Δ. εποχή]	Καθόλου	10	3,7%
	Σε μικρή κλίμακα	23	8,4%
	Σε μέτρια κλίμακα	135	49,5%
	Σε μεγάλη κλίμακα	103	37,7%
	Πάρα πολύ	2	0,7%
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο προληπτικός έλεγχος έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων των επιχειρήσεων]	Καθόλου	5	1,8%
	Σε μικρή κλίμακα	17	6,2%
	Σε μέτρια κλίμακα	88	32,2%
	Σε μεγάλη κλίμακα	124	45,4%
	Πάρα πολύ	39	14,3%

Custom Tables

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
Syntax	CTABLES /VLABELS VARIABLES=Αξιολόγηση2 Αξιολόγηση3 Αξιολόγηση4 Αξιολόγηση5 Αξιολόγηση6 Αξιολόγηση7 Αξιολόγηση9 Αξιολόγηση10 DISPLAY=LABEL /TABLE Αξιολόγηση2 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Αξιολόγηση3 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Αξιολόγηση4 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Αξιολόγηση5 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Αξιολόγηση6 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Αξιολόγηση7 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Αξιολόγηση9 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] +	

		Αξιολόγηση10 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] /CATEGORIES VARIABLES=Αξιολόγηση2 Αξιολόγηση3 Αξιολόγηση4 Αξιολόγηση5 Αξιολόγηση6 Αξιολόγηση7 Αξιολόγηση9 Αξιολόγηση10 ORDER=A KEY=VALUE EMPTY=INCLUDE /CRITERIA CILEVEL=95.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,02

		Count	Column N %
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος των εισοδημάτων των φπ/επιχειρήσεων της τελευταίας πενταετίας έχει συμβάλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων]	Καθόλου	4	1,5%
	Σε μικρή κλίμακα	8	2,9%
	Σε μέτρια κλίμακα	38	13,9%
	Σε μεγάλη κλίμακα	140	51,3%
	Πάρα πολύ	83	30,4%
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου βοηθά στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	Καθόλου	9	3,3%
	Σε μικρή κλίμακα	36	13,2%
	Σε μέτρια κλίμακα	76	27,8%
	Σε μεγάλη κλίμακα	87	31,9%
	Πάρα πολύ	65	23,8%
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος για την απάτη στον φπα ενδοκοινοτικών συναλλαγών βοηθά την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	Καθόλου	1	0,4%
	Σε μικρή κλίμακα	17	6,2%
	Σε μέτρια κλίμακα	67	24,5%
	Σε μεγάλη κλίμακα	167	61,2%
	Πάρα πολύ	21	7,7%
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	Καθόλου	6	2,2%
	Σε μικρή κλίμακα	14	5,1%
	Σε μέτρια κλίμακα	67	24,5%
	Σε μεγάλη κλίμακα	124	45,4%
	Πάρα πολύ	62	22,7%
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	Καθόλου	1	0,4%
	Σε μικρή κλίμακα	11	4,0%
	Σε μέτρια κλίμακα	35	12,8%
	Σε μεγάλη κλίμακα	114	41,8%
	Πάρα πολύ	112	41,0%
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο «έλεγχος από το γραφείο» έχει βοηθήσει το ελεγκτικό έργο]	Καθόλου	6	2,2%
	Σε μικρή κλίμακα	24	8,8%
	Σε μέτρια κλίμακα	85	31,1%
	Σε μεγάλη κλίμακα	96	35,2%
	Πάρα πολύ	62	22,7%
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Η αξιολόγηση των ελεγκτών συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	Καθόλου	15	5,5%
	Σε μικρή κλίμακα	20	7,3%
	Σε μέτρια κλίμακα	85	31,1%
	Σε μεγάλη κλίμακα	135	49,5%
	Πάρα πολύ	18	6,6%
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο τρόπος αξιολόγησης και επιλογής των προϊσταμένων των τμημάτων]	Καθόλου	31	11,4%
	Σε μικρή κλίμακα	26	9,5%
	Σε μέτρια κλίμακα	68	24,9%

ελέγχου συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	Σε μεγάλη κλίμακα	114	41,8%
	Πάρα πολύ	34	12,5%

Custom Tables

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
Syntax	CTABLES /VLABELS VARIABLES=Επιχειρησιακό1 Επιχειρησιακό2 Επιχειρησιακό3 Επιχειρησιακό4 Επιχειρησιακό5 Επιχειρησιακό6 Επιχειρησιακό7 DISPLAY=LABEL /TABLE Επιχειρησιακό1 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Επιχειρησιακό2 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Επιχειρησιακό3 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Επιχειρησιακό4 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Επιχειρησιακό5 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Επιχειρησιακό6 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Επιχειρησιακό7 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] /CATEGORIES VARIABLES=Επιχειρησιακό1 Επιχειρησιακό2 Επιχειρησιακό3 Επιχειρησιακό4 Επιχειρησιακό5 Επιχειρησιακό6 Επιχειρησιακό7 ORDER=A KEY=VALUE EMPTY=INCLUDE /CRITERIA CILEVEL=95.	
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,02

		Count	Column N %
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Οι αυτόματες διαδικασίες κατάσχεσης των	Καθόλου	6	2,2%
	Σε μικρή κλίμακα	10	3,7%
	Σε μέτρια κλίμακα	58	21,2%

φορολογικών οφειλών θα βοηθήσουν στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	Σε μεγάλη κλίμακα	192	70,3%
	Πάρα πολύ	7	2,6%
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η περαιτέρω τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας του ελεγκτικού έργου]	Καθόλου	2	0,7%
	Σε μικρή κλίμακα	6	2,2%
	Σε μέτρια κλίμακα	32	11,7%
	Σε μεγάλη κλίμακα	111	40,7%
	Πάρα πολύ	122	44,7%
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η εντατικοποίηση των ελέγχων θα βοηθήσει στην εμπέδωση της φορολογικής συμμόρφωσης]	Καθόλου	1	0,4%
	Σε μικρή κλίμακα	9	3,3%
	Σε μέτρια κλίμακα	123	45,1%
	Σε μεγάλη κλίμακα	126	46,2%
	Πάρα πολύ	14	5,1%
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η εντατικοποίηση των ελέγχων θα βοηθήσει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων]	Καθόλου	3	1,1%
	Σε μικρή κλίμακα	14	5,1%
	Σε μέτρια κλίμακα	74	27,1%
	Σε μεγάλη κλίμακα	158	57,9%
	Πάρα πολύ	24	8,8%
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η εξειδίκευση των ελεγκτών θα συμβάλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων]	Καθόλου	1	0,4%
	Σε μικρή κλίμακα	1	0,4%
	Σε μέτρια κλίμακα	11	4,0%
	Σε μεγάλη κλίμακα	170	62,3%
	Πάρα πολύ	90	33,0%
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η συνεχής επιμόρφωση και εκπαίδευση των ελεγκτών σε νέες μεθόδους ελέγχων συμβάλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση του φοροελεγκτικού έργου]	Καθόλου	1	0,4%
	Σε μικρή κλίμακα	0	0,0%
	Σε μέτρια κλίμακα	4	1,5%
	Σε μεγάλη κλίμακα	74	27,1%
	Πάρα πολύ	194	71,1%
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συμβάλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση των φορολογικών ελέγχων]	Καθόλου	6	2,2%
	Σε μικρή κλίμακα	21	7,7%
	Σε μέτρια κλίμακα	67	24,5%
	Σε μεγάλη κλίμακα	146	53,5%
	Πάρα πολύ	33	12,1%

Custom Tables

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
Syntax	CTABLES /VLABELS VARIABLES=Φοροδιαφυγή1 Φοροδιαφυγή2 Φοροδιαφυγή3	

		Φοροδιαφυγή4 Φοροδιαφυγή5 DISPLAY=LABEL /TABLE Φοροδιαφυγή1 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Φοροδιαφυγή2 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Φοροδιαφυγή3 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Φοροδιαφυγή4 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] + Φοροδιαφυγή5 [COUNT F40.0, COLPCT.COUNT PCT40.1] /CATEGORIES VARIABLES=Φοροδιαφυγή1 Φοροδιαφυγή2 Φοροδιαφυγή3 Φοροδιαφυγή4 Φοροδιαφυγή5 ORDER=A KEY=VALUE EMPTY=INCLUDE /CRITERIA CILEVEL=95.
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,00

