



**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ**  
**ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**  
**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ**  
**ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ “ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ”**

**Διπλωματική εργασία**

**ΤΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΣΚΗΣΗΣ ΤΟΥ**  
**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ:**  
**Συγκριτική Ανάλυση με χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης**  
**Παράθεση προβληματισμών - Προοπτικές Εξέλιξης**  
**Μία εμπειρική προσέγγιση**

**ΣΤΑΥΡΟΣ ΣΑΠΟΥΝΤΖΑΚΗΣ**

ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗ:

Αναπλ. Καθ. Ι. Φίλος (Επιβλέπων)

Ομότ. Καθ. Α. Τσάμης

Ομότ. Καθ. Α. Αποστόλου

**Αθήνα, ΜΑΪΟΣ 2017**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το φορολογικό σύστημα της χώρας μας πάντοτε βρίσκονταν στο στόχαστρο έντονης κοινωνικής κριτικής, μια έκφραση της οποίας είναι και ως προς την αποτελεσματικότητα του ελεγκτικού μηχανισμού να υλοποιήσει τον σκοπό ύπαρξής του. Κριτική και αμφισβήτηση η οποία έχει λάβει τεράστιες διαστάσεις λόγω της ηθικής κρίσης που χαρακτηρίζει την ελληνική κοινωνία τα τελευταία χρόνια.

Εκφράσεις όπως “... οι στόχοι επετεύχθησαν αλλά ...”, “... λυπάμαι, απομένουν ακόμα πολλά να γίνουν ...”, “... οι ποσοτικοί στόχοι για το επόμενο μήνα είναι ...”, κ.λπ., ηχούν καθημερινά πλέον στους χώρους εργασίας τόσο των Κεντρικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών όσο και της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Προκειμένου να υλοποιηθούν οι στόχοι που θέτει η Φορολογική Διοίκηση, οι υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών και της Α.Α.Δ.Ε. καλούνται να εφαρμόσουν πρότυπες τεχνικές ελέγχου με τη χρήση στατιστικών εργαλείων και σύγχρονων τεχνολογιών αιχμής, προκειμένου το Κράτος να είναι σε θέση να υλοποιήσει το σύνολο των επιδιώξεών του, όπως αυτές καταγράφονται στον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Η παρούσα εργασία έχει ως σκοπό να αναδείξει, μέσω της συγκριτικής ανάλυσης με χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της παράθεσης εκτεταμένης βιβλιογραφίας, τους προβληματισμούς και τις προοπτικές εξέλιξης της κρατικής φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας μέσα από την εμπειρική προσέγγιση ενός υπαλλήλου του Υπουργείου Οικονομικών (νυν Α.Α.Δ.Ε.) που υπηρετεί σε θέση Ελεγκτή Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους.

### *Ευχαριστίες*

Με την ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον κ. Γεώργιο Κορομηλά για τις πολύτιμες οδηγίες του για την επιτυχή περάτωση της παρούσας εργασίας.

Ξεχωριστές ευχαριστίες προς τον Ομότιμο Καθηγητή κ. Αναστάσιο Τσάμη, καθηγητή και υπεύθυνο του Μεταπτυχιακού Προγράμματος στην Φορολογία και Ελεγκτική του τμήματος Δημόσιας Διοίκησης του Παντείου Πανεπιστημίου, προς τον Ομότιμο Καθηγητή κ. Αποστόλου Απόστολο καθώς επίσης και στο σύνολο του διδακτικού επιστημονικού προσωπικού για την ενασχόλησή τους, τις σημαντικές παρατηρήσεις τους αλλά και την ενασχόληση τους σε όλη την διάρκεια της φοίτησής μου σε αυτό το μεταπτυχιακό πρόγραμμα.

Ολοκληρώνοντας, θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινείς μου ευχαριστίες στον επιβλέποντα Αναπληρωτή Καθηγητή κ. Ιωάννη Φίλο για την ανοχή και υπομονή του, την άριστη συνεργασία, τις εύστοχες παρατηρήσεις και τα εποικοδομητικά σχόλια, που συνετέλεσαν καθοριστικά στη βελτίωση της παρούσας εργασίας.

## Περιεχόμενα

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ .....	14
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ.....	15
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ .....	16
ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	17
ABSTRACT .....	18
Κεφάλαιο 1 <sup>ο</sup> : Εισαγωγή.....	19
1.1 Αρχική παρουσίαση.....	19
1.2 Ερευνητικά ερωτήματα .....	19
1.3 Επικαιρότητα θέματος .....	20
Κεφάλαιο 2 <sup>ο</sup> : Βιβλιογραφική ανασκόπηση.....	21
2.1 Έννοια του φορολογικού ελέγχου.....	21
2.1.1 Ορισμός .....	21
2.1.2 Σκοπός του φορολογικού ελέγχου .....	21
2.2. Περιβάλλον του ελέγχου .....	22
2.2.1. Γενικά.....	22
2.2.2. Λογιστικά Πρότυπα .....	23
2.2.2.1 Σύνομη ιστορική επισκόπηση.....	23
2.2.2.2. Έννοια της Λογιστικής .....	23
2.2.2.3. Οργάνωση της εταιρίας.....	23
2.2.2.4. Εργασίες τυπικού λογιστηρίου .....	24
2.2.2.5 Έννοια των οικονομικών καταστάσεων .....	24
2.2.2.6 Πως με τα Γενικά Λογιστικά Σχέδια επιτυγχάνεται η λογιστική τυποποίηση .....	24
2.2.2.7 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο .....	25
2.2.2.8 Από τα Γενικά Λογιστικά Σχέδια στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα .....	25
2.2.2.9 Από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	26
2.2.3 Ελεγκτικά Πρότυπα .....	27
2.2.3.1 Σύνομη ιστορική αναδρομή.....	27
2.2.3.2 Διακρίσεις της Ελεγκτικής .....	27
2.2.3.2.1 Εσωτερικός Έλεγχος .....	27
2.2.3.2.2 Εξωτερικός Έλεγχος.....	28
2.2.3.2.3 Κρατική Ελεγκτική .....	29
2.2.4 Νομικό περιβάλλον .....	29
2.2.4.1 Γενικά στοιχεία – παράθεση εννοιών .....	29

2.2.4.1.1 Κράτος και Οικονομία .....	29
2.2.4.1.2 Η έννοια του κοινωνικού κράτους δικαίου.....	29
2.2.4.1.3 Κράτος δικαίου και Φορολογικό Δίκαιο .....	30
2.2.4.1.4 Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης.....	30
2.2.4.1.5 Συνταγματική βάση και όρια της φορολογικής εξουσίας.....	31
2.2.4.1.5.1 Η θεμελίωση της αρχής της νομιμότητας του φόρου .....	31
2.2.4.1.5.2 Η δημοκρατική συναίνεση .....	31
2.2.4.1.5.3 Η ανάγκη της βεβαιότητας του φόρου .....	32
2.2.4.1.5.4 Η συνταγματική πρόβλεψη της αρχής της νομιμότητας του φόρου.....	32
2.2.4.1.5.5 Το περιεχόμενο της αρχής της νομιμότητας του φόρου .....	33
2.2.4.1.5.6 Το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος .....	33
2.2.4.1.6 Η έννοια και τα στοιχεία του φόρου.....	33
2.2.4.1.6.1 Γενικά .....	33
2.2.4.1.6.2 Στοιχεία του φόρου .....	33
2.2.4.1.6.3 Διάκριση του φόρου.....	34
2.2.4.1.6.4 Στοιχεία εξατομίκευσης του φόρου.....	34
2.2.4.1.6.5 Το αντικείμενο του φόρου .....	34
2.2.4.1.6.6 Το υποκείμενο του φόρου .....	35
2.2.4.1.6.7 Ο φορολογικός συντελεστής.....	35
2.2.4.1.6.8 Φορολογικό σύστημα .....	35
2.2.4.1.6.9 Προσωποποίηση φορολογικού νόμου .....	35
2.2.4.1.6.10 Φορολογική ενοχή .....	36
2.2.4.1.6.11 Παραοικονομία, φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή, φοροαναβολή .....	37
2.2.4.1.6.12 Η ρήτρα κατά της φοροαποφυγής.....	38
2.2.4.1.6.12.1 Γενικά .....	38
2.2.4.1.6.12.2 Το πρόβλημα των ορισμών .....	39
2.2.4.1.6.12.3 Ο ρόλος του ΟΟΣΑ και τα BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).....	39
2.2.4.1.6.13 Ενωσιολογικό πλαίσιο της διαφθοράς .....	40
2.2.4.1.6.13.1 Παράγοντες, Πεδία, Μορφές και Ποιότητα Εκδήλωσης της Διαφθοράς.....	41
2.2.4.1.6.14 Η έννοια της οικονομικής εγκληματικότητας .....	42
2.2.4.1.6.14.1 Ορισμός.....	42
2.2.4.1.6.14.2 Χαρακτηρισμός του εγκλήματος ως οικονομικού από τον υποκείμενό του – Η επιχείρηση.....	42
2.2.4.1.6.13.3 Αντικειμενικά κριτήρια για τον χαρακτηρισμό ενός εγκλήματος ως οικονομικού .....	43
2.2.4.1.6.13.4 Φαιά ζώνη .....	44
2.2.4.2 Το νομοθετικό πλαίσιο του ελέγχου .....	44
2.2.4.2.1 Γενικά.....	44



2.2.4.2.2 Είδη Φορολογικού Ελέγχου .....	46
2.2.4.2.2.1 Πλήρης Φορολογικός Έλεγχος .....	46
2.2.4.2.2.2 Μερικός Φορολογικός Έλεγχος.....	46
2.2.4.2.3 Ελεγκτικά Πρότυπα .....	47
2.2.5 Φορείς εποπτείας.....	52
2.2.5.1 Γενικά.....	52
2.3 Το Υπουργείο Οικονομικών ως φορέας άσκησης φορολογικών ελέγχων.....	52
2.3.1 Γενικά στοιχεία για το Υπουργείο Οικονομικών .....	52
2.3.1.1 Ιστορικά στοιχεία .....	52
2.3.1.2 Αρμοδιότητες και οργανωτική διάρθρωση του Υπουργείου Οικονομικών .....	52
2.3.1.2.1 Αρμοδιότητες .....	52
2.3.1.2.2 Αποστολή Φορολογικής Διοίκησης.....	53
2.3.2 Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων .....	53
2.3.3 Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων.....	54
2.3.3.1 Σύσταση και λειτουργία της Α.Α.Δ.Ε. ....	54
2.3.3.2 Αποστολή της Α.Α.Δ.Ε.....	55
2.3.3.3 Το οργανόγραμμα της Α.Α.Δ.Ε. ....	55
2.3.4 Έννοια Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης.....	56
2.3.4.1 Γενικά περί το TAXIS:.....	57
2.3.4.2 Γενικά περί το TAXISNET: .....	57
2.3.4.3 Γενικά περί το ELENXIS:.....	58
2.3.2.4 Λοιπά τεχνολογικά ελεγκτικά εργαλεία.....	66
2.3.3 Το ανθρώπινο δυναμικό .....	66
2.3.3.1 Γενικά.....	66
2.3.3.2 Προσόντα Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών (νυν Α.Α.Δ.Ε.).....	67
2.3.3.3 Κώδικας Ηθικής & Δεοντολογίας Υπαλλήλων.....	67
2.3.3.4 Ελεγκτές Βεβαίωσης & Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους.....	68
2.3.3.5 Υπηρεσίες διενέργειας φορολογικών ελέγχων.....	68
2.3.3.6 Προσόντα Ελεγκτών .....	70
2.3.3.7 Νόμιμοι Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693 / 2008 .....	70
Κεφάλαιο 3 <sup>ο</sup> : Παρουσίαση αποτελεσμάτων διενεργηθέντων ερευνών - μελετών.....	71
3.1. Γενικά.....	71
3.2. Επιλεκτική παρουσίαση ερευνητικών αποτελεσμάτων ακαδημαϊκών εργασιών.....	71
3.3. Επιλεκτική παρουσίαση ερευνητικών αποτελεσμάτων ιδιωτικών και δημόσιων φορέων .....	78
3.4. Επιλεκτική παρουσίαση σχετικής αρθρογραφίας από τον ελληνικό τύπο .....	86

3.5 Επιλεκτική δημοσιευμένη έρευνα σε έγκριτα επιστημονικά περιοδικά .....	89
3.6 Γενικά Συμπεράσματα .....	90
Κεφάλαιο 4 <sup>ο</sup> : Μεθοδολογία της έρευνας .....	91
4.1 Περιγραφή του ερευνητικού αντικειμένου .....	91
4.2 Περιορισμοί.....	91
4.3 Μέσα συλλογής δεδομένων.....	92
4.4 Διαδικασία συλλογής δεδομένων .....	92
4.5 Διαδικασία επεξεργασίας των δεδομένων .....	92
Κεφάλαιο 5 <sup>ο</sup> : Παρουσίαση δεδομένων και αποτελεσμάτων έρευνας.....	93
5.1 Δεδομένα ανά χώρα.....	93
5.1.1 Ελλάδα.....	93
5.1.1.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	93
5.1.1.2 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης [Άρθρο 23].....	94
5.1.1.3 Πρόσβαση σε βιβλία και στοιχεία [Άρθρο 24].....	94
5.1.1.4 Διενέργεια φορολογικού ελέγχου [Άρθρο 25].....	95
5.1.1.5 Διενέργεια επανελέγχου [Άρθρο 25 παρ. 5].....	95
5.1.1.6 Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο [Άρθρο 26] .....	96
5.1.1.6.1 Γενικά.....	96
5.1.1.6.2 Κριτήρια επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο.....	96
5.1.1.7 Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης [Άρθρο 27] .....	99
5.1.1.8 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου [Άρθρο 28] .....	100
5.1.1.9 Πράξη Προσδιορισμού του Φόρου [Άρθρα 30 έως και 35].....	101
5.1.1.10 Παραγραφή [Άρθρο 36] .....	101
5.1.1.11 Έκδοση και κοινοποίηση Πράξης Προσδιορισμού του Φόρου [Άρθρο 37].....	101
5.1.1.12 Φοροαποφυγή – Τεχνητές Διευθετήσεις [Άρθρο 38] .....	101
5.1.1.13 Αρμοδιότητα είσπραξης του φόρου [Άρθρο 40] .....	102
5.1.1.14 Πληρωμή του Φόρου [Άρθρο 41] .....	102
5.1.1.15 Μέτρα διασφάλισης των οφειλών του Δημοσίου [Άρθρο 46] .....	102
5.1.1.16 Αλληλέγγυα ευθύνη [Άρθρο 50] .....	103
5.1.1.17 Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής [Άρθρο 53].....	103
5.1.1.18 Διαδικαστικές παραβάσεις [Άρθρο 54] .....	103
5.1.1.19 Παραβάσεις φοροδιαφυγής [Άρθρο 55].....	103
5.1.1.20 Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη [Άρθρο 55 <sup>Α</sup> ] .....	104
5.1.1.21 Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς / ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών [Άρθρο 56].....	104
5.1.1.22 Πρόστιμα που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο .....	104

5.1.1.23 Έκδοση πράξεων προστίμων [Άρθρο 62] .....	104
5.1.1.24 Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή [Άρθρο 63].....	104
5.1.1.25 Αιτιολογία – βάρος απόδειξης [Άρθρο 64] .....	105
5.1.1.26 Εγκλήματα φοροδιαφυγής [Άρθρο 66] .....	105
5.1.1.27 Εγκλήματα φοροδιαφυγής σχετικά με φορολογικά στοιχεία .....	105
5.1.1.28 Εγκλήματα φοροδιαφυγής – Αυτουργοί και συνεργοί [Άρθρο 67] .....	106
5.1.1.29 Εγκλήματα φοροδιαφυγής – Ποινική δίωξη / Παραγραφή / Αρμοδιότητα / αναστολή – Μετατροπή [Άρθρα 68 – 69] .....	107
5.1.1.30 Εγκλήματα φοροδιαφυγής – μεταβατικές διατάξεις [Άρθρα 70 – 71].....	107
5.1.1.31 Αναγκαστική εκτέλεση για την είσπραξη φορολογικών εσόδων [Άρθρα 45, 47, 48] .....	107
5.1.2 Αυστρία .....	108
5.1.2.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	108
5.1.2.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	108
5.1.2.3 Παραγραφή .....	109
5.1.2.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	109
5.1.3 Βέλγιο .....	110
5.1.3.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	110
5.1.3.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	110
5.1.3.3 Παραγραφή .....	111
5.1.3.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	111
5.1.4 Βουλγαρία .....	111
5.1.4.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	111
5.1.4.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	112
5.1.4.3 Παραγραφή .....	112
5.1.4.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	112
5.1.5 Κροατία.....	112
5.1.5.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	112
5.1.5.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	113
5.1.5.3 Παραγραφή .....	113
5.1.5.4 Θέμα επικέντρωσης για τις φορολογικές αρχές .....	113
5.1.6 Κύπρος.....	114
5.1.6.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	114
5.1.6.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	114
5.1.6.3 Παραγραφή .....	115
5.1.6.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	115
5.1.7 Τσεχία .....	115

5.1.7.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	115
5.1.7.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	116
5.1.7.3 Παραγραφή .....	116
5.1.7.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	116
5.1.8 Δανία .....	117
5.1.8.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	117
5.1.8.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	117
5.1.8.3 Παραγραφή .....	117
5.1.8.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	118
5.1.9 Εσθονία.....	118
5.1.9.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	118
5.1.9.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	119
5.1.9.3 Παραγραφή .....	119
5.1.9.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	119
5.1.10 Φιλανδία.....	119
5.1.10.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	119
5.1.10.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	120
5.1.10.3 Παραγραφή .....	120
5.1.10.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	120
5.1.11 Γαλλία .....	121
5.1.11.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	121
5.1.11.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	121
5.1.11.3 Καθεστώς παραγραφής .....	122
5.1.11.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	122
5.1.12 Γερμανία.....	123
5.1.12.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	123
5.1.12.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	123
5.1.12.3 Παραγραφή .....	124
5.1.12.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	124
5.1.13 Ουγγαρία.....	125
5.1.13.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	125
5.1.13.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	125
5.1.13.3 Παραγραφή .....	126
5.1.13.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	127
5.1.14 Ισλανδία.....	128
5.1.14.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	128

5.1.14.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	128
5.1.14.3 Παραγραφή .....	129
5.1.14.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	129
5.1.15 Ιρλανδία.....	129
5.1.15.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	129
5.1.15.3 Παραγραφή .....	130
5.1.15.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	130
5.1.16 Ιταλία .....	131
5.1.16.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	131
5.1.16.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	131
5.1.16.3 Φορολογική διαμάχη και επίλυση διαφορών .....	132
5.1.16.4 Παραγραφή .....	132
5.1.16.5 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	133
5.1.17 Λετονία .....	134
5.1.17.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	134
5.1.17.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	134
5.1.17.3 Παραγραφή .....	135
5.1.17.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	135
5.1.18 Λιχτενστάιν.....	136
5.1.18.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	136
5.1.18.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	136
5.1.18.3 Παραγραφή .....	137
5.1.18.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	137
5.1.19 Λιθουανία.....	138
5.1.19.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	138
5.1.19.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	138
5.1.19.3 Παραγραφή .....	138
5.1.19.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	139
5.1.20 Λουξεμβούργο.....	140
5.1.20.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	140
5.1.20.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	141
5.1.20.3 Παραγραφή .....	141
5.1.20.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	141
5.1.21 Μάλτα.....	142
5.1.21.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	142
5.1.21.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	142

5.1.21.3 Παραγραφή .....	142
5.1.21.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	143
5.1.22 Ολλανδία .....	143
5.1.22.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	143
5.1.22.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	143
5.1.22.3 Παραγραφή .....	144
5.1.22.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	144
5.1.23 Νορβηγία.....	145
5.1.23.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	145
5.1.23.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	145
5.1.23.3 Παραγραφή .....	146
5.1.23.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	146
5.1.24 Πολωνία.....	147
5.1.24.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	147
5.1.24.1 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	147
5.1.24.3 Παραγραφή .....	147
5.1.24.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	148
5.1.25 Πορτογαλία .....	148
5.1.25.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	148
5.1.25.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	149
5.1.25.3 Παραγραφή .....	149
5.1.25.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	149
5.1.26 Ρουμανία.....	150
5.1.26.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	150
5.1.26.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	151
5.1.26.3 Παραγραφή .....	151
5.1.26.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	152
5.1.27 Σλοβακία.....	152
5.1.27.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	152
5.1.27.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	152
5.1.27.3 Παραγραφή .....	153
5.1.27.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	153
5.1.28 Σλοβενία .....	154
5.1.28.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	154
5.1.28.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	154
5.1.28.3 Παραγραφή .....	154

5.1.28.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	155
5.1.29 Ισπανία .....	155
5.1.29.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	155
5.1.29.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	156
5.1.29.3 Παραγραφή .....	156
5.1.29.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	157
5.1.30 Σουηδία .....	157
5.1.30.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	157
5.1.30.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	158
5.1.30.3 Παραγραφή .....	158
5.1.30.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	158
5.1.31 Ελβετία .....	159
5.1.31.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	159
5.1.31.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	159
5.1.31.3 Παραγραφή .....	160
5.1.31.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	160
5.1.32 Ηνωμένο Βασίλειο.....	160
5.1.32.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	160
5.1.32.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	161
5.1.32.3 Παραγραφή .....	161
5.1.32.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	161
5.2 Αποτελέσματα έρευνας.....	162
5.2.1 Αρχικές επισημάνσεις .....	162
5.2.2 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος .....	162
5.2.3 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου .....	166
5.2.3.1 Η περίπτωση της Ελλάδας - Γενικά για τον Κ.Φ.Δ. Ν. 4174 / 2013.....	166
5.2.3.2 Διαπιστώσεις.....	166
5.2.4 Παραγραφή .....	168
5.2.5 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές .....	168
5.3 Προτάσεις.....	169
5.3.1 Συνοψίζοντας .....	169
5.3.1.1 Βασικά προβλήματα φορολογικού συστήματος .....	169
5.3.1.2 Στόχοι που πρέπει να επιτευχθούν.....	169
5.3.2 Ενίσχυση φορολογικών κινήτρων και ελέγχων.....	170
5.3.3 Απονομή δικαιοσύνης.....	170

5.3.4 Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών – ένα σημαντικό εργαλείο στα χέρια της Φορολογικής Διοίκησης.....	171
5.3.5 Μεταρρυθμιστικά έργα – πυλώνες της Α.Α.Δ.Ε.....	172
5.3.6 Επίλογος .....	172
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	173
ΕΛΛΗΝΙΚΗ.....	173
ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ .....	175
ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΕΣ ΕΡΕΥΝΕΣ.....	175
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ – ΛΟΙΠΕΣ ΠΗΓΕΣ.....	177
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ.....	178
ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ .....	178
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	180
Π.1. Οι νέες προκλήσεις .....	180
Π.1.1 Γενικά .....	180
Π.1.2 Διαφάνεια και λογοδοσία.....	180
Π.1.3 Η οδηγία κατά της φοροαποφυγής .....	181
Π.1.3.1 Επιγραμματική αναφορά στην Οδηγία .....	181
Π.1.3.2 Γενική διάταξη – ειδικές διατάξεις .....	182
Π.1.3.3 Γενικό παράδειγμα: .....	182
Π.1.3.4 Καθορισμός του φορολογικού πλεονεκτήματος.....	183
Π.1.3.5 Η ποινική διάσταση του θέματος στην Ελλάδα .....	184
Π.1.3.5.1 Παράθεση σχετικών διατάξεων.....	184
Π.1.3.5.2 Τι εφαρμόζεται κατά τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα σήμερα .....	186
Π.1.4 Προσωπικές ελευθερίες και ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ κρατών.....	186
Π.1.4.1 Γενικά .....	186
Π.1.4.2 Αποφάσεις του ΔΕΚ που σχετίζονται με την ανταλλαγή πληροφοριών .....	187
Π.1.4.3 Η περίπτωση της Ελλάδας .....	188
Π.1.5 Παραγραφή και Αναδρομική φορολογία .....	189
Π.1.5.1 Εισαγωγή.....	189
Π.1.5.2 Σε ποιες περιπτώσεις εφαρμόζεται.....	189
Π.1.5.3 Η περίπτωση της Ελλάδας .....	189
Π.1.5.4 Ενδοομιλικές συναλλαγές.....	192
Π.1.5.4.1 Γενικά.....	192
Π.1.5.4.2 Φάκελος Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών.....	192
Π.1.5.4.3 Μεθοδολογία.....	194
Π.1.5.4.2 Επιγραμματική παράθεση στατιστικής και απολογιστικής φύσης στοιχείων .....	195



Π.1.5.4.3 Που εστιάζει σήμερα ο φορολογικός έλεγχος.....	195
Π.1.5.5 Η έννοια του whistleblowing .....	196
Π.1.5.6 Άλλα τρία χαρακτηριστικά παραδείγματα .....	197
Π.2 Στόχοι και δράσεις της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017.....	198
Π.2.1 Εισαγωγή.....	198
Π.2.2 Ενίσχυση της οικειοθελούς συμμόρφωσης.....	198
Π.2.3 Βελτίωση των διαδικασιών είσπραξης ληξιπρόθεσμων οφειλών .....	198
Π.2.4. Εντοπισμός και έλεγχος φαινομένων φοροδιαφυγής.....	199
Π.2.5. Εντοπισμός και έλεγχος φαινομένων λαθρεμπορίου .....	200
Π.2.6. Εκσυγχρονισμός των μεθόδων και μέσων του ελεγκτικού μηχανισμού .....	200
Π.2.7. Υποστήριξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας.....	200
Π.2.8 Έμφαση στην εξυπηρέτηση του πολίτη.....	201
Π.2.9 Βελτίωση της απόδοσης του Οργανισμού .....	201
Π.2.10 Δράσεις διασφάλισης της προστασίας του κοινωνικού συνόλου .....	202
Π.2.11 Ερευνητικό και ενημερωτικό έργο .....	203
Π.3. Πίνακας που παρουσιάζει την τάση για την επίτευξη εσόδων σε επίπεδο κρατών για το έτος 2016	204
Π.4 Το επίπεδο φορολόγησης στην Ελληνική Οικονομία.....	205
Π.5: Παρουσίαση διαδικασιών ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4174 / 2013 (Κ.Φ.Δ.) .....	206
Π.6 Τάσεις φορολογίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....	234
Π.6.1 Παρουσίαση ανώτερου θεσπισμένου συντελεστή Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (Table 2) & Νομικών Προσώπων (Table 4) ετών 2001 - 2016.....	234
Π.6.2 Διάρθρωση και ανάπτυξη φορολογικών εσόδων – η περίπτωση της Ελλάδας.....	236
Π.7. Θεσμοί, Ευημερία, Ανάπτυξη και Διαφθορά.....	241
Π.7.1 Το επίπεδο διαφθοράς μιας χώρας επηρεάζει θετικά ή αρνητικά το ρυθμό ανάπτυξης της οικονομίας.....	241
Π.7.2 Η διοικητική αναποτελεσματικότητα και η ρυθμιστική ποιότητα λειτουργούν ανασταλτικά κατά της διαφθοράς.....	241
Π.7.3 Θεσμοί – Ισχύς Νόμου .....	242
Π.7.4 Θεσμοί – Διαφθορά .....	242
Π.8 Η Ε.Ε. κλείνει τα μάτια στην απάτη και τη διαφθορά .....	243

## ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΕΛ.
Σχεδιάγραμμα 1	Σκιώδης οικονομία	81
Σχεδιάγραμμα 2	Έσοδα από Φόρους Φ.Π.	83
Σχεδιάγραμμα 3	Απώλεια Εσόδων από Φ.Π.Α.	84
Σχεδιάγραμμα 4	Έσοδα Φ.Π.Α. (% Α.Ε.Π.)	84
Σχεδιάγραμμα 5	Έσοδα από φόρους Ν.Π.	85
Σχεδιάγραμμα 6	Καμπύλη Laffer	86
Σχεδιάγραμμα 7	Η σκιώδης οικονομία της Ελλάδας (1968 -2002)	89
Σχεδιάγραμμα 8	Συνολικός Φορολογικός Συντελεστής (%)	205
Σχεδιάγραμμα 9	Επίπεδο διαφθοράς	241
Σχεδιάγραμμα 10	Σχέση Διοικητικής Αποτελεσματικότητας – Ρυθμιστικής Ποιότητας & μέγεθος διαφθοράς	241
Σχεδιάγραμμα 11	Θεσμοί – ισχύς νόμου	242
Σχεδιάγραμμα 12	Θεσμοί - διαφθορά	242

## ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΕΛ.
Γράφημα 1	Περιβάλλον του ελέγχου	22
Γράφημα 2	Λειτουργικές περιοχές ELENXIS	59
Γράφημα 3	Διαχείριση Υποθέσεων	63
Γράφημα 4	Ελεγκτική διαδικασία με τη χρήση ELENXIS	65
Γράφημα 5	Δείκτης οικονομικής μζέριας	88
Γράφημα 6	Οι κρατήσεις σε μία απόδειξη 100 ευρώ	88
Γράφημα 7	Φοροδιαφυγή των αυτοαπασχολούμενων	89
Γράφημα 8	Απονομή Δικαιοσύνης	170
Γράφημα 9	Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης	206
Γράφημα 10	Πρόσβαση σε βιβλία και στοιχεία	207
Γράφημα 11	Διενέργεια φορολογικού ελέγχου	208
Γράφημα 12	Διενέργεια επανελέγχου	209
Γράφημα 13	Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο	209
Γράφημα 14	Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης	209
Γράφημα 15	Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου	210
Γράφημα 16	Πράξη Προσδιορισμού του Φόρου	211-212
Γράφημα 17	Παραγραφή	213
Γράφημα 18	Έκδοση και κοινοποίηση Πράξης Προσδιορισμού του Φόρου	214
Γράφημα 19	Φοροαποφυγή – Τεχνητές Διευθετήσεις	215
Γράφημα 20	Αρμοδιότητα είσπραξης του φόρου	216
Γράφημα 21	Πληρωμή του Φόρου	216
Γράφημα 22	Μέτρα διασφάλισης των οφελών του Δημοσίου	217 - 218
Γράφημα 23	Αλληλέγγυα ευθύνη	218
Γράφημα 24	Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής	219
Γράφημα 25	Διαδικαστικές παραβάσεις	220
Γράφημα 26	Παραβάσεις φοροδιαφυγής	221
Γράφημα 27	Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη	221
Γράφημα 28	Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς / ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών	221
Γράφημα 29	Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης που διαπιστώνεται μετά από έλεγχο	222
Γράφημα 30	Πρόστιμο για παραβάσεις σχετικά με Φ.Π.Α. που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο	222
Γράφημα 31	Πρόστιμο μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο	223
Γράφημα 32	Έκδοση πράξεων προστίμων	223
Γράφημα 33	Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή	224 - 225
Γράφημα 34	Αιτιολογία – βάρος απόδειξης	225
Γράφημα 35	Εγκλήματα φοροδιαφυγής	226
Γράφημα 36	Εγκλήματα φοροδιαφυγής σχετικά με φορολογικά στοιχεία	227 - 228
Γράφημα 37	Εγκλήματα φοροδιαφυγής – Αυτουργοί και συνεργοί	229
Γράφημα 38	Εγκλήματα φοροδιαφυγής – Ποινική δίωξη / Παραγραφή / Αρμοδιότητα / αναστολή – Μετατροπή	230
Γράφημα 39	Εγκλήματα φοροδιαφυγής – μεταβατικές διατάξεις	231
Γράφημα 40	Αναγκαστική εκτέλεση για την είσπραξη φορολογικών εσόδων	232 - 233

## ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΕΛ.
Πίνακας 1	Σχέση μεταξύ φοροδιαφυγής και παραοικονομίας	37
Πίνακας 2	Κίνδυνοι ελεγκτικής διαδικασίας	59
Πίνακας 3	Διαχωρισμός επιχειρήσεων για ανάλυση κινδύνου	61
Πίνακας 4	Αριθμός επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στα Βαλκάνια	87
Πίνακας 5	Αλληλεπίδραση & συσχετισμοί συγκεκριμένων συντελεστών Φ.Π. σε σχέση με την είσπραξη φόρων % επί του Α.Ε.Π	163
Πίνακας 6	Αλληλεπίδραση & συσχετισμοί συγκεκριμένων συντελεστών Ν.Π. σε σχέση με την είσπραξη φόρων % επί του Α.Ε.Π	165
Πίνακας 7	Παράθεση ενός παραδείγματος περί φοροαποφυγής	183
Πίνακας 8	Επίτευξη εσόδων σε επίπεδο κρατών για το έτος 2016	204

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στο 1<sup>ο</sup> κεφάλαιο: “*Εισαγωγή*” παρατίθενται τα ερευνητικά ερωτήματα της παρούσας εργασίας.

Στο 2<sup>ο</sup> κεφάλαιο: “*Βιβλιογραφική ανασκόπηση*” παραθέτουμε το εννοιολογικό πλαίσιο σημαντικών όρων που σχετίζονται με την έννοια της ελεγκτικής και του κρατικού φορολογικού ελέγχου γενικότερα.

Στο 3<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: “*Παρουσίαση αποτελεσμάτων διενεργηθέντων ερευνών – μελετών*”, παρατίθενται σε συνοπτική μορφή τα ερευνητικά αντικείμενα, τα συμπεράσματα και οι προτάσεις από επιλεγμένες έρευνες και μελέτες ακαδημαϊκής φύσης, ιδιωτικών και δημόσιων φορέων και σχετικής αρθρογραφίας.

Στο 4<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: “*Μεθοδολογία έρευνας*” γίνεται πιο αναλυτική αναφορά στο ερευνητικό αντικείμενο της παρούσας εργασίας, η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε καθώς και τα μέσα και οι διαδικασίες που χρησιμοποιήθηκαν για τη συλλογή και επεξεργασία των δεδομένων.

Στο 5<sup>ο</sup> Κεφάλαιο: “*Παρουσίαση δεδομένων και αποτελεσμάτων ανά χώρα*” παραθέτουμε, σε αναλυτική μορφή, το πλαίσιο άσκησης του φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα και σε συγκεκριμένες κατονομαζόμενες χώρες της Ε.Ε. καθώς και τα αποτελέσματα και τις προτάσεις της παρούσας έρευνας.

Τέλος, στο “*Παράρτημα*” γίνεται αναφορά σε χρήσιμες έννοιες όρων που σχετίζονται με τα αποτελέσματα της παρούσας εργασίας, με την παράθεση χρήσιμων και επεξηγηματικών γραφημάτων που αφορούν στη Ελληνική Φορολογική Διαδικασία.

### Λέξεις κλειδιά:

κρατικός φορολογικός έλεγχος, ελεγκτική αρχή, περιβάλλον άσκησης ελέγχου, φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή, φοροαναβολή, ελεγκτικά πρότυπα φορολογικού ελέγχου

## ABSTRACT

In Chapter 1: "*Introduction*" the research questions of this paper are listed.

In Chapter : "*Bibliographic review*" we present the conceptual framework of important terms related to the concept of audit and state tax control in general.

In Chapter 3: "*Presentation of research results - studies*", the research objects, conclusions and proposals from selected studies and studies of academic nature, private and public bodies and related articles are summarized.

In Chapter 4: "*Research Methodology*" a more detailed reference is made to the research object of this paper, the methodology followed, and the means and procedures used to collect and process the data.

In Chapter 5: "*Presentation of data and results by country*", we provide, in a detailed form, the framework for the exercise of fiscal control in Greece and in certain named EU countries, as well as the results and proposals of this research.

Finally, the "*Appendix*" refers to useful concepts of terms related to the results of the present work, by listing useful and illustrative graphs concerning the Greek Tax Procedure.

### **Key – words:**

State Tax Audit, Audit Authority, Auditing Environment, Tax Evasion, Tax Audit, Tax Audit Standards

## Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup>: Εισαγωγή

### 1.1 Αρχική παρουσίαση

Το θέμα που διαπραγματεύεται η παρούσα διπλωματική εργασία είναι το πλαίσιο άσκησης του κρατικού φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα και η σύγκρισή του με ότι ισχύει στις χώρες της Ε.Ε..

Η κρατική ελεγκτική είναι το μοναδικό σημαντικό εργαλείο που διαθέτει το Ελληνικό Κράτος προκειμένου, μέσω της υλοποίησης των στόχων που θέτονται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, να είναι σε θέση να ανταποκριθεί στον πρωταρχικό και βασικό του ρόλο που δεν είναι άλλος από την ανύψωση του επιπέδου ευημερίας του συνόλου της Κοινωνίας.<sup>1</sup>

Ο ελεγκτικός μηχανισμός δεν θα μπορούσε να αποτελεί εξαίρεση από τον κανόνα της καθημερινότητάς μας που την χαρακτηρίζει η διαρκής εξέλιξη μέσω δυναμικών διαδικασιών.

