



ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ

ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών

Κατεύθυνση «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ»

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

***« Φορολογικό Σύστημα 2012-2014:
Προβληματισμοί και Προτάσεις πάνω στο
φορολογικό έλεγχο»***

Φοιτήτρια: Αλεβυζάκη Ουρανία (Α.Μ. 7112Μ035)

Επιβλέπων: Αναπληρωτής Καθηγητής Φίλος Ιωάννης

Τριμελής Επιτροπή: Αν. καθ. Ι. Φίλος
 Καθ. Α. Αποστόλου
 Δρ. Μ.Ε. Αγοράκη

ΑΘΗΝΑ

ΙΟΥΛΙΟΣ 2014

Για την ολοκλήρωση της Διπλωματικής μου εργασίας, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον Επιβλέποντα Καθηγητή μου κ. Ιωάννη Φίλο, για τις οδηγίες και τις παρατηρήσεις του κατά τη συγγραφή της εργασίας, ώστε να έχει ένα άρτιο και επιστημονικά τεκμηριωμένο αποτέλεσμα.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον Ειδικό Συνεργάτη - Φορολογικό Σύμβουλο κ. Γιώργο Κορομηλά για το χρόνο που διέθεσε, για τις πολύτιμες συμβουλές του και για την καθοδήγηση που μου παρείχε καθ' όλη την διάρκεια της εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας.

Για τις γνώσεις που μας μετέδωσαν θα ήθελα να ευχαριστήσω το σύνολο των διδασκόντων του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Φορολογία και Ελεγκτική» και ιδιαιτέρως τους κ.κ. Τσάμη, Αποστόλου και Φίλο που με επέλεξαν και μου έδωσαν την ευκαιρία να συμμετέχω στο πρόγραμμα αυτό.

Περιεχόμενα

ΜΕΡΟΣ Ι	5
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	5
ABSTRACT	6
1. ΠΡΟΛΟΓΟΣ	8
2. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	9
3. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ.....	11
4. Η ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.	12
4.1 ΈΝΝΟΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ	12
4.2 ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	12
4.2.1 Εσωτερικοί Έλεγχοι	13
4.2.2 Εξωτερικοί Έλεγχοι.....	13
5. ΈΝΝΟΙΑ-ΣΚΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.	13
5.1 ΤΑ ΟΡΓΑΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΟΙ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΤΟΥΣ.	14
6. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	17
6.1 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΩΣ ΚΑΙ ΤΗΝ 31/12/2013.	17
6.1.1 Προληπτικός Έλεγχος.....	17
6.1.2 Προσωρινός Έλεγχος	18
6.1.3 Τακτικός φορολογικός έλεγχος	19
6.1.4 Ειδικοί Έλεγχοι	20
6.1.5 Διαδικασία Περαίωσης Εκκρεμών Φορολογικών Υποθέσεων.....	20
6.1.6 Διαδικασία Αυτοελέγχου.....	23
6.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΤΑ ΤΗΝ 1/1/2014.	25
6.2.1 Μορφές φορολογικού ελέγχου με βάση τον τόπο διενέργειας του ελέγχου.	26
6.2.1.1 Έλεγχος από τα Γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης.	26
6.2.1.2 Επιτόπιος Φορολογικός Έλεγχος.	26
6.2.2 Είδη-Μορφές Φορολογικού Ελέγχου ως προς το εύρος και τις επαληθεύσεις που διενεργούνται.....	27
6.2.2.1 Πλήρης Φορολογικός Έλεγχος.....	27
6.2.2.2 Μερικός Φορολογικός Έλεγχος.	27
7. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ.	28
7.1 ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΈΚΔΟΣΗ ΕΝΤΟΛΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ.	28
7.1.1 Αλλαγές στην Επιλογή Υποθέσεων και την Έκδοση Εντολή Ελέγχου με το Ν.4174/2013...29	
7.2 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ.....	30
7.2.1 Ελεγκτικές Επαληθεύσεις κατά τον Προληπτικό Έλεγχο.....	31
7.2.2 Ελεγκτικές Επαληθεύσεις κατά τον Προσωρινό Έλεγχο.	32
7.2.2.1 Φορολογία Εισοδήματος.....	32
7.2.2.2 Φ.Π.Α.	33
7.2.2.3 Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών.....	34
7.2.2.4 Φόρος Ελευθέρων Επαγγελματιών.	34
7.2.2.5 Φόρος Εργοληπτών.....	35
7.2.2.6 Φόρος Αμοιβών Τρίτων.	35
7.2.3 Ελεγκτικές Επαληθεύσεις κατά τον Τακτικό Έλεγχο.	36
7.2.3.1 Έλεγχος με την ΠΟΛ.1072/2011.	37

7.2.3.2	Ελεγκτικές Επαληθεύσεις με την ΠΟΛ.1037/2005.....	49
7.2.3.3	Έλεγχος με την ΠΟΛ 1038/3.2.2011	57
8.	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΠΡΙΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑ ΤΟΝ Ν.4174/2013.	58
8.1	ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΜΕΧΡΙ ΤΟΝ Ν. 4174/2013. .	58
8.2	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΜΕ ΤΟΝ Ν.4174/2013.....	60
9.	ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΜΕ ΤΟΝ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ.	62
10.	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.	66
10.1	ΠΡΑΞΕΙΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Κ.Φ.Δ.	66
10.2	ΠΡΑΞΕΙΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Κ.Φ.Δ.	68
11.	ΈΝΝΟΙΑ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ, ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΡΙΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Κ.Φ.Δ.	69
12.	ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΈΛΕΓΧΟ.	71
12.1	ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΝΩΠΙΟΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ.	71
12.2	ΔΙΚΑΣΤΙΚΟΣ ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ	73
12.3	ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΣΤΗΝ ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ.....	73
12.4	ΕΙΔΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ – ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΕΝΩΠΙΟΝ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ.	75
12.5	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 63 ΤΟΥ Ν.4174/2013.	76
13.	ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΜΜΕΣΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ, (ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ).	77
13.1	ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.	77
13.1.1	Ορισμοί Βασικών Εννοιών	79
13.1.2	Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου (source and application of funds method)	79
13.1.3	Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου (net worth method).	84
13.1.4	Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)	88
13.1.5	Μέθοδος των αναλογιών (Mark-up Method).	92
13.1.6	Η σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (Unit and volume method).	93
14.	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ.....	95
14.1	Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης	95
14.1.1	Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη.....	96
14.1.2	Έκθεση Φορολογικής συμμόρφωσης με θέματα έμφασης.....	97
14.1.3	Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη.....	97
14.1.4	Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος.....	98
14.2	Το Προσάρτημα των Αναλυτικών Πληροφοριακών.....	98
14.3	Τεκμηρίωση Φορολογικού Ελέγχου από τους Νομιμούς Ελεγκτές και τα Ελεγκτικά Γραφεία. (Αρθρο 4 ΠΟΛ.1159/2011).....	98
14.4	Δειγματοληπτικός Έλεγχος από τις Αρμοδιες Φορολογικές Αρχές.	99
14.5	Ποιοτικός έλεγχος του έργου των Νομιμών Ελεγκτών και Ελεγκτικών Γραφείων ..	101
14.6	Αποτίμηση των Αποτελεσμάτων της Πρώτης Εφαρμογής.	101

15. ΟΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΑΛΛΩΝ ΝΟΜΟΘΕΤΗΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ.....	105
15.1 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.	105
15.2 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	107
ΜΕΡΟΣ II.....	110
16. ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	110
16.1 ΣΚΟΠΟΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ- ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΈΡΕΥΝΑΣ.....	110
16.2 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ.	111
16.3 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ- ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑΣ.	111
16.4 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ.	114
17. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	138
18. ΘΕΜΑΤΑ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	144
ΠΗΓΕΣ.....	146
A1. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΕΙΜΕΝΑ.....	146
A2. ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΑ ΚΕΙΜΕΝΑ.....	147
A3. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ.....	147
B1. ΝΟΜΟΙ.....	148
B2. ΠΡΟΕΔΡΙΚΑ ΔΙΑΤΑΓΜΑΤΑ.....	149
B3. ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ - ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΔΙΑΤΑΓΕΣ.....	149
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	152
A. ΘΕΜΑΤΑ ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ ΤΟΥ Ν.3888/2010. (ΑΝΑΛΥΣΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΝΟΤΗΤΑ 6.1.5., ΣΕΛ.17).....	152
A.1 Διευκρινίσεις Εννοιών για την περαίωση του Ν.3888/2010.	152
A.2 Εκκρεμείς Υποθέσεις που υπάγονται στις ρυθμίσεις.....	153
A.3 Υποθέσεις που εξαιρούνται από τις ρυθμίσεις.....	153
B. ΟΡΙΣΜΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΈΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΕΝΟΤΗΤΑ 13, ΣΕΛ.71).	155
ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΔΙΑΝΕΜΗΘΕΝΤΟΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ.....	157

ΜΕΡΟΣ Ι

Περίληψη

Η παρούσα εργασία αναφέρεται στο φορολογικό έλεγχο και πιο συγκεκριμένα στις αλλαγές που έχουν επέλθει στις διαδικασίες που σχετίζονται με αυτόν, στο πλαίσιο του νέου ελληνικού φορολογικού συστήματος (Περίοδος 2012 – 2014). Για το σκοπό της παρούσας εργασίας διενεργήθηκε έρευνα με τη χρήση Ερωτηματολογίων. Η δομή και το περιεχόμενο του Ερωτηματολογίου, περιλαμβάνει το σύνολο των επιμέρους διαδικασιών-σταδίων που σχετίζονται με το φορολογικό έλεγχο. Τα Ερωτηματολόγια διανεμήθηκαν σε τρεις Ομάδες ερωτώμενων: Εφοριακούς Υπαλλήλους, Λογιστές και Ορκωτούς Ελεγκτές στα οποία τελικά ανταποκρίθηκαν 86 ερωτώμενοι, εκ των οποίων 38 Εφοριακοί Υπάλληλοι, 27 Λογιστές και 21 Ορκωτοί Ελεγκτές.

Με βάση τα αποτελέσματα της έρευνας, καταλήγουμε σε κάποια ασφαλή συμπεράσματα και σε κάποιες ενδείξεις οι οποίες χρήζουν περαιτέρω έρευνας: 1) Η επιλογή των υποθέσεων για έλεγχο θα πρέπει να γίνεται βάσει κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου. 2) Οι έλεγχοι θα πρέπει να παραμείνουν υπό την εποπτεία του κράτους (ακόμη και αν διενεργούνται από ιδιωτικές εταιρείες). 3) Οι προληπτικοί έλεγχοι θα πρέπει να εντατικοποιηθούν. 4) Κρίνεται εύστοχη η κατάργηση των διατάξεων περί κύρους βιβλίων και εξωλογιστικού προσδιορισμού αποτελεσμάτων. 5) Χρειάζεται αποσαφήνιση του τρόπου επιλογής των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου ενώ θα πρέπει επίσης να λυθούν όλες οι λεπτομέρειες ως προς την νομική κατοχύρωση τους, τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζουν τα αποτελέσματά τους, τη δυνατότητα πρακτικής εφαρμογής τους και τον έλεγχο της εξαγωγής «δίκαιων» αποτελεσμάτων. Καθώς δεν έχουν ακόμη γίνει γνωστά τα αποτελέσματα των πρώτων ελέγχων που διενεργούνται με τις Έμμεσες Τεχνικές είναι ένα από τα θέματα της εργασίας που θα πρέπει να μείνει για μελλοντική έρευνα. 6) Παρότι με τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος έγινε μια προσπάθεια απλοποίησης των διατάξεων για τις εκπιπόμενες δαπάνες, χρήζουν βελτίωσης και προτείνεται με δευτερογενή νομοθεσία να αποσαφηνιστούν οι περιπτώσεις ή τα κριτήρια ώστε οι διενεργηθείσες δαπάνες να εμπίπτουν στις διατάξεις περί έκπτωσης. 7) Θα πρέπει να καταργηθούν οι απαλλακτικές διατάξεις περί απογραφής ώστε να είναι εφικτός, ουσιαστικός και ομοιόμορφος ο έλεγχος του συνόλου των επιχειρήσεων. 8) Προτείνεται η επαναλειτουργία των Επιτροπών Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών με τη μορφή αποκεντρωμένων επιτροπών. Τέλος, προτείνεται να αποσαφηνιστούν οι έννοιες ή να εξειδικευτούν τα είδη του ελέγχου (Μερικός και Πλήρης έλεγχος), να

εξειδικευτούν οι πράξεις προσδιορισμού φόρου, να γίνει εξορθολογισμός των προστίμων του Κ.Φ.Δ. τουλάχιστον όσον αφορά τις διαδικαστικές παραβάσεις και να αποσαφηνιστούν οι διατάξεις και οι περιπτώσεις που αφορούν την παράταση του δικαιώματος έλεγχου από την διοίκηση (παραγραφή).

Τέλος, θεωρούμε σημαντικό βήμα στην κατεύθυνση της πάταξης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής σε διεθνές επίπεδο την πρόσφατη έκδοση του Παγκόσμιου Προτύπου για την Αυτόματη Ανταλλαγή Φορολογικών Πληροφοριών (Ιούλιος 2014), το οποίο αναμένεται να εφαρμοστεί από το 2017 τουλάχιστον από τις 65 χώρες έχουν ήδη δεσμευτεί να το εφαρμόσουν. Το γεγονός αυτό ανοίγει νέες σημαντικές δυνατότητες και στον φορολογικό έλεγχο και θεωρούμε ότι είναι αξιόλογο να διερευνηθεί σε μελλοντική έρευνα.

Abstract

This paper refers to Tax Audit and more specifically to the changes that have been occurred in the processes associated with it, by the new Greek Tax System (Season 2012-2014). For the purpose of this paper, research was conducted using questionnaires. The structure and the content of the questionnaire included all sub-step procedures related to tax audit. Questionnaires were distributed in three groups of respondents: Tax Officials, Accountants and Certified Auditors in which ultimately responded 86 respondents, of which 38 Tax Officials, 27 Accountants and 21 Certified Auditors.

Based on the survey results, we come to some firm conclusions and some indications which require further investigation: 1) The selection of cases for tax audits should be based on risk analysis criteria. 2) Tax Audits should remain under the supervision of the state (even if carried out by private companies). 3) The preventive audits must be intensified. 4) It is considered to be in the right direction the recent withdrawal of the provisions concerning the “quality” of books and records and the off-book calculation of the tax-results. 5) A clarification is needed to be made on how the selection between Indirect Audit Techniques is made and it should also be clarified all the details as to their legal issues, how they draw their results, the possibility of practical application and the control of the "fairness" of their results. As the results of the first audits carried out by the indirect techniques have not yet been made known, it is one of the themes of this paper that will be left for future research. 6) Although the new Income Tax Code was an attempt to simplify the rules for deductible expenses, it should be improved with proposed secondary legislation in order to clarify the circumstances or criteria under which the expenses effected subject to the provisions concerning deduction. 7) Exculpatory provisions concerning inventory should be repealed in order to have feasible,

effective and uniform tax audits of all businesses. 8) It is proposed to re-establish the Committees on Administrative Dispute Resolution in the form of decentralized committees. Finally we consider wise to clarify the concept or to specialize the types of control (Partial and Full Audit), to specialize certain tax procedures, to streamline the fines of K.F.D. at least for procedural violations, to clarify the provisions and cases concerning the extension of the right for audit by the tax authorities (limitation).

Finally, we consider an important step in the fight against tax evasion and tax avoidance internationally, the recent edition of the Global Standard for Automatic Exchange of Tax Information (July 2014), which is expected to be implemented by 2017 by at least 65 countries that have already committed to implement it. This opens up significant new opportunities for tax auditing and it is worthwhile to be examined in a future research.

1. Πρόλογος

Τα τελευταία χρόνια η Ελλάδα διάγει μια δύσκολη οικονομική συγκυρία η οποία με τη σειρά της έχει προκαλέσει σημαντικές εξελίξεις και ανατροπές τόσο σε οικονομικό και πολιτικό όσο και σε ευρύτερα κοινωνικό επίπεδο. Στην κατεύθυνση της γενικότερης προσπάθειας ανατροπής της δυσχερούς αυτής οικονομικής κατάστασης και της ανάκαμψης της ελληνικής οικονομίας εντάσσεται και το πρόσφατα θεσμοθετημένο έργο της φορολογικής μεταρρύθμισης. Η προσπάθεια περιλαμβάνει ένα ευρύ πλαίσιο διαρθρωτικής αναμόρφωσης της φορολογικής νομοθεσίας και εκσυγχρονισμού της φορολογικής διοίκησης.

Στο πλαίσιο των παραπάνω αλλαγών καθιερώθηκε τον περασμένο Ιούλιο και ο Νόμος 4174/2013 ή αλλιώς ο Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών βασική επιδίωξη του οποίου αποτελεί, σύμφωνα με την αιτιολογική του έκθεση, η δίκαιη αναδιανομή του εισοδήματος και η φορολογική δικαιοσύνη προκειμένου αφενός μεν να χρηματοδοτούνται και να παρέχονται δημόσιες υπηρεσίες ποιότητας προς τους πολίτες καθώς και να προστατεύονται τα δημόσια αγαθά που είναι απαραίτητα για την ομαλή λειτουργία της κοινωνίας και αφετέρου να αντιμετωπιστεί η οικονομική αδικία που γεννά η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή.

Είναι λοιπόν χρήσιμο, να γίνει μια απόπειρα να εξαχθούν τα πρώτα συμπεράσματα και απόψεις που προκύπτουν από τις νέες αλλαγές και, αν μη τι άλλο, να εντοπιστούν έγκαιρα πιθανές ασάφειες ή παραλείψεις ή προβλήματα που χρήζουν επαναξιολόγησης του νέου Νόμου, γνωρίζοντας βέβαια ότι είναι ακόμη πολύ νωρίς για να έχουμε τη συνολική εικόνα της αποτελεσματικότητας του εγχειρήματος αυτού.

Η παρούσα εργασία θα επικεντρωθεί στις αλλαγές που επιφέρει ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2014) μόνο όσον αφορά το φορολογικό έλεγχο καθώς και σε σημαντικές αλλαγές που έχουν επέλθει μέσω άλλων νόμων (νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών κ.α.) και οι οποίες σχετίζονται με τον φορολογικό έλεγχο.

2. Εισαγωγή

Ο φορολογικός έλεγχος, σε όλες ανεξαιρέτως τις σύγχρονες οικονομίες και τα φορολογικά συστήματα εφαρμόζεται και αποσκοπεί πρωτίστως στην αποκάλυψη τυχόν παραβατικής (φορολογικής) συμπεριφοράς των φορολογούμενων που οφείλεται είτε σε δόλο είτε σε αμέλεια και στην επιβολή των απαραίτητων κυρώσεων με σκοπό τον καταλογισμό των φόρων που δεν δηλώθηκαν αλλά και στον επιπλέον καταλογισμό των προστίμων εκείνων που κρίνονται απαραίτητα, από την εκάστοτε φορολογική διοίκηση, για την αποτροπή παρόμοιων μελλοντικών συμπεριφορών.

Στη φιλοσοφία αυτή ο φορολογικός έλεγχος σχετίζεται άμεσα με τις έννοιες της φοροδιαφυγής¹ αλλά και της φοροαποφυγής² και την προσπάθεια πάταξης και αποτροπής των φαινομένων αυτών.

Στην κατεύθυνση, λοιπόν, της πάταξης των δυο αυτών φαινομένων αλλά και της επιτακτικής ανάγκης της ελληνικής οικονομίας για τη δημιουργία ενός νέου, απλοποιημένου και αποτελεσματικότερου φορολογικού συστήματος, ξεκίνησε από τα μέσα του 2010 (Ν.3842/2010) μια συστηματική προσπάθεια για φορολογική μεταρρύθμιση με νέα νομοθετήματα που επανασυστήνουν τις διαδικασίες σε όλο το φάσμα της φορολογικής διοίκησης. Ενδεικτικά αναφέρουμε τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών³ ο οποίος αντικατέστησε τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων⁴, και αφορά την καθιέρωση ενιαίων, σαφών και λεπτομερειακών κανόνων σχετικά με την τήρηση των φορολογικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων. Μέσω του Κ.Φ.Α.Σ. έγινε μια προσπάθεια για απλοποίηση, εκσυγχρονισμό και περιορισμό των γραφειοκρατικών διαδικασιών, ενισχύοντας τη διαφάνεια στις σχέσεις μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και των επιχειρήσεων, και ενθαρρύνοντας την επιχειρηματικότητα. Στο ίδιο πλαίσιο έχουμε και την καθιέρωση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος⁵ ο οποίος αντικατέστησε τον Ν.2238/1994 που είχε καταστεί πλέον εξαιρετικά δυσλειτουργικός με πολυάριθμες και πολύπλοκες συνοδευτικές διατάξεις. Έτσι ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, αποτελεί μια προσπάθεια αφενός για τη δημιουργία

¹ Με τον όρο *φοροδιαφυγή* εννοούμε κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του υποκειμένου στον φόρο, που έχει ως σκοπό τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης και την αποφυγή πληρωμής του φόρου είτε αποκρύπτοντας εισοδήματα από διάφορες πηγές με σκοπό την πληρωμή πιο χαμηλού φόρου είτε εμφανίζοντας υπερβολικές ή πλαστές δαπάνες, ώστε να επωφεληθούν από εκπτώσεις φόρου. <http://el.wikipedia.org/wiki/Φοροδιαφυγή>

² Με τον όρο *φοροαποφυγή* εννοούμε την εφαρμογή καλὰ σχεδιασμένων λογιστικών πρακτικών που αποτελούν απόρροια προσεκτικής μελέτης της εμπορικής νομοθεσίας, της φορολογικής πρακτικής, των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, δικαστικών και υπουργικών αποφάσεων με μοναδικό στόχο τη μείωση της φορολογητέας ύλης ενός φυσικού ή νομικού προσώπου. <http://el.wikipedia.org/wiki/Φοροαποφυγή>

³ Νόμος 4093/2012. «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 - ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.» (ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012)

⁴ Π.Δ.186/92 (ΦΕΚ Α' 84/26-5-1992). «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων»

⁵ ΝΟΜΟΣ 4172 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013)

δικαιότερης βάσης αναδιανομής του εισοδήματος αλλά και τη δημιουργία ενός κώδικα εύληπτου, κατανοητού και προσιτού στον κάθε πολίτη προκειμένου να επαναθεμελιωθούν συνθήκες εμπιστοσύνης και σταθερότητας στο κοινωνικό και οικονομικό περιβάλλον και να τεθούν οι προϋποθέσεις ώστε η φορολογική διοίκηση να μπορεί να αντιμετωπίσει τη μεγαλύτερη πηγή οικονομικής αδικίας που είναι η φοροδιαφυγή⁶.

Στην παρούσα εργασία θα παρουσιαστεί ο Νόμος 4174/2013, ο νέος Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών, ένα ακόμη νομοθέτημα που εντάσσεται στο πλαίσιο της φορολογικής μεταρρύθμισης, μέσω του οποίου επιχειρείται η θέσπιση ενός ανεξάρτητου συστήματος κανόνων που θα διέπει διάφορα στάδια της φορολογικής διαδικασίας αφενός ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις των υποκειμένων των αναφερομένων στον Κώδικα αυτό φορολογιών και αφετέρου ως προς τη διαδικασία της είσπραξης των προερχόμενων από φόρους και τέλη δημοσίων εσόδων. Για πρώτη φορά εμπλέκονται στο ίδιο νομοθέτημα διατάξεις που αφορούν παράλληλα φορολογία Εισοδήματος, Φ.Π.Α. Βιβλία και Στοιχεία, Είσπραξη (Κ.Ε.Δ.Ε), Έλεγχο καθώς και θέματα οργάνωσης. Ο Κώδικας αυτός ενσωματώνει και απλοποιεί διάσπαρτες διατάξεις της πρωτογενούς και δευτερογενούς νομοθεσίας που αφορούν τις φορολογικές διαδικασίες, τη σχέση μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης και τις διαδικασίες είσπραξης των φόρων. Εισάγει νέους και σύγχρονους τρόπους προσδιορισμού του φόρου, επαναξιολογεί τα προνόμια του Δημοσίου και επιδιώκει να επαναθεμελιώσει τις σχέσεις μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και του φορολογούμενου σε υγιέστερη και δικαιότερη βάση⁷.

Μεταξύ των διατάξεων του Ν.4174/2013, περιλαμβάνονται και περιπτώσεις άρσης και διατήρησης του απορρήτου για την αποτελεσματικότερη λειτουργία του ελεγκτικού μηχανισμού της φορολογικής διοίκησης, περιγράφονται οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου και αναφέρεται σε γενικές και ειδικότερες διατάξεις κατά της φοροδιαφυγής. Επίσης, προβλέπει τόκους και πρόστιμα σε περίπτωση παραβάσεων και εκπρόθεσμης καταβολής φόρων ή και δηλώσεων και εντάσσεται με ορισμένες βελτιώσεις, το πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Η παρούσα μελέτη επιχειρεί αρχικά να καταγράψει τις αλλαγές που επέρχονται στο φορολογικό έλεγχο πρωτίστως μέσω του νέου Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών αλλά και μέσω άλλων νέων νομοθετημάτων που συνδέονται με τον φορολογικό έλεγχο. Εν συνεχεία, μέσα από την έρευνα, γίνεται μια προσπάθεια να εξετάσει - ερευνήσει την ποιότητα των μεταβολών αυτών, την πιθανή επίτευξη ή μη των αρχικών προσδοκιών, την αντίδραση των εμπλεκόμενων μερών στις νέες μεταβολές και την εφαρμοσιμότητα των νέων δεδομένων-

⁶ Αιτιολογική Έκθεση Σχεδίου νόμου 4172, Ιούλιος 2013

⁷ Αιτιολογική Έκθεση Σχεδίου νόμου 4174, Ιούλιος 2013

διαδικασιών. Τέλος, επίσης μέσα από την έρευνα, επιχειρείται αφού καταγραφούν τα πιθανά προβλήματα και οι ατέλειες του νέων ελεγκτικών διαδικασιών, να προταθούν οι λύσεις ή οι βελτιώσεις εκείνες που θα μπορούσαν να διορθώσουν ή έστω να εξομαλύνουν τα προβλήματα αυτά.

3. Βιβλιογραφική Ανασκόπηση

Είναι ευνόητο ότι, η παρούσα εργασία θα βασιστεί ως επί το πλείστον, στη Νομολογία καθώς και στις Εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών καθώς το ίδιο το θέμα της εργασίας πραγματεύεται ένα νέο νομοθέτημα (Ν. 4174/2013) και τις επιπτώσεις ή τις παρατηρήσεις που αυτό παράγει όσον αφορά το φορολογικό έλεγχο. Πέραν του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θα γίνουν αναφορές στον προϊσχύοντα Νόμο 2238/94⁸ προκειμένου να περιγραφεί η προηγούμενη κατάσταση, στους Νόμους που επίσης επηρεάζουν τον φορολογικό έλεγχο, όπως ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, αλλά και τους μεταγενέστερους Νόμους που έχουν ήδη τροποποιήσει τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας όπως ο Ν.4223/2013⁹, ο Ν.4254/2014¹⁰ και ο Ν. 4261/2014¹¹. Επίσης, θα αναφερθούν εκτενώς οι Αποφάσεις και οι Εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών που αναλύουν τρόπους και διαδικασίες φορολογικού ελέγχου όπως η ΠΟΛ.1072/2011¹², η προγενέστερη αλλά ακόμη σε ισχύ σε ορισμένες περιπτώσεις, ΠΟΛ.1037/2005¹³. Επίσης θα αναφερθούν Νόμοι και διατάξεις που αφορούν στην Περαιώση Εκκρεμών Φορολογικών Υποθέσεων, έναν ειδικό - προαιρετικό - τρόπο επίλυσης φορολογικών διαφορών για τις εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις με σκοπό την περαίωση αυτών εφόσον ο ίδιος ο φορολογούμενος το επιθυμεί, ένα «υποκατάστατο» δηλαδή του πλήρους ελέγχου των επιτηδευματιών. Ενδεικτικά αναφέρουμε τον Νόμο 2198/1994 με τον οποίο εισάγεται η έννοια της περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ενώ στη συνέχεια ακολούθησαν οι Νόμοι 3259/2004 και 3888/2010.

Επίσης γίνεται εκτενής περιγραφή των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου που προβλέπει ο νέος Κ.Φ.Δ. καθώς και ο τρόπος που αυτές οι μέθοδοι εφαρμόζονται στην ελληνική φορολογική πρακτική σύμφωνα με τις ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών, αλλά και

⁸ Άρθρα 66-75 Ν.2238/94 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

⁹ Ν.4223/31-12-2013. «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες Διατάξεις». (ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013), Κεφάλαιο Στ' Συμπλήρωση διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

¹⁰ Ν.4254/7-4-2014 «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 85/07-04-2014).

¹¹ Ν. 4261/2014. «Πρόσβαση στη δραστηριότητα των πιστωτικών ιδρυμάτων και προληπτική εποπτεία πιστωτικών ιδρυμάτων και επιχειρήσεων επενδύσεων (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2013/36/ΕΕ), κατάργηση του ν. 3601/2007 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 107/5-5-2014)

¹² ΠΟΛ.1072/8-4-2011 «Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή φόρων»

¹³ ΠΟΛ.1037/2005 «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων»

βάσει του Εγχειριδίου του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου¹⁴ καθώς και άλλων διεθνών συγγραμμάτων που αναφέρονται στις τεχνικές αυτές και στον έλεγχο των φορολογούμενων με τη χρήση Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου.

Στη συνέχεια αναφέρονται οι διατάξεις του Νόμου 4174/2013 οι οποίες τροποποιούν τις έννοιες ή τις διαδικασίες που σχετίζονται με το φορολογικό έλεγχο, καταγράφοντας τις νέες έννοιες – μορφές και είδη ελέγχου.

Τέλος, γίνεται αναφορά στις διαδικασίες εκείνες που αλλάζουν και αφενός μεν δεν σχετίζονται απόλυτα με την ίδια τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου, μεταβάλλουν όμως σημαντικά τα «αποτελέσματα» του φορολογικού ελέγχου. Τέτοιες διαδικασίες αφορούν τις νέες κυρώσεις - πρόστιμα και τόκους που επιφέρει ο νέος Κώδικας αλλά και την κατάργηση των Επιτροπών Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών.

4. Η έννοια και τα είδη της Ελεγκτικής.

4.1 Έννοια Ελεγκτικής

Η Ελεγκτική σαν έννοια περιλαμβάνει το σύνολο όλων εκείνων των ενεργειών, που σαν σκοπό έχουν τη συστηματική εξέταση των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων, σε σχέση πάντα με την ύπαρξη των προβλεπομένων παραστατικών και την απεικόνιση αυτών στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία. Ο λογιστικός έλεγχος ασχολείται με :

- α. Τον έλεγχο της ακρίβειας των λογιστικών εγγραφών και πράξεων,
- β. Την έρευνα για τυχόν ύπαρξη λαθών ή εσκεμμένων ενεργειών,
- γ. Την επαλήθευση των λογαριασμών σε σχέση πάντα με τα πραγματικά δεδομένα.

4.2 Είδη Ελέγχου

Οι διενεργούμενοι κατά καιρούς από διάφορα όργανα έλεγχοι διακρίνονται σε:

- Εσωτερικούς ελέγχους.
- Εξωτερικούς ελέγχους.

¹⁴ Biber Edmund, Revenue Administration: Taxpayer Audit-Use of Indirect Methods, International Monetary Fund, Απρίλιος 2010

4.2.1 Εσωτερικοί Έλεγχοι

Οι εσωτερικοί έλεγχοι διενεργούνται από εσωτερικούς μηχανισμούς και όργανα της ίδιας της επιχείρησης με κύριο σκοπό τη διαπίστωση της ορθής ή μη λειτουργίας αυτής, την αξιολόγηση των συστημάτων οργάνωσής της και την παροχή πληροφόρησης στον επιχειρηματία – μέτοχο - εταίρο κ.λπ., για την εν γένει πορεία της.

4.2.2 Εξωτερικοί Έλεγχοι

Οι εξωτερικοί έλεγχοι διενεργούνται από ελεγκτικά όργανα εκτός των επιχειρήσεων, με σκοπό τη διαπίστωση της ορθής ή μη εφαρμογής των διατάξεων της ισχύουσας κατά καιρούς νομοθεσίας, σε σχέση με την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της από τις διατάξεις της οποίας απορρέουν. Οι έλεγχοι αυτοί, ανάλογα με το σκοπό τους, διενεργούνται από διαφορετικούς κάθε φορά φορείς, όπως από:

- Τα Ελεγκτικά Γραφεία και Νόμιμους Ελεγκτές,
- Τους Ασφαλιστικούς Φορείς,
- Τα όργανα ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών (Φορολογικοί Έλεγχοι) κ.α.

Κυριότερη κατηγορία εξωτερικού ελέγχου είναι ο φορολογικός έλεγχος για όλους τους φορολογούμενους από τις Ελεγκτικές Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και ο έλεγχος από τις Ελεγκτικές Εταιρείες σε ορισμένα νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ν.Π.Δ.Δ., κ.λπ.) βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων.

5. Έννοια-Σκοπός Φορολογικού Ελέγχου.

Η έννοια του φορολογικού ελέγχου περιλαμβάνει όλες εκείνες τις ελεγκτικές διαδικασίες και ενέργειες που κρίνονται απαραίτητες από τα αρμόδια φορολογικά όργανα, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή τήρηση των φορολογικών διατάξεων. Οι παραπάνω διαδικασίες αφορούν ένα ευρύτατο φάσμα ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων προκειμένου το ελεγκτικό όργανο να αποκτήσει μια πλήρη, σαφή και ορθή εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης αλλά και να διαπιστώσει την ειλικρίνεια ή μη των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και των δεδομένων και αποτελεσμάτων που προκύπτουν από αυτά, την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων στις υποβληθείσες δηλώσεις και την απόδοση των οφειλόμενων φόρων, τελών κ.λπ. στο Δημόσιο.

Ο φορολογικός έλεγχος αποσκοπεί, αφενός, στη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου καθώς επαληθεύει την εκπλήρωση των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων και τη συμμόρφωση εν γένει με τις

κείμενες φορολογικές διατάξεις, αφετέρου δε, αποσκοπεί γενικότερα στο να συμβάλλει στην απονομή φορολογικής δικαιοσύνης, στην ενημέρωση των φορολογουμένων σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης.

5.1 Τα Όργανα του Φορολογικού Ελέγχου και οι Αρμοδιότητές τους.

Κατά τη διάρκεια των δυο τελευταίων ετών έχει συντελεστεί μια ραγδαία μείωση αλλά και ανασύσταση των Ελεγκτικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών με την κατάργηση πολλών Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.), τον ανακαθορισμό των αρμοδιοτήτων αυτών, την αφαίρεση των φορο-ελεγκτικών αρμοδιοτήτων των υπό κατάργηση Διαπεριφερειακών Ελεγκτικών Κέντρων καθώς και την ίδρυση δυο (2) νέων Ελεγκτικών Κέντρων του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.Π.) και του Κέντρου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) με τον Νόμο 4141/2013¹⁵.

Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.Π.) ουσιαστικά αντικατέστησε την πρώην Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων και μετατράπηκε σε ειδική υπηρεσία φορολογικού ελέγχου με έναρξη λειτουργίας εντός μηνός από τη δημοσίευση του νόμου¹⁶. Από την έναρξη λειτουργίας του Κ.Ε.ΜΕ.Π. μεταφέρθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων όλες οι αρμοδιότητες που αφορούν σε μεγάλες επιχειρήσεις στις κατά τόπους αρμόδιες Δ.Ο.Υ., με εξαίρεση εκείνες που μεταφέρθηκαν στο Κ.Ε.ΜΕ.Π.

Αντίστοιχα, το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), συστάθηκε και αποτελεί ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, έχει έδρα στο Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητα του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια. Η έναρξη λειτουργίας του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. ορίστηκε εντός μηνός από τη δημοσίευση του νόμου ο οποίος το συνέστησε δηλαδή από 5/5/2013.

Οι φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου καθορίζονται ή ανακαθορίζονται, με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Επίσης, θα πρέπει να αναφέρουμε και την κατάργηση της αρμοδιότητας¹⁷ του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) για τη διενέργεια προληπτικών (επιτόπιων) ελέγχων εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και προσωρινού

¹⁵ Άρθρο 34, Νόμος 4141/2013 «Επενδυτικά εργαλεία ανάπτυξης, παροχή πιστώσεων και άλλες διατάξεις.» ΦΕΚ Α 81/5-4-2013.

¹⁶ Δημοσίευση ΦΕΚ Α 81/5-4-2013

¹⁷ Η αρμοδιότητα καταργήθηκε με το άρθρο 52 παρ.1 Ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287/31.12.2013.

φορολογικού ελέγχου, ιδίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στο Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με την τελευταία αναδιοργάνωση του Υπουργείου και την τελευταία απόφαση¹⁸ περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της φορολογικής διοίκησης, η φορο-ελεγκτική αρμοδιότητα, χωρίς να υπεισέλθουμε στις ιδιαίτερες και ειδικές υποπεριπτώσεις, κατανέμεται ως εξής:

Ελεγκτική Υπηρεσία	Πλήθος Υπηρεσιών (στο σύνολο της Επικράτειας)	Έδρα (Περιφέρεια) και πλήθος ανά περιφέρεια	Αρμοδιότητα Ελέγχου
Δ.Ο.Υ. με Τμήμα Ελέγχου	61	ΑΤΤΙΚΗ (19) ΑΝΑΤΟΛΙΚΗ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑ & ΘΡΑΚΗ (5) ΗΠΕΙΡΟΣ (2) ΔΥΤΙΚΗ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑ (2) ΘΕΣΣΑΛΙΑ (4) ΣΤΕΡΕΑ ΕΛΛΑΔΑ (3) ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΣ (5) ΔΥΤΙΚΗ ΕΛΛΑΔΑ (3) ΙΟΝΙΟΙ ΝΗΣΟΙ (1) ΒΟΡΕΙΟ ΑΙΓΑΙΟ (1) ΝΟΤΙΟ ΑΙΓΑΙΟ (2) ΚΡΗΤΗ (4) ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑ (10)	• <u>Πλήρης Έλεγχος</u> • <u>Μερικός Έλεγχος</u> Αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι αυτή στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εφόσον στη Δ.Ο.Υ. λειτουργεί Τμήμα Ελέγχου, αλλιώς στη Δ.Ο.Υ. στην οποία έχει περιέλθει η αρμοδιότητα Ελέγχου. (Αρ. Πρωτ: Δ6Α 1126601 ΕΞ 2013/8.8.2013, Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.)
Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων	(1)	ΑΤΤΙΚΗ (Αθήνα)	• <u>Πλήρης Έλεγχος</u> • <u>Μερικός Έλεγχος</u> 1. Για τους φορολογούμενους με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα άνω των 20.000.000,00€ (οικ. έτους 2013), και τους συζύγους αυτών ανεξαρτήτως άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας από αυτούς. 2. Για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες, ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή, και για όλες τις ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών με το όριο της περίπτωσης 1 να μειώνεται στα 10.000.000,00€.

¹⁸ Απόφαση με Αρ.Πρωτ. Δ6Α 106785ΕΞ2014, ΦΕΚ Β 1076/30-4-2013.

			3. Για τους φορολογούμενους, ανεξαρτήτως ύψους Ακαθ. Εσόδων, που διενεργούν διασυνοριακές συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις (Άρθρο 39§2 Ν.2238/94) ή συνδεδεμένα πρόσωπα (άρθρο 2§ζ Ν.4172/2013) που υποχρεούνται να καταρτίσουν φάκελο τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και ΜΟΝΟ για τον έλεγχο ορθής τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές τους.
Κέντρο Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου	Ένα (1)	ΑΤΤΙΚΗ (Αθήνα)	• <u>Πλήρης Έλεγχος</u> • <u>Μερικός Έλεγχος</u> 1. Για τους φορολογούμενους Φυσικά Πρόσωπα, όλης της επικράτειας, ανεξάρτητα από το αν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και από ύψος των ακαθαρίστων εσόδων στην περίπτωση που ασκούν, και πληρούν ένα από τα παρακάτω κριτήρια: i) Η αξία της ακίνητης περιουσίας του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών του, μετά την 1/1/2009, είναι αθροιστικά μεγαλύτερη από 2.000.000,00€. ii) Η ετήσια δαπάνη διαβίωσης (τεκμήρια διαβίωσης άρθρο 16 Ν.2238/94) του Οικονομικού Έτους 2012, είναι μεγαλύτερη από 150.000,00€. iii) Τα ποσά δαπανών του άρθρου 17 του Ν.2238 του Οικονομικού Έτους 2012, είναι μεγαλύτερα από 400.000,00€ και οι δαπάνες για αγορά, ανέγερση, χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων κατά το ίδιο έτος είναι μεγαλύτερες από 500.000,00€. iv) Έχουν αποστείλει στο εξωτερικό κατά τα ημερολογιακά έτη 2009, 2010, 2011. Χρηματικά εμβάσματα συνολικής αξίας μεγαλύτερη από 50.000,00€. 2. Ο / Η σύζυγος του φορολογούμενου της περίπτωσης 1i). 3. Τα αλλοδαπά ή ημεδαπά Νομικά Πρόσωπα ή οντότητες ιδιοκτησίας ή εκμετάλλευσης ακινήτων, που δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα και τα ημεδαπά πρόσωπα στα οποία συμμετέχει αλλοδαπό, χωρίς να εμφανίζεται το Φυσικό Πρόσωπο.

6. Διακρίσεις Φορολογικού Ελέγχου.

Μια από τις σημαντικότερες αλλαγές που επιφέρει ο Ν.4174/2013 στον φορολογικό έλεγχο αφορά στις διακρίσεις των φορολογικών ελέγχων. Στις δυο επόμενες ενότητες 6.1 και 6.2 παρουσιάζονται τα είδη των φορολογικών ελέγχων πριν και μετά την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών.

6.1 Διακρίσεις Φορολογικού Ελέγχου έως και την 31/12/2013.

Τα είδη του φορολογικού ελέγχου όπως αυτά προκύπτουν από το άρθρο 36 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. (προληπτικός έλεγχος) και τα άρθρα 66 και 67 §1,2,3,5 του Ν.2238/94 (τακτικός και προσωρινός έλεγχος αντίστοιχα) αλλά και από ειδικές διατάξεις νόμων έχουν ως εξής:

6.1.1 Προληπτικός Έλεγχος

Ο προληπτικός έλεγχος διενεργείτο κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων¹⁹ κατά τις εργάσιμες, για την επιχείρηση, ημέρες και ώρες:

1. Εντός της έδρας της επιχείρησης ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης ή και
2. Εκτός της επιχείρησης, κατά τη διακίνηση αγαθών με σκοπό τη διαπίστωση της διακίνησης αυτών με τα προβλεπόμενα στοιχεία.
3. Σε ορισμένες περιπτώσεις, στα γραφεία της ελεγκτικής υπηρεσίας.

Σκοπός του προληπτικού φορολογικού ελέγχου ήταν η διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (πρώην Κ.Β.Σ.), καθώς και η εκκλήρωση των ληξιπρόθεσμων εν γένει φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης.

Αποσκοπούσε κυρίως, με την αιφνίδια παρουσία των υπαλλήλων στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή εκτός αυτής κατά τη διακίνηση, στο να αποτρέψει τους φορολογούμενους από τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων και να αποκαλύψει πιθανές περιπτώσεις απάτης και φοροδιαφυγής.

Ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος διενεργείτο σε οποιοδήποτε χρόνο μέσα στη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και αφορούσε στη διακίνηση των αγαθών, στην ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων και σε τυχόν πρόσθετα βιβλία, στα αποθέματα, το ταμείο, τα λοιπά

¹⁹ «1.Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.»

περιουσιακά στοιχεία, τις ταμειακές μηχανές και τους φορολογικούς μηχανισμούς κ.α. Αν και ο προληπτικός έλεγχος αφορούσε συνήθως την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο, δεν αποκλειόταν το ενδεχόμενο να ελεγχθούν και προηγούμενες χρήσεις.

Ο ελεγκτής, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, μπορούσε να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου ή στοιχείου ή εγγράφου, εκτός από αυτά που τηρούνται υποχρεωτικά ή προαιρετικά, καθώς και κάθε περιουσιακού στοιχείου, που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.

Οι διαπιστώσεις από τον προληπτικό έλεγχο καταγράφονταν σε έκθεση ελέγχου ενώ στην περίπτωση διαπίστωσης μη εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης (Μη υποβολή δηλώσεων, ανακριβείς δηλώσεις, μη καταβολή φόρων κ.α.), εκδιδόταν εντολή προσωρινού ή τακτικού ελέγχου.

Κύριο χαρακτηριστικό του προληπτικού φορολογικού ελέγχου ήταν ότι έπρεπε να είναι σύντομος και ουσιαστικός.

6.1.2 Προσωρινός Έλεγχος

Η διενέργεια του προσωρινού φορολογικού ελέγχου γινόταν κατ' εφαρμογή των παρ 1,2,3 και 5 του άρθρου 67 του Ν.2238/94 για συγκεκριμένες διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους και για συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα. Αποσκοπούσε στον καταλογισμό τυχόν διαφορών φόρων, τελών κ.λπ. αν διαπιστωνόταν η μη εκπλήρωση των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων ή η μερική εκπλήρωση αυτών, στις περιπτώσεις που δεν ήταν απαραίτητος ο τακτικός φορολογικός έλεγχος ή δεν ήταν εφικτός κατά τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή.

Εμπεριείχε στοιχεία τόσο του προληπτικού όσο και του τακτικού ελέγχου και του παρεχόταν η δυνατότητα έκδοσης προσωρινών φύλλων ελέγχου ή πράξεων για τον καταλογισμό φόρων που οφείλονταν από τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις βάσει των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων και τους οποίους παρέλειψαν να τους συμπεριλάβουν στις δηλώσεις ή υπέβαλλαν ανακριβείς δηλώσεις. Σε κάθε περίπτωση, ο καταλογισμός των οφειλόμενων φόρων, στην περίπτωση του προσωρινού ελέγχου, προέκυπταν από τα τηρούμενα βιβλία ή από τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η υπηρεσία και από δηλώσεις του ίδιου του ελεγχόμενου και όχι από στοιχεία τρίτων.

Στην περίπτωση διαπίστωσης, κατά η διάρκεια του προσωρινού ελέγχου, μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθώς και σε περιπτώσεις λήψης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων έπρεπε υποχρεωτικά να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος. Ιδιαίτερα στην περίπτωση, έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, κρινόταν

σκόπιμο να διενεργηθεί κατά προτεραιότητα τακτικός έλεγχος και μόνο σε περιπτώσεις η πλαστικότητα ή η εικονικότητα ήταν καταφανής ή αφορούσε την τρέχουσα χρήση που δεν είχε καταστεί ακόμη ελεγκτέα με τακτικό έλεγχο, δινόταν η δυνατότητα να διενεργείται προσωρινός έλεγχος Φ.Π.Α.

Αντικείμενο προσωρινού φορολογικού ελέγχου συνήθως ήταν επιχειρήσεις που δεν υποβάλλουν δηλώσεις, επιχειρήσεις που υποβάλλουν αρνητικές δηλώσεις, επιχειρήσεις για τις οποίες υπάρχουν πληροφορίες φοροδιαφυγής και επιχειρήσεις που εφαρμόζουν εσφαλμένα τις φορολογικές διατάξεις.

Ευνόητο είναι ότι, για να διενεργηθεί προσωρινός έλεγχος σε κάποια φορολογική περίοδο ή χρήση, δεν έπρεπε να έχει προηγηθεί τακτικός έλεγχος.

6.1.3 Τακτικός φορολογικός έλεγχος

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος διενεργείτο μετά τη λήξη διαχειριστικής περιόδου και της προθεσμίας υποβολής των σχετικών δηλώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 και έπρεπε να είναι εμπειριστατωμένος, πλήρης και οριστικός.

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος αποσκοπούσε στον πλήρη έλεγχο όλων των φορολογικών αντικειμένων και υποχρεώσεων μιας επιχείρησης και ήταν κατά κανόνα και οριστικοί, εκτός ελαχίστων περιπτώσεων και όταν ο νόμος το επιτρέπει.

Οι ελεγκτικές εξουσίες για τη διενέργεια των τακτικών ελέγχων προέκυπταν από συγκεκριμένες διατάξεις ανά φορολογικό αντικείμενο καθορίζοντας με τον τρόπο αυτό τόσο τα δικαιώματα όσο και τις υποχρεώσεις του ελεγκτικού οργάνου.

Μέσω του τακτικού ελέγχου, προσδιοριζόταν η φορολογητέα ύλη με τεκμηριωμένο πόρισμα (Εκθεση Ελέγχου), το οποίο βασιζόταν τόσο στα δεδομένα των βιβλίων και των στοιχείων όσο και σε λοιπά στοιχεία και πληροφορίες που ήδη υπήρχαν ή που περιέρχονταν σε γνώση του οργάνου που διεξήγαγε τον έλεγχο κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Ο τακτικός έλεγχος ήταν πλήρης έλεγχος, εντούτοις προκειμένου οι έλεγχοι να ολοκληρώνονται γρήγορα και σύμφωνα με το άρθρο 66§3 του Ν.2238/94, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 13§3 του Ν.2601/15-4-1998, υπάρχουν αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών με τις οποίες καθορίζονταν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, οι αρχές, οι κανόνες, ο τρόπος, τα κριτήρια, τα στοιχεία και γενικά οι διαδικασίες και επαληθεύσεις που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο των δηλώσεων

καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι απαραίτητη, προκειμένου να ολοκληρωθεί ένας τακτικός έλεγχος²⁰.

6.1.4 Ειδικοί Έλεγχοι

Οι ειδικοί έλεγχοι, όπως προκύπτει και από το όνομα τους, προβλέπονται από ειδικές διατάξεις νόμων. Σε κάθε περίπτωση όπου με ειδικές διατάξεις καθορίζονται οι υποχρεώσεις ή ειδικές προϋποθέσεις για τις επιχειρήσεις που υπάγονται σε αυτές, διενεργούνται οι ειδικοί φορολογικοί έλεγχοι για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων. Ενδεικτικά αναφέρουμε τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής αναπτυξιακών νόμων τον έλεγχο υπεραξίας και τον έλεγχο αναπροσαρμογής της αξίας ακινήτων.

Οι ειδικοί έλεγχοι αποτυπώνονται σε ειδικές εκθέσεις ελέγχου για τον καταλογισμό τυχόν διαφορών φόρων.

6.1.5 Διαδικασία Περαιώσης Εκκρεμών Φορολογικών Υποθέσεων

Η Διαδικασία της Περαιώσης, με αυτό τον όρο τουλάχιστον, εισήχθη με το άρθρο 14 του Ν.2198/1994 (ΦΕΚ 43 Α/22.3.1994). Αποτελεί ένα «υποκατάστατο» του τακτικού φορολογικού ελέγχου λόγω του ότι καθίσταται πρακτικά αδύνατη, η διενέργεια τακτικού ελέγχου στο σύνολο των επιτηδευματιών.