		Count	Column N %
Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Το υπάρχον σύστημα επιλογής υποθέσεων για έλεγχο εντοπίζει τη φοροδιαφυγή περισσότερο από την επιλογή με τυχαίο δείγμα]	Καθόλου	6	2,2%
	Σε μικρή κλίμακα	22	8,1%
	Σε μέτρια κλίμακα	127	46,5%
	Σε μεγάλη κλίμακα	114	41,8%
	Πάρα πολύ	4	1,5%
Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Η κατάρτιση περιουσιολόγου ακινήτων για όλα τα φυσικά/νομικά πρόσωπα κατόχων ΑΦΜ έχει βοηθήσει στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]	Καθόλου	5	1,8%
	Σε μικρή κλίμακα	10	3,7%
	Σε μέτρια κλίμακα	36	13,2%
	Σε μεγάλη κλίμακα	129	47,3%
	Πάρα πολύ	93	34,1%
Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Η κατάργηση των θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων βοήθησε στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]	Καθόλου	61	22,3%
	Σε μικρή κλίμακα	96	35,2%
	Σε μέτρια κλίμακα	108	39,6%
	Σε μεγάλη κλίμακα	6	2,2%
	Πάρα πολύ	2	0,7%
Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Το νέο ποινολόγιο (Κ.Φ.Δ.) βοήθησε στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]	Καθόλου	18	6,6%
	Σε μικρή κλίμακα	36	13,2%
	Σε μέτρια κλίμακα	119	43,6%
	Σε μεγάλη κλίμακα	98	35,9%
	Πάρα πολύ	2	0,7%
Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Η ηλεκτρονική τιμολόγηση και η αυτοματοποιημένη διαβίβαση φορολογικών στοιχείων στη ΓΓΠΣ περιόδων θα βοηθήσουν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]	Καθόλου	2	0,7%
	Σε μικρή κλίμακα	8	2,9%
	Σε μέτρια κλίμακα	16	5,9%
	Σε μεγάλη κλίμακα	205	75,1%
	Πάρα πολύ	42	15,4%

Custom Tables

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
Syntax	<pre> CTABLES /VLABELS VARIABLES=Ευχρηστία ΑποτελεσματικότηταΗΣ ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου ΑποτελεσματικότηταΦΕ ΕυκολίαΦΕ ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ ΑποτελεσματικότηταΑΦ DISPLAY=LABEL /TABLE Ευχρηστία [MEAN, STDDEV] + ΑποτελεσματικότηταΗΣ [MEAN, STDDEV] + ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου [MEAN, STDDEV] + ΑποτελεσματικότηταΦΕ [MEAN, STDDEV] + ΕυκολίαΦΕ [MEAN, STDDEV] + ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ [MEAN, STDDEV] + ΑποτελεσματικότηταΑΦ [MEAN, STDDEV] /CRITERIA CILEVEL=95. </pre>	
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,01

	Mean	Standard Deviation
Ευχρηστία	3,44	,75
Αποτελεσματικότητα ηλεκτρονικών συστημάτων	3,36	,92
Αποτελεσματικότητα νέου νόμου	3,23	,57
Αποτελεσματικότητα φορολογικών ελέγχων	3,73	,64
Ευκολία εφαρμογής φορολογικών ελέγχων	3,44	,69
Αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου	3,96	,50
Αποτελεσματικότητα στην ... της φοροδιαφυγής	3,35	,59

Reliability

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax	RELIABILITY /VARIABLES=A1.ΣύστημαElenxisHe φαρμογήτουElenxisείνα A2.ΣύστημαSesamHeφαρμογήτουSe sameίναie /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE /SUMMARY=TOTAL.	
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,03

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	138	50,5
	Excluded ^a	135	49,5
	Total	273	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,618	2

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
A1. Σύστημα Elenxis [Η εφαρμογή του Elenxis είναι εύχρηστη]	3,19	,833	138
A2. Σύστημα Sesam [Η εφαρμογή του Sesam είναι εύχρηστη]	4,11	,902	138

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
A1. Σύστημα Elenxis [Η εφαρμογή του Elenxis είναι εύχρηστη]	4,11	,813	,449	.
A2. Σύστημα Sesam [Η εφαρμογή του Sesam είναι εύχρηστη]	3,19	,694	,449	.

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
7,30	2,181	1,477	2

Reliability

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=A1.ΣύστημαElenxisTo σύστημαElenxisσαςπαρέ A1.ΣύστημαElenxisΗχρήσητουσυστή ματοςE A2.ΣύστημαSesamΗχρήσητουSesa μηβελτιώνει A3.ΛοιπάΗλεκτρονικάκαιμηΣυστήματ α A3.ΛοιπάΗλεκτρονικάκαιμηΣυστήματ _A A3.ΛοιπάΗλεκτρονικάκαιμηΣυστήματ _B /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE /SUMMARY=TOTAL.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,07

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	273	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	273	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,651	6

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
A1. Σύστημα Elenxis [Το σύστημα Elenxis σας παρέχει βελτιωμένη ποιότητα πληροφόρησης σε σχέση με παλαιότερα προγράμματα ελέγχου (πχ Βοηθός Ελεγκτή)]	3,54	,786	273
A1. Σύστημα Elenxis [Η χρήση του συστήματος Elenxis βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της εργασίας μου αναφορικά με τον φορολογικό έλεγχο]	3,73	,955	273
A2. Σύστημα Sesam [Η χρήση του Sesam βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της εργασίας μου αναφορικά με τον φορολογικό έλεγχο]	2,28	2,332	273
A3. Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων επεξεργασίας πληροφοριών (Intranet, NewTaxis κλπ) αυξάνουν την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	3,86	,670	273
A3. Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η πρόσβαση σε πηγές πληροφόρησης τρίτων (πχ Τράπεζες) έχει αυξήσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	4,34	,968	273
A3. Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η βάση δεδομένων Amadeus που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο των Ενδοομιλικών Συναλλαγών έχει αυξήσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	2,40	2,368	273

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
A1. Σύστημα Elenxis [Το σύστημα Elenxis σας παρέχει βελτιωμένη ποιότητα πληροφόρησης σε σχέση με παλαιότερα προγράμματα ελέγχου (πχ Βοηθός Ελεγκτή)]	16,61	27,474	,294	,643
A1. Σύστημα Elenxis [Η χρήση του συστήματος Elenxis βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της εργασίας μου αναφορικά με τον φορολογικό έλεγχο]	16,42	26,142	,354	,626
A2. Σύστημα Sesam [Η χρήση του Sesam βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της εργασίας μου αναφορικά με τον φορολογικό έλεγχο]	17,87	13,847	,647	,481
A3. Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων επεξεργασίας πληροφοριών (Intranet, NewTaxis κλπ) αυξάνουν την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	16,29	27,653	,342	,639
A3. Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η πρόσβαση σε πηγές πληροφόρησης τρίτων (πχ Τράπεζες) έχει αυξήσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	15,81	27,094	,246	,649
A3. Λοιπά Ηλεκτρονικά και μη Συστήματα [Η βάση δεδομένων Amadeus που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο των Ενδοομιλικών Συναλλαγών έχει αυξήσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	17,75	13,793	,631	,493

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
20,15	30,510	5,524	6

Reliability

Notes

Output Created	
Comments	
Input	Data
	Active Dataset
	DataSet4
	Filter
	<none>
	Weight
	<none>
	Split File
	<none>

	N of Rows in Working Data File	273
	Matrix Input	C:\Users\Desktop\petridou2 cronbach A1.sav
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=rev1 rev2 Μεταβολές3 Μεταβολές4 Μεταβολές5 Μεταβολές6 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE /SUMMARY=TOTAL.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,03

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	273	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	273	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,779	6

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
rev1	3,0989	,83651	273
rev2	2,6447	1,01194	273
Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Η φορολογική νομοθεσία επιδρά θετικά στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου]	3,2564	,76228	273
Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Η φορολογική νομοθεσία είναι δίκαιη]	3,1978	,74587	273
Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Το νέο νομοθετικό πλαίσιο (Κ.Φ.Ε., Κ.Φ.Δ., Ε.Λ.Π. κλπ) διευκολύνει το ελεγκτικό έργο συγκριτικά με το προγενέστερο]	3,4286	,72977	273

Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Το νέο νομοθετικό πλαίσιο (Κ.Φ.Ε., Κ.Φ.Δ., Ε.Λ.Π. κλπ) αυξάνει την αποτελεσματικότητα των ελέγχων συγκριτικά με το προγενέστερο]	3,7656	,82470	273
--	--------	--------	-----

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
rev1	16,2930	9,090	,359	,786
rev2	16,7473	7,969	,456	,772
Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Η φορολογική νομοθεσία επιδρά θετικά στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου]	16,1355	8,801	,490	,754
Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Η φορολογική νομοθεσία είναι δίκαιη]	16,1941	8,525	,578	,734
Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Το νέο νομοθετικό πλαίσιο (Κ.Φ.Ε., Κ.Φ.Δ., Ε.Λ.Π. κλπ) διευκολύνει το ελεγκτικό έργο συγκριτικά με το προγενέστερο]	15,9634	8,352	,644	,720
Μεταβολές Φορολογικής Νομοθεσίας [Το νέο νομοθετικό πλαίσιο (Κ.Φ.Ε., Κ.Φ.Δ., Ε.Λ.Π. κλπ) αυξάνει την αποτελεσματικότητα των ελέγχων συγκριτικά με το προγενέστερο]	15,6264	7,735	,694	,702

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
19,3919	11,599	3,40580	6

Reliability

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.

Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=Αξιολόγηση2 Αξιολόγηση3 Αξιολόγηση4 Αξιολόγηση5 Αξιολόγηση6 Αξιολόγηση7 Αξιολόγηση9 Αξιολόγηση10 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE /SUMMARY=TOTAL.
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,04

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	273	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	273	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,834	8

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος των εισοδημάτων των φπ/επιχειρήσεων της τελευταίας πενταετίας έχει συμβάλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων]	4,06	,831	273
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου βοηθά στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	3,60	1,087	273
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος για την απάτη στον φπα ενδοκοινοτικών συναλλαγών βοηθά την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	3,70	,717	273
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των	3,81	,919	273

φορολογικών ελέγχων]			
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	4,19	,836	273
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο «έλεγχος από το γραφείο» έχει βοηθήσει το ελεγκτικό έργο]	3,67	,993	273
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Η αξιολόγηση των ελεγκτών συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	3,44	,926	273
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο τρόπος αξιολόγησης και επιλογής των προϊσταμένων των τμημάτων ελέγχου συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	3,34	1,163	273

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος των εισοδημάτων των φπ/επιχειρήσεων της τελευταίας πενταετίας έχει συμβάλλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων]	25,76	20,721	,654	,804
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου βοηθά στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	26,22	20,329	,495	,826
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος για την απάτη στον φπα ενδοκοινοτικών συναλλαγών βοηθά την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	26,12	21,565	,643	,809
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	26,01	20,640	,584	,812
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	25,63	20,977	,612	,809
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο «έλεγχος από το γραφείο» έχει βοηθήσει το ελεγκτικό έργο]	26,15	20,986	,483	,825
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Η αξιολόγηση των ελεγκτών συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	26,38	20,787	,558	,815
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο τρόπος αξιολόγησης και επιλογής	26,48	19,287	,560	,817

των προϊσταμένων των τμημάτων
ελέγχου συμβάλλει στην
αποτελεσματικότητα των
φορολογικών ελέγχων]

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
29,82	26,361	5,134	8

Reliability

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	C:\Users\Desktop\petridou2.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax	RELIABILITY /VARIABLES=Αξιολόγηση1E Αξιολόγηση8E /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE /SUMMARY=TOTAL.	
Resources	Processor Time	00:00:00,03
	Elapsed Time	00:00:00,09

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	273	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	273	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,595	2

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο φορολογικός έλεγχος έχει γίνει ευκολότερος συγκριτικά με την προ Κ.Φ.Δ. εποχή]	3,23	,765	273
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο προληπτικός έλεγχος έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων των επιχειρήσεων]	3,64	,868	273

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο φορολογικός έλεγχος έχει γίνει ευκολότερος συγκριτικά με την προ Κ.Φ.Δ. εποχή]	3,64	,753	,427	.
Αξιολόγηση Ελεγκτικού Έργου [Ο προληπτικός έλεγχος έχει βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων των επιχειρήσεων]	3,23	,585	,427	.

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
6,88	1,904	1,380	2

Reliability

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
	Matrix Input	

Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=Επιχειρησιακό1 Επιχειρησιακό2 Επιχειρησιακό3 Επιχειρησιακό4 Επιχειρησιακό5 Επιχειρησιακό6 Επιχειρησιακό7 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE /SUMMARY=TOTAL.
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,03

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	273	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	273	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,828	7

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Οι αυτόματες διαδικασίες κατάσχεσης των φορολογικών οφειλών θα βοηθήσουν στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	3,67	,691	273
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η περαιτέρω τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας του ελεγκτικού έργου]	4,26	,807	273
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η εντατικοποίηση των ελέγχων θα βοηθήσει στην εμπέδωση της φορολογικής	3,52	,664	273

συμμόρφωσης]			
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η εντατικοποίηση των ελέγχων θα βοηθήσει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων]	3,68	,751	273
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η εξειδίκευση των ελεγκτών θα συμβάλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων]	4,27	,588	273
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η συνεχής επιμόρφωση και εκπαίδευση των ελεγκτών σε νέες μεθόδους ελέγχων συμβάλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση του φοροελεγκτικού έργου]	4,68	,539	273
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συμβάλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση των φορολογικών ελέγχων]	3,66	,869	273

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Οι αυτόματες διαδικασίες κατάσχεσης των φορολογικών οφειλών θα βοηθήσουν στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων]	24,08	9,023	,639	,795
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η περαιτέρω τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας του ελεγκτικού έργου]	23,49	8,780	,570	,807
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η εντατικοποίηση των ελέγχων θα βοηθήσει στην εμπέδωση της φορολογικής συμμόρφωσης]	24,23	9,583	,518	,814
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η εντατικοποίηση των ελέγχων θα βοηθήσει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων]	24,07	8,884	,605	,800
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η εξειδίκευση των ελεγκτών θα συμβάλει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων]	23,48	9,530	,629	,800
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση και Αποτίμηση [Η συνεχής επιμόρφωση και εκπαίδευση των ελεγκτών σε νέες μεθόδους ελέγχων συμβάλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση του φοροελεγκτικού έργου]	23,07	9,844	,598	,806
Επιχειρησιακό Σχέδιο - Αξιολόγηση	24,10	8,663	,535	,816

και Αποτίμηση [Η λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση των φορολογικών ελέγχων]

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
27,75	12,156	3,487	7

Reliability

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	C:\Users\Desktop\petridou2.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=Φοροδιαφυγή1 Φοροδιαφυγή2 Φοροδιαφυγή3 Φοροδιαφυγή4 Φοροδιαφυγή5 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE /SUMMARY=TOTAL.
Resources	Processor Time	00:00:00,03
	Elapsed Time	00:00:00,07

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	273	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	273	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,792	5

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Το υπάρχον σύστημα επιλογής υποθέσεων για έλεγχο εντοπίζει τη φοροδιαφυγή περισσότερο από την επιλογή με τυχαίο δείγμα]	3,32	,737	273
Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Η κατάρτιση περιουσιολογίου ακινήτων για όλα τα φυσικά/νομικά πρόσωπα κατόχων ΑΦΜ έχει βοηθήσει στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]	4,08	,883	273
Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Η κατάρτιση των θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων βοήθησε στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]	2,24	,848	273
Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Το νέο ποινολόγιο (Κ.Φ.Δ.) βοήθησε στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]	3,11	,880	273
Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Η ηλεκτρονική τιμολόγηση και η αυτοματοποιημένη διαβίβαση φορολογικών στοιχείων στη ΓΓΠΣ περιόδων θα βοηθήσουν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]	4,01	,630	273

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Το υπάρχον σύστημα επιλογής υποθέσεων για έλεγχο εντοπίζει τη φοροδιαφυγή περισσότερο από την επιλογή με τυχαίο δείγμα]	13,44	6,240	,537	,763
Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Η κατάρτιση περιουσιολογίου ακινήτων για όλα τα φυσικά/νομικά πρόσωπα κατόχων ΑΦΜ έχει βοηθήσει στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]	12,68	5,386	,633	,731
Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Η ηλεκτρονική τιμολόγηση και η αυτοματοποιημένη διαβίβαση φορολογικών στοιχείων στη ΓΓΠΣ περιόδων θα βοηθήσουν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]	14,53	6,037	,481	,782

κατάργηση των θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων βοήθησε στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]				
Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Το νέο ποινολόγιο (Κ.Φ.Δ.) βοήθησε στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]	13,66	5,146	,711	,701
Φοροδιαφυγή και αποτελεσματικότητα των ελέγχων [Η ηλεκτρονική τιμολόγηση και η αυτοματοποιημένη διαβίβαση φορολογικών στοιχείων στη ΓΓΠΣ περιόδων θα βοηθήσουν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής]	12,75	6,688	,515	,772

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
16,77	8,761	2,960	5

Correlations

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax	CORRELATIONS /VARIABLES=ΑποτελεσματικότηταΑ Φ ΈτηΥπηρεσίαςστηνΑ.Α.Δ.Ε.Γ.Δ.ΕΥ που Έτηεμπειρίαςστονφορολογικόέλεγχο ΘέσηστηνΥπηρεσία /PRINT=TWOTAIL NOSIG FULL /MISSING=PAIRWISE.	
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,00