Η εμφάνιση μιας σειράς αλλαγών που αφορούν στην ποιότητα και την αξιοπιστία του ελεγκτικού έργου των αρμόδιων, κατά περίπτωση, φορέων, οι οποίες συγκλίνουν στην υιοθέτηση, εφαρμογή και τήρηση πρότυπων ελεγκτικών διαδικασιών με σκοπό την πρόληψη, αποφυγή, ανακάλυψη λαθών, φαινομένων απάτης και περιπτώσεων φοροδιαφυγής, κ.λπ., είναι μονόδρομος.

Αυτό ακριβώς ερχόμαστε να αναλύσουμε εδώ.

### 1.2 Ερευνητικά ερωτήματα

Η παρούσα εργασία στοχεύει στα εξής:

- α.** Αναλυτική παράθεση των παραγόντων που προσδιορίζουν το περιβάλλον άσκησης του κρατικού φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα σήμερα.
- β.** Διενέργεια συγκριτικής ανάλυσης των διαδικασιών των αρμόδιων κρατικών ελεγκτικών αρχών της Ελλάδας σε σύγκριση με συγκεκριμένα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και την εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων.
- γ.** Παράθεση προβληματισμών - νέων προκλήσεων ως παράγοντες εξέλιξης και εναρμόνισης του ελεγκτικού πλαισίου με την διαρκώς μεταβαλλόμενη παγκόσμια καθημερινότητα.

---

<sup>1</sup> Milton Friedman, “*Capitalism and freedom*”, Chicago: The University of Chicago Press, 1962, Κεφ. 1

### 1.3 Επικαιρότητα θέματος

Η επικαιρότητα του θέματος της παρούσας εργασίας είναι πολύ μεγάλη, δεδομένου:

- ✚ της κρίσης που χαρακτηρίζει το σύνολο των δομών της ελληνικής κοινωνίας με ποικίλα επίπεδα εκδήλωσης: οικονομική, πολιτική, κοινωνική και, εν τέλει, ηθική,
- ✚ της επίτευξης ποσοτικών και ποιοτικών στόχων που υπογραμμίζονται από τη Φορολογική Διοίκηση,
- ✚ της στοχοποίησης των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών (νυν Α.Α.Δ.Ε.) ως των πλέον αρμόδιων για την ύπαρξη οικονομικών και κοινωνικών ανισοτήτων που συντελούν στην αποσταθεροποίηση της κοινωνικής συνοχής.



## Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup>: Βιβλιογραφική ανασκόπηση

### 2.1 Έννοια του φορολογικού ελέγχου<sup>2</sup>

#### 2.1.1 Ορισμός

Ο φορολογικός έλεγχος περιλαμβάνει το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών που εφαρμόζονται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα με σκοπό να διαπιστωθεί:

- Εάν εφαρμόζονται ορθά οι διατάξεις της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας.
- Εάν τηρήθηκαν τα βιβλία και υποβλήθηκαν οι δηλώσεις που προβλέπει η φορολογική νομοθεσία.
- Εάν οι δηλώσεις που υποβλήθηκαν συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.
- Εάν τηρήθηκαν τα βιβλία σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τις αρχές της λογιστικής επιστήμης.
- Εάν για τις οικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης εκδίδονται και λαμβάνονται τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία.
- Εάν υπάρχουν πράξεις ή παραλείψεις συνέπεια των οποίων:
  - α.** δεν αποδόθηκαν στο ελληνικό δημόσιο οφειλόμενοι φόροι, τέλη και εισφορές,
  - β.** απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.
- Τον καθορισμό των εν γένει φορολογικών υποχρεώσεων.

Πέραν των ανωτέρω, στην έννοια του φορολογικού ελέγχου περιλαμβάνονται και όλες εκείνες οι ενέργειες συλλογής απαραίτητων πληροφοριών και στοιχείων απαραίτητων για την ορθή εκτίμηση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, ώστε να διαμορφωθεί μια σαφής και πλήρης εικόνα για τον τρόπο λειτουργίας, τη δυναμικότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, το αντικείμενο εργασιών της και την εν τέλει εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων για τις φορολογικές υποχρεώσεις.

Συνεπώς, μπορούμε να πούμε ότι ο φορολογικός έλεγχος περιλαμβάνει όλες τις επαληθεύσεις του λογιστικού κα ουσιαστικού ελέγχου που κρίνονται απαραίτητες για τη διαπίστωση της ειλικρίνειας ή των 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, εισφορών, κ.λπ., στο Ελληνικό Δημόσιο.

#### 2.1.2 Σκοπός του φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος στην Ελλάδα αποτελεί σημαντική λειτουργία του Κράτους, διότι σε αυτόν βρίσκουν, μεταξύ άλλων, εφαρμογή οι συνταγματικές αρχές για ισοδύναμη συμμετοχή των πολιτών στα οικονομικά βάρη, οι δε συνέπειές του είναι σημαντικές σε όλο το φάσμα των κοινωνικών και, κυρίως, οικονομικών δραστηριοτήτων.

---

<sup>2</sup> Σχολή επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών, “Οδηγός Φορολογικού Ελέγχου: Μέθοδοι και τεχνικές φορολογικού ελέγχου”, Αθήνα, 2008

Σκοπός του φορολογικού ελέγχου είναι να επαληθευτεί η ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων και σε περίπτωση μη υποβολής τους, να εξευρεθεί η φορολογητέα ύλη και να προσδιοριστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν.

Οι φορολογικοί έλεγχοι πρέπει να διεξάγονται με τυπικότητα, πάντα σύμφωνα με τον νόμο και να αποσκοπούν στην εξεύρεση ή / και την επαλήθευση της φορολογητέας ύλης με σκοπό διαφανή, αντικειμενικό και δίκαιο.

Με τους φορολογικούς ελέγχους, εκτός από τη διασφάλιση των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου, εξυπηρετούνται και άλλοι εξίσου σημαντικοί σκοποί, όπως:

- Η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών.
- Η προστασία των υγιών επιχειρήσεων από τον αθέμιτο ανταγωνισμό.
- Η διαρκής ενημέρωση των φορολογούμενων σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.
- Η αύξηση της εθελούσιας συμμόρφωσης μέσα από την εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης.

## 2.2. Περιβάλλον του ελέγχου

### 2.2.1. Γενικά

Ο έλεγχος οποιασδήποτε μορφής πραγματοποιείται μέσα σε ένα σαφώς καθορισμένο περιβάλλον. Το περιβάλλον του φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων, αποτελείται από τους ακόλουθους παράγοντες:

- (α) Λογιστικά Πρότυπα,
- (β) Ελεγκτικά Πρότυπα,
- (γ) Νομικό Περιβάλλον,
- (δ) Φορείς Εποπτείας.

Ακολουθεί σχεδιάγραμμα στο οποίο αποτυπώνεται το περιβάλλον μέσα στο οποίο διαμορφώνεται ο έλεγχος ενός οργανισμού:



**Γράφημα 1: Περιβάλλον του ελέγχου**

Στη συνέχεια θα παρουσιάσουμε αναλυτικά κάθε μία από τις παραμέτρους του περιβάλλοντος στο οποίο διενεργείται ο έλεγχος μιας επιχείρησης.

## 2.2.2. Λογιστικά Πρότυπα

### 2.2.2.1 Σύντομη ιστορική επισκόπηση

Η έννοια της καταγραφής πάσης φύσεως γεγονότων είναι στενά συνυφασμένη με την ιστορική πορεία και εξέλιξη του ανθρώπου. Το πρώτο, σχετικό με τη Λογιστική Επιστήμη, στοιχείο, που αναφέρεται στην καταμέτρηση αγαθών που παράγονται και καταναλώνονται, εμφανίζεται το 3.000 π.Χ. περίπου, στο χάρτη του Χαμουραμί, βασιλιά της Βαβυλώνας. Ακολούθως, στην αρχαία Αθήνα, υπάρχουν ενδείξεις, ότι είχαν θεσπιστεί λογαριασμοί, για να παρακολουθούνται οι διαχειριστές του Δημόσιου Χρήματος. Αργότερα, οι Ρωμαίοι έμποροι χρησιμοποιούσαν ένα Βιβλίο Ταμείου, που αποτελούσε τη βάση για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Στο ίδιο πλαίσιο αναπτύχθηκε η Λογιστική Επιστήμη στις Φλαμανδικές και Ιταλικές πόλεις κατά τον 13<sup>ο</sup> & 14<sup>ο</sup> αιώνα. Το 1494 θέτονται οι βάσεις της Λογιστικής Επιστήμης με την εφαρμογή των διγραφικών λογιστικών κανόνων από τον Φραγκισκανό μοναχό Luca Paciolo στο βιβλίο του “Summa de Arithetica Geometria Proportioni e Proportionalita”.

Η Λογιστική, στον Δυτικό κόσμο έγινε αναγκαιότητα, εξαιτίας της Βιομηχανικής Επανάστασης τον 19<sup>ο</sup> αιώνα και της αλματώδους ανάπτυξης του εμπορίου και των πάσης μορφής εταιριών.

### 2.2.2.2. Έννοια της Λογιστικής

Λογιστική είναι η επιστήμη που ασχολείται με τη συστηματική συλλογή και παροχή κοινωνικοοικονομικών πληροφοριών, οι οποίες προέρχονται από τους οικονομικούς οργανισμούς και είναι απαραίτητες για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Αποτελεί σύστημα γνώσεων, με γενικά παραδεκτές βασικές αρχές και μεθόδους επισημάνσεως, αναλύσεως, καταγραφής ή υπολογισμού, παρακολουθήσεως και παρουσιάσεως λογιστικών πληροφοριών.

Ειδικότερα, το έργο και οι στόχοι της Λογιστικής, είναι:

- α.** Η ιστορική απεικόνιση της περιουσιακής συγκροτήσεως του οικονομικού οργανισμού.
- β.** Η διενέργεια ελέγχων.
- γ.** Η παροχή αρμονικών αριθμητικών στοιχείων, με βασική πηγή τους λογαριασμούς.

### 2.2.2.3. Οργάνωση της εταιρίας

Αφορά στον τρόπο που η επιχείρηση χρησιμοποιεί δεδομένα ποσά παραγωγικών μέσων με σκοπό τη μεγιστοποίηση του μεγαλύτερου δυνατού αποτελέσματος, ήτοι του κέρδους. Ο τρόπος με τον οποίο μια επιχείρηση οργανώνεται απεικονίζεται στο οργανόγραμμά της. Με το οργανόγραμμα καθορίζεται η κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ των τμημάτων καθώς και οι σχέσεις (ιεραρχικές – λειτουργικές) μεταξύ των υπηρεσιών.

#### 2.2.2.4. Εργασίες τυπικού λογιστηρίου

Στη Διεύθυνση Οικονομικών και Διοικητικών Υπηρεσιών και, πιο συγκεκριμένα, στο Λογιστήριο χτυπά η “καρδιά” μιας επιχείρησης: επιτελούνται διαδικασίες που αφορούν στην απεικόνιση της συναλλακτικής, εμπορικής και οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης με τέτοιο τρόπο ώστε να μη θίγεται η αξιοπιστία των εν λόγω πράξεων.

Οι εργασίες που επιτελούνται σε ένα λογιστήριο διακρίνονται ενδεικτικά σε εργασίες καταγραφής περιουσίας, παρακολούθησης των λογαριασμών, έκδοσης και λήψης παραστατικών, παρακολούθησης και καταγραφής των συναλλαγών, ταξινόμηση και αρχειοθέτηση παραστατικών εγγράφων / δικαιολογητικών λογιστικών εγγραφών, σύνταξης ισοζυγίων και λοιπών καταστάσεων ελέγχου, σύνταξης καταστάσεων μισθοδοσίας προσωπικού, εργασίες διεκπεραίωσης των υποχρεώσεων προς το Δημόσιο, κοστολόγηση, λοιπές χρηματοοικονομικές εργασίες, σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, εκτίμηση και αξιολόγηση των οικονομικών αποτελεσμάτων, κ.α..

Τέλος, τα συμπεράσματα από το περιεχόμενο των στοιχείων που αφορούν στην πορεία των εργασιών και των αποτελεσμάτων που προέκυψαν, κατατίθενται στη Γενική Διεύθυνση.

#### 2.2.2.5 Έννοια των οικονομικών καταστάσεων

Οι εργασίες που επιτελούνται στο λογιστήριο μιας επιχείρησης έχουν ως απώτερο σκοπό τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση μιας επιχείρησης, που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύτερο κύκλο χρηστών, προκειμένου να λάβουν ορθές οικονομικές αποφάσεις.

Οι χρήστες των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως εξής:

- Το ευρύτερο κοινό που περιλαμβάνει τους μετόχους και τους διάφορους επενδυτές, τους πελάτες, το προσωπικό και τους ανταγωνιστές της επιχείρησης, καθώς επίσης και τους χρηματοοικονομικούς αναλυτές και συμβούλους και, τέλος, τους ακαδημαϊκούς και ερευνητές.
- Την κεντρική και τοπική εξουσία με ιδιαίτερη έμφαση στην ελεγκτική φορολογική αρχή.
- Τα πιστωτικά ιδρύματα και λοιποί προμηθευτές / πιστωτές.

#### 2.2.2.6 Πως με τα Γενικά Λογιστικά Σχέδια επιτυγχάνεται η λογιστική τυποποίηση

Όλες οι χώρες, στην επιδίωξή τους για ορθολογικότερη οργάνωση των οικονομιών τους, αισθάνθηκαν την ανάγκη να τυποποιήσουν την λογιστική τους σε εθνικό επίπεδο.

Με την καθιέρωση Γενικών Λογιστικών Σχεδίων (Γ.Λ.Σ.) επιδιώκεται η τυποποίηση της λογιστικής εργασίας σε εθνική κλίμακα. Η τυποποίηση αυτή επιτυγχάνεται με τη μελέτη και επιτυχή καθιέρωση ενιαίας λογιστικής ορολογίας, ενιαίων κανόνων κοστολόγησης και αποτίμησης, ενιαίας ονοματολογίας και συνδεσμολογίας των λογαριασμών καθώς και ενιαίου τύπου οικονομικών καταστάσεων.

### 2.2.2.7 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) σημαίνει ενιαία λογιστική οργάνωση των οικονομικών οργανισμών σε εθνική κλίμακα. Με το εθνικό αυτό σχέδιο τυποποιείται και απλουστεύεται η λογιστική εργασία, εξασφαλίζονται ομοιογενή, ορθά και σαφή στοιχεία και πληροφορίες σχετικές με την οικονομική κατάσταση και δραστηριότητα των οικονομικών μονάδων και διευκολύνεται ο φορολογικός έλεγχος.

Ο θεσμός του Ε.Γ.Λ.Σ., ο οποίος καθιερώθηκε στη χώρας μας με το Ν. 1040 / 1980 (άρθρα 47, 48 και 49) Φ.Ε.Κ. 75Α' είναι εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της Ε.Ο.Κ. (σήμερα Ε.Ε.) η οποία καθορίζει το περιεχόμενο και τη δομή των οικονομικών καταστάσεων.

Ακολουθώντας, οι βασικές αρχές με τις οποίες θεμελιώνεται η δομή του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι η αρχή της αυτονομίας, η αρχή της κατ' είδους συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων και η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.

Τέλος, επισημαίνεται η υποχρεωτικότητα χρησιμοποίησης του Ε.Γ.Λ.Σ. από συγκεκριμένου μεγέθους επιχειρήσεις, βάσει του περιεχομένου των διατάξεων της κείμενης ελληνικής νομοθεσίας.

### 2.2.2.8 Από τα Γενικά Λογιστικά Σχέδια στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από πολλές επιχειρήσεις ανά τον κόσμο και υπόκεινται σε κανόνες δημοσίευσης προς ενημέρωση όλων των ενδιαφερόμενων μερών.

Μολονότι, οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να φαίνονται όμοιες από χώρα σε χώρα, υπάρχουν πολλές διαφορές, οι οποίες οφείλονται σε μια ποικιλία κοινωνικών, οικονομικών και νομικών συνθηκών.

Με τον κανονισμό 1606 / 2002, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης υιοθέτησαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS: International Accounting Standards), για την κατάρτιση των ενοποιημένων λογαριασμών των εταιρειών που έχουν εισηγμένους τίτλους σε χρηματιστήριο κράτους – μέλους.

Η Ελλάδα έγινε μέλος του Ιδρύματος Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB: International Accounting Standards Committee) το έτος 1974 εκπροσωπούμενη από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB: International Accounting Standards Board), που ιδρύθηκε το 2001 σαν τμήμα του Ιδρύματος Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων:

- επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει αυτές τις διαφορές αναζητώντας να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις διαδικασίες που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων,
- αποβλέπει στην ομοιόμορφη και ορθή πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να λαμβάνονται ασφαλέστερες οικονομικές αποφάσεις.

Έτσι, οι εκτιμήσεις των οικονομικών μεγεθών, από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, θα γίνονται ακριβέστερες και ασφαλέστερες.

Τα Δ.Λ.Π., τα οποία εξελίσσονται και αναθεωρούνται συνεχώς, αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών, που σχετίζονται με την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Σημειώνεται ότι τα Δ.Λ.Π. (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) & τα Δ.Π.Χ.Α. (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς) που δημοσιεύονται από το IASB δεν υπερισχύουν των τοπικών κανόνων που διέπουν την κατάρτιση των Οικονομικών Καταστάσεων σε μια συγκεκριμένη χώρα (εισαγωγή των Δ.Λ.Π. παρ. 11). Έτσι, οι κυβερνήσεις των διαφόρων Χωρών μπορούν να καθορίζουν, ειδικότερα, διαφορετικές ή πρόσθετες προδιαγραφές για να εξυπηρετούνται οι δικοί τους σκοποί.

Είναι προφανές ότι οι προδιαγραφές αυτές δεν θα πρέπει να επηρεάζουν την ακρίβεια των Οικονομικών Καταστάσεων, που δημοσιεύονται για το όφελος των λοιπών χρηστών, εκτός εάν αυτές ανταποκρίνονται στις ανάγκες και αυτών των χρηστών.

#### 2.2.2.9 Από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Η χώρα όφειλε έως τον Ιούλιο του έτος 2015 να ενσωματώσει στη Ελληνική Νομοθεσία την Οδηγία 2013 / 34 / ΕΕ, η οποία καταργεί την Οδηγία 78 / 660 / ΕΟΚ (4η) που προέβλεπε τους κανόνες Σύνταξης των Ετήσιων Οικονομικών Καταστάσεων και την Οδηγία 83 / 349 / ΕΟΚ (7η) που προέβλεπε τους κανόνες Σύνταξης των Ενοποιημένων Καταστάσεων και τροποποιεί την οδηγία 2006 / 43 / ΕΚ περί ελέγχων: περνάμε, έτσι, σε μια νέα εποχή, από το Ε.Γ.Λ.Σ. στα Ε.Λ.Π..

Έτσι, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα καθιερώθηκαν με τον Ν. 4308 / 2014: “*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*” (Φ.Ε.Κ. Α’ 251 / 24.11.2014), σύμφωνα με τον οποίο, μεταξύ άλλων, καταργούνται:<sup>3</sup>

**α.** Ο “*Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*” (υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε του Ν. 4093 / 2012).

**β.** Το Π.Δ. 1123 / 1980 (Φ.Ε.Κ. Α’ 283 / 15.12.1980), “*Περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.)*”.

**γ.** Οι λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190 / 1920 “*Περί Ανωνύμων Εταιρειών*”, όπως κωδικοποιήθηκε σε ενιαίο κείμενο με το Β.Δ.174/1963 (Φ.Ε.Κ. Α' 37 / 30.03.1963).

**δ.** Κάθε άλλη διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που είχε εκδοθεί βάσει των καταργούμενων διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. ή του προϊσχύσαντος Π.Δ. 186 / 1992.

**ε.** Μια σειρά άλλων διατάξεων που αναλυτικά αναφέρονται στο άρθρο 38 του εν λόγω νόμου

---

<sup>3</sup> Δημητρίου Δημήτριος, “*Ανάλυση και Ερμηνεία των Ε.Λ.Π. σε Λογιστική και Φορολογική Βάση (και σύμφωνα με την ερμηνευτική καθοδήγηση των Δ.Π.Χ.Α.)*”, Εκδόσεις: Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., Θεσσαλονίκη, 2017

## 2.2.3 Ελεγκτικά Πρότυπα

### 2.2.3.1 Σύντομη ιστορική αναδρομή

Η Ελεγκτική δημιουργήθηκε ως εξέλιξη της Λογιστικής Επιστήμης και αποχωρίστηκε από αυτή όταν η Λογιστική ανάλαβε σημαντικό ρόλο και ευθύνη στη λειτουργία των οικονομικών οργανισμών.

Ξεκινώντας από την Μ. Βρετανία, η Λογιστική και η Ελεγκτική, ακολούθησαν τη μεγάλη ανάπτυξη του καπιταλισμού στη Δυτική Ευρώπη και την Αμερική.

Ακολούθως, το έτος 1913 ο Montgomery στο βιβλίο του “Auditing Theory and Practice”, αναφέρει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

“ ... οι κύριοι στόχοι του ελέγχου είναι:

**α.** ανακάλυψη και πρόληψη της απάτης,

**β.** ανακάλυψη και πρόληψη λαθών,

**γ.** εκτίμηση της πραγματικής χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης, με μικρότερη έμφαση στην ανακάλυψη απάτης και λαθών διαχείρισης. ... ”<sup>4</sup>

Εν συνεχεία, από την δεκαετία του 1960 και μετά, διαμορφώθηκε η θέση ότι σκοπός του ελέγχου είναι η διαμόρφωση γνώμης περί της ορθής (fair) παρουσίασης της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Στην Ελλάδα η πρώτη εμφάνιση του οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος γίνεται το 1956 με τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) με το Ν.Δ. 3329 / 1955, με τη βοήθεια Άγγλων ορκωτών λογιστών και υπό τον έμμεσο έλεγχο του κράτους.

### 2.2.3.2 Διακρίσεις της Ελεγκτικής

Η Ελεγκτική ως λειτουργία στην ευρύτερη διοίκηση (ιδιωτική και κρατική) μιας κοινωνίας διακρίνεται βασικά σε:

- Εσωτερική Ελεγκτική
- Εξωτερική Ελεγκτική
- Κρατική Ελεγκτική

Ακολούθως, προχωράμε σε μια συνοπτική αναφορά στο εννοιολογικό περιεχόμενο κάθε μιας μορφής ελέγχου.

#### 2.2.3.2.1 Εσωτερικός Έλεγχος

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (The Institute of Internal Auditors), “ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Περαιτέρω, βοηθά τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μια συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και

<sup>4</sup> Montgomery, H.R., “Auditing Theory and Practice”, the Ronald Press Company, N.Y., 1913



*βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης”.*<sup>5</sup>

Ο τελικός σκοπός είναι η βελτίωση της λειτουργίας του οργανισμού. Έτσι, πρωτίστως εξετάζεται η επάρκεια, η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα των δικλίδων ασφαλείας που έχουν θεσπιστεί για τη διασφάλιση της επίτευξης των στόχων του οργανισμού.

#### 2.2.3.2.2 Εξωτερικός Έλεγχος

Ο εξωτερικός, ανεξάρτητος έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται από επαγγελματίες και ειδικά εκπαιδευμένους γι’ αυτό λογιστές / ελεγκτές που αναφέρονται ως ορκωτοί ελεγκτές (στην Ελλάδα) ή ορκωτοί λογιστές (στις αγγλοσαξωνικές χώρες).

Τα διακριτικά χαρακτηριστικά του ανεξάρτητου, εξωτερικού ελέγχου είναι, σε αδρές γραμμές, τα ακόλουθα:

- έχει κύριο σκοπό να στηρίξει την εκ μέρους του ελεγκτή, διαμόρφωση γνώμης, αναφορικά με την ορθή ή μη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μεγεθών της ελεγχόμενης μονάδας στις ελεγχόμενες από αυτόν χρηματοοικονομικές καταστάσεις και,
- ο ανεξάρτητος, εξωτερικός ελεγκτής ουσιαστικά φέρει ευθύνη προς τους εκτός της ελεγχόμενης μονάδας ενδιαφερόμενους για την χρηματοοικονομική τους κατάσταση και αποτελεσματικότητα τούτης, συμπεριλαμβανομένων και των μετόχων της εν λόγω επιχείρησης.

Ασκείται σύμφωνα με ένα πολύ συγκεκριμένο νομικό πλαίσιο με αυστηρά και σαφώς καθορισμένα ελεγκτικά standards.

Το Αμερικάνικο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών καθοδηγεί τα μέλη του αναφορικά με τεκμήρια μέσα από τα standards ελεγκτικής εργασίας, υποδεικνύοντας ότι *“ικανά τεκμήρια θα πρέπει να συγκεντρωθούν μέσα από εξέταση, παρατήρηση, έρευνα και επαλήθευση για να αποτελέσουν εύλογη βάση για τη διαμόρφωση γνώμης αναφορικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις”.*

Αντίστοιχα, σύμφωνα με το περιεχόμενο της παρ. 202.01 της Υπουργικής Απόφασης 643/5 του 1979, *“η επαγγελματική γνώμη του ελεγκτού δέον να βασίζεται εις επαρκή αριθμόν βάσιμων ελεγκτικών τεκμηρίων, τα οποία προκύπτουν κατόπιν μεθοδικής εφαρμογής των καταλλήλων, εις είδος και έκτασιν, ελεγκτικών διαδικασιών”.*<sup>6</sup>

<sup>5</sup> Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, *“Διεθνές πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF)”*, ΕΙΕΕ, 2013

<sup>6</sup> Φ.Ε.Κ. 1119 Β’ / 18 – 12 - 1979: Υπ. αριθμ. 643 / 5 Υπουργική Απόφαση *“Περί εγκρίσεως των Προτύπων (Standards) του Σ.Ο.Α.”*.



### 2.2.3.2.3 Κρατική Ελεγκτική

Σε αυτήν περιλαμβάνονται όλοι οι έλεγχοι που εξασκούν και διενεργούν διάφοροι κρατικοί και ημικρατικοί φορείς. Ο σημαντικότερος από αυτούς είναι ο φορολογικός έλεγχος που διενεργείται από την αρμόδια κρατική ελεγκτική αρχή και αφορά στην αναζήτηση ή επαλήθευση του φορολογητέου εισοδήματος των υποκειμένων σε φορολογία Φυσικών και Νομικών προσώπων.

Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί σημαντική λειτουργία του Κράτους, διότι σε αυτόν βρίσκουν, μεταξύ άλλων, εφαρμογή οι συνταγματικές αρχές για ισοδύναμη συμμετοχή των πολιτών στα οικονομικά βάρη, οι δε συνέπειές του είναι ιδιαίτερα σημαντικές σε όλο το φάσμα των κοινωνικών και, κυρίως, οικονομικών δραστηριοτήτων.

Σε επόμενη ενότητα θα αναφερθούμε αναλυτικά στην έννοια και στο περιεχόμενο του φορολογικού ελέγχου, στα υποκείμενα και στο αντικείμενο του ελέγχου, στα εφαρμοζόμενα ελεγκτικά πρότυπα και πρότυπα ποιότητας, κ.λπ..

## 2.2.4 Νομικό περιβάλλον

### 2.2.4.1 Γενικά στοιχεία – παράθεση εννοιών

#### 2.2.4.1.1 Κράτος και Οικονομία

Όσο οι κοινωνίες των ανθρώπων ήταν ολιγοπληθείς δεν υπήρχε ανάγκη ρύθμισης των, μεταξύ των ανθρώπων, σχέσεων. Όμως, με την πάροδο του χρόνου ο ολοένα αυξανόμενος πληθυσμός των ανθρώπων, σε συνδυασμό με την οργάνωσή τους σε ομάδες – πόλεις - κοινωνίες, επέβαλλαν την θέσπιση κανόνων που θα ρυθμίζουν τις μεταξύ τους σχέσεις. Η διαχρονική εξέλιξη των κανόνων αυτών είναι η εμφάνιση του Νόμου καθώς επίσης και το Κράτος ως διαχρονική εξέλιξη των κοινωνιών.

Ο λόγος ύπαρξης του Κράτους είναι η θέσπιση και η επιτήρηση της εφαρμογής του Νόμου. Ακολούθως, οι οικονομικοί στόχοι που θέτει το Κράτος προκειμένου να υλοποιήσει τον λόγο ύπαρξής του, που δεν είναι άλλος από την αύξηση του επιπέδου ευημερίας των μελών του, είναι οι ακόλουθοι:

- ⊕ Άριστη κατανομή των παραγωγικών συντελεστών.
- ⊕ Άριστη διανομή του Εισοδήματος μεταξύ των μελών της κοινωνίας.
- ⊕ Σταθεροποίηση της Οικονομίας.
- ⊕ Οικονομική ανάπτυξη.

#### 2.2.4.1.2 Η έννοια του κοινωνικού κράτους δικαίου

Η βασική αρχή του κράτους δικαίου, που είναι παρακολούθημα της εξελεγκτικής πορείας του κράτους, στηρίζεται στο γεγονός, ότι η Δημόσια Διοίκηση τελεί υπό το νόμο και αυτός έχει την πλήρη εφαρμογή του και στη δημοσιονομική δραστηριότητα του Κράτους, η οποία συντίθεται από πολλά και κυρίαρχα νομικά χαρακτηριστικά.

Στο Κράτος Δικαίου προβάλλεται η υπεροχή του Νόμου δια της αναγωγής του στο Σύνταγμα, η οποία προσφέρει στα νομοθετικά μέτρα που λαμβάνει εκάστοτε το Κράτος, μια πιστοποίηση συνταγματικής νομιμοποίησης. Τα νομοθετικά μέτρα είναι πολλαπλά γιατί αποσκοπούν στην ικανοποίηση των αναγκών του κοινωνικού συνόλου. Η ικανοποίηση των κρατικών σκοπών προϋποθέτει δαπάνες και έσοδα και η εξεύρεση χρημάτων συνθέτει τη δημοσιονομική δραστηριότητα του κράτους.

#### 2.2.4.1.3 Κράτος δικαίου και Φορολογικό Δίκαιο

Η δημοσιονομική νομοθεσία ερευνάται και επεξεργάζεται από το Δημοσιονομικό Δίκαιο, το οποίο περιλαμβάνει το Φορολογικό Δίκαιο και το Δημόσιο Λογιστικό.

Φορολογικό Δίκαιο καλείται το σύνολο των κανόνων που ρυθμίζουν το περιεχόμενο του φορολογικού δικαιώματος του κράτους ως και τον τρόπο ενάσκησης του δικαιώματος αυτού. Ακολούθως, καθορίζει τις υποχρεώσεις που ανακύπτουν από τους φορολογικούς νόμους του κράτους, τον τρόπο βεβαίωσης και είσπραξης των φόρων, την τηρητέα διαδικασία, τις απειλούμενες κυρώσεις από τις παραβάσεις των φορολογικών νόμων, κ.λπ..

Βάση και πηγές του Φορολογικού Δικαίου αποτελούν το Σύνταγμα, οι γενικοί παραδεκτοί κανόνες του Διεθνούς Δικαίου, το υπερεθνικό δίκαιο, το παράγωγο Κοινοτικό Δίκαιο ή Δίκαιο της Ε.Ε., οι τυπικοί νόμοι, οι Πράξεις Νομοθετικού Περιεχομένου του Προέδρου της Δημοκρατίας, και, τέλος, οι Κανονιστικές Πράξεις της Διοίκησης.

#### 2.2.4.1.4 Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης

Το Σύνταγμα, μέσω ρυθμίσεων για τη φορολογία, κατοχυρώνει την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης<sup>7</sup>, η οποία περιλαμβάνει αρχές – έννοιες όπως την **αρχή της φοροδοτικής ικανότητας** (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος 1975, “*οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν αδιακρίτως εις τα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεών τους*”), την **αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου**, την **αρχή της επιβολής του φόρου σύμφωνα με το νομοθετικό περιστατικό** (απαγόρευση αναδρομικής ισχύος του φορολογικού νόμου), την **αρχή της ισότητας** (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος 1975, “*οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του Νόμου*”) και την **αρχή της ασφάλειας του δικαίου**.

Στο σημείο αυτό γίνεται ειδική αναφορά στην έννοια της φορολογικής ισότητας, η οποία περιλαμβάνει τα κάτωθι δύο θεμελιώδη δημοσιονομικά αξιώματα:

- α.** την αρχή της καθολικότητας ή την αρχή του πανδήμου του φόρου,
- β.** την αρχή της συμμετοχής στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα του καθενός.

---

<sup>7</sup> Σύνταγμα της Ελλάδος, 1975

#### 2.2.4.1.5 Συνταγματική βάση και όρια της φορολογικής εξουσίας<sup>8</sup>

Ο φόρος αποτελεί ταυτόχρονα δραστική επέμβαση του κράτους στη σφαίρα των ιδιωτικών συμφερόντων και δημόσιο καθήκον των πολιτών. Για το λόγο αυτό η φορολογική επιβολή αντιμετωπίζεται απευθείας από το ίδιο το Σύνταγμα, ενώ εφαρμόζονται σε αυτήν και οι λοιπές συνταγματικές αρχές και γενικές αρχές του δημοσίου δικαίου.

##### 2.2.4.1.5.1 Η θεμελίωση της αρχής της νομιμότητας του φόρου

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου σημαίνει ότι η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να στηρίζεται σε νόμο και μάλιστα σε νόμο τυπικό, δηλαδή σε νομοθετική πράξη κοινοβουλευτικής προέλευσης. Η αρχή της νομιμότητας του φόρου θεμελιώνεται στη δημοκρατική συναίνεση και στη δικαιοκρατία από όπου απορρέει η ανάγκη της διασφάλισης της βεβαιότητας του φόρου.

##### 2.2.4.1.5.2 Η δημοκρατική συναίνεση

Η δημοκρατική συναίνεση εξασφαλίζεται με τη νομοθετική συναίνεση στην επιβολή του φόρου και με την υιοθέτηση της αρχής του ενιασίου, δηλαδή της ετήσιας έγκρισης των φορολογικών εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού.

Πιο συγκεκριμένα:

###### **α. Η νομοθετική συναίνεση**

Στα δημοκρατικά πολιτεύματα, ο νόμος ως “έκφραση της γενικής θέλησης” και εκδήλωση της λαϊκής κυριαρχίας πραγματώνει τη συναίνεση των πολιτών το φόρο.

Στη βάση της αρχής της νομιμότητας του φόρου βρίσκεται ο εξής συλλογισμός: **αν ο φόρος αποτελεί περιορισμό της ιδιοκτησίας και της οικονομικής ελευθερίας, για να είναι θεμιτός αυτός ο περιορισμός πρέπει να προβλέπεται από το νόμο, που εκφράζει τη συναίνεση των πολιτών.**

###### **β. Η αρχή του ενιασίου**

Η αρχή του ενιασίου σημαίνει ότι **για την επιβολή του φόρου απαιτείται η ετήσια συγκατάθεση του Κοινοβουλίου**. Η συναίνεση στο φόρο πρέπει να επιβεβαιώνεται κάθε έτος, με την έγκριση των φορολογικών εσόδων μέσω της ψήφισης του προϋπολογισμού, σύμφωνα με τα άρθρα 79 παρ. 1 & 2 του Συντάγματος.

Για τη νομιμότητα της είσπραξης των φορολογικών εσόδων δεν αρκεί να υπάρχει νομοθετική πρόβλεψη των αντικειμενικώς ουσιωδών στοιχείων του φόρου, αλλά πρέπει και να αναγράφονται τα σχετικά έσοδα στον προϋπολογισμό του Κράτους. Το εκάστοτε αναγραφόμενο ποσό έχει απλώς εκτιμητικό χαρακτήρα και δεν δρα περιοριστικά.

Η αρχή του ενιασίου του φόρου καθορίζει τη χρονική αρμοδιότητα της φορολογικής διοίκησης για τη βεβαίωση κι είσπραξη του φόρου. Προσλαμβάνει, επίσης, την έννοια ότι η αναζήτηση της φορολογητέας ύλης και η εκτίμηση της φοροδοτικής ικανότητας του υποκειμένου της φορολογίας πρέπει να προσδιορίζεται σε μια

<sup>8</sup> Θεόδωρος Φορτσάκης, Κατερίνα Σαββαΐδου, “Φορολογικό Δίκαιο”, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, Αθήνα, 2014

χρονική βάση που κατά κανόνα είναι το έτος. Η έννοια και η διάρκεια του οικονομικού έτους που συμπίπτει από το 1956 με το ημερολογιακό έτος, προβλέπεται από το άρθρο 4 του Κώδικα Δημόσιου Λογιστικού (Ν. 2362 / 1995).