Η διαδικασία αυτή αποσκοπεί στην περαιώση των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, που ανάγονται σε παρελθούσες χρήσεις και αφορούν στη φορολογία εισοδήματος και λοιπές φορολογίες σε σχέση με τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες, καθορίζοντας ειδικό τρόπο επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις υποθέσεις αυτές.

Στο πλαίσιο της εφαρμογής της περαιώσης αποστέλλεται στο φορολογούμενο Ειδικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, που περιέχει το ποσό του φόρου και τις τυχόν σχετικές επιβαρύνσεις, καθώς και τους όρους και τις προϋποθέσεις για την επίλυση και περαιώση της υπόθεσης. Εφόσον ο ενδιαφερόμενος αποδεχθεί το περιεχόμενο του Ειδικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος και ανταποκριθεί στους τυχόν τιθέμενους όρους και προϋποθέσεις, η υπόθεση θεωρείται πλέον περαιωθείσα. Η επίλυση αυτή συνεπάγεται όλα τα αποτελέσματα αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και τα καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά, κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής, δεν αναζητούνται σε καμιά περίπτωση.

Μετά την περαιώση βάσει του Ν.2198/1994 ακολούθησαν οι περαιώσεις εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών βάσει των άρθρων 1 έως και 11 του Ν.3259/2004²¹ και του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008²².

²⁰ ΠΟΛ.1144/1998, ΠΟΛ.1037/2005, ΠΟΛ. 1072/2011

Σε συνέχεια των παραπάνω περαιώσεων η τελευταία έως και σήμερα περαίωση ήταν αυτή των διατάξεων του Ν. 3888/2010²³ στο πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων του οποίου υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2009.

Οι προϋποθέσεις και τα κριτήρια για τις υποθέσεις που υπάγονται στη ρύθμιση και για αυτές που εξαιρούνται από αυτήν ορίζονται ρητά στα άρθρα 3 και 4 του Νόμου, ενώ στο άρθρο 5 ορίζεται ότι περαιώνεται υποχρεωτικά η πρώτη κατά σειρά ανέλεγκτη και οι συνεχόμενες με αυτή ανέλεγκτες υποθέσεις που υπάγονται στη ρύθμιση. Συνεπώς δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να περαιώσει με αφετηρία την πρώτη ανέλεγκτη χρήση και όσες από τις επόμενες επιθυμεί με την προϋπόθεση ότι θα είναι συνεχόμενες με αυτή. Ανάλυση βασικών εννοιών καθώς και αναλυτική περιγραφή των εκκρεμών υποθέσεων αλλά και των υποθέσεων που εξαιρούνται από τη διαδικασία της Περαιώσης περιλαμβάνονται αναλυτικά στο Παράρτημα Α της παρούσας εργασίας (Α1, Α2,Α3).

Ο υπολογισμός της περαίωσης περιλαμβάνει τα κατωτέρω στάδια:

1. Η περαίωση καθεμιάς ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος πραγματοποιείται με την καταβολή φόρου επιπλέον εκείνου που τυχόν βεβαιώθηκε με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε.
2. Για τον υπολογισμό του φόρου τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα πολλαπλασιάζονται με συντελεστή **(2%)** για όλα τα επαγγέλματα, με εξαίρεση συγκεκριμένες δραστηριότητες (Εμποροι Πετρελαίου-Βενζίνης-Καπνού, Πρακτορεία ταξιδίων) για τα οποία ορίζονται άλλοι συντελεστές.
3. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα προαναφερόμενα πολλαπλασιάζεται με συντελεστή προοδευτικότητας (1 έως 1,30) ανάλογα με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα.
4. Στο τελικό ποσό που προκύπτει από τους ως άνω υπολογισμούς, επιβάλλεται φόρος με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), εκτός από τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για τις οποίες επιβάλλεται φόρος με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).
5. Το ποσό του φόρου προσανξάνεται με ποσοστό από 20% έως 60% αν υπάρχουν οι οριζόμενες παραβάσεις ή επιβαρυντικά στοιχεία.
6. Αν υπάρχει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, για τον υπολογισμό του ποσού του φόρου, το ποσό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης πολλαπλασιάζεται με συντελεστή 15% ο

²¹ Ν.3259/2004. «Περαιώση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών και άλλες διατάξεις». (ΦΕΚ 149 Α'/4-8-2004)

²² Ν.3697/2008. «Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις.» (Φ.Ε.Κ. 194/τ.Α'/25.09.2008)

²³ Ν.3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 175/30-09-2010)

δε φόρος που προκύπτει προσανξάνεται από σαράντα τοις εκατό (40%) έως εξήντα τοις εκατό (60%) κατά περίπτωση.

7. Ορίζονται κατώτατα ποσά φόρου ανά χρήση και ανά κατηγορία βιβλίων στην περίπτωση κατά την οποία τα προκύπτοντα ποσά φόρου βάσει των ανωτέρω συντελεστών είναι μικρότερα των κατώτατων αυτών ορίων²⁴.
8. Ο Επιτηδευματίας που επιθυμεί να περαιώσει τις ανέλεγκτες χρήσεις υποχρεούται να καταβάλλει το 20% του ποσού της συνολικής οφειλής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια 500,00€, εκτός εάν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό.
9. Με την παραπάνω καταβολή του 20% θεωρείται αυτοδικαίως ότι ο επιτηδευματίας αποδέχεται το εκκαθαριστικό σημείωμα.
10. Τα υπόλοιπα ποσά φόρου καταβάλλονται από έξι (6) έως είκοσι τέσσερις (24) δόσεις, ανάλογα με το ύψος της συνολικής οφειλής ενώ σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του ποσού μέσα στην προθεσμία καταβολής της πρώτης δόσης παρέχεται έκπτωση 10%.
11. Η ζημία που προκύπτει από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της τελευταίας περαιούμενης χρήσης -η οποία (ζημία) μπορεί να περιλαμβάνει και τυχόν ζημιές προηγούμενων χρήσεων που αναγνωρίζονται-, μεταφέρεται στις επόμενες χρήσεις μόνο εφόσον η τελευταία χρήση που περαιώνεται καθώς και τέσσερις προηγούμενες της δεν βαρύνεται με παράβαση του Κ.Β.Σ. ή με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ή δεν υπάρχει άλλο επιβαρυντικό στοιχείο που να προσανξάνει τον φόρο.

Τέλος, θα πρέπει να αναφέρουμε την αναβίωση της Περαιώσης του Ν.3888/2010 με τις διατάξεις του Ν.4002/2011 με την επέκταση μάλιστα κάποιων εκ των προϋποθέσεων για την υπαγωγή στη ρύθμιση αυτή.

Με βάση την επέκταση της ρύθμισης, μπορούσαν να περαιώσουν πλέον επιχειρήσεις με δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα έως και 40.000.000,00€ αντί των 20 εκατ.€ που είχε ως όριο σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3888/10. Επιπλέον υπάγονταν στη ρύθμιση και υποθέσεις επιχειρήσεων εισηγμένων στο χρηματιστήριο καθώς και ελεύθεροι επαγγελματίες και επιτηδευματίες με ακίνητη περιουσία αντικειμενικής αξίας άνω των 400.000,00€.

Σύμφωνα με τη διαδικασία που όριζε ο Ν.4002/2011, μετά την έκδοση του ειδικού σημειώματος περαίωσης και την επίδοση αυτού στον φορολογούμενο, δινόταν προθεσμία στον φορολογούμενο να το αποδεχθεί εντός 5 ημερών και να θεωρηθούν οι αντίστοιχες χρήσεις ελεγμένες, διαφορετικά η μη αποδοχή του σημειώματος σήμαινε την έναρξη του τακτικού φορολογικού ελέγχου.

²⁴ Α' Κατηγορίας ή μη υπόχρεοι τήρησης. 300€, Β' Κατηγορίας 500€-700€, Γ' Κατηγορίας 700€-1.000€

6.1.6 Διαδικασία Αυτοελέγχου.

Η διαδικασία του αυτοελέγχου²⁵ αφορά τη δυνατότητα που είχαν οι επιτηδευματίες έως και το οικονομικό έτος 2014 (Χρήση 2013) να επιλέξουν μέσω της δήλωσης Φόρου Εισοδήματος την φορολόγηση τους με τα μεγαλύτερα προκύπτοντα κέρδη μεταξύ των εξαχθέντων λογιστικά, βάσει των τηρούμενων βιβλίων, και εξωλογιστικά, με ειδικό τρόπο προσδιορισμού, με το κίνητρο ότι με τον τρόπο αυτό θεωρείται περαιωμένη η εν λόγω χρήση για τις αντίστοιχες φορολογίες, (ισχύς και για το Φ.Π.Α.).

Η διαδικασία της αυτοπεραίωσης ή αυτοελέγχου καθιερώθηκε με τα άρθρα 13 έως και 17 του Ν.3296/2004²⁶ και τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.3842/2010 ενώ καταργήθηκε εξ ολοκλήρου με το Ν.4254/2014²⁷, για τις φορολογικές περιόδους που ξεκινούν από 01/01/2014. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων αυτών, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, που υπάγονται στη διαδικασία αυτή δεν ελέγχονται και θεωρούνται περαιωθείσες και ειλικρινείς.

Η διαδικασία που προβλέπεται, απαιτεί να δηλωθούν τα μεγαλύτερα προκύπτοντα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και εκροές, προκειμένου για το ΦΠΑ, από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελεύθερου επαγγέλματος, μεταξύ των βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων αποτελεσμάτων και των, με βάση τους οριζόμενους για τη διαδικασία του αυτοελέγχου, υπολογισμών.

Οι υπολογισμοί που ορίζονται για τον αυτοέλεγχο είναι οι κάτωθι:

Φορολογία Εισοδήματος

Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης επαναπροσδιορίζονται με βάση τον ακόλουθο μαθηματικό τύπο:

Στην περίπτωση των εμπορικών επιχειρήσεων

Ακαθάριστα Έσοδα = (Κόστος Πωληθέντων + Δαπάνες Χρήσης + Αποσβέσεις) * Συντ/στή Αναγωγής

Ή

Στην περίπτωση των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών και των Ελευθέρων Επαγγελματιών

Ακαθάριστα Έσοδα = (Δαπάνες Χρήσης + Αποσβέσεις) * Συντ/στή Αναγωγής

Όπου:

Κόστος πωληθέντων = Απογραφή Έναρξης + Αγορές Χρήσης - Απογραφή λήξης.

Συντελεστής Αναγωγής = 100/(100-ΜΣΚΚ)

²⁵ Σχετικοί νόμοι οι : Ν.3296/2004 και Ν.3842/2010

²⁶ Ν.3296/14-12-2004 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α΄ 253/14.12.2004)

²⁷ Άρθρο 3 υποπαράγραφος Β2 περ.6 του Ν.4254/2014, «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014)

Όπου Μ.Σ.Κ.Κ. ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους επί εσόδων της δραστηριότητας ή του επαγγέλματος που ασκεί η επιχείρηση²⁸. Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για την επιχείρηση Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος όρος των Μ.Σ.Κ.Κ. του πίνακα στον οποίο αυτή εντάσσεται. Προκειμένου για επιχειρήσεις με περισσότερους του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος σταθμικός συντελεστής που προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν με την εφαρμογή των Μ.Σ.Κ.Κ. κατά κατηγορία ακαθάριστων εσόδων δια των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου.

Καθαρά Κέρδη Αυτοελέγχου = Ακαθάριστα έσοδα (Τα μεγαλύτερα μεταξύ των βάσει βιβλίων και των βάσει αυτοελέγχου που υπολογίστηκε παραπάνω) x Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (ΜΣΚΚ).

Έτσι έχουμε τα κέρδη με το λογιστικό τρόπο και τα κέρδη με τη διαδικασία του αυτοελέγχου που είναι τα εξωλογιστικά. Λαμβάνεται τελικά υπ' όψιν και φορολογείται το μεγαλύτερο ποσό καθαρού κέρδους μεταξύ λογιστικών και εξωλογιστικών.

Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Στην περίπτωση που από τους υπολογισμούς που προβλέπονται παραπάνω, προκύψουν στα Ακαθάριστα Έσοδα διαφορές, και τα εξωλογιστικά έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα λογιστικά, τότε η προκύπτουσα διαφορά θα πρέπει να τακτοποιηθεί και στο Φ.Π.Α.

Π.χ. Έστω ότι τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης είναι 100.000,00€ και με βάση τον υπολογισμό της αυτοπεραίωσης 105.145,34€ έχουμε διαφορά 5.145,34€.

Για την περαίωση των δηλώσεων ΦΠΑ, πρέπει να υποβληθεί το «ειδικό σημείωμα περαίωσης ΦΠΑ» και να αποδοθεί ο επιπλέον Φ.Π.Α που προκύπτει.

Η διαδικασία της αυτοπεραίωσης είναι προαιρετική.

Σε κάθε περίπτωση, ο αυτοέλεγχος αυτός εξυπηρετεί τις επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, όταν τα κέρδη των βιβλίων είναι ίσα ή μεγαλύτερα από τα ποσά που προκύπτουν από την αυτοπεραίωση, αφού χωρίς να πληρώσουν επιπλέον φόρο, κλείνουν τη χρήση και γλιτώνουν από τον φορολογικό έλεγχο.

Οι προϋποθέσεις για να υπαχθεί κάποιος στην διαδικασία του αυτοελέγχου ήταν οι εξής:

²⁸ άρθρο 32 του Ν.2238/94

- Επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων με τζίρο μέχρι 300.000€
- Επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών, με τζίρο μέχρι 150.000€.
- Μικτές επιχειρήσεις με συνολικό τζίρο μέχρι 300.000€ εφ' όσον όμως η παροχή υπηρεσιών είναι μέχρι 150.000 ευρώ.
- Οι ελεύθεροι επαγγελματίες μέχρι 150.000 ευρώ ακαθάριστες αμοιβές.
- Οι επαγγελματίες που νόμιμα δεν τήρησαν βιβλία επειδή δεν είχαν υποχρέωση.

Από την άλλη μεριά, εξαιρούνταν από τη διαδικασία αυτή οι εξής περιπτώσεις:

- Όσοι δεν τήρησαν βιβλία αν και έπρεπε, ή τήρησαν βιβλία κατώτερης κατηγορίας.
- Όσοι έχουν παραβάσεις ΚΒΣ, (ανεπάρκεια ή ανακρίβεια και μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων).
- Όσοι έχουν υποβάλει εκπρόθεσμα τη δήλωση φόρου εισοδήματος ή την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.
- Όσοι έχουν υποβάλει ανακριβείς δηλώσεις ή δηλώσεις με επιφύλαξη.
- Οι Επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών.
- Οι Επιχειρήσεις που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς φορολογίας πλοίων, για την δραστηριότητα της εκμετάλλευσης του πλοίου.
- Οι Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους στις οποίες υπάρχει ανέγερση ή απόκτηση κτιριακών εγκαταστάσεων της επιχείρησης ή του ελεύθερου επαγγελματία και δεν υπάρχουν ακαθάριστα έσοδα.
- Οι Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους κατά τις οποίες οι απαλλασσόμενες πράξεις (π.χ. από εξαγωγές) με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, (αγορών εξόδων) ΦΠΑ, ανέρχονται τουλάχιστον στο 60% των συνολικών ακαθάριστων εσόδων.
- Οι Επιχειρήσεις που υπάγονται σε ειδικό καθεστώς φορολογίας (φορολογία με βάση τα εξωλογιστικά κέρδη). Οι επιχειρήσεις αυτές μπορούν να υπαχθούν εφόσον προσδιορίσουν τα κέρδη τους λογιστικά.

6.2 Διακρίσεις Φορολογικού Ελέγχου μετά την 1/1/2014.

Όπως αναφέρθηκε και στις εισαγωγικές ενότητες της παρούσας εργασίας, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Νόμος 4174/2013), απλοποίησε αλλά και ενοποίησε τις διαδικασίες που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο σε ένα νομοθέτημα, με την διατύπωση και την ερμηνεία των νέων εννοιών και διαδικασιών ελέγχου. Το έβδομο Κεφάλαιο του νόμου που περιλαμβάνει τα άρθρα 23-29, αφορά εξολοκλήρου θέματα φορολογικού ελέγχου όπως οι εξουσίες της φορολογικής διοίκησης, ο τρόπος επιλογής υποθέσεων για έλεγχο, οι μέθοδοι

έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος κοινοποίησης των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου κ.λπ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, οι οποίες καθορίζουν τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, η τελευταία έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου. Επίσης ελέγχει την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που έχει υποβάλει ο φορολογούμενος και επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου. Η φορολογική διοίκηση διενεργεί τον έλεγχο είτε μέσα από έγγραφα, λογιστικά στοιχεία καθώς και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, είτε θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, είτε ερευνώντας τις εγκαταστάσεις και τα μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιεί ο φορολογούμενος για την επιχειρηματική του δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διαδικασίες και τις μεθόδους που ορίζει ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

6.2.1 Μορφές φορολογικού ελέγχου με βάση τον τόπο διενέργειας του ελέγχου.

Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.²⁹

6.2.1.1 Έλεγχος από τα Γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης.

Η φορολογική διοίκηση στην περίπτωση που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της (οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος) καθώς επίσης και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία έχει περιέλθει από τρίτους.

6.2.1.2 Επιτόπιος Φορολογικός Έλεγχος.

Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης ή και εκτός αυτής κατά τη διακίνηση αγαθών.

Καθώς από 1.1.2014, έναρξη εφαρμογής και των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών) καταργήθηκε η υποχρέωση τήρησης των Πρόσθετων Βιβλίων από ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων όπως οι γιατροί, τα συνεργεία, τα φροντιστήρια κ.λπ. (Άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/92), αλλά και η υποχρέωση έκδοσης Δελτίου Αποστολής κατά τη διακίνηση των αγαθών, ο πρώην «προληπτικός έλεγχος» και πλέον Μερικός Επιτόπιος έλεγχος θα πρέπει να διαπιστώνει:

²⁹ Άρθρο 23 παρ.2 Ν.4174/2013

- Την έκδοση των απαραίτητων στοιχείων (στις περιπτώσεις ιατρείων, φροντιστηρίων κ.λπ.) ζητώντας πληροφορίες από τους εξερχόμενους πελάτες για τις υπηρεσίες που τους παρείχαν οι παραπάνω επαγγελματίες-επιχειρήσεις και εν συνεχεία ελέγχοντας την αντίστοιχη έκδοση των προβλεπόμενων στοιχείων στα δεδομένα της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Κατά τη διακίνηση των αγαθών, αν έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα στοιχεία αξίας (Απόδειξη Λιανικής Πώλησης, Τιμολόγια) ή έγγραφα μη τιμολογηθέντων αγαθών.

6.2.2 Είδη-Μορφές Φορολογικού Ελέγχου ως προς το εύρος και τις επαληθεύσεις που διενεργούνται.

6.2.2.1 Πλήρης Φορολογικός Έλεγχος.

Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός³⁰.

Σύμφωνα με όσα περιγράφονται στις ερμηνευτικές εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης ο πλήρης έλεγχος φαίνεται να ταυτίζεται με την προηγούμενη έννοια του τακτικού ελέγχου. Και οι δύο μορφές ελέγχου (τακτικός και πλήρης) αφορούν έλεγχο όλων των φορολογιών και αντικειμένων και είναι και οι δύο οριστικοί.

Στην περίπτωση διενέργειας πλήρους ελέγχου, η φορολογική διοίκηση οφείλει να το γνωστοποιεί στον φορολογούμενο, πριν από την επίσκεψη του ελεγκτή στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου. Κατ' εξαίρεση, μπορεί να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος, χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, με πράξη του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Καθώς μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί καμία ερμηνευτική εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών που να καθορίζει νέο, ειδικό τρόπο ελέγχου και ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον πλήρη έλεγχο, συνεχίζουν να εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις των ΠΟΛ.1072/2011 και 1037/2005, όπως αυτές αναλύονται στην επόμενη ενότητα.

6.2.2.2 Μερικός Φορολογικός Έλεγχος.

Ο Μερικός έλεγχος σύμφωνα με την ερμηνεία που δίνεται από τη φορολογική διοίκηση είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου.

³⁰ Έγγραφο με Αρ.Πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Στο έγγραφο με Αρ.Πρωτ.:ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων διευκρινίζεται ότι συνήθως θα εκδίδονται εντολές για τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.

Από τα παραπάνω και με δεδομένο ότι δεν υπάρχουν πλέον οι έννοιες του προληπτικού και του προσωρινού ελέγχου, ο μερικός έλεγχος περιλαμβάνει σίγουρα τα δυο προηγούμενα είδη ως προς το περιεχόμενο, τις ελεγχόμενες φορολογίες, την έκταση των επαληθεύσεων, τις ελεγχόμενες περιόδους αλλά και κάθε είδους έλεγχο που διενεργεί η φορολογική διοίκηση και δεν είναι πλήρης.

7. Διαδικασία Διενέργειας των Φορολογικών Ελέγχων.

7.1 Επιλογή Υποθέσεων για έλεγχο και Έκδοση Εντολής Ελέγχου.

Το πρώτο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας προβλέπει την επιλογή των υποθέσεων για έλεγχο. Σύμφωνα με το άρθρο 80 του Νόμου 3842/2010, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 37 του Ν.4141/2013 η επιλογή των υποθέσεων για έλεγχο, καθώς και των ετών που θα ελεγχθούν γίνεται με τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου, οι οποίες βασίζονται:

- Σε ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως τη νομική μορφή, την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, τον κλάδο ή τομέα δραστηριότητας, ανάλογα με την επικινδυνότητα και παραβατικότητα αυτού, την ύπαρξη παραβάσεων και παραλείψεων των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, ανάλογα με το είδος, τη βαρύτητα και τη συχνότητα εμφάνισής τους, την ύπαρξη στοιχείων από διασταυρώσεις του πληροφοριακού συστήματος ή από ελέγχους σε τρίτους υπόχρεους ή από τρίτες πηγές για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή διάπραξη φορολογικών αδικημάτων και την εν γένει φορολογική εικόνα και συμπεριφορά των υπόχρεων.
- Σε οικονομικά δεδομένα, όπως ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες, καθαρά κέρδη ή ζημιές, συντελεστές μικτού και καθαρού κέρδους, δεδομένα από δηλώσεις άμεσης και έμμεσης φορολογίας, καθώς και διαθέσιμα στοιχεία από βάσεις δεδομένων, στατιστική ανάλυση, εφαρμογή τεχνικών εξόρυξης δεδομένων και άλλες πηγές πληροφοριών.
- Σε χωροταξικά και χρονικά δεδομένα, όπως τόπος παραγωγής και διακίνησης, εποχιακές δραστηριότητες και τοπικές ιδιαιτερότητες.

Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζονται οι παραβάσεις ή παραλείψεις, τα στοιχεία και γενικά τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό των προς έλεγχο δηλώσεων, τα μόρια που αντιστοιχούν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, ενώ με όμοιες αποφάσεις μπορεί να ορίζεται και τυχαίο δείγμα υπαγόμενων σε έλεγχο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, χωρίς τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν ανάλογα και για τις λοιπές φορολογίες.

Σε κάθε περίπτωση εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις νόμων που προβλέπουν τον κατά προτεραιότητα φορολογικό έλεγχο κατηγοριών υπόχρεων.³¹

Με τα παραπάνω κριτήρια επιλογής μέσω της λειτουργίας ανάλυσης κινδύνου του συστήματος ELENXIS (Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών) γίνεται η στόχευση και η επιλογή φορολογούμενων ώστε να εκδοθεί στη συνέχεια η οικεία εντολή ελέγχου. Η έκδοση των εντολών κάθε είδους ελέγχου από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών, γίνεται μέσω της λειτουργίας διαχείρισης υποθέσεων του ELENXIS.

Η εντολή αναγράφει το είδος του ελέγχου ο οποίος πρόκειται να διενεργηθεί και μπορεί να εκδίδεται στο όνομα περισσότερων του ενός υπαλλήλων οι οποίοι θα διενεργήσουν τον σχετικό έλεγχο.

Ειδικά στις περιπτώσεις προληπτικού φορολογικού ελέγχου, μπορεί στην εντολή να μην προσδιορίζονται συγκεκριμένες επιχειρήσεις αλλά ο έλεγχος να μπορεί να διενεργηθεί είτε σε επιχειρήσεις που βρίσκονται εντός των ορίων συγκεκριμένης περιοχής, είτε σε επιχειρήσεις συγκεκριμένης δραστηριότητας.

7.1.1 Αλλαγές στην Επιλογή Υποθέσεων και την Έκδοση Εντολή Ελέγχου με το Ν.4174/2013.

Αν και επί της ουσίας δεν επήλθαν σημαντικές αλλαγές όσον αφορά την επιλογή υποθέσεων για έλεγχο και την έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου, επαναδιατυπώθηκαν κάποιες έννοιες και αποτυπώθηκαν στα άρθρα 26 (περί επιλογής υποθέσεων) και 25 (περί εντολής ελέγχου) του Κ.Φ.Δ.

Σύμφωνα με το άρθρο 26 του Ν.4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση επιλέγει τις προς έλεγχο υποθέσεις με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, ή εξαιρετικά με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Γενικό Γραμματέα, και δεν δημοσιοποιούνται.

³¹ Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν. 2166/1993 (Α' 137), του άρθρου 9 του Κεφαλαίου Β' του μέρους Α' του ν. 2324/1995 (Α' 146), του άρθρου 2 του ν. 2733/1999 (Α' 155) και του άρθρου 20 του ν. 3371/2005.

Μετά την επιλογή των υποθέσεων για Έλεγχο ακολουθεί η έκδοση της Εντολής Ελέγχου, η οποία σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν.4174/2013 γίνεται από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Η έκδοση της εντολής ελέγχου γίνεται και πάλι μέσω του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος ELENXIS.

Για τη διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι υπάλληλοι από τη Φορολογική Διοίκηση, πρέπει υποχρεωτικά να φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

7.2 Ελεγκτικές Επαληθεύσεις.

Οι διαδικασίες που ακολουθούνται όσον αφορά τον τρόπο διενέργειας των φορολογικών ελέγχων δεν έχουν αλλάξει επί της ουσίας τους με τον νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Σε κάθε περίπτωση, όπως ίσχυε και πριν την εφαρμογή του Κ.Φ.Δ., πριν από την έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων προηγείται η θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης, η οποία γίνεται κάτω από την τελευταία εγγραφή στα τηρούμενα υποχρεωτικώς και προαιρετικώς βιβλία και στο αμέσως επόμενο μετά το τελευταίο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο. Στην πράξη θεώρησης αναγράφεται:

- Η υπηρεσία που διενεργεί τον έλεγχο,

- Η ημερομηνία και ώρα πραγματοποίησης του και
- Τα στοιχεία των ελεγκτών.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφέρουμε ότι κατά τη διενέργεια του ελέγχου, οι ελεγκτές έχουν τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσουν το Πληροφοριακό Σύστημα SESAM. Το SESAM αποτελεί ένα σημαντικό ελεγκτικό εργαλείο καθώς δίνει τη δυνατότητα στους ελεγκτές να επεξεργαστούν ηλεκτρονικά μεγάλα λογιστικά αρχεία, ελαχιστοποιώντας τη χρήση χαρτιού και αυξάνοντας σημαντικά την αποδοτικότητα των ελέγχων καθώς υποστηρίζει ελεγκτικές επαληθεύσεις που θα ήταν πρακτικά αδύνατο ή εξαιρετικά χρονοβόρο να διενεργηθούν στα χειρόγραφα αρχεία. Η λειτουργία του SESAM βασίζεται στο ότι μπορείς να εισάγεις σ' αυτό κάθε είδους δεδομένα από όλα τα ηλεκτρονικά τηρούμενα βιβλία και λοιπά αρχεία της επιχείρησης (Ημερολόγια, Αρχεία Μισθοδοσίας, Κινήσεις Βιβλίων Αποθήκης αλλά και κάθε είδους αρχείο με δομή που να επιτρέπει τη δημιουργία μιας βάσης δεδομένων). Τα δεδομένα αυτά στη συνέχεια μπορούν να μετατραπούν ώστε να προσαρμοστούν στις ανάγκες του ελέγχου (Διορθώσεις δεδομένων, Δημιουργία νέων πεδίων με υπολογισμούς, Συνδυασμός δεδομένων, συνένωση δεδομένων κ.λπ.). Έτσι ο ελεγκτής μπορεί να φιλτράρει, να ταξινομήσει ή να εξάγει τα δεδομένα όπως αυτός επιθυμεί. Αν και το SESAM δίνει τη δυνατότητα για γρήγορο και αποδοτικό τρόπο πρόσβασης στα λογιστικά δεδομένα και να ανιχνεύει εύκολα συναλλαγές που παρουσιάζουν ελεγκτικό ενδιαφέρον, από την άλλη μεριά είναι σαφές ότι ο ελεγκτής είναι αυτός που θα αποφασίσει τι θα αναλύσει, με ποιο τρόπο θα τα αναλύσει και τι συμπεράσματα θα εξάγει. Συνεπώς το αποτέλεσμα του ελέγχου εξακολουθεί να εξαρτάται από τις ικανότητες του ελεγκτή.

Στη συνέχεια της ενότητας παρουσιάζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως αυτές ίσχυαν και εφαρμόζονταν πριν από την καθιέρωση του Κ.Φ.Δ. και όπως φαίνεται να συνεχίζουν να εφαρμόζονται και για κάποιες από τις νέες μορφές ελέγχου.

7.2.1 Ελεγκτικές Επαληθεύσεις κατά τον Προληπτικό Έλεγχο

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργούνταν κατά τον προληπτικό έλεγχο, είναι οι εξής:

1. Έλεγχος εμπρόθεσμης ενημέρωσης των Βιβλίων.
2. Έλεγχος της ορθής τήρησης των προβλεπόμενων βιβλίων και έκδοσης και λήψης στοιχείων.
3. Έλεγχος Φορολογικών Ταμειακών Μηχανών και Μηχανισμών.
4. Έλεγχος αποθεμάτων – Κλειστή αποθήκη.
5. Έλεγχος Πρόσθετων Βιβλίων στην περίπτωση των επιχειρήσεων που υποχρεούνται στην τήρηση αυτών.

Οι ίδιες επαληθεύσεις, και ελλείπει μέχρι σήμερα άλλης διευκρινιστικής εγκυκλίου, φαίνεται να κρίνονται οι απαραίτητες κατά τον ονομαζόμενο πλέον Επιτόπιο Μερικό Έλεγχο διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά κατ εφαρμογή του Ν.4174/2013.

7.2.2 Ελεγκτικές Επαληθεύσεις κατά τον Προσωρινό Έλεγχο.

7.2.2.1 Φορολογία Εισοδήματος

Σύμφωνα με το άρθρο 67 του Ν.2238/94, οι υποκείμενοι σε φόρο, οι οποίοι δεν έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο, μπορεί να υπαχθούν σε προσωρινό έλεγχο για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Ο έλεγχος αυτός μπορεί να γίνει για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού φορολογικού ελέγχου.

Επίσης, η φορολογική διοίκηση δικαιούται να διενεργεί έλεγχο στα στοιχεία των δηλώσεων, στα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν, καθώς και στην επαγγελματική εγκατάσταση κάθε υπόχρεου για να διαπιστώσει:

- α) Αν οι εκπτώσεις από το εισόδημα υπολογίστηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.
- β) Το αντικείμενο εργασιών του υπόχρεου και αν το εισόδημα που δηλώθηκε ανταποκρίνεται προς τα πραγματικά δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου.
- γ) Αν με ανακλητική δήλωση, μειώθηκαν νόμιμα οι φορολογικές υποχρεώσεις και επιβαρύνσεις του φορολογούμενου.

Στη φορολογία Εισοδήματος ο προσωρινός έλεγχος εστιάζει στη διαπίστωση πιθανής ύπαρξης λογιστικών διαφορών, στις περιπτώσεις που το καθαρό εισόδημα υπολογίζεται με λογιστικό τρόπο.

Για τον προσδιορισμό των λογιστικών διαφορών, γίνεται έλεγχος:

- Των Λογιστικών Εγγραφών στα τηρούμενα βιβλία.
- Των Δαπανών κάθε είδους.
- Τυχόν καταχώρησης ανύπαρκτων ή επιπλέον δαπανών.
- Τυχόν Λαθών κατά την άθροιση των εσόδων ή των εξόδων.
- Τυχόν μη καταχώρησης ή ανακριβούς καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία των εκδοθέντων ή ληφθέντων στοιχείων.

- Τυχόν καταχώρησης μη επαγγελματικών δαπανών (δαπάνες οι οποίες δεν έχουν πραγματοποιηθεί για τις ανάγκες της επιχείρησης).
- Της ορθής μεταφοράς των αποτελεσμάτων των βιβλίων στις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις και στα συμπληρωματικά έντυπα.
- Της ορθότητας των δεδομένων των δηλώσεων.
- Του ορθού προσδιορισμού των καθαρών κερδών σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.
- Της ύπαρξης των προϋποθέσεων και της ορθής εφαρμογής των σχετικών διατάξεων στην περίπτωση σχηματισμού αφορολόγητων αποθεματικών και αφορολόγητων εκπτώσεων.
- Της ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί τεκμηρίων διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων φυσικών προσώπων.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί στην ενότητα που περιγράφηκε η έννοια του προσωρινού ελέγχου, αν κατά τη διενέργεια του προσωρινού ελέγχου διαπιστωθεί μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στα βιβλία ή απόκρυψη φορολογητέας ύλης από οποιαδήποτε άλλα στοιχεία (π.χ. από τραπεζικούς λογαριασμούς) τότε η υπόθεση θα πρέπει να ελεγχθεί υποχρεωτικά με τακτικό έλεγχο.

Οι ίδιες ως άνω επαληθεύσεις και ελλείπει μέχρι σήμερα άλλης διευκρινιστικής εγκυκλίου, φαίνεται να κρίνονται απαραίτητες κατά τη διενέργεια Μερικού Ελέγχου στη Φορολογία Εισοδήματος του Κ.Φ.Δ.

7.2.2.2 Φ.Π.Α.

Οι διατάξεις που αφορούν τον προσωρινό έλεγχο στο Φ.Π.Α. είναι αυτές του άρθρου 50 του Ν.2859/2000. Ο προσωρινός έλεγχος στο Φ.Π.Α. μπορεί να διενεργηθεί για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για όλη τη διαχειριστική περίοδο.

Ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων και στοιχείων του ελεγχόμενου, διενεργούνται οι εξής γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις:

- Έλεγχος υποβολής Δηλώσεων (Περιοδικών, Εκκαθαριστικών, Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων Αποκτήσεων - Παραδόσεων κ.λπ.).
- Έλεγχος δηλώσεων έναρξης, μεταβολής, παύσης εργασιών κ.λπ..

Επιπλέον διενεργούνται οι εξής ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως:

- ✓ Έλεγχος ορθής σύνταξης και υποβολής περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων.
- ✓ Έλεγχος της ορθής καταχώρησης του Φ.Π.Α. με βάση τα εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία, στα βιβλία της επιχείρησης.
- ✓ Έλεγχος ορθής μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου σε επόμενες περιόδους ή τυχόν εφαρμογής των διατάξεων περί παραγραφής του.

- ✓ Έλεγχος καταστρατήγησης διατάξεων περί απαλλαγής από το Φ.Π.Α.
- ✓ Έλεγχος ορθής διενέργειας Pro-rata ή διακανονισμού Φ.Π.Α. εκπτώσεων στις εκκαθαριστικές δηλώσεις.
- ✓ Έλεγχος καταβολής του Φ.Π.Α. που αναλογεί σε περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών.
- ✓ Έλεγχος υποχρέωσης καταβολής Φ.Π.Α. με έκτατη δήλωση.
- ✓ Έλεγχος ειδικών καθεστώτων Φ.Π.Α.

Οι ίδιες ως άνω επαληθεύσεις και ελλείπει μέχρι σήμερα άλλης διευκρινιστικής εγκυκλίου, φαίνεται να κρίνονται απαραίτητες κατά τη διενέργεια Μερικού φορολογικού ελέγχου στο Φ.Π.Α.. κατ εφαρμογή του Ν.4174/2013.

7.2.2.3 Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών

Ο προσωρινός έλεγχος στο Φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών εξετάζει την ορθή παρακράτηση του φόρου στο εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες ελέγχοντας:

- ✓ Την ορθή διενέργεια παρακράτησης και την εμπρόθεσμη απόδοση αυτής.
- ✓ Τυχόν πρόσθετες παροχές που συνιστούν προσαύξηση των αποδοχών από μισθωτές υπηρεσίες και την παρακράτηση και απόδοση του φόρου στις περιπτώσεις αυτές.

Κατά τον προσωρινό έλεγχο Φ.Μ.Υ. ο ελεγκτής μπορεί να ζητά και να διασταυρώνει τα δεδομένα της παρακράτησης με τις μισθοδοτικές καταστάσεις που τηρεί η επιχείρηση ή με τις θεωρημένες καταστάσεις προσωπικού από τις υπηρεσίες του Υπουργείου Εργασίας.

Οι ίδιες ως άνω επαληθεύσεις και ελλείπει μέχρι σήμερα άλλης διευκρινιστικής εγκυκλίου, φαίνεται να κρίνονται απαραίτητες κατά τη διενέργεια Μερικού φορολογικού ελέγχου στο Φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών κατ εφαρμογή του Ν.4174/2013 και σύμφωνα με τις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

7.2.2.4 Φόρος Ελευθέρων Επαγγελματιών.

Ο προσωρινός έλεγχος στο Φόρο Ελευθέρων Επαγγελματιών αφορά τη διαπίστωση της ορθής παρακράτησης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται από τις καταβαλλόμενες αμοιβές σε ελεύθερους επαγγελματίες ελέγχοντας:

- ✓ Το είδος της αμοιβής.

- ✓ Την ορθή παρακράτηση του φόρου.
- ✓ Η εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών.

Καθώς με τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ν.4172/2013, δεν υφίσταται πλέον η έννοια του Ελεύθερου Επαγγελματία, θεωρούμε ότι ο έλεγχος αυτός δεν υφίσταται πλέον. Η παρακράτηση που διεξάγεται στους «πρώην» ονομαζόμενους ελεύθερους επαγγελματίες ενσωματώνεται στους ελέγχους της για την εφαρμογή του άρθρου 64§1 του Ν.4172/2013 – του νέου κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Σε κάθε περίπτωση και ο Μερικός Έλεγχος φόρου στις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες θα πρέπει να επαληθεύει τις τρεις παραπάνω συνθήκες.

7.2.2.5 Φόρος Εργοληπτών.

Ο προσωρινός έλεγχος στο Φόρο Εργολάβων αφορά την παρακράτηση φόρου στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών κ.λπ. προσόδων, ελέγχοντας:

- ✓ Το είδος του εισοδήματος.
- ✓ Την ορθή παρακράτηση του φόρου.
- ✓ Η εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών.

Οι ίδιες ως άνω επαληθεύσεις- και ελλείπει μέχρι σήμερα άλλης διευκρινιστικής εγκυκλίου-, φαίνεται να διενεργούνται κατά τον Μερικό Έλεγχο στο Φόρο Εργοληπτών κατ' εφαρμογή του Ν.4174/2013.

7.2.2.6 Φόρος Αμοιβών Τρίτων.

Ο προσωρινός έλεγχος στο Φόρο Αμοιβών Τρίτων αφορά την παρακράτηση σε συγκεκριμένες αμοιβές που καταβάλλονται σε τρίτους όταν για τις υπηρεσίες αυτές δεν προβλέπεται η έκδοση φορολογικού στοιχείου από το δικαιούχο των αμοιβών αυτών, ελέγχοντας:

- ✓ Το είδος του εισοδήματος.
- ✓ Την ορθή παρακράτηση του φόρου.
- ✓ Η ορθή εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών καθώς και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ όπου αυτό απαιτείται.

Όπως προαναφέρθηκε δυο ενότητες πριν, κατά την περιγραφή των επαληθεύσεων του Φόρου Ελευθέρων Επαγγελματιών, με τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος επήλθαν κάποιες αλλαγές στις έννοιες των αμοιβών που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Έτσι κατ' εφαρμογή του άρθρου 64 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η παρακράτηση φόρου στις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, στις αμοιβές διοίκησης, στις αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο.

Ο φορολογικός έλεγχος για το είδος των αμοιβών, την ορθή παρακράτηση του φόρου και την ορθή εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών θα ονομάζεται πλέον Μερικός έλεγχος των αμοιβών αυτών σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ.

7.2.3 Ελεγκτικές Επαληθεύσεις κατά τον Τακτικό Έλεγχο.

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω κατά την εννοιολογική περιγραφή του τακτικού ελέγχου, αν και ο τακτικός έλεγχος είναι πλήρης έλεγχος, προκειμένου οι έλεγχοι να ολοκληρώνονται γρήγορα υπάρχουν αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών με τις οποίες καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, οι αρχές, οι κανόνες, ο τρόπος, τα κριτήρια, τα στοιχεία και γενικά οι διαδικασίες και επαληθεύσεις που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο των δηλώσεων καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι απαραίτητη, προκειμένου να ολοκληρωθεί ένας τακτικός έλεγχος³².

Οι αποφάσεις βάσει των οποίων διενεργούνται αυτή την στιγμή οι τακτικοί έλεγχοι είναι η ΠΟΛ.1072/8-4-2011, το σκεπτικό της οποίας είναι η διενέργεια ελέγχων βάσει συγκεκριμένων αντικειμενικών κριτηρίων με σύντομο και αντικειμενικό τρόπο, ο οποίος βασίζεται σε συγκεκριμένες ελεγκτικές διασταυρώσεις και επαληθεύσεις που κατ' ελάχιστο όριο κρίνονται απαραίτητες, αλλά συγχρόνως εναρμονίζεται με τις βασικές ελεγκτικές αρχές.. Για τις υποθέσεις που δεν μπορούν να υπαχθούν στους όρους και στις προϋποθέσεις ελέγχου με την ΠΟΛ.1072/2011, αυτές ελέγχονται με την ΠΟΛ.1037/2005 πλην συγκεκριμένων εξαιρέσεων.

Όπως διευκρινίστηκε και στο έγγραφο με Αρ.Πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, εφεξής για εντολές που εκδίδονται για υποθέσεις που έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της ΠΟΛ1072/2011 και μέχρι και τη χρήση 2009 θα εφαρμόζονται

³² (ΠΟΛ1144/1998, 1037/2005, 1072/2011 κ.α.).

οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται σε αυτήν ενώ για τις μετέπειτα χρήσεις εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την ΠΟΛ.1037/2005. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την ΠΟΛ. 1037/2005 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που δεν έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στις διατάξεις της ΠΟΛ.1072/2011.

Στις αμέσως επόμενες ενότητες, περιγράφονται αναλυτικά οι ελεγκτικές επαληθεύσεις των δυο προαναφερόμενων εγκυκλίων.

7.2.3.1 Έλεγχος με την ΠΟΛ.1072/2011.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1072/2011, στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, υπάγονται οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών επιτηδευματιών που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31/12/2009.

Από την απόφαση εξαιρούνται:

- i. Από κάθε υπόθεση, η ανέλεγκτη χρήση στην οποία τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι μεγαλύτερα του ποσού 20.000.000€ ή του αντίστοιχου ποσού σε δραχμές και όλες οι επόμενες αυτής χρήσεις.
- ii. Υποθέσεις των οποίων ο έλεγχος έχει ανατεθεί ή ανατίθεται σε ειδικό συνεργείο ελέγχου.
- iii. Υποθέσεις φορολογίας πλοίων καθώς και όλες οι υποθέσεις λοιπών φορολογιών που σχετίζονται με τις υποθέσεις αυτές.
- iv. Όπως εξαιρετικώς, υποθέσεις για τις οποίες υπάρχουν στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι πρέπει να διενεργηθεί πλήρης έλεγχος. Για τις υποθέσεις αυτές αποφαινεται με αιτιολογημένη απόφασή του ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας.

Οι παραπάνω υποθέσεις των περιπτώσεων i, ii, iv ελέγχονται με την ΠΟΛ.1037/2005.

7.2.3.1.1 Γενικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις.

Οι γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις αφορούν τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργούνται για όλη τη διάρκεια κάθε χρήσης και για όλες γενικά τις ανέλεγκτες υποθέσεις, ανεξάρτητα από το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων.

Οι επαληθεύσεις που διενεργούνται διακρίνονται ως εξής:

Επαληθεύσεις βάσει στοιχείων του επιτηδευματία.

- Αν τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία – κεντρικού και υποκαταστημάτων- και αν η τήρηση είναι σύμφωνη με τις ισχύουσες διατάξεις.
- Αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εφαρμόστηκαν οι κείμενες κατά περίπτωση διατάξεις και ομοίως για τον ειδικό τρόπο προσδιορισμού των κερδών στην περίπτωση των τεχνικών επιχειρήσεων.
- Αν τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τις φορολογικές ταμειακές μηχανές συμφωνούν με τις αντίστοιχες καταχωρήσεις στα τηρούμενα βιβλία.
- Αν για τις επιστροφές και εκπτώσεις πωλήσεων υπάρχουν νόμιμα δικαιολογητικά.
- Αν για τις παραγωγικές επενδύσεις και αφορολόγητες κρατήσεις των αναπτυξιακών νόμων έχουν εφαρμοσθεί οι κείμενες διατάξεις.
- Έλεγχος βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών.
- Έλεγχος κάθε δαπάνης που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρεία, καθώς και των ποσών που καταβάλλονται σε εξωχώρια εταιρεία για κάθε είδους δικαιώματα και αποζημιώσεις ανεξαρτήτως του ύψους αυτών.

Επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων.

- Αν υπάρχουν παραβάσεις Κ.Β.Σ, ή άλλα έγγραφα από τα οποία προκύπτει φοροδιαφυγή ή επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.
- Αξιολόγηση οποιουδήποτε στοιχείου σχετίζεται με την ελεγχόμενη υπόθεση που είτε αποστέλλεται στις Δ.Ο.Υ. από άλλες Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών είτε προέρχονται από άλλες αρχές ή φορείς.

Έλεγχος έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Έλεγχος μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών στις αγορές ή δαπάνες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και σε κάθε περίπτωση αυτών που υπερβαίνουν τα 10.000€, από προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές και έλεγχος φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερα αυτά με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευσή τους με ιδιαίτερη έμφαση στον έλεγχο της θεώρησής τους και της ορθής έκδοσής τους κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

7.2.3.1.2 Ειδικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις.

Εκτός από τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις του προηγούμενου άρθρου, διενεργούνται σε κάθε χρήση ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων και την ασκούμενη δραστηριότητα.

Στους επιτηδευματίες που δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων.

Έλεγχος των δικαιολογητικών των αγορών και των δαπανών καθώς και της ορθής μεταφοράς αυτών στα έντυπα που συνοδεύουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Στα βιβλία πρώτης κατηγορίας.

1. Επαλήθευση των αθροίσεων του βιβλίου αγορών για το μήνα με τις μεγαλύτερες αγορές.
2. Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης της αξίας των ληφθέντων στοιχείων αγορών στο βιβλίο αγορών, για τους μήνες Αύγουστο και Δεκέμβριο κάθε έτους.
3. Διαπίστωση της κανονικής μεταφοράς του συνόλου των αγορών και δαπανών στα έντυπα που συνοδεύουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.
4. Ερευνάται εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι ίσα ή μεγαλύτερα του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος του κόστους πωληθέντων (εμπορευμάτων ή προϊόντων) και των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα. Ως συντελεστής αναγωγής λαμβάνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση του κλάσματος που αριθμητή έχει τον αριθμό εκατό (100) και παρονομαστή τον αριθμό εκατό (100) μείον τον προβλεπόμενο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.). Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για την επιχείρηση Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος όρος των Μ.Σ.Κ.Κ. του οικείου πίνακα στον οποίο αυτή εντάσσεται. Προκειμένου για επιχειρήσεις με περισσότερους του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος σταθμικός συντελεστής που προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν με την εφαρμογή των Μ.Σ.Κ.Κ. κατά κατηγορία ακαθάριστων εσόδων δια των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου.

Στα βιβλία δεύτερης κατηγορίας (Απλογραφική Τήρηση Βιβλίων).

1. Έλεγχος των αθροίσεων εσόδων, αγορών και δαπανών για το μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.
2. Έλεγχος στο μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα αν τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.
3. Έλεγχος στο δεύτερο δεκαπενθήμερο του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα αν για τις καταχωρήσεις που έγιναν στα τυχόν τηρούμενα πρόσθετα βιβλία εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση, όπου υφίσταται τέτοια υποχρέωση.

4. Επαλήθευση της ορθής μεταφοράς της αξίας των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων για το δεύτερο δεκαπενθήμερο του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.
5. Επαλήθευση της ορθής μεταφοράς των ληφθέντων στοιχείων αγορών ή δαπανών στο βιβλίο εσόδων - εξόδων για το δεύτερο δεκαπενθήμερο του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.
6. Έλεγχος αν για τα δελτία αποστολής που έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση τις τελευταίες πέντε ημέρες του μηνός Δεκεμβρίου, έχουν εκδοθεί αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση.
7. Επαλήθευση αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων - εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα έντυπα που συνοδεύουν την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στις λοιπές δηλώσεις.
8. Όπου έχει διενεργηθεί απογραφή πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε ένα τουλάχιστον είδος επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικής και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικής και λιανικής ή αποκλειστικά λιανικής.
9. Έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 700 ευρώ. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, οι δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, οι δαπάνες που αφορούν σε επιβατικά αυτοκίνητα (άρθρο 31 §1 περ.β Ν.2238/94), οι δαπάνες μισθοδοσίας καθώς και οι αποσβέσεις.
10. Επί εμπορικών ή μεταποιητικών επιχειρήσεων ερευνάται εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι ίσα ή μεγαλύτερα του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος του κόστους πωληθέντων (εμπορευμάτων ή προϊόντων) και των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα. Ως συντελεστής αναγωγής λαμβάνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση του κλάσματος που αριθμητή έχει τον αριθμό εκατό (100) και παρονομαστή τον αριθμό εκατό (100) μείον τον προβλεπόμενο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.). Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για την επιχείρηση Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος όρος των Μ.Σ.Κ.Κ. του οικείου πίνακα στον οποίο αυτή εντάσσεται. Προκειμένου για επιχειρήσεις με περισσότερους του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος σταθμικός συντελεστής που προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών

καθαρών κερδών που προκύπτουν με την εφαρμογή των Μ.Σ.Κ.Κ. κατά κατηγορία ακαθάριστων εσόδων δια των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου..

11. Επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών ερευνάται εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι ίσα ή μεγαλύτερα του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα. Ως συντελεστής αναγωγής λαμβάνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση του κλάσματος που αριθμητή έχει τον αριθμό εκατό (100) και παρονομαστή τον αριθμό εκατό (100) μείον τον προβλεπόμενο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.). Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για την επιχείρηση Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος όρος των Μ.Σ.Κ.Κ. του οικείου πίνακα στον οποίο αυτή εντάσσεται. Προκειμένου για επιχειρήσεις με περισσότερους του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος σταθμικός συντελεστής που προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν με την εφαρμογή των Μ.Σ.Κ.Κ. κατά κατηγορία ακαθάριστων εσόδων δια των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου.

12. Επί μεικτών επιχειρήσεων ερευνάται εάν το ποσό των ανά κατηγορία δραστηριότητας δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων είναι τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο του αντίστοιχου ποσού που προσδιορίζεται κατά κατηγορία δραστηριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες δύο παραγράφους, με επιμερισμό των κοινών δαπανών στις επί μέρους δραστηριότητες ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων κάθε δραστηριότητας στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου από όλες τις δραστηριότητες. Όσα αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο έντεκα (11) σχετικά με τα έξοδα και τις δαπάνες καθώς και τις αποσβέσεις, ισχύουν ανάλογα και εν προκειμένω.

Στους ελεύθερους επαγγελματίες (άρθρο 48 παρ. 1 ν. 2238/1994)

1. Έλεγχος των αθροίσεων εσόδων και δαπανών σε ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο.
2. Επαλήθευση της ορθής μεταφοράς της αξίας των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων στο βιβλίο εσόδων - εξόδων κατά τους μήνες Ιούλιο και Δεκέμβριο κάθε έτους. Σε περίπτωση μη υπαρξης αμοιβών κατά τους ανωτέρω μήνες οι πιο πάνω επαληθεύσεις διενεργούνται ανάλογα στους αμέσως προηγούμενους αντίστοιχα μήνες στους οποίους υφίστανται αμοιβές.
3. Ο έλεγχος των δαπανών επεκτείνεται σε όλες τις δαπάνες που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τις ακαθάριστες αμοιβές, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Ιδιαίτερη έμφαση θα δίδεται στη διαπίστωση τυχόν εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δαπανών που στην πραγματικότητα δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή

δαπανών που δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, οι δαπάνες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας καθώς και οι δαπάνες που αφορούν σε επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στο άρθρο 31§1 περ.β Ν.2238/94.

4. Επαλήθευση αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων-εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα έντυπα που συνοδεύουν τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

5. Προκειμένου για έλεγχο αρχιτεκτόνων και μηχανικών κάθε ειδικότητας, θα ερευνάται επιπρόσθετα αν το καθαρό εισόδημα προσδιορίστηκε με την εφαρμογή στις ακαθάριστες αμοιβές τους των συντελεστών που προβλέπονται ειδικά για τους επιτηδευματίες αυτούς και αν οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με τις τεκμαρτές δαπάνες που προκύπτουν από την εφαρμογή των συντελεστών, κατά τα οριζόμενα από τις οικείες διατάξεις.

6. Έλεγχος στο μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα αν για τις καταχωρήσεις που έγιναν στα τυχόν τηρούμενα πρόσθετα βιβλία εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., όπου υφίσταται τέτοια υποχρέωση.

7. Έλεγχος εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται σε συμφωνία με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη.

Στα βιβλία Γ' Κατηγορίας (Διπλογραφική Τήρηση Βιβλίων).

1. Έλεγχος αν τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση, κατά τις τελευταίες τρεις (3) εργάσιμες ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ, κατά τις τελευταίες δύο (2) εργάσιμες ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 και έως 9.000.000 ευρώ και κατά την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 ευρώ.

2. Έλεγχος αν για τις καταχωρήσεις που έγιναν στα τυχόν τηρούμενα πρόσθετα βιβλία, εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση, όπου υφίσταται τέτοια υποχρέωση, κατά τις τελευταίες πέντε (5) εργάσιμες ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.

3. Έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία, της αξίας, κατά περίπτωση, των δικαιολογητικών εσόδων, αγορών για τις τρεις (3) πρώτες εργάσιμες ημέρες του δεύτερου δεκαπενθήμερου του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, για τις

οποίες εκδόθηκαν ή λήφθηκαν φορολογικά στοιχεία, σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ, κατά τις δύο (2) πρώτες εργάσιμες ημέρες του δεύτερου δεκαπενθήμερου του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 και έως 9.000.000 ευρώ και κατά την πρώτη εργάσιμη ημέρα του δεύτερου δεκαπενθήμερου του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 ευρώ.

4. Έλεγχος σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ, αν για τα δελτία αποστολής που έχουν εκδοθεί κατά τις τελευταίες τρεις (3) εργάσιμες ημέρες του μηνός Δεκεμβρίου για τις επιχειρήσεις που κλείνουν διαχείριση στις 31 Δεκεμβρίου και για το ίδιο διάστημα του μηνός Ιουνίου για τις επιχειρήσεις που κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου, για κάθε έτος, έχουν εκδοθεί αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση. Ειδικά σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 και έως 9.000.000 ευρώ, η ανωτέρω επαλήθευση διενεργείται για τις δύο (2) τελευταίες εργάσιμες ημέρες του ανωτέρω οριζόμενου κατά περίπτωση διαστήματος και σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 ευρώ η ανωτέρω επαλήθευση διενεργείται για την τελευταία εργάσιμη ημέρα του ανωτέρω οριζόμενου κατά περίπτωση διαστήματος.

5. Σε επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε ένα τουλάχιστον είδος, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς.

6. Έλεγχος ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων τέλους χρήσης, επιλεκτικά σε δύο είδη, με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, ίδια για κάθε αποθηκευτικό χώρο, εφόσον τηρείται βιβλίο αποθήκης και σε ένα είδος στις λοιπές περιπτώσεις. Σε περίπτωση διαπίστωσης διαφορών, ο έλεγχος επεκτείνεται και σε περισσότερα είδη.

7. Έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 1.000 ευρώ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ, τα 2.000 ευρώ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 και έως 9.000.000 ευρώ και τα 5.000 ευρώ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 ευρώ. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, οι δαπάνες κινητής τηλεφωνίας καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στο άρθρο 31§1 περ β' της του Ν.2238/1994. Επίσης ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού έξοδα και δαπάνες των λογαριασμών 60, 66, 68, 83.11 του

Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και οι φόροι, τέλη, εισφορές, φορολογικά και λοιπά πρόστιμα, πρόσθετοι φόροι και προσανυξήσεις που δεν εκπίπτουν φορολογικά.

8. Στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις έχουν ελεγχθεί από ορκωτούς ελεγκτές και γενικά αναγνωρισμένες ελεγκτικές εταιρείες, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμούνται οι παρατηρήσεις που αναφέρονται στα σχετικά πιστοποιητικά και στις τυχόν εκθέσεις ελέγχου.

9. Επί επιχειρήσεων που τηρούν βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ελέγχεται αν για τουλάχιστον ένα από τα παραγόμενα είδη, επιλεκτικά με βάση τη συνολική ποσότητα ή αξία, υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής.

10. Αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε. περί υπερτιμολογήσεων - υποτιμολογήσεων.

11. Έλεγχος της ορθής φορολογικής αναμόρφωσης του λογαριασμού «Αποτελεσμάτων Χρήσεως» ή ορθού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών.

12. Έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, όπου αυτό προβλέπεται.

7.2.3.1.3 Πρόσθετες Ελεγκτικές Επαληθεύσεις

Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται παραπάνω, και σε κάθε περίπτωση με τη σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας, μπορεί να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά.

7.2.3.1.4 Έλεγχος κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων

Οι ελεγκτές επεξεργάζονται δεδομένα από τα κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία και καταχωρούν τις διαπιστώσεις σε συνοπτικό σημείωμα με πρόταση για τις συνέπειες στο κύρος των βιβλίων και τα συνολικά αποτελέσματα.

Το σημείωμα τίθεται υπόψη του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας και του εποπτεύοντος Οικονομικού Επιθεωρητή, οι οποίοι από κοινού και με τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου κρίνουν αν αρκούν οι ήδη διενεργηθείσες ελεγκτικές διασταυρώσεις και επαληθεύσεις ή αν επιβάλλεται περαιτέρω επέκταση του ελέγχου των κατασχεθέντων και νέα κρίση με βάση τις συνολικές διαπιστώσεις ή η πλήρης επεξεργασία αυτών ή και η εξαίρεσή τους από τη διαδικασία ελέγχου της παρούσας απόφασης. Σε κάθε περίπτωση, η κρίση των

παραπάνω οργάνων είναι επαρκώς αιτιολογημένη και διατυπώνεται σε σύντομη ενυπόγραφη πράξη επί του συνοπτικού σημειώματος.

7.2.3.1.5 Προσδιορισμός Ακαθάριστων Εσόδων Και Καθαρών Κερδών

Προσδιορισμός Ακαθάριστων Εσόδων

1. Επί επαρκών και ακριβών βιβλίων και στοιχείων. Αν δεν διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο ή δεν υφίστανται στο αρχείο της υπηρεσίας παραβάσεις του Κ.Β.Σ., ή διαπιστώθηκαν ή υφίστανται παραβάσεις που όμως δεν θίγουν το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και των στοιχείων τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην πιο κάτω περίπτωση 4.

2. Επί ανεπαρκών βιβλίων και στοιχείων. Για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων επί ανεπαρκών βιβλίων και στοιχείων έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στην προηγούμενη περίπτωση.

3. Επί ανακριβών βιβλίων και στοιχείων. Αν διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο ή υφίστανται στο αρχείο της υπηρεσίας παραβάσεις του Κ.Β.Σ., οι οποίες κρίνεται ότι καθιστούν τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα για τη διαχειριστική ή τις διαχειριστικές περιόδους όπου τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανακριβή, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογία Εισοδήματος. Σε περίπτωση που για μία ή περισσότερες από τις ελεγχόμενες χρήσεις υφίσταται ανακρίβεια και συγχρόνως εφαρμόζονται και οι διατάξεις της πιο κάτω περίπτωσης 4, τότε τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται από τον έλεγχο υπό το βάρος της ανακρίβειας, δε μπορεί να είναι λιγότερα από αυτά που προκύπτουν από την εφαρμογή των οριζόμενων στην επόμενη περίπτωση 4.

4. Επί έλλειψης συμφωνίας των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη. Αν προκύπτει ότι τα κατά διαχειριστική περίοδο δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, υπολείπονται των ποσών που προσδιορίζονται κατά διαδικασία που περιγράφηκε στις παραπάνω ενότητες, τότε η προκύπτουσα διαφορά προσαυξάνει τα δηλωθέντα αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα.

Προσδιορισμός καθαρών κερδών

α. Τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με βάση τις κατά περίπτωση οικείες διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, λαμβανομένων υπόψη των ακαθάριστων εσόδων όπως αυτά προσδιορίστηκαν παραπάνω.

β. Ειδικότερα, επί επαρκών και ακριβών βιβλίων και στοιχείων σε περίπτωση που τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα δεν συμφωνούν με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη, κατ' αρχήν προσδιορίζονται τα καθαρά κέρδη που αναλογούν επί της διαφοράς των ακαθάριστων εσόδων λόγω της έλλειψης της προαναφερόμενης συμφωνίας με τη χρήση του Μ.Σ.Κ.Κ. όπως αυτός περιγράφηκε στις προηγούμενες ενότητες και περαιτέρω, το προκύπτον ποσό προστίθεται στα προσδιοριζόμενα από τον έλεγχο καθαρά κέρδη βάσει των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων και το άθροισμα που προκύπτει αποτελεί το σύνολο των καθαρών κερδών.

Συνεπώς, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται ανάλογα με το χαρακτηρισμό επί του κύρους των βιβλίων και των στοιχείων κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Επαρκή, Ανεπαρκή, Ανακριβή βιβλία και στοιχεία, Έλλειψη συμφωνίας των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη.)

Τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με βάση τις κατά περίπτωση οικείες διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, λαμβανομένων υπόψη των παραπάνω ακαθάριστων εσόδων.

7.2.3.1.6 Έλεγχος Λοιπών Φορολογικών Αντικειμένων

1. Οι λοιπές φορολογίες ελέγχονται συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος.
2. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις φορολογίες αυτές εφαρμόζονται οι κατά περίπτωση οικείες διατάξεις. Τα ακαθάριστα έσοδα που δηλώθηκαν ή αυτά που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή αυτά που προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

3. Ειδικά στο Φ.Π.Α., γίνεται υποχρεωτικός έλεγχος:

- α. Αν τα δεδομένα των βιβλίων συμφωνούν με τα αντίστοιχα ποσά της εκκαθαριστικής δήλωσης της οικείας διαχειριστικής περιόδου. Ελέγχονται επίσης και οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων
- β. Αν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και προϋποθέσεις στις περιπτώσεις έκπτωσης επί του τζίρου και στα ειδικά καθεστώτα Φ.Π.Α.
- γ. Αν για δαπάνες εκτέθηκε ο αναλογών Φ.Π.Α., χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

δ. Αν για δαπάνες αξίας μεγαλύτερης των 300 ευρώ προκειμένου για ελεύθερους επαγγελματίες, των 700 ευρώ προκειμένου για βιβλία Α' και Β' κατηγορίας, των 1000 ευρώ προκειμένου για βιβλία Γ' κατηγορίας και ακαθάριστα έσοδα έως 1.500.000 ευρώ, των 2000 ευρώ προκειμένου για βιβλία Γ' κατηγορίας και ακαθάριστα έσοδα πάνω από 1.500.000 και έως 9.000.000 ευρώ και των 5.000 ευρώ για βιβλία Γ' κατηγορίας και ακαθάριστα έσοδα άνω των 9.000.000 ευρώ για τις οποίες έχει εκπεσθεί Φ.Π.Α. υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται για αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.

ε. Αν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα, λόγω παραγραφής του κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

στ. Αν διενεργήθηκε διακανονισμός παγίων στοιχείων εφόσον υπάρχει υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α.

ζ. Αν διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (Pro-rata) εφόσον υπάρχει υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α.

η. Προκειμένου για απαλλασσόμενες πωλήσεις αν έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες διαδικασίες και υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά.

θ. Αν επί πωλήσεων αγαθών σε περιοχές με μειωμένους συντελεστές πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις και τις σχετικές εγκυκλίους, για φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 3000 ευρώ.

4. Για τις λοιπές φορολογίες εφαρμόζονται τα οριζόμενα στις προαναφερόμενες παραγράφους 1 και 2 και ελέγχονται ακόμα τα εξής:

α. Επί βιβλίων Γ' κατηγορίας ή κίνηση των δοσοληπτικών λογαριασμών 33.07, 33.08, 33.09 και 33.10, καθώς και του λογαριασμού 53.14 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

β. Η ορθή παρακράτηση και απόδοση των κατά περίπτωση παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων τελών και εισφορών.

γ. Χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ επί της αξίας των εργολαβικών αντιπαροχής.

δ. Ο Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.).

7.2.3.1.7 Αποτελέσματα Ελέγχου της ΠΟΛ.1072/2011

Οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με βάση τις επαληθεύσεις της ΠΟΛ.1072/2011 καθώς και του Κ.Β.Σ., περιλαμβάνονται για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις σε ειδικό σημείωμα ελέγχου. Στο σημείωμα αυτό, το οποίο επέχει και θέση κλήσης προς ακρόαση κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, αναγράφεται και η κρίση επί του κύρους των βιβλίων καθώς και το πόρισμα του ελέγχου περί του ύψους των αγορών ή των ακαθάριστων εσόδων, κατά περίπτωση, καθώς και των καθαρών κερδών, για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Ανάλογα ειδικά σημειώματα συντάσσονται και για κάθε μια χωριστά από τις λοιπές φορολογίες, με σχετική μνεία αυτών στο ειδικό σημείωμα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Τα ειδικά σημειώματα ελέγχου υπογράφονται, ελέγχονται και θεωρούνται από τα αρμόδια για αυτό όργανα και στη συνέχεια, εφόσον περιέχουν διαπιστώσεις φορολογικών διαφορών, επιδίδονται με ευθύνη των ελεγκτών στον υπόχρεο, συντασσόμενης σχετικής πράξης επίδοσης επί του σώματος αυτών. Σε περίπτωση που από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν προκύψουν διαφορές για κανένα φορολογικό αντικείμενο, αυτό γνωστοποιείται στον επιτηδευματία με απλή ταχυδρομική επιστολή.

Για παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί από άλλους ελέγχους για τις οποίες δεν έχει κινηθεί η διαδικασία επιβολής προστίμου, εκδίδονται οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις, τηρουμένης, εφόσον συντρέχει περίπτωση, της διαδικασίας επίδοσης κλήσης προς ακρόαση, οι οποίες και επιδίδονται στον υπόχρεο μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και τα ειδικά σημειώματα της προηγούμενης παραγράφου.

7.2.3.1.8 Επίλυση φορολογικών διαφορών υποθέσεων που υπάγονται στον τρόπο ελέγχου της απόφασης.

Η περαίωση των υποθέσεων που ελέγχονται με την ΠΟΛ.1072/2011 μπορεί να γίνει και για μερικές μόνο από τις ελεγχόμενες χρήσεις, υποχρεωτικά όμως συνεχόμενες και με αφετηρία την παλαιότερη ανέλεγκτη χρήση. Προϋπόθεση περαίωσης, σε κάθε περίπτωση, είναι η επίλυση όλων ανεξαιρέτως των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο για κάθε χρήση, καθώς και η ταυτόχρονη επίλυση των τυχόν εκκρεμών φορολογικών διαφορών από καταλογιστικές πράξεις που αφορούν την ίδια χρήση.

7.2.3.1.9 Ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των φόρων

Με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1072/2011 καθορίζεται και ο τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων που αφορούν τις υποθέσεις που περαιώνονται και τις φορολογικές διαφορές που επιλύονται με αυτήν.

Για τις υποθέσεις, για τις οποίες επέρχεται διοικητική επίλυση όλων ανεξαιρέτως των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο, επί των ποσών φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων που προκύπτουν από την επίλυση των διαφορών, καταβάλλεται συγχρόνως με την επίλυση των διαφορών ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις Δ.Ο.Υ. ημερών το προβλεπόμενο ανά πράξη ποσό ανατρεπόμενης της επιτευχθείσας επίλυσης της διαφοράς σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης καταβολής. Η μη εμπρόθεσμη καταβολή του ως ποσού έστω και για μία καταλογιστική πράξη για την οποία επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς, επιφέρει την ανατροπή της περαίωσης όλων των φορολογικών αντικειμένων της χρήσης αυτής.

Τα υπόλοιπα ποσά, ανεξάρτητα από το είδος της φορολογίας, βεβαιώνονται και καταβάλλονται ανάλογα με το ύψος του συνολικού ποσού της για όλες τις φορολογίες οφειλής για όλες τις χρήσεις για τις οποίες επήλθε επίλυση όλων των φορολογικών διαφορών.

7.2.3.2 Ελεγκτικές Επαληθεύσεις με την ΠΟΛ.1037/2005

Όπως αναφέρθηκε και στην προηγούμενη ενότητα, όπου παρουσιάστηκε ο τρόπος ελέγχου βάσει της ΠΟΛ.1072/2011, και οι υπαγόμενες υποθέσεις που ελέγχονται με τον τρόπο αυτό, όλες οι υπόλοιπες (πλην των ειδικών περιπτώσεων που αναφέρθηκαν) υπάγονται στον τακτικό έλεγχο βάσει της ΠΟΛ.1037/2005 η οποία θεωρείται πληρέστερη ως προς τις επαληθεύσεις της.

Το Πρόγραμμα Ελέγχου και οι επαληθεύσεις της ΠΟΛ.1037/2005 παρουσιάζονται συνοπτικά με τη μορφή πινάκων στις επόμενες σελίδες:

7.2.3.2.1 Γενικές Επαληθεύσεις³³

Κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων, ανεξάρτητα από το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων, ελέγχονται και διαπιστώνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα εξής:

Επαληθεύσεις βάσει στοιχείων επιτηδευματία.

³³ Άρθρο 2 της ΠΟΛ.1037/2005

1. Αν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ (ή τον ΚΦΑΣ), για το κεντρικό και τα υποκαταστήματα.
2. Αν τα τηρηθέντα βιβλία του κεντρικού και των υποκαταστημάτων, συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων, τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ (ή τον ΚΦΑΣ).
3. Αν για τις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε. - Ε.Ε.), τις Ε.Π.Ε. και τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπάρχει νόμιμο συστατικό έγγραφο και στη συνέχεια οι τυχόν τροποποιήσεις καλύπτονται νομότυπα.
4. Αν για τις κοινοπραξίες των επιτηδευματιών υπάρχει κατάθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της σχετικής έγγραφης συμφωνίας πριν από την έναρξη των εργασιών τους και αν τηρήθηκαν οι λοιπές προϋποθέσεις που προβλέπονται από την παρ. 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ.
5. Επαλήθευση του ύψους των ακαθάριστων εσόδων με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων:
 - Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία, των λιανικών πωλήσεων από τα αθροίσματα «Ζ» των φορολογικών ταμειακών μηχανών, των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, των χονδρικών πωλήσεων από τα οικεία τιμολόγια πώλησης και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.
 - Επαλήθευση της έκδοσης αντίστοιχων τιμολογίων πώλησης ή αποδείξεων λιανικής πώλησης και γενικώς φορολογικών στοιχείων αξίας για τα εκδοθέντα δελτία αποστολής ως και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά, για διάστημα οπωσδήποτε είκοσι (20) ημερών αν πρόκειται για μη τηρούντες βιβλία ή για βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας του ΚΒΣ και δέκα (10) ημερών αν πρόκειται για βιβλία Γ΄ κατηγορίας κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.
 - Επαλήθευση των επιστροφών και εκπτώσεων εάν καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά, για διάστημα οπωσδήποτε ενός μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.
 - Επαλήθευση της έκδοσης αντίστοιχων στοιχείων εσόδων σε σχέση με τις καταχωρήσεις στα πρόσθετα βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με το άρθρο 10 του ΚΒΣ, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

- Σε περίπτωση που τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα, επαλήθευση των αθροίσεων εσόδων, για διάστημα οπωσδήποτε δύο (2) μηνών κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

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

- Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία με βάση τα τιμολόγια και τις διασαφήσεις εισαγωγής, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.
- Επαλήθευση των επιστροφών, εκπτώσεων και ειδικών εξόδων αγορών, εάν καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.
- Επαλήθευση των αγορών με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία δελτία αποστολής ή και τυχόν φορτωτικές, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.
- Σε περίπτωση που τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα, επαλήθευση των αθροίσεων αγορών, για διάστημα οπωσδήποτε δύο (2) μηνών κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

7. Αν για τις παραγωγικές επενδύσεις και αφορολόγητες κρατήσεις των αναπτυξιακών νόμων έχουν εφαρμοσθεί οι κείμενες διατάξεις.

8. Αν υφίστανται υπερτιμολογήσεις – υποτιμολογήσεις.

9. Αν εφαρμόστηκαν οι ισχύουσες διατάξεις για την αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων, όπου αυτό προβλέπεται.

10. Σε περίπτωση που από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις των περιπτώσεων 5 και 6 προκύψουν διαφορές, ο έλεγχος επεκτείνεται σε όλη τη διαχειριστική περίοδο.

Επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων

1. Αν υπάρχουν παραβάσεις ή άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία προκύπτει φοροδιαφυγή ή επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

2. Αξιοποίηση τυχόν στοιχείων ελεγκτικών επαληθεύσεων ή διασταυρώσεων που αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ., δελτίων πληροφοριών, καταστάσεων της Γ.Γ.Π.Σ. και λοιπών στοιχείων από Οργανισμούς, Τράπεζες, Συνεταιριστικές Οργανώσεις και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.

Έλεγχος έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων

1. Αξιοποίηση στοιχείων, καταστάσεων και πληροφοριών, για εκδότες πλαστών ή εικονικών καθώς και λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων, έλεγχος μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του ΚΒΣ μεμονωμένων αγορών ή δαπανών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας από προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές, καθώς και έλεγχος των φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερα αυτών με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευσή τους, με ιδιαίτερη έμφαση στον έλεγχο της θεώρησής τους και της ορθής έκδοσής τους κατά τις ισχύουσες διατάξεις του Π.Δ. 186/1992.
2. Έλεγχος του τρόπου διακίνησης των αγαθών και έκδοσης των προβλεπόμενων στοιχείων διακίνησης και μεταφοράς (δελτία αποστολής, φορτωτικές), διασταυρωτικές επαληθεύσεις των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων με τα αντίστοιχα στελέχη δειγματοληπτικά, καθώς και έλεγχος δυνατότητας παραγωγής, αποθήκευσης και διακίνησης αγαθών που περιγράφονται στα μεγάλης ιδίως αξίας φορολογικά στοιχεία και ύπαρξης ανάλογων επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων ή εξοπλισμού.
3. Ειδικά επί επιχειρήσεων που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ζητούνται, αξιολογούνται και ελέγχονται στοιχεία του Τμήματος Δ' (Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών) της Διεύθυνσης 14ης ΦΠΑ, σχετικά με την εγκυρότητα των ΑΦΜ/ΦΠΑ κοινοτικών εμπόρων και τις αξίες των ενδοκοινοτικών συναλλαγών που διενεργήθηκαν.

7.2.3.2.2 Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις³⁴

Σε κάθε κατηγορία βιβλίων διενεργούνται υποχρεωτικά και οι πιο κάτω τουλάχιστον ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις:

Στα βιβλία πρώτης Α' κατηγορίας

1. Επαλήθευση των αθροίσεων του βιβλίου αγορών, για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.
2. Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης της αξίας των ληφθέντων στοιχείων αγορών και δαπανών στο βιβλίο αγορών, για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.
3. Διαπίστωση της κανονικής μεταφοράς του συνόλου των αγορών και δαπανών στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

³⁴ Άρθρο 3 της ΠΟΛ.1037/2005

Στα βιβλία δεύτερης Β' κατηγορίας (Απλογραφικά)

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

Στα βιβλία τρίτης Γ' κατηγορίας (Διπλογραφικά)

1. Έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, για διάστημα οπωσδήποτε δέκα (10) ημερών κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των εκκρεμών διαχειριστικών περιόδων και πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε άλλης ελεγκτικής επαλήθευσης, διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιογράφων κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004.
2. Εάν στον τόπο τήρησης των βιβλίων υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται από την επιχείρηση βιβλίο Αποθήκης, διενεργείται κατά την πρώτη επίσης ημέρα του ελέγχου ποσοτική καταμέτρηση σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη και αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης.
3. Επαλήθευση αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου Αποθήκης, επιλεκτικά για τρία είδη με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.
4. Πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς.
5. Έλεγχος της ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου, επιλεκτικά σε δύο τουλάχιστον είδη, με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, για κάθε αποθηκευτικό χώρο, εφόσον τηρείται πλήρης αποθήκη και σε ένα τουλάχιστον είδος στις λοιπές περιπτώσεις. Σε περίπτωση διαπίστωσης διαφορών, ο έλεγχος επεκτείνεται και σε περισσότερα είδη.
6. Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, έλεγχος των αθροίσεων εσόδων - αμοιβών και δαπανών για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.
7. Έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τις 300.000 δραχμές ή τα 881 ευρώ. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας, καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994. Επίσης, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού τα έξοδα και οι δαπάνες των λογαριασμών 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού», 63 «φόροι-τέλη» και 68 «προβλέψεις

εκμεταλλεύσεως» του Ε.Γ.Λ.Σ. και οι αποσβέσεις παγίων και επισφαλών απαιτήσεων.

8. Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, ο έλεγχος των δαπανών διενεργείται για όλες γενικά τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού. Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στη διαπίστωση τυχόν εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δαπανών που στην πραγματικότητα δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή δαπανών που δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά.
9. Έλεγχος αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι κείμενες κατά περίπτωση διατάξεις.
10. Επαλήθευση στους λογαριασμούς "Γενικής Εκμετάλλευσης" και "Αποτελεσμάτων Χρήσης" της ορθής καταχώρησης των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών από το Γενικό και τα Αναλυτικά Καθολικά, καθώς και διαπίστωση τυχόν καταχώρησης σε αυτούς ποσών από μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς ή προβλέψεων μη εκπεστέων ή αντιλογισμών.
11. Στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις έχουν ελεγχθεί από ορκωτούς ελεγκτές και γενικά αναγνωρισμένες ελεγκτικές εταιρείες, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμούνται οι παρατηρήσεις που αναφέρονται στα σχετικά πιστοποιητικά και στις τυχόν εκθέσεις ελέγχου.
12. Επί επιχειρήσεων που τηρούν βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ελέγχεται σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο αν για δύο τουλάχιστον από τα παραγόμενα είδη, επιλεκτικά με βάση τη συνολική ποσότητα ή αξία, υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής, καθώς και αν σε κάποιο από τα παραγόμενα είδη υπάρχει αδικαιολόγητα μεγάλη φύρα.

Στους επιτηδευματίες που δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων

1. Έλεγχος αν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων.
2. Έλεγχος των δικαιολογητικών των αγορών και των δαπανών καθώς και της ορθής μεταφοράς αυτών στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος

7.2.3.2.3 Πρόσθετες Ελεγκτικές Επαληθεύσεις³⁵

Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που αναφέρθηκαν παραπάνω, μπορεί να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά.

³⁵ Άρθρο 4 της ΠΟΛ1037/2005

7.2.3.2.4 Έλεγχος Λοιπών Φορολογικών αντικειμένων³⁶

Οι λοιπές φορολογίες ελέγχονται συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις φορολογίες αυτές διενεργούνται οι απαραίτητες κατά περίπτωση επαληθεύσεις και εφαρμόζονται οι οικείες ανά φορολογία διατάξεις. Τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ειδικά στη φορολογία Φ.Π.Α. γίνεται υποχρεωτικά έλεγχος τουλάχιστον για τα εξής:

- Αν μεταφέρθηκαν σωστά τα δεδομένα των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. Ελέγχονται επίσης και οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καθώς και οι δηλώσεις INTRASTAT, όπου συντρέχει περίπτωση.
- Αν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και προϋποθέσεις στις περιπτώσεις έκπτωσης επί του τζίρου και στα ειδικά καθεστώτα ΦΠΑ.
- Αν για δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000³⁷ ποσού άνω των 50.000 δραχμών ή των 147,00€, εκπέσθηκε ο αναλογών ΦΠΑ, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.
- Αν για δαπάνες αξίας μεγαλύτερης των 100.000 δραχμών ή των 294,00€, προκειμένου για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας και των 300.000 δραχμών ή των 881,00€, προκειμένου για βιβλία Γ' κατηγορίας, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ΦΠΑ, υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ.
- Αν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα λόγω παραγραφής ή άλλου λόγου.
- Αν διενεργήθηκε διακανονισμός εμπορεύσιμων ή παγίων στοιχείων εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000³⁸.
- Αν διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (Pro-rata) εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000³⁹.
- Αν εφαρμόστηκαν οι ορθοί συντελεστές ΦΠΑ εκροών και εισροών και προκειμένου για απαλλασσόμενες πωλήσεις αν έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες διαδικασίες και υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά.

³⁶ Άρθρο 5 της ΠΟΛ1037/2005

³⁷ Άρθρο 23 του ν. 1642/1986

³⁸ Άρθρο 26 του ν. 1642/1986

³⁹ Άρθρο 24 του ν. 1642/1986

- Αν επί πωλήσεων αγαθών με προορισμό περιοχές με μειωμένους συντελεστές πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις και τις σχετικές εγκυκλίους, για φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 500.000 δραχμών ή των 1468,00€.
- Αν έγινε μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ.
- Αν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που εμφανίζονται από την επιχείρηση όντως πραγματοποιήθηκαν και αν είναι νόμιμα τα οικεία εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Και στον έλεγχο φορολογίας ΦΠΑ πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, μπορεί να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο.

7.2.3.3 Έλεγχος με την ΠΟΛ 1038/3.2.2011

Ειδικά όσον αφορά τα διπλογραφικά βιβλία (πρώην Γ' κατηγορία βιβλίων), για διαχειριστικές χρήσεις που κλείνουν την 30/06/2011 και μετά, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1038/2012⁴⁰, εφαρμόζεται ως προς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις το Παράρτημα ΙΙΙ της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011, (οι διατάξεις τις οποίες αφορούν το Φορολογικό Πιστοποιητικό και αναλύονται εκτενώς σε επόμενη ενότητα της παρούσας εργασίας). Το Παράρτημα ΙΙΙ ορίζει ότι ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων αντικειμένων, που προσδιορίζονται στο ειδικό πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), αναβαθμίζεται δε σε ετήσια βάση και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

⁴⁰ ΠΟΛ.1038/3.2.2012 «Πρόγραμμα ελέγχου επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ και κλείνουν ισολογισμό από 30/6/2011 και μετά» (ΦΕΚ Β' 431/23-02-2012)

8. Δικαιώματα και Υποχρεώσεις Ελεγχόμενων και Ελεγκτών πριν και μετά τον Ν.4174/2013.

8.1 Διατάξεις για τα Δικαιώματα Ελεγχόμενων και Ελεγκτών μέχρι τον Ν. 4174/2013.

Με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 3610/2007 προβλέπεται η έκδοση από το Υπουργείο Οικονομικών εγχειριδίου το οποίο περιλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των φορολογουμένων, καθώς και των ελεγκτών σχετικά με τον φορολογικό έλεγχο. Το εγχειρίδιο αυτό επιδίδεται από τον ελεγκτή στο ελεγχόμενο την 1^η μέρα του ελέγχου και δεν αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο της ελεγκτικής διαδικασίας αλλά έχει αποκλειστικά ενημερωτικό χαρακτήρα.

Σύμφωνα με το εγχειρίδιο αυτό και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις πριν από την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις φορολογουμένων και ελεγκτών που προέκυπταν, περιελάμβαναν τα εξής:

Δικαιώματα φορολογουμένων.

Ο φορολογούμενος στο πλαίσιο του ελέγχου δικαιούται :

- Να λαμβάνει γνώση της εντολής ελέγχου, αντίγραφο της οποίας επιδίδεται σ' αυτόν από τον ελεγκτή κατά την πρώτη ημέρα επίσκεψής του στην επιχείρηση.
- Να λαμβάνει με δαπάνες του αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων.
- Να λαμβάνει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου με την κοινοποίηση σ' αυτόν των οικείων καταλογιστικών πράξεων και εκθέσεων ελέγχου.

Υποχρεώσεις φορολογουμένων.

Ο φορολογούμενος στο πλαίσιο του ελέγχου υποχρεούται :

- Να επιδεικνύει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.
- Να παραδίδει σε εύλογο χρόνο κάθε στοιχείο και να παρέχει κάθε ζητούμενη πληροφορία στον έλεγχο.
- Να διευκολύνει τον έλεγχο και να μην προβάλλει προσκόμματα.

Δικαιώματα ελεγκτών.

Ο ελεγκτής στο πλαίσιο του ελέγχου δικαιούται :

- Να ενεργεί έλεγχο οποιαδήποτε εργάσιμη ώρα για την επιχείρηση.
- Να ενεργεί οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση κρίνεται αναγκαία και να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. ή από άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από το φορολογούμενο.
- Να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, στοιχείου ή εγγράφου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.
- Να κατάσχει ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα ή να παραλαμβάνει επίσημα βιβλία και στοιχεία. Στις περιπτώσεις που κατάσχονται ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα, επιτρέπεται η κατάσχεση και των επίσημων βιβλίων και στοιχείων.
- Να ζητά από τον ελεγχόμενο φορολογούμενο να δίδει κάθε αναγκαία διευκρίνιση και κάθε χρήσιμο στοιχείο για τη διεξαγωγή του ελέγχου.
- Να ζητά από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες, τις ιδιωτικές επιχειρήσεις και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κλπ. οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του.
- Να λαμβάνει γνώση στοιχείων που καλύπτονται από το τραπεζικό απόρρητο, με άρση αυτού για τη διευκόλυνση του ελέγχου, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται στο νόμο.
- Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητά από αυτό να παράσχει εγγράφως πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του.
- Να ενεργεί διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματιών αρμοδιότητας άλλης ελεγκτικής αρχής που έχουν την έδρα τους στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία που ελέγχει.

Υποχρεώσεις ελεγκτών

Ο ελεγκτής στο πλαίσιο του ελέγχου υποχρεούται :

- Να δείχνει στο φορολογούμενο κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν την έναρξη αυτού, την υπηρεσιακή ή αστυνομική του ταυτότητα και να του επιδίδει αντίγραφο της εντολής ελέγχου.
- Να είναι ευγενής απέναντι στο φορολογούμενο και αντικειμενικός στην κρίση του.
- Να συντάσσει και να επιδίδει έκθεση κατάσχεσης σε περίπτωση κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων ή ταυτόχρονης κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων και επίσημων βιβλίων και στοιχείων. Επίσης,

να συντάσσει και να παραδίδει απόδειξη παραλαβής στις περιπτώσεις παραλαβής μόνο επίσημων βιβλίων και στοιχείων.

- Να παραδίδει τα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα στον αρμόδιο Προϊστάμενο, ο οποίος, εφ' όσον με αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.
- Να συντάσσει μετά το πέρας του ελέγχου σχετική έκθεση ελέγχου με τις τυχόν διαπιστωθείσες παραλείψεις, η οποία αφού θεωρηθεί από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής ή άλλο αρμόδιο προς τούτο όργανο, κοινοποιείται μαζί με τις οικείες καταλογιστικές πράξεις στο φορολογούμενο κατά τις ισχύουσες διατάξεις.
- Να διαφυλάσσει το φορολογικό απόρρητο.

8.2 Δικαιώματα Ελεγχόμενων και Ελεγκτών με τον Ν.4174/2013.

Αντίστοιχα τα δικαιώματα και υποχρεώσεις ελεγχόμενων και ελεγκτών σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας περιλαμβάνουν τα εξής:

Δικαιώματα Ελεγκτή

Σύμφωνα με το άρθρο 24 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα δικαιώματα του ελεγκτή καθώς :

Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα :

- Να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων.
- Να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος .
- Να θέτει ερωτήματα, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.
- Να αποκτά πρόσβαση σε οποιαδήποτε φυλασσόμενα αρχεία, καθώς και στα λογιστικά προγράμματα και τις πληροφορίες που έχουν καταχωριστεί σε αυτά.
- Να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.
- Να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.
-

Υποχρεώσεις Ελεγκτή.

Στα άρθρα 25 και 28 του Ν.4174/2013 ορίζονται αντίστοιχα οι υποχρεώσεις των ελεγκτών και τη διάρκεια του Επιτόπιου φορολογικού ελέγχου ως εξής:

- Ο ελεγκτής πρέπει να φέρει έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία περιλαμβάνει τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου τα στοιχεία του ελεγχόμενου κ.λπ..
- Να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.
- Να διενεργεί τον έλεγχο κατά το επίσημο ωράριο λειτουργίας της Φορολογικής Διοίκησης, εκτός εάν απαιτείται αλλιώς από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου.
- Να γνωστοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου.

Δικαιώματα Ελεγχόμενου

Στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται και τα δικαιώματα του φορολογούμενου:

Ο φορολογούμενος δύναται:

- Να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.
- Να διατυπώνει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή της έγγραφης γνωστοποίησης.
- Να του γνωστοποιείται το είδος η διάρκεια και λοιπά στοιχεία προσδιοριστικά του ελέγχου.

Υποχρεώσεις Ελεγχόμενου.

Τα άρθρα 24 και 25 του Κ.Φ.Δ. ορίζουν τις κάτωθι υποχρεώσεις για τον ελεγχόμενο:

Ο φορολογούμενος υποχρεούται:

- Να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου.

- Να επιδεικνύει τα ζητούμενα βιβλία στοιχεία και έγγραφα.
- Να απαντά σε ερωτήσεις σχετικές του ελέγχου.

9. Οι αλλαγές στα Πρόστιμα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και συγκεκριμένα με τις διατάξεις των άρθρων 19,31 και 53-62 προβλέπονται νέα αυστηρότερα πρόστιμα ενώ προβλέφθηκε η διάκριση των παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, σε διαδικαστικές και σε έχουσες ως σκοπό τη φοροδιαφυγή και ορίστηκαν τα σχετικά πρόστιμα.

Το άρθρο 54, ορίζει τις διαδικαστικές παραβάσεις οι οποίες είναι οι εξής:

ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ
Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη ή ελλιπής δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης ή δήλωσης παρακράτησης φόρου
Μη συμμόρφωση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφορίας ή στοιχείου
Μη συνεργασία στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου
Μη γνωστοποίηση στη φορολογική διοίκηση του διορισμού του φορολογικού εκπροσώπου
Μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγραφή στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές
Μη συμμόρφωση με υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τον ΚΦΔ

Τα πρόστιμα που προβλέπονται για τις διαδικαστικές παραβάσεις είναι τα εξής :

ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ	
Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή δήλωσης με μη υποχρέωση καταβολής φόρου, ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων.	100,00€
Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης, ή δήλωσης παρακρατούμενων φόρων ή Μη συμμόρφωση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφορίας ή στοιχείου για <u>ΜΗ Υπόχρεους τήρησης βιβλίων</u> .	100,00€

Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης, ή δήλωσης παρακρατούμενων φόρων ή Μη συμμόρφωση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφορίας ή στοιχείου ή Μη γνωστοποίηση στη φορολογική διοίκηση του διορισμού του φορολογικού εκπροσώπου ή Μη έκδοση ή ανακριβής Έκδοση φορολογικών στοιχείων για <u>Υπόχρεους Απλογραφικής Τήρησης Βιβλίων</u> .	250,00€ (με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων 30.000€ ανά φορολογικό έλεγχο στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων.)
Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης, ή δήλωσης παρακρατούμενων φόρων ή Μη συμμόρφωση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφορίας ή στοιχείου ή Μη γνωστοποίηση στη φορολογική διοίκηση του διορισμού του φορολογικού εκπροσώπου ή Μη έκδοση ή ανακριβής Έκδοση φορολογικών στοιχείων για <u>Υπόχρεους Διπλογραφικής Τήρησης Βιβλίων</u> .	500,00€ (με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων 30.000€ ανά φορολογικό έλεγχο στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων.)
Μη συνεργασία στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου ή Μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγραφή στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές ή Μη συμμόρφωση με υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τον ΚΦΔ	2.500,00€
Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης.(1 ^η υποτροπή)	Διπλάσιο
Σε κάθε επόμενη ίδια παράβασης (2 ^η και επόμενες υποτροπές εντός πενταετίας από την αρχική)	Τετραπλάσιο

Πέραν των ανωτέρω διαδικαστικών παραβάσεων:

1. Σύμφωνα με το άρθρο 59 του ΚΦΔ, ο υπόχρεος απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου, ο οποίος δεν απέδωσε το φόρο αυτόν εντός της νόμιμης προθεσμίας προς πληρωμή, υπόκειται σε πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε .
2. Σύμφωνα με το άρθρο 53, επί της εκπρόθεσμης πληρωμής του φόρου της δήλωσης επιβάλλεται τόκος επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.
3. Σύμφωνα με το άρθρο 57, επί της εκπρόθεσμης πληρωμής του φόρου της δήλωσης επιβάλλεται πρόστιμο αν δεν καταβληθεί το αργότερο, εντός δυο μηνών από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας καταβολής ίσο με ποσοστό 10% του φόρου που

δεν καταβλήθηκε εμπρόθεσμα. Μετά την πάροδο ενός έτους από την λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής το ποσοστό ανέρχεται στο 20% του φόρου. Μετά την πάροδο δύο (2) ετών το ποσοστό ανέρχεται σε 30% του φόρου.

4. Σύμφωνα με το άρθρο 58, αν μετά από φορολογικό έλεγχο προκύψει ότι το ποσό του φόρου με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: 10% του ποσού της διαφοράς, εάν το ποσό ανέρχεται από 5% έως 20% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, 30% του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το 20% του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης, 100% του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου.

Αντίστοιχα ορίζονται ρητά ως παραβάσεις φοροδιαφυγής οι εξής :

- Η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος (τουλάχιστον 10.000€, ανά φορολογικό έτος, για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον 60.000€ ανά φορολογικό έτος για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων).
- Η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών, (τουλάχιστον 10.000€, για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον 60.000€, για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων).
- Η είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων από τη Φορολογική Διοίκηση μετά από παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων.
- Η απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο ή συνθέτουν το αντικείμενο του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ποσού φόρου τουλάχιστον 5.000,00€).
- Η απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο ή συνθέτουν το αντικείμενο του ειδικού φόρου ακινήτων με μη υποβολή ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή του ειδικού φόρου ακινήτων.

- Η απόκρυψη οποιασδήποτε φορολογητέας ύλης με μη υποβολή ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή οποιουδήποτε άλλου φόρου εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα τουλάχιστον πέντε χιλιάδων 5.000,00€ ανά φορολογικό έτος ή ανά φορολογική υπόθεση.
- Η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.
- Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών.
- Η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αποκρυβείσα αξία ανέρχεται τουλάχιστον σε 5.000,00€.

Ειδικά για τις παραβάσεις που σχετίζονται με την έκδοση και λήψη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων καθορίζονται τα πρόστιμα επί αυτών ως εξής:

Παράβαση	Πρόστιμο
Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευση φορολογικών στοιχείων.	100% της αξίας του στοιχείου.
Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών.	50% της αξίας του στοιχείου
Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών στοιχείων με αξία μερικώς εικονική.	Επιβολή προστίμου για το μέρος της εικονικής αξίας
Αδύνατος προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας	25% της αξίας του στοιχείου
Λήψη εικονικού στοιχείου εφόσον η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη	25% της αξίας του στοιχείου
Λήψη εικονικού στοιχείου εφόσον η λήψη του δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου έτους.	15% της αξίας του στοιχείου
Εικονικότητα του στοιχείου που αφορά στο χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αφορά σε άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή, και η έκδοσή του δεν επιφέρει απώλεια εσόδων	500€ ανά εικονικό στοιχείο και ανώτατο πρόστιμο 50.000€ ανά φορολογικό έτος (πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου)
Διενέργεια έκπτωσης φόρου εισροών ή λήψη επιστροφής λόγω λήψης νοθευμένου φορολογικού στοιχείου ή μη απόδοση	50% του φόρου που εξέπεσε ή που έλαβε ως επιστροφή ή του μη αποδοθέντος φόρου, ανεξάρτητα από το εάν προκύπτει φόρος για

φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία	καταβολή
Η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αποκρυβείσα αξία ανέρχεται τουλάχιστον σε 5.000,00€.	40% της αξίας της αποκρυβείσας συναλλαγής και ελάχιστο πρόστιμο 2.500€.

10. Αποτελέσματα του Ελέγχου.

Η διαδικασία των φορολογικών ελέγχων ολοκληρώνεται με την έκδοση της καταλογιστικής πράξης του φόρου ή του προστίμου. Πρόκειται για ατομικές εκτελεστές διοικητικές πράξεις με τις οποίες καταλογίζεται σε βάρος ορισμένου φυσικού ή νομικού προσώπου ο οφειλόμενος φόρος ή αλλιώς, βεβαιώνεται το φορολογικό χρέος του συγκεκριμένου υπόχρεου.

Οι καταλογιστικές πράξεις φόρου εκδίδονται με βάση τα πορίσματα των φορολογικών ελέγχων. Το στάδιο αυτό της φορολογικής διαδικασίας ταυτίζεται με τη βεβαίωση του φόρου εν ευρεία έννοια (φορολογική βεβαίωση) και πρέπει να διακρίνεται από τη βεβαίωση εν στενή έννοια, δηλαδή την ταμειακή βεβαίωση του φόρου ως δημόσιου εσόδου. Στις καταλογιστικές πράξεις πρέπει να προσδιορίζεται η φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη, ο αριθμός και η ημερομηνία καταχώρησής της στα οικεία βιβλία μεταγραφής φύλλων ελέγχου της φορολογικής αρχής, ο υπόχρεος, το οικονομικό έτος και το διαχειριστικό έτος στο οποίο αφορά, το ποσό της φορολογητέας ύλης (αναλυτικά τα ποσά της δήλωσης και του ελέγχου), ο φόρος που αναλογεί και οι τυχόν πρόσθετες επιβαρύνσεις.

10.1 Πράξεις Καταλογισμού Φόρων και Προστίμων πριν την εφαρμογή του Κ.Φ.Δ.

Οι καταλογιστικές αυτές πράξεις μέχρι πριν την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας είχαν διαφορετικές ονομασίες, ανάλογα με τις διατάξεις της νομοθεσίας βάσει της οποίας εκδίδονται, όπως «φύλλο ελέγχου» για τη φορολογία εισοδήματος φυσικού & νομικού προσώπου, «πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ» για το ΦΠΑ, «απόφαση επιβολής προστίμου» για τις παραβάσεις του ΚΒΣ κ.λπ.

Ειδικότερα, στη φορολογία εισοδήματος η έκδοση φύλλων ελέγχου προβλεπόταν στο άρθρο 68 του Ν.2238/94. Συγκεκριμένα, η διάταξη⁴¹ όριζε ότι, «με βάση τα αποτελέσματα του

⁴¹ Άρθρο 68§1^α, Ν2238/1994

ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο για αυτούς που έχουν υποβάλει δηλώσεις, όσο και για αυτούς που παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση.» Επίσης, το άρθρο 68 ΚΦΕ αναφέρει τις προϋποθέσεις έκδοσης του συμπληρωματικού και του μερικού φύλλου:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου (άρθρο 68 παρ. 2 ΚΦΕ) αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν.3728/2008 (Α'258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία.».

Το μερικό φύλλο ελέγχου προβλεπόταν σε περιπτώσεις που ο προσδιορισμός του συνολικού ποσού της φορολογητέας ύλης σε ένα φύλλο ελέγχου ήταν δυσχερής, επειδή ορισμένα αντικείμενα απαιτούσαν ειδικότερη εξέταση ή τη διενέργεια ελέγχου μέσα ή έξω από την περιφέρεια της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Σε αυτό το φύλλο ελέγχου διατυπωνόταν ρητή επιφύλαξη ότι ο προσδιορισμός της υπόλοιπης φορολογητέας ύλης θα γίνει με την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου⁴². Τα φύλλα ελέγχου κοινοποιούνταν μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου.