Correlations

Αποτελεσματικότητα Έτη Υπηρεσίας στην Έτη εμπειρίας στον

		στην ... της φοροδιαφυγής	Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε/Υπο υργείο Οικονομικών	φορολογικό έλεγχο
Αποτελεσματικότητα στην ... της φοροδιαφυγής	Pearson Correlation	1	-,018	-,094
	Sig. (2-tailed)		,765	,120
	N	273	273	273
Έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε/Υπουργείο Οικονομικών	Pearson Correlation	-,018	1	,733**
	Sig. (2-tailed)	,765		,000
	N	273	273	273
Έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο	Pearson Correlation	-,094	,733**	1
	Sig. (2-tailed)	,120	,000	
	N	273	273	273
Θέση στην Υπηρεσία	Pearson Correlation	,115	,091	,131*
	Sig. (2-tailed)	,057	,133	,030
	N	273	273	273

Correlations

		Θέση στην Υπηρεσία
Αποτελεσματικότητα στην ... της φοροδιαφυγής	Pearson Correlation	,115
	Sig. (2-tailed)	,057
	N	273
Έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε/Υπουργείο Οικονομικών	Pearson Correlation	,091
	Sig. (2-tailed)	,133
	N	273
Έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο	Pearson Correlation	,131*
	Sig. (2-tailed)	,030
	N	273
Θέση στην Υπηρεσία	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	273

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

DATASET ACTIVATE DataSet1.

SAVE OUTFILE='C:\Users\user\Downloads\petridou2.sav'
/COMPRESSED.

CORRELATIONS

/VARIABLES=Ευχρηστιά ΑποτελεσματικότηταΗ ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου
ΑποτελεσματικότηταΦΕ
ΕυκολίαΦΕ ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ ΑποτελεσματικότηταΑΦ
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

Correlations

Notes		
Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax		CORRELATIONS /VARIABLES=Ευχρηστία ΑποτελεσματικότηταΗΣ ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου ΑποτελεσματικότηταΦΕ ΕυκολίαΦΕ ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ ΑποτελεσματικότηταΑΦ /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,01

Correlations

		Ευχρηστία	Αποτελεσματικ ότητα ηλεκτρονικών συστημάτων	Αποτελεσματικ ότητα νέου νόμου	Αποτελεσματικ ότητα φορολογικών ελέγχων
Ευχρηστία	Pearson Correlation	1	,663**	,061	,363**
	Sig. (2-tailed)		,000	,316	,000
	N	273	273	273	273
Αποτελεσματικότητα ηλεκτρονικών συστημάτων	Pearson Correlation	,663**	1	,017	,268**
	Sig. (2-tailed)	,000		,777	,000
	N	273	273	273	273
Αποτελεσματικότητα νέου νόμου	Pearson Correlation	,061	,017	1	,093
	Sig. (2-tailed)	,316	,777		,127
	N	273	273	273	273
Αποτελεσματικότητα φορολογικών ελέγχων	Pearson Correlation	,363**	,268**	,093	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,127	
	N	273	273	273	273
Ευκολία εφαρμογής	Pearson Correlation	,372**	,285**	,043	,733**

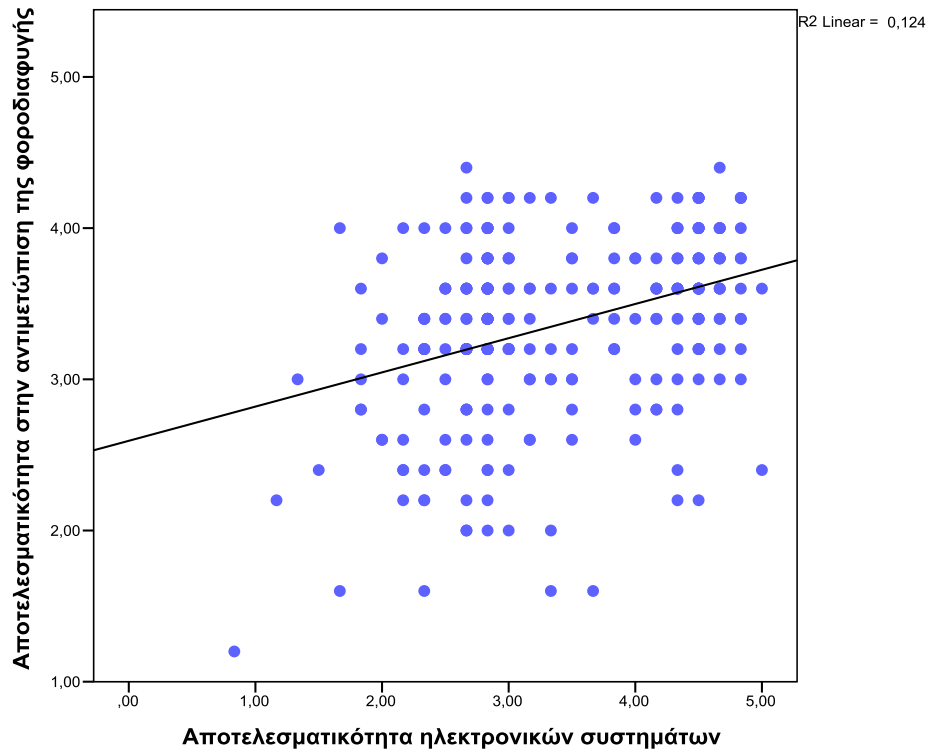
φορολογικών ελέγχων	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,476	,000
	N	273	273	273	273
Αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου	Pearson Correlation	,451**	,345**	,071	,703**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,240	,000
	N	273	273	273	273
Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής	Pearson Correlation	,389**	,352**	,140*	,722**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,020	,000
	N	273	273	273	273

Correlations

		Ευκολία εφαρμογής φορολογικών ελέγχων	Αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου	Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής
Ευχρηστία	Pearson Correlation	,372**	,451**	,389**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000
	N	273	273	273
Αποτελεσματικότητα ηλεκτρονικών συστημάτων	Pearson Correlation	,285**	,345**	,352**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000
	N	273	273	273
Αποτελεσματικότητα νέου νόμου	Pearson Correlation	,043	,071	,140*
	Sig. (2-tailed)	,476	,240	,020
	N	273	273	273
Αποτελεσματικότητα φορολογικών ελέγχων	Pearson Correlation	,733**	,703**	,722**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000
	N	273	273	273
Ευκολία εφαρμογής φορολογικών ελέγχων	Pearson Correlation	1	,652**	,636**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	273	273	273
Αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου	Pearson Correlation	,652**	1	,687**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	273	273	273
Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής	Pearson Correlation	,636**	,687**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	273	273	273

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).



```

UNIANOVA ΑποτελεσματικότηταΑΦ BY ΈτηΥπηρεσίαςστηνΑ.Α.Δ.Ε.Γ.Γ.Δ.ΕΥπου
  Έτηεμπειρίαςστονφορολογικόέλεγχο ΘέσηστηνΥπηρεσία WITH Ευχρηστία ΑποτελεσματικότηταΗΣ
  ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου ΑποτελεσματικότηταΦΕ ΕυκολίαΦΕ ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ
/METHOD=SSTYPE (3)
/INTERCEPT=INCLUDE
/EMMEANS=TABLES (ΈτηΥπηρεσίαςστηνΑ.Α.Δ.Ε.Γ.Γ.Δ.ΕΥπου) WITH (Ευχρηστία=MEAN
  ΑποτελεσματικότηταΗΣ=MEAN ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου=MEAN ΑποτελεσματικότηταΦΕ=MEAN
ΕυκολίαΦΕ=MEAN
  ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ=MEAN) COMPARE ADJ (BONFERRONI)
/EMMEANS=TABLES (Έτηεμπειρίαςστονφορολογικόέλεγχο) WITH (Ευχρηστία=MEAN
ΑποτελεσματικότηταΗΣ=MEAN
  ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου=MEAN ΑποτελεσματικότηταΦΕ=MEAN ΕυκολίαΦΕ=MEAN
  ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ=MEAN) COMPARE ADJ (BONFERRONI)
/PRINT=LOF PARAMETER ETASQ HOMOGENEITY DESCRIPTIVE
/PLOT=SPREADLEVEL
/CRITERIA=ALPHA (.05)
/DESIGN=ΈτηΥπηρεσίαςστηνΑ.Α.Δ.Ε.Γ.Γ.Δ.ΕΥπου Έτηεμπειρίαςστονφορολογικόέλεγχο
ΘέσηστηνΥπηρεσία
  Ευχρηστία ΑποτελεσματικότηταΗΣ ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου ΑποτελεσματικότηταΦΕ
ΕυκολίαΦΕ
  ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ.