#### 2.2.4.1.5.3 Η ανάγκη της βεβαιότητας του φόρου

Ο φόρος πρέπει να καθορίζεται με σαφήνεια από τον ίδιο τον νομοθέτη και να μην ανατίθεται ο ορισμός του στις διοικητικές αρχές. **Η ανάγκη της βεβαιότητας του φόρου σημαίνει ότι πρέπει ο φόρος να είναι βέβαιος ως κανόνας δικαίου, ότι δηλαδή ο κανόνας με τον οποίο επιβάλλεται ο φόρος πρέπει να είναι ασφαλής και βέβαιος.** Η βεβαιότητα του φόρου εξασφαλίζεται μόνον με την επιβολή του φόρου με νόμο.

#### 2.2.4.1.5.4 Η συνταγματική πρόβλεψη της αρχής της νομιμότητας του φόρου

Τα ελληνικά συντάγματα (τόσο της Εθνικής Παλιγγενεσίας όσο και τα νεότερα) περιέλαβαν σχετικές ρυθμίσεις οι οποίες κάνουν αναφορά στο ότι κανένας φόρος δεν επιβάλλεται και καμία είσπραξη αυτού δεν επιτρέπεται χωρίς την ύπαρξη νόμου.<sup>9</sup>

Το Σύνταγμα του 1975, όπως αυτό ισχύει αναθεωρημένο, περιλαμβάνει στο άρθρο 78 παρ. 1, 3, 4 και 5, λεπτομερέστερη ρύθμιση της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η οποία έχει ως εξής:

*“1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές η τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.*

...

*3. Κατ’ εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξή του από την ημέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο ότι ο νόμος θα δημοσιευθεί μέσα στη προθεσμία που ορίζει το άρθρο 42 παρ. 1 και πάντως το αργότερο μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της συνόδου.*

*4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές η εξαιρέσεις από τη φορολογία [...] δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης [...].*

*5. Κατ’ εξαίρεση επιτρέπεται να επιβληθούν με εξουσιοδότηση νόμων – πλαισίων εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί, καθώς και να ληφθούν οικονομικά μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της Χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή μέτρα που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της Χώρας.”*

<sup>9</sup> Ως παραδείγματα αναφέρουμε τις φράσεις “... καμμία (...) είσπραξίς [φόρου] δεν γίνεται άνευ προεκδοθέντος νόμου” και “... ουδείς φόρος επιβάλλεται ουδ’ εισπράττεται άνευ νόμου” από τα κατά περίπτωση κείμενα Συνταγμάτων πριν από αυτό του 1975.

#### 2.2.4.1.5.5 Το περιεχόμενο της αρχής της νομιμότητας του φόρου

Από τη διατύπωση του άρθρου 78 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με τις σχετικές ερμηνευτικές λύσεις της νομολογίας, κυρίως του Συμβουλίου της Επικρατείας, συνάγεται το ακριβές περιεχόμενο και η έκταση εφαρμογής της αρχής της νομιμότητας του φόρου.

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου σημαίνει ότι:

- Για την επιβολή και είσπραξη φόρου απαιτείται τυπικός νόμος που καθορίζει το υποκείμενο, το αντικείμενο (το εισόδημα, την περιουσία και τη δαπάνη) και το συντελεστή του φόρου, καθώς για τις φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις.
- Απαγορεύεται κατ' αρχήν η κανονιστική αρμοδιότητα για τον καθορισμό των εξ αντικειμένου ουσιαστών στοιχείων του φόρου.
- Απαγορεύεται η αναδρομική νομοθετική κύρωση φορολογικών κανονιστικών πράξεων που καθορίζουν τα αντικειμενικά ουσιαστικά στοιχεία του φόρου.
- Δεν επιτρέπεται η ρύθμιση φορολογικών αντικειμένων με σύμβαση μεταξύ του Δημοσίου και του φορολογούμενου, αν αυτή δεν κυρωθεί με τυπικό νόμο.
- Επιβάλλεται η στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων.
- Επιστρέφονται οι φόροι που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως.

#### 2.2.4.1.5.6 Το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος

Το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζει πλέον ότι **“φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.”**

#### 2.2.4.1.6 Η έννοια και τα στοιχεία του φόρου

##### 2.2.4.1.6.1 Γενικά

Φόρος είναι η δημοσίας φύσεως αξίωση της πολιτείας έναντι του φορολογούμενου, προς το σκοπό της ικανοποίησης των γενικών αναγκών και κρατικών σκοπών.

##### 2.2.4.1.6.2 Στοιχεία του φόρου

Περαιτέρω, τα συστατικά στοιχεία του φόρου που προκύπτουν από τον ορισμό, είναι τα εξής:

- α.** Παροχή του ιδιώτη προς το κράτος: ο φόρος είναι άμεση χρηματική παροχή και έχει αποκλειστικά υλικό περιεχόμενο.
- β.** Αναγκαστική φύση της εισφοράς: πρόκειται για εισφορά που επιβάλλεται αναγκαστικά από το κράτος και αντιδιαστέλλεται από την εκούσια εισφορά.

γ. Έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος: το αρνητικό γνώρισμα του φόρου είναι ότι αποτελεί εισφορά χωρίς να υπάρχει ειδική αντιπαροχή και για τον φορολογούμενο, καθόσον οι κρατικές υπηρεσίες είναι απρόσωπες και αναφέρονται στην ολότητα.

δ. Πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών: με το φόρο ικανοποιούνται οι συλλογικές ανάγκες – κρατικοί σκοποί.

#### 2.2.4.1.6.3 Διάκριση του φόρου

Μια διάκριση των φόρων είναι σε άμεσους φόρους (επί του εισοδήματος και επί της περιουσίας) και σε έμμεσους φόρους (επί των δαπανών).

Πλέον των φόρων, υπάρχουν και λοιπά δημοσιονομικά βάρη για την ικανοποίηση των κρατικών σκοπών και αφορούν στα παράβολα, στα δικαιώματα – κρατήσεις, στις εισφορές καθώς επίσης και στις χρηματικές κυρώσεις.

#### 2.2.4.1.6.4 Στοιχεία εξατομίκευσης του φόρου

Ο φόρος εξατομικεύεται με βάση το αντικείμενό του, το υποκείμενό του, τον προσδιορισμό που ποσού που οφείλεται, τη διαδικασία καταβολής του. Τα στοιχεία αυτά καθιστούν δυνατή την επιβολή και την είσπραξή του.

#### 2.2.4.1.6.5 Το αντικείμενο του φόρου

Από πλευράς δημόσιας οικονομικής, αντικείμενο ή αλλιώς “νομική βάση” του φόρου είναι η φορολογητέα ύλη, δηλαδή ο πλούτος στις διάφορες μορφές του. Έτσι, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ως **αντικείμενο των φόρων “το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους”**.

Από τη σκοπιά του φορολογικού δικαίου, αντικείμενο ενός φόρου είναι η γενεσιουργός αιτία του φόρου, το γεγονός του οποίου η επέλευση γεννά τη φορολογική υποχρέωση για την καταβολή του. Έτσι, π.χ., στο φόρο εισοδήματος *αντικείμενο του φόρου είναι η πραγματοποίηση του εισοδήματος από τις διάφορες πηγές που προβλέπει ο νόμος*, στο φόρο μεταβίβασης ακινήτων *η σύμβαση για την από επαχθή αιτία μεταβίβαση των εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων*, στο Φ.Π.Α. *η παράδοση των αγαθών ή η εκτέλεση της υπηρεσίας*, κ.λπ..

Από το αντικείμενο του φόρου διαφέρει η φορολογική βάση επιβολής του, δηλαδή το μέγεθος σε σχέση με το οποίο υπολογίζεται ο φόρος. Έτσι, π.χ. στο φόρο κληρονομιών, τη φορολογική βάση αποτελεί η αξία του πράγματος που μεταβιβάζεται λόγω θανάτου του κληρονομούμενου, κ.λπ..

#### 2.2.4.1.6.6 Το υποκείμενο του φόρου

Υποκείμενο του φόρου ή υπόχρεος στο φόρο ή φορολογικός οφειλέτης είναι το πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, που σύμφωνα με το νόμο είναι υποχρεωμένο να καταβάλει το συγκεκριμένο φόρο.

Το υποκείμενο του φόρου δεν συμπίπτει πάντοτε με το πρόσωπο που βαρύνεται οικονομικά με το φόρο. Και αυτό διότι πολλές φορές ο υποκείμενος στο φόρο έχει τη δυνατότητα να μετακυλίει την οικονομική επίπτωση σε τρίτο πρόσωπο, το οποίο τελικώς υφίσταται το βάρος, όπως λ.χ. συμβαίνει στο Φ.Π.Α. ή όπως στην πράξη γινόταν όταν ακόμα υποκείμενο του φόρου μεταβίβασης ακινήτων ήταν ο πωλητής. Εξάλλου στο πεδίο του Φ.Π.Α. επί των διασυνοριακών συναλλαγών γίνεται διάκριση ανάμεσα στον υποκείμενο στο φόρο, δηλαδή στο πρόσωπο που πραγματοποίησε την υπαγόμενη σε Φ.Π.Α. συναλλαγή, και στον υπόχρεο στο φόρο δηλαδή στο πρόσωπο που είναι υποχρεωμένο να καταβάλλει το Φ.Π.Α. για τις συναλλαγές αυτές στο δημόσιο ταμείο.

#### 2.2.4.1.6.7 Ο φορολογικός συντελεστής

Ο φορολογικός συντελεστής είναι το δεκαδικό ποσοστό, το οποίο εφαρμοζόμενο στην αξία της φορολογητέας ύλης ή σε άλλα προσδιοριστικά αυτής στοιχεία, επιτρέπει τον υπολογισμό του φόρου, που πρέπει να καταβληθεί στη συγκεκριμένη περίπτωση.

#### 2.2.4.1.6.8 Φορολογικό σύστημα

Αφορά στο σύνολο των ισχυόντων φόρων σε δεδομένο χρόνο και στηρίζεται στις έννοιες του διαφορισμού της φορολογητέας ύλης (χρήση μεθόδων εκτίμησης της φορολογητέας ύλης κατά τέτοιο τρόπο έτσι ώστε να αλληλοσυμπληρώνονται και να συνδυάζονται) και της πολλαπλότητας των φόρων (είναι πολλαπλές οι περιπτώσεις της φορολογητέας ύλης).

Η εκτίμηση της φορολογητέας ύλης στη πλειονότητα των περιπτώσεων γίνεται δια μέσου της υποβληθείσας δήλωσης του φορολογούμενου. Η ομολογία αυτή των φορολογούμενων, ως μέθοδο εκτίμησης της φορολογητέας ύλης, βασίζεται στην ειλικρίνεια των προσώπων αυτών, αναφορικά με τις σχέσεις τους με τη φορολογούσα αρχή.

#### 2.2.4.1.6.9 Προσωποποίηση φορολογικού νόμου

Επιγραμματικά, οι φάσεις προσωποποίησης του φορολογικού νόμου έχουν ως εξής:

- α.** προσδιορισμός φορολογητέας ύλης,
- β.** υπολογισμός φόρου συναρτήσει της φορολογητέας ύλης,
- γ.** βεβαίωση του φόρου,
- δ.** είσπραξη του φόρου.

#### 2.2.4.1.6.10 Φορολογική ενοχή

Η φορολογική έννομη σχέση είναι ενοχική σχέση που αναφέρεται σε δύο τουλάχιστον υποκείμενα, από τα οποία ο φορολογικός οφειλέτης που είναι ο φορολογούμενος, θα καταβάλλει το φόρο στον άλλο που είναι ο φορολογικός δανειστής. Την υποχρέωση αυτή την ονομάζουμε φορολογική ενοχή.

Περιλαμβάνει τρία στάδια:

**α. Το Νομοθετικό στάδιο:** αφορά στο χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την έναρξη της ισχύος του νόμου μέχρι την ενέργεια της διοικητικής αρχής να τον εξατομικεύσει και να επιβάλλει στους φορολογούμενους τον καταβλητέο φόρο.

**β. Το Διοικητικό στάδιο:** αφορά στην έκδοση της διοικητικής πράξης – βεβαίωση του φόρου, μέσα από μια σειρά αλληλουχίας γεγονότων ιστορικής συνέχειας (δήλωση του φορολογούμενου, έλεγχος της αρμόδιας φορολογικής αρχής επί του περιεχομένου της εν λόγω δήλωσης, βεβαίωση του φόρου, αποδοχή ή προσφυγή και, κατόπιν, αποδοχή φορολογικής διαφοράς).

**γ. Το Δικαστικό στάδιο:** αφορά στο δικαίωμα του φορολογούμενου να ασκήσει ένδικο μέσο, ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου, αμφισβητώντας την εις βάρος του γενομένη βεβαίωση του φόρου.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθούμε στα εξής:

✚ Η ενέργεια της φορολογικής αρχής, αρχικά, να εξακριβώσει την φορολογητέα ύλη και, εν συνεχεία, να προβεί στη βεβαίωση του φόρου που προκύπτει είτε από το περιεχόμενο της υποβληθείσας δήλωσης είτε από λοιπά στοιχεία που έχει την κατοχή της, που δεν περιλαμβάνονται στην εν λόγω δήλωση και αφορούν σε υποκείμενα στο φόρο περιουσιακά στοιχεία του φορολογούμενου, προϋποθέτει ένα δικαίωμα ελέγχου της φορολογικής αρχής, το οποίο δεν είναι άλλο από την πρόληψη της φοροδιαφυγής.

✚ Η διοικητική φορολογική διαδικασία αποτελείται από το σύνολο των κανόνων που καθορίζουν τις ενέργειες των φορολογούμενων και της φορολογικής αρχής για την επιβολή και είσπραξη ενός φόρου.

Ειδικότερα, στη διαδικασία αυτή ανήκουν:

**α.** η γνώση και ο έλεγχος από τη φορολογική αρχή της πλήρωσης των προϋποθέσεων από την συνδρομή των οποίων ο νόμος εξαρτά τη γένεση της φορολογικής ενοχής,

**β.** η έκδοση των απαιτούμενων διοικητικών πράξεων με τις οποίες ο φόρος “καταλογίζεται” στο φορολογούμενο και

**γ.** η εκούσια καταβολή του οφειλόμενου φόρου.

Η αναγκαστική είσπραξη του οφειλόμενου φόρου δεν ανήκει στη διοικητική φορολογική διαδικασία καθώς πραγματοποιείται κατά τους ειδικούς κανόνες είσπραξης των δημοσίων εσόδων.



#### 2.2.4.1.6.11 Παραοικονομία, φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή, φοροαναβολή

Υιοθετώντας τον ορισμό του καθηγητή Παυλόπουλου (1987), ορίζουμε την **παραοικονομία** ως “το τμήμα εκείνο της οικονομικής δραστηριότητας το οποίο θα έπρεπε να περιλαμβάνεται στο εθνικό προϊόν – αφού δημιουργεί προστιθέμενη αξία – βάσει της εθνικολογιστικής πρακτικής, πλην όμως για διάφορους λόγους δεν καθίστανται δυνατό να καταγραφεί από τις αρμόδιες υπηρεσίες μετρήσεως”, με καταγεγραμμένες επιπτώσεις στους τομείς της δημοσιονομικής και νομισματοπιστωτικής πολιτικής, της εισοδηματικής πολιτικής και τέλος, της πολιτικής απασχόλησης.

Ακολούθως, η έννοια της **φοροδιαφυγής**, η οποία θεωρείται ως ένα από τα κυριότερα αίτια της παραοικονομίας, είναι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης από τον φορολογούμενο, με σκοπό τη καταστράτηγηση του νόμου και την αποφυγή του φόρου. Έτσι, ο φορολογούμενος ενώ θα έπρεπε, με βάση την εκάστοτε φορολογική νομοθεσία, να δηλώνει εθελοντικά το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που υπόκεινται σε φορολογία (φορολογητέα ύλη) και, μέσω τυποποιημένης και προσδιορισθείσας διαδικασίας, ο αντίστοιχος φόρος να αποδίδεται εθελοντικά στις αρμόδιες φορολογικές αρχές εντούτοις, για οποιονδήποτε λόγο, η φορολογητέα ύλη δεν δηλώνεται και κατά συνέπεια, δεν φορολογείται.

Μπορούμε να διακρίνουμε δύο μεγάλες κατηγορίες φοροδιαφυγής: τη φοροδιαφυγή που συνδέεται με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα και αυτήν που δεν σχετίζεται με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα.

Ακόμα, είναι δυνατό να έχουμε και άλλες περιπτώσεις, όπως φοροδιαφυγή χωρίς την ύπαρξη παραοικονομίας καθώς επίσης το φαινόμενο της παραοικονομίας χωρίς την διετέλεση φοροδιαφυγής.

Ακολουθεί σχετικός πίνακας:

Σύνολο εισοδημάτων που θα έπρεπε να δηλώνονται στις φορολογικές αρχές	Συνολική οικονομική δραστηριότητα που θα έπρεπε να καταγράφεται στους Εθνικούς Λογαριασμούς	
	Καταγραφόμενη	Μη καταγραφόμενη
<b>Δηλούμενα</b>	Περίπτωση I: Δεν υπάρχει ούτε Φοροδιαφυγή ούτε Παραοικονομία	Περίπτωση II: Υπάρχει Παραοικονομία χωρίς την ύπαρξη Φοροδιαφυγής
<b>Μη δηλούμενα</b>	Περίπτωση III: Υπάρχει Φοροδιαφυγή χωρίς την ύπαρξη Παραοικονομίας	Περίπτωση IV: Συνυπάρχουν Φοροδιαφυγή και Παραοικονομία

**Πίνακας 1: Σχέση μεταξύ φοροδιαφυγής και παραοικονομίας**

Όταν όμως φορολογούμενος χρησιμοποιεί τις ατέλειες του νόμου και με τον τρόπο αυτό εκφεύγει της πληρωμής αυτού χωρίς να διαπράττει αδίκημα χρησιμοποιείται ο όρος της **φοροαποφυγής**.

Τέλος, **φοροαναβολή** είναι η προσπάθεια που καταβάλλουν οι φορολογούμενοι προκειμένου να αναβάλλουν την πληρωμή των φόρων όταν είναι προς το συμφέρον τους.

#### 2.2.4.1.6.12 Η ρήτρα κατά της φοροαποφυγής<sup>10</sup>

##### 2.2.4.1.6.12.1 Γενικά

Το φορολογικό σύστημα είναι ευμετάβλητο, πολύπλοκο και χωρίς συνοχή. Η καθιέρωση ενός κανόνα κατά της φοροαποφυγής δεν φαντάζει ακόμα και σήμερα ως απόλυτη προτεραιότητα.

*“Ο φόρος που κάθε ιδιώτης καλείται να πληρώσει θα έπρεπε να είναι βέβαιος και όχι αυθαίρετος. Η χρονική στιγμή της πληρωμής, ο τρόπος πληρωμής, η πληρωτέα ποσότητα, θα έπρεπε να είναι ξεκάθαρες στον συνεισφέροντα, και σε κάθε άλλο πρόσωπο. Όπου ισχύει διαφορετικά, κάθε φορολογούμενος βρίσκεται λίγο πολύ στην εξουσία του φοροσυλλέκτη ... Η βεβαιότητα για το τι θα έπρεπε να πληρώσει κάθε ιδιώτης είναι, στο χώρο της φορολογίας, ένα ζήτημα τόσο σημαντικό που ένας μεγάλος βαθμός ανικανότητας ... δεν είναι τόσο μεγάλο κακό όσο ένας μικρός βαθμός αβεβαιότητας.”* (Adam Smith, από τον “Πλούτος των Εθνών”)

Η πρόσφατη (τον Ιούλιο του 2016) υιοθέτηση και Οδηγίας κατά της Φοροαποφυγής σε επίπεδο Ε.Ε. επισφραγίζει το συμπέρασμα αυτό και για τη χώρα μας.

Ο ευρωβουλευτής Hugues Bayet, με την ιδιότητα του εισηγητή του Ευρωκοινοβουλίου στο ζήτημα της Πρότασης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για τη νέα Ευρωπαϊκή Οδηγία για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, δήλωσε ότι *“η δυσκολία είναι ότι σε πολλές περιπτώσεις ο τρόπος που η φοροαποφυγή είναι οργανωμένη σήμερα είναι, ακόμα, τυπικά νόμιμη, αλλά είναι ξεκάθαρα τουλάχιστον κατά την γνώμη μου, ανήθικη.”*

Συνεχίζοντας, αναφέρει ότι *“δεν είναι σωστό να ζητάμε πάντα αύξηση των προσπαθειών από τους εργαζόμενους, τους συνταξιούχους και τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις όταν την ίδια στιγμή οι πολυεθνικές και οι πλούσιοι αποφεύγουν να καταβάλλουν τους φόρους που τους αναλογούν. Είναι μία πρόκληση όχι μόνο για να επανακτήσουμε την εμπιστοσύνη των πολιτών μας αλλά και για να εξασφαλίσουμε το μέλλον του ευρωπαϊκού εγχειρήματος”*.<sup>11</sup>

Η Her Majesty’s Customs and Revenue (HMRC) εκδίδει κάθε χρόνο μία έρευνα για το ποσό δημοσίων εσόδων που χάνονται κάθε χρόνο για διάφορους λόγους, όπως φοροδιαφυγή, αδήλωτη εργασία και παραοικονομία, παράνομα κυκλώματα έκδοσης πλαστών τιμολογίων, λάθη, αδυναμία πληρωμής, κ.λπ..<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Βασίλης Βύζας, *“Η ρήτρα κατά της φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο: Εύρος και όρια εφαρμογής”*, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, 2017

<sup>11</sup> Βλέπε site του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου:

<http://europartv.europa.eu/en/player.aspx?pid=4f702d65-157f-4f36-945a-a6100096ce53>

Σχετική αναζήτηση όρου: 09.05.2017

<sup>12</sup> [www.parliament.uk/commons-library](http://www.parliament.uk/commons-library) Σχετική αναζήτηση όρου: 09.05.2017

#### 2.2.4.1.6.12.2 Το πρόβλημα των ορισμών

⊕ Σύμφωνα με τους ορισμούς ΟΟΣΑ:<sup>13</sup>

**Φοροαποφυγή (avoidance):** *term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow.*

**Φοροδιαφυγή (evasion):** *A term that is difficult to define but which is generally used to mean illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by hiding income or information from the tax authorities.*

⊕ Ερμηνεύοντας...:

**Φοροδιαφυγή:** είναι η μη πληρωμή φόρων που επιτυγχάνεται με μέσα που αντιβαίνουν σε διατάξεις φορολογικών νόμων. Συνήθως δε επιτυγχάνεται μέσω της απόκρυψης από τις αρμόδιες αρχές των περιστατικών βάσει των οποίων προκύπτει η επιβολή φόρων. Συνχά η διαπίστωση της μπορεί να επιφέρει όχι μόνο την επιβολή φόρων και προστίμων, αλλά και ποινικών κυρώσεων.

Παράδειγμα: η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων κατά τη διενέργεια φορολογητέων συναλλαγών

**Φοροαποφυγή:** είναι η μη πληρωμή φόρων που επιτυγχάνεται με μέσα που δεν αντιβαίνουν σε διατάξεις φορολογικών νόμων, αλλά που αντιβαίνουν στον εικαζόμενο σκοπό των οικείων φορολογικών νόμων ή στη γενικότερη λογική του φορολογικού συστήματος.

Παράδειγμα: ελεύθερος επαγγελματίας συστήνει προσωπική εταιρεία με τη μη εργαζόμενη σύζυγό του ώστε να επιτύχει το χαμηλότερο συντελεστή φορολόγησης των προσωπικών εταιρειών.

**Φορολογικός σχεδιασμός:** όταν είναι επιτυχής μπορεί να καταλήγει στη μη πληρωμή φόρων αλλά με μέσα που δεν αντιβαίνουν ούτε το γράμμα αλλά ούτε και το πνεύμα των φορολογικών διατάξεων.

Παράδειγμα: μια εταιρεία αποφασίζει την ανάπτυξη δραστηριότητας σε περιοχή που παρέχονται φορολογικά κίνητρα (π.χ. μειωμένος φορολογικός συντελεστής).

⊕ Ό,τι είναι νόμιμο είναι και ηθικό;

Το πόσος φόρος πρέπει να πληρωθεί δεν είναι ζήτημα ηθικής διαίσθησης, αλλά του τι επιβάλλεται από τον νόμο.<sup>14</sup>

#### 2.2.4.1.6.12.3 Ο ρόλος του ΟΟΣΑ και τα BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

Η Διεθνή φοροαποφυγή αφορά κυρίως σε μεγάλους πολυεθνικούς ομίλους με παρουσία σε πολλές χώρες του κόσμου.

Η αποφυγή πληρωμής φόρων εκμεταλλεύεται τις διαφορές των φορολογικών νομοθεσιών των κρατών, με έναν τρόπο που τελικά καταλήγει σε διπλή μη φορολόγηση για τον όμιλο, χωρίς φυσικά να παραβιάζεται το

<sup>13</sup> βλ. σχετική ιστοσελίδα: Glossary of terms, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryofterms.htm> Σχετική αναζήτηση όρου: 09.05.2017

<sup>14</sup> J. Freedman, "Chapter 8: Is tax avoidance fair?" σε συλλογική έκδοση C. Wales, "*Fair tax: towards a modern tax system*", Smith Institute, 2008, σελ. 94

γράμμα, αλλά πολλές φορές και το πνεύμα της φορολογικής νομοθεσίας του κάθε κράτους ξεχωριστά. Συχνά δε, αυτό επιτυγχάνεται και με την ευλογία της αντίστοιχης φορολογικής αρχής του κάθε κράτους, μέσω της λήψης δεσμευτικών απαντήσεων (Tax Rulings) που επιβεβαιώνουν τη συμβατότητα του εν λόγω φορολογικού χειρισμού με τη νομοθεσία του οικείου κράτους.

Ο ΟΟΣΑ:

- ✚ Αναγνωρίζει ότι τα BEPS αφορούν στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού που εκμεταλλεύονται κενά και αναντιστοιχίες στους φορολογικούς κανόνες ώστε να μεταφέρουν με τεχνητό τρόπο κέρδη σε χώρες με χαμηλό ή και μηδενικό φορολογικό συντελεστή.
- ✚ Παραδέχεται ότι, παρότι κάποιες από αυτές τις τεχνικές είναι παράνομες, οι περισσότερες δεν είναι. Αυτό όμως υπονομεύει τη δικαιοσύνη και την ακεραιότητα του φορολογικού συστήματος γιατί δημιουργεί συγκριτικά πλεονεκτήματα για πιο διεθνοποιημένες επιχειρήσεις, ενώ υπονομεύει τη φορολογική συνείδηση όλων των υπόλοιπων φορολογούμενων.

#### 2.2.4.1.6.13 Εννοιολογικό πλαίσιο της διαφθοράς<sup>15</sup>

Ένας γενικά ισχύων ορισμός της έννοιας θεωρείται από ορισμένους ως αδύνατος. Παρατηρείται, δε, ότι στο μεγαλύτερο μέρος της σχετικής με τη διαφθορά βιβλιογραφίας δεν υπάρχει κάποιος γενικός ορισμός της έννοιας, αλλά προσδιορίζονται σχετικά μόνον κάποια επιμέρους γνωρίσματα που τη χαρακτηρίζουν ως φαινόμενο.

Έτσι, είναι πολύ ευκολότερο να αναγνωρίσει κανείς τη διαφθορά παρά να την ορίσει. Πιο συγκεκριμένα:

**Ως διαφθορά** στη συνήθη χρήση της γλώσσας **χαρακτηρίζεται “... μια ηθικώς μεμπτή πράξη και συμπεριφορά, στην οποία δεν είναι πλέον δραστικοί ορισμένοι γενικώς αποδεκτοί κοινωνικοί κανόνες ή ηθικές αρχές και η οποία με την εξάπλωση και την ανοχή της καθορίζει την κοινωνική ζωή και μπορεί να την οδηγήσει σε ηθική κατάπτωση”**.

Σε νομικό – δικαιοϊκό επίπεδο, αντίστοιχα, η διαφθορά έχει προσδιορισθεί κατά καιρούς εννοιολογικά ως:

- “κατάχρηση δημόσιας ή άλλου είδους εμπειστευμένης εξουσίας, για προσωπικό όφελος”, ή
- “κάθε συμπεριφορά προσώπων με δημόσια ή ιδιωτικά καθήκοντα, τα οποία παραβιάζουν τα καθήκοντά τους, προκειμένου να αποκτήσουν καθ’ οιονδήποτε τρόπο αδικαιολόγητα οφέλη”, ή

---

<sup>15</sup> Ηλίας Αργυροηλιόπουλος, “*Η Ιδιωτική και Δημόσια Διαφθορά ως έγκλημα αθέμιτου ανταγωνισμού: Μια προσέγγιση υπό το πρίσμα των επιχειρηματικών συναλλαγών*”, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2006

- “εξωσυμβατικές ωφέλειες κατά τη διαχείριση πόρων ή εξουσίας για λογαριασμό τρίτων που ξεπερνούν το όριο της κοινωνικής ανοχής,” ή τέλος,
- “μία κρυφή ανταλλακτική συναλλαγή μεταξύ μερών, τα οποία διαθέτουν διαφορετικά ανεπαρκή αγαθή ή επιρροή και των οποίων η συμφωνία βαίνει εις βάρος ενός τουλάχιστον τρίτου μέρους, κατά παράβαση της ισχύουσας νομοθεσίας ή των ευρέως αναγνωρισμένων κανόνων συμπεριφοράς”.

#### 2.2.4.1.6.13.1 Παράγοντες, Πεδία, Μορφές και Ποιότητα Εκδήλωσης της Διαφθοράς<sup>16</sup>

Ως καθοριστικοί παράγοντες για την τέλεση οιασδήποτε μορφής πράξεως διαφθοράς θα μπορούσαν να κατονομαστούν οι εξής:

**A.** Η κατάρπωση των ηθικών αξιών και η συναρτώμενη προς αυτή έλλειψη ή άμβλυνση της συνείδησης του αδίκου τέτοιων πράξεων.<sup>17</sup>

**B.** Η ύπαρξη ευκαιριών τέλεσης πράξεων διαφθοράς.

**Γ.** Το έλλειμμα ελέγχου και η συνακόλουθη μείωση του κινδύνου ανακάλυψης τέτοιων πράξεων.

**Δ.** Το ατελές νομοθετικό πλαίσιο και η αναποτελεσματικότητα των κυρωτικών μηχανισμών κατά την εφαρμογή του νόμου εναντίον των πράξεων διαφθοράς.

Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

- ✚ Η διαφθορά έχει ταυτιστεί στη συνείδηση της κοινωνίας με το έγκλημα της δωροδοκίας, το οποίο αποτελεί την κύρια, αν όχι τη μοναδική, μορφή εκδήλωσής της.
- ✚ Η διαφθορά είχε πάντοτε ως κεντρικό άξονα αναφοράς της τη σχέση μεταξύ Κράτους και ιδιωτών, Φυσικών ή Νομικών Προσώπων.
- ✚ Σχετικά με τις περιπτώσεις διαφθοράς των δημοσίων υπαλλήλων και λειτουργών έχει επικρατήσει σε διεθνές επίπεδο να γίνεται διάκριση μεταξύ μικρής και μεγάλης διαφθοράς (“petty corruption” και “grand corruption”), αντίστοιχα.

Ως “μικρή διαφθορά” χαρακτηρίζονται συνήθως πράξεις διαφθοράς κατώτερων δημοσίων υπαλλήλων στις καθημερινές συναλλαγές τους με το κοινό, προκειμένου να “συμπληρώσουν” το εκ της υπηρεσίας τους εισόδημα, ήτοι το μισθό τους.

Αντίθετα, ως “μεγάλη διαφθορά” χαρακτηρίζονται πράξεις διαφθοράς αρχηγών κρατών, υπουργών ή ανώτατων προϊσταμένων δημοσίων φορέων στις σχέσεις τους με μεγάλες εθνικές ή πολυεθνικές επιχειρήσεις και με αντικείμενο και οφέλη ιδιαίτερας μεγάλης οικονομικής αξίας.

<sup>16</sup> Ηλίας Αργυροηλιόπουλος, “Η Ιδιωτική και Δημόσια Διαφθορά ως έγκλημα αθέμιτου ανταγωνισμού: Μια προσέγγιση υπό το πρίσμα των επιχειρηματικών συναλλαγών”, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2006

<sup>17</sup> Βλέπε έρευνα – δημοσκοπήση επιστημονικής ομάδας του Παντείου Πανεπιστημίου με θέμα την “Αξιολόγηση της βαρύτητας εγκλημάτων και ποινών από την κοινή γνώμη της ευρύτερης περιοχής Αθηνών”, εφημερίδα “Εθνος”, 07.06.2002 καθώς και σχετικό άρθρο Νέστορα Κουράκη, Ποινικός Λόγος, τεύχος 1/2002, σελ. 1 επ.

- ✚ Ένα άλλο πεδίο εκδήλωσης της διαφθοράς είναι αυτό της σχέσεως μεταξύ ιδιωτών, Φυσικών ή Νομικών Προσώπων, κατά τη διενέργεια επιχειρηματικών συναλλαγών και τη σύναψη επιχειρηματικών σχέσεων, καθώς και το πλαίσιο της μεταξύ τους ανταγωνιστικής σχέσης.

#### 2.2.4.1.6.14 Η έννοια της οικονομικής εγκληματικότητας<sup>18</sup>

##### 2.2.4.1.6.14.1 Ορισμός

Οικονομικό έγκλημα είναι η τυποποιημένη στο νόμο αξιόποινη πράξη η οποία τελείται με εκμετάλλευση των δυνατοτήτων του οικονομικού συστήματος, αποσκοπεί στην επαύξηση της περιουσίας του δράστη ή και άλλου για τον οποίο αυτός ενεργεί και κατά κανόνα βλάπτει την περιουσία του δημοσίου, τραπεζών, επιχειρήσεων ή πιστωτών τους ή του καταναλωτικού κοινού.

##### 2.2.4.1.6.14.2 Χαρακτηρισμός του εγκλήματος ως οικονομικού από τον υποκείμενό του – Η επιχείρηση

Το υποκείμενο του εγκλήματος προκειμένου, καταρχήν, να χαρακτηριστεί αυτό το έγκλημα ως οικονομικό, θα πρέπει, περισσότερο ή λιγότερο να είναι ενταγμένο στο οικονομικό σύστημα, το οποίο να μπορεί ο δράστης με τις ενέργειές του ή και με τις παραλείψεις του (π.χ. μη καταβολή φόρων) να το επηρεάσει, χαλαρώνοντας είτε και διασπώντας τους δεσμούς του, με αποτέλεσμα να επέλθει βλάβη ή να προκληθεί διακινδύνευση στην οικονομία.

**Ποιος όμως είναι ο “κατάλληλος” δράστης για την τέλεση ενός οικονομικού εγκλήματος, το Νομικό ή το Φυσικό Πρόσωπο;**

- ✚ Το μεμονωμένο άτομο, ως υποκείμενο οικονομικού εγκλήματος, ιστορικά συνδέεται με την έννοια της “εγκληματικότητας λευκού περιλαίμιου” (White Collar Criminality), που διατυπώθηκε από τον κοινωνιολόγο Edwin Sutherland.

- ✚ Η επιχείρηση θα πρέπει να νοηθεί ως οργανωμένη οικονομική μονάδα, άσχετα αν αυτή έχει επίσημη νομική μορφή ή υφίσταται de facto.