Στα πλαίσια του διοικητικού δικαίου γενικά, συνίσταται η δυνατότητα του φορολογούμενου, πριν από την έκδοση δυσμενούς γι' αυτόν ατομικής διοικητικής πράξης, να κληθεί, για να διατυπώσει τις απόψεις του. Το δικαίωμα αυτό, κατοχυρωμένο από το Σύνταγμα, στο άρθρο 20 παρ. 2 αυτού, ρυθμίστηκε νομοθετικά με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999).

Ειδικότερα, το άρθρο 20 παρ. 2 του ισχύοντος Συντάγματος ορίζει ότι «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Πρόκειται για ένα

⁴² Άρθρο 68§ 4 Ν.2238/94.

ατομικό δικαίωμα του πολίτη που αποτελεί ταυτόχρονα και δημοσίου δικαίου δικαίωμα. Με το άρθρο 6 του ΚΔΔ, ορίστηκε, ειδικότερα, ότι, ενώ η ακρόαση μπορεί να είναι είτε έγγραφη είτε προφορική, κατ' επιλογή του φορολογούμενου, η κλήση προς ακρόαση είναι υποχρεωτικά έγγραφη. Η πρόσκληση πρέπει να κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης και να έχει πληρότητα. Πρέπει δε να αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και ώρα ακρόασης και να ειδοποιεί το φορολογούμενο, τόσο ως προς τις προθέσεις της διοίκησης στη συγκεκριμένη υπόθεση όσο και ως προς την αιτιολογία στην οποία η επικείμενη πράξη πρόκειται να στηριχθεί.

10.2 Πράξεις Καταλογισμού Φόρων και Προστίμων μετά την εφαρμογή του Κ.Φ.Δ.

Σύμφωνα με το άρθρο 28§1 του ΚΦΔ προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό ο φορολογούμενος καλείται να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται ότι ίδιες διαδικασίες και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ,

υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

11. Έννοια Παραγραφής. Σχετικές διατάξεις πριν και μετά την εφαρμογή του Κ.Φ.Δ.

Χωρίς να υπεισέλθουμε στις λεπτομέρειες που ορίζονται για τις περιπτώσεις παραγραφής και παρατάσεων παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους ή πρόστιμα θεωρούμε σκόπιμη την απλή καταγραφή κάποιων βασικών εννοιών.

Για την έκδοση των πράξεων επιβολής φόρων - κύριων φόρων, προσαυξήσεων, προστίμων- οι φορολογικοί νόμοι τάσσουν ανατρεπτική προθεσμία, μετά την πάροδο της οποίας, οι φορολογικές αρχές δεν έχουν τη χρονική αρμοδιότητα να προβούν στην έκδοση των σχετικών πράξεων. Η προθεσμία αυτή στο φορολογικό δίκαιο, ονομάζεται «παραγραφή». Ο χρόνος της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους ή πρόστιμα ρυθμίζεται κάθε φορά από ουσιαστικούς φορολογικούς νόμους.

Σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις στη **φορολογία εισοδήματος** η κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου δε μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης (84 παρ. 1 Ν.2238/94). Υπάρχουν, όμως, και οι εξαιρετικές περιπτώσεις των παραγράφων 2 και επόμενες του άρθρου 84 του Ν.2238/94, στις οποίες η συγκεκριμένη προθεσμία μπορεί να φτάσει και τα δεκαπέντε (15) έτη.

Αντίστοιχα, οι διατάξεις του **Κώδικα Φ.Π.Α.**⁴³ (Άρθρο 57) ορίζουν ότι η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής

⁴³ Ν. 2859/7-11-2000 «Κύρωση Κώδικα Προστιθέμενης Αξίας»

από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. Κατ' εξαίρεση και υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις η παραπάνω περίοδος μπορεί να παραταθεί και να φτάσει τα δέκα έτη.

Από την άλλη μεριά, η παράγραφος 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ορίζει ότι η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αντίστοιχα οι παράγραφοι 2 και επόμενες του άρθρου 36 ορίζουν τις ιδιαίτερες περιπτώσεις όπου η προθεσμία παραγραφής μπορεί να φτάσει και τα είκοσι (20) έτη.

Στον παρακάτω πίνακα εμφανίζονται οι παραγραφείσες χρήσεις και οι επερχόμενες παραγραφές για υποθέσεις που δεν υπάγονται στις περιπτώσεις περί παράτασης παραγραφής:

ΧΡΗΣΗ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ
2000 – 2007	2001 – 2008	31-12-2013
2008	2009	31-12-2014
2009	2010	31-12-2015
2010	2011	31-12-2016
2011	2012	31-12-2017
2012	2013	31-12-2018
2013	2014	31-12-2019
2014 και επόμενα*	(Πλέον Φορολογικό Έτος:) 2014	31-12-2020 κ.ο.κ.

*Ισχύουν οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ.

12. Διαδικασία Μετά τον Έλεγχο.

Οι αλλαγές που επήλθαν με τους τελευταίους νόμους στην επίλυση των φορολογικών διαφορών, στη διαδικασία δηλαδή που ακολουθεί μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και την κοινοποίηση στο φορολογούμενο των οικείων καταλογιστικών πράξεων (φύλλα ελέγχου, αποφάσεις επιβολής προστίμου κ.λπ.) μαζί με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (σύμφωνα με τις εκάστοτε διατάξεις), είναι πολλές και σημαντικές.

Στη παρούσα ενότητα παρουσιάζεται αναλυτικά η Διαδικασία Επίλυσης Διαφορών όπως ίσχυε μέχρι την 31-7-2013, μέχρι την 31-12-2013 και μετά την 1-1-2014.

12.1 Διοικητική επίλυση της διαφοράς ενώπιον της φορολογικής αρχής.

Για τις καταλογιστικές πράξεις που εκδόθηκαν έως και την 31-7-2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 του Ν.2238/94⁴⁴, ίσχυαν τα εξής:

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και την κοινοποίηση στο φορολογούμενο των οικείων καταλογιστικών πράξεων (φύλλα ελέγχου, αποφάσεις επιβολής προστίμου κ.λπ.) μαζί με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (σύμφωνα με τις εκάστοτε διατάξεις), ο φορολογούμενος για κάθε μία από τις κοινοποιηθείσες πράξεις, μπορούσε:

1. Να υποβάλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής εφόσον αμφισβητεί την ορθότητά της πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμό) με ιδιαίτερη αίτηση ή με το δικόγραφο της τυχόν προσφυγής μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίησή της, μη συμπεριλαμβανομένου του μηνός Αυγούστου.
2. Να καταθέσει, στην ελεγκτική αρχή που εξέδωσε την πράξη, προσφυγή μέσα σε εξήντα (60) ημέρες από την κοινοποίησή της.

Ο φορολογούμενος μπορούσε, αν αμφισβητούσε την ορθότητα του φόρου που του επιβλήθηκε, να προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η πρόταση υποβαλλόταν στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου, μαζί με το δικόγραφο της προσφυγής ή με ιδιαίτερη αίτηση που κατατίθετο μέσα στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής. Αυτός που υπέβαλλε την αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς υποχρεούτο να προσκομίσει μέσα στην παραπάνω προθεσμία τα

⁴⁴ Οι διατάξεις του άρθρου 70 ίσχαν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31.7.2013, σύμφωνα με την 2β της υποπαραγράφου Α.5. της παραγράφου Α. του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013.

αποδεικτικά στοιχεία για την υποστήριξη της αίτησης του και να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του.

Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αφού λάμβανε υπόψη όλα τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, τα στοιχεία που προσκομίζονταν από το φορολογούμενο και όσα αναπτύσσονταν από αυτόν εγγράφως ή προφορικά, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο, μπορούσε, εφόσον έκρινε το αίτημα βάσιμο, να αποδεχθεί την ακύρωση του φύλλου ελέγχου ή τη διαγραφή των εισοδημάτων μερικών μόνο πηγών ή τον περιορισμό του συνόλου της φορολογητέας ύλης που αναφέρεται στο φύλλο ελέγχου ή μερικών μόνο πηγών ή της ίδιας πηγής ή του φόρου ή άλλου δικαιώματος.

Ειδικώς, όταν στο φύλλο ελέγχου περιλαμβάνονταν και εισοδήματα που προέρχονται από γεωργικές ή εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή μόνο τέτοια εισοδήματα, που προέρχονταν όμως αποκλειστικά από άσκηση επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία της Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είτε υποχρεωτικά λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων, είτε υποχρεωτικά λόγω νομικής μορφής ή προαιρετικά, εφόσον στις περιπτώσεις αυτές το ύψος των ακαθάριστων εσόδων υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) των ακαθάριστων εσόδων που απαιτούνται για την υποχρεωτική τήρηση βιβλίων και στοιχείων της τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τότε η διοικητική επίλυση της διαφοράς γινόταν από Επιτροπή που αποτελείτο από τον αρμόδιο επιθεωρητή, τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας ή τους νόμιμους αναπληρωτές τους και, ανάλογα με το είδος της δραστηριότητας της κρινόμενης υπόθεσης, από εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού ή του Οικονομικού ή του Βιοτεχνικού και Επαγγελματικού Επισκεπτηρίου ή του εμπορικού ή επαγγελματικού συλλόγου της περιοχής, στην οποία εδρεύει η αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Αν συμφωνούσαν οι απόψεις του υπόχρεου και του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ή δύο τουλάχιστον από τα μέλη της επιτροπής, κατά περίπτωση, επερχόταν επίλυση της διαφοράς με τη σύνταξη και την υπογραφή, από όλα τα μέρη που μετείχαν στη διαδικασία, πράξης επίλυσης της διαφοράς, και με την αναγραφή της γνώμης τυχόν μειοψηφήσαντος μέλους της επιτροπής.

Με την πράξη αυτή που ήταν αμετάκλητη θεωρείτο ότι η διαφορά επιλύθηκε ολικά ή μερικά, κατά περίπτωση, ανάλογα με το αποτέλεσμα που επήλθε από τη σύμπτωση των απόψεων των μερών.

Στην περίπτωση αυτή, η προσφυγή που τυχόν είχε ασκηθεί δεν παρήγαγε κανένα αποτέλεσμα ή ίσχυε μόνο για το μέρος που δεν επιλύθηκε η διαφορά.

12.2 Δικαστικός Συμβιβασμός

Ο Δικαστικός συμβιβασμός σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 71 του Ν.2238/94 είναι δυνατός σε όσες περιπτώσεις επιτρέπεται και διοικητική επίλυση της διαφοράς. Κατά τη συζήτηση που διεξάγεται επί του ακροατηρίου ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου και σε κάθε στάση της δίκης, παρουσία και των δύο μερών, κάθε διάδικος μπορεί να προτείνει την κατάργηση της φορολογικής δίκης, με την κατάθεση δήλωσης στο γραμματέα του δικαστηρίου πέντε (5) τουλάχιστον πλήρεις ημέρες πριν από τη συζήτηση. Η δήλωση αφού υπογραφεί και από το διάδικο που αποδέχθηκε την πρόταση και θεωρηθεί από αυτόν που διευθύνει τη συζήτηση, καταχωρίζεται ολόκληρη στα πρακτικά τα οποία έχουν τα αποτελέσματα αμετάκλητης απόφασης. Ύστερα από αίτηση ενός από τους διαδίκους ή αυτεπάγγελτα, το δικαστήριο αναβάλλει εφάπαξ τη συζήτηση για την πρόταση. Η δήλωση που κατατέθηκε δεν ανακαλείται, μπορεί όμως μέχρι την, μετά την αναβολή, συζήτηση ή κατά τη διάρκεια αυτής να συμπληρωθεί για να βελτιωθεί. Αν αποκρουσθεί η πρόταση από τον άλλο διάδικο, αυτή θεωρείται ως να μην έχει γίνει και συνεχίζεται η διαδικασία. Σε περίπτωση ομοδικίας η πρόταση γίνεται από κοινού από όλους τους ομοδίκους, εκτός αν το δικαστήριο έχει διατάξει το χωρισμό. Σε περίπτωση παρέμβασης δεν απαιτείται σύμπραξη αυτού που παρεμβαίνει.

12.3 Διοικητική Επίλυση Φορολογικών Διαφορών στην Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων.

Με το άρθρο 36 του Ν.3943/2011 προστέθηκε στον νόμο 2238/1994 η διαδικασία Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70Α για καταλογιστικές πράξεις που εκδόθηκαν από 31-3-2011 έως και 31-12-2013⁴⁵.

Η Επιτροπή του άρθρου 70^Α υπαγόταν στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ήταν **πενταμελής** και συγκροτείτο με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Με την ίδια απόφαση ορίζονταν οι αναπληρωτές του Προέδρου και των μελών της.

Έργο της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών ήταν η διοικητική επίλυση των μετά από έλεγχο φορολογικών διαφορών, εφόσον η αμφισβητούμενη από τον υπόχρεο διαφορά του κύριου φόρου, τέλους, ή προστίμου υπερέβαινε το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ.

⁴⁵Οι διατάξεις του άρθρου 70 Α του Κ.Φ.Ε., ισχύουν για πράξεις της φορολογικής αρχής που εκδίδονται μέχρι 31.7.2013, σύμφωνα με την περ.3 ε της υποπαρ. Α.5της παρ.Α του άρθρου πρώτου Ν.4152/2013,ΦΕΚ Α 107/9.5.2013.

Αν το ποσό της διαφοράς ήταν μικρότερο των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, ο φορολογούμενος προαιρετικά μπορούσε να καταθέσει αίτηση προς την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ., από τη στιγμή όμως που το έπραττε, καθιστούσε την επιτροπή αυτή αποκλειστικά αρμόδια για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και συνιστούσε παραίτηση του αιτούντος από προγενέστερη αίτηση που τυχόν είχε υποβάλει για τη διοικητική επίλυση αυτής ενώπιον άλλου διοικητικού οργάνου.

Εφόσον η αμφισβητούμενη διαφορά υπερέβαινε το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, η Επιτροπή ήταν αποκλειστικά αρμόδια για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και απαιτείτο, επί ποινή απαραδέκτου ασκήσεως της προσφυγής, να έχει προηγηθεί η αίτηση για υπαγωγή στη διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η οποία στην περίπτωση αυτή είχε το χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής, και η ολοκλήρωση αυτής, ανεξάρτητα από το αποτέλεσμά της.

Ο φορολογούμενος, εφόσον αμφισβητούσε την πράξη προσδιορισμού του κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή/και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που είχε εκδοθεί σε βάρος του μπορούσε να ζητήσει, με αίτησή του την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Επιτροπή.

Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς απευθυνόταν στην Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. και η υποβολή αυτής γινόταν στην υπηρεσία, που εξέδωσε την πράξη μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της. Η αίτηση έπρεπε να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο φορολογούμενος βασίζει το αίτημά του.

Η υπηρεσία στην οποία έγινε η αίτηση, τη διαβίβαζε, μαζί με το σχετικό φάκελο, στην επιτροπή, συνοδευόμενη από πράξη του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής με την οποία οριζόταν εισηγητής για την συζήτηση της υπόθεσης ενώπιον της Επιτροπής. Οι εισηγητές όφειλαν να υποβάλουν εισήγηση επαρκώς τεκμηριωμένη η οποία και να περιλαμβάνει συγκεκριμένη πρόταση για τη δυνατότητα ή μη διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Η Επιτροπή έπρεπε να εκδώσει απόφαση μέσα σε 4 μήνες ενώ εάν, εντός της προθεσμίας αυτής, δεν εκδιδόταν ή δεν κοινοποιούταν απόφαση στον φορολογούμενο, τότε θεωρείτο ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί.

Εάν η απόφαση ακύρωνε, μερικά ή ολικά, ή τροποποιούσε την πράξη της φορολογικής αρχής, αυτό έπρεπε να αιτιολογείται επαρκώς ενώ σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής η αιτιολογία μπορούσε να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Σε κάθε περίπτωση η απόφαση έπρεπε να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του φορολογούμενου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

12.4 Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Με το άρθρο 1 του Ν.4152/9-5-2013, προστέθηκε το άρθρο 70B στον Ν.2238/94 και αφορά πράξεις που εκδίδονται από την 1-8-2013 και έως την 31-12-2013⁴⁶.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70B, ο φορολογούμενος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη φορολογική αρχή, υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.

Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής βεβαιώνεται άμεσα από τη φορολογική αρχή και καταβάλλεται ποσοστό 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης. Ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής του ποσού αυτού.

Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την πληρωμή αυτή, μέχρι να αποφασίσει επί της ενδικοφανούς προσφυγής, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη φορολογική αρχή, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.

Εντός εξήντα (60) ημερών η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση.

Εάν κριθεί απαραίτητο η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης μπορεί να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. Εάν, εντός της προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών, δεν εκδοθεί απόφαση ή δεν κοινοποιηθεί απόφαση στον υπόχρεο, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας.

⁴⁶ Με την παράγραφο 22 άρθρου 72 Ν.4172/2013 (Νέος Κ.Φ.Ε.), η οποία προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ.11 Ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287/31.12.2013, ορίζεται ότι: «22. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου»

Εάν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή/και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά της πράξης προσδιορισμού φόρου που εξέδωσε η φορολογική αρχή είναι απαράδεκτη.

12.5 Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 63 του Ν.4174/2013.

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 63 του Ν.4174, της οποίας η αρμοδιότητα ξεκίνησε με την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας για καταλογιστικές Πράξεις που εκδίδονται από 1-1-2014 και εφεξής και ουσιαστικά αποτελεί συνέχεια της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 70B του Ν.2238/94.

Το θεσμικό πλαίσιο, οι όροι και οι προϋποθέσεις λειτουργίας της Διεύθυνσης είναι οι ίδιοι με αυτούς που περιγράφηκαν στην προηγούμενη παράγραφο για την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Η μόνη διαφορά συνίσταται στο ότι η βεβαίωση του φόρου γίνεται για το 100% του καταλογισθέντος ποσού και με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή του 50% του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%). Η αναστολή αυτή, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση.

13. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, (Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου).

Όπως αναφέρει το εγχειρίδιο του IRS το οποίο αναφέρεται στις μεθόδους ελέγχου στο φόρο εισοδήματος⁴⁷, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου περιλαμβάνουν τη χρήση των εμμέσων «αποδείξεων», για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης είτε βρίσκοντας το εισόδημα που υπολείπεται είτε τα έξοδα που φαίνεται να πλεονάζουν, ή και τα δύο. Έμμεσες αποδείξεις είναι αποδείξεις μέσα από τις οποίες μπορούν προκύψουν πάνω από ένα λογικά συμπεράσματα. Για να υποστηριχτεί στη συνέχεια η προσαρμογή του εισοδήματος στο νέο επίπεδο (που θα περιλαμβάνει το υπολειπόμενο), τόσο η αξιοπιστία των αποδεικτικών στοιχείων όσο και η λογικότητα των συμπερασμάτων θα πρέπει να αξιολογούνται πριν από τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης.

13.1 Γενικά Στοιχεία.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. προβλέπονται οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου που θα εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Οι τεχνικές αυτές είναι :

1. Η αρχή των αναλογιών.
2. Η ανάλυση ρευστότητας του φορολογούμενου.
3. Η καθαρή θέσης του φορολογούμενου.
4. Η σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.
5. Το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Οι Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου εφαρμόζονται για τις εξής περιπτώσεις:

α) Για τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος των κάτωθι φορολογουμένων φυσικών προσώπων, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 :

- ✓ Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα στις ακόλουθες περιπτώσεις:
 - όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

⁴⁷ IRS - Internal Revenue Manual (IRM) , Examination of Income, (08-09-2011) Indirect Method, (08-09-2011) Formal Indirect Method. INTERNAL REVENUE SYSTEM.

- όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
 - όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.
- ✓ Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

β) Για τις διαχειριστικές περιόδους που έληγαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31.12.2013⁴⁸, και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις :

- Υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις).
- Παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά).
- Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα.
- Δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία Κ.Β.Σ./Κ.Φ.Α.Σ.
- Υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στη συνέχεια της παρούσας μελέτης, ακολουθεί λεπτομερής και αναλυτική παρουσίαση των τριών μεθόδων (Ανάλυσης Ρευστότητας Φορολογούμενου, Καθαρής Θέσης, Ύψους τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά) όπως αυτές αποτυπώνονται στις ΠΟΛ.1270/2013 και 1050/2014, ενώ στη συνέχεια παρουσιάζονται συνοπτικά οι άλλες δυο έμμεσες τεχνικές: Αρχή των αναλογιών (Mark up Method) και Σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Όπως προβλέπεται, με απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα. Στο πλαίσιο αυτό, έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις⁴⁹ περί καθορισμού του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τριών τεχνικών ελέγχου, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογούμενων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού και η εγκύκλιος διαταγή ΠΟΛ. 1270/24.12.2013 η οποία θα εφαρμόζεται ανάλογα για υποθέσεις που ελέγχονται με βάση τις αποφάσεις αυτές.

⁴⁸ Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013

⁴⁹ ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (Φ.Ε.Κ. 478/Β') και ΠΟΛ. 1094/7.4.2014 (Φ.Ε.Κ. 961/Β') του Γ.Γ.Δ.Ε.,

Με την ΠΟΛ. 1050/17.2.2014 καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των παραπάνω τεχνικών 2, 3 και 5, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού. Σύμφωνα με το άρθρο 1 της ΠΟΛ. 1050/2014, αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων 2, 3 και 5 που αναφέρθηκαν παραπάνω είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

13.1.1 Ορισμοί Βασικών Εννοιών

Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου χρησιμοποιούνται οι κάτωθι έννοιες οι οποίες διευκρινίζονται αναλυτικά οι κάτωθι έννοιες στο Παράρτημα Β της παρούσας εργασίας.

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από
- Περιουσιακά στοιχεία
- Προστατευόμενα μέλη
- Δαπάνες
- Φορολογική περίοδος
- Φορολογούμενος

13.1.2 Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου (source and application of funds method)

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

Με τον τρόπο αυτό, δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1270/14-12-2013 όπου παρέχονται οι οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της μεθόδου, ο πίνακας που δημιουργείται περιλαμβάνει τα εξής στις στήλες του :

Στήλη Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων:

- 1) Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών /οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
- 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).
- 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).
- 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του / της συζύγου.
- 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως :
 - Μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών).
 - Εισόδημα από κινητές αξίες.
 - Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.
 - Δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
 - Εισόδημα από λοιπές πηγές (π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α'-Ζ' του άρθρου 4§2 του Ν. 2238/1994.).
- 6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, (όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.).
- 7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών / οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ., (προσωπικά/ οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών. (*Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων. **Στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές (επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. Για την αντιμετώπιση περιπτώσεων επιστροφής φόρων τελών και εισφορών (σε προσωπικό/οικογενειακό επίπεδο καθώς και σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης), στην περίπτωση που εκκρεμεί φόρος προς επιστροφή, ο οποίος τελικά επιστρέφεται στο επόμενο ή στα επόμενα έτη, τότε με το προς επιστροφή ποσό θα αυξηθούν οι εισπρακτέοι λογαριασμοί.)

12) Η αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων. Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων έχει αυξηθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων στο τέλος του προηγούμενου έτους, η αύξηση θα καταχωρηθεί στη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων».

13) Οι λοιπές περιπτώσεις εσόδων όπου αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση εσόδου που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31.12.200X).

2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).

3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικές επιχειρήσεις).

4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων.

5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / οικογενειακών και επαγγελματικών) στις οποίες περιλαμβάνονται οι ανεγέρσεις οικοδομών, αγορές ΕΙΧ, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, πλοίων - σκαφών, αναψυχής αεροσκαφών, και επενδυτικών αγαθών καθώς και οι δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις αυτών.

6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας.

7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων.

Χειρισμός αποσβέσεων για πάγια επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία στην έμμεση τεχνική της ρευστότητας.

Στην περίπτωση που οι αποσβέσεις συμπεριλαμβάνονται στις συνολικά δηλωθείσες επαγγελματικές δαπάνες για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής θα πρέπει με το ποσό των αποσβέσεων να μειώσουμε τις επαγγελματικές δαπάνες που θα καταχωρίσουμε στην αντίστοιχη ένδειξη γιατί οι αποσβέσεις δεν αποτελούν πραγματικές καταβολές.

8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο). Το ποσό των τόκων ανάλογα με το είδος του δανείου (προσωπικό/ επαγγελματικό) συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες είτε στις προσωπικές /οικογενειακές είτε στις επαγγελματικές.

9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες.

10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής.

11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών

περιουσιακών στοιχείων (δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών).

12) Οι μειώσεις των πληρωτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται ως «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων»). Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

13) Οι αυξήσεις εισπρακτέων λογαριασμών. Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.

15) Η μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών έχει μειωθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η μείωση θα καταχωρηθεί στήλη «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ως «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενων ετών».

16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων όπου αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Γενική παρατήρηση : Τόσο στα έσοδα, όσο στις αγορές και δαπάνες, αναγράφεται το σύνολο των ποσών που ανάγεται σε κάθε ελεγχόμενο διαχειριστικό έτος (όχι τεκμαρτά έσοδα ή δαπάνες). Χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε τα ποσά τόσο των εσόδων όσο και των αγορών/δαπανών να μην υπολογίζονται δυο φορές.

Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται

(Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου – Δικαίωμα Ανταπόδειξης Φορολογούμενου) της απόφασης ΔΕΣ/Α/1077357 ΕΞ 10.5.2013, υπόκειται σε φορολόγηση.

13.1.3 Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (*net worth method*).

Η τεχνική της καθαρής θέσης αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του φορολογούμενου φυσικού προσώπου και προσδιορίζει φορολογητέα ύλη, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια προσωπικά, οικογενειακά, επαγγελματικά, τις διάφορες απαιτήσεις προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές (ενεργητικό), τις υποχρεώσεις προσωπικές, οικογενειακές ή επαγγελματικές (παθητικό), τις ατομικές, οικογενειακές και επαγγελματικές δαπάνες ως και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές (ατομικά και οικογενειακά).

Με τον τρόπο αυτό, δημιουργείται ο Πίνακας Ενεργητικού και Παθητικού για όλες τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους με φορολογική περίοδο βάσης την αμέσως προηγούμενη από την πρώτη ελεγχόμενη φορολογική περίοδο. Ειδικότερα :

- Στο Ενεργητικό περιλαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την λήξη κάθε φορολογικής περιόδου.
- Στο Παθητικό περιλαμβάνονται οι αντίστοιχες υποχρεώσεις.
- Η διαφορά Ενεργητικού - Παθητικού αποτελεί την Καθαρή Θέση κάθε φορολογικής περιόδου. (Ενεργητικό – Παθητικό = Καθαρή Θέση)
- Από την καθαρή θέση λήξης κάθε φορολογικής περιόδου αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης. (Καθαρή Θέση Λήξης – Καθαρή Θέση Έναρξης)
- Οι αυξήσεις/μειώσεις της Καθαρής Θέσης αναπροσαρμόζονται με τις περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άνευ ανταλλάγματος (αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας, κερδών από τυχερά παίγνια, ανταλλαγής) και τις περιπτώσεις εκποίησης αυτών, με τις ατομικές και οικογενειακές δαπάνες κάθε είδους, και συγκρίνονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα.
- Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1270/14.12.2013 για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της μεθόδου, η μέθοδος αναλύεται ως εξής:

Μέσω της τεχνικής της Καθαρής Θέσης), αναδημιουργείται το οικονομικό ιστορικό του ελεγχόμενου και προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα λαμβάνοντας υπόψη για περίοδο μεγαλύτερη ή ίση ενός ή περισσότερων ετών όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια (ενεργητικό), τις υποχρεώσεις (παθητικό), τις ατομικές και οικογενειακές δαπάνες ως και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές (ατομικά και οικογενειακά)

Αυτό επιτυγχάνεται με τη δημιουργία ενός Πίνακα Ενεργητικού και Παθητικού για όλα τα ελεγχόμενα έτη και το έτος βάσης (το αμέσως προηγούμενο από το πρώτο ελεγχόμενο έτος).

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Στο Ενεργητικό περιλαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, (προσωπικά/οικογενειακά/επαγγελματικά) καθώς και οι καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά τη λήξη εκάστου έτους όπως :

- Ακίνητη περιουσία (κόστος)
- Έπιπλα, Συσκευές, Λοιπός εξοπλισμός (επαγγελματικά)
- Προσωπικά αντικείμενα μεγάλης αξίας (έπιπλα, έργα τέχνης, συλλογές κ.λπ. άνω των 5.000,00 ευρώ έκαστο)
- Κοσμήματα και λοιπά τιμαλφή (αξίας άνω των 5.000,00 ευρώ έκαστο)
- Απαιτήσεις διάφορες όπου περιλαμβάνονται οι εισπρακτέοι λογαριασμοί ήτοι οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές και προσωπικές/οικογενειακές κ.λπ. καθώς και φορολογικές (επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το προκύπτον υπόλοιπο στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους συμπεριλαμβάνεται στο ενεργητικό.
- Μηχανοκίνητα οχήματα, σκάφη, αεροσκάφη κ.λπ.
- Μετρητά διαθέσιμα στην κατοχή του φορολογουμένου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.
- Καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα του φορολογουμένου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών π.χ. σε λογαριασμούς καταθετικούς, όψεως, προθεσμίας, σε τρεχούμενους.
- Μετοχές, λοιποί τίτλοι.
- Σύνολο απογραφής τέλους χρήσης σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, α' και β' ύλης υλικά συσκευασίας ημιτελή υπολείμματα). Στις περιπτώσεις ελέγχου συνεχόμενων ετών για τις οποίες δεν υπάρχει συνεχής υποχρέωση σύνταξης απογραφής, τυχόν συνταχθείσα/ες απογραφή/ές δεν υπολογίζονται (στη συγκεκριμένη τεχνική).

- Διάφοροι λογαριασμοί ή λοιπά περιουσιακά στοιχεία (προσωπικά/οικογενειακά ή επαγγελματικά) των οποίων η αξία υπερβαίνει τις 5.000,00€.

Επισημαίνονται τα εξής :

- Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις ως αξία λαμβάνεται το πραγματικό κόστος κτήσης, όπως αυτό προκύπτει από τα διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία.
- Στις περιπτώσεις ανέγερσης οικοδομών, ως κόστος λαμβάνεται το κόστος ανέγερσης όπως αυτό προκύπτει από τα διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία.
- Τα επαγγελματικά/επιχειρηματικά περιουσιακά στοιχεία αφορούν περιπτώσεις ατομικής επιχείρησης.

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Στο Παθητικό περιλαμβάνονται όλες οι υποχρεώσεις του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, ως και οι επαγγελματικές υποχρεώσεις (που αφορούν περίπτωση ατομικής επιχείρησης). Συγκεκριμένα περιλαμβάνονται τα δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τα γραμμάτια και οι επιταγές πληρωτέες και οποιαδήποτε άλλη αποδεικνυόμενη οφειλή ή υποχρέωση σε τρίτους:

- Δάνεια (προσωπικά/οικογενειακά).
- Δάνεια (επαγγελματικά, σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
- Γραμμάτια (προσωπικά/οικογενειακά ή της ατομικής του επιχείρησης).
- Πιστωτές διάφοροι (Περιλαμβάνονται οι πληρωτέοι λογαριασμοί ήτοι οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις επαγγελματικές, προσωπικές/οικογενειακές οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους). Το προκύπτον υπόλοιπο στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους συμπεριλαμβάνεται στο παθητικό.
- Υποχρεώσεις (Αποσβέσεις κ.λπ.)

Ενδεικτικά στις πιο πάνω περιπτώσεις, η υποχρέωση του έτους βάσης ή καθενός από τα επόμενα μεταφέρεται και αυξάνεται αν οι υποχρεώσεις αυξηθούν π.χ. νέο δάνειο, ή μειώνεται ανάλογα με τις πραγματικές καταβολές αποπληρωμής των υποχρεώσεων.

Αντιμετώπιση αποσβέσεων: Ειδικά για την τεχνική αυτή, εάν στο πίνακα του ενεργητικού περιλαμβάνονται και πάγια επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία για τα οποία είχαν διενεργηθεί αποσβέσεις κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος τότε, το σωρευτικό ποσόν αποσβέσεων για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία αναγράφεται ως υποχρέωση στον πίνακα παθητικού. Εάν στο ενεργητικό περιλαμβάνονται περιουσιακά στοιχεία τα οποία

έχουν αποσβεσθεί πλήρως, στον πίνακα παθητικού αναγράφεται το σύνολο των αποσβέσεων που έχει διενεργηθεί για αυτά και έχει εκτέσει από τα ακαθάριστα έσοδα. Όταν ένα από τα περιουσιακά στοιχεία στις 31.12.20XX δεν περιλαμβάνεται πλέον στον κατάλογο ενεργητικού λόγω πώλησης ή άλλου τρόπου διάθεσης, πρέπει η απόσβεση σχετικά με αυτό το περιουσιακό στοιχείο να μην περιλαμβάνεται πλέον στο σωρευτικό ποσόν αποσβέσεων που αναγράφεται ως υποχρέωση στον πίνακα παθητικού.

Αν ο φορολογούμενος κατέχει επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία για τα οποία δεν έχει διενεργήσει αποσβέσεις, αυτές δεν περιλαμβάνονται στον πίνακα παθητικού.

ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

1. Η διαφορά Ενεργητικού - Παθητικού αποτελεί την Καθαρή Θέση εκάστου έτους (διαχειριστικής περιόδου).
2. Από την καθαρή θέση λήξης κάθε διαχειριστικής περιόδου αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης και δημιουργείται ο Πίνακας Καθαρής Θέσης (όπου για το πρώτο ελεγχόμενο έτος καθαρή θέση έναρξης είναι η καθαρή θέση του έτους βάσης)
3. Οι αυξήσεις/μειώσεις της καθαρής θέσης αναπροσαρμόζονται με τις περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άνευ ανταλλάγματος κατά το εν λόγω έτος (αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας, ανταλλαγής, κερδών από τυχερά παίγνια).
4. Στο αποτέλεσμα αυτό προστίθενται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες (με επιταγές, μετρητά ή μέσω τραπεζικών λογαριασμών) και συγκεκριμένα :
 - Προσωπικές και οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης
 - Λοιπές δαπάνες/αγορές. Δεν περιλαμβάνονται οι επαγγελματικές δαπάνες και αγορές, με εξαίρεση τις δαπάνες που είναι μη παραγωγικές ή δεν εκπίπτουν βάσει διατάξεων νόμου από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, οι οποίες και αναγράφονται.
 - Ζημίες από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου, μη αναγνωριζόμενες φορολογικώς.
 - Από το μερικό αυτό σύνολο αφαιρούνται τα μη φορολογούμενα εισοδήματα και συγκεκριμένα:
 - i. Τα αφορολόγητα έσοδα από διάφορες πηγές, αφορά όλες τις πηγές εσόδων του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών που συμπεριλήφθηκαν ή όχι στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος αλλά δεν υπάγονται σε φορολόγηση βάσει διατάξεων νόμου.
 - ii. Μη φορολογητέες περιπτώσεις εσόδων ή φορολογητέες κατ' ειδικό τρόπο όπως τα έσοδα από δωρεές, κέρδη από πώληση περιουσιακού στοιχείου, επιχορηγήσεις και λοιπές μη φορολογητέες περιπτώσεις που συμπεριλήφθηκαν ή όχι στην

υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος αλλά δεν υπάγονται σε φορολόγηση βάσει διατάξεων νόμου ή φορολογηθήκαν με ειδικό τρόπο.

Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις πώλησης περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε με αντάλλαγμα ή άνευ ανταλλάγματος λαμβάνεται για τη συγκεκριμένη τεχνική μόνο το προκύπτον κέρδος ή ζημία, εφόσον δεν φορολογήθηκε ή δεν εξέπεσε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Αυτά αναγράφονται αντίστοιχα στις «μη φορολογούμενες περιπτώσεις εσόδων» ή στις «ζημίες από εκποίηση περιουσιακών στοιχείων».

Ειδικά στις περιπτώσεις πώλησης περιουσιακού στοιχείου που είχε αποκτηθεί χωρίς αντάλλαγμα, ως κέρδος ή ζημία λαμβάνεται το σύνολο του ποσού πώλησης μείον το κόστος όπως προσδιορίστηκε στον πίνακα ενεργητικού.

5. Το υπόλοιπο αποτελεί το βάσει της τεχνικής αυτής προσδιοριζόμενο καθαρό εισόδημα του ελεγχόμενου φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, το οποίο συγκρίνεται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα εισοδήματα (υπαχθέντα σε φορολόγηση) από κάθε πηγή του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών.

Το προκύπτον υπόλοιπο ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται (Δικαίωμα Ανταπόδειξης Φορολογούμενου), υπόκειται σε φορολόγηση.

13.1.4 Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)

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

Κατά την εφαρμογή αυτής της μεθόδου από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου :

- Αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις.
- Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς.
- Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα.
- Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωσή τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις και τα διαθέσιμα σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς και τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

Συγκεκριμένα, η τεχνική αυτή προσδιορίζει τα έσοδα του φορολογουμένου αναλύοντας τις τραπεζικές καταθέσεις και τις δαπάνες με χρήση μετρητών σε διάφορες συναλλαγές ως εξής:

Προσδιορίζονται οι συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης περιόδου, στις περιπτώσεις που υπάρχει άνοιγμα λογαριασμών. Περιλαμβάνονται οι πιστωτικές κινήσεις σε λογαριασμό/ούς που αφορούν καθαρές καταθέσεις και έμμεσες καταθετικές πράξεις (Προσωρινές καταθέσεις προς εξόφληση υποχρεώσεων, όπως δάνεια κ.λπ. πράξεις).

Στις περιπτώσεις όπου δεν έχει πραγματοποιηθεί άνοιγμα λογαριασμών, οι συνολικές τραπεζικές καταθέσεις λαμβάνονται ως η διαφορά υπολοίπου τέλους μείον αρχή χρήσης. Επισημαίνεται ότι η τεχνική παράγει ανεπαρκή/ελλιπή/μη ασφαλή αποτελέσματα στις περιπτώσεις μη ανοίγματος λογαριασμών. Στις περιπτώσεις που χρησιμοποιείται η διαφορά υπολοίπου τέλους - αρχής, η τυχόν προκύπτουσα αρνητική διαφορά δεν αναγράφεται επί του εντύπου.

Αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά στους πιο πάνω λογαριασμούς που αφορούν :

- ✓ Μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα.
- ✓ Ποσά από εκταμίευση δανείων.

- ✓ Συμψηφιστικές κινήσεις μεταξύ λογαριασμών του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών.
- ✓ Συναλλαγές, μεταφορές και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις.

Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται :

- Δαπάνες επιχειρηματικές/επαγγελματικές (εξοφληθείσες με μετρητά).
- Αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας (εξοφληθείσες με μετρητά).
- Αγορές περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών, επαγγελματικών (εξοφληθείσες με μετρητά).
- Προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες (εξοφληθείσες με μετρητά).
- Καταβληθέντες φόροι, εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής (εξοφληθέντες με μετρητά).
- Αποπληρωμή / μείωση χρεών με μετρητά.
- Αύξηση/μείωση διαθεσίμων μετρητών ελεγχόμενης περιόδου. Η μείωση διαθεσίμων μετρητών τίθεται με αρνητικό πρόσημο, (παράδειγμα, 31.12.2003 μετρητά 20.000,00€. 31.12.2004 διαθέσιμα μετρητά 15.000,00. Στην χρήση 2004 θα καταχωρηθεί το ποσό -5.000,00€).
- Λοιπές καταβολές σε μετρητά. Συμπεριλαμβάνονται περιπτώσεις μείωσης των λογαριασμών πληρωτέων που εξοφλούνται με μετρητά.

Τα επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία αφορούν μόνο περίπτωση ατομικής επιχείρησης.

Το νέο υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων μειώνεται με τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς και με την αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων. Επίσης αυξάνεται με την μείωση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων, και με την αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών ή μειώνεται με την μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών.

Το νέο υπόλοιπο, όπως αναμορφώθηκε, αποτελεί το συνολικό εισόδημα προς φορολόγηση. Το εισόδημα αυτό συγκρίνεται με το ακαθάριστο εισόδημα του ελεγχόμενου καθώς και με το σύνολο των λοιπών εισοδημάτων του ελεγχόμενου και του/της συζύγου αυτού.

Η θετική προκύπτουσα διαφορά ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται (Δικαίωμα Ανταπόδειξης Φορολογούμενου), υπόκειται σε φορολόγηση.

Παράδειγμα

Φορολογούμενος μέχρι 31.12.2003 δεν έχει εισπράξει κανένα ποσό έναντι πωλήσεων επομένου έτους.

Κατά την διάρκεια του έτους 2004 εισπράττει ποσό 20.000,00 ευρώ έναντι πωλήσεων επομένου έτους. Μέχρι τις 31.12.2004 έχει εκδώσει τιμολόγια για ποσό 16.000,00 ευρώ, άρα στις 31.12.2004 έχει εισπράξει ποσό 4.000,00 ευρώ έναντι πωλήσεων επομένου έτους χωρίς να το έχει τιμολογήσει. Κατά την διάρκεια του έτους 2005 τιμολογεί το ποσό των 4.000,00 ευρώ (που αφορά το υπόλοιπο ποσό προκαταβολών που είχαν εισπραχτεί κατά το προηγούμενο έτος) και λαμβάνει προκαταβολή ποσό 10.000,00 ευρώ έναντι πωλήσεων επομένου έτους, άρα στις 31.12.2005 προκύπτει τελικά αύξηση κατά 5.000,00 ευρώ (10.000,00 - 5.000,00).

Το έτος 2006 τιμολογεί το ποσό των 10.000,00 ευρώ που αφορούσε προκαταβολές έναντι εσόδων προηγούμενου έτους.

Επομένως ο πίνακας της «*Τεχνικής τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά*» θα διαμορφωθεί ως ακολούθως :

Διαχειριστικό έτος	2004	2005	2006
Μείον : Αύξηση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ών	4.000,00	5.000,00	
Πλέον : Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ών			10.000,00

Διευκρινίζεται ότι το ποσό των προκαταβολών, που εισπράττονται έναντι πωλήσεων επομένου έτους, προσδιορίζεται στο τέλος κάθε έτους.

- Αν ένα έσοδο έχει συμπεριληφθεί στα ακαθάριστα έσοδα χωρίς να έχει εισπραχτεί μέχρι τις 31.12.20XX τότε οι τραπεζικές καταθέσεις στην συγκεκριμένη χρήση θα είναι μειωμένες συγκρινόμενες με τα ακαθάριστα έσοδα κατά το ποσό αυτό. Αν την επομένη χρήση το ποσό αυτό εισπραχτεί, τότε οι τραπεζικές καταθέσεις θα είναι μεγαλύτερες συγκρινόμενες με τα ακαθάριστα έσοδα, κατά το ποσό αυτό.
- Αν ένα έσοδο έχει ταμιακά εισπραχτεί μέχρι τις 31.12.20XX αλλά δεν έχει συμπεριληφθεί στα ακαθάριστα έσοδα τότε οι τραπεζικές καταθέσεις στην συγκεκριμένη χρήση θα είναι αυξημένες συγκρινόμενες με τα ακαθάριστα έσοδα κατά το ποσό αυτό. Έστω ότι την επομένη χρήση το ποσό αυτό τιμολογηθεί τότε τα

ακαθάριστα έσοδα θα είναι μεγαλύτερα κατά το ποσό αυτό, ενώ οι τραπεζικές καταθέσεις θα είναι μικρότερες.

- iii. Για την συγκεκριμένη έμμεση τεχνική εισπρακτέοι λογαριασμοί θεωρούνται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές/οικογενειακές οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους.
- iv. Για τον προσδιορισμό της αύξησης ή μείωσης των εισπρακτέων λογαριασμών συγκρίνεται το υπόλοιπο στο τέλος του έτους με το υπόλοιπο στην αρχή του έτους.

Σύμφωνα με το Εγχειρίδιο του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου⁵⁰, η μέθοδος αυτή βασίζεται στην παραδοχή ότι οι καταθέσεις και οι δαπάνες σε μετρητά, υπάρχουν γιατί τα χρήματα που αποκτώνται πρέπει ή να ξοδευθούν ή να αποταμιευτούν. Αυτή η προσέγγιση είναι ιδιαίτερα χρήσιμη όταν υπάρχει η πιθανότητα να μην έχει δηλωθεί εισόδημα, αλλά και όταν αποκρύπτονται φορολογήσιμες πηγές εισοδήματος. Ο ελεγκτής λαμβάνει μια συνολική εικόνα από τις τραπεζικές καταθέσεις, αναλύοντας εταιρικούς και προσωπικούς λογαριασμούς, λογαριασμούς δανείων, λογαριασμούς σε πιστωτικούς οργανισμούς και επενδυτικά προγράμματα και διάφορους άλλους. Για τον υπολογισμό του καθαρού ποσού των καταθέσεων δεν συνυπολογίζονται στοιχεία, όπως δώρα, κληρονομίες κ.α.

13.1.5 Μέθοδος των αναλογιών (Mark-up Method).

Η μέθοδος των αναλογιών (mark-up) βασίζεται στην ανεύρεση και εφαρμογή ενός αξιόπιστου δείκτη για τον καθορισμό των ακαθάριστων εσόδων του φορολογούμενου. Για παράδειγμα, αν η τελωνειακή διασάφηση του φορολογούμενου ή τα στοιχεία από τη συγκεντρωτική κατάσταση του προμηθευτή δείχνουν ότι το κόστος μιας μονάδας να είναι 100€ και ο έλεγχος έχει αποδείξει ότι ο φορολογούμενος πωλεί τις μονάδες αυτές για 175€/μονάδα, τότε ο ελεγκτής μπορεί να εφαρμόσει προσαύξηση 75% μέχρι το κόστος των αγαθών να δημιουργήσει ένα τεκμαρτό ποσό για τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογούμενου.

Αντιστρόφως ανάλογα, για την εφαρμογή της μεθόδου μπορούν να ληφθούν στοιχεία που να προσδιορίζουν το κόστος πωληθέντων των αγαθών, όταν είναι γνωστό το ύψος των πωλήσεων και υπάρχει η υποψία ότι τα στοιχεία των αγορών που δηλώνονται είναι υπερτιμημένα. Οι μέθοδος αυτή φαίνεται να εφαρμόζεται επιτυχώς στις Η.Π.Α. σε περιπτώσεις έμμεσων τεχνικών φορολογικών ελέγχων, όταν είναι αναγκαίο να καθοριστεί η αξία των εισροών ή των εκροών, ενώ παράλληλα φαίνεται να είναι αποτελεσματική και σε περιπτώσεις ελέγχων φόρου εισοδήματος καθώς επικεντρώνεται στον προσδιορισμό των πωλήσεων ή των αγορών του φορολογούμενου και όχι στην πολύπλοκη ανακατασκευή των

⁵⁰ Edmund Biber, Revenue Administration: Taxpayer Audit-Use of Indirect Methods, International Monetary Fund, Απρίλιος 2010.

χρηματικών κινήσεων του φορολογούμενου όπως συμβαίνει με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου που περιγράφηκαν στις προηγούμενες ενότητες.

Η επιτυχία της μεθόδου ουσιαστικά εξαρτάται από την αξιοπιστία των αναλογιών (ποσοστών) που χρησιμοποιούνται στους υπολογισμούς.

Αν και τα διαθέσιμα στοιχεία για την επιχείρηση ή και στοιχεία από ομοειδείς επιχειρήσεις μπορεί να αποτελούν τον καλύτερο οδηγό ως προς την ανεύρεση των απαραίτητων ποσοστών-αναλογιών, στην περίπτωση που αυτά είναι ελλιπή, μπορούν να χρησιμοποιηθούν δευτερογενή στοιχεία και αρχεία που μπορεί να παρέχουν καλύτερη ένδειξη του πραγματικού περιθωρίου κέρδους που έχει ήδη υπολογιστεί με βάση τα πρωτογενή στοιχεία. Για παράδειγμα, το μικτό περιθώριο κέρδους μπορεί να προσδιοριστεί συγκρίνοντας τα τιμολόγια αγорών προς τα τιμολόγια πώλησης, αναλύοντας τους τιμοκαταλόγους, εξετάζοντας τους λογαριασμούς των αποθεμάτων (στοιχεία απογραφής), στοιχεία παραγγελιών, τις τιμές στα ράφια και άλλα παρόμοια στοιχεία.

Η μέθοδος mark up θυμίζει σε κάποια σημεία τη διαδικασία του αυτοελέγχου ο οποίος περιγράφηκε στην ενότητα 6.1.6., και ο οποίος εφαρμόζεται (έως και το Οικονομικό Έτος 2014) στην ελληνική φορολογική πρακτική και αφορά τις μικρές και μεσαίες εκμεταλλεύσεις καθώς και τους ελεύθερους επαγγελματίες. Ο αυτοέλεγχος όπως παρουσιάστηκε και παραπάνω, επαναυπολογίζει τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης βάσει των Μοναδικών Συντελεστών Καθαρού Κέρδους. Με παρόμοιο τρόπο, αλλά πιο αντικειμενικά και με βάση περισσότερα στοιχεία για την ίδια την επιχείρηση και η μέθοδος των αναλογιών επιχειρεί να προσδιορίσει τις εύλογες πωλήσεις βάσει του Κόστους πωληθέντων.

13.1.6 Η σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (Unit and volume method).

Η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό ή την επαλήθευση των ακαθάριστων εσόδων με βάση τα στοιχεία των τιμών και των κερδών της επιχείρησης που είτε έχει δηλώσει ο ίδιος ο φορολογούμενος είτε μπορούν να αντληθούν-επαληθευτούν με άλλους τρόπους. Αυτή η μέθοδος φαίνεται να είναι εφικτή στις περιπτώσεις όπου μπορεί να διαπιστωθεί η ποσότητα των προϊόντων που παράγεται ή που αγοράζεται από μια επιχείρηση αλλά και η τιμή ή το περιθώριο κέρδους ανά μονάδα προϊόντος. Ο αριθμός των μονάδων ή ο κύκλος εργασιών μιας επιχείρησης μπορεί να προσδιοριστεί σε ορισμένες περιπτώσεις από τα τηρούμενα βιβλία του φορολογούμενου καθώς τα δεδομένα μπορεί να είναι επαρκή ως προς τις αγορές ή έξοδα, και ανεπαρκή μόνο ως προς το ύψος των πωλήσεων. Σε άλλες περιπτώσεις, ο

καθορισμός των μονάδων προϊόντων ή του κύκλου εργασιών μπορεί να προέρχεται από στοιχεία που αντλούνται από τρίτες πηγές ή ακόμη από τα δευτερογενή στοιχεία εταιρειών.

Χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και έχοντας πρόσβαση στα δευτερογενή στοιχεία, ο έλεγχος μπορεί να είναι σε θέση να υπολογίσει τον αριθμό των μονάδων παραγωγής ή του όγκου των εργασιών που εκτελούνται το οποίο με τη σειρά του θα επιτρέψει τον υπολογισμό του πιθανού όγκου των πωλήσεων.

Πιθανές πηγές πληροφόρησης μπορεί να είναι:

- Στοιχεία από άλλους φορείς - οργανισμούς, στους οποίους οι φορολογούμενοι δηλώνουν τις μονάδες παραγωγής ή την παροχή υπηρεσιών ή στοιχεία μισθοδοσίας.
- Μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις όπου τα δικαιώματα που καταβάλλονται για τα μηχανήματα leasing βασίζονται στις μονάδες παραγωγής.
- Εάν εφαρμόζεται στην επιχείρηση σύστημα όπου οι εργάτες πληρώνονται με το κομμάτι αυτό θα μπορούσε επίσης να δώσει μια ακριβή μέτρηση των μονάδων που παρήχθησαν.
- Η εξέταση των δευτερογενών στοιχείων και η αποτύπωση της σχέσης μεταξύ εισροών και εκροών, για παράδειγμα: καρβέλια ψωμί από μία συγκεκριμένη ποσότητα αλεύρι, αριθμός ποτήρια οиноπνευματωδών ποτών ανά μπουκάλι ή βαρέλι, ποσότητα του νερού που χρησιμοποιείται ανά πλύση σε ένα εμπορικό πλυντήριο, αριθμός σεντονιών που πλένονται σε σχέση με τον αριθμό των δωματίων που είναι κλεισμένα σε ένα ξενοδοχείο ανά διανυκτέρευση, αριθμός των συνδρομητών σε ένα περιοδικό, ο αριθμός των πελατών σε ένα βιβλίο ραντεβού κ.ο.κ.

Η εξαγωγή και χρήση τέτοιου είδους δεικτών, συχνά επιτρέπει μια αρκετά ακριβή εκτίμηση του όγκου των πωλήσεων και στη συνέχεια υπολογίζοντας μια αξιόπιστη τιμή πώλησης προς τον όγκο των πωλήσεων, θα παρέχουν στον ελεγκτή το ύψος των πωλήσεων. Επίσης μπορούν να διασταυρωθούν ή/και να συμπληρωθούν τα στοιχεία που προέρχονται από τα αρχεία των φορολογουμένων, με τα αντίστοιχα στοιχεία που παρέχονται από τους πελάτες ή τους προμηθευτές αυτών.

Η χρήση αυτής της μεθόδου προσφέρεται για τις επιχειρήσεις οι οποίες εμπορεύονται περιορισμένο αριθμό ειδών προϊόντων ή παρέχουν περιορισμένα είδη υπηρεσιών.

Εάν ο ελεγκτής μπορεί να προσδιορίσει τον όγκος των εισροών ή των εκροών της επιχείρησης και παράλληλα μπορεί να καθορίσει την τιμή μονάδας ή το κέρδος ανά μονάδα, η μέθοδος θα παρέχει μια εύλογα ακριβή εκτίμηση του εισοδήματος του φορολογουμένου

χωρίς την πολύπλοκη ανακατασκευή των χρηματικών κινήσεων του φορολογούμενου όπως συμβαίνει με τις 3 πρώτες μεθόδους που περιγράφηκαν στις προηγούμενες ενότητες.

Η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων για τον υπολογισμό τόσο των άμεσων (φόρος εισοδήματος) όσο και έμμεσων (Φ.Π.Α.) φόρων.

14. Φορολογικό Πιστοποιητικό.

Το «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στο άρθρο 82§5 του Ν.2238/1994, αφορά τις Ανώνυμες Εταιρείες και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης που οι ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008.

Με τον τρόπο αυτό, ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου, όπως αυτό περιγράφεται αναλυτικά στην ΠΟΛ.1159/22-7-2011 (ΦΕΚ Β' 1657/26-7-2011).

Μέσω αυτής της διαδικασίας επιχειρήθηκε η συστηματοποίηση των φορολογικών ελέγχων με την εφαρμογή αναλυτικού ελεγκτικού προγράμματος, τη μηχανογραφική παρακολούθηση και επεξεργασία των φορολογικών ελέγχων, το συστηματικό έλεγχο της εργασίας των ελεγκτών αλλά και την άμεση διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου στις ελεγχόμενες εταιρίες μετά από κάθε χρήση.

Το Ετήσιο (φορολογικό) Πιστοποιητικό διακρίνεται σε δύο τμήματα:

- A. Την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης (συμπεράσματα της εκτελεσθείσας εργασίας) και
- B. Το Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριών

14.1 Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης

Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης εκδίδεται μετά την εκτέλεση όλων των εργασιών που προβλέπονται στο πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο αφορά τις κάτωθι πληροφορίες και φορολογικά αντικείμενα:

1. Προϋποθέσεις-Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου.
2. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρίας.
3. Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος
4. Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)
5. Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ)
6. Έλεγχος Φορολογίας Ακινήτων
 - 6.1. Έλεγχος Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)
 - 6.2. Έλεγχος Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
 - 6.3. Έλεγχος Φόρος υπεραξίας από την αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν.2065/1992)
7. Έλεγχος Τέλους Χαρτοσήμου
8. Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων
9. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
10. Ενδο-ομιλικές συναλλαγές (transfer pricing)
11. E-Commerce

Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος η έκθεση διακρίνεται στις εξής περιπτώσεις (άρθρο 6 της ΠΟΛ 1159/2011) :

14.1.1 Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη

Στην περίπτωση που από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, τότε σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία επιστολή στην οποία αναφέρεται το γεγονός ότι σύμφωνα με τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από την πλευρά της εταιρείας, ότι αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών και ότι οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων που θα διενεργηθούν από το Υπουργείο Οικονομικών. Οι ως άνω έλεγχοι, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012 ολοκληρώνονται μέχρι την 30/4/2014. Μετά την ημερομηνία αυτή και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους

ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις, άσκησης δίωξης κατά μελών του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, λήψης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών στοιχείων, συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες και για τις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39^Α του Ν.2238/94 (transfer pricing) δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης παρούσας και οι οποίες δεν εντοπίστηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012, σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας και οι οποίες δεν εντοπίστηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης.

14.1.2 Έκθεση Φορολογικής συμμόρφωσης με θέματα έμφασης.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, αυτά επισημαίνονται ως θέματα έμφασης. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να ολοκληρωθεί μέσα στα ίδια χρονικά όρια όπως αυτά περιγράφηκαν και στην προηγούμενη περίπτωση (Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη), ενώ η περαίωση της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης ισχύει μετά τη βεβαίωση των τυχόν φόρων.

14.1.3 Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, προκύψουν συμπεράσματα με επιφύλαξη, τότε εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Εάν υπάρχουν διαφορές που θα ήταν δυνατόν να καταλογισθούν από τις φορολογικές αρχές με τον έλεγχο μόνο ειδικών αντικειμένων, εκδίδεται από την αρμόδια φορολογική αρχή εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά. Στις παραπάνω περιπτώσεις, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να ζητήσει από τον Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο κάθε έγγραφο που κρίνεται απαραίτητο για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

14.1.4 Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές, προκύπτει αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή αρνητικό συμπέρασμα, εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

14.2 Το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών.

Στο εν λόγω προσάρτημα περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρεία, καθώς επίσης και ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της φορολογικής συμμόρφωσης. Στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων βεβαιώνεται ότι τα δεδομένα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφως τις σχετικές παρατηρήσεις της.

14.3 Τεκμηρίωση Φορολογικού Ελέγχου από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. (άρθρο 4 ΠΟΛ.1159/2011)

Για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του ειδικού φορολογικού ελέγχου. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί υποχρεωτικά το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, στο οποίο αναλύονται και τεκμηριώνονται συγκεντρωτικά τα ευρήματα που περιλαμβάνονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, καθώς επίσης και η εκτελεσθείσα εργασία. Στην αναλυτική έκθεση τεκμηρίωσης περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών, με τεκμηρίωση για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται των ευρημάτων του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν πλήρη συμμόρφωση της εταιρείας με τη φορολογική νομοθεσία ή αφορούν παραβάσεις σε επιμέρους τομείς. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο Νόμιμο Ελεγκτή. Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον τα ακόλουθα:

- α) Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα),
- β) Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας,
- γ) Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία,

δ) Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

Η τεκμηρίωση των ανωτέρω πρέπει να πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» (International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 Revised, Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information) ενώ σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει την δυνατότητα σε έναν τρίτο έμπειρο ελεγκτή να μπορεί να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.

Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται να διατηρούν τον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης για χρονικό διάστημα τουλάχιστον επτά (7) ετών από την ημερομηνία που υποβάλλεται η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ και υποχρεούνται να παρέχουν το σχετικό φάκελο τεκμηρίωσης οποτεδήποτε αυτό ζητηθεί από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Η τεκμηρίωση του φορολογικού αυτού ελέγχου ολοκληρώνεται εξήντα (60) ημέρες μετά την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, ανεξάρτητα αν από τον έλεγχο προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

14.4 Δειγματοληπτικός Έλεγχος από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

Από τις εταιρείες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για την φορολογική τους συμμόρφωση επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον της τάξης 9% για έλεγχο, με κριτήρια ανάλυσης κινδύνου που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 (Ποσοτικά, ποιοτικά, εποχικά κ.λπ.). Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012, έως και την 30/4/2014. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012 οι ως άνω έλεγχοι διενεργούνται και ολοκληρώνονται σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. Καλύπτουν όλα τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου και με την ολοκλήρωσή τους συντάσσονται Εκθέσεις Ελέγχου.

Εκτός των εταιρειών που ελέγχονται στα πλαίσια του δείγματος, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιρειών, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή η οποία

αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού, βάσει των παρακάτω ειδικών κριτηρίων:

α) Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες, παραβάσεις του άρθρου 39 και 39 Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται σαν καταληκτικές για τη χορήγηση της , αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιρειών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.

β) Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.

γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του

κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο μετά από απόφαση της επιτροπής και της διαδικασίας που προβλέπεται παραπάνω.

Εξαιρετικά οι τακτικοί έλεγχοι που διενεργούνται εξ' αιτίας της άσκησης δίωξης κατά μελών Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, της λήψης ή έκδοσης πλαστών-εικονικών στοιχείων, συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες και για τις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing) δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης.

Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας και απόφαση της επιτροπής που αναφέρεται παραπάνω.

14.5 Ποιοτικός έλεγχος του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων

Οι έλεγχοι που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για την φορολογική συμμόρφωση, υπόκεινται σε ποιοτικό έλεγχο, ο οποίος είναι ανεξάρτητος από τον έλεγχο που διενεργείται από τη φορολογική αρχή. Ο ποιοτικός αυτός έλεγχος διενεργείται από συνεργεία στελεχών της ΕΛΤΕ και με την συμμετοχή ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών.

Το δείγμα φακέλων που θα ελεγχθεί, επιλέγεται με κριτήρια που καθορίζονται από την Ε.Λ.Τ.Ε., στα οποία κριτήρια περιλαμβάνεται ο έλεγχος ενός φακέλου για κάθε Νόμιμο Ελεγκτή και ελεγκτικό γραφείο, τουλάχιστον μία φορά σε κάθε τριετία και ο έλεγχος σε κάθε ελεγκτική εταιρεία, για έναν ή περισσότερους φακέλους, κάθε έτος. Ο έλεγχος γίνεται στους φακέλους τεκμηρίωσης των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι να παράσχουν όλες τις απαραίτητες εξηγήσεις στους ελεγκτές.

Από τους ποιοτικούς ελέγχους μπορεί να προκύψουν ευρήματα, με βάση τα οποία μπορεί κατά περίπτωση ή να γίνουν παρατηρήσεις για βελτίωση του τρόπου άσκησης του έργου των Νομίμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, ή να γίνει παραπομπή υποθέσεων στα πειθαρχικά όργανα της ΕΛΤΕ. Σύνοψη των διαπιστώσεων των ποιοτικών ελέγχων για κάθε ελεγκτική εταιρεία, που αφορούν τη χορήγηση των φορολογικών πιστοποιητικών, δημοσιοποιείται στο διαδίκτυο, ενώ με κανονιστική πράξη που θα εκδοθεί από την ΕΛΤΕ και θα υπογραφεί από τον Υπουργό Οικονομικών ορίζεται η συμμετοχή των ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών στα συνεργεία της ΕΛΤΕ.

14.6 Αποτίμηση των αποτελεσμάτων της πρώτης εφαρμογής.

Σε ημερίδα που διοργανώθηκε από την Ε.Λ.Τ.Ε. τον Νοέμβριο του 2012, με θέμα «Φορολογικό Πιστοποιητικό – Ένα έτος εφαρμογής», παρουσιάστηκαν τα πρώτα αποτελέσματα: τι επιπτώσεις είχε και τι απέδωσε στο δημόσιο η πρώτη εφαρμογή της έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού από τους Ορκωτούς ελεγκτές για την χρήση 2011.⁵¹

Ο τέως Πρόεδρος της Ε.Λ.Τ.Ε. Καθηγητής κ. Απόστολος Ρεφενές, στην παρουσίαση του αποτίμησε τον πρώτο χρόνο εφαρμογής των ελέγχων φορολογικής συμμόρφωσης που πραγματοποιήθηκαν σε πληθυσμό 4,668 επιχειρήσεων (συμμόρφωση της τάξεως του 93.5%). Ειδικότερα, ανέφερε ότι ο νέος θεσμός, επέφερε διεύρυνση της φορολογικής βάσης κατά περίπου €3.4 δις (1,8% του ΑΕΠ), τεκμαρτό φορολογικό όφελος μεταξύ 0.4% και 0.5%

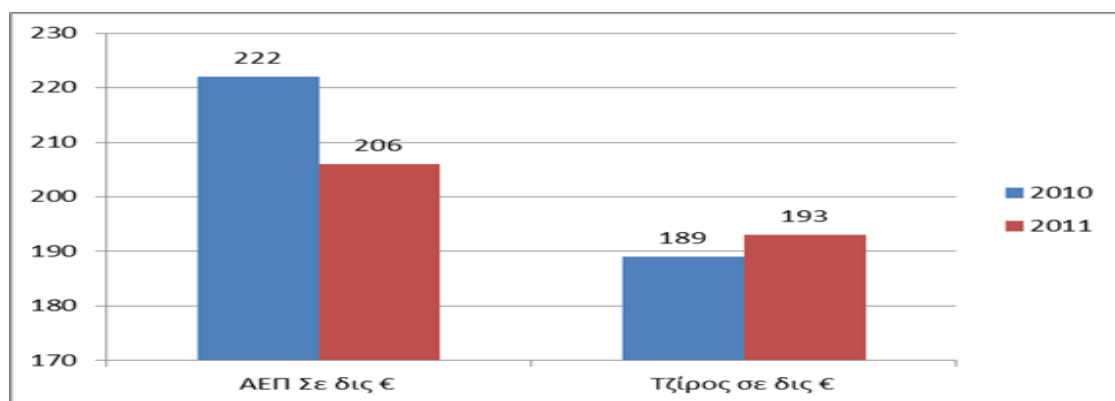
⁵¹ <http://www.elte.org.gr/> Νοέμβριος 2012

του ΑΕΠ, παρουσίασε απόδοση τριπλάσια σε σχέση με την προσδοκώμενη και έθεσε de facto benchmark για την απόδοση των φορολογικών ελέγχων σε μελλοντικές χρήσεις, καθώς και σε ανέλεγκτες χρήσεις του παρελθόντος, ανεξαρτήτως του φορέα διενέργειάς τους.

Αναλυτικά τα στοιχεία- δεδομένα αποτίμησης που παρουσιάστηκαν έχουν ως εξής:

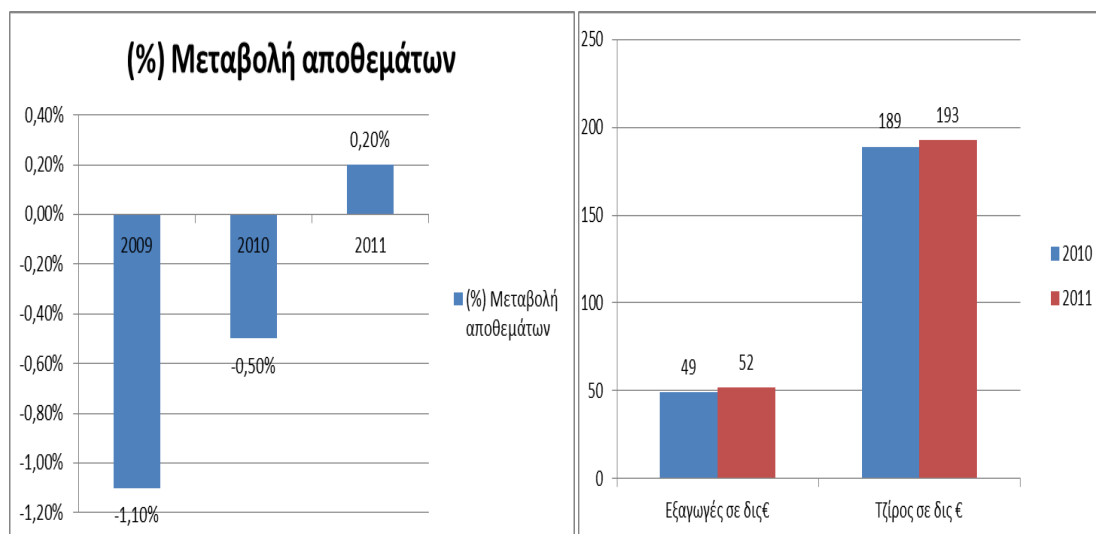
Τα στοιχεία αφορούν Εκθέσεις φορολογικής συμμόρφωσης, όπως αυτές υποβλήθηκαν στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, μέσα στο έτος 2012 από 26 εταιρείες ορκωτών ελεγκτών για την χρήση 2011.

Στο σύνολο του πληθυσμού δόθηκαν 4,468 φορολογικά πιστοποιητικά για ισάριθμες επιχειρήσεις με συνολικό κύκλο εργασιών €193 δις € επιτυγχάνοντας ποσοστό συμμόρφωσης μεγαλύτερο του 90%. Με δεδομένο ότι η ύφεση κατά το έτος 2011 ανήλθε στο 7.1%, ο τζίρος των εταιριών παρουσιάζει αύξηση κατά 1.8% σε σχέση με το 2010.

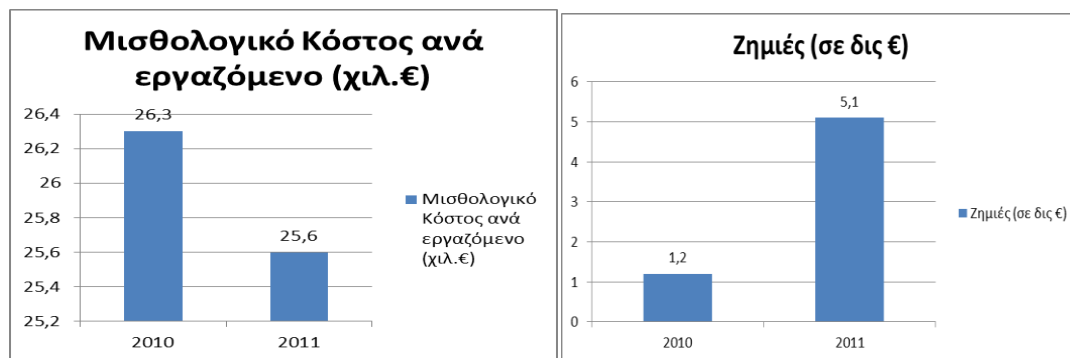


(Πηγή : <http://www.elte.org.gr>)

Ενώ τα αποθέματα των εταιριών που ελέγχθηκαν παρουσιάζονται μειωμένα, αυξάνονται οι πωλήσεις, μειώνεται το μισθολογικό κόστος και τετραπλασιάζονται οι ζημιές.

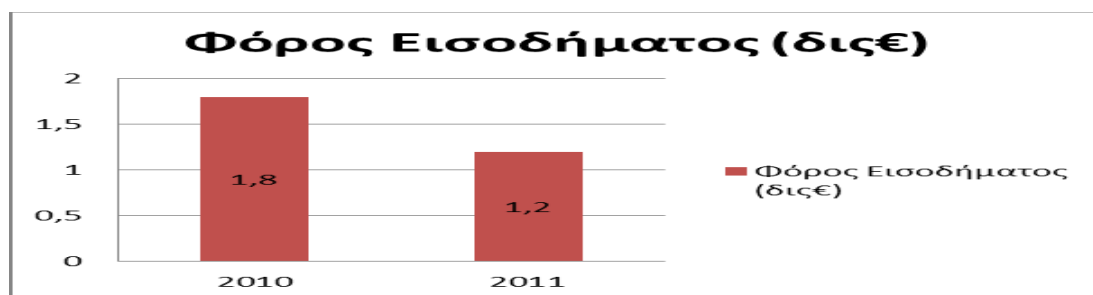


(Πηγή : <http://www.elte.org.gr>)



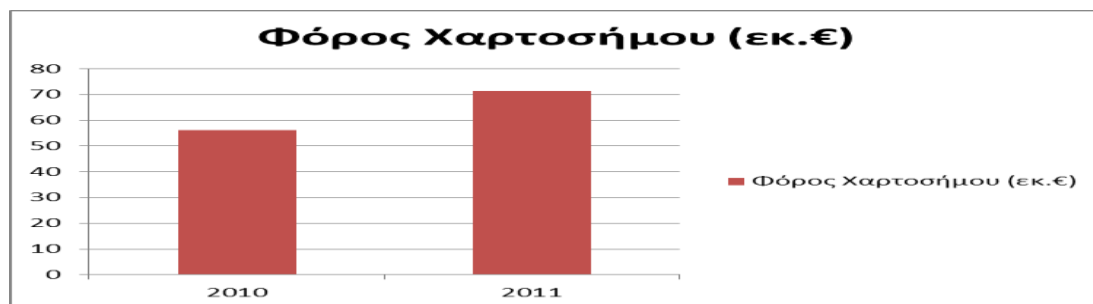
(Πηγή : <http://www.elte.org.gr>)

Αξιοσημείωτο είναι ότι στο Φόρο Εισοδήματος ενώ οι ζημιές υπέρ τετραπλασιάζονται όπως φαίνεται παραπάνω, ο φόρος εισοδήματος (CIT) μειώνεται μόνο κατά 14,6% (το ποσοστό προσαρμοσμένο για τη μεταβολή του συντελεστή CIT από 25% σε 20%).



(Πηγή : <http://www.elte.org.gr>)

Όσον αφορά στους λοιπούς φόρους, ο φόρος χαρτοσήμου αυξάνεται κατά 27% ενώ παράλληλα «προ βεβαιώνονται» 90 εκατ.€ μέσω των παρατηρήσεων.



(Πηγή : <http://www.elte.org.gr/>)

Παρατηρήσεις	Ποσό (€)
Φόρος Εισοδήματος	47.445.534,00
Φ.Π.Α.	7.620.370,00
Τέλος Χαρτοσήμου	9.956.607,00
Παρακρατούμενοι Φόροι	14.444.331,00

Φόροι Ακινήτων	6.659.897,00
Λοιποί Φόροι	4.742.251,00
Σύνολο	90.778.990,00

(Πηγή : <http://www.elte.org.gr/>)

Με τις λογιστικές αναμορφώσεις που έγιναν στις δηλώσεις των εταιριών που ελέγχθηκαν η φορολογική βάση φαίνεται να διευρύνεται κατά €3.4 δις € (ποσό σχεδόν ισοδύναμο με το σύνολο των δηλωθέντων εισοδημάτων από ελευθέρια επαγγέλματα ύψους 3,7δις τη χρήση 2011!), σε ποσοστό δηλαδή 73% σε σχέση με το 2010, παράγοντας έτσι τεκμαρτό φορολογικό όφελος (άμεσο η «αναβαλλόμενο») μεταξύ €675 και €879 εκατ.



(Πηγή : <http://www.elte.org.gr/>)

Με δεδομένο ότι οι πρόσθετες αναμορφώσεις που έπονται του ελέγχου, συχνά θεωρούνται μέτρο αποτελεσματικότητας του ελέγχου, η αποτελεσματικότητα των ελέγχων (1,75%) φαίνεται να είναι υπερτριπλάσια του αρχικά προσδοκώμενου (0,5%) καθιστώντας αυτό πλέον de facto benchmark για το παρόν και το μέλλον.

	2011	2010
Ακαθάριστα Έσοδα	193.015.811,358,00	189.621.769.138,00
Λογιστικές Διαφορές	8.030.811,358,00	4.652.925.472,00
Επαύξηση Φορολογητέας Ύλης		3.377.885,886,00
Ως ποσοστό επί του τζίρου		1,75%

(Πηγή : <http://www.elte.org.gr/>)



(Πηγή <http://www.elte.org.gr/>)

Ανακεφαλαιώνοντας τα συμπεράσματα από την πρώτη εφαρμογή του Ετήσιου Πιστοποιητικού όπως αυτά παρουσιάστηκαν από την Ε.Λ.Τ.Ε., φαίνεται να διευρύνεται η φορολογική βάση κατά 3,4δις€ ή 1,8% του Α.Ε.Π., με τεκμαρτό φορολογικό όφελος μεταξύ 0,4% και 0,5% του Α.Ε.Π. Επίσης φαίνεται να εντοπίζονται μέσω των παρατηρήσεων 90εκ.€ για βεβαίωση αλλά και πρόσθετες, μη ποσοτικοποιημένες παραβάσεις. Τέλος, τίθεται benchmark αποτελεσματικότητας για παρελθούσες ανέλεγκτες χρήσεις καθώς και benchmark συμμόρφωσης για μελλοντικές χρήσεις.

15. Οι σημαντικότερες αλλαγές άλλων νομοθετημάτων που επηρεάζουν τον φορολογικό έλεγχο.

15.1 Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ψηφίστηκε με το ν.4093/9-11-2012. Με το νόμο αυτό, από τις 1/1/2013 δρομολογήθηκε η σταδιακή κατάργηση του Κ.Β.Σ. και η εφαρμογή του Κ.Φ.Α.Σ. και έφερε αρκετές αλλαγές στις επιχειρήσεις.

Από τις 1/1/2014, τέθηκαν σε εφαρμογή αρκετές επιπλέον αλλαγές.

Οι σημαντικότερες αλλαγές έχουν ως εξής:

➤ Πλήρης κατάργηση όλων των θεωρήσεων.

Τα βιβλία των επιχειρήσεων είτε είναι απλογραφικά είτε είναι διπλογραφικά δεν χρειάζονταν θεώρηση από 1/1/2013. Το ίδιο ισχύει και για το βιβλίο απογραφής το οποίο όμως συνεχίζει να τηρείται και να εκτυπώνεται κανονικά σε απλό αθεώρητο χαρτί σε όλες τις επιχειρήσεις που ισχύει και σήμερα έως τις 20 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους.

➤ Κατάργηση υποχρέωσης παροχής ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετων βιβλίων).

➤ Κατάργηση των δελτίων αποστολής, των συνδεδεμένων με αυτά παραστατικά και εφαρμογή νέων παραστατικών.

Από 1/1/2014 καταργείται το Δελτίο Αποστολής και όλα τα παραστατικά που συνδέονται με αυτό. Επίσης, καταργούνται και όλα τα υπόλοιπα παραστατικά που γνωρίζαμε όπως το Τιμολόγιο Πώλησης, το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, το Πιστωτικό Τιμολόγιο (Επιστροφής, Έκπτωσης), η Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών και τα ακυρωτικά αυτών κ.λπ.

Τα παραστατικά που προβλέπονται από 1/1/2014 είναι τα παρακάτω:

Μεταξύ Επιχειρήσεων:

- Τιμολόγιο
- Τιμολόγιο Αγοράς από Αγρότες
- Πιστωτικό Τιμολόγιο
- Πιστωτικό Τιμολόγιο από Αγρότες

Από επιχείρηση προς ιδιώτη:

1. Απόδειξη Συναλλαγών
2. Απόδειξη Επιστροφής

Από ιδιώτη προς επιχείρηση:

3. Τίτλος Κτήσης

➤ **Εξόφληση παραστατικών μέσω τράπεζας.**

Μεταξύ επιχειρήσεων:

Η εξόφληση του οποιοδήποτε παραστατικού με αξία άνω των 500,00 ευρώ (με Φ.Π.Α.) θα πρέπει να γίνεται μέσω τράπεζας, δηλαδή με χρεωστική κάρτα, με πιστωτική κάρτα, με επιταγή ή με κατάθεση από τραπεζικό λογαριασμό του αγοραστή (εταιρείας) σε τραπεζικό λογαριασμό του πωλητή (εταιρείας).

Από επιχείρηση προς ιδιώτη:

Η εξόφληση του οποιοδήποτε παραστατικού με αξία άνω των 1.500,00 ευρώ (με Φ.Π.Α.) θα πρέπει να γίνεται μέσω τράπεζας.

➤ **Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο.**

Από 1/1/2014 είναι υποχρεωτική η ηλεκτρονική διαβίβαση των συναλλαγών προς την Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

- Όποιος, την προηγούμενη χρονιά είχε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 1.500.000€ και δεν είναι Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή Ι.Κ.Ε ⁵²τηρεί απλογραφικά βιβλία.
- Στην απλογραφική τήρηση βιβλίων, το βιβλίο εσόδων - εξόδων, ενημερώνεται μέχρι τέλους του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν από το χρόνο που υποβάλλεται εμπρόθεσμα η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α..⁵³
- Στο βιβλίο απογραφών, η ποσοτική καταχώρηση γίνεται μέχρι 20/2 του επόμενου έτους και με αξία μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.⁵⁴
- Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής ενημερώνονται με απλογραφικά βιβλία, όταν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο 150.000 ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.⁵⁵
- Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου, ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές αγορές ή πλανοδίως και ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας, εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους.⁵⁶

15.2 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Νόμος 4172/2013) επέφερε σημαντικές αλλαγές στη Φορολογία Εισοδήματος αντικαθιστώντας τον Ν.2238/1994. Αναφορικά με τις αλλαγές που επηρεάζουν άμεσα τον φορολογικό έλεγχο, θα πρέπει να αναφέρουμε τις αλλαγές που αφορούν τις εκπιπόμενες δαπάνες, ο ορισμός των οποίων επαναδιατυπώνεται με το νέο νομοθέτημα καθώς και οι διατάξεις που αφορούν την ακρίβεια και την επάρκεια των βιβλίων.

Γενικοί κανόνες έκπτωσης δαπανών (άρθρα 22-23 του Ν.4172/2013)

Θεσπίζεται γενικός κανόνας περί έκπτωσης όλων των πραγματικών και αποδεικνυόμενων επιχειρηματικών δαπανών με εξαίρεση τις περιοριστικά απαριθμούμενες μη εκπιπόμενες δαπάνες (Άρθρο22).

Στις μη εκπιπόμενες δαπάνες περιλαμβάνονται:

⁵² άρθρο 4 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.,

⁵³ άρθρο 4 παρ. 18 Κ.Φ.Α.Σ.

⁵⁴ άρθρο 4 παρ. 20 Κ.Φ.Α.Σ.

⁵⁵ άρθρο 4 παρ. 16 Κ.Φ.Α.Σ.

⁵⁶ άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.

1. Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού.
2. Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500€, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.
3. Προβλέψεις για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων εκτός των οριζόμενων στον ΚΦΕ.
4. Πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων.
5. Η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα.
6. Ο φόρος εισοδήματος, το τέλος επιτηδεύματος και οι έκτακτες εισφορές, καθώς και ο ΦΠΑ που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως ΦΠΑ εισροών.
7. Το τεκμαρτό μίσθωμα σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.
8. Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης εάν υπερβαίνουν το ποσό των € 300 ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.
9. Οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων εάν υπερβαίνουν το ποσό των € 300 ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.
10. Οι δαπάνες ψυχαγωγίας με εξαίρεση τις πραγματοποιούμενες από φορολογούμενους που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας.
11. Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.
12. Το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φορολογικούς κατοίκους σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.
13. Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα από μερίσματα.

Είναι ενδιαφέρον ότι η έκπτωση των δαπανών αποσυνδέεται από την τήρηση υποχρεώσεων που επιβάλλονται από άλλες νομοθεσίες, όπως για παράδειγμα η ασφαλιστική. Έτσι, π.χ. δεν εξαρτάται πλέον η έκπτωση των δαπανών μισθοδοσίας από την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών ή των δαπανών διαφήμισης από την καταβολή του τέλους διαφήμισης υπέρ των δήμων.

Ορίζεται ρητά ότι η διάταξη περί μη έκπτωσης των δαπανών που καταβάλλονται προς φορολογικούς κατοίκους σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που ο δικαιούχος των ποσών είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μέλος της Ε.Ε ή του Ε.Ο.Χ. στην περίπτωση που προβλέπεται η δυνατότητα ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και του κράτους αυτού.

Με την εξαίρεση αυτή η διάταξη για τη μη έκπτωση δαπανών που καταβάλλονται σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς εναρμονίζεται με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αφορά στη συμβατότητα με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης των διατάξεων που έχουν ως σκοπό την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής.

Οι διατάξεις για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών θα εφαρμόζονται σε φορολογικές περιόδους που κλείνουν μετά την 30η Ιουνίου 2014 και εφεξής.

Αλλάζει με τον τρόπο αυτό η φιλοσοφία αναφορικά με την έκπτωση δαπανών. Ενώ με το προϊσχύον σύστημα προβλέπονται έστω και ενδεικτικά οι εκπιπτόμενες δαπάνες, με το νέο ΚΦΕ απαριθμούνται πλέον περιοριστικά μόνο οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες.

ΜΕΡΟΣ II

16. Εμπειρική έρευνα.

Για το σκοπό της παρούσας εργασίας και προκειμένου να διερευνηθούν και να εξαχθούν τα πρώτα συμπεράσματα από την εφαρμογή των διατάξεων του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αλλά και των λοιπών πρόσφατων αλλαγών (Νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών κ.α.) στο βαθμό που αυτά επηρεάζουν ή αλλάζουν τις διαδικασίες που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, διενεργήθηκε έρευνα με τη χρήση Ερωτηματολογίων.

16.1 Σκοπός Ερωτηματολογίου- Περιγραφή Έρευνας.

Ο σκοπός του Ερωτηματολογίου είναι να διερευνηθούν όλες οι πτυχές του Φορολογικού Ελέγχου όπως αυτές διαμορφώνονται στο πλαίσιο της πρόσφατης φορολογικής μεταρρύθμισης και κυρίως μετά την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Η δομή και το περιεχόμενο του Ερωτηματολογίου που διανεμήθηκε, περιλαμβάνει το σύνολο των επιμέρους διαδικασιών που σχετίζονται με το φορολογικό έλεγχο, όπως αυτά αναφέρθηκαν και αναπτύχθηκαν ήδη στις προηγούμενες ενότητες.

Το Ερωτηματολόγιο καλύπτει, προσπαθώντας να εντοπίσει και να δημοσκοπήσει τις αντιδράσεις του επιλεγμένου κοινού, τις διαδικασίες που σχετίζονται με τον φορολογικό έλεγχο, σε όλα τα στάδια αυτού.

Έτσι προσπαθούν να αντληθούν συμπεράσματα για τις απόψεις που επικρατούν σχετικά με :

- Τον τρόπο επιλογής υποθέσεων για έλεγχο (έλεγχος βάσει στοχευμένων κριτηρίων ή σε όσο το δυνατόν περισσότερους φορολογούμενους),
- Τα όργανα που πρέπει να διενεργούν τους ελέγχους (Από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης ή από Ιδιωτικές Ελεγκτικές Εταιρείες – Πιστοποιημένους Λογιστές),
- Την ανάγκη εντατικοποίησης των επιτόπιων ελέγχων που έχουν μειωθεί τον τελευταίο καιρό λόγω της κατάργησης της αρμοδιότητας αυτής από το Σ.Δ.Ο.Ε.,
- Τις διατάξεις που αφορούν τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ελέγχου (εξωλογιστικός προσδιορισμός, εκπιπόμενες δαπάνες, σύνταξη απογραφής, Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου),
- Τα νέα προβλεπόμενα πρόστιμα – κυρώσεις,

- Τη νέα διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών και την κατάργηση των Επιτροπών Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών.

Τέλος, επιχειρείται μέσω των ερωτήσεων να αποτυπωθεί η γενικότερη αίσθηση που επικρατεί για το σκοπό που προσπαθεί να επιτελέσει η νέα φορολογική μεταρρύθμιση και τον βαθμό στον οποίο η αίσθηση αυτή συγκλίνει με την Αιτιολογική Έκθεση του σχεδίου νόμου του ΚΦΔ σύμφωνα με την οποία ο ΚΦΔ αποσκοπεί στο να επαναθεμελιώσει τις σχέσεις μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και του φορολογούμενου σε υγιέστερη και δικαιότερη βάση.

Το Ερωτηματολόγιο περιλαμβάνει απαντήσεις κλειστού τύπου όπου ο ερωτώμενος καλείται να επιλέξει μεταξύ:

Ναι	Όχι
-----	-----

Επίσης περιέχει ερωτήσεις που περιλαμβάνει καθορισμένες, προκατασκευασμένες απαντήσεις και ο ερωτώμενος καλείται να επιλέξει μεταξύ μίας ή και περισσότερων απαντήσεων.

Τέλος σε μεγάλο αριθμό Ερωτήσεων και προκειμένου να εντοπιστούν και να καταγραφούν απόψεις και προτάσεις των ερωτώμενων που σχετίζονται με τις τεθείσες ερωτήσεις, δίνεται η δυνατότητα καταγραφής των απόψεων τους εφόσον το επιθυμούν, στο τέλος κάποιων ερωτήσεων.

16.2 Μεθοδολογία Στατιστικής Ανάλυσης Δεδομένων.

Η μεθοδολογία της Στατιστικής Ανάλυσης των δεδομένων των ερωτηματολογίων έγινε μέσω του Microsoft Office Excel 2010, το οποίο κρίθηκε επαρκές για τις ανάγκες τις παρούσας έρευνας. Η επεξεργασία των απαντήσεων έγινε με τη χρήση ποιοτικών μεταβλητών, δηλαδή μεταβλητών οι οποίες αναφέρονται σε κάποιο ποιοτικό χαρακτηριστικό. Η κύρια μεταβλητή βάσει της οποίας έγινε η εξαγωγή των συμπερασμάτων είναι η Ιδιότητα του ερωτώμενου, (Εφοριακός, Λογιστής, Ορκωτός Ελεγκτής).

16.3 Χαρακτηριστικά Δείγματος- Δειγματοληψίας.

Τα Ερωτηματολόγια διανεμήθηκαν σε τρεις Ομάδες ερωτώμενων:

- Εφοριακούς Υπαλλήλους
- Λογιστές
- Ορκωτούς Ελεγκτές

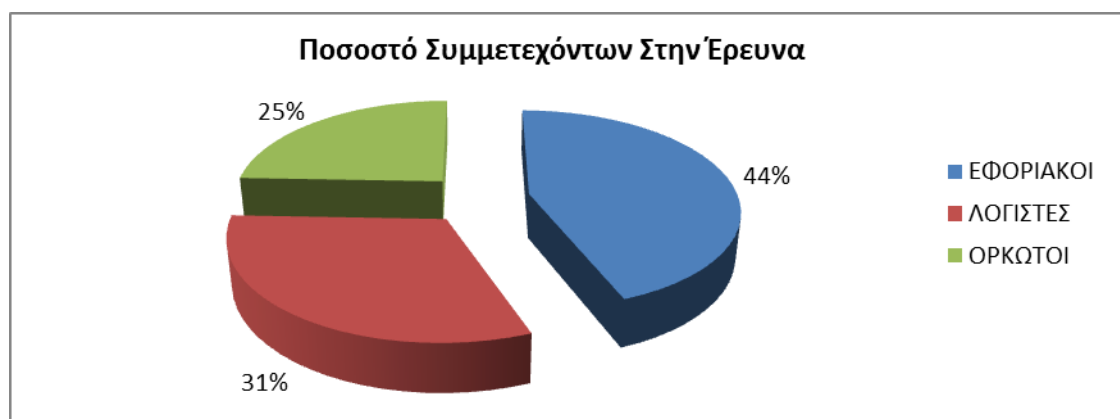
Ο λόγος που επιλέχθηκαν οι τρεις αυτές ομάδες είναι γιατί είναι οι πιο ενήμεροι για το θέμα της έρευνας και επιπλέον είναι άμεσα σχετιζόμενοι με τις νέες διαδικασίες. Πέραν αυτού, η

επιλογή και των τριών ομάδων, κρίθηκε απαραίτητη καθώς είναι οι τρεις ομάδες που πιθανόν να έχουν αντικρουόμενα ή έστω διαφορετικά συμφέροντα. Έτσι θεωρούμε ότι οι απαντήσεις που συλλέχθηκαν καλύπτουν όλες τις πιθανές πτυχές που σχετίζονται με τον φορολογικό έλεγχο, τουλάχιστον όσον αφορά την κριτική πάνω στην αποτελεσματικότητα, την εφαρμοσιμότητα των νέων αλλαγών και τα λάθη ή τις ασάφειες ή παραλείψεις των νέων διαδικασιών ελέγχου και των σχετικών με τον έλεγχο λοιπών διαδικασιών.

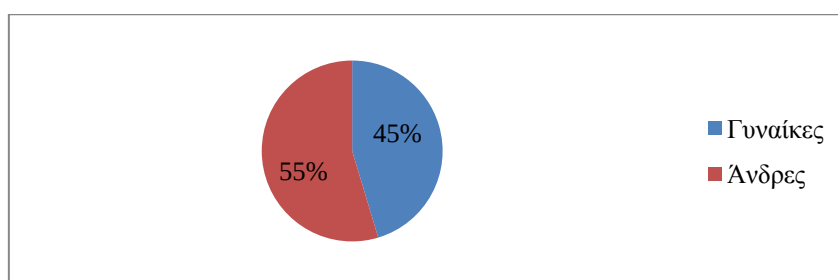
Κατά την διεξαγωγή της έρευνας, διανεμήθηκαν 120 Ερωτηματολόγια, 40 σε κάθε Ομάδα. Η διανομή των Ερωτηματολογίων έγινε δια χειρός, μέσω Ηλεκτρονικού Ταχυδρομείου και μέσω FAX και ομοίως έγινε και η συλλογή τους.

Στα ερωτηματολόγια αυτά ανταποκρίθηκαν συνολικά 86 ερωτώμενοι, εκ των οποίων 38 Εφοριακοί, 27 Λογιστές και 21 Ορκωτοί Ελεγκτές. Η ποσοστιαία κατανομή των απαντημένων Ερωτηματολογίων αποτυπώνεται ως εξής:

Ιδιότητα Ερωτώμενου	Πλήθος Ερωτηματολογίων
ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	38
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	27
ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ	21
Σύνολο Συμμετεχόντων	86

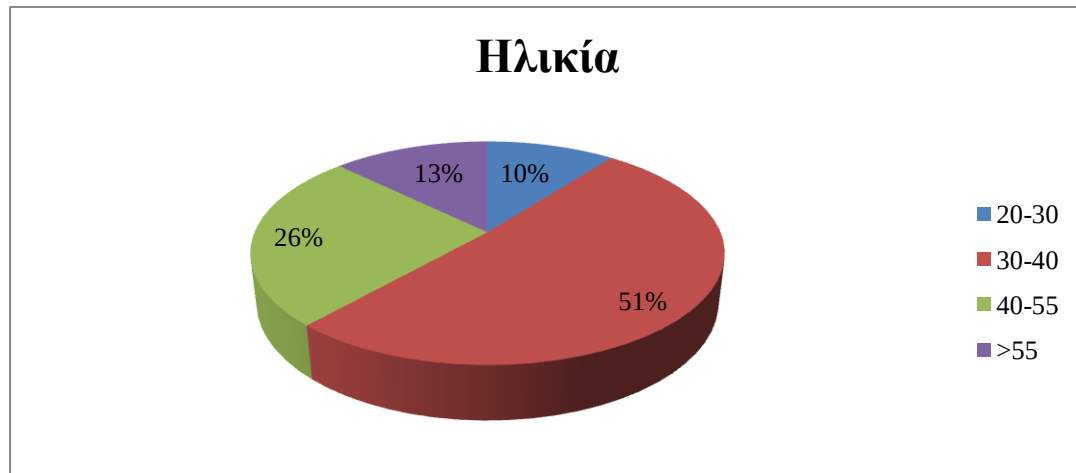


Η κατανομή με βάση το Φύλο των Ερωτηθέντων κατανέμεται ως εξής:



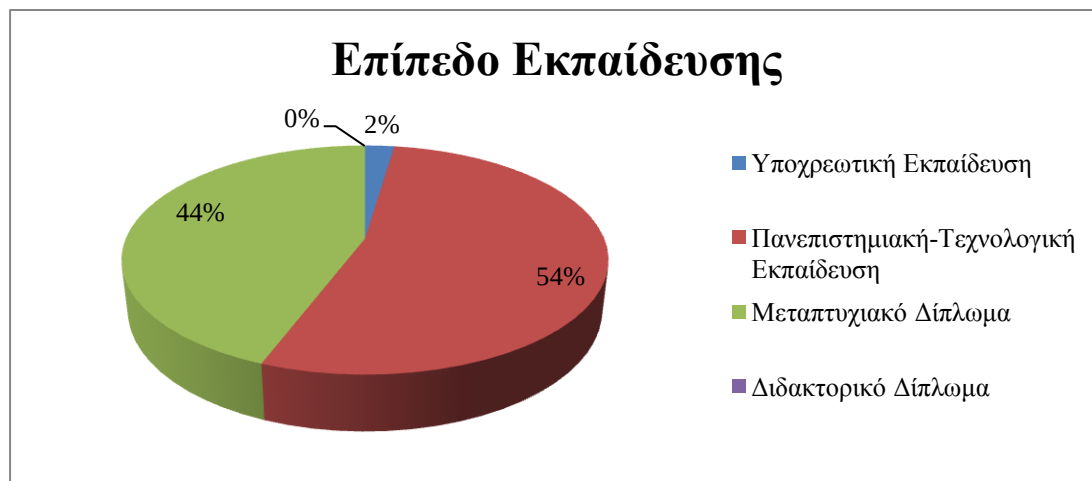
Η κατανομή των ερωτώμενων ανά φύλο, φαίνεται να μοιράζεται στα δύο και τα δυο φύλα να αντιπροσωπεύονται εξίσου (Άνδρες:55%, Γυναίκες:45%)

Η Ηλικιακή Κατανομή των Ερωτώμενων απεικονίζεται στο παρακάτω διάγραμμα:



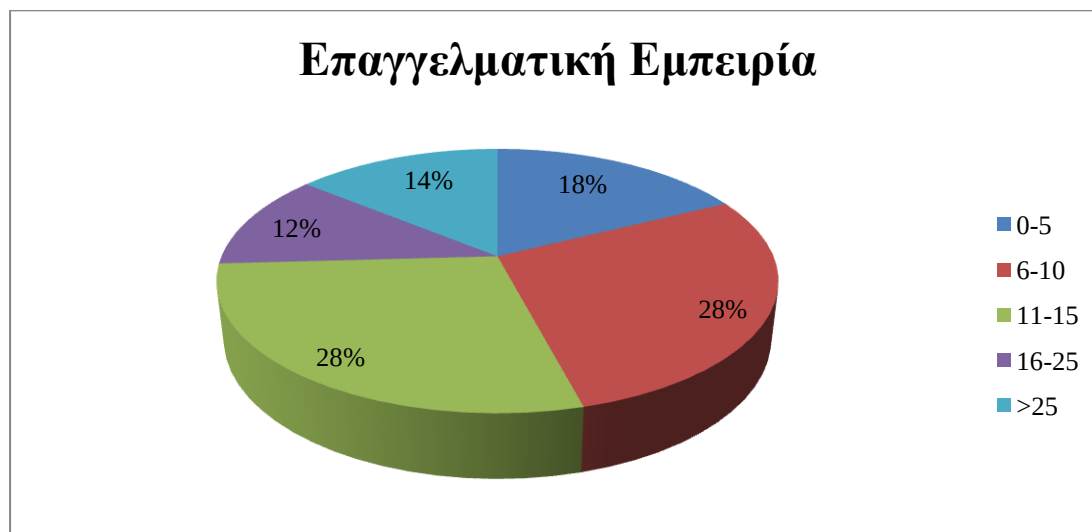
Από τα παραπάνω φαίνεται η ηλικία 30-40 να αντιπροσωπεύεται με ποσοστό πάνω από 50% και αμέσως μετά σε ποσοστό 26% οι ερωτώμενη ανήκουν σε ηλικίες από 40-55. Αυτό είναι ευνόητο καθώς οι δυο αυτές ηλικιακές ομάδες είναι συνήθως και οι πιο παραγωγικές και οι πιο αντιπροσωπευτικές επαγγελματικά.

Αντίστοιχα η κατανομή με βάση το επίπεδο μόρφωσης των ερωτώμενων έχει ως εξής:



Όπως φαίνεται και στο παραπάνω διάγραμμα όλοι σχεδόν οι ερωτώμενοι κατέχουν πτυχίο Α.Ε.Ι. ή Τ.Ε.Ι. και σχεδόν οι μισοί εξ αυτών κατέχουν και μεταπτυχιακό τίτλο.

Τέλος με βάση την Επαγγελματική Εμπειρία των ερωτώμενων τα ερωτηματολόγια κατανέμονται ως εξής:



Ως προς την επαγγελματική εμπειρία, οι ερωτώμενοι σε ποσοστό 28%, ανήκουν στην κατηγορία 6 με 10 έτη προϋπηρεσίας, το ίδιο ποσοστό αντιστοιχεί και στους 11 με 15 έτη εμπειρίας, ακολουθούν με 18% όσοι έχουν από 0-5 έτη υπηρεσίας, με 14% όσοι έχουν περισσότερα από 25 έτη και τέλος με 12% συμμετέχουν όσοι έχουν 16 έως 25 έτη προϋπηρεσίας. Η παραπάνω κατανομή δείχνει ότι ως προς την επαγγελματική εμπειρία μετέχουν αντιπροσωπευτικά όλες οι επιμέρους ομάδες.

16.4 Αξιολόγηση Αποτελεσμάτων.

Στην συνέχεια παρουσιάζονται αναλυτικά οι επιμέρους απαντήσεις των Ερωτηματολογίων με τα σημαντικότερα σχόλια των ερωτώμενων, όπου υπάρχουν και εφόσον αυτά θεωρούνται αξιόλογα και εύστοχα προκειμένου να εξαχθούν τα πρώτα συμπεράσματα.

Η Ερώτηση 1 αναφέρεται στην Επιλογή υποθέσεων για έλεγχο και οι Ερωτώμενοι καλούνται να απαντήσουν αν θεωρούν ότι ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να διενεργείται σε όσο το δυνατόν περισσότερους φορολογουμένους ή βάσει στοχευμένων κριτηρίων επιλογής.