```

Univariate Analysis of Variance

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the model.
Syntax		<p>UNIANOVA ΑποτελεσματικότηταΑΦ BY ΈτηΥπηρεσίαστηνΑ.Α.Δ.Ε.Γ.Δ.ΕΥ που Έτηεμπειρίαστονφορολογικόέλεγχο ΘέσηστηνΥπηρεσία WITH Ευχρηστία ΑποτελεσματικότηταΗΣ ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου ΑποτελεσματικότηταΦΕ ΕυκολίαΦΕ ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ /METHOD=SSTYPE(3) /INTERCEPT=INCLUDE /EMMEANS=TABLES(ΈτηΥπηρεσία στηνΑ.Α.Δ.Ε.Γ.Δ.ΕΥπου) WITH(Ευχρηστία=MEAN ΑποτελεσματικότηταΗΣ=MEAN ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου=MEAN ΑποτελεσματικότηταΦΕ=MEAN ΕυκολίαΦΕ=MEAN ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ=MEAN) COMPARE ADJ(BONFERRONI) /EMMEANS=TABLES(Έτηεμπειρίας στονφορολογικόέλεγχο) WITH(Ευχρηστία=MEAN ΑποτελεσματικότηταΗΣ=MEAN ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου=MEAN ΑποτελεσματικότηταΦΕ=MEAN ΕυκολίαΦΕ=MEAN ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ=MEAN) COMPARE ADJ(BONFERRONI) /EMMEANS=TABLES(ΘέσηστηνΥπηρεσία) WITH(Ευχρηστία=MEAN ΑποτελεσματικότηταΗΣ=MEAN ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου=MEAN ΑποτελεσματικότηταΦΕ=MEAN ΕυκολίαΦΕ=MEAN</p>

ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ=MEAN)
 COMPARE ADJ(BONFERRONI)
 /PRINT=LOF PARAMETER ETASQ
 HOMOGENEITY DESCRIPTIVE
 /PLOT=SPREADLEVEL
 /CRITERIA=ALPHA(.05)
 /DESIGN=ΈτηΥπηρεσίαςστηνΑ.Α.Δ.
 Ε.Γ.Γ.Δ.ΕΥπου
 Έτηεμπειρίαςστονφορολογικόέλεγχο
 ΘέσηστηνΥπηρεσία
 Ευχρηστία ΑποτελεσματικότηταΗΣ
 ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου
 ΑποτελεσματικότηταΦΕ ΕυκολίαΦΕ
 ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ.

Resources	Processor Time	00:00:02,16
	Elapsed Time	00:00:00,90

Between-Subjects Factors

		Value Label	N
Έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε/Υπουργεί ο Οικονομικών	1	0-5	8
	2	6-10	38
	3	11-15	44
	4	16-20	111
	5	21 και πάνω	72
Έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο	1	0-5	48
	2	6-10	103
	3	11-15	83
	4	16-20	29
	5	21 και πάνω	10
Θέση στην Υπηρεσία	1	Ελεγκτής	240
	2	Προϊστάμενος Τμήματος Ελέγχου (Επόπτης)	17
	3	Διευθυντής / Υποδιευθυντής	11
	4	Υπάλληλος σε άλλο τμήμα της Δ.Ο.Υ.	4
	5	Άλλο	1

Levene's Test of Equality of Error Variances^a

Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα
στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

F	df1	df2	Sig.
,562	29	243	,968

Tests the null hypothesis that the error
variance of the dependent variable is equal
across groups.^a

a. Design: Intercept +
ΈτηΥπηρεσίαςστηνΑ.Α.Δ.Ε.Γ.Γ.Δ.ΕΥπου +
Έτηεμπειρίαςστονφορολογικόέλεγχο +
ΘέσηστηνΥπηρεσία + Ευχρηστία +

ΑποτελεσματικότηταΗΣ +
 ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου +
 ΑποτελεσματικότηταΦΕ + ΕυκολίαΦΕ +
 ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ

Tests of Between-Subjects Effects

Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	Partial Eta Squared
Corrected Model	60,062 ^a	18	3,337	24,039	,000	,630
Intercept	,002	1	,002	,017	,897	,000
ΈτηΥπηρεσίαςστηνΑ.Α.Δ. Ε.Γ.Γ.Δ.ΕΥπου	,494	4	,124	,890	,470	,014
Έτηεμπειρίαςστονφορολογ ικόέλεγχο	,359	4	,090	,646	,630	,010
ΘέσηστηνΥπηρεσία	1,075	4	,269	1,937	,105	,030
Ευχρηστία	,010	1	,010	,076	,784	,000
ΑποτελεσματικότηταΗΣ	,621	1	,621	4,471	,035	,017
ΑποτελεσματικότηταΝεου Νόμου	,672	1	,672	4,840	,029	,019
ΑποτελεσματικότηταΦΕ	5,994	1	5,994	43,181	,000	,145
ΕυκολίαΦΕ	,447	1	,447	3,220	,074	,013
ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ	2,615	1	2,615	18,837	,000	,069
Error	35,257	254	,139			
Total	3164,760	273				
Corrected Total	95,320	272				

a. R Squared = ,630 (Adjusted R Squared = ,604)

Parameter Estimates

Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

Parameter	B	Std. Error	t	Sig.	95% Confidence Interval		Partial Eta Squared
					Lower Bound	Upper Bound	
Intercept	,803	,471	1,704	,090	-,125	1,730	,011
[ΈτηΥπηρεσίαςστηνΑ.Α.Δ. Ε.Γ.Γ.Δ.ΕΥπου=1]	-,073	,169	-,430	,668	-,406	,261	,001
[ΈτηΥπηρεσίαςστηνΑ.Α.Δ. Ε.Γ.Γ.Δ.ΕΥπου=2]	,012	,123	,095	,924	-,230	,254	,000
[ΈτηΥπηρεσίαςστηνΑ.Α.Δ. Ε.Γ.Γ.Δ.ΕΥπου=3]	,073	,100	,731	,466	-,124	,269	,002
[ΈτηΥπηρεσίαςστηνΑ.Α.Δ. Ε.Γ.Γ.Δ.ΕΥπου=4]	-,055	,074	-,748	,455	-,200	,090	,002
[ΈτηΥπηρεσίαςστηνΑ.Α.Δ. Ε.Γ.Γ.Δ.ΕΥπου=5]	0 ^a	.	.	.	.	.	.
[Έτηεμπειρίαςστονφορολο γικόέλεγχο=1]	-,031	,177	-,178	,859	-,379	,317	,000
[Έτηεμπειρίαςστονφορολο γικόέλεγχο=2]	-,080	,152	-,527	,599	-,380	,219	,001
[Έτηεμπειρίαςστονφορολο γικόέλεγχο=3]	,026	,138	,191	,849	-,246	,298	,000
[Έτηεμπειρίαςστονφορολο γικόέλεγχο=4]	-,014	,141	-,103	,918	-,292	,263	,000

[Ετημπειρίαςστονφορολο γικόέλεγχο=5]	0 ^a	.	.	.	.	.	.
[ΘέσηστηνΥπηρεσία=1]	-,950	,407	-2,334	,020	-1,751	-,148	,021
[ΘέσηστηνΥπηρεσία=2]	-,895	,420	-2,132	,034	-1,723	-,068	,018
[ΘέσηστηνΥπηρεσία=3]	-1,100	,427	-2,576	,011	-1,941	-,259	,025
[ΘέσηστηνΥπηρεσία=4]	-,767	,441	-1,739	,083	-1,635	,102	,012
[ΘέσηστηνΥπηρεσία=5]	0 ^a	.	.	.	.	.	.
Ευχρηστία	-,012	,044	-,275	,784	-,099	,075	,000
ΑποτελεσματικότηταΗΣ	,075	,035	2,115	,035	,005	,144	,017
ΑποτελεσματικότηταΝεου Νόμου	,091	,041	2,200	,029	,010	,173	,019
ΑποτελεσματικότηταΦΕ	,400	,061	6,571	,000	,280	,520	,145
ΕυκολίαΦΕ	,093	,052	1,794	,074	-,009	,195	,013
ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ	,308	,071	4,340	,000	,168	,448	,069

a. This parameter is set to zero because it is redundant.