Η επιχείρηση, προκειμένου αυτή να μπορεί να θεωρηθεί υποκείμενο οικονομικού εγκλήματος, θα πρέπει να εμπλουτιστεί με ορισμένα επί πλέον χαρακτηριστικά, τα οποία είναι τα εξής:

---

<sup>18</sup> Βασίλειος Ζησιάδης, “Η οικονομική εγκληματικότητα: το Ουσιαστικό και Δικονομικό Οικονομικό Ποινικό Δίκαιο” Β’ Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, 2002

- Ως οικονομική ομάδα η οποία συγκροτείται για καθαρά κερδοσκοπικούς σκοπούς. Οι οικονομικές ομάδες όταν αποκτούν οικονομική δύναμη μπορούν να επηρεάσουν το οικονομικό σύστημα, διότι εξελίσσονται σε ομάδες συμφέροντος και κατά συνέπεια σε ομάδες πίεσης.<sup>19</sup> Την διακρίνει, σε πρώτο στάδιο, μια ομαδική στάση, η οποία παρουσιάζει μια διάρκεια που δύναται να καταλήξει σε διάπραξη οικονομικού εγκλήματος, και μια ομαδική συμπεριφορά, η οποία είναι δυνατό, υπό προϋποθέσεις, να ανταποκρίνεται σε οικονομικό έγκλημα.
- Ως ομάδα συμφέροντος, η επιχείρηση δεν δραστηριοποιείται μόνο στα πλαίσια του οικονομικού συστήματος, αλλά ως υποκείμενο οικονομικού εγκλήματος διακρίνεται για μια έντονη ανταγωνιστικότητα που διαφεύγει της “φαιάς ζώνης” και έχει εισέλθει πλέον στα χωρικά ύδατα της παρανομίας. Στο οικονομικό έγκλημα ιδιαίτερα, μετέχουν μέλη κοινωνικών ομάδων που ανταγωνίζονται στο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο κινούνται. Δεν είναι η κοινωνία, είναι ο ανταγωνιστικός της χαρακτήρας που δημιουργεί απόκλιση από τους “κανόνες του παιχνιδιού”.

#### 2.2.4.1.6.13.3 Αντικειμενικά κριτήρια για τον χαρακτηρισμό ενός εγκλήματος ως οικονομικού

Προκειμένου να διαπιστώσουμε εάν η συγκεκριμένη συμπεριφορά του δράστη συγκεντρώνει, εκτός από το υποκειμενικό στοιχείο, και τα στοιχεία τα οποία συνιστούν την αντικειμενική αντίληψη, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι τρία είναι τα βασικά αυτά στοιχεία:

- **Η προσβολή του οικονομικού συστήματος:** η ζημιά δεν θα πρέπει να περιορίζεται και να παραμένει μέσα στα πλαίσια της προσωπικής ζωής του θύματος αλλά να διοχετεύεται στο οικονομικό σύστημα στο οποίο εντάσσεται και ο παθών.

##### Παράθεση χαρακτηριστικών παραδειγμάτων:

- Όταν η ζημία προκαλείται αρχικά σε μία επιχείρηση, η οποία είναι ενταγμένη το οικονομικό σύστημα, διαδραματίζοντας σημαντικό ρόλο στους κόλπους του (σ.σ οικονομικό σύστημα) και στη συνέχεια υφίστανται πλήγμα και η οικονομία, συνιστά οικονομικό έγκλημα.
- Μεμονωμένη απάτη μεγάλου οικονομικού μεγέθους, σε βάρος νεόπλουτου δήθεν φιλότεχνου, από έμπορο έργων τέχνης, με την εμφάνιση και πώληση ενός ζωγραφικού πίνακα ασήμαντης καλλιτεχνικής αξίας, σαν έργο μεγάλου ζωγράφου, δεν συνιστά οικονομικό έγκλημα και τούτου διότι η περιουσιακή ζημία, έστω και μεγάλη, δεν έχει καμία σχέση με την καλή λειτουργία της οικονομίας.<sup>20</sup>

- **Το μέγεθος της ζημιάς που προκαλείται από τη συμπεριφορά του δράστη:** Η ζημία την οποία προκαλεί το υποκείμενο θα πρέπει να είναι μεγάλη προκειμένου να επέλθει βλάβη στο οικονομικό σύστημα. Σημασία έχουν, επίσης, τα τεχνάσματα τα οποία χρησιμοποιεί ο οικονομικός εγκληματίας για να προκληθεί η ζημία και τα οποία κλονίζουν την εμπιστοσύνη του κοινού και των άλλων επιχειρήσεων στην αξιοπιστία του οικονομικού συστήματος.

<sup>19</sup> Ηλίας Σταματιάδης, “Θεωρία της Κοινωνικής Ομάδος”, Αθήναι, 1962, σελ. 287

<sup>20</sup> Ι. Μανωλεδάκης, “Το έννομο αγαθό ως βασική έννοια του Ποινικού Δικαίου”, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1998, σελ. 4, σημ. 3”



- **Η κατεύθυνση προς την οποία προκαλείται η ζημία:** το κατά πόσο δηλαδή ο υφιστάμενος τη ζημία διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στο οικονομικό σύστημα του κράτους, όπως λ.χ. το δημόσιο, οι τράπεζες, βιομηχανίες αλλά και ομάδες προσώπων όπως το καταναλωτικό κοινό, κ.α..

#### 2.2.4.1.6.13.4 Φαιά ζώνη

Η Πολιτεία δεν αγνοεί, ή τουλάχιστον δεν πρέπει να αγνοεί εφόσον είναι εκείνη η οποία θέτει τους νόμους, ότι δεν είναι πάντοτε βέβαιο ότι άτομα που σχετίζονται με οικονομικές δραστηριότητες, ωθούνται στη διάπραξη οικονομικών εγκλημάτων από πρόθεση, όταν οι νόμοι που αναφέρονται σε τέτοιες δραστηριότητες περιέχουν συχνά ασάφειες και παγίδες. Έτσι, **στο χώρο των συναλλαγών υπάρχει η λεγόμενη “φαιά ζώνη”, η οποία τοποθετείται μεταξύ νομιμότητας και παρανομίας – μία ζώνη την οποία επιδιώκουν να εκμεταλλευτούν νομικοί σύμβουλοι των επιχειρήσεων προκειμένου οι ενέργειες των πελατών τους να μην είναι ορθόδοξες, χωρίς όμως και να πληρούν αντικειμενικές υποστάσεις εγκλημάτων.**

Περαιτέρω επισημαίνεται ότι “φαιά ζώνη” είναι η έννοια του “ελεύθερου από το δίκαιο χώρου”: αυτό σημαίνει ότι πέρα του λεγόμενου “κλειστού κυκλώματος” της έννομης τάξης, υπάρχουν περιοχές που το Δίκαιο δεν τις αγγίζει, όπως π.χ. οι περιοχές της καθαρής σκέψης, ή της πίστης ή των κοινωνικών σχέσεων και οι οποίες εμπίπτουν στον ελεύθερο από το Δίκαιο χώρο. Δεν πρόκειται όμως για κενό δικαίου, αλλά για κάτι το οποίο βρίσκεται τελείως έξω από το θετικό δίκαιο, επειδή και ο νομοθέτης κρίνει, ότι σε ένα ζήτημα δεν θα πρέπει να επέμβει για να το επιλύσει.<sup>21</sup>

#### **Η μετάβαση στο οικονομικό έγκλημα**

Για να αξιολογηθεί σωστά η μετάβαση από τη νομιμότητα στη παρανομία, θα πρέπει να διαπιστωθεί εάν ο δράστης ήταν όχι μόνο ενήμερος της σχετικής νομικής διάταξης αλλά και εάν ήταν εξοικειωμένος με το περιεχόμενό της.

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι οι οικονομικοί παραβάτες είναι σε γνώση, τουλάχιστον, των παραβιαζόμενων διατάξεων του νόμου, αν όχι και του ακριβούς περιεχομένου τους. Εν τούτοις, η γνώση αυτή δεν αποτελεί πάντοτε ανασταλτικό παράγοντα για την μετάβαση οικονομικών παραγόντων από την μέχρι τώρα ομαλή οικονομική πορεία την οποία ακολουθούν στο οικονομικό έγκλημα: το πρόβλημα είναι τότε και γιατί παρεκκλίνουν από τον “ορθό δρόμο”.

#### 2.2.4.2 Το νομοθετικό πλαίσιο του ελέγχου

##### 2.2.4.2.1 Γενικά

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου

---

<sup>21</sup> Βασίλειος Ζησιάδης, “Η “φαιά ζώνη” στο Οικονομικό Ποινικό Δίκαιο”, Οι Ποινικές Επιστήμες στον 21<sup>ο</sup> αιώνα, Τιμητικός Τόμος για τον καθηγητή Δ. Σπινέλλη, Ανάτυπο Εκδόσεις Σάκκουλα, 2001, σελ. 1295 επ.



φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες που ορίζει η νομοθεσία, και χρησιμοποιώντας μεθόδους, οι οποίες προβλέπονται στον Ν. 4174 / 2013.<sup>22</sup>

Μπορούμε να διακρίνουμε διάφορες περιπτώσεις δηλώσεων, όχι κατ' ανάγκη ανά φορολογικό αντικείμενο, ως ακολούθως:

- Αρχική: αφορά στην πρώτη δήλωση που υποβάλλεται από τον φορολογούμενο και συναντάται σε όλες τις φορολογίες.
- Τροποποιητική: αφορά στη διόρθωση / μεταβολή / μεταρρύθμιση του περιεχομένου της αρχικής δήλωσης.
- Συμπληρωματική: λειτουργεί προσθετικά στην αρχική δήλωση, προκειμένου να ολοκληρωθούν τα δηλούμενα με προσθήκη θετικών ή αρνητικών στοιχείων της φορολογητέας ύλης.
- Προσωρινή: αφορά στις περιπτώσεις τμηματικής ή περιοδικής εκπλήρωσης της φορολογικής υποχρέωσης για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους.
- Οριστική – εκκαθαριστική: ακολουθούν τις προσωρινές δηλώσεις υποδηλώνοντας την οριστικοποίηση και την ανακεφαλαίωση των δεδομένων των προσωρινών δηλώσεων.
- Υπό τρίτου: η ποσότητα της φορολογητέας ύλης την οποία κατέχει ο φορολογούμενος δηλώνεται από ένα τρίτο πρόσωπο, το οποίο γνωρίζει ως εκ της θέσεώς του, π.χ. ο εργοδότης, τον μισθό που καταβάλλει στον υπάλληλό του, παρακρατώντας φόρο με υποχρέωση απόδοσης.
- Κοινή: οι σύζυγοι κατά τη διάρκεια του έγγαμου βίου τους υποβάλλουν κοινή φορολογική δήλωση.
- Με προβολή του δικαιώματος επιφυλάξεως: όταν ο φορολογούμενος έχει αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση επίδοσης δήλωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, έχει το δικαίωμα να υποβάλλει δήλωση, στην οποία γίνεται ρητή γι' αυτά επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Η δήλωση αυτή δεν επιφέρει αναστολή ως προς την καταβολή του φόρου, αλλά προβάλλεται επιφύλαξη, η οποία αφορά κάτι συγκεκριμένο.

Ακολούθως, ο έλεγχος της δήλωσης του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη **μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου**:<sup>23</sup>

**α)** Η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

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

<sup>22</sup> Ν. 4174 / 2013 “Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. Α' 170/26.07.2013)

<sup>23</sup> Ν. 4174 / 2013 “Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. Α' 170/26.07.2013)

#### 2.2.4.2.2 Είδη Φορολογικού Ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος χαρακτηρίζεται ως “πλήρης” ή “μερικός” κατά περίπτωση.

##### 2.2.4.2.2.1 Πλήρης Φορολογικός Έλεγχος

Ως Πλήρη Φορολογικό Έλεγχο εννοούμε τον Ουσιαστικό ή Τακτικό Φορολογικό Έλεγχο, αντικείμενο του οποίου είναι:

1. Η επαλήθευση της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων που υποβλήθηκαν από τους υπόχρεους, ή σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής αυτών η εξεύρεση της φορολογητέας ύλης.
2. Ο προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Πραγματοποιείται στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία για να διαπιστωθεί:

- ⇒ Αν η τήρηση και η έκδοση των στοιχείων έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του εκάστοτε εν ισχύ νόμου που αφορά στην εν λόγω περίπτωση (π.χ. Κ.Β.Σ., Κ.Φ.Α.Σ., Ε.Λ.Π.) και με τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής, εάν είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων στις συναλλαγές που έχουν καταχωρηθεί, καθώς και στα αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτά.
- ⇒ Αν τα δεδομένα της συναλλακτικής δραστηριότητας που προκύπτουν από τα βιβλία που τηρήθηκαν, από τα στοιχεία που εκδόθηκαν καθώς και από τα στοιχεία που εκδόθηκαν από τρίτους προς την ελεγχόμενη επιχείρηση είναι αληθή και ακριβή και περιλαμβάνουν τη συναλλακτική κίνηση της ελεγχόμενης χρήσης.

Ο εν λόγω έλεγχος στηρίζεται τόσο στα δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων όσο και σε λοιπά στοιχεία και πληροφορίες που ήδη υφίστανται ή τυχόν διαπιστώνονται ή προκύπτουν κατά την πορεία της ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς και σε πληροφορίες ή στοιχεία τρίτων.

Πρόσθετα, ο πλήρης έλεγχος επαληθεύει την τήρηση του συνόλου των φορολογικών διατάξεων που έχουν εφαρμογή για κάθε ελεγχόμενη υπόθεση, καθώς και τυχόν παράλειψη καταλογισμού διαφορών σε οποιοδήποτε μορφή φορολογικό αντικείμενο, συνεπάγεται την απώλεια φορολογικών εσόδων για το Ελληνικό Δημόσιο.

Αξίζει να επισημανθεί ότι η πληρότητα ενός ουσιαστικού ελέγχου εξαρτάται από τις ικανότητες και δεξιότητες του ελεγκτή προκειμένου να εντοπίσει και να αποκαλύψει τις τυχόν ακολουθούμενες μεθόδους φοροδιαφυγής.

Οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του πλήρους ελέγχου αποτυπώνονται στην έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία γίνονται οι καταλογισμοί των διαφορών φόρων, τελών και εισφορών που προκύπτουν από τον εν λόγω έλεγχο.

##### 2.2.4.2.2.2 Μερικός Φορολογικός Έλεγχος

Ο Μερικός Φορολογικός Έλεγχος περιλαμβάνει όλα εκείνα τα είδη ελέγχου τα οποία δεν συμπεριλαμβάνονταν στην έννοια του Τακτικού Φορολογικού Ελέγχου (νυν Πλήρης Φορολογικός Έλεγχος) και διακρίνονται ως ακολούθως:

- ◇ Προληπτικός Φορολογικός Έλεγχος,

- ◇ Προσωρινός Φορολογικός Έλεγχος,
- ◇ Διασταυρωτικός Φορολογικός Έλεγχος,
- ◇ Ειδικός Φορολογικός Έλεγχος,

Κύρια χαρακτηριστικά του Μερικού Φορολογικού Ελέγχου, στο σύνολό του, είναι τα ακόλουθα:

- διενεργείται για συγκεκριμένες διαχειριστικές περιόδους ή ορισμένο χρονικό διάστημα μιας διαχειριστικής περιόδου,
- εκφέρει γνώμη περί της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του εκάστοτε εν ισχύ νόμου που αφορά στη τήρηση των βιβλίων και στην έκδοση των στοιχείων (π.χ. Κ.Β.Σ., Κ.Φ.Α.Σ., Ε.Λ.Π.), καθώς και την εκπλήρωση των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης,
- αφορά σε συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα,
- αφορά σε επαλήθευση ορθής εφαρμογής ειδικών διατάξεων κατά περίπτωση,
- δύναται να διενεργηθεί τόσο στην επαγγελματική εγκατάσταση της ελεγχόμενης ή και εκτός αυτής κατά τη διακίνηση αγαθών και εμπορευμάτων και στοχεύει στην αποτροπή της διάπραξης φορολογικών παραβάσεων,
- ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα,
- συλλέγονται στοιχεία και πληροφορίες τα οποία δύναται να αξιοποιηθούν από μελλοντικό μερικό ή πλήρη φορολογικό έλεγχο,
- καταλογίζονται διαφορές φόρων με στόχο την άμεση είσπραξη αυτών από το δημόσιο.

#### 2.2.4.2.3 Ελεγκτικά Πρότυπα

Το πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα είναι αρκετά δυναμικό με πλήθος μεταβολών, αλλαγών, επικαιροποιήσεων, κ.λπ..

Έτσι, τα σημαντικότερα κύρια Ελεγκτικά Πρότυπα που χρησιμοποιήθηκαν για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων την τελευταία δεκαετία στην Ελλάδα, όπως αυτά προκύπτουν από το περιεχόμενο της κείμενης νομοθεσίας, τόσο της εγχώριας όσο και της αλλοδαπής, που έχει ωστόσο ενσωματωθεί στο ελληνικό δίκαιο, έχουν, με σειρά έτους δημοσίευσης, ως ακολούθως:

**(α) Άρθρα 13 – 17 Ν. 3296 / 2004, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 79 του Ν. 3842 / 2010:**<sup>24</sup>

Συνοπτικά, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

- ⊕ Οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, οι οποίοι προαιρετικά, βάσει του Ν. 3296 / 2004, αναπροσαρμόζουν κατά περίπτωση τόσο τα ακαθάριστα έσοδά τους καθώς και τα καθαρά τους κέρδη που υπόκεινται σε φορολογία, κάνουν δηλαδή “αυτοέλεγχο”, προκειμένου οι

<sup>24</sup> α. Ν. 3296 / 2004: “Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 253Α’ / 14.12.2004).

β. Ν. 3842 / 2010: “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 58Α’ / 23.04.2010).

δηλώσεις τους να θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, χωρίς έλεγχο, για τα εισοδήματα αυτά, υποχρεούται να συμπληρώσουν τον πίνακα Ι του Εντύπου Ε3 (Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευματιών).

- ⊕ Διευκρινίζεται ότι η συμπλήρωση του εν λόγω πίνακα απαιτείται σε κάθε περίπτωση που η επιχείρηση επιθυμεί να περαιώσει, ακόμα και όταν δεν προκύπτουν διαφορές.
- ⊕ Τα όρια των ακαθαρίστων εσόδων ανά διαχειριστική περίοδο, προκειμένου οι υποβαλλόμενες δηλώσεις επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών να υπαχθούν σε αυτοέλεγχο, είναι:
  - 150.000,00 ευρώ για ελεύθερους επαγγελματίες και επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών και
  - 300.000,00 ευρώ για τις εμπορικές επιχειρήσεις πώλησης αγαθών ή παραγωγής προϊόντων καθώς και για τις μικτές επιχειρήσεις (υπό προϋποθέσεις).
- ⊕ Εξαιρούνται, κατά κύριο λόγο, δηλώσεις που αφορούν σε διαχειριστικές περιόδους οι οποίες βαρύνονται με παραβάσεις Κ.Β.Σ. (νυν Κ.Φ.Α.Σ.) καθώς και άλλες κατονομαζόμενες περιπτώσεις.

**(β) Αρ. Πρωτ.: 1021681/1120/ΔΕ-Α' / ΠΟΛ.1037/01.03.2005:<sup>25</sup>**

Συνοπτικά, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

- ⊕ Ορίζονται με ακρίβεια τα κριτήρια επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο.
- ⊕ Προσδιορίζονται συγκεκριμένες γενικές και ειδικές ελεγκτικές διαδικασίες – επαληθεύσεις ελέγχου με βάση την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών).
- ⊕ Αποτελεί το σύνηθες ελεγκτικό πρότυπο της Φορολογικής Διοίκησης αφού μεγάλο μέρος των υποθέσεων προς έλεγχο αφορούν σε διαχειριστικές περιόδους και κατηγορία τήρησης βιβλίων που εμπίπτουν νομοθετικά στη εφαρμογή του εν λόγω προτύπου.

**(γ) ΠΟΛ.1072/08.04.2011 (Φ.Ε.Κ. 577/Β' / 12-04-2011):<sup>26</sup>**

Συνοπτικά, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

- ⊕ Ορίζονται με ακρίβεια τα κριτήρια επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο.
- ⊕ Προσδιορίζονται συγκεκριμένες γενικές και ειδικές ελεγκτικές διαδικασίες – επαληθεύσεις ελέγχου με βάση την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών).
- ⊕ Αποτελεί το πιο γρήγορο, σε διεκπεραίωση, πρότυπο ελέγχου συγκριτικά με τις ελεγκτικές διαδικασίες που ορίζονται από το κείμενο του με αρ. πρωτ.1021681/1120/ΔΕ-Α' / ΠΟΛ.1037/01-03-2005 εγγράφου.

---

<sup>25</sup>Αρ.Πρωτ.1021681/1120/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ.1037/01.03.2005: "Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων."

<sup>26</sup> ΠΟΛ.1072 / 08.04.2011 (Φ.Ε.Κ. 577 / Β' / 12.04.2011): "Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων."

**(δ) ΠΟΛ.1159/22.07.2011 (Φ.Ε.Κ. 1657/Β' /26.07.2011):<sup>27</sup>**

Συνοπτικά, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

- ⊕ Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), αναβαθμίζεται σε ετήσια βάση και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, “*Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης*”.
- ⊕ Το “Ετήσιο Πιστοποιητικό” που προβλέπεται στην παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994, αφορά τις Α.Ε. και τις Ε.Π.Ε. 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.
- ⊕ Το “Ετήσιο φορολογικό Πιστοποιητικό” των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, διακρίνεται σε δύο τμήματα, στην “Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης” και στο “Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων”.
- ⊕ Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάσσεται σύμφωνα με προκαθορισμένα υποδείγματα και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, “*Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης*”.
- ⊕ 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.
- ⊕ 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.

**(ε) ΠΟΛ.1124/18.06.2015 (Φ.Ε.Κ. Β' 1196/22.06.2015)<sup>28</sup>**

- 🚩 Το “Ετήσιο Πιστοποιητικό” που προβλέπεται στο άρθρο 65Α του Ν. 4174 / 2013, αφορά τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, των

<sup>27</sup> ΠΟΛ.1159/22.07.2011 (Φ.Ε.Κ. 1657 / Β' / 26.07.2011): “Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238 / 1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. Α' 174).”

<sup>28</sup> ΠΟΛ.1124/18.06.2015 (Φ.Ε.Κ. 1196 / Β' / 22.06.2015): “Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α).”

οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας, από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693 / 2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α') και εκδίδεται μετά από έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργείται από τα ως άνω πρόσωπα και ελεγκτικά γραφεία.

- ✚ Ο έλεγχος για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο εκδίδεται από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) κατόπιν γνωμοδότησης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, "*Εργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης*".
- ✚ Για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του διενεργηθέντος ελέγχου για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί υποχρεωτικά το «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», στο οποίο αναλύονται και τεκμηριώνονται συγκεντρωτικά τα ευρήματα που περιλαμβάνονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης και διατυπώνονται οι σχετικές παρατηρήσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- ✚ Στον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης, στον οποίο περιλαμβάνονται σε διακριτά τμήματα όλες οι εργασίες προγραμματισμού, εκτέλεσης και ολοκλήρωσης του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης, περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών με τεκμηρίωση, για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται, των ευρημάτων του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν σε πλήρη συμμόρφωση της ελεγχόμενης επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία, είτε 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, σε όσες περιπτώσεις δεν ορίζεται διαφορετικά από την παρούσα, θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Εργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει τη δυνατότητα σε έναν τρίτο ελεγκτή να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.

Στις περιπτώσεις (δ) & (ε) των ελεγκτικών προτύπων φορολογικού ελέγχου, προβλέπονται οι εξής Τύποι της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης:

**α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη:**

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, δεν προκύπτουν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη.

**β) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης:**

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης.

**γ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη:**

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων προκύπτουν θέματα με επιφύλαξη, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα επιφύλαξης.

**δ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος:**

Για τις περιπτώσεις που υποβάλλεται, από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή με αρνητικό συμπέρασμα εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης.

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος εκδίδουν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία και στην περίπτωση που δεν τους παρασχέθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σχετικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

Χρήσιμο είναι, στο σημείο αυτό, να αναφέρουμε το γεγονός ότι είναι, πρακτικά αδύνατο και πέρα από τους σκοπούς της παρούσας εργασίας, η αναλυτική παράθεση όλης της κείμενης νομοθεσίας που σχετίζεται, σε μικρό ή μεγάλο βαθμό, με τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων στην Ελλάδα του σήμερα.

Πιο συγκεκριμένα: Κατά την δεκαετία 2000 - 2009 εκδόθηκαν κατά μέσο όρο σε ετήσια βάση, 15 περίπου φορολογικοί νόμοι, 469 αποφάσεις και εγκύκλιοι του αρμοδίου ΥΠ.ΟΙΚ. και 70 αποφάσεις των διοικητικών και λοιπών δικαστηρίων.

Σε αντίστοιχη έρευνα των Τάτσου κ.α. (2001) διαπιστώθηκε ότι για το χρονικό διάστημα από το έτος 1980 έως και το 1998 εκδόθηκαν κατά μέσο όρο ετησίως 3 φορολογικοί νόμοι, και για το χρονικό διάστημα από το έτος 1995 έως και το πρώτο εξάμηνο του έτους 1999 εκδόθηκαν κατά μέσο όρο σε ετήσια βάση 44 αποφάσεις της φορολογικής δικαιοσύνης.

Από την σύγκριση των δύο ερευνών διαφαίνεται ότι κατά την δεκαετία 2000 - 2009 επήλθε μεγάλη αύξηση κυρίως στην έκδοση φορολογικών νόμων αλλά και στην έκδοση των αποφάσεων των φορολογικών δικαστηρίων, σε σχέση με τα προαναφερθέντα προγενέστερα χρονικά διαστήματα.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> Γρηγόριος Λάζος, “Πρόγραμμα διαχείρισης στοχευμένων φορολογικών ελέγχων και φορολογικής συμμόρφωσης επιχειρήσεων” (Διδακτορική διατριβή), Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη 2012

Τέλος, ενδεικτικά αναφέρουμε το γεγονός ότι από τον μήνα Σεπτέμβριο του 2012 μέχρι και τον μήνα Δεκέμβριο του 2013 από το Ελληνικό Κοινοβούλιο ψηφίστηκαν τριάντα (30) Φ.Ε.Κ. με φορολογικές διατάξεις.

## 2.2.5 Φορείς εποπτείας

### 2.2.5.1 Γενικά

Το εποπτικό έργο της Φορολογικής Διοίκησης (Υπουργείο Οικονομικών – Γενική Διεύθυνση Δημοσίων Εσόδων – Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων) αφορά όχι μόνο στον σχεδιασμό, στην παρακολούθηση και στην υλοποίηση του ελεγκτικού έργου που επιτελείται, αλλά επεκτείνεται και σε άλλες δραστηριότητες όπως για παράδειγμα ο έλεγχος των δηλώσεων πόθεν έσχες των εφοριακών υπαλλήλων που υπηρετούν, μεταξύ άλλων, σε θέσεις Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους, που διενεργείται από την Αυτοτελής Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων.

## 2.3 Το Υπουργείο Οικονομικών ως φορέας άσκησης φορολογικών ελέγχων

### 2.3.1 Γενικά στοιχεία για το Υπουργείο Οικονομικών

#### 2.3.1.1 Ιστορικά στοιχεία

Από την ίδρυσή του το Ελληνικό Κράτος αντιμετώπιζε μεγάλες οικονομικές δυσκολίες. Οι βαυαροί σύμβουλοι του βασιλιά Όθωνα των Βίτελσμπαχ προχώρησαν σε λεπτομερή καταγραφή πιθανών πηγών άντλησης εσόδων για την επιβίωση του κράτους, δηλαδή φορολογίας, και ενέταξαν το υπουργείο Οικονομικών στην πρώτη επτάδα των υπουργείων. Έτσι, στο Διάταγμα της 03.04.1833 «Περί σχηματισμού και της επί των Οικονομικών Γραμματείας» (Φ.Ε.Κ. 14 / 13.04.1833) καταγράφονται οι πρώτες αρμοδιότητες του Υπουργείου Οικονομικών.

Περαιτέρω, το γεγονός ότι και μόνο ότι αποτέλεσε τμήμα 203 επίσημων και 8 παράλληλων κυβερνήσεων της νεότερης Ελλάδας υποδεικνύουν την διαχρονική σπουδαιότητα του έργου του.

Στα χρόνια που ακολούθησαν, το υπουργείο Οικονομικών υπήρξε για όλες τις κυβερνήσεις ένα από το πιο χρήσιμα υπουργεία για την άσκηση της οικονομικής πολιτικής.

#### 2.3.1.2 Αρμοδιότητες και οργανωτική διάρθρωση του Υπουργείου Οικονομικών

##### 2.3.1.2.1 Αρμοδιότητες

Το Υπουργείο Οικονομικών είναι αρμόδιο για τη σύνταξη, την επίβλεψη και την παρακολούθηση του κρατικού προϋπολογισμού, καθώς και για θέματα μακροοικονομικής και νομισματικής πολιτικής, εποπτείας του χρηματοπιστωτικού συστήματος, εφαρμογής της οικονομικής πολιτικής επί φορολογικών, τελωνειακών και χημικών θεμάτων.

Επιπλέον, έχει στην αρμοδιότητά του την ανάπτυξη και λειτουργία παραγωγικών ολοκληρωμένων πληροφοριακών συστημάτων για τη φορολογία, για τη φορολογική εξυπηρέτηση των πολιτών και των επιχειρήσεων μέσω Internet, για τα Τελωνεία και τα συστήματα Μισθοδοσίας και Συντάξεων.



### 2.3.1.2.2 Αποστολή Φορολογικής Διοίκησης

Η αποστολή της Ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης, όπως αυτή αναγράφονταν στον πρακτικό οδηγό συμπλήρωσης δηλώσεων Φ.Ε. Φ.Π. είχε ως ακολούθως:

**“Αποστολή της Ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης είναι να εισπράττει το ακριβές ποσό των προβλεπόμενων από τη φορολογική νομοθεσία εσόδων, με το χαμηλότερο δυνατό κόστος για τον φορολογούμενο και το Δημόσιο, χρησιμοποιώντας σύγχρονη τεχνολογία και με τρόπο που διασφαλίζει την εμπιστοσύνη των πολιτών στην ακεραιότητα, την αποτελεσματικότητα και τη δικαιοσύνη του συστήματος.”**

Προκειμένου να επιτευχθούν η υψηλής σπουδαιότητας και σημασίας στόχοι της, η Φορολογική Διοίκηση έχει δημιουργήσει, μεταξύ άλλων, την “Ομάδα εργασίας για την καταπολέμηση της διαφθοράς στη Φορολογική και Τελωνειακή Διοίκηση”.

Η εν λόγω ομάδα είχε συντάξει ένα Στρατηγικό Σχέδιο “... που αποσκοπεί στην αυτοπροστασία της ίδιας της Φορολογικής Διοίκησης που πρέπει να αποκαταστήσει τις σχέσεις εμπιστοσύνης με την κοινωνία και να διαδραματίσει τον καθοριστικό ρόλο που της αναλογεί στην αποκατάσταση της φορολογικής δικαιοσύνης και την ελάφρυνση των οικονομικά ασθενέστερων....”<sup>30</sup>

### 2.3.2 Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων

Μέχρι 31.12.2016 λειτουργούσε η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων η οποία, συστάθηκε με την υποπαράγραφο Ε2 του Ν. 4093 / 2012 (ο οποίος τροποποιήθηκε με το Ν. 4336 / 2015) και αντικατέστησε τη Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπ. Οικ..

Η Γενική Γραμματεία είχε την αρμοδιότητα εφαρμογής της οικονομικής πολιτικής επί φορολογικών, τελωνειακών και χημικών θεμάτων. Η αρμοδιότητα αυτή ασκούνταν από το Γενικό Γραμματέα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 3470 / 2006 (Φ.Ε.Κ. τεύχος Α'132) και των υπ' αριθ. 10536 / ΔΙΟΕ 291 / 10-03-06 (Φ.Ε.Κ. τεύχος Β' 302) και 1116586 / 1128 / Α-Β0006 / 11-12-2007 (Φ.Ε.Κ. τεύχος Β' 2356) αποφάσεων μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής με εντολή Υπουργού και Υφυπουργού, όπως ίσχυαν, αντίστοιχα. Επίσης στην αρμοδιότητά της υπάγονταν η εποπτεία του Ν.Π.Δ.Δ.-Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών (Σ.Ε.Υ.Υ.Ο.).

---

<sup>30</sup> Ομάδα Εργασίας για την καταπολέμηση της διαφθοράς στη Φορολογική & Τελωνειακή Διοίκηση, “Στρατηγικό Σχέδιο Καταπολέμησης της Διαφθοράς στη Φορολογική & Τελωνειακή Διοίκηση”, Υπουργείο Οικονομικών, 30.01.2013

### 2.3.3 Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων<sup>31</sup>

#### 2.3.3.1 Σύσταση και λειτουργία της Α.Α.Δ.Ε.

Από 01.01.2017 με το Ν.4389/2016 συστάθηκε η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα περί αυτονομίας στη Φορολογική Διοίκηση, η οποία και αντικατέστησε τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων. Στο νέο πλαίσιο της οργανωτικής δομής και λειτουργίας της Α.Α.Δ.Ε., περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων οι κάτωθι αρμοδιότητες:

- ✚ Ο προσδιορισμός, η βεβαίωση και η είσπραξη των φορολογικών και τελωνειακών εσόδων, καθώς και η είσπραξη λοιπών δημοσίων εσόδων.
- ✚ Ο εντοπισμός φαινομένων φοροδιαφυγής, λαθρεμπορίου, φορολογικής απάτης, παραεμπορίου και παραοικονομίας και ο καταλογισμός της διαφεύγουσας φορολογητέας ύλης.
- ✚ Η λήψη και η εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της, στους τομείς της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, του λαθρεμπορίου, της φορολογικής απάτης και της παραοικονομίας, της εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, της βεβαίωσης και είσπραξης και της βελτίωσης της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων.
- ✚ Η λήψη και η εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την προστασία της δημόσιας υγείας, του περιβάλλοντος και των συμφερόντων των καταναλωτών, καθώς και για την συμβολή στην υγιή λειτουργία της αγοράς, στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας και καινοτομίας της χημικής βιομηχανίας και η παροχή σχετικής επιστημονικής υποστήριξης σε δικαστικές, αστυνομικές και λοιπές κρατικές Αρχές και υπηρεσίες.
- ✚ Η παροχή και υποστήριξη ηλεκτρονικών υπηρεσιών προς τον πολίτη, τις επιχειρήσεις, τους φορείς του δημόσιου τομέα για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, τη μείωση της γραφειοκρατίας, την απλούστευση των διαδικασιών και την επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης και διαφάνειας.
- ✚ Ο καθορισμός της τεχνολογικής στρατηγικής της, ως προς το σχεδιασμό και την ανάπτυξη εφαρμογών και των υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης.
- ✚ Ο εντοπισμός φαινομένων διαφθοράς, αδιαφανών διαδικασιών, αναποτελεσματικότητας, χαμηλής παραγωγικότητας και ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και μη τήρησης της νομιμότητας που τυχόν παρατηρούνται στη λειτουργία και στη δράση των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της.
- ✚ Ο στρατηγικός και επιχειρησιακός σχεδιασμός των δράσεων όλων των Υπηρεσιών της και η κατάρτιση στοχοθεσίας και δεικτών απόδοσης.
- ✚ Η κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού των δαπανών της και του προγράμματος προμηθειών για την ομαλή λειτουργία των Υπηρεσιών της.

Η Α.Α.Δ.Ε. απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας, διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας και δεν υπόκειται σε έλεγχο ή εποπτεία από κυβερνητικά όργανα, κρατικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές. Η Αρχή

---

<sup>31</sup> Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού Α.Α.Δ.Ε., “Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. και Προγραμματισμού Δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017”, Μάρτιος, 2017

υπόκειται σε κοινοβουλευτικό έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κανονισμό της Βουλής και τη διαδικασία του άρθρου 4 του Ν. 4389 / 2016.

Τα όργανα διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. είναι το Συμβούλιο Διοίκησης (Σ.Δ.) και ο Διοικητής.

### 2.3.3.2 Αποστολή της Α.Α.Δ.Ε.

***“Αποστολή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων είναι να διασφαλίσει τα δημόσια έσοδα, ενισχύοντας τη φορολογική συμμόρφωση και καταπολεμώντας φαινόμενα φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου, παρέχοντας ταυτόχρονα υψηλής ποιότητας υπηρεσίες προς τους πολίτες και τις επιχειρήσεις.”***

### 2.3.3.3 Το οργανόγραμμα της Α.Α.Δ.Ε.

Ισχύουν τα εξής:

**Α.** Η υφιστάμενη οργανωτική δομή της Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 111 / 2014 (Α' 178, διορθ. σφαλμ. Α' 25 / 24.02.2015) “*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*”, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, συγκροτείται από τις Κεντρικές Υπηρεσίες, τις Ειδικές Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες υπαγόμενες είτε απευθείας στον Διοικητή της Αρχής είτε υπαγόμενες στις Γενικές Διευθύνσεις και τις Περιφερειακές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ., Τελωνεία, Χημικές Υπηρεσίες).