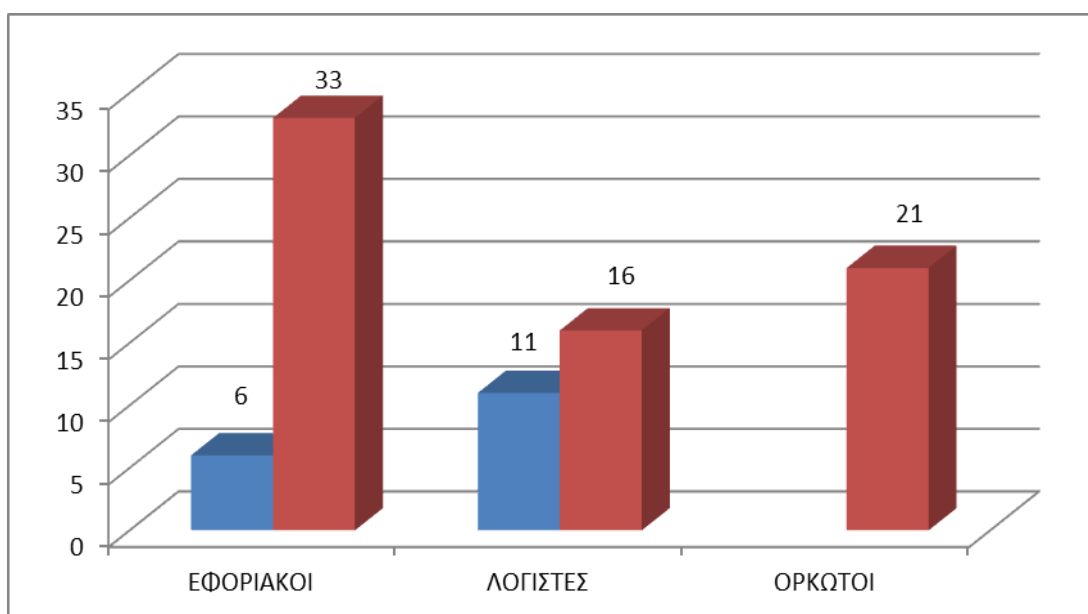
	Έλεγχος σε όσο το δυνατόν περισσότερους φορολογουμένους	Έλεγχος βάσει στοχευμένων κριτηρίων επιλογής
Απαντήσεις	17	70

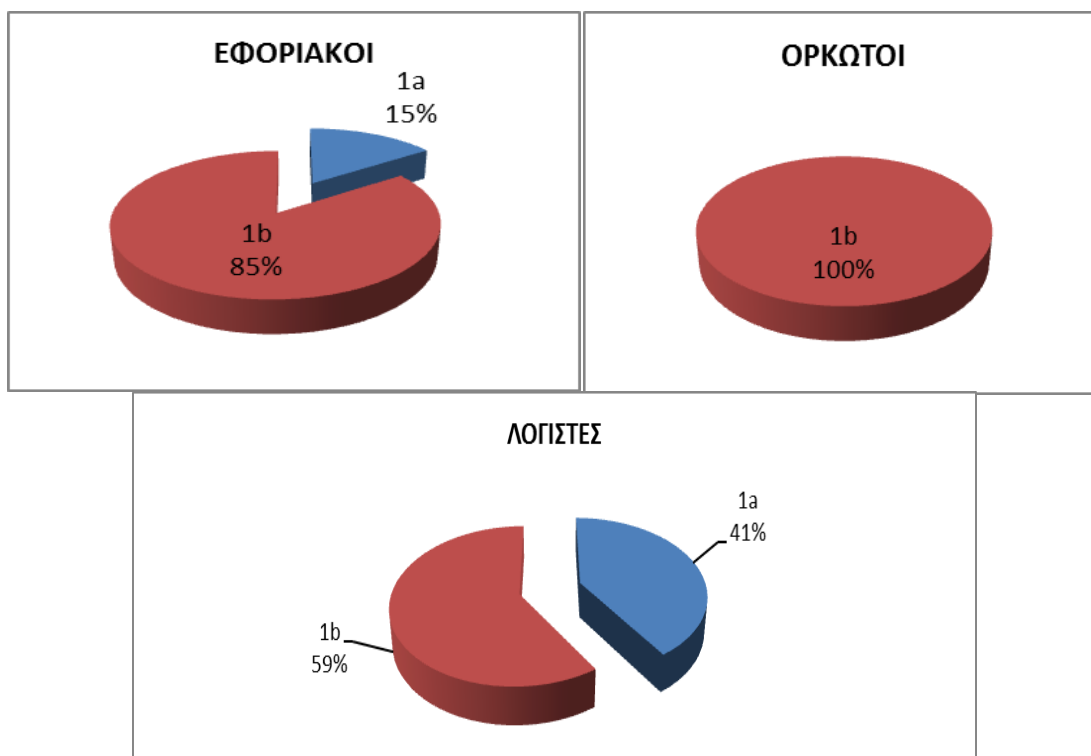


Όπως προκύπτει από το πρώτο γράφημα που αφορά στο σύνολο των ερωτώμενων το 80% θεωρούν ότι οι έλεγχοι πρέπει να γίνονται βάσει στοχευμένων κριτηρίων επιλογής ενώ το 20% θεωρεί ότι πρέπει να γίνονται σε όσο το δυνατόν περισσότερους φορολογούμενους.

Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι απαντήσεις ανά ιδιότητα, οι οποίες κατανέμονται ως εξής:

Ιδιότητα	Έλεγχος σε όσο το δυνατόν περισσότερους φορολογουμένους	Έλεγχος βάσει στοχευμένων κριτηρίων επιλογής
ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	6	33
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	11	16
ΟΡΚΩΤΟΙ		21
Σύνολο	17	70





Ερευνώντας τις απαντήσεις ανά ιδιότητα βλέπουμε ότι το 85% των εφοριακών επιλέγουν τον έλεγχο βάσει στοχευμένων κριτηρίων επιλογής και μόλις το 15% τον έλεγχο σε όσο το δυνατόν περισσότερους φορολογούμενους. Ένας εκ των εφοριακών φαίνεται να έχει επιλέξει και τις δυο απαντήσεις.

Οι λογιστές φαίνεται να μοιράζονται καθώς το 59% επιλέγει τους στοχευμένους ελέγχους και το 41% τους σε όσο το δυνατό περισσότερους φορολογούμενους.

Αξιοσημείωτη είναι η κατηγορία των Ορκωτών οι οποίοι στο σύνολό τους επιλέγουν τους στοχευμένους, βάσει κριτηρίων, ελέγχους. Αυτό βέβαια είναι και κατανοητό και επόμενο, γνωρίζοντας τον τρόπο με τον οποίο διενεργούν τους ελέγχους τους οι Ορκωτοί Ελεγκτές μέσω της ελεγκτικής δειγματοληψίας και σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, λαμβάνοντας πάντα υπόψη τη σημαντικότητα των ελεγχόμενων λογαριασμών, καταστάσεων, ποσών κ.λπ..

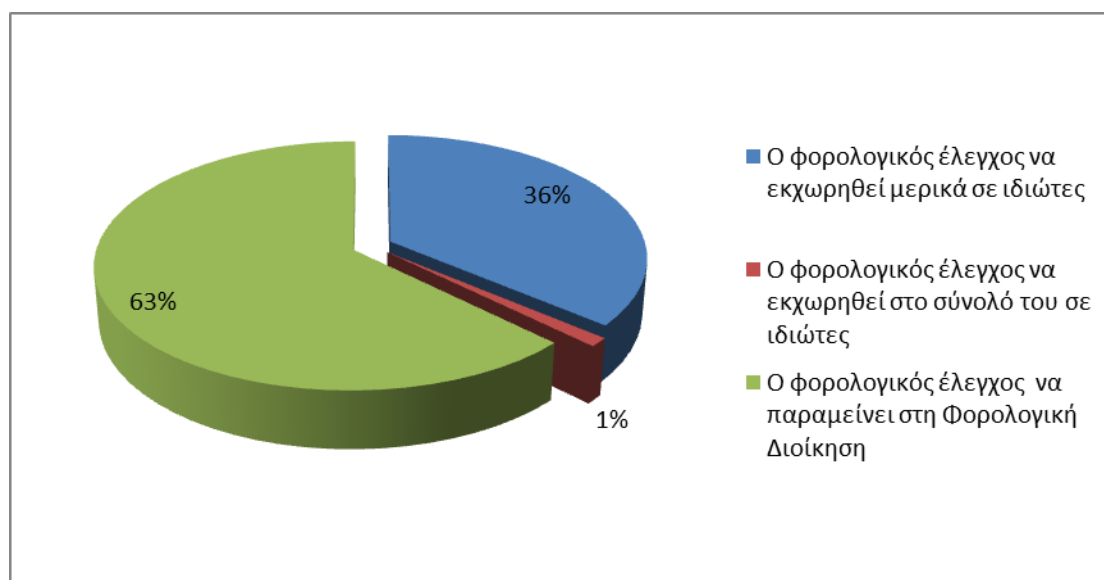
Πάντως τόσο μεταξύ των επιμέρους ιδιοτήτων των ερωτώμενων όσο και στο σύνολο αυτών, επικρατεί άποψη της Επιλογής Υποθέσεων για έλεγχο βάσει στοχευμένων κριτηρίων. Αυτό καταδεικνύει και τη σημαντικότητα του Risk Analysis που έχει τα τελευταία χρόνια αναδειχθεί σε πρωτεύουσα σημασία επιστημονική εξειδίκευση και το οποίο έχει εφαρμογή σε κάθε είδους σχεδιασμό και ανάπτυξη διαδικασιών.

Η Ερώτηση 2 διερευνά την άποψη των ερωτώμενων αν θεωρούν ότι ο φορολογικός έλεγχος, ως δημοσίου συμφέροντος λειτουργία, μπορεί να εκχωρηθεί μερικά ή και στο σύνολό του σε

ιδιώτες ή θα πρέπει να παραμείνει αποκλειστικά και μόνο στις Υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης.

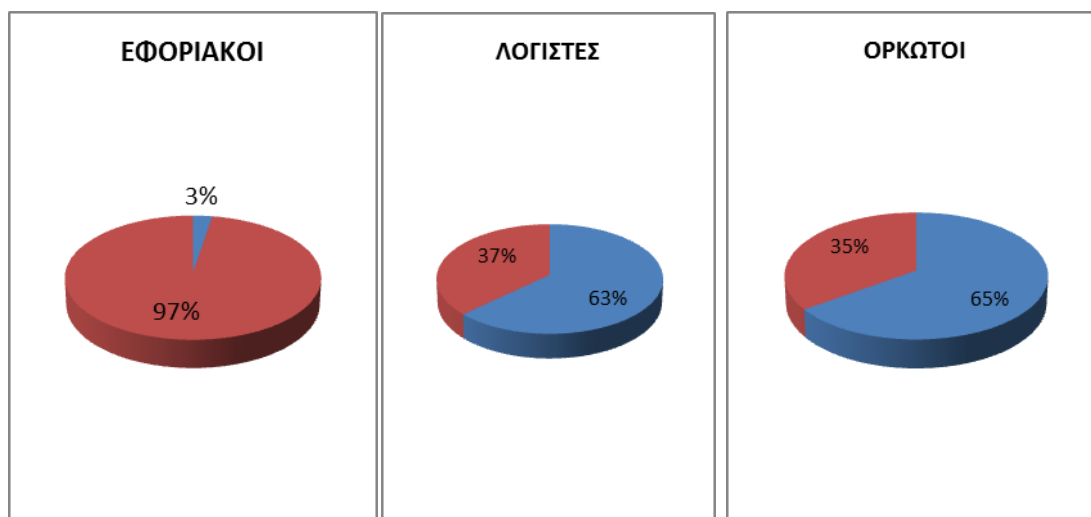
	Ο φορολογικός έλεγχος να εκχωρηθεί μερικά σε ιδιώτες	Ο φορολογικός έλεγχος να εκχωρηθεί στο σύνολό του σε ιδιώτες	Ο φορολογικός έλεγχος να παραμείνει στη Φορολογική Διοίκηση
Απαντήσεις	31	1	54

Στο σύνολο των ερωτώμενων το 63% απαντά ότι ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να παραμείνει στη φορολογική διοίκηση, το 36% θεωρεί ότι πρέπει να εκχωρηθεί μερικά σε ιδιώτες ενώ μόλις το 1% θεωρεί ότι πρέπει να εκχωρηθεί στο σύνολό του σε ιδιώτες.



Ερευνώντας τις απαντήσεις ανά ιδιότητα έχουμε την εξής κατανομή:

Ιδιότητα Ερωτώμενου	Ο φορολογικός έλεγχος να εκχωρηθεί μερικά σε ιδιώτες	Ο φορολογικός έλεγχος να εκχωρηθεί στο σύνολό του σε ιδιώτες	Ο φορολογικός έλεγχος να παραμείνει στη Φορολογική Διοίκηση
ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	1		37
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	17		10
ΟΡΚΩΤΟΙ	13	1	7
Σύνολα	31	1	54



Η κατηγορία των Εφοριακών υπαλλήλων, αναμενόμενα, επιλέγει σε ποσοστό 97% ο φορολογικός έλεγχος να παραμείνει στη φορολογική διοίκηση και μόλις το 3% να εκχωρηθεί μερικά σε ιδιώτες.

Η κατηγορία των λογιστών επιλέγει σε ποσοστό 63% ο έλεγχος να εκχωρηθεί μερικά σε ιδιώτες και 37% να παραμείνει στη Φορολογική Διοίκηση.

Με παρόμοιο τρόπο βλέπουμε ότι απαντούν και οι Ορκωτοί Ελεγκτές οι οποίοι σε ποσοστό 65% επιλέγουν ο έλεγχος να εκχωρηθεί μερικά σε ιδιώτες και σε ποσοστό 35% να παραμείνει στη Φορολογική Διοίκηση.

Τα παραπάνω συμπεράσματα είναι αναμενόμενα, με την έννοια του ότι αποδεικνύουν τα συμφέροντα που έχει η κάθε μια κατηγορία ερωτώμενων από την ιδιωτικοποίηση ή μη, μέρους ή του συνόλου, των φορολογικών ελέγχων. Αφενός οι Εφοριακοί έχουν συμφέρον να παραμείνει ο φορολογικός έλεγχος στη φορολογική διοίκηση για να έχουν και οι ίδιοι αντικείμενο εργασιών, αφετέρου Λογιστές και Ορκωτοί Ελεγκτές φαίνεται να προτιμούν (όχι στην συντριπτική πλειοψηφία αλλά σχεδόν οι δύο στους τρεις) να εκχωρηθεί ένα μέρος του φορολογικού ελέγχου σε ιδιώτες, προσμένοντας και αυτοί ως οι πλέον αρμόδιοι οφέλη από την εκχώρηση αυτή.

Η Ερώτηση 3 διερευνά την άποψη των ερωτώμενων για το αν θεωρούν ότι πρέπει να εντατικοποιηθούν οι προληπτικοί έλεγχοι.

Στο σύνολο των ερωτώμενων προκύπτουν τα παρακάτω αποτελέσματα:

	Να εντατικοποιηθούν οι προληπτικοί έλεγχοι	Να μην εντατικοποιηθούν οι προληπτικοί έλεγχοι
Σύνολα	71	14

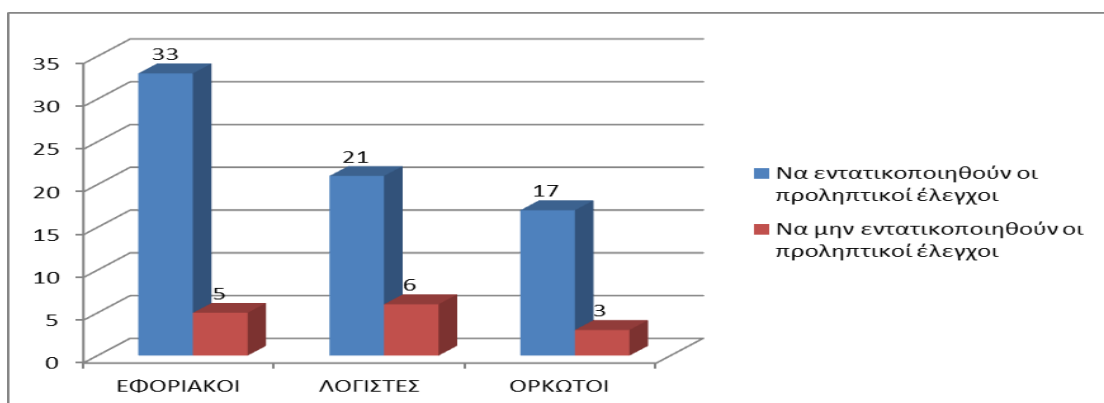


Στο σύνολο των ερωτηθέντων το 84% απαντά ότι πρέπει να εντατικοποιηθούν οι προληπτικοί έλεγχοι, ενώ το 16% θεωρεί ότι δεν πρέπει να εντατικοποιηθούν.

Ιδιότητα	Να εντατικοποιηθούν οι προληπτικοί έλεγχοι	Να μην εντατικοποιηθούν οι προληπτικοί έλεγχοι	Απαντήσεις
ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	33	5	38
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	21	6	27
ΟΡΚΩΤΟΙ	17	3	20
Σύνολα	71	14	85

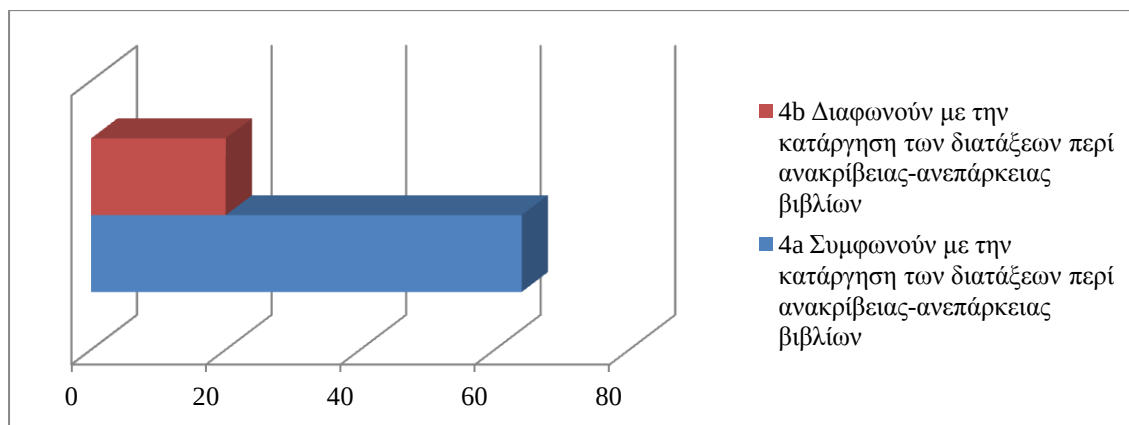
Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ανεξάρτητα από την ιδιότητα των ερωτηθέντων, η πλειοψηφία σε ποσοστό 84% στο σύνολο, συμφωνεί στο ότι πρέπει να εντατικοποιηθούν οι προληπτικοί έλεγχοι και μόλις το 16 % διαφωνεί.

Και η κατανομή ανά ιδιότητα αποτυπώνεται καθαρά στο παρακάτω γράφημα. Στο σημείο αυτό, αναφέρουμε ότι στην ερώτηση δεν απάντησε ένας Ορκωτός Ελεγκτής.



Η ερώτηση 4 αναφέρεται στην κατάργηση των διατάξεων που αφορούν στο κύρος των Βιβλίων το οποίο οδηγούσε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και στο κατά πόσο οι ερωτώμενοι συμφωνούν ή διαφωνούν με την κατάργηση αυτή.

	Συμφωνούν	Διαφωνούν	Σύνολα
Πλήθη	64	20	84

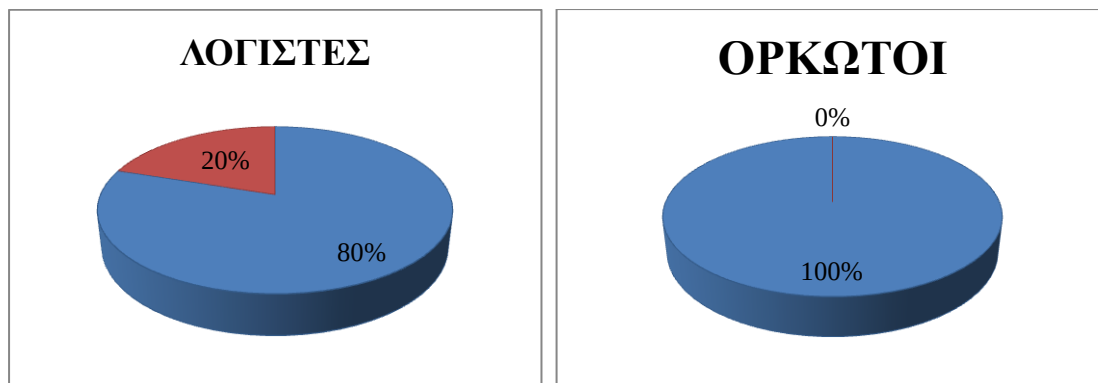


Στο σύνολο των ερωτώμενων φαίνεται ότι η πλειοψηφία των ερωτώμενων συμφωνεί με την κατάργηση των σχετικών διατάξεων.

Στην επιμέρους ανάλυση ανά ιδιότητα οι απόψεις κατανέμονται ως εξής:

Ιδιότητα	Συμφωνούν	Διαφωνούν	Σύνολα
ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	23	15	38
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	20	5	25
ΟΡΚΩΤΟΙ	21		21
Πλήθη	64	20	84

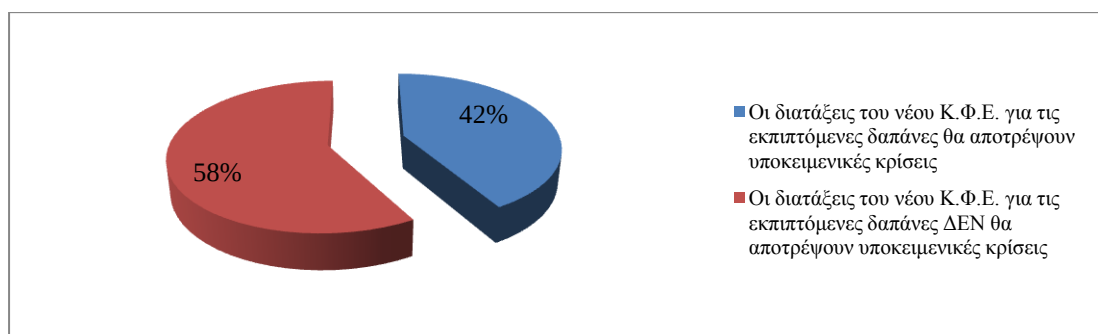




Αξίζει να σημειώσουμε ότι τα σύνολο των ερωτηθέντων Ορκωτών συμφωνεί με την κατάργηση ενώ το αντίστοιχο ποσοστό Λογιστών μειώνεται στο 80% και το αντίστοιχο ποσοστό Εφοριακών μειώνεται ακόμη περισσότερο στο 61%. Επίσης να σημειώσουμε ότι δυο εκ των ερωτηθέντων Λογιστών δεν απάντησαν καθόλου στην ερώτηση. Πάντως είναι σαφές ότι ανεξάρτητα από την ιδιότητα, σε κάθε περίπτωση υπερισχύει η άποψη υπέρ της κατάργησης των εν λόγω διατάξεων.

Η Ερώτηση 5 αναφέρεται στις διατάξεις σχετικά με τις εκπιπόμενες δαπάνες όπως αυτές πλέον επαναδιατυπώνονται με τον νέο Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) και στο αν οι ερωτώμενοι θεωρούν ότι, οι νέες διατάξεις θα αποτρέπουν στο μέλλον υποκειμενικές κρίσεις κατά τον φορολογικό έλεγχο. Οι απαντήσεις στο σύνολο των ερωτηθέντων κατανέμονται ως εξής:

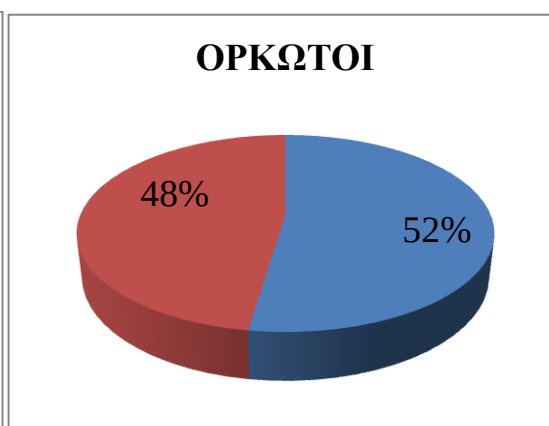
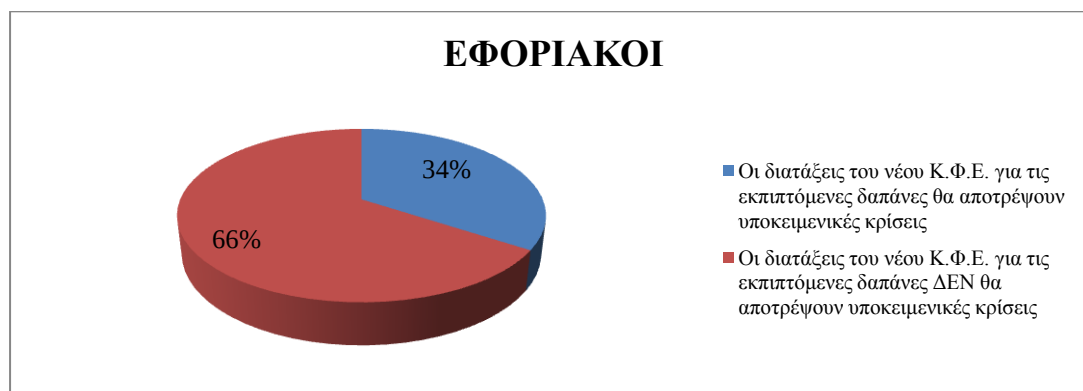
	ΝΑΙ	ΟΧΙ	Σύνολα
Πλήθη	35	49	84



Από το γράφημα βλέπουμε ότι δεν δημιουργείται ξεκάθαρη κυριαρχούσα άποψη σχετικά με τις νέες διατάξεις και οι ερωτώμενοι φαίνεται να διχάζονται.

Προχωρώντας στην ανά ιδιότητα ανάλυση βλέπουμε ότι απάντησαν ως εξής:

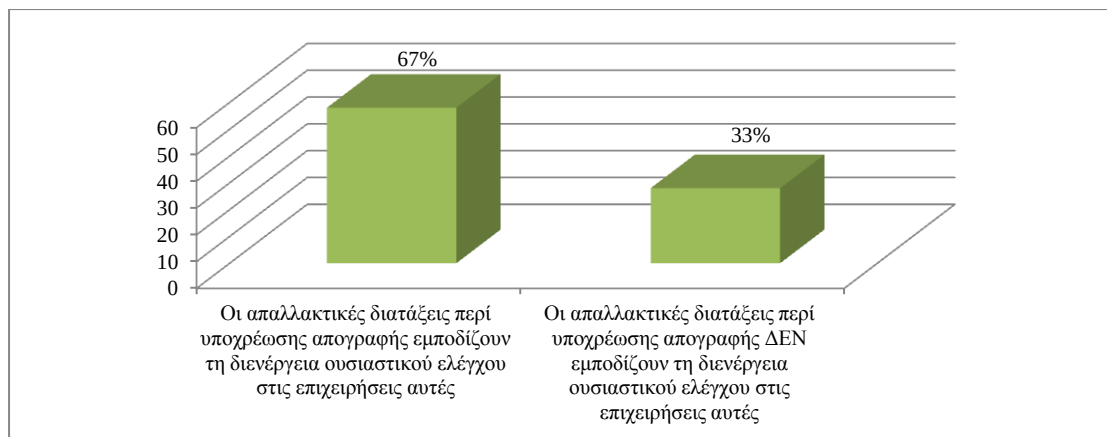
Ιδιότητα	ΝΑΙ	ΟΧΙ	Σύνολα
ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	13	25	38
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	11	14	25
ΟΡΚΩΤΟΙ	11	10	21
Πλήθη	35	49	84



Ο διχασμός των απόψεων για τις νέες διατάξεις είναι ξεκάθαρος και στην ανάλυση ανά ιδιότητα. Αυτό πιθανόν να εξηγείται λόγω της διάταξης που αναφέρεται στην «παραγωγικότητα» των δαπανών η οποία όπως προκύπτει και από τις αιτιολογήσεις που έδωσαν οι ερωτώμενοι στο θέμα αυτό, φαίνεται να αφήνει κάπως θολό ή ασαφές το θέμα της εκπεσιμότητας ή μη των δαπανών με την πρόφαση της παραγωγικότητας αυτών.

Η Ερώτηση 6 αναφέρεται στην υποχρέωση σύνταξης απογραφής σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ. και στην απαλλαγή κάποιων επιχειρήσεων βάσει ακαθαρίστων εσόδων ή βάσει αντικειμένου εργασιών και στο κατά πόσο αυτό εμποδίζει τη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου στις επιχειρήσεις αυτές.

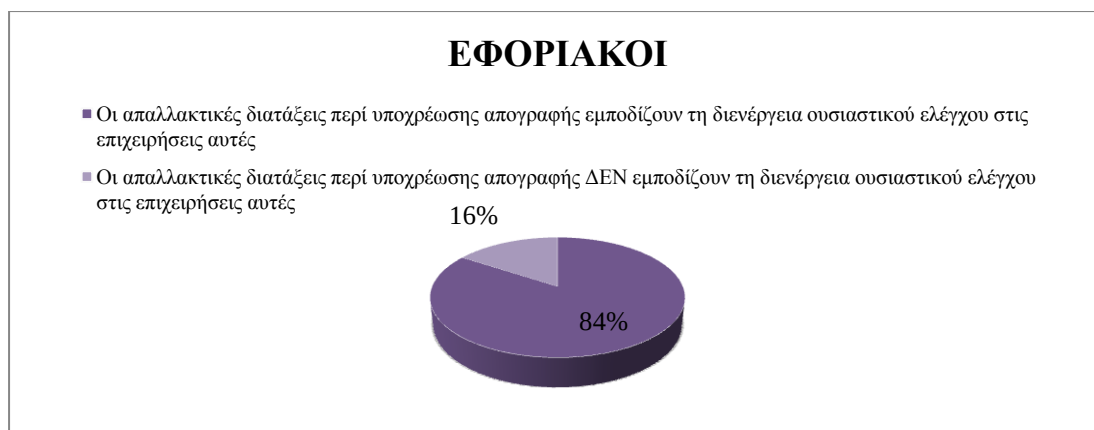
	ΝΑΙ	ΟΧΙ	Σύνολα
Απαντήσεις	58	28	86



Στο σύνολο των ερωτώμενων το 67% θεωρεί ότι οι απαλλακτικές διατάξεις περί υποχρέωσης απογραφής εμποδίζουν τη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου στις επιχειρήσεις αυτές και το 33% ότι Δεν εμποδίζουν τον ουσιαστικό έλεγχο.

Ιδιότητα	ΝΑΙ	ΟΧΙ	Σύνολα
ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	32	6	38
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	12	15	27
ΟΡΚΩΤΟΙ	14	7	21
Πλήθη	58	28	86

Εξετάζοντας τις απαντήσεις με βάση την ιδιότητα των Ερωτώμενων παρατηρούμε τα εξής



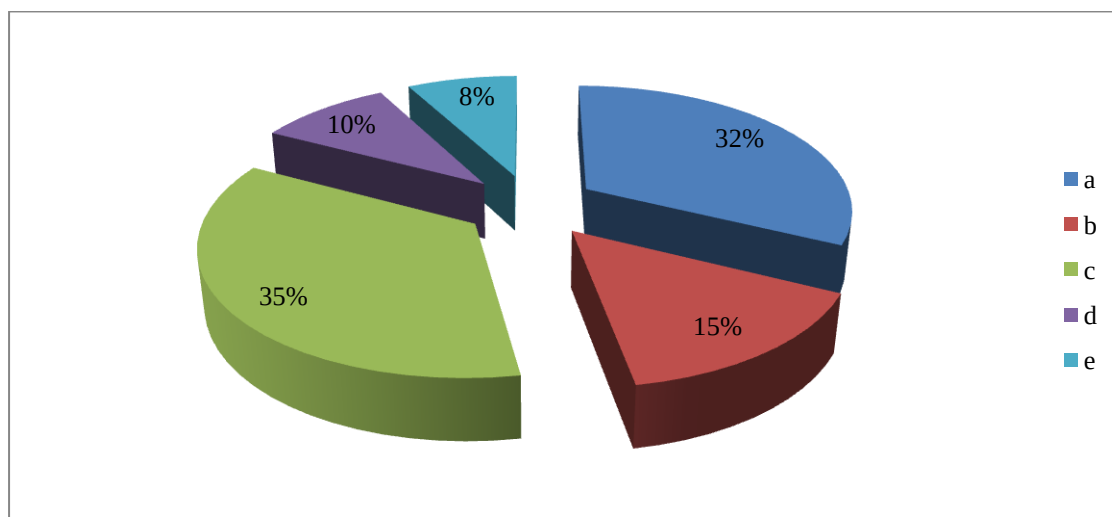
Στην κατηγορία των εφοριακών (η οποία και διενεργεί τους ελέγχους) η συντριπτική πλειοψηφία 84% θεωρεί ότι οι απαλλακτικές διατάξεις περί υποχρέωσης απογραφής εμποδίζουν τη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου και μόλις το 16% θεωρεί ότι δεν εμποδίζει τον ουσιαστικό έλεγχο. Στους Ορκωτούς Ελεγκτές που επίσης διενεργούν ελέγχους που σχετίζονται με τα δεδομένα της απογραφής σε ποσοστό 67% θεωρούν τις απαλλακτικές διατάξεις εμπόδιο για τη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου και το 33% ότι δεν εμποδίζουν τον έλεγχο. Τέλος, η άποψη των λογιστών φαίνεται διχασμένη καθώς σε ποσοστό 56% συμφωνεί με τις απαλλακτικές διατάξεις ενώ το 44% διαφωνεί.

Η Ερώτηση 7 ζητά από τους ερωτώμενους την γνώμη τους για το σκοπό των αλλαγών που επέρχονται στο φορολογικό έλεγχο με τον Ν.4174/2013. Οι απαντήσεις που έχουν δοθεί είναι προκαθορισμένες αλλά υπάρχει και ελεύθερο πεδίο στην περίπτωση που η άποψη του ερωτώμενου δεν καλύπτεται από τις δοθείσες επιλογές. Επίσης δίνεται η δυνατότητα στους ερωτώμενους να επιλέξουν περισσότερες της μιας απαντήσεις. Οι επιλογές που δίνονται είναι οι εξής:

- Της απλούστευσης των διαδικασιών;
- Της αύξησης της φορολογικής συμμόρφωσης;
- Της αύξησης των φορολογικών εσόδων;
- Της πάταξης της φοροδιαφυγής;
- Άλλο (και αναφέρετε επιγραμματικά)

Οι απαντήσεις στο σύνολο των ερωτώμενων έχουν ως εξής:

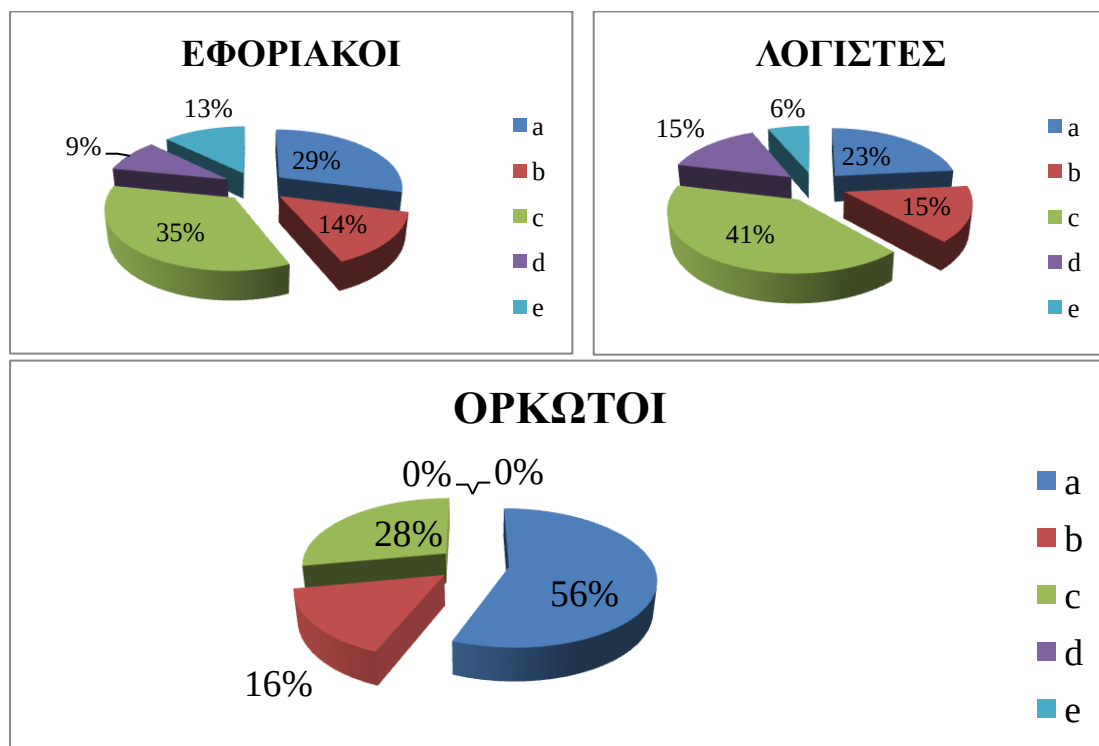
	Απλούστευση των διαδικασιών	Αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης	Αύξηση των φορολογικών εσόδων	Πάταξη της φοροδιαφυγής	Άλλο	Σύνολο
Πλήθη	41	19	45	12	10	127



Οι δυο απαντήσεις που συγκεντρώνουν τα μεγαλύτερα ποσοστά είναι η αύξηση των φορολογικών Εσόδων (35%) και η απλούστευση των διαδικασιών (32%). Ακολουθεί η απάντηση της αύξησης της φορολογικής συμμόρφωσης σε ποσοστό 15%, και με ποσοστό 10% η πάταξη της φοροδιαφυγής. Τέλος 8% των ερωτώμενων έχουν επιλέξει το Άλλο.

Στην ανάλυση των απαντήσεων ανά ιδιότητα έχουμε τα εξής αποτελέσματα:

Ιδιότητα	Απλούστευση των διαδικασιών	Αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης	Αύξηση των φορολογικών εσόδων	Πάταξη της φοροδιαφυγής	Άλλο	Σύνολο
ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	16	8	19	5	7	55
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	11	7	19	7	3	47
ΟΡΚΩΤΟΙ	14	4	7			25
Πλήθη	41	19	45	12	10	127

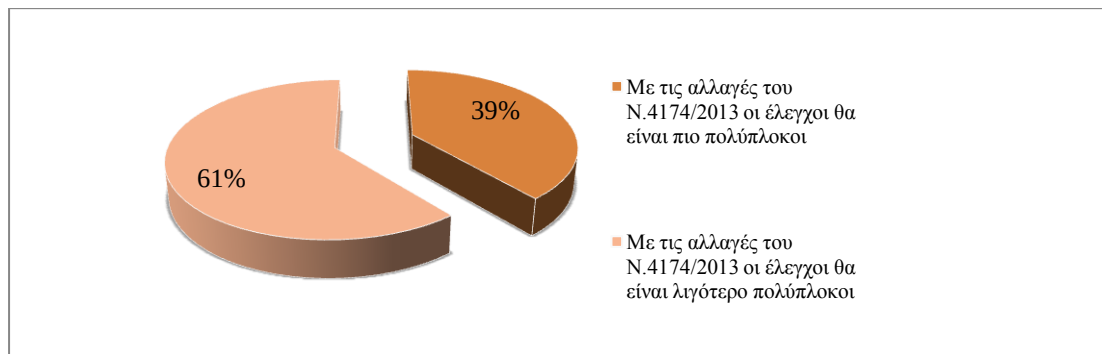


Η Ερώτηση 8 έχει τέσσερα υποερωτήματα στα οποία οι ερωτώμενοι επιλέγουν την πρόταση που θεωρούν ότι αποτυπώνει καλύτερα τις επιπτώσεις των αλλαγών που επιφέρει ο Ν. 4174/2013 στον φορολογικό έλεγχο.

Οι απαντήσεις στα τέσσερα υποερωτήματα παρουσιάζονται συνολικά με τα παρακάτω διαγράμματα και ακολουθεί η ανάλυση των σημαντικότερων παρατηρήσεων επί αυτών. Τα επόμενα γραφήματα αφορούν το σύνολο των ερωτηθέντων ενώ στη συνέχεια παρατίθενται ανά κατηγορία τα γραφήματα ανά ιδιότητα όπου αυτά αποκλίνουν κατά πολύ από την γενική

τάση. Θα πρέπει πάντως να σημειώσουμε ότι αρκετοί είναι οι ερωτηθέντες που δεν απάντησαν κάποια ή όλα τα υποερωτήματα της ερώτησης 8. Για το λόγο αυτό παρουσιάζονται τα πλήθη που δεν απάντησαν ανά ιδιότητα μετά από κάθε υποερώτημα.

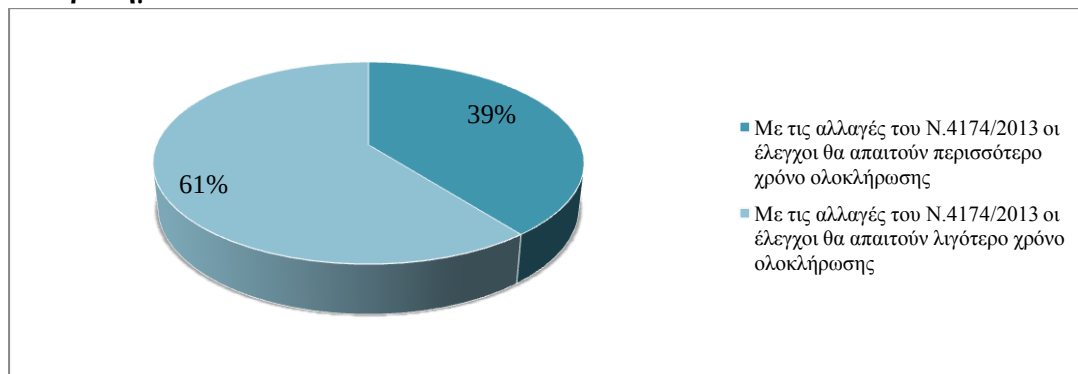
Υποερώτημα 8Α



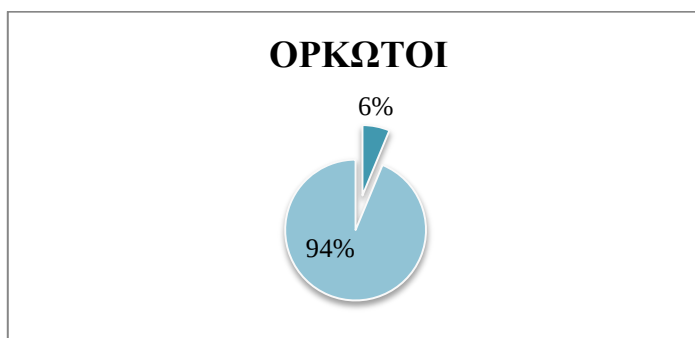
Δεν απάντησαν	
Ιδιότητα	Πλήθος
ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	7
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	2
ΟΡΚΩΤΟΙ	5

Το 61% των ερωτώμενων απαντούν ότι οι έλεγχοι που θα διενεργούνται με τον Ν.4174/2013 θα είναι λιγότερο πολύπλοκοι.

Υποερώτημα 8Β

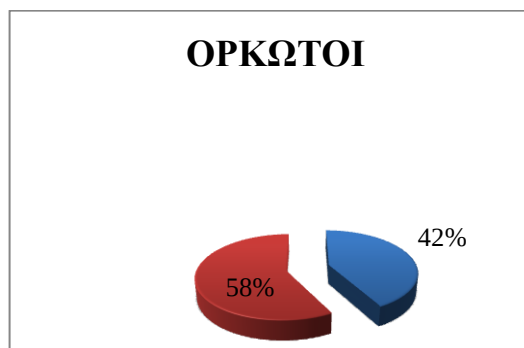
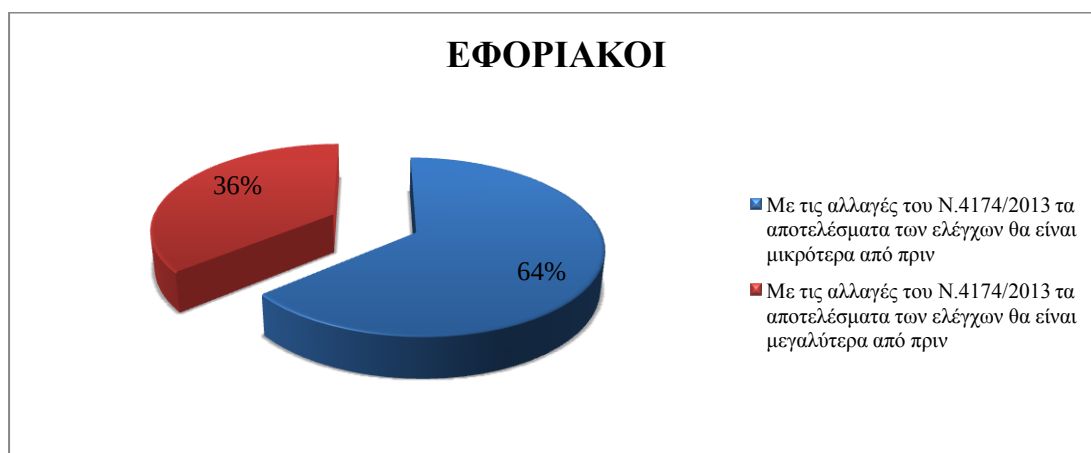
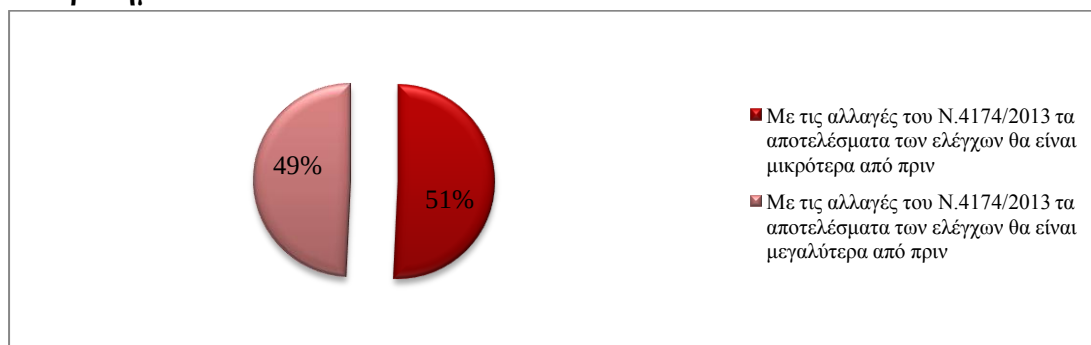


Δεν απάντησαν	
Ιδιότητα	Πλήθος
ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	8
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	2
ΟΡΚΩΤΟΙ	5



Σημαντική απόκλιση στην ερώτηση αυτή έχουν οι Ορκωτοί :

Υποερώτημα 8c



Δεν απάντησαν

Ιδιότητα	Πλήθος
ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	13
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	4
ΟΡΚΩΤΟΙ	4

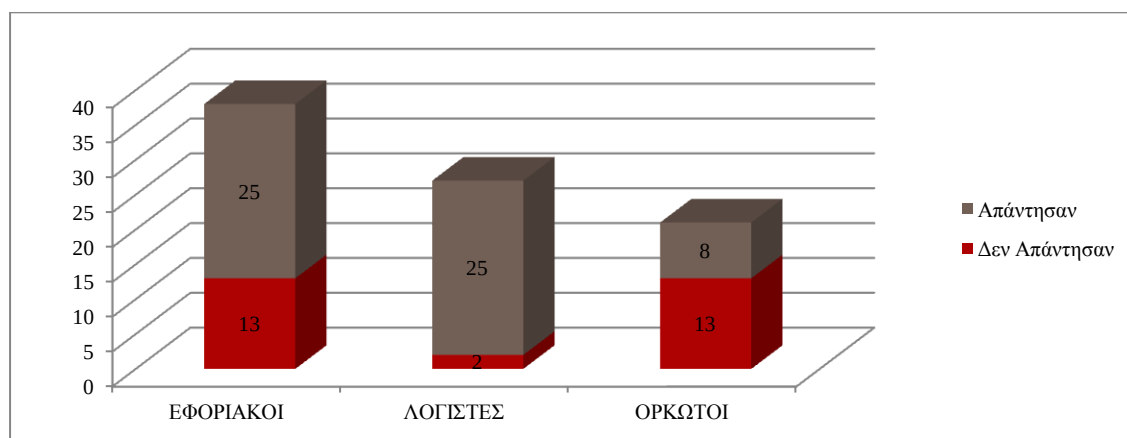
Εδώ παρατηρείται μια μικρή απόκλιση των απόψεων των εφοριακών σε σχέση με τους λογιστές και τους ορκωτούς (οι οποίοι φαίνεται να έχουν κοινή άποψη). Ίσως αυτό να οφείλεται στο ότι δεν είναι ακόμη ξεκάθαρο το τοπίο των αποτελεσμάτων των ελέγχων που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4174/2013.

Υποερώτημα 8d



Στο ερώτημα αυτό, αξιοσημείωτο είναι το ποσοστό των ερωτώμενων που δεν απάντησαν. Το παραπάνω ποσοστό προκύπτει μόνο από το 33% των ερωτηθέντων, οι οποίοι επέλεξαν κάποια απάντηση.

Σε επίπεδο συνόλου των ερωτώμενων δεν απάντησε το 67% . Η αντίστοιχη κατανομή ανά ιδιότητα όσων απάντησαν και όσων παρέλειψαν να απαντήσουν φαίνεται ως εξής:



Η πιθανή εξήγηση είναι ότι η ερώτηση πιθανόν να θεωρείται «ταμπού» καθώς παραπέμπει πιθανόν σε διαδικασίες που ξεφεύγουν από τα όρια της νομιμότητας και έχουν να κάνουν με υποθέσεις διαφθοράς, αν και ο αρχικός σκοπός της ερώτησης απέβλεπε περισσότερο στο να ερευνήσει αν οι νέες διαδικασίες φαίνονται περισσότερο γραφειοκρατικές και εμπλέκουν περισσότερα μέρη στη διενέργεια και στην ολοκλήρωση των ελέγχων.

Τέλος όσον αφορά την ερώτηση 8 συνολικά αξίζει να σημειώσουμε ότι 5 εφοριακοί, 2 λογιστές και 2 ορκωτοί δεν απάντησαν σε καμία από τις υποερωτήσεις.