Lack of Fit Tests

Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

Source	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	Partial Eta Squared
Lack of Fit	35,177	253	,139	1,738	,551	,998
Pure Error	,080	1	,080			

Estimated Marginal Means

1. Έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε/Υπουργείο Οικονομικών

Estimates

Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

Έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε/Υπουργεί ο Οικονομικών	Mean	Std. Error	95% Confidence Interval	
			Lower Bound	Upper Bound
0-5	3,505 ^a	,158	3,194	3,815
6-10	3,589 ^a	,147	3,300	3,878
11-15	3,650 ^a	,119	3,417	3,884
16-20	3,522 ^a	,108	3,310	3,735
21 και πάνω	3,577 ^a	,105	3,370	3,785

a. Covariates appearing in the model are evaluated at the following values: Ευχρηστία = 3,4414, Αποτελεσματικότητα ηλεκτρονικών συστημάτων = 3,3584, Αποτελεσματικότητα νέου νόμου = 3,2320, Αποτελεσματικότητα φορολογικών ελέγχων = 3,7276, Ευκολία εφαρμογής φορολογικών ελέγχων = 3,4377, Αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου = 3,9649.

Pairwise Comparisons

Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

(I) Έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε/Υπουργεί ο Οικονομικών	(J) Έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε/Υπουργεί ο Οικονομικών	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig. ^a	95% Confidence Interval for Difference ^a	
					Lower Bound	Upper Bound
0-5	6-10	-,084	,159	1,000	-,535	,366
	11-15	-,146	,163	1,000	-,606	,315
	16-20	-,018	,160	1,000	-,471	,436
	21 και πάνω	-,073	,169	1,000	-,552	,407
6-10	0-5	,084	,159	1,000	-,366	,535
	11-15	-,061	,110	1,000	-,373	,250
	16-20	,067	,106	1,000	-,234	,367
	21 και πάνω	,012	,123	1,000	-,336	,360
11-15	0-5	,146	,163	1,000	-,315	,606
	6-10	,061	,110	1,000	-,250	,373
	16-20	,128	,075	,897	-,085	,341
	21 και πάνω	,073	,100	1,000	-,210	,355
16-20	0-5	,018	,160	1,000	-,436	,471
	6-10	-,067	,106	1,000	-,367	,234
	11-15	-,128	,075	,897	-,341	,085
	21 και πάνω	-,055	,074	1,000	-,264	,153
21 και πάνω	0-5	,073	,169	1,000	-,407	,552
	6-10	-,012	,123	1,000	-,360	,336
	11-15	-,073	,100	1,000	-,355	,210
	16-20	,055	,074	1,000	-,153	,264

Based on estimated marginal means

a. Adjustment for multiple comparisons: Bonferroni.

Univariate Tests

Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	Partial Eta Squared
Contrast	,494	4	,124	,890	,470	,014
Error	35,257	254	,139			

The F tests the effect of Έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε./Γ.Γ.Δ.Ε/Υπουργείο Οικονομικών. This test is based on the linearly independent pairwise comparisons among the estimated marginal means.

2. Έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο

Estimates

Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

Έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο	Mean	Std. Error	95% Confidence Interval	
			Lower Bound	Upper Bound
0-5	3,557 ^a	,104	3,352	3,763
6-10	3,509 ^a	,110	3,291	3,726
11-15	3,615 ^a	,113	3,393	3,837
16-20	3,574 ^a	,131	3,317	3,832

21 και πάνω 3,589^a ,170 3,253 3,924

a. Covariates appearing in the model are evaluated at the following values: Ευχρηστία = 3,4414, Αποτελεσματικότητα ηλεκτρονικών συστημάτων = 3,3584, Αποτελεσματικότητα νέου νόμου = 3,2320, Αποτελεσματικότητα φορολογικών ελέγχων = 3,7276, Ευκολία εφαρμογής φορολογικών ελέγχων = 3,4377, Αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου = 3,9649.

Pairwise Comparisons

Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

(I) Έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο	(J) Έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig. ^a	95% Confidence Interval for Difference ^a	
					Lower Bound	Upper Bound
0-5	6-10	,049	,099	1,000	-,231	,328
	11-15	-,058	,112	1,000	-,375	,259
	16-20	-,017	,138	1,000	-,407	,373
	21 και πάνω	-,031	,177	1,000	-,532	,469
6-10	0-5	-,049	,099	1,000	-,328	,231
	11-15	-,107	,068	1,000	-,300	,087
	16-20	-,066	,107	1,000	-,369	,238
	21 και πάνω	-,080	,152	1,000	-,511	,351
11-15	0-5	,058	,112	1,000	-,259	,375
	6-10	,107	,068	1,000	-,087	,300
	16-20	,041	,092	1,000	-,221	,302
	21 και πάνω	,026	,138	1,000	-,365	,418
16-20	0-5	,017	,138	1,000	-,373	,407
	6-10	,066	,107	1,000	-,238	,369
	11-15	-,041	,092	1,000	-,302	,221
	21 και πάνω	-,014	,141	1,000	-,413	,384
21 και πάνω	0-5	,031	,177	1,000	-,469	,532
	6-10	,080	,152	1,000	-,351	,511
	11-15	-,026	,138	1,000	-,418	,365
	16-20	,014	,141	1,000	-,384	,413

Based on estimated marginal means

a. Adjustment for multiple comparisons: Bonferroni.

Univariate Tests

Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	Partial Eta Squared
Contrast	,359	4	,090	,646	,630	,010
Error	35,257	254	,139			

The F tests the effect of Έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο. This test is based on the linearly independent pairwise comparisons among the estimated marginal means.

3. Θέση στην Υπηρεσία

Estimates

Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

Θέση στην Υπηρεσία	Mean	Std. Error	95% Confidence Interval	
			Lower Bound	Upper Bound
Ελεγκτής	3,362 ^a	,050	3,263	3,460
Προιστάμενος Τμήματος Ελέγχου (Επόπτης)	3,416 ^a	,106	3,207	3,625
Διευθυντής / Υποδιευθυντής	3,211 ^a	,129	2,958	3,465
Υπάλληλος σε άλλο τμήμα της Δ.Ο.Υ.	3,544 ^a	,213	3,124	3,964
Άλλο	4,311 ^a	,400	3,523	5,100

a. Covariates appearing in the model are evaluated at the following values: Ευχρηστία = 3,4414, Αποτελεσματικότητα ηλεκτρονικών συστημάτων = 3,3584, Αποτελεσματικότητα νέου νόμου = 3,2320, Αποτελεσματικότητα φορολογικών ελέγχων = 3,7276, Ευκολία εφαρμογής φορολογικών ελέγχων = 3,4377, Αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου = 3,9649.

Pairwise Comparisons

Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

(I) Θέση στην Υπηρεσία	(J) Θέση στην Υπηρεσία	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig. ^a	95% Confidence Interval for Difference ^a	
					Lower Bound	Upper Bound
Ελεγκτής	Προιστάμενος Τμήματος Ελέγχου (Επόπτης)	-,054	,102	1,000	-,343	,234
	Διευθυντής / Υποδιευθυντής	,150	,129	1,000	-,215	,516
	Υπάλληλος σε άλλο τμήμα της Δ.Ο.Υ.	-,183	,211	1,000	-,779	,414
	Άλλο	-,950	,407	,204	-2,102	,203
	Ελεγκτής	,054	,102	1,000	-,234	,343
Προιστάμενος Τμήματος Ελέγχου (Επόπτης)	Διευθυντής / Υποδιευθυντής	,205	,151	1,000	-,224	,633
	Υπάλληλος σε άλλο τμήμα της Δ.Ο.Υ.	-,128	,235	1,000	-,793	,536
	Άλλο	-,895	,420	,340	-2,085	,294
	Ελεγκτής	-,150	,129	1,000	-,516	,215
Διευθυντής / Υποδιευθυντής	Προιστάμενος Τμήματος Ελέγχου (Επόπτης)	-,205	,151	1,000	-,633	,224
	Υπάλληλος σε άλλο τμήμα της Δ.Ο.Υ.	-,333	,250	1,000	-1,040	,373
	Άλλο	-1,100	,427	,105	-2,310	,109
	Ελεγκτής	,183	,211	1,000	-,414	,779
Υπάλληλος σε άλλο τμήμα της Δ.Ο.Υ.	Προιστάμενος Τμήματος Ελέγχου (Επόπτης)	,128	,235	1,000	-,536	,793
	Διευθυντής / Υποδιευθυντής	,333	,250	1,000	-,373	1,040
	Άλλο	-,767	,441	,832	-2,016	,482
	Ελεγκτής	,950	,407	,204	-,203	2,102
Άλλο	Προιστάμενος Τμήματος Ελέγχου (Επόπτης)	,895	,420	,340	-,294	2,085
	Διευθυντής / Υποδιευθυντής	1,100	,427	,105	-,109	2,310
	Υπάλληλος σε άλλο τμήμα της Δ.Ο.Υ.	,767	,441	,832	-,482	2,016
	Ελεγκτής	,950	,407	,204	-,203	2,102

Based on estimated marginal means

a. Adjustment for multiple comparisons: Bonferroni.