**Β.** Η βασική οργανωτική δομή της Α.Α.Δ.Ε., διαρθρώνεται σε τέσσερα κυρίως επίπεδα:

- Στις οργανικές μονάδες που υπάγονται απευθείας στον Διοικητή.
- Στις Γενικές Διευθύνσεις.
- Στις Διευθύνσεις.
- Στις Ειδικές Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες και Περιφερειακές Υπηρεσίες.

**Γ.** Οι οργανικές μονάδες που υπάγονται απευθείας στον Διοικητή Εσόδων είναι:

- Η Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού.
- Η Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων.
- Η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου.
- Η Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων
- Η Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης.
- Η Διεύθυνση Προγραμματισμού & Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών.
- Οι Υπηρεσίες Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Αττικής, Θεσσαλονίκης, Πατρών, Ηρακλείου).
- Η Φορολογική και Τελωνειακή Ακαδημία.
- Το Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας.
- Το Αυτοτελές Γραφείο Ασφάλειας.

**Δ.** Στην Α.Α.Δ.Ε. υπάγονται οι ακόλουθες πέντε Γενικές Διευθύνσεις:

- Η Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Ανθρώπινου Δυναμικού.
- Η Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης.
- Η Γενική Διεύθυνση Τελωνείων και Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης

- Η Γενική Διεύθυνση Γενικού Χημείου του Κράτους.
- Η Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών.

**Ε.** Στις άνω πέντε Γενικές Διευθύνσεις εντάσσονται:

- Είκοσι δύο Διευθύνσεις.
- Τέσσερα Αυτοτελή Τμήματα
- Δεκατρείς Ειδικές Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες.
- Οι Περιφερειακές Υπηρεσίες, οι οποίες περιλαμβάνουν τις Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων, τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.), τα Τελωνεία με τα τοπικά Τελωνειακά Γραφεία και τις Χημικές Υπηρεσίες.

### 2.3.4 Έννοια Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης

Ως ηλεκτρονική διακυβέρνηση (e-government) χαρακτηρίζεται γενικά η εισαγωγή των τεχνολογιών της πληροφορικής και των υπολογιστών στη δημόσια διοίκηση και οι νέες διοικητικές πρακτικές, τις οποίες οι τεχνολογίες αυτές εισήγαγαν.

Η έννοια της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης αποτελεί τμήμα της προσπάθειας βελτίωσης των Δημοσίων Υπηρεσιών, γνωστή με την έννοια “*Νέο Δημόσιο Management*”. Η έννοια του “*Νέο Δημόσιο Management*” αφορά στις γενικότερες πολιτικές διακυβέρνησης που αναπτύχθηκαν από τα μέσα της δεκαετίας του 1980 και αποσκοπούσαν στον εκσυγχρονισμό των μορφών Δημόσιας Διοίκησης και στην επίτευξη περισσότερο αποτελεσματικού και αποδοτικού Δημόσιου Τομέα.

Σύμφωνα δε με σχετική διενεργηθείσα έρευνα με τίτλο “*Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση και Δείκτης Τεχνολογικής Ετοιμότητας του 2010*” του ΟΗΕ που διεξάγεται από το Δίκτυο Δημόσιας Διοίκησης Ηνωμένων Εθνών, η Ελλάδα κατέλαβε την 37<sup>η</sup> θέση μεταξύ των 191 κρατών – μελών του Ο.Η.Ε..

Ως έργα της επιστήμης της πληροφορικής που εντάσσονται στην έννοια της Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και σχετίζονται με το ελεγκτικό έργο του Υπουργείου Οικονομικών (νυν Α.Α.Δ.Ε.) είναι τα εξής:

- ⇒ Το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Φορολογίας, το **TAXIS**, που υποστηρίζει το έργο των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.), που λειτουργούν ως Περιφερειακές Υπηρεσίες της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (νυν Α.Α.Δ.Ε.).
- ⇒ Η web – based εφαρμογή του TAXIS, το επονομαζόμενο **TAXISNET**, το οποίο προσφέρει on line υπηρεσίες φορολογικής φύσεως προς πολίτες, επιτηδευματίες και δημόσια διοίκηση.
- ⇒ Το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών, το **ELENXIS**, ως υποστηρικτικό εργαλείο του ελεγκτικού μηχανισμού που εντάσσεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

#### 2.3.4.1 Γενικά περί το TAXIS:

Αποτελεί το μεγαλύτερο έργο πληροφορικής στην Ελλάδα, το οποίο και υλοποιήθηκε στα πλαίσια των Β' & Γ' Κοινοτικών Πλαισίων Στήριξης (Κ.Π.Σ.). Οι εφαρμογές του TAXIS δημιουργήθηκαν με σκοπό να μηχανογραφήσουν το σύνολο των εργασιών των Δ.Ο.Υ., στις οποίες και εγκαταστάθηκαν στα έτη 1998 – 2001. Από τότε μέχρι και σήμερα ποικίλες αναβαθμίσεις έχουν πραγματοποιηθεί σταδιακά σε διάφορα υποσυστήματα / εφαρμογές με σκοπό τον εκσυγχρονισμό και τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών προς όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Το TAXIS αποτελείται σήμερα από τα κάτωθι υποσυστήματα:

- Δικαστικό
- Εισόδημα
- Εξόδων
- Εσόδων
- Κ.Β.Σ.
- Κεφάλαιο
- Μητρώο
- Οχήματα
- Πρωτόκολλο
- Ταμειακή διαχείριση
- Τεχνικός διαχειριστής
- Φ.Π.Α.

#### 2.3.4.2 Γενικά περί το TAXISNET:

Θεωρείται ως η προέκταση του TAXIS στο internet. Πρόκειται για έναν εναλλακτικό τρόπο εξυπηρέτησης όλων των ενδιαφερόμενων μερών για συγκεκριμένες συναλλαγές που αφορούν στην αρμοδιότητα του Υπουργείου Οικονομικών (νυν Α.Α.Δ.Ε.) με χρήση ειδικής ηλεκτρονικής πλατφόρμας.

Το σύστημα TAXISNET είναι ένα SaaS σύστημα (Software as a Service) καθώς ο χρήστης απλά συνδέεται με το λογισμικό, μέσω ενός προσωπικού κωδικού που χορηγείται από την αρμόδια για τη φορολογία του Δ.Ο.Υ., και μπορεί να το χρησιμοποιεί. Έτσι, οι ενδιαφερόμενοι δεν απαιτείται να προσέλθουν στις Δ.Ο.Υ. για τη διεκπεραίωση μερικών εκ των υποθέσεών τους: αρκεί να είναι εφικτή σύνδεσή τους στο Διαδίκτυο.

Το TAXISNET ξεκίνησε τη λειτουργία του το έτος 2000 και, μέχρι και σήμερα, έχουν πραγματοποιηθεί πλειάδα αναβαθμίσεων στις παρεχόμενες υπηρεσίες με τις προσθήκες νέων εφαρμογών.

Οι υπηρεσίες που προσφέρει η Γ.Γ.Π.Σ. προς τα ενδιαφερόμενα μέρη (ΠΟΛΙΤΕΣ – ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ – ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ) συνεχώς εμπλουτίζονται με νέες εφαρμογές φιλικές προς τον μέσο χρήστη.

#### 2.3.4.3 Γενικά περί το ELENXIS:<sup>32</sup>

Βασίστηκε στην αρχιτεκτονική του λογισμικού ESKORT που λειτουργεί σε πολλές Ευρωπαϊκές χώρες. Είναι ένα σύστημα πελάτη / εξυπηρετητή πολλαπλών επιπέδων (multi – tier architecture), όπου παρέχει μία ενιαία λύση για το σύνολο των Ελεγκτικών Υπηρεσιών που υιοθετεί:

- ⊕ Σύγχρονες τεχνολογικές κατευθύνσεις.
- ⊕ Υψηλά πρότυπα ασφάλειας.
- ⊕ Ανοιχτή αρχιτεκτονική.

Ο βασικός ρόλος του έργου ELENXIS δεν είναι άλλος από την υποβοήθηση των επιχειρησιακών ελεγκτικών διαδικασιών των ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών.

Ακολούθως, ο σκοπός του ELENXIS είναι πολλαπλός και αφορά στην αναβάθμιση του ελεγκτικού έργου του Υπουργείου Οικονομικών (νυν Α.Α.Δ.Ε.), μέσω:

- α.** της βέλτιστης αξιοποίησης όλων των διαθέσιμων πληροφοριών και δεδομένων,
- β.** της βελτίωσης του εργασιακού περιβάλλοντος των ελεγκτών,
- γ.** της χρονικής επιτάχυνσης του ελεγκτικού έργου,
- δ.** της αύξησης της παραγωγικότητας και αποτελεσματικότητας των διενεργούμενων ελέγχων,
- ε.** της ανακάλυψης της απάτης και της πάταξης της φοροδιαφυγής,

Οι εφαρμογές που έχουν αναπτυχθεί αφορούν στους κάτωθι ελεγκτικούς φορείς:

- ⇒ Φορολογικές Ελεγκτικές Υπηρεσίες (Φ.Ε.Υ.).
- ⇒ Τελωνειακές Ελεγκτικές Υπηρεσίες (Τ.Ε.Υ.).
- ⇒ Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.).
- ⇒ Οικονομική Επιθεώρηση (Ο.Ε.).

Το ELENXIS καλύπτει τις ακόλουθες λειτουργικές περιοχές:

- Στόχευση υποθέσεων (Selection Workbench).
- Διαχείριση υποθέσεων (Case Management and Tracking).
- Διενέργεια ελέγχων (Audit support).

---

<sup>32</sup> Χρησιμοποιήθηκαν οι κάτωθι πηγές:

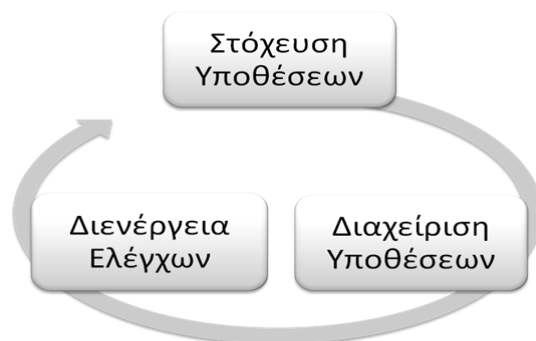
**α.** Ομάδα Διαχείρισης Φ.Ε.Υ., “Εκπαίδευση στις εφαρμογές ELENXIS Υποσυστήματα Διαχείρισης-Διενέργειας Υποθέσεων”, ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΓΙΑ ΤΟ ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ELENXIS ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (Φ.Ε.Υ.), Αθήνα, Δεκέμβριος 2011

**β.** Ομάδα Διαχείρισης Φ.Ε.Υ., “Εκπαίδευση στις εφαρμογές ELENXIS Υποσυστήματα Διενέργειας Υποθέσεων”, ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΓΙΑ ΤΟ ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ELENXIS ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (Φ.Ε.Υ.), Αθήνα, 12.12.2011

**γ.** Παρτάλης, Α., Διπλωματική εργασία σε μεταπτυχιακό πρόγραμμα σπουδών του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής με τίτλο: “ELENXIS: Ένα Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών, ως ένα νέο αξιόπιστο και σύγχρονο εργαλείο Στόχευσης, Διαχείρισης και Διενέργειας Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, στα πλαίσια αντιμετώπισης του σύγχρονου οικονομικού εγκλήματος και της φοροδιαφυγής”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη, 2012

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι εν λόγω λειτουργίες αφορούν σε διαδικασίες που ήδη τηρούνταν με διαφορετικό τρόπο από τον ελεγκτικό μηχανισμό του Υπουργείου Οικονομικών.

Ακολουθεί συνοπτική αναφορά στο περιεχόμενο των ως άνω αναφερθέντων λειτουργικών περιοχών του ELENXIS:



**Γράφημα 2: Λειτουργικές περιοχές ELENXIS<sup>33</sup>**

#### **Στόχευση υποθέσεων:**

Περιλαμβάνει τις κάτωθι επιμέρους εργασίες:

- **Στρατηγικός σχεδιασμός της στόχευσης των υποθέσεων:**

Αφορά στη «μετάφραση» της στρατηγικής του ελεγκτικού έργου του Υπουργείου Οικονομικών σε τακτικούς και επιχειρησιακούς στόχους προκειμένου να οριστεί με σαφήνεια το πεδίο της στόχευσης των ελέγχων.

Η χάραξη της στρατηγικής του ελεγκτικού έργου, από την πλευρά της Διοίκησης, πραγματοποιείται, αρχικά, με την αναγνώριση του κινδύνου: αφορά στον προσδιορισμό των πιθανών πηγών κινδύνων καθώς και το μέγεθος του κινδύνου που απειλεί τους στόχους της Διοίκησης.

Η φάση εντοπισμού των κινδύνων παρέχει μια λίστα πιθανών κινδύνων. Οι γενικοί κίνδυνοι που αναγνωρίζονται είναι, σε κάθε ελεγκτική διαδικασία, οι επόμενοι:

ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΚΙΝΔΥΝΩΝ		
IR	Inherent risk	Εγγενής Κίνδυνος
CR	Control risk	Κίνδυνος Ελέγχου Διαδικασίας
DR	Detection risk	Κίνδυνος μη Αποκάλυψης

**Πίνακας 2: Κίνδυνοι ελεγκτικής διαδικασίας**

<sup>33</sup> Βλ. υπ. 30 υποσημείωση της παρούσας εργασίας

- ⇒ Εγγενής Κίνδυνος είναι αυτός κατά τον οποίο η πιθανότητα να εμφανιστεί λάθος επηρεάζεται από τις εσωτερικές διαδικασίες των Υπηρεσιών του Υπ. Οικ.. Ως Παραδείγματα εγγενών κινδύνων θα μπορούσαμε να αναφέρουμε τον κίνδυνο μη συμμόρφωσης με τους κανόνες, την ατελέσφορη οργάνωση των τμημάτων ελέγχου, τις περιπτώσεις λανθασμένων κριτηρίων που εισάγονται στο σύστημα, κ.λπ..
- ⇒ Κίνδυνος Ελέγχου διαδικασίας είναι η πιθανότητα ότι τα λάθη και οι παραλείψεις μπορούν να εμφανιστούν αλλά να μην ανιχνευθούν εγκαίρως από τις διαδικασίες ελέγχου του συστήματος αξιολόγησης σε σχέση με την αποτελεσματικότητά του ή τη δυνατότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών να ανταποκριθούν.
- ⇒ Κίνδυνος μη Αποκάλυψης αφορά στη μη ανίχνευση, από τη πλευρά των αρμόδιων υπαλλήλων, λανθασμένων ενεργειών, περιπτώσεων μη συμμόρφωσης καθώς και ανεπαρκών διαδικασιών. Ως παραδείγματα αναφέρουμε την αποτελεσματικότητα του ελέγχου, το βαθμό λεπτομέρειας στον οποίο υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία, την αξιοπιστία των στοιχείων όταν εφαρμόζουμε τα κριτήρια, κ.λπ..

▪ **Ανάλυση κινδύνων και προσδιορισμό των υποθέσεων προς έλεγχο:**

Ανάλυση του κινδύνου είναι η φάση, όπου οι κίνδυνοι εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστούν βασικά στοιχεία και χαρακτηριστικά.

Αρχικά διενεργείται μια έρευνα στο περιεχόμενο των τηρούμενων αρχείων της Υπηρεσίας, προκειμένου να ανιχνευτούν οι τάσεις της παραβατικότητας (φοροδιαφυγή) και, εν συνεχεία, να προσδιοριστούν οι υποθέσεις προς έλεγχο. Πτυχές που παίζουν ρόλο εδώ είναι η συχνότητα (ο αριθμός των κινδύνων / επικίνδυνοι φορολογούμενοι), η πιθανότητα (πόσο μεγάλη είναι η πιθανότητα να συμβεί ο κίνδυνος), η σοβαρότητα (σε περίπτωση της επέλευσης του κινδύνου) και οι επιπτώσεις του κινδύνου.

Ακολούθως, μέσω της χρήσης Σεναρίων Ανάλυσης Κινδύνων, γίνεται μια αποτίμηση και ιεράρχηση του κινδύνου, όπου στοχεύονται, επισημαίνονται, μοριοδοτούνται και αναδεικνύονται οι υποψήφιος για έλεγχο υποθέσεις.

Οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι ανάλυσης κινδύνων που βασίζονται στις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842 / 2010 (ΦΕΚ 58<sup>Α</sup>/ 23.4.2010) με θέμα: “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις” έχουν ως ακολούθως:

**α) Σε ποιοτικά χαρακτηριστικά**, όπως τη νομική μορφή, την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186 / 1992, Φ.Ε.Κ. 84 Α’), 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.

**β) 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.

**γ) Σε χωροταξικά και χρονικά δεδομένα**, όπως τόπος παραγωγής και διακίνησης, εποχιακές δραστηριότητες και τοπικές ιδιαιτερότητες.

Ακολούθως, σύμφωνα με το περιεχόμενο της ΠΟΛ. 1178 / 23.8.2011 με θέμα “*Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010*”, καθορίζεται πίνακας κριτηρίων - κανόνων επιλογής υποθέσεων για έλεγχο και μοριοδότησης αυτών. Στον πίνακα αυτό και σε κάθε κριτήριο αναφέρονται αναλυτικοί κανόνες που υλοποιούν το κριτήριο, καθώς επίσης και ο αριθμός των μορίων βαρύτητας του κάθε κανόνα ο οποίος βασίστηκε στα ποιοτικά χαρακτηριστικά, στα οικονομικά χωροταξικά και χρονικά δεδομένα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 80 του Ν. 3842 / 2010.

Περαιτέρω, ο διαχωρισμός των φορολογούμενων σε πληθυσμούς συναρτήσει του φορολογικού τους προφίλ θα βοηθήσει στην κατανόηση των χαρακτηριστικών, των κινδύνων συμμόρφωσης και την ανάπτυξη των κατάλληλων κριτηρίων αξιολόγησης και της μέτρησης του κινδύνου για κάθε ομοιογενή πληθυσμό.

Για τους σκοπούς της ανάλυσης κινδύνου ο διαχωρισμός των επιχειρήσεων θα έχει την κάτωθι μορφή:

<b>ΓΕΝΙΚΗ ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ</b>			
<b>Πλήθη</b>	<b>Μικρές επιχειρήσεις</b>	<b>Μεσαίες επιχειρήσεις</b>	<b>Μεγάλες επιχειρήσεις</b>
Κίνδυνος μη απόδοσης φόρων ανά φορολογούμενο	Μικρά ποσά	Μεσαία ποσά	Μεγάλα ποσά
Περιοχές κινδύνου μη συμμόρφωσης	Είσπραξη ποσών χωρίς έκδοση παραστατικού	Υποτίμηση πωλήσεων	Αντιμετώπιση του Φόρου ως Έξοδο με στόχο την ελαχιστοποίηση του, μέσω πολύπλοκων συναλλαγών, οικονομικών προϊόντων και μη εμπορικών συναλλαγών.
	Μη απόδοση παρακράτησης	Υπερεκτίμηση εξόδων	
	Ανεπαρκή φορολογικά στοιχεία	Δημιουργική λογιστική	
	Μη υποβολή δηλώσεων	Μεταφορά εισοδήματος σε πλούσιους ιδιοκτήτες	

**Πίνακας 3: Διαχωρισμός επιχειρήσεων για ανάλυση κινδύνου**

▪ **Επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν:**

Η επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν είναι αυτές που παρουσιάζουν τον μεγαλύτερο κίνδυνο αλλά και το υψηλότερο ενδιαφέρον από πλευράς ανταποδοτικότητας (κόστος / ωφέλεια) για την Υπηρεσία.

▪ **Δημιουργία και δρομολόγηση των υποθέσεων στις ελεγκτικές υπηρεσίες:**

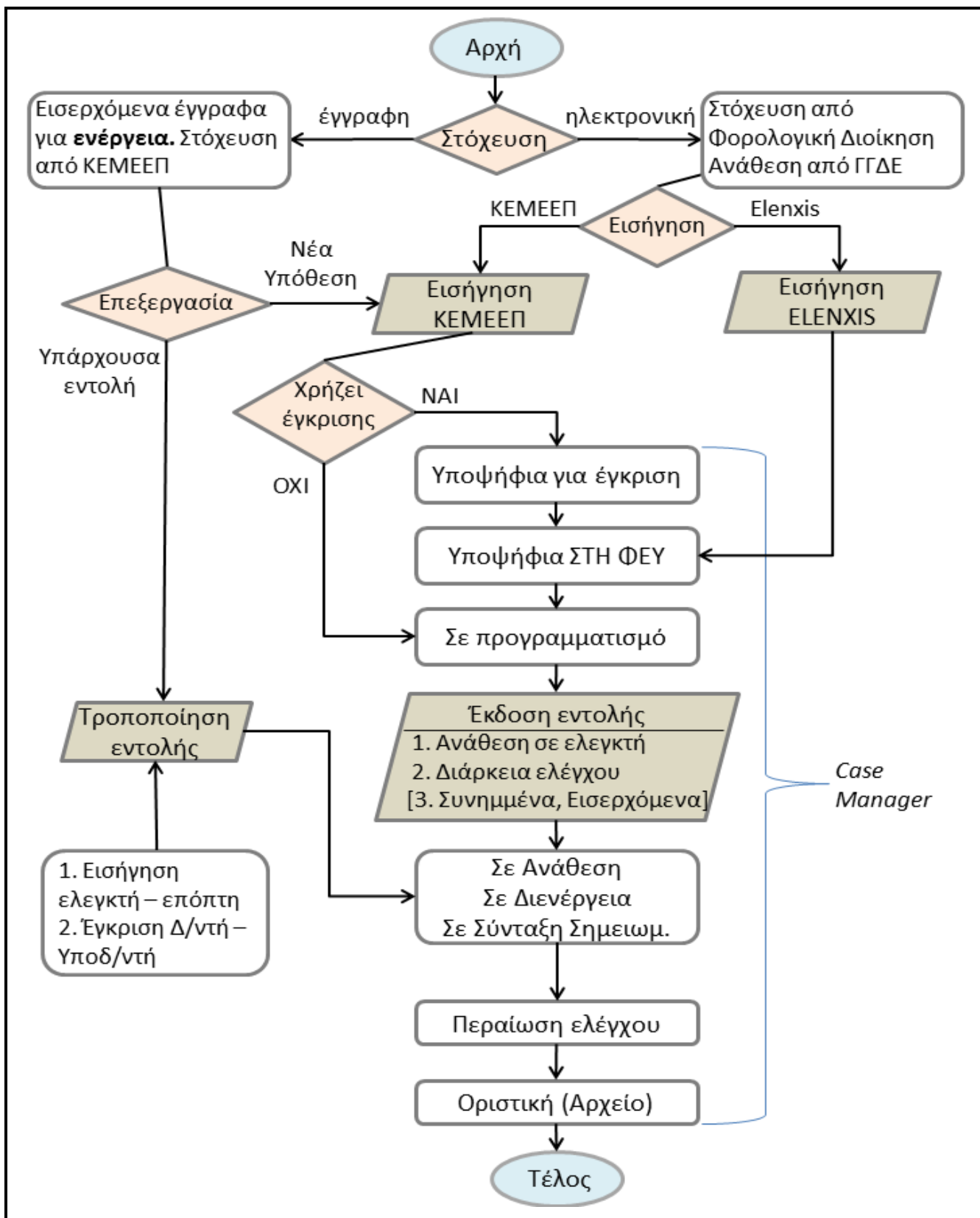
Εν συνεχεία, οι υποθέσεις «δημιουργούνται» συστημικά και «εμφανίζονται» σε κάθε μία ελεγκτική αρχή (Κέντρα Ελέγχου, Δ.Ο.Υ., Σ.Δ.Ο.Ε).

**Διαχείριση υποθέσεων**

Αφορά στην ηλεκτρονική διαχείριση, δρομολόγηση και παρακολούθηση της προόδου των Υποθέσεων Ελέγχου από την αναγνώριση (επιλογή) και δημιουργία μιας υπόθεσης, την ανάθεσή της σε έναν ελεγκτή / επιθεωρητή, μέχρι και την οριστική ολοκλήρωση του ελέγχου και την αξιολόγηση των ευρημάτων τα οποία διαπιστώθηκαν.

Η παρακολούθηση των υποθέσεων με την μορφή των σταδίων εξέλιξης, εξυπηρετεί την αναγκαιότητα διάκρισης των ρόλων, την εφαρμογή διακριτών αρμοδιοτήτων και την παράθεση ακριβούς εικόνας εναλλαγής σταδίων από το σύστημα.

Ακολουθεί η παράθεση σχετικού διαγράμματος ροής τηρούμενων διαδικασιών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:



Γράφημα 3: Διαχείριση Υποθέσεων<sup>34</sup>

<sup>34</sup> Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., Τμήμα Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης, Γραφείο Επιχειρησιακού Σχεδιασμού

## Διενέργεια ελέγχων

Η ενότητα του συστήματος ELENXIS που αφορά στη διενέργεια υποθέσεων, παρέχει στον ελεγκτή μια ολοκληρωμένη εφαρμογή διενέργειας ελέγχου που υποστηρίζει τις καθημερινές εργασίες που συνδέονται με τη διεξαγωγή του ελέγχου, την παρακολούθηση της υπόθεσης – εντολής μέχρι την ολοκλήρωσή της, τη δημιουργία αναφορών και την υποβολή του πορίσματος / εκθέσεων ελέγχου για ανασκόπηση.

Όπως προαναφέρθηκε, τα βήματα ελέγχου που ακολουθεί κάθε φορά ο ελεγκτής της Φορολογικής Διοίκησης αναγράφονται λεπτομερώς στην κείμενη νομοθεσία που αφορά στη διενέργεια των ελέγχων.

Η εφαρμογή έχει σχεδιαστεί έτσι ώστε να μπορεί να «τρέχει», με τη χρήση του περιβάλλοντος των Microsoft Windows, τόσο σε φορητούς Η/Υ όσο και σε υπολογιστές γραφείου.

## Λοιπές εφαρμογές

Εκτός από τις προαναφερθείσες λειτουργίες του ELENXIS ήδη έχουν υλοποιηθεί και άλλες εφαρμογές που εντάσσονται, ως υποστηρικτικά εργαλεία, για πρώτη φορά στον ελεγκτικό μηχανισμό του Υπουργείου Οικονομικών.

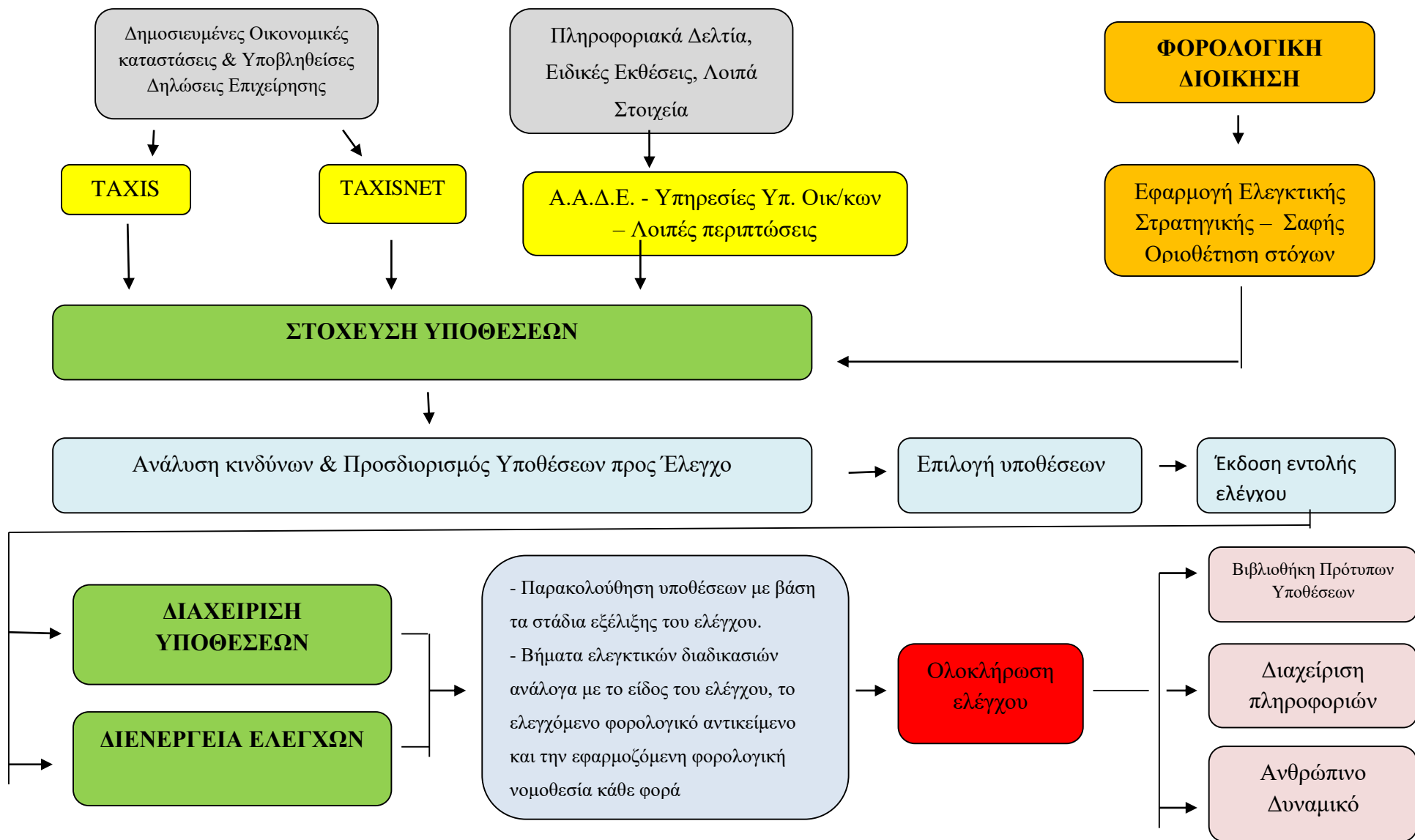
Οι εφαρμογές αυτές είναι:

- Βιβλιοθήκη Προτύπων Υποθέσεων: αφορά σε ολοκληρωμένες υποθέσεις με ιδιαίτερο ενδιαφέρον οι οποίες, μέσω ειδικής διαδικασίας, θα αποτελούν έναν πρότυπο οδηγό ελέγχου για συγκεκριμένη κατηγορία ελεγκτικής διαδικασίας και ελεγχόμενου.
- Κοινή Διαχείριση της Πληροφορίας: αφορά στη καταχώρηση των οποιασδήποτε μορφής πληροφοριών σε μια Κοινή Βάση Γνώσης, η αξιοποίηση του περιεχομένου της οποίας πραγματοποιείται σύμφωνα με συγκεκριμένους και δημοσιευμένους κανόνες.
- Διαχείριση του Ανθρώπινου Δυναμικού: αφορά στη δημιουργία ενός Μητρώου Ελεγκτών, το οποίο συμβάλλει στην καταγραφή και αξιοποίηση όλων των ικανοτήτων που διαθέτει το ελεγκτικό δυναμικό του Υπουργείου Οικονομικών, δημιουργώντας έτσι τις κατάλληλες προϋποθέσεις για την αποτελεσματικότερη άσκηση των καθηκόντων τους. Έτσι, μέσω των διενεργούμενων ελέγχων, συγκεντρώνονται δεδομένα σε μετρήσιμο παραγωγικό επίπεδο συνολικά ανά ελεγκτή, τα οποία, εν συνεχεία, θα χρησιμοποιούνται για την επιλογή / ορισμό ελεγκτή, βάσει των στοιχείων του «προφίλ» του, για τον προγραμματιζόμενο έλεγχο.

Ακολουθεί σχηματική απεικόνιση της ελεγκτικής διαδικασίας με τη χρήση του ELENXIS:<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> Ίδια επεξεργασία



Γράφημα 4: Ελεγκτική διαδικασία με τη χρήση ELENXIS

Συνοψίζοντας, το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών – ELENXIS – αποτελεί ένα όραμα που πλέον είναι ήδη πραγματικότητα.

Για μεν το Υπουργείο Οικονομικών (νυν Α.Α.Δ.Ε.) επιτυγχάνεται η μέγιστη αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα του ελεγκτικού έργου για δε τις ελεγκτικές υπηρεσίες αποτελεί ήδη πραγματικότητα η αναβάθμιση της ποιότητας του ελεγκτικού έργου με ταυτόχρονη απλοποίηση των γραφειοκρατικών μηχανισμών και μείωση του συνολικού χρόνου ελέγχου.

#### 2.3.2.4 Λοιπά τεχνολογικά ελεγκτικά εργαλεία

Ως ένα επιπλέον ελεγκτικό εργαλείο τεχνολογικής φύσης που εμπεριέχεται στο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών, το ELENXIS, αλλά λειτουργεί ανεξάρτητα από αυτό, είναι η εφαρμογή ESKORT Computer Audit System (SESAM), η οποία περιέχει δύο βασικές λειτουργίες:

⇒ SESAM Conversion: εφαρμογή που μετατρέπει τα δεδομένα από τα λογιστικά συστήματα των επιχειρήσεων σε μια πιο εύχρηστη μορφή αρχείων προκειμένου η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων να είναι συμβατή με αυτήν την εφαρμογή (αρχεία τύπου Transaction data) τα οποία περιλαμβάνουν λειτουργικότητα η οποία επιτρέπει την τυχαία επιλογή δείγματος μέσα από ένα σύνολο εγγραφών (transactions). Ανάλογα με την περίπτωση, υπάρχει δυνατότητα επιλογής μεταξύ διαφορετικών τύπων δειγματοληψίας (randomization methods).

⇒ SESAM Analysis: αναλύει τους διάφορους τύπους των λογιστικών στοιχείων, όπως το γενικό καθολικό, το βιβλίο αγορών, το βιβλίο πωλήσεων, το σύστημα μισθών, το σύστημα απογραφής, κ.λπ. με χρήση, από την πλευρά του ελεγκτή, κατάλληλων συναρτήσεων και μεθόδων δειγματοληψίας (Τυχαία Μέθοδος (Random Method), Τυχαία Μέθοδος με χρήση Seed (Random Method with Seed) και Monetary Unit Sample (MUS)).

Το ελεγκτικό αυτό εργαλείο είναι συναφές με το περιεχόμενο των διατάξεων της παρ. 11 του άρθρου 4 του Ν. 4093 / 2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) που αφορά στην τήρηση, από πλευράς του υπόχρεου που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, ηλεκτρονικού φακέλου ελέγχου (σε μορφή απλού κειμένου με προέκταση “.txt” με οριοθετημένα πεδία) που περιέχει αναλυτικά δεδομένα που τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. και της Λογιστικής Επιστήμης (σχετ. το με αρ. πρωτ.: Δ15Α 1095320 ΕΞ 11.6.2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών).

### 2.3.3 Το ανθρώπινο δυναμικό

#### 2.3.3.1 Γενικά

Το Υπουργείο Οικονομικών είναι ο μοναδικός κρατικός φορέας που είναι επιφορτισμένος με τη συλλογή των απαιτούμενων, για όλες τις κρατικές ανάγκες και δαπάνες, εσόδων.

Για τον σκοπό αυτό κάθε ενέργεια των υπαλλήλων του πρέπει να χαρακτηρίζεται από επαγγελματική ακεραιότητα και να είναι σύμφωνη με τα υψηλότερα πρότυπα δεοντολογίας, αφού ο κάθε υπάλληλος συμβάλλει στην κουλτούρα του Υπουργείου ως οργανισμού που παρέχει πρώτιστα υπηρεσίες προς το κοινωνικό σύνολο.

### 2.3.3.2 Προσόντα Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών (νυν Α.Α.Δ.Ε.)

Το Υπουργείο Οικονομικών είναι ίσως το μοναδικό από το σύνολο των υπουργείων των ελληνικών κυβερνήσεων από το 1980 μέχρι και σήμερα που έχει καθιερώσει συγκεκριμένες διαδικασίες για τη πρόσληψη ικανού και άρτια εκπαιδευμένου προσωπικού, σύμφωνα πάντα με τις υφιστάμενες ανάγκες.

Πριν από τη σύσταση του Α.Σ.Ε.Π. οι προσλήψεις πραγματοποιούνταν, στο σύνθητες των περιπτώσεων, κατόπιν διεξαγωγής γραπτού διαγωνισμού υπό την εποπτεία του ίδιου του Υπουργείου.