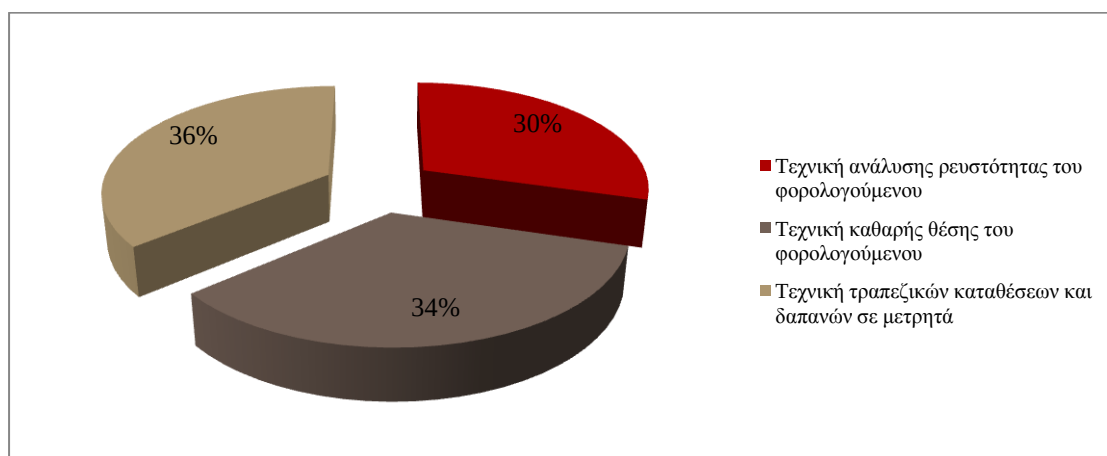
Η Ερώτηση 9 αφορά τις Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου και το κατά πόσο οι ερωτώμενοι γνωρίζουν πως αυτές λειτουργούν.

Ιδιότητα	Γνωρίζουν	Δεν γνωρίζουν	Σύνολα
Πλήθη	60	23	83

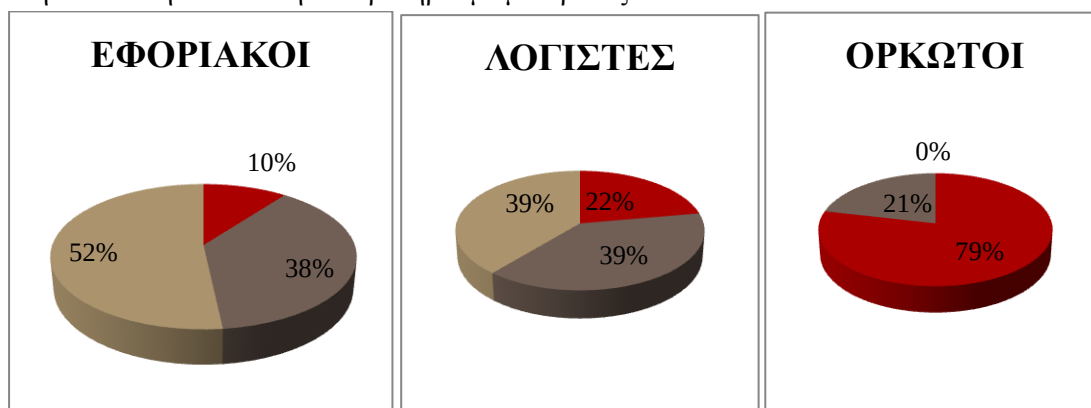
Τα ποσοστά ανά ιδιότητα δεν έχουν σημαντικές αποκλίσεις από το σύνολο και για το λόγο αυτό δεν κρίνεται σκόπιμο να παρουσιαστούν στο κυρίως σώμα της εργασίας.

Στη συνέχεια οι ερωτώμενοι που έχουν πει ότι γνωρίζουν πως λειτουργούν οι Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου ερωτώνται ποια από τις τρεις τεχνικές της ΠΟΛ. 1270/24.12.2013 θεωρούν την πιο αντιπροσωπευτικά αντικειμενική.

	Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου	Τεχνική καθαρής θέσης του φορολογούμενου	Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά	Σύνολα
Πλήθη	18	21	22	61



Στην ανάλυση ανά ιδιότητα παρατηρούμε μεταβολές:

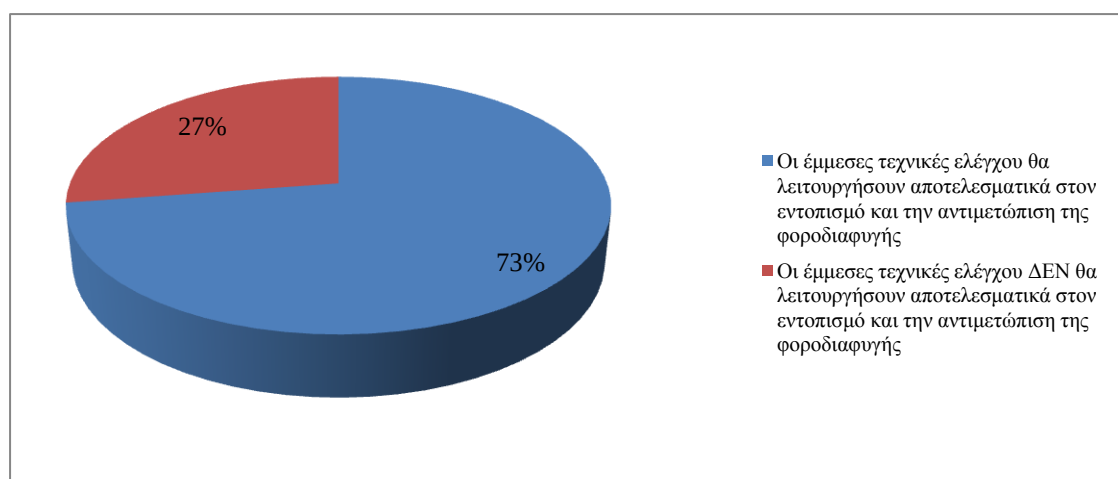


Η επικρατέστερη μέθοδος στην κατηγορία των εφοριακών είναι η Τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (52%), η ίδια μέθοδος «ισοψηφεί» στην κατηγορία των Λογιστών με την Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, ενώ παράξενο είναι ότι η

μέθοδος αυτή δεν επιλέγεται ως η αντικειμενικότερη από κανέναν από τους Ορκωτούς, οι οποίοι επιλέγουν σε ποσοστό 79% την Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

Η Ερώτηση 10α αναφέρεται επίσης στις Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου και στο αν οι ερωτώμενοι θεωρούν ότι αυτές θα λειτουργήσουν αποτελεσματικά στον εντοπισμό και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής;

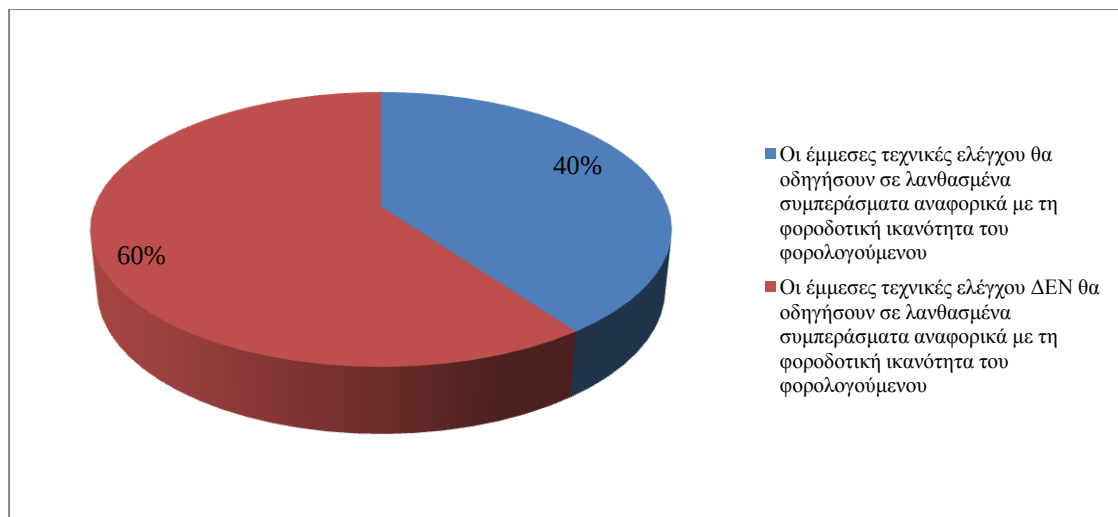
Ιδιότητα	ΝΑΙ	ΟΧΙ	Σύνολα	Δεν απάντησαν	
ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	23	10	33	ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	5
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	16	5	21	ΛΟΓΙΣΤΕΣ	6
ΟΡΚΩΤΟΙ	14	5	19	ΟΡΚΩΤΟΙ	2
Πλήθη	53	20	73	Πλήθη	13



Αξιοσημείωτο και ευχάριστο είναι ότι το 73% των ερωτώμενων θεωρεί ότι οι Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου θα λειτουργήσουν αποτελεσματικά στον εντοπισμό και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Η Ερώτηση 10β αναφέρεται στο αν οι ερωτώμενοι θεωρούν ότι Έμμεσες Τεχνικές θα οδηγήσουν πιθανόν σε λανθασμένα συμπεράσματα αναφορικά με τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου.

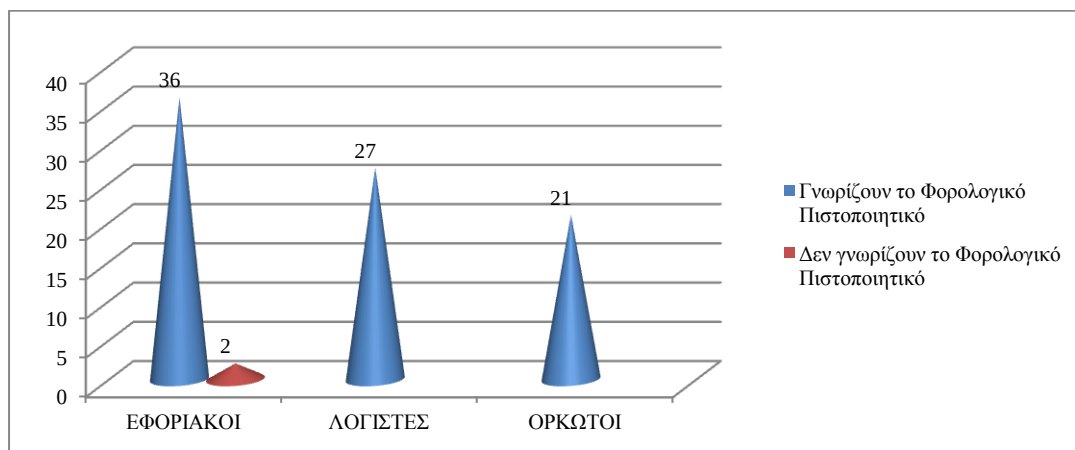
Ιδιότητα	ΝΑΙ	ΟΧΙ	Σύνολα	Δεν απάντησαν	
ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	12	18	30	ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	8
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	7	14	21	ΛΟΓΙΣΤΕΣ	6
ΟΡΚΩΤΟΙ	9	10	19	ΟΡΚΩΤΟΙ	2
Πλήθη	28	42	70	Πλήθη	



Η ερώτηση 11 αναφέρεται και πάλι στο αν οι ερωτώμενοι γνωρίζουν αν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται και σε άλλα κράτη. Ποσοστό 63% των ερωτώμενων απαντά ΝΑΙ και το 37% απαντά ΟΧΙ.

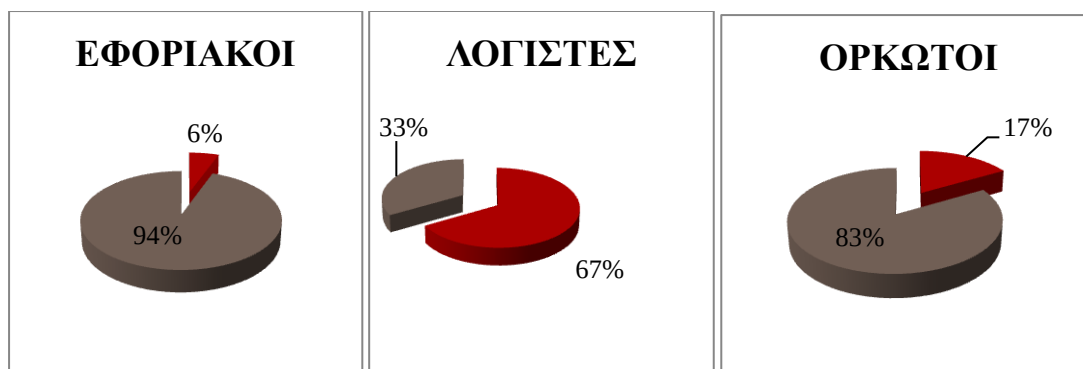
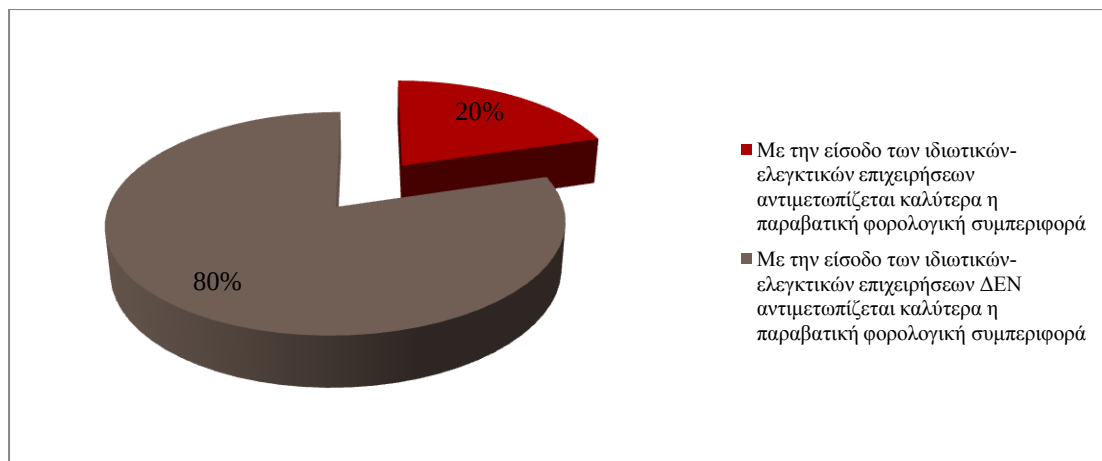
	Γνωρίζουν	Δεν γνωρίζουν	Σύνολα
Πλήθη	49	29	78

Η Ερώτηση 12 αναφέρεται στο αν οι ερωτώμενοι γνωρίζουν Φορολογικό Πιστοποιητικό και όπως φαίνεται και στο παρακάτω διάγραμμα το γνωρίζουν σχεδόν όλοι.



Οι ερωτήσεις 13,14 απευθύνονται σε όσους έχουν απαντήσει καταφατικά στην προηγούμενη απάντηση ήτοι σε σύνολο 84 ερωτώμενων.

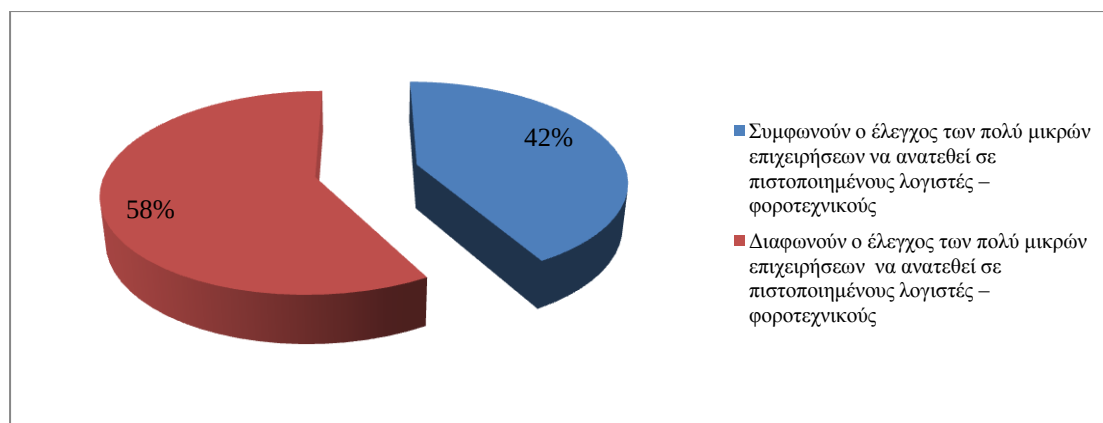
Η ερώτηση 13 ερωτά αν η είσοδος των ελεγκτικών επιχειρήσεων στον τομέα του φορολογικού ελέγχου μπορεί να αντιμετωπίσει καλύτερα τα φαινόμενα της παραβατικής συμπεριφοράς. Σε συνολικό επίπεδο βλέπουμε ότι το 80% διαφωνεί με την άποψη αυτή. Αξιόλογο είναι να παρατηρήσουμε τις απαντήσεις των επιμέρους ιδιοτήτων οι οποίες μπορεί και να μας εκπλήσσουν.



Παραδόξως ενώ θα αναμέναμε η ομάδα των Ορκωτών να είναι αυτή που θα συμφωνούσε με την άποψη αυτή, παρόλ' αυτά βλέπουμε ότι μόλις το 17% των Ορκωτών θεωρεί ότι με την είσοδο των ιδιωτικών ελεγκτικών επιχειρήσεων μπορούν να αντιμετωπίσουν καλύτερα τα φαινόμενα της παραβατικής φορολογικής συμπεριφοράς. Αυτό προφανώς υποδεικνύει ότι γνωρίζοντας οι ίδιοι οι Ορκωτοί πως λειτουργεί ο φορολογικός έλεγχος μέσω των ιδιωτικών εταιρειών (μέσω του Φορολογικού Πιστοποιητικού) δεν έχουν την άποψη ότι αποτρέπεται ή μειώνεται η παραβατική συμπεριφορά. Οι εφοριακοί αναμενόμενα είναι ενάντια στην άποψη αυτή, ενώ οι λογιστές, θεωρούν ότι μπορεί να αντιμετωπίσουν καλύτερα τα φαινόμενα της παραβατικής συμπεριφοράς.

Και η αμέσως επόμενη ερώτηση 14, η οποία ερωτά αν συμφωνούν με την κατάργηση της έκδοσης του Φορολογικού Πιστοποιητικού από 01/01/2016, παράγει ακριβώς τα ίδια αποτελέσματα και για το λόγο αυτό δεν παρουσιάζονται διαγράμματα. (Βλπ. Αναλυτικά Παράρτημα 3).

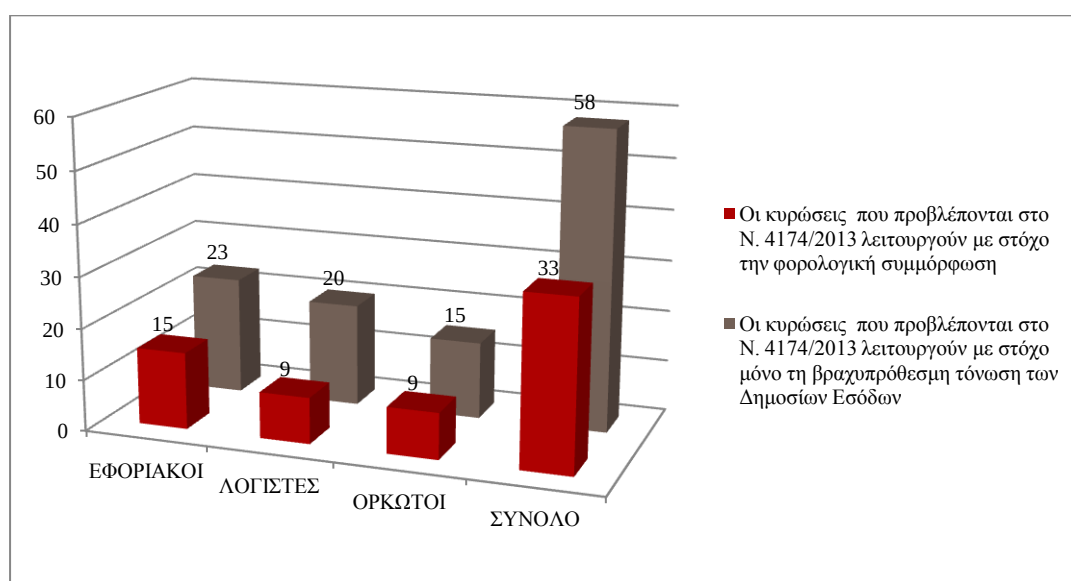
Στο ίδιο πλαίσιο είναι η Ερώτηση 15 η οποία ερωτά αν θεωρούν ότι ο έλεγχος των πολύ μικρών επιχειρήσεων μπορεί να ανατεθεί σε πιστοποιημένους λογιστές-φοροτεχνικούς.



Σε επίπεδο συνόλου το 58% διαφωνεί στο να ανατεθεί ο έλεγχος των πολύ μικρών επιχειρήσεων σε πιστοποιημένους λογιστές και το 42% συμφωνεί.

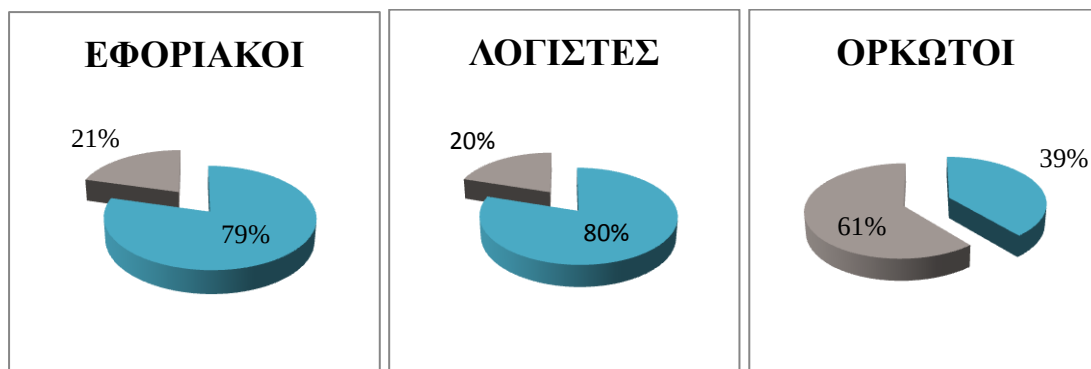
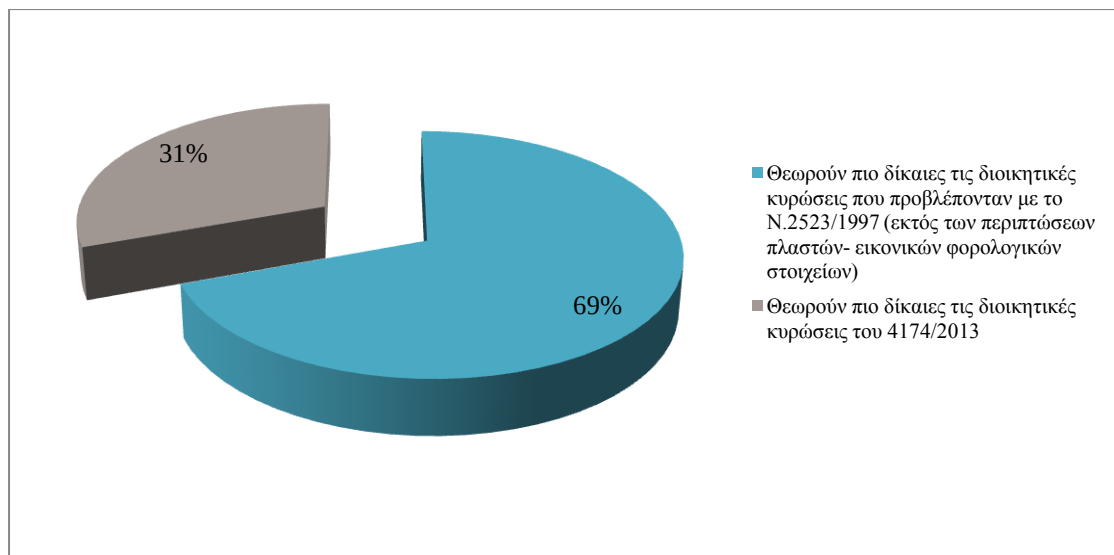
Οι ερωτήσεις 16 και 17 αναφέρονται στις νέες διοικητικές κυρώσεις και τα πρόστιμα του Νέου Κ.Φ.Δ.

Η ερώτηση 16 εξετάζει τη σκοπιμότητα των νέων προστίμων και το αν οι ερωτώμενοι θεωρούν ότι είναι στην κατεύθυνση της Φορολογικής Συμμόρφωσης ή αποσκοπούν μόνο στη βραχυπρόθεσμη τόνωση των Δημοσίων Εσόδων.



Τόσο σε επίπεδο συνόλου όσο και ανά ιδιότητα φαίνεται ότι η πλειοψηφία θεωρεί ότι οι κυρώσεις αποσκοπούν στην βραχυπρόθεσμη τόνωση των Δημοσίων Εσόδων.

Η Ερώτηση 17 εξετάζει ποιες διατάξεις θεωρούν οι ερωτώμενοι δικαιότερες όσον αφορά τα νέα πρόστιμα μεταξύ των νέων και των προϊσχυουσών. Σε επίπεδο συνόλου ερωτηθέντων σε ποσοστό 69% θεωρούν δικαιότερες τις κυρώσεις του Ν.2523/97.

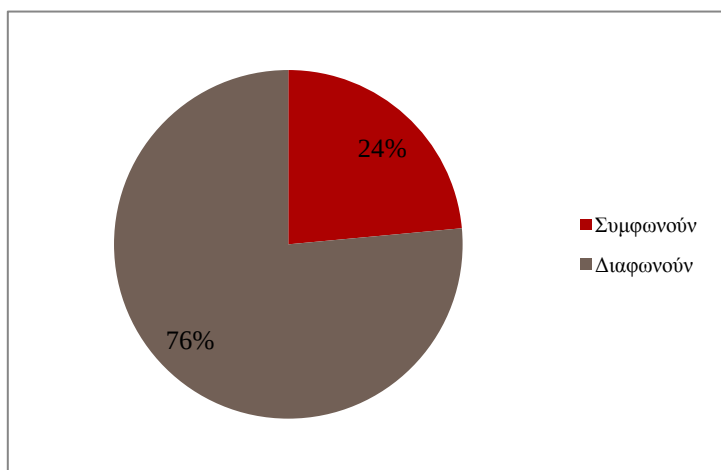


Στην ανάλυση ανά ιδιότητα βλέπουμε ότι συγκλίνουν οι απόψεις των εφοριακών και των λογιστών και επιλέγουν και οι δυο τις κυρώσεις του Ν.2523/97 ως δικαιότερες ενώ οι Ορκωτοί θεωρούν σε ποσοστό 61% δικαιότερες τις διατάξεις του νέου ΚΦΔ.

Η ερωτήσεις 18, 18^Α, 18Bi) και 18Bii) αναφέρονται στην κατάργηση των Επιτροπών Επίλυσης Διαφορών,

Η Ερώτηση 18 εξετάζει κατά πόσο οι ερωτώμενοι συμφωνούν ή διαφωνούν με την κατάργηση των Επιτροπών Επίλυσης Διαφορών.

Ιδιότητα	Συμφωνούν	Διαφωνούν
ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	9	28
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	8	19
ΟΡΚΩΤΟΙ	3	18
Σύνολο	20	65



Το αποτέλεσμα δεν διαφέρει τόσο σε επίπεδο συνόλου όσο και σε επίπεδο ιδιότητας. Ο ένας μόλις στους τέσσερις ερωτώμενους συμφωνεί με την κατάργηση των Επιτροπών.

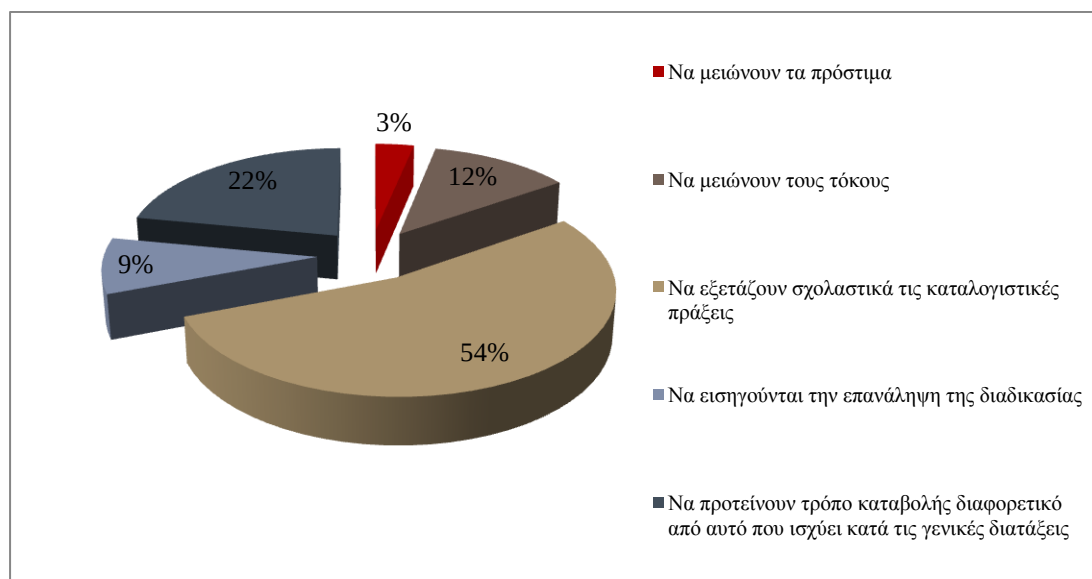
Στη συνέχεια (Ερώτηση 18^Α) ερωτώνται μόνο όσοι συμφωνούν (20 ερωτώμενοι)

αν θεωρούν ότι θεωρούν ότι όλες οι υποθέσεις για τις οποίες ασκείται ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να επανεξετάζονται σχολαστικά από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή όχι, ή ίσως.

Η συντριπτική πλειοψηφία (17 στους 20) απαντά καταφατικά. Αυτό, πιθανόν υποδεικνύει ότι ίσως οι ερωτώμενοι δεν γνωρίζουν πλήρως τις νέες διαδικασίες με τις οποίες λειτουργεί η νέα Διεύθυνση καθώς καθίσταται εκ των πραγμάτων αδύνατος και μάλλον και άσκοπος ο σχολαστικός επανέλεγχος του συνόλου των φορολογικών διαφορών που προσφεύγουν μέσω της ενδικοφανούς προσφυγής. Οι απαντήσεις που δόθηκαν ανά ιδιότητα φαίνονται στον επόμενο πίνακα. (προκύπτει ότι τρεις από τους ερωτώμενους που απάντησαν αρνητικά στην ερώτηση 18 απάντησαν εκ παραδρομής σε αυτήν την ερώτηση).

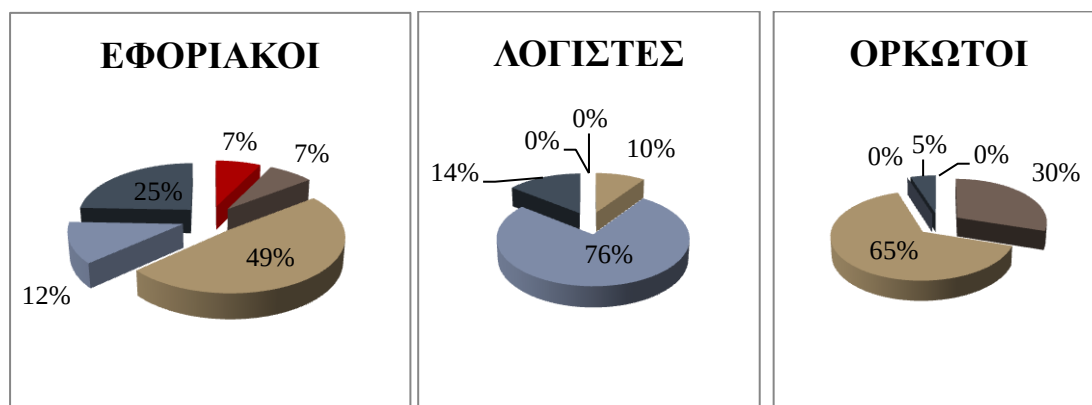
	ΝΑΙ	ΟΧΙ	ΙΣΩΣ
ΕΦΟΡΙΑΚΟΙ	6	3	1
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	7		2
ΟΡΚΩΤΟΙ	4		
ΣΥΝΟΛΟ	17	3	3

Η επόμενη ερώτηση 18Bi) ερωτά όσους διαφωνούν με την κατάργηση των επιτροπών επίλυσης, ποιες θεωρούν ότι θα πρέπει να είναι οι αρμοδιότητες των Επιτροπών Επίλυσης (εφόσον αυτές επανασταθούν). Στην ερώτηση δίνονται 5 προτεινόμενες απαντήσεις και οι ερωτώμενοι μπορούν να επιλέξουν μέχρι δυο από αυτές.



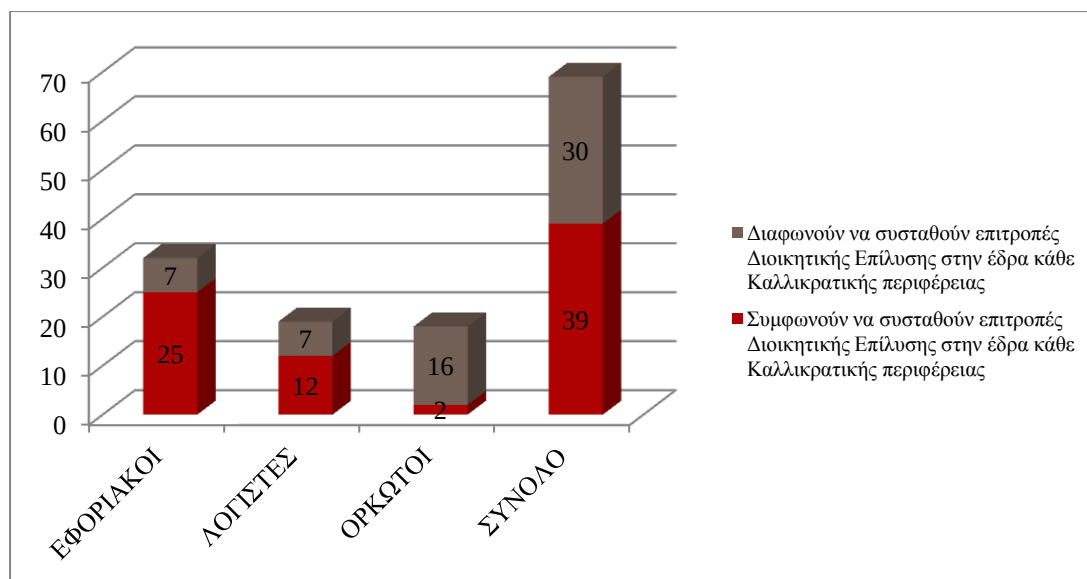
Στο επίπεδο του συνόλου των ερωτώμενων η πλειοψηφία επιλέγει τον σχολαστικό επανέλεγχο των καταλογιστικών πράξεων και σε ποσοστό 22% το να προτείνουν τρόπο καταβολής διαφορετικό από αυτό που ισχύει κατά τις γενικές διατάξεις.

Σε επίπεδο ιδιότητας των ερωτώμενων η αντίστοιχη κατανομή έχει ως εξής:



Σημαντική διαφοροποίηση από το σύνολο έχουν οι Λογιστές οι οποίοι επιλέγουν σαν πρώτη επιλογή το να εισηγούνται την επανάληψη της διαδικασίας (76%), ενώ η επιλογή αυτή από την άλλη δεν επιλέγεται από κανέναν εκ των Ορκωτών Ελεγκτών.

Τέλος η ερώτηση 18Bii) αφορά στο αν οι ερωτηθέντες συμφωνούν να συσταθούν επιτροπές επίλυσης στην έδρα κάθε καλλικρατικής περιφέρειας. Τα αποτελέσματα σε επίπεδο συνολικό και ανά ιδιότητα έχουν ως εξής:



Και σε αυτή την ερώτηση φαίνεται ότι απαντούν εκ παραδρομής 4 ερωτώμενοι που συμφωνούσαν με την κατάργηση των επιτροπών. Παρ' όλα αυτά, ενώ σε επίπεδο συνόλου δεν βγαίνει κάποιο σαφές συμπέρασμα, φαίνεται ότι οι εφοριακοί σε μεγάλο ποσοστό συμφωνούν με την επαναλειτουργία των επιτροπών, η άποψη των λογιστών είναι οριακά υπέρ ενώ οι ορκωτοί διαφωνούν με την επαναλειτουργία τους.

17. Συμπεράσματα - Προτάσεις.

Με βάση τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας, όπως αυτά αναλύθηκαν στην προηγούμενη ενότητα, μπορούμε να καταλήξουμε σε κάποια ασφαλή συμπεράσματα και σε κάποια τα οποία χρήζουν περαιτέρω έρευνας λόγω της μη ύπαρξης ακόμη κατασταλαγμένων και ξεκάθαρων απόψεων σχετικά με τις αλλαγές που έχουν επέλθει στο φορολογικό έλεγχο με τα πρόσφατα νομοθετήματα και κυρίως με τον Ν.4174/2013. Το ότι σε κάποια θέματα δεν προκύπτουν ασφαλή συμπεράσματα είναι επόμενο και κατανοητό με δεδομένο το ότι πολλές από τις νέες διαδικασίες δεν έχουν ακόμη εφαρμοστεί, κάποιες χρήζουν διευκρινιστικών εγκυκλίων, και κάποιες έχουν εφαρμοστεί σε τόσο μικρή έκταση ώστε να μην είναι ακόμη φανερή η αποτελεσματικότητά τους.

Συσχετίζοντας πάντως τα εμπειρικά αποτελέσματα της έρευνας με τις αιτιολογήσεις-προτάσεις που υποβλήθηκαν από τους ίδιους τους ερωτηθέντες και αξιολογώντας την ποιότητα και την επαναληπτικότητά τους, μπορούμε να καταλήξουμε και να παρουσιάσουμε τα συμπεράσματα και τις προτάσεις επί αυτών ακολουθώντας ως σειρά εμφάνισης τη δομή του διανεμηθέντος Ερωτηματολογίου:

1. Έλεγχοι Στοχευμένοι Βάσει κριτηρίων

Όπως επιτάσσουν οι σύγχρονες επιστημονικές τάσεις (Risk Analysis) αλλά και όπως προκύπτει από τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας, οι έλεγχοι θα πρέπει να διενεργούνται στοχευμένα βάσει κριτηρίων. Αυτό είναι και σε απόλυτη συνάρτηση με το άρθρο 26 του νέου Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών, το οποίο προβλέπει ότι «η Φορολογική Διοίκηση επιλέγει τις προς έλεγχο υποθέσεις με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, ή εξαιρετικά με βάση άλλα κριτήρια τα οποία καθορίζονται από το Γενικό Γραμματέα και δεν δημοσιοποιούνται.»

Με τον τρόπο αυτό οι έλεγχοι μπορούν να είναι αποτελεσματικότεροι, χωρίς παράλληλα να προκαλούν και να διαταράσσουν τη ζωή των πολιτών. Μέσω της στόχευσης επιτυγχάνεται εξοικονόμηση κόστους σε χρήμα και σε εργατοώρες και μάλλον αντιμετωπίζεται αποτελεσματικότερα η φοροδιαφυγή.

2. Όργανα Φορολογικού ελέγχου

Όπως προκύπτει και από την έρευνα η είσοδος των ιδιωτικών ελεγκτικών εταιρειών στον τομέα του φορολογικού ελέγχου δεν σημαίνει ότι αντιμετωπίζει καλύτερα τα φαινόμενα της παραβατικής φορολογικής συμπεριφοράς. Άλλωστε ο φορολογικός έλεγχος, ως δημοσίου συμφέροντος λειτουργία θα πρέπει να διασφαλίζεται ότι διεξάγεται πάντα με τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται ο σκοπός του δηλαδή η είσπραξη των δημοσίων εσόδων και η αύξηση

φορολογικής συμμόρφωσης. Όπως προκύπτει και από την έρευνα, οι ερωτώμενοι είναι διατεθειμένοι να υπάρξει μερική εκχώρηση ελεγκτικής αρμοδιότητας σε ιδιώτες όμως σε κάθε περίπτωση ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να γίνεται υπό την εποπτεία και την εντολή του κράτους γιατί τα έσοδα αφορούν το κράτος. Σημασία εξάλλου δεν έχει ποιος διεξάγει τον έλεγχο αλλά αν τον διεξάγει σωστά, αντικειμενικά και αποτελεσματικά. Ο φορολογικός έλεγχος είτε παραμένει εν' όλω είτε εν μέρει στη Φορολογική Διοίκηση θα πρέπει να παραμένει στην ουσία του υπό τον έλεγχο αυτής, διαφορετικά στην περίπτωση μεταβίβασης αρμοδιότητας σε ιδιώτες είναι ακόμη δύσκολο να διασφαλιστούν οι όροι και οι κανόνες της χρηστής διοίκησης ενώ παράλληλα ελλοχεύει ο κίνδυνος να αυξηθεί το κόστος για τους ελεγχόμενους είτε άμεσα εάν πρέπει οι ίδιοι να πληρώσουν τους ιδιώτες ελεγκτές για τον έλεγχο που τους διενεργούν είτε έμμεσα αν το κόστος ενσωματωθεί στο λειτουργικό κόστος του κράτους για να πληρώσει τους ιδιωτικούς ελεγκτές.

Τέλος, αναφορικά με το θέμα αυτό και παραθέτοντας κάποιες από τις απόψεις των ερωτηθέντων που φαίνεται να επαναλαμβάνονται υποδεικνύοντας μια κοινή άποψη, δεν θεωρούν εύστοχο ή αποτελεσματικό το να υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου. Δεν μπορείς να ελέγχεις τον πελάτη σου ούτε γίνεται πρακτικά ο ελεγχόμενος να είναι πελάτης του ελεγκτή. Η πελατειακή σχέση μπορεί να συνεπάγεται υποκειμενική κρίση. Όταν υπάρχει σχέση εξάρτησης είναι πιθανόν να υπάρξει απόκρυψη στοιχείων ή παραποίηση δεδομένων. Δεν μπορεί ο υπεύθυνος για την εξαγωγή των λογιστικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης να είναι ο ίδιος που την ελέγχει. Οι πιστοποιημένοι λογιστές-φοροτεχνικοί, που στην αρμοδιότητά τους θα είναι και ο έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων των πελατών τους, δεν αντιπροσωπεύουν τα συμφέροντα του Δημοσίου, ούτε μπορούν να ελεγχθούν και να αξιολογηθούν από το Δημόσιο αποτελεσματικά.

Σύμφωνα με τον Ν.2873/2000, όπως αυτός τροποποιήθηκε με τον Ν.3842/2010, ορίζονται θέματα περί της ευθύνης των Λογιστών. Αυτό, σε συνδυασμό και με τον Κώδικα Δεοντολογίας των Λογιστών⁵⁷ ο οποίος εκδόθηκε στα τέλη του προηγούμενου έτους αποτελούν σημαντικά βήματα στην κατεύθυνση της διασφάλισης της αντικειμενικότητας και της ευθύνης των λογιστών. Ευνόητο όμως είναι ότι οι πιστοποιημένοι λογιστές-φοροτεχνικοί, που στην αρμοδιότητά τους θα είναι και ο έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων των πελατών τους, δεν αντιπροσωπεύουν τα συμφέροντα του Δημοσίου, ούτε μπορούν να ελεγχθούν και να αξιολογηθούν από το Δημόσιο αποτελεσματικά.

Για το λόγο αυτό, θεωρώ ότι τόσο η σχετική νομική θεσμοθέτηση περί ευθύνης των λογιστών όσο και η εν γένει αντιμετώπιση της παραχώρησης «ελεγκτικών» δικαιωμάτων αυτών, θα πρέπει να ειδωθεί από την πλευρά της στόχευσης (ή μη) των φορολογούμενων οι οποίοι υποβάλλουν τις δηλώσεις τους μέσω των πιστοποιημένων λογιστών παρά από το να

⁵⁷ Αριθμ. 57088 /ΔΙΟΕ-1033/18.12.2013 Κώδικας Δεοντολογίας Λογιστών. (ΦΕΚ Β' 3314/24-12-2013)

θεωρούμε ότι διενεργούν ή μπορούν να διενεργήσουν ουσιαστικό φορολογικό έλεγχο οι ίδιοι. Οι πιστοποιημένοι λογιστές πρέπει δηλαδή να έχουν υποχρεώσεις και ευθύνες για τους πελάτες τους, αλλά όχι να διενεργούν φορολογικούς ελέγχους με αμοιβή. Ο ουσιαστικός φορολογικός έλεγχος θα πρέπει να παραμείνει υπό τη σκεπή της Φορολογικής Διοίκησης για την διασφάλιση επίτευξης του σκοπού του που είναι η συλλογή των Δημοσίων Εσόδων. Οι δημοσίου συμφέροντος λειτουργίες θα πρέπει να εκτελούνται από δημόσιους λειτουργούς. Άλλωστε ο φορολογικός έλεγχος σε όλες τις αναπτυγμένες οικονομίες διενεργείται από δημόσιες αρχές και έτσι θα πρέπει να λειτουργήσει και το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα.

3. Ανάγκη για Εντατικοποίηση προληπτικών ελέγχων

Στο θέμα των Προληπτικών ελέγχων οι οποίοι φαίνεται ότι είχαν ατονήσει σημαντικά από την κατάργηση της εν λόγω αρμοδιότητας από το Σ.Δ.Ο.Ε. όλοι συμφωνούν στην εντατικοποίησή τους. Αυτό βέβαια θα πρέπει να γίνει στοχευμένα. Προκειμένου να μην αυξηθεί σημαντικά το κόστος της φορολογικής διοίκησης για τους ελέγχους αυτούς μπορεί να στοχεύονται σε επιχειρήσεις που η φορολογική διοίκηση δεν έχει τη δυνατότητα (λόγω κόστους προσωπικού κ.λπ.) να κάνει περισσότερο ενδελεχείς ελέγχους. Έτσι μπορεί καλύπτεται το κενό της συμμόρφωσης με μικρό κόστος. Πάντως είναι σαφές ότι οι προληπτικοί έλεγχοι ευνοούν τη φορολογική συμμόρφωση, καθώς ο φορολογούμενος αισθάνεται ότι μπορεί ανά πάσα στιγμή να ελεγχθεί. Καθώς είναι γεγονός ότι στην Ελλάδα δεν υπάρχει ακόμα η δέουσα φορολογική συνείδηση, οι προληπτικοί έλεγχοι μπορούν να λειτουργήσουν αποτρεπτικά. Άλλωστε, η πρόληψη αυξάνει την συμμόρφωση και περιορίζει το ύψος των προστίμων-προσαυξήσεων που πιθανόν θα είναι πολλαπλάσια σε πολύ μεταγενέστερο φορολογικό έλεγχο.

Σε επιβεβαίωση συμπερασμάτων αυτών και λίγο πριν την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας, εκδόθηκε το με Αρ. Πρωτ.: ΔΕΛΑ 1100944 ΕΞ 8.7.2014, Έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων για την «Εντατικοποίηση διενέργειας μερικών επιτόπιων ελέγχων για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων (προληπτικών ελέγχων).» στο οποίο μεταξύ άλλων τονίζεται η πρωταρχική σημασία και προτεραιότητα που δίνει το Υπουργείο Οικονομικών παγίως στη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, οι οποίοι αποσκοπούν τόσο στη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών και στη βελτίωση της συμμόρφωσης, όσο και στην αύξηση των δημοσίων εσόδων. Το έγγραφο αυτό στοχεύει ειδικά την θερινή περίοδο και ιδιαίτερα τις τουριστικές περιοχές όπου η εντατικοποίηση και αποτελεσματικότητα των ελέγχων είναι ακόμα πιο επιτακτική.

4. Εύστοχη κατάργηση των Διατάξεων περί κύρους βιβλίων και Εξωλογιστικού Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων – Αποσαφήνιση τρόπου Επιλογής και Εφαρμογής Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου

Στο θέμα της κατάργησης των διατάξεων για το κύρος των βιβλίων, όπως προκύπτει και από την εμπειρική έρευνα, η πλειοψηφία συμφωνεί ότι οι διατάξεις ήταν άνισες, τιμωρητικές και καταστρεπτικές για τις επιχειρήσεις με καταλογισμό υψηλών προστίμων και φόρων τα οποία ήταν αδύνατο να αντιμετωπισθούν από τις επιχειρήσεις και τα ποσά παραμένουν ακόμη και σήμερα ουσιαστικά ανείσπρακτα. Βέβαια, σε πολλές περιπτώσεις ήταν και είναι αναγκαίος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός. Κάποιοι θεωρούν ότι οι διατάξεις αυτές ίσως δεν έπρεπε να καταργηθούν αλλά να τροποποιηθούν προς το καλύτερο περιορίζοντας τη χρήση των μεθόδων αυτών μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Υπάρχουν όμως πλέον οι Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου, οι οποίες εφόσον διασφαλιστεί ότι μπορούν να λειτουργήσουν ορθά και αντικειμενικά στον έλεγχο του συνόλου των φορολογούμενων θα μπορούν να λειτουργήσουν και για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων τους. Οι Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου έχουν ακόμα πολλές σημαντικές λεπτομέρειες να επιλύσουν ως προς την νομική κατοχύρωση του τρόπου με τον οποίο προσδιορίζουν τα αποτελέσματά τους, ως προς την δυνατότητα εφαρμογής τους στην πράξη και ως προς τον έλεγχο της εξαγωγής «δίκαιων» αποτελεσμάτων. Καθώς δεν έχουν ακόμη γίνει γνωστά τα αποτελέσματα των πρώτων ελέγχων που διενεργούνται με τις Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου είναι λίγο δύσκολο και επίφοβο να αποτυπώσουμε κάποια κατασταλαγμένη άποψη. Αυτό είναι ίσως ένα από τα θέματα της παρούσας εργασίας που θα πρέπει να μείνει για μελλοντική έρευνα.