Univariate Tests

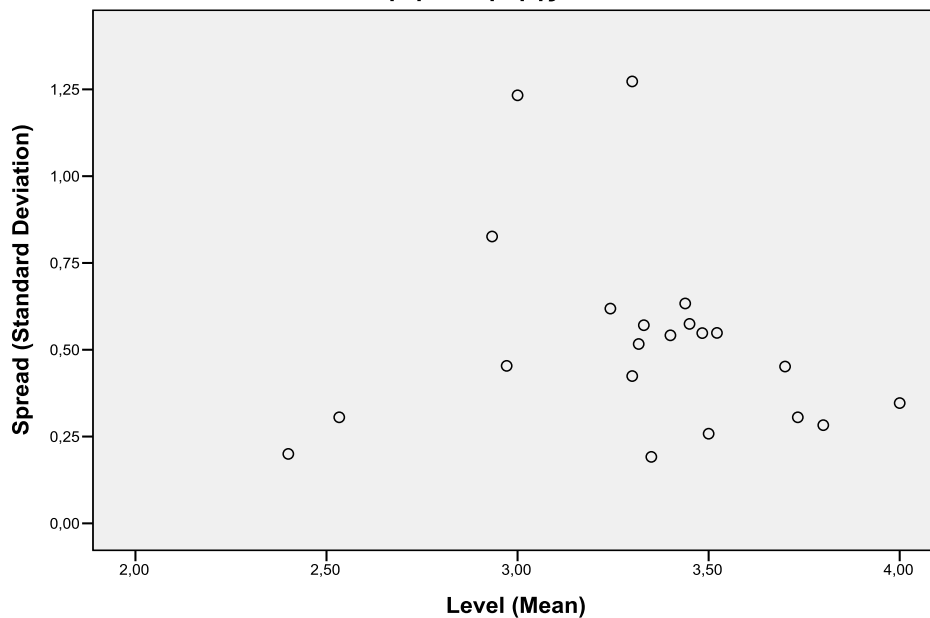
Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	Partial Eta Squared
Contrast	1,075	4	,269	1,937	,105	,030
Error	35,257	254	,139			

The F tests the effect of Θέση στην Υπηρεσία. This test is based on the linearly independent pairwise comparisons among the estimated marginal means.

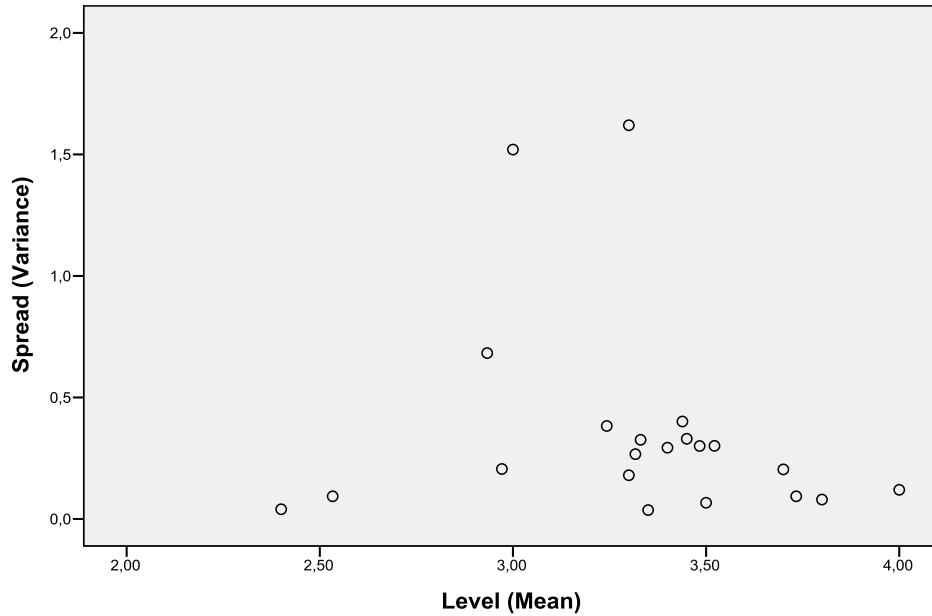
Spread-versus-Level Plots

Spread vs. Level Plot of Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής



Groups: Έτη Υπηρεσίας στην Α.Α.Δ.Ε.Γ.Δ.ΕΥπου * Έτη εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο * Θέση στην Υπηρεσία

Spread vs. Level Plot of Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής



Groups: ΈτηΥπηρεσίαστηνΑ.Α.Δ.Ε.Γ.Δ.ΕΥπου * Έτηεμπειρίαστονφορολογικόέλεγχο *
ΘέσηστηνΥπηρεσία

* Chart Builder.

GGRAPH

```
/GRAPHDATASET NAME="graphdataset" VARIABLES=ΑποτελεσματικότηταΗΣ ΑποτελεσματικότηταΑΦ
MISSING=LISTWISE REPORTMISSING=NO
/GRAPHSPEC SOURCE=INLINE.
```

BEGIN GPL

```
SOURCE: s=userSource(id("graphdataset"))
DATA: ΑποτελεσματικότηταΗΣ=col(source(s), name("ΑποτελεσματικότηταΗΣ"))
DATA: ΑποτελεσματικότηταΑΦ=col(source(s), name("ΑποτελεσματικότηταΑΦ"))
GUIDE: axis(dim(1), label("Αποτελεσματικότητα ηλεκτρονικών συστημάτων"))
GUIDE: axis(dim(2), label("Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής"))
ELEMENT: point(position(ΑποτελεσματικότηταΗΣ*ΑποτελεσματικότηταΑΦ))
```

END GPL.

GGraph

Notes

Output Created

Comments

Input	Data	
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data	273
	File	

Syntax

```
GGRAPH
/GRAPHDATASET
NAME="graphdataset"
VARIABLES=ΑποτελεσματικότηταΗ
Σ ΑποτελεσματικότηταΑΦ
MISSING=LISTWISE
REPORTMISSING=NO
/GRAPHSPEC SOURCE=INLINE.
BEGIN GPL
SOURCE:
s=userSource(id("graphdataset"))
DATA:
ΑποτελεσματικότηταΗΣ=col(source(s)
), name("ΑποτελεσματικότηταΗΣ"))
DATA:
ΑποτελεσματικότηταΑΦ=col(source(
s), name("ΑποτελεσματικότηταΑΦ"))
GUIDE: axis(dim(1),
label("Αποτελεσματικότητα
ηλεκτρονικών συστημάτων"))
GUIDE: axis(dim(2),
label("Αποτελεσματικότητα στην
αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής"))
ELEMENT:
point(position(ΑποτελεσματικότηταΗ
Σ*ΑποτελεσματικότηταΑΦ))
END GPL.
```

Resources	Processor Time	00:00:01,11
	Elapsed Time	00:00:00,36

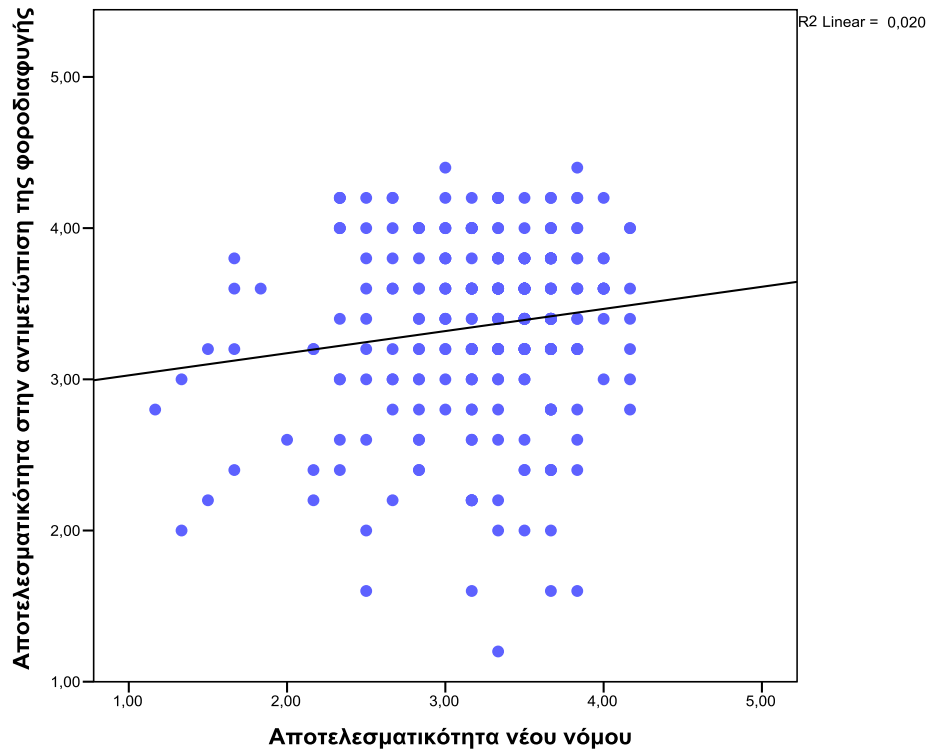
* Chart Builder.

```
GGRAPH
/GRAPHDATASET NAME="graphdataset" VARIABLES=ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου
ΑποτελεσματικότηταΑΦ
MISSING=LISTWISE REPORTMISSING=NO
/GRAPHSPEC SOURCE=INLINE.
BEGIN GPL
SOURCE: s=userSource(id("graphdataset"))
DATA: ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου=col(source(s), name("ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου"))
DATA: ΑποτελεσματικότηταΑΦ=col(source(s), name("ΑποτελεσματικότηταΑΦ"))
GUIDE: axis(dim(1), label("Αποτελεσματικότητα νέου νόμου"))
GUIDE: axis(dim(2), label("Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής"))
ELEMENT: point(position(ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου*ΑποτελεσματικότηταΑΦ))
END GPL.
```