Με το Ν. 2190 / 1994 συστάθηκε το Ανώτατο Συμβούλιο Επιλογής Προσωπικού (Α.Σ.Ε.Π.) ως ανεξάρτητη αρχή επιφορτισμένη με τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής των διατάξεων που διέπουν τις προσλήψεις στο δημόσιο τομέα, προκειμένου να διασφαλιστεί το δικαίωμα προς εργασία στον ευρύτερο δημόσιο τομέα με συνθήκες απόλυτης διαφάνειας, δημοσιότητας, αντικειμενικότητας και αξιοκρατίας επιβάλλοντας την ουδετερότητα της Διοίκησης και τη διασφάλιση ίσων ευκαιριών για όλους τους πολίτες.

Κατόπιν τούτου, όλες οι προσλήψεις προσωπικού που πραγματοποίησε έκτοτε το Υπουργείο Οικονομικών υλοποιήθηκαν υπό την εποπτεία του Α.Σ.Ε.Π..

Από το έτος 2002 μέχρι και σήμερα έχουν διενεργηθεί τέσσερις διαγωνισμοί για την πρόσληψη προσωπικού, οι τρεις κατόπιν διενέργειας γραπτής δοκιμασίας, με απαραίτητα προσόντα, από την πλευρά των υποψηφίων, πέραν του βασικού τίτλου σπουδών, την κατοχή μεταπτυχιακού / διδακτορικού τίτλου σπουδών, την άριστη γνώση ξένης γλώσσας, την γνώση χειρισμού Η/Υ και την προηγούμενη εργασιακή εμπειρία σε συναφές γνωστικό αντικείμενο.

### 2.3.3.3 Κώδικας Ηθικής & Δεοντολογίας Υπαλλήλων

Για την επίτευξη του σκοπού του το Υπουργείο Οικονομικών έχει εκδώσει, μέσω της συσταθείσας Ομάδας Καταπολέμησης Διαφθοράς και έχει διανείμει προς όλους τους υπαλλήλους του τον Κώδικα Ηθικής και Δεοντολογίας Υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών.<sup>36</sup>

Σύμφωνα με το περιεχόμενο του εν λόγω Κώδικα, *“Ο υπάλληλος του Υπουργείου Οικονομικών προκειμένου να εκτελεί σωστά την εργασία του και να λαμβάνει τις σωστές κάθε φορά αποφάσεις πρέπει να ακολουθεί θεμελιώδεις αρχές, οι οποίες αποτελούν κάθε φορά τη βασική πυξίδα για κάθε ενέργεια που εκτελεί. Η καθιέρωση, η εμπέδωση και η συνειδητοποίηση των αρχών αυτών από όλους τους υπαλλήλους του Υπουργείου είναι καίριας σημασίας και θα συμβάλει αποφασιστικά στη δημιουργία της εικόνας ενός ευνομούμενου συστήματος διοίκησης. Παράλληλα διασφαλίζει το κύρος του Υπουργείου Οικονομικών ως φορέα άσκησης Δημόσιας Διοίκησης, δημιουργώντας με τους πολίτες σχέσεις αμοιβαίας εμπιστοσύνης. Ο υπάλληλος οφείλει να ασκεί τα καθήκοντά του με σεβασμό στη νομιμότητα (τήρηση ισχύουσας εθνικής και ευρωπαϊκής νομοθεσίας, διεθνών συμβάσεων κ.λπ.), αποβλέπει στην ικανοποίηση του γενικού (δημόσιου) συμφέροντος και κατατείνει στην εξυπηρέτηση των διοικούμενων - φορολογούμενων, με αμεροληψία, αντικειμενικότητα και ανιδιοτέλεια. Η*

<sup>36</sup> Ομάδα Καταπολέμησης Διαφθοράς, “Κώδικας Ηθικής & Δεοντολογίας”, Υπουργείο Οικονομικών

συμπεριφορά του πρέπει να διέπεται από ακεραιότητα και διαφάνεια και η δράση του από υπευθυνότητα, αποτελεσματικότητα και πολιτική ουδετερότητα...”

Στο ίδιο πνεύμα κινείται και το περιεχόμενο το κειμένου “Στρατηγικό Σχέδιο Καταπολέμησης της Διαφθοράς στη Φορολογική & Τελωνειακή Διοίκηση”, στο περιεχόμενο του οποίου αναφέρονται οι κάτωθι αξίες τις οποίες οφείλουν να διαθέτουν οι Υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών:<sup>37</sup>

- ⇒ Ακεραιότητα
- ⇒ Εντιμότητα
- ⇒ Διαφάνεια
- ⇒ Αντικειμενικότητα
- ⇒ Δικαιοσύνη

#### 2.3.3.4 Ελεγκτές Βεβαίωσης & Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους

Η Φορολογική Διοίκηση, τα προηγούμενα χρόνια, είχε καθιερώσει, τη διεξαγωγή εσωτερικής αξιολόγησης προσωπικού προκειμένου να επιλέξει, τους υπαλλήλους εκείνους που διαθέτουν όλα εκείνα τα απαραίτητα προσόντα για να υπηρετήσουν σε θέσεις ελεγκτικής διαδικασίας.

Το έτος 2011, η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να επιτύχει την αποστολή της, προχώρησε στη σύσταση θέσεων Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους.

Έτσι, σύμφωνα με το περιεχόμενο του Ν. 3943 / 2011, οι εν λόγω θέσεις καλύφθηκαν από υπαλλήλους όλων των κλάδων του Υπουργείου Οικονομικών, κατηγορίας ΠΕ και ΤΕ, οι οποίοι δεν έχουν τιμωρηθεί ή να έχουν ασκηθεί και να εκκρεμούν σε βάρος τους πειθαρχική δίωξη για οποιοδήποτε παράπτωμα ή συμπληρώνει το όριο ηλικίας ή το χρόνο υπηρεσίας για συνταξιοδότηση, μέσα στην επόμενη τριετία από την ημερομηνία επιλογής.<sup>38</sup>

Οι υπάλληλοι που υπηρετούν σε θέσεις “Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους”, είναι κατανεμημένοι σε αντίστοιχες υπηρεσίες.<sup>39</sup> Η ολοκλήρωση της εν λόγω διαδικασίας έλαβε χώρα εντός του έτους 2012 και συνεχίστηκε με την πρόσληψη εντός του 2013 εκατό ογδόντα έξι (186) ατόμων Π.Ε., με διενέργεια διαγωνισμού με την εποπτεία του Α.Σ.Ε.Π.

#### 2.3.3.5 Υπηρεσίες διενέργειας φορολογικών ελέγχων

**2.3.3.5.1** Ο φορολογικός έλεγχος ασκείται, κυρίως, από τις κάτωθι υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών:

<sup>37</sup> Βλ. την υπ. αριθμ. 28 υποσημείωση της παρούσας εργασίας

<sup>38</sup> Ν. 3943 / 2011: «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών» (Φ.Ε.Κ. Α' 66 / 31.03.2011)

<sup>39</sup> Αρ. πρωτ.: Δ6Α 1117932 ΕΞ 2013 / 24.7.2013: «Τροποποίηση της αριθμ. Δ6Α 1105815 ΕΞ 2013 / 2.7.2013 (Β' 1634) απόφασης του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων «Ανακατανομή των θέσεων των Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους, που έχουν κατανεμηθεί ανά Περιφέρεια, για την κάλυψη των οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και κατανομή τους στις υπηρεσίες αυτής».



- Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.).
- Κέντρο Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.).
- Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) με τμήματα Ελέγχου.
- Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος:

Αποστολή του Σ.Δ.Ο.Ε. είναι:

- Η έρευνα, ο εντοπισμός και η καταστολή οικονομικών παραβάσεων ιδιαίτερης βαρύτητας και σημασίας, όπως η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (ξέπλυμα χρήματος), οι απάτες και παρατυπίες, οι παραβάσεις που σχετίζονται με προμήθειες, επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, οι παράνομες χρηματιστηριακές και χρηματοπιστωτικές συναλλαγές και γενικά οι οικονομικές απάτες σε βάρος των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανεξάρτητα από τον τόπο τέλεσης.
  - Η έρευνα, αποκάλυψη και καταπολέμηση παράνομων συναλλαγών, απατών και δραστηριοτήτων, που διενεργούνται με χρήση ηλεκτρονικών μέσων, του διαδικτύου και νέων τεχνολογιών.
  - Η πρόληψη, δίωξη και καταπολέμηση άλλων παραβάσεων, όπως παράνομη διακίνηση ναρκωτικών, όπλων και εκρηκτικών, πρόδρομων και ψυχοτρόπων ουσιών, τοξικών και επικίνδυνων ουσιών (ραδιενεργά και πυρηνικά υλικά, τοξικά απόβλητα κ.λπ.), αρχαιοτήτων και πολιτιστικών αγαθών.
  - Η επιτήρηση του θαλάσσιου χώρου με διενέργεια ελέγχων για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου.
  - Η προστασία, σε συνεργασία με τις αρμόδιες υπηρεσίες, του αιγιαλού και της παραλίας, ως και των ανταλλάξιμων και δημόσιων κτημάτων, αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών, από τις αυθαίρετες καταπατήσεις και κατασκευές επ' αυτών.
- Ο εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος: Εποπτεύει, καθοδηγεί και συντονίζει τις ενέργειες των γενικών ή ειδικών προανακριτικών υπαλλήλων των φορολογικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, του ΣΔΟΕ, των Τελωνείων, της ΕΛΥΤ, κ.λπ., κατά τη διάρκεια ερευνών, προανακριτικής εξέτασης ή προανάκρισης για την εξακρίβωση τέλεσης φορολογικών και οικονομικών εγκλημάτων που διαπράττονται σε βάρος του Δημοσίου, των Ν.Π.Δ.Δ., των Ο.Τ.Α. και των Νομικών Προσώπων του ευρύτερου δημόσιου τομέα και της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή βλάπτουν σοβαρά την εθνική οικονομία.<sup>40</sup>

**2.3.3.5.2** Επισημαίνεται ότι υπάρχουν και φορείς που εποπτεύονται από το Υπουργείο Οικονομικών που διενεργούν, με τη σειρά τους, ειδικούς ελέγχους, τα αποτελέσματα των οποίων γνωστοποιούνται στη Φορολογική Διοίκηση.

Οι φορείς αυτοί είναι:

- ⊕ Φορέας εντός του Δημόσιου Τομέα:

<sup>40</sup> Βλ. σχετικά τις διατάξεις του άρθρου 17<sup>Α</sup> του Ν. 2523 / 1997, όπως προστέθηκε με το άρθρο 2 του Ν. 3943 / 2011

- Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) – Ν.Π.Δ.Δ..
- ⊕ Φορέας εκτός του Δημόσιου Τομέα:
  - Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς - Ν.Π.Δ.Δ..
  - Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) - Ν.Π.Ι.Δ..
  - Ελληνικά Χρηματιστήρια Α.Ε. - Α.Ε..
  - Τράπεζα της Ελλάδος - Ν.Π. Διφυούς χαρακτήρα.

### 2.3.3.6 Προσόντα Ελεγκτών

Προκειμένου ο ελεγκτής να πραγματοποιήσει με επιτυχία το έργο του οφείλει να μην είναι επιρρεπής σε οικονομικά και προσωπικά οφέλη καθώς επίσης και να μην επενδύει σε σχέσεις οικειότητας και γνωριμίας με τον ελεγχόμενο.

Περαιτέρω, κρίνεται αναγκαίο να διαθέτει και τα ακόλουθα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά:

- α. Αντικειμενικότητα:** Οι ληφθείσες αποφάσεις πρέπει να βασίζονται σε απτά, μετρήσιμα και αντικειμενικά στοιχεία και να μην χαρακτηρίζονται από υποκειμενισμό.
- β. Υπευθυνότητα και επαγγελματισμός:** Ο ελεγκτής πρέπει να διαθέτει τις απαραίτητες γνώσεις και δεξιότητες που απαιτούνται.
- γ. Απαραίτητες δεξιότητες:** Ενδεικτικά αναφέρονται η επαγγελματική συνείδηση, το αίσθημα δικαιοσύνης, το κριτικό πνεύμα και η αναλυτική σκέψη, η υπομονή, η διακριτικότητα, ο σεβασμός, κ.λπ..
- δ. Επικοινωνιακές δεξιότητες:** Αφορούν στην ικανότητα χειρισμού των ανθρώπινων σχέσεων.

### 2.3.3.7 Νόμιμοι Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693 / 2008

Όπως ήδη αναφέρθηκε, ο φοροελεγκτικός μηχανισμός του Υπουργείου Οικονομικών αξιοποιεί την τεχνογνωσία και το κύρος των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών μέσω της καθιέρωσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού Ελέγχου.

Τόσο οι Νόμιμοι Ελεγκτές όσο και τα ελεγκτικά γραφεία της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238 / 1994 διενεργούν πλέον ελέγχους φορολογικής συμμόρφωσης παράλληλα με τον τακτικό έλεγχο (εξωτερικό έλεγχο) που προβλέπεται από τον εμπορικό νόμο.

## Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup>: Παρουσίαση αποτελεσμάτων διενεργηθέντων ερευνών - μελετών

### 3.1. Γενικά

Σε συνέχεια της διπλωματικής εργασίας θα προχωρήσουμε στη παρουσίαση των, με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, δημοσιοποιημένων αποτελεσμάτων ερευνών, μελετών, κ.λπ. που σχετίζονται με το ερευνητικό αντικείμενο της παρούσας, με επιμέρους κατηγοριοποίηση.

### 3.2. Επιλεκτική παρουσίαση ερευνητικών αποτελεσμάτων ακαδημαϊκών εργασιών

(που εκπονήθηκαν ως απαιτούμενο για την απόκτηση μεταπτυχιακού / διδακτορικού διπλώματος σε συναφή ερευνητικό αντικείμενο με την παρούσα εργασία).

#### 3.2.1 Ιωάννης Αγγελίδης, *“Το ζήτημα της φοροδιαφυγής σήμερα: η περίπτωση της Ελλάδας”*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Αύγουστος 2011

Έρευνα: Μέτρηση των στάσεων και αντιλήψεων των φοροιακών απέναντι στα νέα φορολογικά μέτρα που επιβάλλονται για την αντιμετώπιση της οικονομικής κρίσης, την αύξηση των εσόδων και την αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής. Διενέργεια έρευνας με τη μέθοδο του ερωτηματολογίου που αφορούσε σε 100 φοροιακούς υπαλλήλους που κλήθηκαν να απαντήσουν σε 25 ερωτήσεις.

##### Συμπεράσματα:

- Εισαγωγή του θεσμού του οικονομικού εισαγγελέα.
- Δημιουργία περουσολογίου.
- Διευρυμένη παροχή υπηρεσιών στους πολίτες μέσω internet.

#### 3.2.2 Γεώργιος Καραφεΐζης, *“Ανάλυση κινδύνου στην ελεγκτική διαδικασία – η περίπτωση του φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα”*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Φεβρουάριος 2013

Έρευνα: Βιβλιογραφική ανασκόπηση συστήματος ανάλυσης κινδύνου Ν. 3842 / 2010

##### Συμπεράσματα:

- Απεμπλοκή της πολιτικής με την υπηρεσιακή ηγεσία της ελληνικής φορολογικής διοίκησης.
- Στρατηγικός σχεδιασμός και προγραμματισμός.
- Εκπαίδευση προσωπικού.
- Πρόσβαση στην έγκυρη και αναλυτική πληροφορία

#### 3.2.3 Ναυσικά Κουκλίδου, *“Έμμεσες τεχνικές ελέγχου ως νέος τρόπος φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων”*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Σεπτέμβριος 2015

Έρευνα: Παρουσίαση τριών περιπτώσεων εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου ως εξής:

- Φορολογούμενος με απλογραφικά βιβλία (Β' κατηγορίας) που ελέγχεται για τις χρήσεις 2009 & 2010 – Πραγματικός έλεγχος.
- Φορολογούμενος Φ.Π. με διπλογραφικά βιβλία (Γ' κατηγορίας) που ελέγχεται για τις χρήσεις 2000 & 2001.
- Έλεγχος σε επαγγελματία με Β' κατηγορίας βιβλία.

### Συμπεράσματα:

Για να αποφευχθούν οι πολυάριθμοι έλεγχοι που κοστίζουν αρκετά στο κράτος, θα μπορούσε να δημιουργηθεί ένα ευνοϊκό πλαίσιο για όσους φορολογούμενους θέλουν να δηλώσουν την φοροδιαφυγή που έχουν διαπράξει χωρίς να πρέπει να πληρώσουν δυσθεώρητους φόρους και πρόστιμα. Ειδικότερα, σε περίπτωση δήλωσης εσόδων από φοροδιαφυγή να οριστικοποιηθεί ένα πρόστιμο της τάξης του 25-30% για τα έσοδα που δεν φορολογήθηκαν. Εάν, βέβαια, ο φορολογούμενος ξανά διαπράξει φοροδιαφυγή τότε να ισχύσουν αυστηρές ποινές.

Επίσης, είναι πολύ σημαντικό για τα όργανα που διαπράττουν τους ελέγχους να υπάρχει μια ανταποδοτικότητα προκειμένου να εφαρμόζουν στο ακέραιο τη φορολογική νομοθεσία αλλά και να γίνεται η εργασία τους πιο εύκολη. Δηλαδή να υπάρχουν τα κίνητρα για τους ελεγκτές τα οποία να σχετίζονται με κάποιο ανταποδοτικό ποσό σε σχέση με τα έσοδα που εισπράττονται από τους πολίτες που φοροδιαφεύγουν.

Επίσης, στην ίδια κατεύθυνση κινείται και η δυνατότητα αποστολής επιστολής στον φορολογούμενο στην οποία θα αναφέρεται ότι υπάρχουν ενδείξεις φοροδιαφυγής στις δηλώσεις του αλλά σε περίπτωση που θα καταβάλλει το 20% του κεφαλαίου που θεωρείται ύποπτο για φοροδιαφυγή να μη προχωρά σε έλεγχο η Εφορία. Σε ότι αφορά τις επιχειρήσεις που είναι μεγάλη η φοροδιαφυγή θα ήταν χρήσιμο να εφαρμοστούν κάποιες ενιαίες φορολογήσεις.

### **3.2.4 Ευάγγελος Σαλαμώτας, “Φοροδιαφυγή, πλαστά – εικονικά φορολογικά στοιχεία, φορολογικοί έλεγχοι”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Σεπτέμβριος 2013**

Έρευνα: Βιβλιογραφική ανασκόπηση με έμφαση, κυρίως, στη φοροδιαφυγή και πως αυτή συντελείται μέσω των φορολογικών στοιχείων

### Συμπεράσματα:

- Αναφέρεται ότι οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές, η οικονομική κατάσταση των φορολογούμενων, η διαφθορά του Δημοσίου Τομέα, η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος και οι αναποτελεσματικές φορολογικές αρχές αποτελούν τα κύρια αίτια της φοροδιαφυγής.
- Η αντιμετώπιση των παραγόντων αυτών θα συμβάλλει στη βελτίωση της φορολογικής συνείδησης των Ελλήνων. Τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει προσπάθειες προς την κατεύθυνση αυτή με τη βελτίωση του νομοθετικού πλαισίου και της οργάνωσης και λειτουργίας των ελεγκτικών μηχανισμών.
- Υπάρχει η ανάγκη για τη δημιουργία διάφανου, φιλικότερου και με λιγότερες διακρίσεις διοικητικού συστήματος καθώς και για την εκπαίδευση των φορολογούμενων σχετικά με την ελληνική φορολογική νομοθεσία, έτσι ώστε να διαμορφωθεί ένα περιβάλλον στο οποίο οι φορολογούμενοι δεν θα αποφεύγουν τις φορολογικές τους επιβαρύνσεις, αλλά θα αισθάνονται υπερήφανοι ότι εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

### **3.2.5 Βασιλεία Μπουντουλούση, “Ο φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων: διαδικασίες – σύγχρονες τεχνικές”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Ιανουάριος 2017**

Έρευνα: Προσέγγιση του ζητήματος του φορολογικού ελέγχου και των σύγχρονων τάσεων σε θεωρητικό επίπεδο.

#### Συμπεράσματα:

- Εδραίωση ηλεκτρονικής τιμολόγησης για μεγάλες επιχειρήσεις.

### **3.2.6 Κερασούλα Σιάνη, “Συγκριτική μελέτη τεχνικών ηλεκτρονικής διακυβέρνησης σε οικονομικές υπηρεσίες διαφόρων χωρών & η πρόκληση αναβάθμισης του ελληνικού φορολογικού συστήματος στην εποχή της ψηφιακής σύγκλισης”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Ιανουάριος 2011**

Έρευνα: Χρήση συγκριτικής μεθόδου αξιολόγησης ηλεκτρονικών φορολογικών υπηρεσιών μεταξύ της Ελλάδας και συγκεκριμένων ευρωπαϊκών κρατών.

#### Συμπεράσματα:

- Αναβάθμιση τωρινών πληροφοριακών συστημάτων ώστε να αξιοποιηθούν οι νέες τεχνολογικές δυνατότητες.
- Εκσυγχρονισμός συστήματος TAXIS – ELENXIS.

### **3.2.7 Κατερίνα Σταυρακάκη, “Οι αλλαγές σε όλους τους τομείς της φορολογίας στην Ελλάδα τα τελευταία πέντε έτη”, Τ.Ε.Ι. Κρήτης, 2013**

Έρευνα: Βιβλιογραφική ανασκόπηση του αντικειμένου της φορολογίας.

Συμπεράσματα: Μείωση φορολογικών συντελεστών.

### **3.2.8 Γεώργιος Στρούμτσας, “Ελεγκτική και δημιουργική λογιστική”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Νοέμβριος 2014**

Έρευνα: Βιβλιογραφική ανασκόπηση του αντικειμένου της ελεγκτικής.

#### Συμπεράσματα:

- Ο Εξωτερικός Έλεγχος είναι ιδιαίτερα καθοριστικός για τις επιχειρήσεις καθώς ανανεώνει τις σχέσεις εμπιστοσύνης με το ευρύ κοινό καθώς και με υποψήφιους αγοραστές.
- Ο Φορολογικός Έλεγχος είναι υπεύθυνος για την διασφάλιση των κρατικών εσόδων και τη πάταξη της φοροδιαφυγής Φυσικών και Νομικών Προσώπων.

### **3.2.9 Παρασκευή Θεοχαράκη, Εντρίτ Μαργκίνι, Χριστιάννα Νικολακάκη, “Η φοροδιαφυγή – Επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία από την ανάπτυξη του φαινομένου της παραοικονομίας”, Τ.Ε.Ι. Ηρακλείου, Φεβρουάριος 2017**

Έρευνα: Βιβλιογραφική ανασκόπηση του αντικειμένου της φοροδιαφυγής.

#### Συμπεράσματα:

1. Ορθολογική λειτουργία της δημόσιας διοίκησης και παραδειγματική τιμωρία όσων παρανομούν.

2. Απλοποίηση και εκλογίκευση των νόμων.
3. Σταθερότητα στο φορολογικό σύστημα, πιο ορθολογικό, δίκαιο και απλό σύστημα που θα εμπνέει εμπιστοσύνη στους πολίτες αλλά και στους νέους ή στους ξένους επενδυτές.
4. Βελτίωση της λειτουργίας των ελεγκτικών και διοικητικών μηχανισμών του κράτους.
5. Φορολόγηση των offshore εταιρειών.
6. Διαφάνεια στα εισοδήματα και στις εταιρίες που συμμετέχουν πολιτικοί.
7. Σύνδεση των αποδείξεων με το ιντερνέτ και το taxisnet.
8. Παροχή κινήτρων για την πραγματοποίηση αγορών με τη χρήση πλαστικού χρήματος.
9. Δικαιότερη νομοθεσία χωρίς «παραθυράκια».
10. Εξασφάλιση της κοινωνικής ισότητας με δίκαιο φορολογικό σύστημα.
11. Δημιουργία φορολογικής συνείδησης μέσω της παιδείας.

### **3.2.10 Γεώργιος Αργυρόπουλος, “Συνταγματικές φορολογικές αρχές”, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, 2004**

Έρευνα: Παρουσίαση φορολογικών αρχών από την άποψη της νομικής επιστήμης και της σχετικής νομολογίας  
Συμπεράσματα:

- Απαραίτητη η συμφιλίωση του φορολογούμενου με τον φόρο και την φορολογική διοίκηση μέσω των βάσεων που θέτονται τόσο από τον συνταγματικό και τυπικό νομοθέτη όσο και από τον δικαστικό λειτουργό.

### **3.2.11 Νικόλαος Βαφειάδης, “Πατριωτισμός και φορολογική συμμόρφωση”, Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Δυτικής Ελλάδας, Πάτρα 2016**

Έρευνα: Ανάδειξη σχέσης μεταξύ πατριωτισμού και φορολογικής συμμόρφωσης  
 Διανομή ερωτηματολογίων με σκοπό να βρεθεί ο βαθμός σύνδεσης πατριωτισμού και φορολογικής συμμόρφωσης – φορολογικής ηθικής μέσω απλών ερωτήσεων σε τυχαίο δείγμα με χρήση μέσων κοινωνικής δικτύωσης.

Συμπεράσματα:

- Τα άτομα που διαλέγουν να μην φοροδιαφεύγουν, ψυχολογικά έχουν συνδέσει την απόφασή τους αυτή με την εικόνα ενός ισχυρού πολιτικά και πολεμικά κράτους.
- Όσο πιο περήφανος νιώθει κάποιος για την ιστορία της χώρας του τόσο πιο συνεπής είναι στις φορολογικές του υποχρεώσεις.

### **3.2.12 Ιωάννης Μαραμής – Χαράν, “Η νέα μορφή του φορολογικού ελέγχου με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174 / 2013) και η πλαisiώσή του από εξειδικευμένα ελεγκτικά κέντρα”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Νοέμβριος 2014**

Έρευνα: Ερμηνεία των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο.

Συμπεράσματα:

Ο φορολογικός έλεγχος έχει ανάγκη από μέσα, πρακτικές και μεθόδους που διαθέτει η σύγχρονη ελεγκτική και η επιστήμη της στατιστικής και των μαθηματικών.

**3.2.13 Ιωάννης Γκούρλιας, “Φοροδιαφυγή με τη χρήση εικονικών, πλαστών, νοθευμένων φορολογικών στοιχείων: Μηχανισμοί πρόληψης και καταστολής του φαινομένου”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Σεπτέμβριος 2012**

Έρευνα: Εκτεταμένη παρουσίαση βιβλιογραφίας που αφορά στον εν λόγω ζήτημα

Συμπεράσματα: Κατάργηση διαφόρων φοροαπαλλαγών που ενθαρρύνουν τη φοροδιαφυγή

**3.2.14 Ιωάννης Ελευθερίου, “Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα εν μέσω οικονομικής κρίσης”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Αύγουστος 2011**

Έρευνα: Βιβλιογραφική ανασκόπηση

Συμπεράσματα:

- Σταδιακή διεύρυνση φορολογικής βάσης.
- Απλούστευση φορολογικού συστήματος με άξονες την αποτελεσματικότητα και τη δικαιοσύνη.
- Μείωση Κόστους Κοινωνικών Εισφορών.
- Μείωση εμποδίων για έναρξη επιτηδεύματος.

**3.2.15 Σταυρούλα Κουρδούπαλου, “Εκτίμηση προσδιοριστικών παραγόντων και ανάπτυξη μοντέλων πρόβλεψης της φοροδιαφυγής των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων” (Διδακτορική διατριβή), Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη 2010**

Έρευνα: Η έκταση της φοροδιαφυγής των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών επιχειρήσεων, η εκτίμηση των προσδιοριστικών παραγόντων της φοροδιαφυγής και η ανάπτυξη μοντέλων πρόβλεψής της.

Συμπεράσματα:

- Υψηλό επίπεδο φορολογικής συμμόρφωσης όταν ο μέτοχος συμμετέχει με την ιδιότητα του Πρόεδρου Δ.Σ. στη Διοίκηση της εταιρείας.
- Μείωση επιπέδου έκτασης φοροδιαφυγής όταν τα μέλη του Δ.Σ. λαμβάνουν μέρος από τα κέρδη.
- Υπάρχουν ενδείξεις ότι οι επιχειρήσεις παραποιούν τις συναλλαγές τους που διενεργούνται επί πιστώσει για να μειώσουν το φορολογητέο τους εισόδημα.

**3.2.16 Ελένη Ποϊριάζη, “Διαφθορά – Ελεγκτικοί μηχανισμοί”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Νοέμβριος 2015**

Έρευνα: Βιβλιογραφική έρευνα

Συμπεράσματα:

- Έλλειψη συγκεκριμένου φορέα καταγραφής του συνόλου των καταγγελιών.
- Έλλειψη συντονισμού μεταξύ των ελεγκτικών αρχών.
- Έλλειψη παιδείας και φορολογικής συνείδησης στους Έλληνες πολίτες.

### **3.2.17 Γεώργιος Μπουργάνης, “Φορολογικοί και λογιστικοί έλεγχοι στην Ελλάδα”, Τ.Ε.Ι. Πειραιά, Αθήνα 2016**

Έρευνα: Βιβλιογραφική έρευνα

#### Συμπεράσματα:

- Η διενέργεια συστηματικών και ορθών, ως προς την εκτέλεσή τους, φορολογικών ελέγχων καθίσταται απαραίτητοι.
- Αναδιάρθρωση φορολογικού μηχανισμού.
- Διατήρηση, σε υψηλό επίπεδο, των παρεχόμενων υπηρεσιών των ιδιωτικών φορέων ελέγχου.

### **3.2.18 Παρασκευή Κόγια, “Εξωτερικός έλεγχος, ανεξαρτησία και μη, ελεγκτικές υπηρεσίες: Εμπειρική έρευνα για το Φορολογικό Πιστοποιητικό”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Οκτώβριος 2012**

Έρευνα: Διανομή ερωτηματολογίων για έκφραση γνώμης των ορκωτών ελεγκτών – λογιστών περί της αρμοδιότητας που έχουν για διενέργεια φορολογικού ελέγχου και χορήγηση σχετικού Φορολογικού Πιστοποιητικού.

#### Συμπεράσματα:

- Αποφυγή υπονόμησης της ανεξαρτησίας των ελεγκτών μέσω της επιβολής υψηλού επιπέδου φορολογικών προστίμων.

### **3.2.19 Ιωάννης Δραγάτσης, “Φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή στην Ελλάδα: Ανάλυση στοιχείων, τρόποι αντιμετώπισης, προβλέψεις”, Πανεπιστήμιο Πειραιά, Πειραιάς 2015**

Έρευνα: Παρουσίαση κύριων μορφών και αιτιών της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα & η διενέργεια στατιστικής ανάλυσης δεδομένων που αφορούν στον αριθμό και στην ένταση των ελέγχων του ΣΔΟΕ για μια σειρά ετών.

#### Συμπεράσματα:

- Ανάγκη διαφοροποίησης των πρόσφορων μεθόδων διενέργειας φορολογικού ελέγχου.
- Εκτεταμένες και ριζικές παρεμβάσεις στο νομοθετικό πλαίσιο και στη διάρθρωση του διοικητικού μηχανισμού.
- Επίλυση των αναφερόμενων φορολογικών διαφορών από τα Διοικητικά, κατά κύριο λόγο, Δικαστήρια.

### **3.2.20 Κυριακή Βαγιωνάκη, Εμμανουήλ Μπουντρογιάννης, Εμμανουήλ Πισσαδάκης, “Φοροδιαφυγή”, Τ.Ε.Ι. Κρήτης, Ηράκλειο 2014**

Έρευνα: Βιβλιογραφική αναφορά

Συμπεράσματα: Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στα πλαίσια καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής έχει ανακοινώσει μέτρα τα οποία πρέπει να εφαρμοστούν από όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το σημαντικότερο είναι ότι τα κράτη μέλη πέρα του ότι καλούνται να προβούν στις απαραίτητες μεταρρυθμίσεις έτσι ώστε να υπάρξει χρήση των Τεχνολογιών Πληροφορικής και Επικοινωνιών στις φορολογικές διαδικασίες, σημαντική επίτευξη θεωρείται η δυνατότητα ανταλλαγής πληροφοριών που αφορούν τους φορολογούμενους μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.



### **3.2.21 Γρηγόριος Λάζος, “Πρόγραμμα διαχείρισης στοχευμένων φορολογικών ελέγχων και φορολογικής συμμόρφωσης επιχειρήσεων” (Διδακτορική διατριβή), Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη 2012**

Έρευνα: Διενέργεια έρευνας μέσω ερωτηματολογίου για την ανάδειξη των χαρακτηριστικών γνωρισμάτων των επιχειρήσεων τα οποία, ως προσδιοριστικοί παράγοντες της φορολογικής συμμόρφωσης, θα προσδιορίζουν συνοπτικά, και πριν από την διενέργεια των φορολογικών ελέγχων την συντελούμενη φοροδιαφυγή, και τα οποία θα κατευθύνουν τις υπηρεσίες του Υπ. Οικ. σε μία στοχοθετημένη αποτελεσματική διαδικασία η οποία θα επιβεβαιώνεται από τα αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων των ελεγχθέντων επιχειρήσεων.

#### Συμπεράσματα:

- Η υπέρμετρη πολυπλοκότητα της σχετικής φορολογικής νομοθεσίας επηρεάζει αποφασιστικά τις προσπάθειες της εκούσιας φορολογικής συμμόρφωσης.
- Η παρουσία φαινομένων εκτεταμένης διαφθοράς στον φοροελεγκτικό μηχανισμό της φορολογικής διοίκησης και των φορολογούμενων αποτελεί παράγοντα με διττό περιεχόμενο.
- Τα κίνητρα που δίνονται για την πραγματοποίηση επενδύσεων μέσω αναπτυξιακών νόμων συνδέονται με μεγαλύτερη μη φορολογική συμμόρφωση.
- Οι επιχειρήσεις που ελέγχονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα παρουσιάζουν βελτιωμένη φορολογική συνείδηση.

### **3.2.22 Ουρανία Αλεβυζάκη, “Φορολογικό σύστημα 2012 – 2014: Προβληματισμοί και προτάσεις πάνω στον φορολογικό έλεγχο”, Πάντειο Πανεπιστήμιο, Αθήνα 2014**

Έρευνα: Διενέργεια έρευνας με χρήση ερωτηματολογίου που περιλαμβάνει ερωτήσεις για το σύνολο των επιμέρους διαδικασιών – σταδίων που σχετίζονται με τον φορολογικό έλεγχο.

#### Συμπεράσματα:

- Η επιλογή των υποθέσεων για έλεγχο θα πρέπει να γίνεται βάσει κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου.
- Οι έλεγχοι θα πρέπει να παραμείνουν υπό την εποπτεία του κράτους (ακόμη και αν διενεργούνται από ιδιωτικές εταιρείες).
- Οι προληπτικοί έλεγχοι θα πρέπει να εντατικοποιηθούν.
- Κατάργηση των διατάξεων περί κύρους των βιβλίων και εξωλογιστικού προσδιορισμού αποτελεσμάτων.
- Αποσαφήνιση νομικών θεμάτων, τεχνικών λειτουργιών και ελεγκτικών διαδικασιών που αφορούν στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
- Αποσαφήνιση περιπτωσιολογίας εκπιπτόμενων δαπανών από τη Φορολογία Εισοδήματος.
- Κατάργηση απαλλακτικών διατάξεων περί απογραφής.
- Επαναλειτουργία Επιτροπών Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών.
- Αποσαφήνιση εννοιών ή / και εξειδίκευση ειδών ελέγχου.

### **3.2.23 Ευάγγελος Γαβαλάς, “Προτάσεις ενίσχυσης της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου”, Πάντειο Πανεπιστήμιο, Αθήνα 2010**

Έρευνα: Χρήση ερωτηματολογίου για την έκφραση απόψεων 20 ελεγκτών του Υπ. Οικ., σχετικά με το πλαίσιο άσκησης του φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα

#### Συμπεράσματα:

- Η απλοποίηση της φορολογίας μπορεί να συμβάλει πολύ στην αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου.
- Συνεχής εκπαίδευση και παροχή τεχνολογικών μέσων στους ελεγκτές.
- Αξιοποίηση πληροφοριών που διαθέτει η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπ. Οικ..
- Εφαρμογή αντικειμενικού συστήματος αξιολόγησης ελεγκτών.