5. Ανάγκη για Βελτίωση- Αποσαφήνιση Νέων διατάξεων για Εκπιπόμενες Δαπάνες

Παρότι έγινε μια σημαντική, στην κατεύθυνση της απλοποίησης των διατάξεων, προσπάθεια με το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος να επαναδιατυπωθούν οι εκπιπόμενες δαπάνες, όπως προκύπτει από το σύνολο των ερωτώμενων, χρήζουν περαιτέρω βελτίωσης. Εξακολουθούν να υπάρχουν δαπάνες που θα υπόκεινται σε υποκειμενική κρίση αν εκπίπτουν ή όχι και να είναι εφικτή η απόρριψη δαπανών σύμφωνα με την κρίση του ελεγκτή και όχι με αντικειμενικά κριτήρια. Δεδομένου ότι οι διατυπωμένες με σαφήνεια και αντικειμενικότητα διατάξεις, βελτιώνουν το φορολογικό περιβάλλον και αποτρέπουν παραλείψεις αλλά και συγκρούσεις μεταξύ του ελεγκτή και του ελεγχόμενου, όσο πιο αναλυτικές και ξεκάθαρες είναι οι διατάξεις ενός νόμου, τόσο πιο αντικειμενικά γίνεται η εφαρμογή του. Βέβαια, δεν μπορεί η νομοθεσία να απαριθμεί τις εκπιπόμενες δαπάνες μέσα σε ένα δυναμικό οικονομικό περιβάλλον, πολύπλοκες συναλλαγές και σε διεθνοποιημένες οικονομίες όμως όπως χαρακτηριστικά αναφέρει και ένας εκ των ερωτώμενων ακόμη στη χώρα μας δεν έχει αναπτυχθεί η «κουλτούρα» που απαιτεί ο νέος Κ.Φ.Ε.. Πάντως, με δεδομένο ότι το σημείο του νόμου το οποίο δημιουργεί όλες τις προστριβές και αμφισβητήσεις είναι η παράγραφος α' του άρθρου 22 σύμφωνα με το οποίο «κατά

τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. *οι οποίες α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της....*», θα μπορούσε με δευτερογενή νομοθεσία, με την έκδοση μιας –και μόνο– διευκρινιστικής Απόφασης να εξειδικευτούν ή να αποσαφηνιστούν οι περιπτώσεις εκείνες ή τα κριτήρια που θα πρέπει να πληρούνται ώστε οι διενεργηθείσες δαπάνες να εμπίπτουν στην διάταξη αυτή.

6. *Ανάγκη για Επανεξέταση Απαλλακτικών διατάξεων περί απογραφής*

Το σύνολο των ερωτώμενων διαφωνεί με τις απαλλακτικές διατάξεις περί απογραφής. Η κλειστή αποθήκη ήταν και είναι βασικό ελεγκτικό εργαλείο. Η απογραφή είναι απαραίτητη για τη διενέργεια ελέγχου στις εμπορικές, βιομηχανικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις. Και αποτελεί μία επαλήθευση μη αμφισβητήσιμη τις περισσότερες φορές. Σε διαφορετική περίπτωση δεν υπάρχει σωστή αποτύπωση των αποθεμάτων. Ίσως, λοιπόν, θα πρέπει όλες οι εμπορικές επιχειρήσεις να συντάσσουν απογραφή στο τέλος της χρήσης ανεξαρτήτως αντικειμένου δραστηριότητας. Μόνο έτσι θα μπορεί να γίνεται ουσιαστικός έλεγχος των αποθεμάτων και των πωλήσεων και την ανίχνευση περιπτώσεων μη έκδοσης παραστατικών διακίνησης. Ο έλεγχος καλείται να προσδιορίσει τις παραμέτρους καθορισμού του φορολογικού αποτελέσματος με κάθε πρόσφορο μέσο. Πρέπει να είναι πάντα διαθέσιμη στον φορολογικό έλεγχο καθώς αφενός τον διευκολύνει ενώ παράλληλα είναι και ενός όφελος του ίδιου του επιχειρηματία (εφόσον δεν επιθυμεί να φοροδιαφύγει). Σε συνδυασμό με ενός αλλαγές του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, - μη θεώρηση ή/και κατάργηση στοιχείων- σε ορισμένες περιπτώσεις είναι αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ενός απαντά λογιστής «...οι εταιρείες, μη έχοντας υποχρέωση σύνταξης απογραφής, δεν δίνουν την δέουσα προσοχή και γίνονται διάφορα «μαγειρέματα», τα οποία δύσκολα μπορούν να τεκμηριωθούν σε ελεγκτικό επίπεδο.»

Στο πλαίσιο ενός αναθεώρησης του Κ.Φ.Α.Σ. και με δεδομένο ότι και στον νέο Κ.Φ.Ε. δεν ορίζονται συγκεκριμένοι κανόνες αποτίμησης, θα μπορούσαν να καταργηθούν οι απαλλακτικές διατάξεις περί σύνταξης απογραφής ώστε να είναι εφικτός, ουσιαστικός και ομοιόμορφος ο έλεγχος του συνόλου των επιχειρήσεων, ανεξαρτήτου του αντικειμένου εργασιών ή του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων ενός.

7. *Επαναλειτουργία Επιτροπές Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών*

Οι Επιτροπές Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών καταργήθηκαν και αντικαταστάθηκαν από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Η κατάργηση αυτή φαίνεται να μην βρίσκει σύμφωνους

ενός περισσότερους εκ των ερωτηθέντων. Η κατάργηση πρέπει σε κάθε περίπτωση να επανεξεταστεί δεδομένου ότι: Η ύπαρξη μιας και μόνης Διεύθυνσης-Υπηρεσίας η οποία εδρεύει στην Αθήνα για την επανεξέταση των Φορολογικών Διαφορών είναι φανερό ότι δεν μπορεί να ικανοποιήσει και να επιλύσει ενός φορολογικές διαφορές ανά την Επικράτεια και μάλιστα ανεξαρτήτου ύψους ενός διαφοράς. Η ύπαρξη επιμέρους Επιτροπών ανά την Ελλάδα για την επανεξέταση διαφορών μέχρι ενός τιθέμενου ύψους διαφοράς, φαίνεται να καθίσταται αφενός δίκαιη και λογική και αφετέρου μάλλον επιτακτική ανάγκη γνωρίζοντας ότι η νεοσυσταθείσα Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει ήδη δεχθεί έναν τεράστιο όγκο Ενδικοφανών Προσφυγών, τις οποίες και είναι πρακτικά αδύνατο να προλάβει να εξετάσει στο σύνολο τους αλλά και στην ουσία τους. Έτσι καταλήγουν οι περισσότερες αιτήσεις (Ενδικοφανείς Προσφυγές) να απορρίπτονται λόγω παρέλευσης του προβλεπόμενου χρόνου εξέτασης αιτήματος (60ήμερο). Φαίνεται μάλλον άδικο φορολογικές διαφορές μικρών ποσών που κατά την προϋσχύουσα κατάσταση μπορούσαν να επιλυθούν εξωδικαστικά με μια συμβιβαστική λύση, τώρα να οδηγούνται ουσιαστικά στα δικαστήρια για την επίλυσή τους και στη δημιουργία νέων ληξιπρόθεσμων χρεών για το κράτος καθώς οι φορολογούμενοι αδυνατούν πολλές φορές να τα αποπληρώσουν, ενώ έχουν την πρόθεση να βρουν μια συμβιβαστική λύση με τη φορολογική διοίκηση. Στην κατεύθυνση αυτή, προτείνεται η επαναλειτουργία αποκεντρωμένων επιτροπών ή άλλου είδους διαδικασιών Επίλυσης Διαφορών, είτε ανά νομό είτε ανά περιφέρεια είτε ανά γεωγραφικό διαμέρισμα, αλλά σε κάθε περίπτωση αποκεντρωμένων μορφών επίλυσης, με διαδικασίες που να εξασφαλίζεται η δυνατότητα της ουσιαστικής επανεξέτασης του συνόλου των αιτημάτων επίλυσης.

8. Υφιστάμενα Προβλήματα, Ασάφειες, Προτάσεις επίλυσης

Όπως προκύπτει τόσο από τις επιμέρους ερωτήσεις της έρευνας όσο και από την τελευταία ερώτηση η οποία ουσιαστικά ζητά από τους ερωτώμενους να καταγράψουν τα σημεία εκείνα του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που χρήζουν βελτίωσης ή που θεωρούν ότι πρέπει να αλλάξουν, οι απόψεις φαίνεται να συγκλίνουν σε συγκεκριμένα άρθρα του νέου νόμου που θεωρούν ότι είναι ασαφή. Υπάρχουν διατάξεις του Ν.4174/2013 που αφορούν αποκλειστικά στον έλεγχο οι οποίες φαίνεται να υπολείπονται των προϋσχυουσών σε σαφήνεια και ίσως δημιουργούν περισσότερα προβλήματα παρά λύνουν. Παρότι υπάρχουν διατάξεις που εν μέρει βοηθούν, σαν σύνολο διατάξεων δεν φαίνεται ότι προσφέρουν τις λύσεις που ζητούσε η Φορολογική Διοίκηση. Σε πρώτη φάση δεν φαίνεται να επιτυγχάνεται απλούστευση, καθώς δεν έχουν υλοποιηθεί οι απαιτούμενες προϋποθέσεις. Εξακολουθεί να υπάρχει πεδίο ανάπτυξης υποκειμενικών κρίσεων στον ελεγκτή, χωρίς να αφήνει περιθώρια αντικειμενικών κριτηρίων στα οποία μπορεί να βασιστεί ο φορολογούμενος για να προσφύγει. Καθίσταται πιο δύσκολος ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου. Η έννοια της φοροδιαφυγής (άρθρο 55) είναι πιο δύσκολο να αποδειχθεί λόγω των

καταργήσεων του ΚΒΣ και των απλοποιήσεων που επήλθαν με τον ΚΦΑΣ. Επίσης, με τα νέα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. έχουμε ισοπεδωτική τιμωρία των ανθρωπίνων λαθών.

Οι προτάσεις βελτίωσης που προκύπτουν συνίστανται στα εξής:

- 8.1** Να αποσαφηνιστούν οι έννοιες ή να εξειδικευτούν τα είδη του ελέγχου. (Μερικός και Πλήρης έλεγχος).
- 8.2** Οι εξειδικευτούν οι πράξεις προσδιορισμού φόρου. (Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι ίδια ανεξαρτήτως του είδους του ελέγχου που έχει προηγηθεί.)
- 8.3** Να εξειδικευτούν – αποσαφηνιστούν οι διατάξεις περί της παραγωγικότητας (προς το συμφέρον της επιχείρησης) των εκπιπτόμενων δαπανών.
- 8.4** Να επανεξεταστούν, στο πλαίσιο της αναθεώρησης του Κ.Φ.Α.Σ. οι απαλλακτικές διατάξεις περί σύνταξης απογραφής συγκεκριμένων επιχειρήσεων.
- 8.5** Να αποκεντρωθεί και πάλι η διαδικασία Επίλυσης των φορολογικών διαφορών, σε επίπεδο περιφερειών ανά την Επικράτεια ώστε να μπορέσει να λειτουργήσει και δίκαια και πιο αποτελεσματικά η επίλυση των φορολογικών διαφορών.
- 8.6** Αναφορικά με τις μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης (άρθρο 27) να διευκρινιστεί ο τρόπος επιλογής της μεθόδου η οποία θα εφαρμόζεται κάθε φορά.
- 8.7** Να γίνει εξορθολογισμός των προστίμων του Κ.Φ.Δ. τουλάχιστον όσον αφορά τις διαδικαστικές παραβάσεις.
- 8.8** Να αποσαφηνιστούν οι διατάξεις και οι περιπτώσεις που αφορούν την παράταση του δικαιώματος έλεγχου από την διοίκηση φαίνεται να είναι θολό και ασαφές.

18. Θέματα για μελλοντική έρευνα

Κλείνοντας την μελέτη αυτή αξίζει να αναφέρουμε ένα σημαντικό βήμα στην κατεύθυνση της πάταξης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής σε διεθνές επίπεδο, το οποίο με τη σειρά του θα βοηθήσει σημαντικά τις διαδικασίες και τα αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων. Τον Φεβρουάριο του 2014, η σύνοδος των Υπουργών Οικονομικών και Διοικητών Κεντρικών Τραπεζών των G20 ενέκρινε το Παγκόσμιο Πρότυπο για την Αυτόματη Ανταλλαγή Φορολογικών Πληροφοριών.⁵⁸

Μέχρι σήμερα πάνω 65 χώρες⁵⁹ έχουν πλέον δημοσίως δεσμευτεί να εφαρμόσουν το Πρότυπο. Περισσότερα αναμένεται να ακολουθήσουν στα τέλη Οκτωβρίου στη σύνοδο του

⁵⁸ “Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information”

<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/automaticexchange.htm>

⁵⁹ Ανδόρα, Αγκουίλα, Αργεντινή, Αυστραλία, Αυστρία, Βέλγιο, Βερμούδες, Βραζιλία, Βρετανικές Παρθένες Νήσοι, Βουλγαρία, Καναδάς, Νησιά Καϊμάν, Χιλή, Λαϊκή Δημοκρατία της Κίνας, Κολομβία, Κόστα Ρίκα,

Παγκόσμιου Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή Πληροφοριών για Φορολογικούς Σκοπούς, η οποία συγκεντρώνει πάνω από 120 χώρες και δικαιοδοσίες, η οποία θα πραγματοποιηθεί στο Βερολίνο και φιλοξενείται από το γερμανικό Υπουργείο Οικονομικών.

Πάντως, σύμφωνα με το νέο πρότυπο, όσοι έχουν δεσμευτεί να το εφαρμόσουν θα μπορούν να λαμβάνουν πληροφορίες από τα χρηματοπιστωτικά τους ιδρύματα και να ανταλλάσσουν αυτόματα αυτές τις πληροφορίες με άλλες δικαιοδοσίες σε ετήσια βάση. Το Πρότυπο καθορίζει τις οικονομικές πληροφορίες που θα ανταλλάσσονται, τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που θα πρέπει να αναφέρουν τις πληροφορίες αυτές, τα διάφορα είδη των λογαριασμών και των φορολογούμενων τους οποίους αφορά, καθώς και κοινές διαδικασίες δέουσας επιμέλειας που πρέπει να ακολουθούνται από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Το Πρότυπο αποτελείται από δύο μέρη: α) το CRS, το οποίο περιέχει τις αναφορές και τους κανόνες που θα πρέπει να επιβληθούν στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και β) το μοντέλο CAA, το οποίο περιέχει λεπτομερείς κανόνες σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών.

Το Πρότυπο αναμένεται στους επόμενους μήνες να υιοθετηθεί με την μορφή ευρωπαϊκής οδηγίας.

Με την εφαρμογή, από το 2016 και στο εξής του νέου Προτύπου οι ελεγκτικές υπηρεσίες θα έχουν στη διάθεσή τους την 31/12 κάθε έτους, τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων των φορολογικών κατοίκων τους που διαθέτουν σε όλα τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα του κόσμου. Αυτό με τη σειρά του θα βοηθήσει στο χτίσιμο του προφίλ των φορολογούμενων με τα δηλωθέντα εισοδήματά τους.

Το παραπάνω θα βοηθήσει σημαντικά στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Όπως αναφέραμε και στα συμπεράσματα που αφορούν τις Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου, καθώς η εφαρμογή τους είναι ακόμη σε πολύ πρώιμο στάδιο χρήζουν περαιτέρω έρευνας της αποτελεσματικότητάς τους σε μεταγενέστερη μελέτη αφού έχουν καταγραφεί τα πρώτα αποτελέσματα. Σε συνδυασμό με την έναρξη εφαρμογής του νέου Προτύπου για την Αυτόματη Ανταλλαγή Φορολογικών Πληροφοριών θεωρούμε ότι δίνεται μια νέα διάσταση στις δυνατότητες του φορολογικού ελέγχου κάτι το οποίο θεωρούμε αξιόλογο να διερευνηθεί σε επόμενη μελέτη.

Κροατία, Κύπρος, Τσεχική Δημοκρατία, Δανία, Εσθονία, Νήσοι Φερόε, Φινλανδία, Γαλλία, Γερμανία, Γιβραλτάρ, Ελλάδα, Γκέρνσεϊ, Ουγγαρία, Ισλανδία, Ινδία, Ινδονησία, Ιρλανδία, Νήσος του Μαν, Ισραήλ, Ιταλία, Ιαπωνία, Jersey, την Κορέα, Λετονία, Λιχτενστάιν, Λιθουανία, Λουξεμβούργο, Μαλαισία, Μάλτα, Μεξικό, Μονσεράτ, Ολλανδία, Νέα Ζηλανδία, Νορβηγία, Πολωνία, Πορτογαλία, Ρουμανία, Ρωσική Ομοσπονδία, Σαουδική Αραβία, Σγκαπούρη, Δημοκρατία της Σλοβακίας, Σλοβενία, Νότια Αφρική, Ισπανία, Σουηδία, Ελβετία, Τουρκία, Turks & Caicos Islands, Ηνωμένο Βασίλειο, Ηνωμένες Πολιτείες και η Ευρωπαϊκή Ένωση.

Πηγές

A1. Ελληνικά Κείμενα

1. Κορομηλάς Γεώργιος, (2013), ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ν. 4172/2013, Ανάλυση και ερμηνεία.
2. Κορομηλάς Γεώργιος, (2012), Σημειώσεις Φορολογικών Σεμιναρίων, Περαιώση - Κυρώσεις για αδικήματα φοροδιαφυγής.
3. Κορομηλάς Γεώργιος, (2011). Φορολογικός Έλεγχος Επιχειρήσεων, Σημειώσεις Σεμιναρίων, TAXADVISORS.
4. Αναγνώστου Νικόλαος, (2012), ΞΕΠΛΥΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΣ. Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας. Ν.3891/2008 (όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τους νόμους 3842/2010, 3875/2010, 3932/2011 και 3994/2011).
5. Αργυρός Ηλίας, (Ιανουάριος 2001), Ελεγκτικές Αρμοδιότητες Φορολογικών Υπηρεσιών - Έλεγχος Φορολογικών Δηλώσεων - Θέματα Ευρώ,.
6. Αργυρός Ηλίας, (1998), ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΕΛΕΓΚΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ, Εκδόσεις Ηπειρωτική.
7. Ειδικοί Εισηγητές Υπουργείου Οικονομικών, (2013, 2014), Σεμινάριο Νέων Ελεγκτών Βεβαίωσης και Είσπραξης (2013) και (2014) Σημειώσεις Σεμιναρίου.
8. Ιορδάνου Κοσμάς, (Σεπτέμβριος 2011), ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ & ΤΡΟΠΟΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ, Ερευνητικό Project, Τ.Ε.Ι. Πειραιά, MSc Accounting and Finance, Αθήνα.
9. Λαζαράκη Μαρία, Π.Μ.Σ. «Φορολογία και Ελεγκτική» (2012), Διπλωματική Εργασία με θέμα: «Ελληνική Φορολογική Διοίκηση - Φοροεισπρακτικός Μηχανισμός. Σύγκριση με άλλες χώρες. Προτάσεις για βελτίωση της αποτελεσματικότητας της Φορολογικής Διοίκησης».
10. Σκρέκη Άννα, Π.Μ.Σ. «Φορολογία και Ελεγκτική» (2012), Διπλωματική Εργασία με θέμα: «Το ξέπλυμα του χρήματος από την παραοικονομία, τη φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή στην Ελλάδα και στην Ε.Ε. Συγκριτικά στοιχεία από τρίτες χώρες».
11. Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών, ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2008, Οδηγός Φορολογικού Ελέγχου - Μέθοδοι και Τεχνικές Φορολογικού Ελέγχου.
12. Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών (Σ.Ε.Υ.Υ.Ο.), Οκτώβριος 1999, Φορολογική Επιθεώρηση - Οδηγός Φορολογικού Ελέγχου.
13. Φίλος Ι. (2004), Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων.
14. PwC, Σεπτέμβριος 2013, Tax Bulletin, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος.
15. PwC, Σεπτέμβριος 2013, Tax Bulletin, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

A2. Ξενόγλωσσα Κείμενα

1. Edmund Biber, ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2010- IMF- Revenue Administration: Taxpayer Audit—Use of Indirect Methods.
2. Edmund Biber, ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2010- IMF Revenue Administration: Taxpayer Audit—Development of Effective Plans.
3. IRS - Internal Revenue Manual (IRM) , Examination of Income, (08-09-2011) Indirect Method, (08-09-2011) Formal Indirect Method. INTERNAL REVENUE SYSTEM.
4. D. Larry Crumpley, Lester E. Heitger, G. Stevenson Smith, 2005, CCH Publishers, Forensic and Investigative Accounting.
5. TAX NEWSFLASH no. 240, March 2011, KPMG, The use of indirect methods to audit individuals subject to income tax.
6. Darrell D. Dorrell, Gregory A. Gadawski, February 2012, Financial Forensics Body of Knowledge, Wiley Finance.
7. OECD, 2014, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing.

A3. Ηλεκτρονικές Πηγές

1. <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos>
2. http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/kwd_for_diad/
3. http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/PublicIssue/Info_DOY.html
4. <http://www.minfin.gr/portal/el/resource/contentObject/contentTypes/genericContentResourceObject,fileResourceObject,arrayOfFileResourceTypeObject/topicNames/taxationAndCustoms/resourceRepresentationTemplate/contentObjectListAlternativeTemplate>
5. <http://poe-doy.gr/index.php/forologiki-epithewrisi/arthra-meletes>
6. <http://poe-doy.gr/index.php/forologiki-epithewrisi/forologia/elegxos>
7. http://www.elte.org.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=168&Itemid=626&lang=el
8. <http://www.pwc.gr>
9. <http://el.wikipedia.org/wiki/>
10. <http://www.taxheaven.gr/>
11. <https://www.imf.org/>

12. <http://www.oecd.org/tax/>

B1. Νόμοι

1. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4174/2013 «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ». (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013)
2. Αιτιολογική Έκθεση Σχεδίου Νόμου 4174/2013, Ιούλιος 2013
3. Αιτιολογική Έκθεση Σχεδίου Νόμου 4172/2013, Ιούλιος 2013.
4. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2198/1994 «Αύξηση αποδοχών δημοσίων υπαλλήλων εν γένει σύναψη δανείων, υπό του Ελληνικού Δημοσίου και δημιουργία στην Τράπεζα της Ελλάδος Συστήματος Παρακολούθησης Συναλλαγών επί Τίτλων με Λογιστική Μορφή (Αύλοι Τίτλοι) και άλλες διατάξεις.» (Άρθρο 14 ΦΕΚ Α 43/22-3-1994 ΠΕΡΑΙΩΣΗ)
5. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2238/1994, «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.» (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994).
6. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2523/1997, «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 179/11-9-1997).
7. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000).
8. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3259/2004 «Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 149/04-08-2004).
9. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3296/2004 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004).
10. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3610/2007 «Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 258/22-11-2007).
11. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3842/2010, «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010).
12. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 175/30-09-2010).
13. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4093/2012, «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 - ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.» (ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012)
14. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4141/2013 «Επενδυτικά εργαλεία ανάπτυξης, παροχή πιστώσεων και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α 81/5-4-2013).

15. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4223/31-12-2013. «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες Διατάξεις». (ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013), Κεφάλαιο Στ' Συμπλήρωση διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.
16. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4254/7-4-2014. «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 85/07-04-2014).
17. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4261/2014 «Πρόσβαση στη δραστηριότητα των πιστωτικών ιδρυμάτων και προληπτική εποπτεία πιστωτικών ιδρυμάτων και επιχειρήσεων επενδύσεων (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2013/36/ΕΕ), κατάργηση του ν. 3601/2007 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 107/5-5-2014).

B2. Προεδρικά Διατάγματα

1. Π.Δ. 16/89 (ΦΕΚ Α 6/5.1.1989)
2. Π.Δ.186/92 (ΦΕΚ Α'84/26-5-1992). «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων»

B3. Υπουργικές Αποφάσεις - Εγκύκλιοι Διαταγές

1. ΔΕΛ Α 1100944 ΕΞ 8.7.2014, Έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων με θέμα «Εντατικοποίηση διενέργειας μερικών επιτόπιων ελέγχων για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων (προληπτικών ελέγχων).»
2. ΠΟΛ.1094/7.4.2014 «Τροποποίηση της ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 474 τ. Β/25-2-2014 περί καθορισμού 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 Β' 961/16-04-2014).
3. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 «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 Β' 478/26-02-2014).»
4. ΠΟΛ.1270/24.12.2013 «Μεθοδολογία Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου».

5. ΠΟΛ.1236/18.10.2013 (ΦΕΚ Β' 2693/22-10-2013) «Τροποποίηση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 5 και του β' εδαφίου της περίπτωσης (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/ 2011 (Φ.Ε.Κ. 1657 Β')».
6. ΠΟΛ.1210/6.9.2013 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.»
7. Αρ. Πρωτ: Δ6Α 1126601 ΕΞ 2013/8.8.2013, Υπουργείο Οικονομικών, «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.)»
8. ΠΟΛ.1155/5.7.2012 «Τροποποίηση των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 5 και της παραγράφου 2 του άρθρου 10 της Α.Υ.Ο ΠΟΛ. 1159/2011 (Φ.Ε.Κ Β' 1657) και παράταση της προθεσμίας που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 3 της ίδιας απόφασης (ΦΕΚ Β' 2122/12-07-2012).
9. Αρ. Πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.5.2013_(ΦΕΚ Β' 1136/10-05-2013)
Θέμα: «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων».
10. ΠΟΛ.1038/3.2.2012. «Πρόγραμμα ελέγχου επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ και κλείνουν ισολογισμό από 30/6/2011 και μετά.»
11. ΠΟΛ.1011/10.1.2012 «Τροποποίηση των διατάξεων της ΠΟΛ.1159/22.7.2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Φ.Ε.Κ Β'1657) περί καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν.3693/2008 (Φ.Ε.Κ Α' 174)»
12. ΠΟΛ.1199/21.9.2011 «Τροποποίηση της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1072/8.4.2011 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 577) περί ελέγχου φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων καθώς και προθεσμία εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010»
13. ΠΟΛ.1178/23.8.2011 «Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010».
14. ΠΟΛ.1162/ 27-7-2011 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ. 1072/8-4-2011 «Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων».»
15. ΠΟΛ.1159/22-7-2011 (ΦΕΚ Β 1657/26-7-2011) «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους

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

16. ΠΟΛ.1072/8.4.2011 «Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων».
17. ΠΟΛ.1087/10.6.2005 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.05 «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων» καθώς και για λοιπά θέματα ελέγχου. (Αρ. Πρωτ.: 1058329/1851/ΔΕ-Α').»
18. ΠΟΛ. 1081/23.5.2005 «Εφαρμογή της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/01.03.05 «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων». 1051402).»
19. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων.»
20. ΠΟΛ.1144/20.5.1998. «Έλεγχος ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων και επίλυση φορολογικών διαφορών.»
21. Α.Υ.Ο.ΠΟΛ.1099/27-4-1994 (ΦΕΚ Β 354/13-5-1994) «Περαίωση Εκκρεμών Φορολογικών Υποθέσεων».

Παράρτημα

A. Θέματα Περαιώσεως του Ν.3888/2010. (Ανάλυση θεμάτων που περιλαμβάνονται στην Ενότητα 6.1.5., σελ.17)

A.1 Διευκρινίσεις Εννοιών για την περαίωση του Ν.3888/2010.

- ✓ **Ελεγμένη και ανέλεγκτη υπόθεση**
 - **Ελεγμένη** θεωρείται η υπόθεση που έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις.
 - **Ανέλεγκτη** θεωρείται η υπόθεση που δεν έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο.
- ✓ **Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα :** Θεωρούνται αυτά που προκύπτουν από τα κύρια έντυπα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που έχουν υποβληθεί, μετά την αφαίρεση των εσόδων από συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις, και των εσόδων από μισθώματα ακινήτων για όλους τους υπόχρεους, με εξαίρεση τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (Α.Ε., ΕΠΕ κ.λ.π)
- ✓ **Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη** είναι το ποσό που προκύπτει αναμφισβήτητα από δελτίο πληροφοριών ή λοιπά στοιχεία ή έγγραφα ή από απόφαση επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) και αφορά είτε την απόκρυψη ποσού από παράλειψη έκδοσης ή λήψης φορολογικού στοιχείου είτε την απόκρυψη ποσού από έκδοση ή λήψη ανακριβούς ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου, είτε την καθαρή αξία ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου, είτε την καθαρή αξία εκδοθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου ή ληφθέντος εικονικού φορολογικού ως προς τη συναλλαγή ή φορολογικού στοιχείου που έχει νοθευθεί.
- ✓ **Παράβαση Κ.Β.Σ. ή άλλο επιβαρυντικό στοιχείο που επαυξάνει το φόρο** είναι παράβαση που συνίσταται σε :
 - Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη οποιουδήποτε θεωρημένου βιβλίου Κ.Β.Σ., είτε βασικού είτε πρόσθετου.
 - Μη επίδειξη των θεωρημένων Βιβλίων σε έλεγχο.
 - Ανακριβή τήρηση Βιβλίων ως προς τα έσοδα ή μη καταχώρηση εσόδων.
 - Ανακριβή τήρηση Βιβλίων ως προς τις αγορές και τις δαπάνες ή μη καταχώρηση αγορών και δαπανών.
 - Ανακριβή τήρηση πρόσθετων Βιβλίων ή σε μη καταχώρηση δεδομένων που επηρεάζουν τα έσοδα ή τις αγορές ή τις δαπάνες.
 - Τήρηση Βιβλίων κατώτερης της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. κατηγορίας.
 - Ανακρίβεια απογραφής ως προς την ποσότητα ή την αξία.
 - Έκδοση αθεώρητου στοιχείου Κ.Β.Σ. μη καταχωρημένου στα Βιβλία.
 - Μη διαφύλαξη εκδοθέντος ή ληφθέντος φορολογικού στοιχείου.
 - Καταχώρηση στα Βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή δαπανών.
 - Έκδοση ή σήμανση στοιχείου από μη νόμιμο φορολογικό μηχανισμό που δεν καταχωρήθηκε στα Βιβλία.

- ο Μη αναγραφή του είδους των αγαθών.
- ο Μη σύνταξη Απογραφής ή Ισολογισμού.
- ο Μη έκδοση ή έκδοση ανακριβούς στοιχείου που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ. ή υπουργική απόφαση χωρίς να προσδιορίζεται η αξία.
- ο Μη λήψη ή λήψη ανακριβούς στοιχείου που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ ή υπουργική απόφαση χωρίς να προσδιορίζεται η αξία.
- ο Μη έκδοση ή μη λήψη ή σε έκδοση ή λήψη ανακριβούς στοιχείου, η οποία προκύπτει αναμφισβήτητα από δελτίο πληροφοριών ή άλλο στοιχείο ή έγγραφο, χωρίς να προσδιορίζεται η αξία.
- ο Έκδοση ή λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου ή νόθευση τέτοιου στοιχείου, η οποία προκύπτει αναμφισβήτητα από δελτίο πληροφοριών ή άλλο στοιχείο ή έγγραφο, χωρίς να προσδιορίζεται η αξία.

A.2 Εκκρεμείς Υποθέσεις που υπάγονται στις ρυθμίσεις

Για την υπαγωγή στις ρυθμίσεις, ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται εκείνες που μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου :

- Δεν έχει αρχίσει ο έλεγχος ή έχει αρχίσει και δεν έχει περατωθεί,
- Έχει εκδοθεί φύλλο ελέγχου ή πράξη αποτελεσμάτων, αλλά δεν έχει οριστικοποιηθεί,
- Εκκρεμούν στα διοικητικά δικαστήρια μετά από άσκηση εμπρόθεσμης προσφυγής ή έφεσης και δεν έχουν συζητηθεί στο ακροατήριο του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου. Ως εκκρεμείς θεωρούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί οριστική απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου και δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης έφεσης για κάποιον από τους διαδίκους,
- Έχουν ήδη ελεγχθεί και :
 - ✓ Έχουν εκδοθεί συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων ή φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή λοιπές εν γένει τέτοιες πράξεις, που είτε δεν έχουν οριστικοποιηθεί, είτε εκκρεμούν στα διοικητικά δικαστήρια και δεν έχουν συζητηθεί στο ακροατήριο του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου, ή
 - ✓ Έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. που είτε δεν έχουν οριστικοποιηθεί, είτε εκκρεμούν στα διοικητικά δικαστήρια και αφορούν συμπληρωματικά στοιχεία με βάση τα οποία δεν έχει διενεργηθεί ακόμη έλεγχος στις λοιπές φορολογίες μέχρι την 31.8.2010.

A.3 Υποθέσεις που εξαιρούνται από τις ρυθμίσεις

Από τις παραπάνω εκκρεμείς υποθέσεις εξαιρούνται :

- ✓ Οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει υποβληθεί μέχρι 31.8.2010 εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος για κάποια από τις ανέλεγκτες χρήσεις καθώς και οι επόμενες αυτής.
- ✓ Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α.
- ✓ Οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν υποβληθεί συμπληρωματικές δηλώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Ν. 2753/1999 (*Συνάφεια*), με εξαίρεση τις προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις αυτών για τις οποίες υποβλήθηκαν οι συμπληρωματικές δηλώσεις.
- ✓ Από κάθε υπόθεση, η ανέλεγκτη χρήση στην οποία τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι μεγαλύτερα του ποσού των 20.000.000,00 ευρώ ή του αντίστοιχου ποσού σε δραχμές και όλες οι επόμενες αυτής χρήσεις πλην των κάτωθι:
 - Προκειμένου να περαιωθούν οι ελεγμένες φορολογικές υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 (*Περαίωση εκκρεμών ελεγμένων υποθέσεων*).
 - Προκειμένου να υπάρξει ειδική ρύθμιση της παραγράφου 6 του άρθρου 12 για όποιον έχει λάβει μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή έχει εκδώσει τέτοια στοιχεία και δεν έχει εκδοθεί απόφαση επιβολής προστίμου μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, κατά το άρθρο 19 του Ν. 2523/1997, **με εξαίρεση τους εκδότες πλαστών φορολογικών στοιχείων**, μπορεί να υποβάλλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ., ειδικό σημείωμα δήλωσης των τιμολογίων ή εν γένει των φορολογικών αυτών στοιχείων και να δηλώσει τον αριθμό, την ημερομηνία έκδοσης και την αξία καθενός από αυτά καθώς και τη συνολική αξία. Επί της συνολικής αξίας, προ Φ.Π.Α., υπολογίζεται φόρος εισοδήματος ίσος με το 55% αν πρόκειται για Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και 40% σε κάθε άλλη περίπτωση.
- ✓ Οι υποθέσεις φορολογίας πλοίων, ακίνητης περιουσίας, μεγάλης ακίνητης περιουσίας, μεταβίβασης ακινήτων και κληρονομιών, δωρεών, προικών και γονικών παροχών, ενιαίου τέλους ακινήτων, ειδικού φόρου επί των ακινήτων, φόρου αυτόματου υπερτιμήματος και τέλους συναλλαγής.
- ✓ Οι υποθέσεις των επιχειρήσεων που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει :
 - ο Προκειμένου να περαιωθούν οι ελεγμένες φορολογικές υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 (*Περαίωση εκκρεμών ελεγμένων υποθέσεων*).
 - ο Προκειμένου να υπάρξει ειδική ρύθμιση της παραγράφου 6 του άρθρου 12 για όποιον έχει λάβει μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή έχει εκδώσει τέτοια στοιχεία, και δεν έχει εκδοθεί απόφαση επιβολής προστίμου μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου κατά το άρθρο 19 του Ν. 2523/1997, **με εξαίρεση τους εκδότες πλαστών φορολογικών στοιχείων**, μπορεί να υποβάλλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ., ειδικό σημείωμα δήλωσης των τιμολογίων ή εν γένει των φορολογικών αυτών στοιχείων και να δηλώσει τον αριθμό, την

ημερομηνία έκδοσης και την αξία καθενός από αυτά καθώς και τη συνολική αξία. Επί της συνολικής αξίας, προ Φ.Π.Α., υπολογίζεται φόρος εισοδήματος ίσος με το 55% αν πρόκειται για Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και 40% σε κάθε άλλη περίπτωση.

- ✓ Οι υποθέσεις των επιχειρήσεων για τον έλεγχο των οποίων έχουν συγκροτηθεί Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου του άρθρου 39 του Ν. 1914/1990, καθώς και οι υποθέσεις των νομικών προσώπων της παραγράφου 2 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε.
- ✓ Από κάθε υπόθεση η ανέλεγκτη χρήση για την οποία υφίσταται παράβαση Κ.Β.Σ. για έκδοση πλαστού φορολογικού στοιχείου ή προκύπτει αναμφισβήτητα από δελτίο πληροφοριών ή από άλλα στοιχεία ή έγγραφα η έκδοση τέτοιου στοιχείου και όλες οι επόμενες αυτής χρήσεις.
- ✓ Οι υποθέσεις επιτηδευματιών φυσικών προσώπων τα οποία, με βάση τα στοιχεία του περιουσιολογίου έτους 2008, υπόκεινται σε φορολόγηση για την ακίνητη περιουσία.

Β. Ορισμοί για την Εφαρμογή των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου (Ενότητα 13, σελ.71).

- Ως Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα νοούνται οι Καταθέσεις σε / Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Στις περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).
- Ως Περιουσιακά στοιχεία νοούνται η Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.
- Ως Προστατευόμενα μέλη νοούνται τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο ήτοι :

Προστατευόμενα μέλη σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 2238/1994.

Εξαρθρώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 4172/2013.
- Ως Δαπάνες νοούνται οι δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου

είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου δε, αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

- Ως Φορολογική περίοδος ορίζεται :
 - Η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του Ν. 2238/1994.
 - Το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2014 και μετά.

Εξαιρετικά, στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη.

- Ως Φορολογούμενος, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος, ορίζεται :

Στις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε.,

β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα.

Στις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 3 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

α) ως «φορολογούμενος» νοείται:

αα. κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλλει φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα ή έχει οποιαδήποτε άλλη φορολογική υποχρέωση ή

ββ. κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να παρακρατεί φόρους και να τους αποδίδει στη Φορολογική Διοίκηση

β) ως «πρόσωπο» νοείται: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, καθώς και κάθε είδους νομική οντότητα.

Υπόδειγμα Διανεμηθέντος Ερωτηματολογίου

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

- Το παρόν Ερωτηματολόγιο αναφέρεται στις αλλαγές που επιφέρει στο φορολογικό έλεγχο ο Ν.4174/2013 και αφορά έρευνα που διενεργείται για την εκπόνηση Διπλωματικής Εργασίας με τίτλο «**Ο φορολογικός έλεγχος στο πλαίσιο του νέου εθνικού φορολογικού συστήματος**», από τη μεταπτυχιακή φοιτήτρια Αλεβυζάκη Ουρανία του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Φορολογία και Ελεγκτική» του Τμήματος Δημόσιας Διοίκησης του Παντείου Πανεπιστημίου (Επίβλεψη : Επίκουρος Καθηγητής Ιωάννης Φίλος – Ειδικός Συνεργάτης Γεώργιος Κορομηλάς).
- Οι απαντήσεις του ερωτηματολογίου θα χρησιμοποιηθούν αυστηρά για τις ανάγκες της έρευνας για την ολοκλήρωση της Διπλωματικής Εργασίας.
- Παρακαλούμε, με βάση την εμπειρία σας, απαντήστε στα ακόλουθα ερωτήματα, σημειώνοντας Χ τα αντίστοιχα κουτάκια και περιγράψτε επιγραμματικά τα πεδία που ζητούν επεξήγηση.

1. Γνωρίζοντας ότι, ο φορολογικός έλεγχος λειτουργεί με στόχο τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και τη μείωση της παραβατικής συμπεριφοράς, θεωρείτε ότι πρέπει να διενεργείται :

Σε όσο το δυνατόν περισσότερους φορολογουμένους _____ ☐

Βάσει στοχευμένων κριτηρίων επιλογής _____ ☐

Αιτιολογήστε συνοπτικά την απάντηση _____

2. Θεωρείτε ότι ο φορολογικός έλεγχος, ως δημοσίου συμφέροντος λειτουργία, μπορεί να εκχωρηθεί μερικά ή και στο σύνολό του σε ιδιώτες ή θα πρέπει να παραμείνει αποκλειστικά και μόνο στις Υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης;

- Να εκχωρηθεί μερικά σε ιδιώτες _____ ☐
- Να εκχωρηθεί στο σύνολό του σε ιδιώτες _____ ☐
- Να παραμείνει στη Φορολογική Διοίκηση _____ ☐

3. Θεωρείτε ότι πρέπει να εντατικοποιηθούν οι προληπτικοί έλεγχοι ;

ΝΑΙ ☐

ΟΧΙ ☐

Αιτιολογήστε συνοπτικά την απάντηση _____

4. Μέχρι σήμερα ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα ήταν οι διατάξεις περί ανεπάρκειας και ανακρίβειας που οδηγούσαν τον έλεγχο σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Οι διατάξεις αυτές πλέον έχουν καταργηθεί. Συμφωνείτε με την κατάργησή τους ;

ΝΑΙ

☐

ΟΧΙ

☐

Αιτιολογήστε συνοπτικά την απάντηση _____

5. Ένα ακόμα σημαντικό πρόβλημα ήταν η αναγνώριση ή όχι της έκπτωσης επιχειρηματικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων βάσει του περιπτώσιολογικού άρθρου 31 του Ν. 2238/1994. Ο νέος Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) διαμορφώνει άλλο τοπίο στις δαπάνες στα άρθρα 22, 22^Α και 23 αυτού καθιερώνοντας τις βασικές αρχές που καθιστούν μια επιχειρηματική δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα έχοντας παράλληλα περιοριστικό κατάλογο μη εκπιπτομένων επιχειρηματικών δαπανών. Θεωρείτε ότι, οι διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. σε μελλοντικό φορολογικό έλεγχο θα αποτρέψουν υποκειμενικές κρίσεις ;

ΝΑΙ

☐

ΟΧΙ

☐

Αιτιολογήστε συνοπτικά την απάντηση _____

6. Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ. αρκετές επιχειρήσεις, είτε βάσει ακαθαρίστων εσόδων είτε βάσει αντικειμένου εργασιών απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης απογραφής. Θεωρείτε ότι οι απαλλακτικές αυτές διατάξεις εμποδίζουν την εξαγωγή ασφαλούς πορίσματος του ελέγχου ;

ΝΑΙ

☐

ΟΧΙ

☐

Αιτιολογήστε συνοπτικά την απάντηση _____

7. Θεωρείτε ότι οι αλλαγές που επιφέρει στο φορολογικό έλεγχο ο Ν.4174/2013 είναι στην κατεύθυνση : (μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες της μιας απαντήσεις)

α. Της απλούστευσης των φορολογικών διαδικασιών; _____ ☐

- b. Της αύξησης της φορολογικής συμμόρφωσης; _____ ☐
- c. Της αύξησης των φορολογικών εσόδων; _____ ☐
- d. Της πάταξης της φοροδιαφυγής; _____ ☐
- e. Άλλο (και αναφέρετε επιγραμματικά) _____ ☐
- _____

8. Επιλέξτε από τις ακόλουθες προτάσεις αυτές που εσείς θεωρείτε ότι αποτυπώνουν καλύτερα τις επιπτώσεις των αλλαγών που επιφέρει ο Ν. 4174/2013 στον φορολογικό έλεγχο;

- a) Οι έλεγχοι θα είναι πιο πολύπλοκοι _____ ☐
Οι έλεγχοι θα είναι λιγότερο πολύπλοκοι _____ ☐
- b) Οι έλεγχοι θα απαιτούν περισσότερο χρόνο ολοκλήρωσης _____ ☐
Οι έλεγχοι θα απαιτούν λιγότερο χρόνο ολοκλήρωσης _____ ☐
- c) Τα αποτελέσματα των ελέγχων θα είναι μικρότερα από αυτά που προέκυπταν πριν την καθιέρωση του νέου νόμου. _____ ☐
Τα αποτελέσματα των ελέγχων θα είναι μεγαλύτερα από αυτά που προέκυπταν πριν την καθιέρωση του νέου νόμου. _____ ☐
- d) Όλα τα στάδια του ελέγχου θα ολοκληρώνονται πλέον με λιγότερη παρέμβαση στο ελεγκτικό έργο από τρίτους (πέραν του ελεγκτή και του ελεγχόμενου); _____ ☐
Όλα τα στάδια του ελέγχου θα ολοκληρώνονται πλέον με περισσότερη παρέμβαση στο ελεγκτικό έργο από τρίτους (πέραν του ελεγκτή και του ελεγχόμενου); _____ ☐
- e) Αναφέρετε, (αν θέλετε) άλλες σημαντικές, κατά την δική σας άποψη, επιπτώσεις που επιφέρει στον φορολογικό έλεγχο ο Ν.4174/2013 _____

9. Ο Ν. 4174/2013 προβλέπει τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

- I. Γνωρίζετε πως λειτουργούν ; ΝΑΙ ☐ ΟΧΙ ☐
- II. Εάν απαντήσατε **ΝΑΙ**, ποια από τις τρεις μεθόδους που προβλέπονται και έχουν ερμηνευθεί στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1270/24.12.2013 θεωρείτε την πιο αντιπροσωπευτική με την έννοια της αντικειμενικότητας των αποτελεσμάτων της ;

- a. Την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου _____ ☐
- b. Την τεχνική καθαρής θέσης του φορολογούμενου _____ ☐
- c. Την τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά _____ ☐

10. Θεωρείτε ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου:

- a. Θα λειτουργήσουν αποτελεσματικά στον εντοπισμό και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής ;

ΝΑΙ ☐

ΟΧΙ ☐

- b. Θα οδηγήσουν σε λανθασμένα συμπεράσματα αναφορικά με τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου ;

ΝΑΙ ☐

ΟΧΙ ☐

11. Γνωρίζετε αν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται και σε άλλα κράτη ;

ΝΑΙ ☐

ΟΧΙ ☐

Αν απαντήσατε ΝΑΙ, αναφέρατε σε ποιο/α κράτη εφαρμόζονται _____

12. Γνωρίζετε το Φορολογικό Πιστοποιητικό;

ΝΑΙ ☐

ΟΧΙ ☐

13. **ΜΟΝΟ** στην περίπτωση που απαντήσατε ΝΑΙ στην προηγούμενη ερώτηση, θεωρείτε ότι με την είσοδο των ιδιωτικών-ελεγκτικών επιχειρήσεων στον τομέα του φορολογικού ελέγχου αντιμετωπίζονται πιο καλά τα φαινόμενα της φορολογικής παραβατικής συμπεριφοράς;

ΝΑΙ ☐

ΟΧΙ ☐

14. Με το Ν. 4223/2013 παρατάθηκε για δυο χρόνια η εφαρμογή του Φορολογικού Πιστοποιητικού. Συνεπώς από 1.1.2016 δεν θα υπάρχει πλέον η δυνατότητα των ιδιωτικών εταιρειών να ασκούν φορολογικό έλεγχο. Συμφωνείτε με αυτή την κατάργηση;

ΝΑΙ ☐

ΟΧΙ ☐

15. Θεωρείτε ότι, ο έλεγχος των πολύ μικρών επιχειρήσεων μπορεί να ανατεθεί σε πιστοποιημένους λογιστές – φοροτεχνικούς ;

ΝΑΙ

☐

ΟΧΙ

☐

Αιτιολογήστε συνοπτικά την απάντηση _____

16. Πιστεύετε ότι οι κυρώσεις (πρόστιμα – τόκοι κ.λπ.) που προβλέπονται στο Ν. 4174/2013 λειτουργούν :

A. Με στόχο την φορολογική συμμόρφωση _____ ☐

B. Με στόχο μόνο τη βραχυπρόθεσμη τόνωση των Δημοσίων Εσόδων _____ ☐

17. Θεωρείτε πιο δίκαιες :

- Τις διοικητικές κυρώσεις (εκτός των περιπτώσεων πλαστών- εικονικών τιμολογίων) που προβλέπονταν με το Ν.2523/1997 _____ ☐
- Τις διοικητικές κυρώσεις που προβλέπει ο Ν.4174/2013 _____ ☐

18. Συμφωνείτε με την κατάργηση των επιτροπών Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών ;

ΝΑΙ

☐

ΟΧΙ

☐

A. Εάν απαντήσατε **ΝΑΙ** στην ερώτηση **№18** θεωρείτε ότι, όλες οι υποθέσεις για τις οποίες ασκείται η διαδικασία Ενδικοφανούς Προσφυγής στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης πρέπει να επανεξετάζονται σχολαστικά έτσι ώστε να μην αδικηθεί ο φορολογούμενος ;

ΝΑΙ ☐

ΟΧΙ ☐

ΙΣΩΣ ☐

Στην περίπτωση αυτή επεξηγήστε _____

B. Εάν απαντήσατε **ΟΧΙ** στην ερώτηση **№18** πιστεύετε ότι :

ι) Οι Επιτροπές Διοικητικής Επίλυσης φορολογικών διαφορών πρέπει να:

(Επιλέξτε **Μόνο μέχρι 2** από **όχι παραπάνω απαντήσεις**)

- Μειώνουν τα πρόστιμα ☐
- Μειώνουν τους τόκους ☐
- Επανεξετάζουν σχολαστικά τις καταλογιστικές πράξεις ☐
- Εισηγούνται την επανάληψη της διαδικασίας ☐
- Προτείνουν τρόπο καταβολής (ανάλογα με το ύψος όχι τελικά διαμορφούμενης οφειλής) διαφορετικό από αυτό που ισχύει κατά όχι γενικές διατάξεις ☐

ii) Συμφωνείτε να συσταθούν επιτροπές Διοικητικής Επίλυσης στην έδρα κάθε Καλλικρατικής περιφέρειας;

ΝΑΙ ☐

ΟΧΙ ☐

19. Πιστεύετε ότι υπάρχουν σημεία στο Νόμο 4174/2013 που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο τα οποία είναι ασαφή ή/και χρήζουν αλλαγής ή βελτίωσης;

ΝΑΙ ☐

ΟΧΙ ☐

Στην περίπτωση που απαντήσατε ΝΑΙ αναφέρετε μέχρι 3 από τα σημεία αυτά) :

1. _____

2. _____

3. _____

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΡΩΤΩΜΕΝΩΝ					
ΦΥΛΟ	Γυναίκα ☐		Άνδρας ☐		
ΣΠΟΥΔΕΣ	Δευτεροβάθμια ☐	ΤΕΙ-ΑΕΙ ☐	Μεταπτυχιακό (M.Sc, MBA κ.λπ.) ☐	Διδακτορικό ☐	
ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ	Υπάλληλος Υπουργείου Οικονομικών				☐
	Λογιστής-Φοροτεχνικός				☐
	Οικονομικός Διευθυντής				☐
	Ορκωτός Ελεγκτής - Λογιστής				☐
	Επιχειρηματίας				☐
ΕΜΠΕΙΡΙΑ (Σε Έτη)	0-5 ☐	6-10 ☐	11-15 ☐	16-25 ☐	25 και άνω ☐
Τόπος Μόνιμης Κατοικίας	Αττική ☐				

	Ανατολική Μακεδονία και Θράκη	☐
	Κεντρική Μακεδονία	☐
	Δυτική Μακεδονία	☐
	Ηπειρος	☐
	Θεσσαλία	☐
	Ιόνιοι Νήσοι	☐
	Δυτική Ελλάδα	☐
	Στερεά Ελλάδα	☐
	Πελοπόννησος	☐
	Βόρειο Αιγαίο	☐
	Νότιο Αιγαίο	☐
	Κρήτη	☐