GGraph

Notes

Output Created		
Comments		
Input	Data	
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	273
Syntax		<pre>GGRAPH /GRAPHDATASET NAME="graphdataset" VARIABLES=ΑποτελεσματικότηταΝε ουΝόμου ΑποτελεσματικότηταΑΦ MISSING=LISTWISE REPORTMISSING=NO /GRAPHSPEC SOURCE=INLINE. BEGIN GPL SOURCE: s=userSource(id("graphdataset")) DATA: ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμου=col(source(s), name("ΑποτελεσματικότηταΝεουΝόμ ου")) DATA: ΑποτελεσματικότηταΑΦ=col(source(s), name("ΑποτελεσματικότηταΑΦ")) GUIDE: axis(dim(1), label("Αποτελεσματικότητα νέου νόμου")) GUIDE: axis(dim(2), label("Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής")) ELEMENT: point(position(ΑποτελεσματικότηταΝ εουΝόμου*ΑποτελεσματικότηταΑΦ)) END GPL.</pre>
Resources	Processor Time	00:00:00,23
	Elapsed Time	00:00:00,15



* Chart Builder.

GGRAPH

```
/GRAPHDATASET NAME="graphdataset" VARIABLES=ΑποτελεσματικότηταΦΕ ΑποτελεσματικότηταΑΦ
MISSING=LISTWISE REPORTMISSING=NO
/GRAPHSPEC SOURCE=INLINE.
```

BEGIN GPL

```
SOURCE: s=userSource(id("graphdataset"))
DATA: ΑποτελεσματικότηταΦΕ=col(source(s), name("ΑποτελεσματικότηταΦΕ"))
DATA: ΑποτελεσματικότηταΑΦ=col(source(s), name("ΑποτελεσματικότηταΑΦ"))
GUIDE: axis(dim(1), label("Αποτελεσματικότητα φορολογικών ελέγχων"))
GUIDE: axis(dim(2), label("Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής"))
ELEMENT: point(position(ΑποτελεσματικότηταΦΕ*ΑποτελεσματικότηταΑΦ))
```

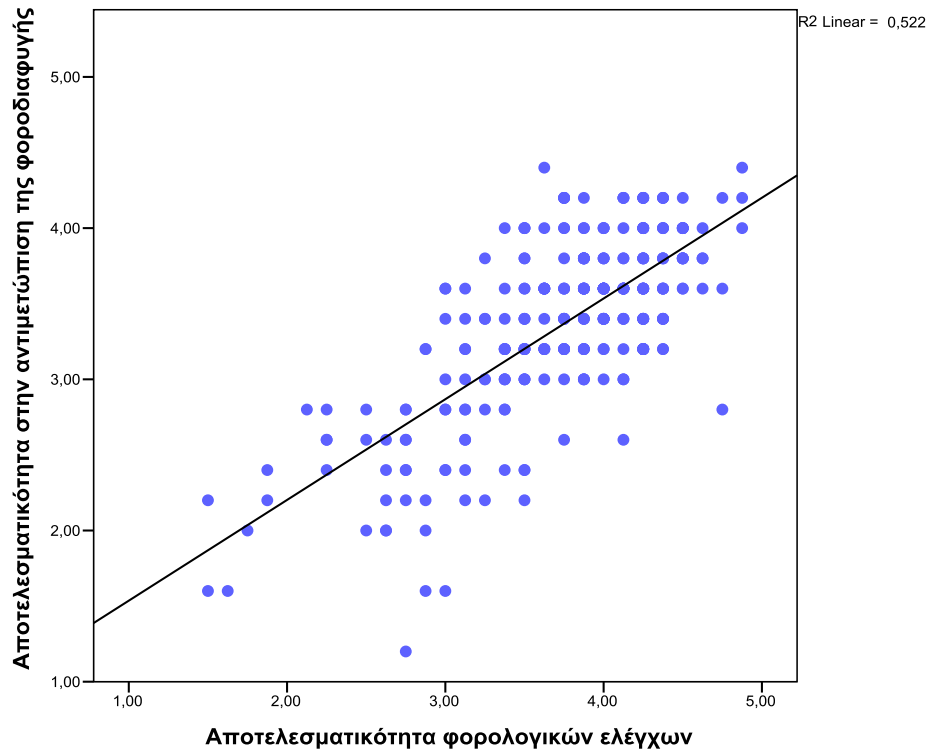
END GPL.

GGraph

Notes

Output Created

Comments			
Input	Data		
	Active Dataset	DataSet1	
	Filter	<none>	
	Weight	<none>	
	Split File	<none>	
	N of Rows in Working Data		273
	File		
Syntax		<pre> GGRAPH /GRAPHDATASET NAME="graphdataset" VARIABLES=ΑποτελεσματικότηταΦ Ε ΑποτελεσματικότηταΑΦ MISSING=LISTWISE REPORTMISSING=NO /GRAPHSPEC SOURCE=INLINE. BEGIN GPL SOURCE: s=userSource(id("graphdataset")) DATA: ΑποτελεσματικότηταΦΕ=col(source(s), name("ΑποτελεσματικότηταΦΕ")) DATA: ΑποτελεσματικότηταΑΦ=col(source(s), name("ΑποτελεσματικότηταΑΦ")) GUIDE: axis(dim(1), label("Αποτελεσματικότητα φορολογικών ελέγχων")) GUIDE: axis(dim(2), label("Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής")) ELEMENT: point(position(ΑποτελεσματικότηταΦ Ε*ΑποτελεσματικότηταΑΦ)) END GPL. </pre>	
Resources	Processor Time		00:00:00,27
	Elapsed Time		00:00:00,16



* Chart Builder.

GGRAPH

```
/GRAPHDATASET NAME="graphdataset" VARIABLES=ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ ΑποτελεσματικότηταΑΦ
MISSING=LISTWISE REPORTMISSING=NO
/GRAPHSPEC SOURCE=INLINE.
```

BEGIN GPL

```
SOURCE: s=userSource(id("graphdataset"))
DATA: ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ=col(source(s), name("ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ"))
DATA: ΑποτελεσματικότηταΑΦ=col(source(s), name("ΑποτελεσματικότηταΑΦ"))
GUIDE: axis(dim(1), label("Αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου"))
GUIDE: axis(dim(2), label("Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής"))
ELEMENT: point(position(ΑποτελεσματικότηταΝΕΣ*ΑποτελεσματικότηταΑΦ))
```

END GPL.

GGraph

Notes

Output Created

Comments			
Input	Data		
	Active Dataset	DataSet1	
	Filter	<none>	
	Weight	<none>	
	Split File	<none>	
	N of Rows in Working Data		273
	File		
Syntax		<pre> GGRAPH /GRAPHDATASET NAME="graphdataset" VARIABLES=ΑποτελεσματικότηταN ΕΣ ΑποτελεσματικότηταΑΦ MISSING=LISTWISE REPORTMISSING=NO /GRAPHSPEC SOURCE=INLINE. BEGIN GPL SOURCE: s=userSource(id("graphdataset")) DATA: ΑποτελεσματικότηταNEΣ=col(source (s), name("ΑποτελεσματικότηταNEΣ")) DATA: ΑποτελεσματικότηταΑΦ=col(source(s), name("ΑποτελεσματικότηταΑΦ")) GUIDE: axis(dim(1), label("Αποτελεσματικότητα του νέου επιχειρησιακού σχεδίου")) GUIDE: axis(dim(2), label("Αποτελεσματικότητα στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής")) ELEMENT: point(position(ΑποτελεσματικότηταN ΕΣ*ΑποτελεσματικότηταΑΦ)) END GPL. </pre>	
Resources	Processor Time		00:00:00,23
	Elapsed Time		00:00:00,17