### **3.2.24 Δημήτρης – Γιώργος Πατσίκας, “Φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. στις συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου”, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Θεσσαλονίκη 2014**

Έρευνα: Βιβλιογραφική ανασκόπηση

#### Συμπεράσματα:

- Ως προς τη φορολογία εισοδήματος:
  - Πρόταση περί φορολογίας του εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο με παρακράτηση φόρου στο κράτος της πηγής αποτελεί *prima facie*, έναν απλό και σαφή τρόπο επιβολής και είσπραξης φόρων.
  - Ανάγκη ομοιομορφίας των εννοιών και των κανόνων που διέπουν τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας συνιστά *sine qua non* προϋπόθεση για κάθε προσπάθεια σύλληψης της φορολογητέας ύλης.
- Ως προς το Φ.Π.Α.:
  - Η φοροδιαφυγή ως προς τον Φ.Π.Α. στο ηλεκτρονικό εμπόριο εντοπίζεται ως επί το πλείστο στις online συμβάσεις ανάμεσα σε επιχειρήσεις και σε καταναλωτές.
  - Μέσα από την παροχή κινήτρων στους καταναλωτές (π.χ. επιστροφή μέρους του Φ.Π.Α.) και με τη διεξαγωγή διαδικτυακών ελέγχων από τις φορολογικές αρχές μπορεί να περιοριστεί η απώλεια πόρων εξαιτίας της μη επιβολής και συνεπώς μη είσπραξης Φ.Π.Α..

## **3.3. Επιλεκτική παρουσίαση ερευνητικών αποτελεσμάτων ιδιωτικών και δημόσιων φορέων**

### **3.3.1 International Monetary Fund<sup>41</sup>**

Στα πλαίσια των αναφορών σχετικά με την πρόοδο της Ελλάδος σε σχέση με τους στόχους που έχουν τεθεί βάσει των συναφθέντων συμβάσεων και με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία που υπήρχαν μέχρι και την 21<sup>η</sup> Μαΐου 2013, συντάχθηκε η υπ. αριθμ. IMF Country Report No. 13 / 155, από το περιεχόμενο της οποίας προκύπτουν, μεταξύ άλλων, και τα κάτωθι που σχετίζονται με τους λόγους που το επίπεδο της φοροδιαφυγής στη χώρα μας βρίσκεται σε υψηλά επίπεδα:

---

<sup>41</sup> IMF Country Report No. 13 / 155

- ⊕ Υψηλοί φορολογικοί συντελεστές: οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές δημιουργούν ένα ισχυρό κίνητρο να μη δηλωθούν εισοδήματα, δεδομένου ότι το οριακό όφελος από την απόκρυψη κάθε μορφής εισοδήματος είναι υψηλό.
- ⊕ Μικρή πιθανότητα ελέγχου: έχει ιστορικά αποδειχθεί ότι όταν η Ελληνική Φορολογική Διοίκηση διενεργεί ελέγχους:
  - Εστιάζοντας σε μη ενεργούς επιτηδευματίες με μικρές προοπτικές συλλογής εκτιμώμενων φόρων.
  - Έχοντας αποδεδειγμένα περιορισμένη πιθανότητα ανακάλυψης αδήλωτης φορολογικής υποχρέωσης σε σχέση με το περιεχόμενο των υποβληθέντων δηλώσεων φορολογίας.
- ⊕ Οι διενεργηθέντες φορολογικοί έλεγχοι εκφράζουν γνώμη περί της ορθής εφαρμογής των κανόνων της λογιστικής και της φορολογίας παρά στην αξιολόγηση των φορολογικών υποχρεώσεων του εκάστοτε επιτηδευματία μειώνοντας, έτσι, την παραγωγικότητα των ελεγκτών.
- ⊕ Τόσο τα κενά νόμου όσο και οι ερμηνείες περί της κείμενης νομοθεσίας χρησιμοποιούνται σε αποτελεσματική βάση από τον εκάστοτε ελεγχόμενο για τη μείωση των φορολογικών υποχρεώσεων.
- ⊕ Χαμηλοί συντελεστές πρόσθετης φορολογικής επιβάρυνσης κατόπιν ελέγχου σε σύγκριση με άλλες χώρες.
- ⊕ Φορολογική αμνηστία, είτε μέσω ευνοϊκών ρυθμίσεων για τακτοποίηση πάσης φύσεως οφειλών, είτε μέσω εφαρμογής του μέτρου της περαίωσης των ανέλεγκτων υποθέσεων (για παράδειγμα βλ. σχετικά τις διατάξεις του Ν. 3888 / 2010 που αφορούν στο εν λόγω ζήτημα).

### 3.3.2 Ernst & Young (E & Y)

#### 3.3.2.1 Εταιρικά παραπτώματα – ατομικές συνέπειες<sup>42</sup>

Η 14η Παγκόσμια Έρευνα Απάτης 2016 της EY: “Εταιρικά παραπτώματα – ατομικές συνέπειες” διαπιστώνει τη διεθνή κατακραυγή για την ενίσχυση της διαφάνειας σε μία περίοδο αυξημένων γεωπολιτικών εντάσεων, καθώς και εντεινόμενης αστάθειας στις χρηματαγορές. Η κλιμάκωση των απειλών στον κυβερνοχώρο, η χρηματοδότηση της τρομοκρατίας και οι πρόσφατες εξελίξεις στις αναδυόμενες αγορές, έχουν αυξήσει την πίεση προς τις κυβερνήσεις να δράσουν, και προς τις επιχειρήσεις να εντοπίσουν και να μετριάσουν τα περιστατικά απάτης, δωροδοκίας και διαφθοράς.

Η έρευνα, η οποία διεξήχθη μεταξύ Οκτωβρίου 2015 και Ιανουαρίου 2016 σε σχεδόν 3.000 ανώτερα στελέχη επιχειρήσεων από 62 χώρες, αναδεικνύει τη συντριπτική σύμπραξη των επιχειρήσεων για ενισχυμένη διαφάνεια στο ποιος τελικά κατέχει κι ελέγχει τις εταιρείες με τις οποίες συνεργάζονται.

Πιο συγκεκριμένα:<sup>43</sup>

<sup>42</sup> <http://www.ey.com/gr/en/newsroom/news-releases/news-ey-oi-epixeiriseis-paramenoun-ektetheimenes-se-fainomena-etairikis-apatis>

Σχετική αναζήτηση όρου: 11.02.2017

<sup>43</sup> 14η Παγκόσμια Έρευνα Απάτης 2016 της EY: Εταιρικά παραπτώματα – ατομικές συνέπειες. Μεταξύ Οκτωβρίου 2015 και Ιανουαρίου 2016, ο ερευνητής της EY – Η παγκόσμια εταιρεία έρευνας αγοράς Ipsos MORI – διεξήγαγε 2.825 συνεντεύξεις σε τοπική γλώσσα, με υψηλόβαθμα στελέχη εταιρειών σε 62 χώρες.

- Τα επίπεδα της διαφθοράς παραμένουν αμείωτα: σε διεθνές επίπεδο, 39% αναφέρει ότι η διαφθορά είναι διαδεδομένη στη χώρα τους, το ακριβώς ίδιο ποσοστό που καταγράφηκε στην αντίστοιχη έρευνα του 2014.
- Μεγάλη βελτίωση στην Ελλάδα, όπου το αντίστοιχο ποσοστό ανέρχεται σε 62%, αισθητά μειωμένο σε σχέση με το 71% του 2014 (και το 69% της ενδιάμεσης έρευνας του 2015).
- Το 83% των στελεχών διεθνώς και το 74% στην Ελλάδα εκτιμά ότι η δίωξη κατά συγκεκριμένων στελεχών, θα συμβάλει στον περιορισμό της απάτης και της διαφθοράς στο μέλλον.
- Η πίεση για βελτιωμένα αποτελέσματα εκλογικεύει παράνομες πρακτικές: 42% διεθνώς και 38% στην Ελλάδα δικαιολογούν ανήθικες πρακτικές.
- Το κυβερνοέγκλημα αναγνωρίζεται ως κίνδυνος από το 46% των Ελλήνων ερωτηθέντων, ποσοστό που συμβαδίζει απόλυτα με τα ευρήματα σε διεθνές επίπεδο (47%).
- Το 91% των στελεχών επιχειρήσεων διεθνώς βλέπουν θετικά την ενίσχυση της διαφάνειας σε ό,τι αφορά στην εταιρική ιδιοκτησία, ενώ στην Ελλάδα το αντίστοιχο ποσοστό φθάνει στο 96%.

### 3.3.2.2 Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Αιτίες, Έκταση και Προτάσεις καταπολέμησής της<sup>44</sup>

Σύμφωνα με την έρευνα που διενήργησε πρόσφατα η ΕΥ για λογαριασμό της ΔιαΝΕΟσις, η αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής βασίζεται σε εννέα άξονες:

1. Μείωση των φορολογικών συντελεστών. Η Ελλάδα συγκαταλέγεται μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ με τους υψηλότερους συντελεστές φορολόγησης της μισθωτής εργασίας και του εισοδήματος των νομικών προσώπων, σε συνδυασμό με εξαιρετικά υψηλούς συντελεστές Φ.Π.Α.. Επιπλέον, οι φορολογούμενοι επιβαρύνονται με έκτακτους φόρους επί ήδη δηλωθέντων εισοδημάτων, όπως η εισφορά αλληλεγγύης. Η μείωση των συντελεστών θα περιορίσει σημαντικά το κίνητρο της φοροδιαφυγής.
2. Εκτεταμένη χρήση του πλαστικού χρήματος και επέκταση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης. Το 2014, η Ελλάδα βρισκόταν στην προτελευταία θέση μεταξύ των χωρών της Ε.Ε. - 28 ως προς τη χρήση πιστωτικών και χρεωστικών καρτών, με ποσοστό μόλις 6% επί του συνόλου των συναλλαγών. Το ποσοστό αυτό έχει αυξηθεί μετά την επιβολή των capital controls, αλλά παραμένει εξαιρετικά χαμηλό. Η επέκταση των ηλεκτρονικών συναλλαγών θα περιορίσει σημαντικά τη δυνατότητα φοροδιαφυγής.
3. Αποτελεσματική και εντατική διενέργεια ελέγχων και αποτελεσματική περαιώση των φορολογικών υποθέσεων. Έχει διαπιστωθεί ότι η αύξηση των ημερήσιων ελέγχων κατά 1% μειώνει τον αριθμό των παραβατών κατά 0,3 - 0,4%. Παράλληλα, η ταχύτερη απονομή της φορολογικής δικαιοσύνης, τόσο σε διοικητικό, όσο και σε δικαστικό επίπεδο, θα αποθαρρύνει περαιτέρω την παραβατική συμπεριφορά.
4. Οργάνωση και τεχνολογικός εκσυγχρονισμός των φορολογικών αρχών. Η οργάνωση των φορολογικών αρχών με «έξυπνο» τρόπο και η διαμόρφωση ενός σταθερού και αποτελεσματικού οργανωτικού πλαισίου που θα καθορίζει ρητά τις αρμοδιότητες των στελεχών της φορολογικής διοίκησης, θα επιλύσει μία σειρά από

<sup>44</sup> <http://www.ev.com/gr/en/newsroom/news-releases/news-ev-diapistwseis-kai-protaseis-tis-ev-gia-ti-forodiafigi-stin-ellada>

Σχετική αναζήτηση όρου: 02.05.2017

προβλήματα. Παράλληλα, η ψηφιοποίηση θα εξασφαλίσει την αμεσότερη εποπτεία των φορολογικών αρχών, αυξάνοντας τους κινδύνους της μη συμμόρφωσης για τους φορολογούμενους.

5. Κατάρτιση και εκπαίδευση των υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης, με παράλληλη αύξηση των αποδοχών τους. Είναι επιτακτική ανάγκη η συστηματική κατάρτιση των στελεχών ως προς τους νόμους, τις υπουργικές αποφάσεις και τις εγκυκλίους, και η διασύνδεση των υπολογιστών όλων των εφοριακών με υπάρχοντα ηλεκτρονικά συστήματα, όπως το ΝΟΜΟΣ και το ELENXIS.

6. Καταπολέμηση φαινομένων διαφθοράς και εφαρμογή αντικινήτρων. Η αντιμετώπιση της διαφθοράς θα πρέπει να βασισθεί στην εναρμόνιση των μισθών των εφοριακών με τα διεθνή πρότυπα, τη διενέργεια τακτικών ελέγχων στην περιουσία τους και τη θέσπιση ενός αδιάβλητου συστήματος αξιολόγησης από το οποίο θα εξαρτώνται οι απολαβές και οι προαγωγές τους.

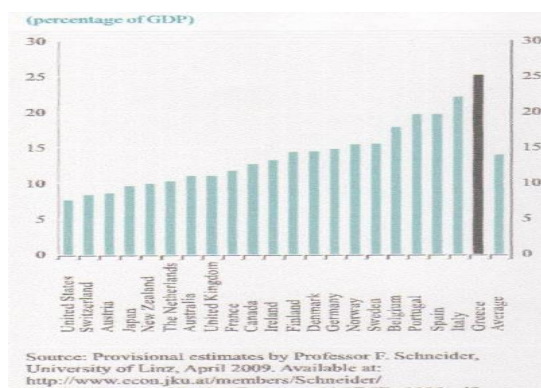
7. Δημιουργία σταθερού και απλοποιημένου φορολογικού συστήματος. Η δαιδαλώδης φορολογική νομοθεσία δημιουργεί σύγχυση στους φορολογούμενους, οι οποίοι, συχνά, αδυνατούν να παρακολουθήσουν τις αλλαγές και να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους.

8. Διαρθρωτικές αλλαγές στη δομή των επιχειρήσεων και αλλαγή του αναπτυξιακού μοντέλου. Η ευθυγράμμιση του ποσοστού των αυτοαπασχολούμενων και των μικρών ή πολύ μικρών επιχειρήσεων με τον ευρωπαϊκό μέσο όρο, θα μειώσει δραστικά τις ευκαιρίες φοροδιαφυγής και εισφοροδιαφυγής και θα διευκολύνει το έργο των ελεγκτικών αρχών.

9. Δημιουργία φορολογικής συνείδησης και καλλιέργεια φορολογικής παιδείας. Είναι πολύ κρίσιμο να καλλιεργηθεί η αντίληψη της φοροδιαφυγής ως ανήθικη πράξη από πολύ νωρίς, με την ένταξη της φορολογικής υπευθυνότητας στο εκπαιδευτικό πρόγραμμα των σχολείων. Επιπλέον, η διενέργεια μίας κατάλληλα σχεδιασμένης και συστηματικής καμπάνιας, θα συμβάλει στην ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης, η οποία αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την αντιμετώπιση του προβλήματος.

### 3.3.3 Bank of Greece, “*Economic Bulletin*”, June 2011 (TAX EVASION IN GREECE: AN OVERVIEW Melina Vasardani)

Σύμφωνα με τα στοιχεία που παρατίθενται στην εν λόγω δημοσίευση προκύπτει αβίαστα το γεγονός ότι, κατά το έτος 2009, η Ελλάδα με ποσοστό κοντά στο 25% επί του Α.Ε.Π., είχε το μεγαλύτερο ποσοστό φοροδιαφυγής μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ.<sup>45</sup>



Σχεδιάγραμμα 1: Σκιώδης οικονομία

<sup>45</sup> Schneider et al. (2010). Also see the updated tables for the period 1989-2009 available at:

[http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/ShadowEconomy2IOECD\\_2009.pdf](http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/ShadowEconomy2IOECD_2009.pdf).

### 3.3.4 Πρωτοβουλία ΔιαΝΕΟσις<sup>46</sup>

Σε εκδήλωση που οργανώθηκε από τον ΣΕΒ, σε συνεργασία με την Πρωτοβουλία διαΝΕΟσις – Οργανισμός Έρευνας & Ανάλυσης, ανακοινώθηκαν τα κάτωθι αποτελέσματα έρευνας που αφορούν στο προφίλ του Έλληνα φοροφυγιά:

- Το ποσοστό των μη δηλωθέντων εισοδημάτων των αυτοαπασχολουμένων κυμαίνεται σε 57% -58,6%, ενώ το αντίστοιχο ποσοστό των μισθωτών ανέρχεται σε 0,5% - 1%. Μετά την αυτοαπασχόληση και ο αγροτικός τομέας παρουσιάζει επίσης υψηλά επίπεδα φοροδιαφυγής, με το ποσοστό του αδήλωτου εισοδήματος να φτάνει στο 53% (σύμφωνα με ανάλυση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ετών 2004 - 2005).
- Σημειώνεται ωστόσο στη μελέτη ότι το χαμηλό ποσοστό φοροδιαφυγής στη μισθωτή εργασία γεννά υποψίες «συνεννόησης» / «αμοιβαίας συμφωνίας» μεταξύ εργοδοτών και εργαζομένων, για απόκρυψη ενός μέρους ή του συνόλου του μισθού των εργαζομένων, προκειμένου να ωφελούνται όχι μόνον οι εργαζόμενοι, καθώς δεν φορολογούνται για τα εισοδήματα που αποκτούν, αλλά και οι εργοδότες, αφού αποφεύγουν την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών των εργαζομένων τους.
- Οι τομείς της αγοράς στους οποίους «ενδεχομένως», όπως αναφέρεται στην έρευνα, παρατηρείται μεγαλύτερη φοροδιαφυγή είναι ο ιατρικός κλάδος, ο κατασκευαστικός, ο εκπαιδευτικός, ο κλάδος παροχής λογιστικών - χρηματοοικονομικών υπηρεσιών και ο κλάδος παροχής νομικών υπηρεσιών.
- Μελέτη που στηρίχθηκε σε ανάλυση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ετών 2004 - 2005, καταδεικνύει ότι η φοροδιαφυγή είναι μεγαλύτερη σε γεωγραφικές περιοχές όπως η Νότια Ελλάδα, όπου το ποσοστό αδήλωτου εισοδήματος ανέρχεται σε 16%, ενώ στην περιοχή της Αττικής το ποσοστό του αδήλωτου εισοδήματος κυμαίνεται στο 6%. Γενικά, οι περιοχές εκτός αστικών κέντρων εμφανίζουν υψηλότερα επίπεδα φοροδιαφυγής.
- Η ίδια μελέτη (των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ετών 2004 - 2005), καταδεικνύει ότι τα φυσικά πρόσωπα με υψηλά εισοδήματα φοροδιαφεύγουν περισσότερο, με το ποσοστό αδήλωτου εισοδήματος να ανέρχεται σε 14,7%.
- Τέλος, οι άγαμοι φοροδιαφεύγουν λιγότερο (το ποσοστό του αδήλωτου εισοδήματος ανέρχεται σε 7,2%), ενώ οι έγγαμοι και οι έγγαμοι με παιδιά φοροδιαφεύγουν περισσότερο, με το ποσοστό να αυξάνεται ανάλογα με το πλήθος των μελών της οικογένειας. Ειδικότερα, το ποσοστό αδήλωτου εισοδήματος στους έγγαμους ανέρχεται στο 10,4%, ενώ αυξάνεται σταδιακά μέχρι το 16,7% σε έγγαμους με τέσσερα και πλέον τέκνα.

Το γενικό συμπέρασμα στο οποίο καταλήγει η μελέτη είναι ότι η έκταση της φοροδιαφυγής θα μπορούσε να κυμαίνεται περίπου από 6% έως 9% του Α.Ε.Π..

---

<sup>46</sup> Έρευνα: Το προφίλ του Έλληνα φοροφυγιά -Τι αποκαλύπτουν τα στοιχεία | [iefimerida.gr](http://www.iefimerida.gr/news/327302/erevna-profil-toy-ellina-forofyga-ti-apokalyptoyn-ta-stoiheia#ixzz4cSIj5msA)  
<http://www.iefimerida.gr/news/327302/erevna-profil-toy-ellina-forofyga-ti-apokalyptoyn-ta-stoiheia#ixzz4cSIj5msA>



### 3.3.5 Κωνσταντίνος Καραμάνης, “Παγκόσμιοι δείκτες διακυβέρνησης και οικονομικής ελευθερίας: Η διαχρονικά πτωτική και αποκλίνουσα πορεία της Ελλάδος”<sup>47</sup>

Σύμφωνα με την εν λόγω μελέτη, ο έλεγχος διαφθοράς είναι ένας εκ των έξι «παγκόσμιων δεικτών διακυβέρνησης» (GGI), όπως αυτοί οι δείκτες καταρτίζονται από τους D. Kaufmann (Natural Resource Governance Institute και Brooking Institute) και A. Kraay (World Bank Development Research Group).

Στην αντιμετώπιση της διαφθοράς, η Ελλάδα παρουσιάζει τη δεύτερη χειρότερη επίδοση από τις έξι συνολικά μεταβλητές. Ακολουθώντας συστηματικά πτωτική και αποκλίνουσα πορεία από τα τέλη της δεκαετίας του 1990, το 2016 περίπου 100 από τις 215 χώρες παρουσιάζουν καλύτερη επίδοση από την Ελλάδα.

Αξίζει να αναφερθεί ότι στην πρώτη δεκάδα της κατάταξης εμφανίζονται συστηματικά, σχεδόν σε όλες τις μεταβλητές, χώρες όπως: Νορβηγία, Σουηδία, Ελβετία, Ολλανδία, Δανία, Φινλανδία, Γερμανία, Καναδάς, Νέα Ζηλανδία, Σιγκαπούρη, Χονγκ-Κονγκ, Ιαπωνία, κ.λπ..

Από την άλλη πλευρά, ιδιαίτερα αρνητική εντύπωση προκαλεί το γεγονός ότι, σε όλες τις μεταβλητές, έχουν ξεπεράσει την Ελλάδα αρκετές πρώην ανατολικοευρωπαϊκές χώρες ή και χώρες του τρίτου κόσμου.

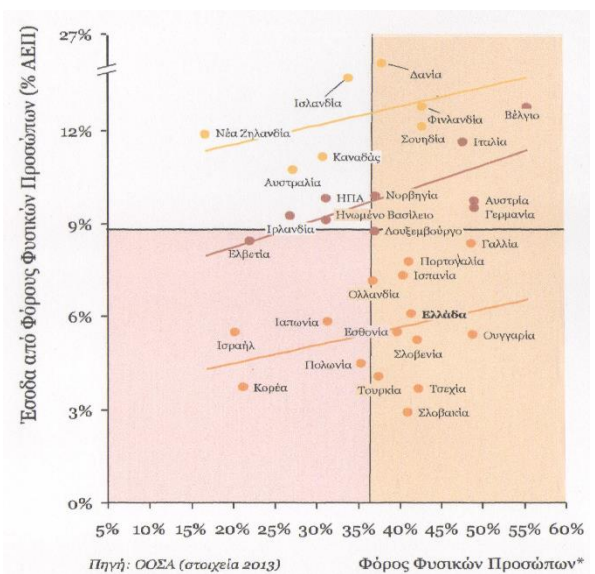
### 3.3.6 PwC, “World Tax Summaries: Η φορολογία στην Ελλάδα”, Μάιος 2016<sup>48</sup>

Παραθέτουμε τα πιο σημαντικά σημεία της εν λόγω δημοσίευσης που σχετίζονται με το ερευνητικό μας αντικείμενο:

#### Α. Η Ελλάδα βρίσκεται στη χαμηλότερη ομάδα χωρών αναφορικά με την εισπραξιμότητα των φόρων:

Όπως προκύπτει από το διάγραμμα, υφίστανται τρεις ομάδες χωρών που παρουσιάζουν με τη σειρά τους συστηματικές αποστάσεις στην εισπραξιμότητα των φόρων για το ίδιο επίπεδο συντελεστή φορολόγησης, όπου η Ελλάδα βρίσκεται στη χαμηλότερη.

Πιο συγκεκριμένα, σε Ελλάδα, Γαλλία, Ισπανία, Πορτογαλία και Ολλανδία, η υψηλή φορολογία των Φυσικών Προσώπων (>45%) συνοδεύεται από φορολογικά έσοδα της τάξης μόλις του 6% - 8% του Α.Ε.Π..

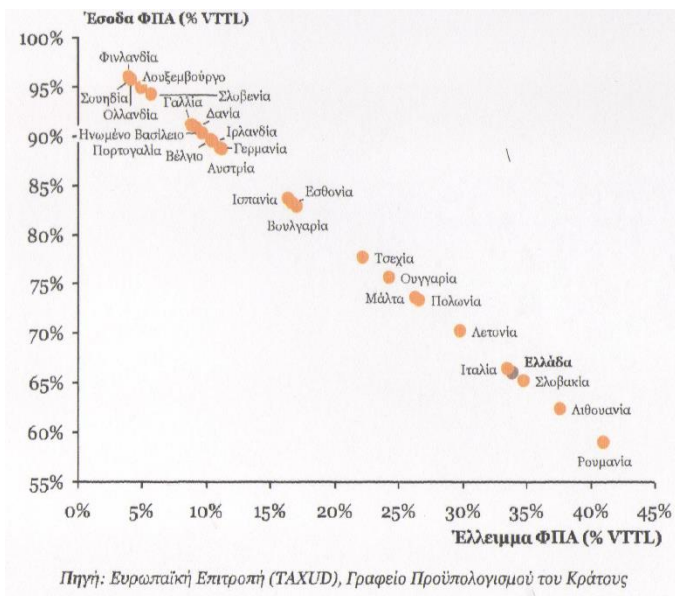


Σχεδιάγραμμα 2: Έσοδα από Φόρους Φ.Π.

<sup>47</sup> <http://www.liberal.gr/arthro/105912/aposi/arhra/pagkosmioi-deiktes-diakubernisis-kai-oikonomikis-eleutherias-i-diachronika-ptotiki-kai-apoklinousa-poreia-tis-ellados.html>

Σχετική αναζήτηση όρου: 19.02.2017

<sup>48</sup> [www.world-tax-summaries-2016\\_gr.pdf](http://www.world-tax-summaries-2016_gr.pdf) Σχετική αναζήτηση όρου: 17.04.2017



**Σχεδιάγραμμα 3: Απώλεια Εσόδων από Φ.Π.Α.**

**Β. Η Ελλάδα διακρίνεται από σημαντική απώλεια εσόδων Φ.Π.Α.:**

Το Έλλειμμα Φ.Π.Α. - V.A.T Gap ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ των πραγματοποιηθέντων εσόδων Φ.Π.Α. και των θεωρητικών δυνητικών συνολικών εσόδων βάσει του ισχύοντος Φ.Π.Α. (VAT Total Tax Liability – VTTL).

Το έλλειμμα Φ.Π.Α. στην Ελλάδα υπολογίζεται σε 34%, σε αντίθεση με χώρες όπως η Ολλανδία, Φινλανδία, Σουηδία, Σλοβενία και Γαλλία, όπου τα φορολογικά έσοδα προσεγγίζουν τα “θεωρητικά - δυνητικά” μέγιστα έσοδα Φ.Π.Α..

**Γ. Η Ελλάδα, για το ύψος του συντελεστή που έχει επιλέξει, βρίσκεται στην ομάδα χωρών με χαμηλή εισπραξιμότητα Φ.Π.Α.**



**Σχεδιάγραμμα 4: Έσοδα Φ.Π.Α. (% Α.Ε.Π.)**

Σε Καναδά, Ελβετία, Κορέα, Αυστραλία και Ιαπωνία, οι χαμηλότατοι συντελεστές Φ.Π.Α., συνοδεύονται από έσοδα κοντά στο 3,5% του Α.Ε.Π..

Στις Σκανδιναβικές χώρες και σε χώρες από την Κεντρική και Ανατολική Ευρώπη, συντελεστές Φ.Π.Α. μεταξύ 20% - 25% αντιστοιχούν κατά μέσο όρο σε έσοδα 9% του Α.Ε.Π..

Χώρες στην ομάδα χαμηλής εισπραξιμότητας Φ.Π.Α. έχουν έσοδα περίπου 1,3% χαμηλότερα από αυτές της ομάδας υψηλής εισπραξιμότητας με τον ίδιο συντελεστή.



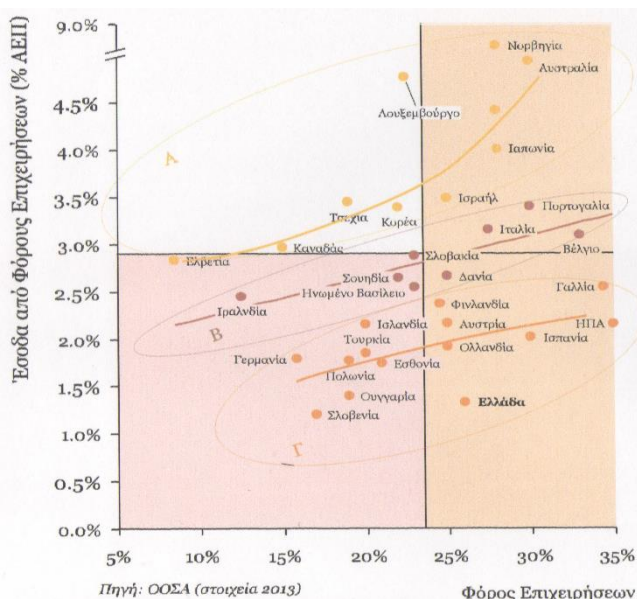
#### Δ. Ύψος και εισπραξιμότητα των φόρων Ν.Π.

Η αύξηση των φορολογικών συντελεστών, σε γενικές γραμμές, αυξάνει τα φορολογικά έσοδα.

Χώρες όπως η Ελλάδα, η Ισπανία, η Γαλλία και οι Η.Π.Α., βρίσκονται σε φθίνοντα σημεία της καμπύλης Laffer, καθώς οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές δεν συνοδεύονται από αντίστοιχα υψηλά φορολογικά έσοδα.

Στη Νορβηγία, Αυστραλία, Ιαπωνία, Πορτογαλία, Ισραήλ και Ελβετία, η αύξηση των φορολογικών συντελεστών των επιχειρήσεων αποδίδει εκθετικά υψηλότερα έσοδα σαν ποσοστό του Α.Ε.Π.

Σε Σουηδία, Ηνωμένο Βασίλειο, Ιρλανδία, Ιταλία, Βέλγιο και Δανία, η αύξηση του φορολογικού συντελεστή οδηγεί σε αναλογική αύξηση των εσόδων από φόρους.



Σχεδιάγραμμα 5: Έσοδα από φόρους Ν.Π.

#### Υποσημείωση: Καμπύλη Laffer<sup>49</sup>

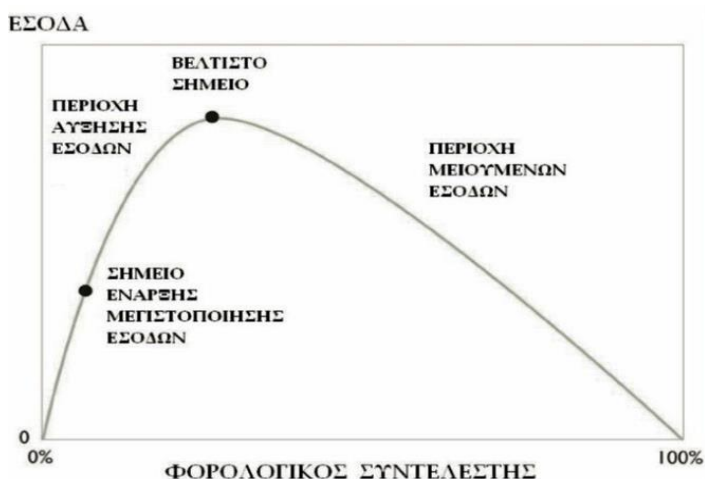
Η βασική ιδέα της καμπύλης Laffer είναι ότι η μεταβολή των φορολογικών συντελεστών έχει δύο συγκρουόμενα αποτελέσματα στα έσοδα του κράτους:

- Το πρώτο είναι το καθαρά αριθμητικό, δηλαδή η μείωση των φορολογικών συντελεστών συνεπάγεται μείωση των εσόδων του κράτους (με αμετάβλητη τη φορολογική βάση η μείωση θα είναι ίση με το ποσοστό μείωσης των φορολογικών συντελεστών) ή αντίθετα η αύξηση των φορολογικών συντελεστών συνεπάγεται την αύξηση των εσόδων του κράτους.
- Το δεύτερο είναι το οικονομικό αποτέλεσμα, σύμφωνα με το οποίο μια μείωση των φορολογικών συντελεστών ασκεί θετικές επιδράσεις στα κρατικά έσοδα, της επιχειρηματικότητας και της παραγωγής και επομένως παρατηρείται αύξηση της φορολογικής βάσης. Τα αντίθετα αποτελέσματα διαπιστώνονται σε μια αύξηση των φορολογικών συντελεστών.

Επομένως οι συνέπειες μιας μεταβολής των φορολογικών συντελεστών δεν μπορούν να προσδιοριστούν εκ των προτέρων, γιατί το οικονομικό και το αριθμητικό αποτέλεσμα λειτουργούν πάντα προς την αντίθετη κατεύθυνση.

<sup>49</sup> Ιωάννης Αγγελίδης, "Το ζήτημα της φοροδιαφυγής σήμερα: η περίπτωση της Ελλάδας", Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Αύγουστος 2011

Από την καμπύλη Laffer προκύπτει ότι όταν ο φορολογικός συντελεστής είναι 0% τότε και τα φορολογικά έσοδα είναι μηδέν, από την άλλη όταν ο φορολογικός συντελεστής είναι ίσος με 100% τότε το αποτέλεσμα παραμένει το ίδιο, καθώς τα φορολογικά έσοδα μηδενίζονται επίσης γιατί κανένας δεν θα έχει κίνητρο να εργαστεί. Μεταξύ των δύο ακροτάτων σημείων υπάρχουν σημεία που αντιστοιχούν σε διαφορετικό φορολογικό συντελεστή, αλλά αποφέρουν τα ίδια κρατικά έσοδα.



Σχεδιάγραμμα 6: Καμπύλη Laffer

Η διαφορά των δύο σημείων είναι ότι στο σημείο **B** υπάρχει ένας υψηλός φορολογικός συντελεστής με χαμηλή οικονομική και παραγωγική δραστηριότητα, ενώ στο σημείο **A** υπάρχει ένας χαμηλός φορολογικός συντελεστής και ως αποτέλεσμα αυτού του συντελεστή υπάρχει υψηλή παραγωγική δραστηριότητα (Σημείο Έναρξης Μεγιστοποίησης Εσόδων).

Αν η οικονομία βρίσκεται στο σημείο **B** και μειωθεί ο φορολογικός συντελεστής τότε δημιουργείται αύξηση της παραγωγικής δραστηριότητας και των εσόδων του κράτους.

Η ένδειξη “Βέλτιστο σημείο” είναι το άριστο σημείο στο οποίο μεγιστοποιούνται τόσο τα φορολογικά έσοδα όσο και η παραγωγή. Στην προκειμένη περίπτωση, κάθε μεταβολή του συντελεστή θα έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογικών εσόδων, ενώ όσον αφορά την παραγωγή θα δημιουργηθεί αύξηση σε περίπτωση μείωσης των συντελεστών και το αντίθετο σε περίπτωση αύξησης των φορολογικών συντελεστών.

### 3.4. Επιλεκτική παρουσίαση σχετικής αρθρογραφίας από τον ελληνικό τύπο

#### 3.4.1 Ηλίας Μπέλλος, “Επτά χρόνια με 245.000 λουκέτα”, Εφημερίδα Η Καθημερινή: Κυριακή 24 Ιουλίου 2016

Από το 2008 έως τα τέλη του έτους 2015, έχουν χαθεί 244.714 επιχειρήσεις, σύμφωνα με επίσημα στοιχεία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Από 858.685 επιχειρήσεις που καταμετρήθηκαν το 2008 είχαν μειωθεί στις 613.973 στα τέλη του 2015. Και σε αυτούς τους αριθμούς δεν περιλαμβάνονται τα νούμερα για το πρώτο εξάμηνο του 2016, που, με βάση όλες τις ενδείξεις, θα αφαιρέσουν δεκάδες χιλιάδες ιδιωτικές εταιρείες από τον ελληνικό επιχειρηματικό χάρτη.

Τα νούμερα όμως κρύβουν την ανθρώπινη διάσταση. Τα λουκέτα αυτά μεταφράζονται σε απώλεια 842.670 χιλιάδων θέσεων εργασίας. Σε όρους προστιθέμενης αξίας το κλείσιμο αυτών των εταιρειών εξαφάνισε 30,31 δις. ευρώ προϊόντος από την οικονομία. Ο αριθμός των επιχειρήσεων που έχουν κλείσει από το 2008 και μετά είναι όμως μεγαλύτερος από τις 244.714 που καταγράφει η επιτροπή, αφού τα στοιχεία και οι εκτιμήσεις της περιλαμβάνουν και τις νέες επιχειρήσεις που ξεκίνησαν τη λειτουργία τους κατά την περασμένη επταετία.

### 3.4.2 Προκόπης Χατζηνικολάου, “Έλεγχοι για εικονικές επιχειρήσεις σε Βουλγαρία και Κύπρο από το Υπ. Οικ.”, Εφημερίδα Η Καθημερινή: Κυριακή 14 Αυγούστου 2016

Ανώτατο κυβερνητικό στέλεχος αναφέρει ότι θα υπογραφούν διακρατικές συμφωνίες με τη Βουλγαρία και την Κύπρο προκειμένου να ελεγχθούν σε βάθος όλες αυτές οι επιχειρήσεις. Ταυτόχρονα, η Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων (ΔΟΣ) του υπουργείου Οικονομικών θα ζητήσει τη συνδρομή των φορολογικών αρχών των γειτονικών χωρών, ώστε να ξεκινήσουν άμεσα έλεγχοι σε ορισμένες επιχειρήσεις για τις οποίες υπάρχουν καταγγελίες για μεγάλη φοροδιαφυγή. Το ίδιο κυβερνητικό στέλεχος αναφέρει ότι θα επιβληθεί πολύ μεγάλο πρόστιμο σε όσες επιχειρήσεις εντοπισθούν να έχουν συστήσει επιχειρήσεις στην Ελλάδα αλλά επί της ουσίας οι επιχειρηματικές τους δραστηριότητες είναι στην Ελλάδα (θα κατατεθεί σχετικός νόμος στη Βουλή). Στόχος, όπως αναφέρει, είναι να ανακοπεί η δημιουργία εικονικών επιχειρήσεων στις γειτονικές χώρες.

Σύμφωνα με τα στοιχεία που είχαν διαβιβαστεί στη Βουλή, ο συνολικός αριθμός εταιρειών ελληνικών συμφερόντων ανήλθε έως τις 31 Δεκεμβρίου 2014 σε περίπου 11,000 από τις οποίες περίπου οι 9,000 δεν εμφανίζουν απασχολούμενο.

Επίσης, 6.000 από τις 11.000 εταιρείες εμφανίζουν μηδενική δραστηριότητα. Το 2015 υπήρξαν περίπου 2.000 νέες εγγραφές επιχειρήσεων, οι οποίες στο σύνολό τους δεν εμφανίζουν απασχολούμενο, ενώ δεν περιλαμβάνουν μεταφορά παραγωγικής ή εμπορικής δραστηριότητας.

Από τα στοιχεία του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (ΓΕΜΗ) που αναφέρονται στο έγγραφο η εικόνα επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στα Βαλκάνια, είτε μέσω μεταφοράς έδρας είτε μέσω εγκατάστασης υποκαταστήματος, έχει ως εξής:

Αριθμός επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στα Βαλκάνια		
A/A	Κατηγορία περιπτώσεων	Αριθμός
1	Ελληνικές εταιρείες με υποκαταστήματα στην Κύπρο:	101
2	Ελληνικές εταιρείες με υποκαταστήματα στη Βουλγαρία:	33
3	Ελληνικές εταιρείες με υποκαταστήματα στη Ρουμανία:	50
4	Κυπριακές εταιρείες με υποκαταστήματα στην Ελλάδα:	281
5	Βουλγάρικες εταιρείες με υποκαταστήματα στην Ελλάδα:	46
6	Ρουμάνικες εταιρείες με υποκαταστήματα στην Ελλάδα:	9

**Πίνακας 4: Αριθμός επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στα Βαλκάνια**

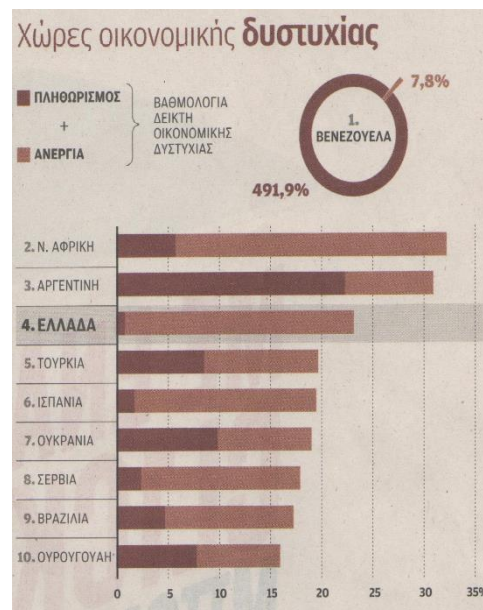
### 3.4.3 Γιάννης Παπαδογιάννης, Προκόπης Χατζηνικολάου, “Μαζική φυγή εταιρειών και επαγγελματιών για να αποφύγουν την υπερφορολόγηση”, Εφημερίδα Η Καθημερινή: Κυριακή 29 Ιανουαρίου 2017

Χιλιάδες αιτήσεις για αλλαγή φορολογικής έδρας εκκρεμούν στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, αφού η φορολογική εγκατάλειψη της χώρας αποτελεί την έσχατη λύση για την καλύτερη διαχείριση των περιουσιακών τους στοιχείων και των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

### 3.4.4 “Η Ελλάδα, τέταρτη στον δείκτη οικονομικής μιζέριας”, Εφημερίδα Η Καθημερινή: Σάββατο 4 Μαρτίου 2017

Η Ελλάδα βρίσκεται το έτος 2017 στην 4<sup>η</sup> θέση, όπως και το έτος 2016. Το Bloomberg υπολογίζει το ύψος του πληθωρισμού και το ύψος της ανεργίας σε κάθε χώρα, ώστε να καταλήξει στην τελική κατάταξη.

Η κατάσταση στην Ελλάδα θα παραμείνει πολύ προβληματική, κυρίως εξαιτίας της πολύ υψηλής ανεργίας, ενώ μία μικρή αύξηση του πληθωρισμού, θα μειώσει λίγο ακόμα την αγοραστική δύναμη των Ελλήνων καταναλωτών.



Γράφημα 5: Δείκτης οικονομικής μιζέριας

### 3.4.5 Θάνος Τζίρος, “Τοις μετρητοίς και με έκπτωση 24%”, Εφημερίδα Η Καθημερινή: Κυριακή 30 Απριλίου 2017

Με διπλούς τιμοκαταλόγους κινούνται οι επιτηδευματίες με στόχο την είσπραξη του αντιτίμου της εκάστοτε συναλλαγής μετρητοίς και όχι με χρήση του τραπεζικού συστήματος.

Το δίλημμα που τίθεται ανοιχτά στον πελάτη είναι το εξής: ή πληρωμή με κάρτα, ή εξόφληση με μετρητά και γενναία έκπτωση της τάξης το 20% - 25%, όσο δηλ. περίπου ο συντελεστής Φ.Π.Α..

Στο παράρτημα της παρούσας εργασίας παρουσιάζεται με τη μορφή διαγραμματικής απεικόνισης τα φορολογικά έσοδα ετών 2001 – 2016.

	ΜΕ ΦΠΑ 13%		ΜΕ ΦΠΑ 24%	
ΦΠΑ	€13,0		€24,0	
Προμήθεια για πληρωμή με κάρτα	€1,0		€1,0	
Ποσό μετά την αφαίρεση ΦΠΑ και προμήθειας	€86,0		€75,0	
	Από...	...έως	Από...	...έως
Ασφαλιστικές εισφορές που αντιστοικούν στην απόδειξη	€23,6	€33,1	€20,3	€28,6
Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων	€11,8	€24,2	€10,2	€20,9
Εισφορά αλληλεγγύης	€1,2	€6,3	€1,0	€5,5
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ</b>	<b>€50,6</b>	<b>€76,6</b>	<b>€56,5</b>	<b>€80,0</b>

Γράφημα 6: Οι κρατήσεις σε μια απόδειξη 100 ευρώ



### 3.4.6 Έκθεση του Δ.Ν.Τ., Εφημερίδα Το Πρώτο Θέμα: Κυριακή 12 Φεβρουαρίου 2017

Συνολικά, τα χρέη των ιδιωτών προς το Ελληνικό Δημόσιο φτάνουν το 70% του Α.Ε.Π. της Ελλάδας, ποσοστό που είναι το υψηλότερο στην Ευρωζώνη. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι σε περίπτωση που όλοι πλήρωναν κανονικά τους φόρους τους, δεν θα χρειαζόταν η υπερφορολόγηση των συνήθων υπόπτων και η διαρκής αύξηση των φορολογικών συντελεστών. Σύμφωνα με την ανάλυση δε του Νομισματικού Ταμείου συγκεκριμένες κατηγορίες αυτοαπασχολούμενων κάνουν ... πρωταθλητισμό στην αποφυγή των φόρων που τους αναλογούν, συνήθεια που την είχαν και προ κρίσης.



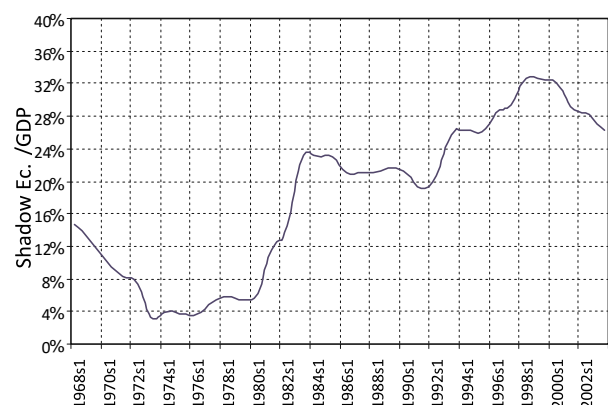
Διάγραμμα 7: Φοροδιαφυγή των αυτοαπασχολούμενων

### 3.5 Επιλεκτική δημοσιευμένη έρευνα σε έγκριτα επιστημονικά περιοδικά

3.5.1 Roberto Dell’Anno · Miguel Gómez-Antonio · Angel Alañon-Pardo, “*The shadow economy in three Mediterranean countries: France, Spain and Greece. A MIMIC approach*”, *Empirical Economics* (2007) 33:197 DOI, Published online: 13 March 2007

Οι ανωτέρω ερευνητές, αναπτύσσοντας ένα μοντέλο μελέτης του φαινομένου της σκιάδους οικονομίας σε τρεις συγκεκριμένες χώρες, μία εκ των οποίων είναι και η Ελλάδα, καταλήγουν σε πολύ χρήσιμα συμπεράσματα για την χώρας μας, τα οποία θα μπορούσαν να συνοψισθούν στα εξής:

- Η φοροαποφυγή στην χώρα μας είναι πιο εύκολα υλοποιήσιμη λόγω ανυπαρξίας δικλίδων ελέγχου και, έτσι, είναι πιο εύκολο να αποφύγεις το σύνολο των επιβαρύνσεων ενός έμμεσου παρά ενός άμεσου φόρου.
- Η φοροαποφυγή ίσως εξηγείται από τις δυνατότητες που πραγματικά έχει η Ελλάδα για ουσιαστική ανάπτυξη:
- Υψηλή φοροδιαφυγή = ανυπαρξία ανάπτυξης



Σχεδιάγραμμα 7:

Η σκιάδης οικονομία της Ελλάδας (1968 -2002)

**3.5.2 George Drogalas, Sorros Ioannis, Karagiorgou Dimitra and Diavastis Ioannis, “Tax audit effectiveness in Greek firms: Tax auditors’ perceptions”, Journal of Accounting and Taxation, Vol. 7(7), pp. 123 – 130, July 2015**

Διαπιστώθηκε ότι η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελεγκτών ως προς την επιτυχή διεκπεραίωση του ελεγκτικού τους έργου εξαρτάται από συγκεκριμένους παράγοντες όπως η γενική εκπαίδευση, η προϋπηρεσία σε παρόμοιες επαγγελματικές θέσεις ευθύνης καθώς και η επαγγελματική κατάρτιση.

**3.5.3 Athanasios Tsagalakis, “Tax arrears and VAT revenue performance: Recent evidence from Greece”, Economics Bulletin, Volume 34, Issue 2**

Κάνοντας χρήση του συνόλου των δεδομένων που αφορούν στην απόδοση Φ.Π.Α., ανά γεωγραφική περιφέρεια της Ελλάδος, κατά την περίοδο 2006 – 2011, διαπιστώθηκε ότι τόσο η αύξηση των οφειλόμενων ποσών Φ.Π.Α. όσο και η αδυναμία είσπραξης των καταλογισθέντων προστίμων από τη πλευρά της Φορολογικής Διοίκησης, έχει ως αποτέλεσμα πρωτίστως τη μείωση της φορολογικής συμμόρφωσης με συνακόλουθο τη μείωση του συνόλου των εισπραχθέντων ποσών από Φ.Π.Α..

### 3.6 Γενικά Συμπεράσματα

Μέσα από τις ανωτέρω επιγραμματικές μας αναφορές σε αποτελέσματα ερευνών, μελετών, αρθρογραφίας, κ.λπ., προσπαθήσαμε να αναδείξουμε τον πλουραλισμό και την ευρύτητα της έννοιας του φορολογικού ελέγχου και πως, μια φαινομενικά ξένη προς την έννοια του ελέγχου πράξη, εν τούτοις, περιλαμβάνεται, καθ’ οποιονδήποτε τρόπο, στις εν δυνάμει δράσεις που πρέπει να αναληφθούν από τον αρμόδιο φορολογικό ελεγκτή για την άσκηση του καθήκοντός του.

Επισημαίνεται, τέλος, ότι ο λόγος που συμπεριελήφθησαν στην παρούσα εργασία, πηγές και αναφορές που, στο σύνολό τους, αφορούν στην ελληνική πραγματικότητα είναι γιατί θεωρήθηκε σκόπιμο να παρουσιασθεί, έστω και με επιγραμματικό και αποσπασματικό τρόπο, η οπτική προσέγγισης του φορολογικού ελέγχου από ανθρώπους που έχουν μια κάποια εμπειρία από τον ελεγκτικό μηχανισμό της Ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης.

## Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup>: Μεθοδολογία της έρευνας

### 4.1 Περιγραφή του ερευνητικού αντικειμένου

Το θέμα που διαπραγματεύεται η παρούσα διπλωματική εργασία είναι το πλαίσιο άσκησης του κρατικού φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα και η σύγκρισή του με ότι ισχύει στις χώρες της Ε.Ε..

Η κρατική ελεγκτική είναι το μοναδικό σημαντικό εργαλείο που διαθέτει το Ελληνικό Κράτος προκειμένου, μέσω της υλοποίησης των στόχων που θέτονται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, να είναι σε θέση να ανταποκριθεί στον πρωταρχικό και βασικό του ρόλο που δεν είναι άλλος από την ανύψωση του επιπέδου ευημερίας του συνόλου της Κοινωνίας.<sup>50</sup>

Ο ελεγκτικός μηχανισμός δεν θα μπορούσε να αποτελεί εξαίρεση από τον κανόνα της καθημερινότητάς μας που την χαρακτηρίζει η διαρκής εξέλιξη μέσω δυναμικών διαδικασιών.

Η εμφάνιση μιας σειράς αλλαγών που αφορούν στην ποιότητα και την αξιοπιστία του ελεγκτικού έργου των αρμόδιων, κατά περίπτωση, φορέων, οι οποίες συγκλίνουν στην υιοθέτηση, εφαρμογή και τήρηση πρότυπων ελεγκτικών διαδικασιών με σκοπό την πρόληψη, αποφυγή, ανακάλυψη λαθών, φαινομένων απάτης και περιπτώσεων φοροδιαφυγής, κ.λπ., είναι μονόδρομος.

### 4.2 Περιορισμοί

Οι περιορισμοί της παρούσας εργασίας έγκειται στα εξής:

**α.** Η μη δημοσιοποίηση από τη πλευρά της Ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης ποιοτικών χαρακτηριστικών και αποτελεσμάτων των διενεργηθέντων φορολογικών ελέγχων (π.χ. είδος δαπανών και ύψος αξίας τους που καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά από τον έλεγχο, συγκριτικές αναλύσεις σε επίπεδο ομίλου ή κλάδου, κ.λπ.), κάνει δύσκολη τη προσέγγιση της έννοιας του φορολογικού ελέγχου μέσω των επιστημονικών εργαλείων που διαθέτει η στατιστική επιστήμη.

Ακολούθως, λόγω του περιορισμού της χρονικής έκτασης διεκπεραίωσης της παρούσας διπλωματικής εργασίας, δεν κατέστη δυνατή η σχετική αναζήτηση για τυχόν ποσοτικής και ποιοτικής φύσης δεδομένα φορολογικών ελέγχων για καμία από τις υπό μελέτη χώρες.

**β.** Σε συνέχεια του ανωτέρω, επισημαίνουμε ότι η χρήση δομημένου και έγκριτου ερωτηματολογίου είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθεί μόνο σε περιπτώσεις που σχετίζονται με τον ανθρώπινο παράγοντα – φορολογικός ελεγκτής και των λοιπών παραγόντων που επηρεάζουν την ποιότητα και τον τρόπο άσκησης του έργου του.

**γ.** Δεν έγινε αναφορά σε ιστορικούς, γεωπολιτικούς και κοινωνιολογικούς παράγοντες και γεγονότα και τον τρόπο που, ενδεχομένως, επηρεάζουν ή / και διαμορφώνουν το πλαίσιο άσκησης του φορολογικού ελέγχου για κάθε χώρα χωριστά.

Για τους ανωτέρω λόγους ενδείκνυται, στα πλαίσια σύνταξης και εκπόνησης της παρούσας διπλωματικής εργασίας ως απαραίτητο για τη λήψη μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, η εμπειρική προσέγγιση του ερευνητικού ερωτήματος.

<sup>50</sup> Milton Friedman, “*Capitalism and freedom*”, Chicago: The University of Chicago Press, 1962, Κεφ. 1

### 4.3 Μέσα συλλογής δεδομένων

Τα μέσα συλλογής των δεδομένων απαριθμούνται αμέσως παρακάτω:

- ✚ Ελληνική και ξενόγλωσση βιβλιογραφία.
- ✚ Ελληνική νομοθεσία και νομολογία.
- ✚ Σχετικά επιστημονικά άρθρα και έγκριτες μελέτες ελεγκτικών εταιρειών.
- ✚ Ιστοσελίδες φορολογικού αντικειμένου.

### 4.4 Διαδικασία συλλογής δεδομένων

Η σειρά που ακολουθήθηκε, ήταν η εξής:

- ✚ Η συλλογή των δεδομένων ξεκίνησε σε ότι αφορά στην Ελλάδα αρχικά από την παράθεση του συνόλου των σχετικών, με τον φορολογικό έλεγχο, διατάξεων.  
Επισημαίνεται ότι στο παράρτημα της παρούσας εργασίας γίνεται εκτενής παράθεση σχετικών σχεδιαγραμμάτων που αφορούν στην απεικόνιση στο σύνολο, σχεδόν, της τηρούμενης διαδικασίας από τις αρμόδιες ελληνικές ελεγκτικές αρχές για λόγους εξοικείωσης με το σύνολο της δυναμικής διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτός ασκείται στην Ελλάδα σήμερα.
- ✚ Η διαδικασία που τηρήθηκε για τις άλλες χώρες αρχικά περιελάμβανε το σύνολο των διαθέσιμων πληροφοριών που σχετίζονται με τον φορολογικό έλεγχο και τον τρόπο άσκησής του.
- ✚ Στη συνέχεια, για σκοπούς ομαδοποίησης και διευκόλυνσης στην εξαγωγή συμπερασμάτων, τα δεδομένα ταξινομήθηκαν σε τέσσερις παραγράφους.  
Επισημαίνουμε ότι η παρουσίαση των δεδομένων των άλλων χωρών είναι μικρότερης έκτασης σε σύγκριση με την Ελλάδα, αφού, μία πιο αναλυτική παράθεση, ξεφεύγει από τους σκοπούς της παρούσας εργασίας.
- ✚ Προκειμένου να υπάρχει μία κοινή βάση στην έρευνα και στα αποτελέσματα αυτής, ως έτος αναφοράς των συλλεχθέντων δεδομένων χρησιμοποιήθηκε το 2015. Όπου ήταν αδύνατη η συλλογή στοιχείων για το εν λόγω έτος επισημαίνεται σχετικά.

### 4.5 Διαδικασία επεξεργασίας των δεδομένων

Σε συνέχεια των ανωτέρω και έχοντας ως βάση την ομαδοποιημένη παρουσίαση των πραγματικών περιστατικών ανά υπό εξέταση χώρα, εξάγουμε τα συμπεράσματά μας.



## Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup>: Παρουσίαση δεδομένων και αποτελεσμάτων έρευνας

### 5.1 Δεδομένα ανά χώρα

#### 5.1.1 Ελλάδα<sup>51</sup>

##### 5.1.1.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα Μισθωτοί			Νομικά Πρόσωπα με Απλογραφικά Βιβλία	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής
1	0,01 – 25.000	22%	έως 50.000	26%
2	25.001 – 42.000	32%	πάνω από 50.000	33%
3	πάνω από 42.000	42%	- Προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.). - Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών. - Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, - Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών. - Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες). - Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω.	
Φυσικά Πρόσωπα Αγρότες			Μη κερδοσκοπικού Χαρακτήρα Ν.Π.	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής
1	Δεν υφίσταται διάκριση	13%	Δεν γίνεται διάκριση	29%

<sup>51</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Ελλάδας, είναι οι εξής:

α. Ευστάθιος Μπακάλης, Πέτρος Πανταζόπουλος, “Φορολογική διαδικασία”, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, Αθήνα 2016.

β. Θεόδωρος Φορτσάκης, Κατερίνα Σαββαΐδου, “Φορολογικό Δίκαιο”, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, Αθήνα 2014.

γ. Θεόδωρος Φορτσάκης, “Υποδείγματα Φορολογικού Δικαίου”, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, Αθήνα, 2016.

δ. Γιώργος Κορομηλάς, “Φορολογικό Ποινολόγιο – Διαδικασίες Προσφυγής”, Εκδόσεις Tax Advisors, Αθήνα 2016.

ε. Το κείμενο των νόμων, διατάξεων, οδηγιών, αποφάσεων που παρατίθενται στη συγκεκριμένη ενότητα.

στ. Υλικό από εκπαιδευτικά σεμινάρια του Υπ. Οικ. και της Γ.Γ.Δ.Ε..

Φυσικά Πρόσωπα με Απλογραφικά Βιβλία			Νομικά Πρόσωπα με Διπλογραφικά Βιβλία	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής
1	έως 50.000	26%	Δεν γίνεται διάκριση	29%
2	πάνω από 50.000	33%	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. (εκτός τραπεζών).</li> <li style="padding-left: 40px;">-Τράπεζες.</li> <li>-Προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.).</li> <li>-Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες,</li> <li>-Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών.</li> <li>-Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες).</li> <li>-Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω.</li> </ul>	

#### 5.1.1.2 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης [Άρθρο 23]

Η γενική ελεγκτική αρμοδιότητα της Φορολογικής Αρχής καθορίζεται από τις διατάξεις του Ν. 4174 / 2013: “Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. Α' 170 / 26.07.2013), ενώ πριν από την ψήφισή του καθορίζονταν κυρίως από το άρθρο 66 παρ. 1 του Ν. 2238 / 1994 (Κ.Φ.Ε.) και από το άρθρο 48 του Ν. 2859 / 2000 (Κ.Φ.Π.Α.).

Ο έλεγχος εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης, όπως έχουμε ήδη αναφέρει, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός.

Ο έλεγχος από το γραφείο είχε ήδη εισαχθεί με τον Ν. 3943 / 2011: “Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών” (Φ.Ε.Κ. Α' 66 / 31.03.2011) για τον μερικό προσδιορισμό του εισοδήματος των υπόχρεων.

Το πλαίσιο άσκησης του συγκεκριμένου είδους ελέγχου προσδιορίζεται τόσο από τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 3943 / 2011 όσο και από τις διατάξεις των άρθρων 14 και 15 του Ν. 4174 / 2013.

#### 5.1.1.3 Πρόσβαση σε βιβλία και στοιχεία [Άρθρο 24]

Πριν από την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174 / 2013, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονταν στις διατάξεις του Π.Δ. 186 / 1992 (Κ.Β.Σ.), ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής Αρχής δικαιούνταν να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που τηρούνται από τον φορολογούμενο, όπως και να λαμβάνει γνώση και να ελέγχει κάθε άλλο βιβλίο, έγγραφο, στοιχείο και περιουσιακό στοιχείο στην

επαγγελματική εγκατάσταση του ελεγχόμενου ή κάθε άλλου υπόχρεου (βλ. σχετικά και τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 1 περ. δ' του Ν. 2238 / 1994 (Κ.Φ.Ε.), του άρθρου 36 παρ. του Π.Δ. 186 / 1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 48 παρ. 5 του Ν. 2859 / 2000 (Κ.Φ.Π.Α.)).

#### 5.1.1.4 Διενέργεια φορολογικού ελέγχου [Άρθρο 25]

Η εντολή ελέγχου αποτελεί ουσιώδες στάδιο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς εκτός του ότι αποτελεί την απαρχή του φορολογικού ελέγχου, οριοθετεί τα αντικειμενικά και χρονικά πλαίσια, εντός των οποίων επιτρέπεται να διενεργήσουν ελεγκτικές πράξεις οι εντολοδόχοι φορολογικοί υπάλληλοι.

Ελαττώματα, εξάλλου, της εντολής ελέγχου είναι δυνατόν να καταστήσουν αναρμόδια τα ελέγχοντα όργανα και να προκαλέσουν ακυρότητες της σχετικής καταλογιστικής φορολογικής πράξης.

Πριν από την εφαρμογή του Ν. 4174 / 2013, νεωτερισμό όσον αφορά το περιεχόμενο της εντολής ελέγχου αποτελεί η αναφορά στη διάρκεια του ελέγχου.

Η διάρκεια του ελέγχου συναρτάται άμεσα τόσο με τον χαρακτηρισμό (είδος) του ελέγχου (πλήρης ή μερικός) όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης, όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας, κ.λπ..

Σημειώνεται ότι η διάρκεια του ελέγχου μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Τροποποίηση δε της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν από την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή.

#### 5.1.1.5 Διενέργεια επανελέγχου [Άρθρο 25 παρ. 5]

Ο ορισμός του “νέου στοιχείου” διαφοροποιείται ανάλογα εάν η χρήση είναι προ του 31.12.2013 ή μετά. Πιο συγκεκριμένα, από τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν. 4174 / 2013 ορίζεται ότι για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Ν. 4174 / 2013, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.

Από το περιεχόμενο των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238 / 1994 (Κ.Φ.Ε.) προκύπτουν τα εξής: “2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, 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.

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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.

Η παράγραφος 2 του άρθρου 68, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 και ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση ζ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου.”

### 5.1.1.6 Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο [Άρθρο 26]

#### 5.1.1.6.1 Γενικά

Η πράξη του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με την οποία καθορίζονται τα κριτήρια ανάλυσης κινδύνου ή το σύνολο, γενικά, των κριτηρίων βάσει των οποίων επιλέγονται οι προς έλεγχο υποθέσεις, δεν δημοσιοποιείται.

#### 5.1.1.6.2 Κριτήρια επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο

##### **A. Γενικά**

Το νομοθετικό πλαίσιο της διαδικασίας επιλογής των ελεγχόμενων επιχειρήσεων στην Ελληνική πραγματικότητα, καθορίζονταν από τις διατάξεις της εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ 1037 / 2005.

Συγκεκριμένα οι εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών επιλέγονται για έλεγχο με βάση τα παρακάτω αναφερόμενα κριτήρια:

- Όταν υπάρχουν ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ή δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία για φοροδιαφυγή.
- Όταν δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., ή άλλων φορολογικών αντικειμένων.
- Όταν υφίστανται μεγάλα πιστωτικά υπόλοιπα Φ.Π.Α. που δεν δικαιολογούνται από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης.
- Σε περιπτώσεις κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών.
- Σε περιπτώσεις απώλειας βιβλίων και στοιχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών.
- Όταν επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που δεν διαθέτουν αξιόλογα αποθέματα ή επί ελεύθερων επαγγελματιών δηλώθηκαν μεγάλα ποσά δαπανών.

- Όταν τα καθαρά κέρδη δεν προσδιορίστηκαν κατά τις κείμενες διατάξεις ή δεν εφαρμόστηκε ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρών κερδών εφόσον προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός τους.
- Όταν υπάρχει αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ συμπληρωματικών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεων Φ.Π.Α..
- Όταν έστω και σε μία από τις εκκρεμείς διαχειριστικές περιόδους δηλώθηκε ζημία από την εκμετάλλευση της επιχείρησης ή από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος.
- Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που από τις υποβληθείσες δηλώσεις προκύπτει χαμηλός συντελεστής μικτού και καθαρού κέρδους.
- Όταν έγινε χρήση αναπτυξιακών νόμων.
- Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που έχουν τύχει απαλλαγής από το Φ.Π.Α..
- Όταν κατά τον πρώτο χρόνο λειτουργίας της επιχείρησης εμφανίζονται υπέρογκα ποσά ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ή δυσανάλογα τέτοια ποσά σε σχέση με τον συνήθη ετήσιο κύκλο εργασιών της.
- Όταν κατά το χρόνο επιλογής για έλεγχο υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία για επαναλαμβανόμενες αιτήσεις από άλλα κράτη μέλη για αμοιβαία συνδρομή, βάσει των διατάξεων του Κανονισμού (ΕΚ) 1798/2003.
- Σε δηλώσεις των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής, με τα μεγαλύτερα εισοδήματα.
- Σε δηλώσεις με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα εισοδήματα από κάθε κατηγορία.

## **B. Διατάξεις άρθρου 80 Ν. 3842 / 2010**

Σε συνέχεια των διατάξεων του άρθρου 80 Ν. 3842 / 2010 εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1178 / 23.08.2011: “Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010”, σύμφωνα με την οποία:

- *Από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών ανέλεγκτων χρήσεων, που αφορούν επιτηδευματίες και φυσικά πρόσωπα μη επιτηδευματίες, επιλέγονται για έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842 / 2010, υποθέσεις με τη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου (risk analysis).*
- *Καθορίζεται πίνακας κριτηρίων - κανόνων επιλογής υποθέσεων για έλεγχο και μοριοδότησης αυτών. Στον πίνακα αυτό και σε κάθε κριτήριο αναφέρονται αναλυτικοί κανόνες που υλοποιούν το κριτήριο, καθώς επίσης και ο αριθμός των μορίων βαρύτητας του κάθε κανόνα ο οποίος βασίστηκε στα ποιοτικά χαρακτηριστικά, στα οικονομικά χωροταξικά και χρονικά δεδομένα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 80 του Ν. 3842 / 2010.*
- *Με τα παραπάνω κριτήρια επιλογής μέσω της λειτουργίας ανάλυσης κινδύνου του συστήματος ELENXIS θα γίνεται η στόχευση και η επιλογή φορολογούμενων υψηλής μοριοδότησης. Οι λίστες με τους φορολογούμενους υψηλής μοριοδότησης θα αποστέλλονται στους Προϊσταμένους των Ελεγκτικών Υπηρεσιών από το ELENXIS ώστε να εκδοθεί η οικεία εντολή ελέγχου.*

**Σημείωση:** Τα κριτήρια επιλογής ανέρχονταν σε 85 με τους επιμέρους κανόνες ανά κριτήριο να ανέρχονται συνολικά σε 424.

## Γ. Τι ισχύει σήμερα

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4141 / 2013 “Επενδυτικά εργαλεία ανάπτυξης, παροχή πιστώσεων και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. Α' 81 / 05.04.2013) ισχύουν τα εξής:

Άρθρο 37. Ρυθμίσεις για τους φορολογικούς ελέγχους

“...

**6. Το άρθρο 80 του Ν. 3842 / 2010 (Α' 58) “Σύστημα επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο” αντικαθίσταται ως εξής:**

*«1. Η επιλογή των υποθέσεων, καθώς και των ετών που θα ελεγχθούν γίνεται με τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου, οι οποίες βασίζονται:*

**α) Σε ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως τη νομική μορφή, την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186 / 1992, Α' 84) και του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν. 4093 / 2012, Α' 222), 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.**

**β) 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.**

**γ) 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.*

*Με όμοιες αποφάσεις μπορεί να ορίζεται και τυχαίο δείγμα υπαγόμενων σε έλεγχο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, χωρίς τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου.”*

## Γ. Ελεγκτικές επαληθεύσεις

Έχουμε κάνει ήδη μνεία σε προηγούμενη παράγραφο της παρούσας εργασίας.

Στο σημείο αυτό επισημαίνουμε τα εξής:

- Για εντολές που εκδίδονται για υποθέσεις που έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1072 / 2011 και μέχρι τη χρήση 2009, θα εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της εν λόγω ΠΟΛ. και στη συνέχεια θα εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 4174 / 2013.
- Για τις μετέπειτα χρήσεις εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται από την ΠΟΛ. 1037 / 2005 και στη συνέχεια θα εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 4174 / 2013.

- Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται από την ΠΟΛ. 1037 / 2005 εφαρμόζονται, σε κάθε περίπτωση, για τις υποθέσεις που δεν υπάγονται στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1072 / 2011.
- Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας Π.Δ. 186 / 1992 (πλέον διπλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308 / 2014) και έχουν κλείσει ισολογισμό μετά την 30.06.2011, εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την ΠΟΛ. 1159 / 2011 (εφαρμογή για τις χρήσεις 2011 έως και 2013).
- Για το Φορολογικό Πιστοποιητικό που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 65 Α του Ν. 4174 / 2013, εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την ΠΟΛ. 1124 / 2015 (εφαρμογή για τις χρήσεις 2014 και εφεξής).

#### 5.1.1.7 Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης [Άρθρο 27]

Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου:

- Προστέθηκαν στον προγενέστερο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 67B Ν. 2238 / 1994) με τον Ν. 4038 / 2012: *“Επείγουσες ρυθμίσεις που αφορούν την εφαρμογή του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012 – 2015”* (Φ.Ε.Κ. Α' 14 / 02.02.2012) – βλ. σχετικά άρθρο 4 παρ. 14 του ανωτέρω νόμου.
- Διατηρήθηκαν στον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172 / 2013: *“Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις”* - βλ. σχετικά το άρθρο 28: *“Έμμεση μέθοδος προσδιορισμού κερδών”*) και εξετάζονται από κοινού με τις διατάξεις του Ν. 4174 / 2013.

Το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου καθορίζεται με σχετικές αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα (νυν Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.).

Ενδεικτικά αναφέρουμε τις κάτωθι ΠΟΛ.:

- ΠΟΛ. 1270 / 24.12.2013: *“Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου”*.
- ΠΟΛ. 1050 / 2014: *“Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174 / 2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού”*.
- ΠΟΛ. 1094 / 2014: *“Τροποποίηση της ΠΟΛ. 1050 / 17.02.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύθηκε στο Φ.Ε.Κ. 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 έμμεσου προσδιορισμού”*.
- ΠΟΛ. 1259 / 2014: *“Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ. 1050 / 17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων”*.

Σε περίπτωση προσδιορισμού διαφορών βάσει των έμμεσων τεχνικών, το βάρος ανταπόδειξης φέρει ο φορολογούμενος, ο οποίος θα πρέπει να αποδείξει με πραγματικά δεδομένα την ειλικρίνεια των δηλώσεών του.

Τέλος, μέχρι και τη σύνταξη της παρούσας, από τη Φορολογική Διοίκηση εφαρμόζονται οι εξής τεχνικές ελέγχου:

- Η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.
- Η τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογούμενου.
- Η τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά.

#### 5.1.1.8 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου [Άρθρο 28]

Επισημαίνουμε τα εξής:

##### **α. Προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου**

Προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει με πληρότητα και αποτελεσματικότητα του δικαίωμά του αυτό θα πρέπει να γνωρίζει σε ποια συγκεκριμένα έγγραφα στηρίχθηκε ο προσωρινός προσδιορισμός.

Το δικαίωμα πρόσβασης στα έγγραφα έχει κατοχυρωθεί και αυτοτελώς στις διατάξεις του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Η συγκεκριμένη διαδικασία αποτελεί έκφανση των συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης (άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος της Ελλάδος), η μη τήρηση της οποίας άγει σε ακυρότητα των πράξεων που τυχόν θα εκδοθούν στο πλαίσιο ενός τέτοιου πλημμελούς ελέγχου (βλ. σχετικά την υπ. αριθμ. ΣτΕ 2370 / 2007 Απόφαση της Ολομέλειας).

##### **β. Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου**

Την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού που εκδίδεται σε συνέχεια της ως άνω περιγραφείσας διαδικασίας συνοδεύει η έκθεση ελέγχου, η οποία και συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής πράξης.

##### **γ. Έκθεση ελέγχου**

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις που έλαβε υπ' όψιν της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Εξάλλου, αυτό επαναλαμβάνεται ρητά στην υπ. αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 / 31.12.2013 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε..

Η σύνταξη έκθεσης ελέγχου αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας για την εγκυρότητα της έκδοσης της καταλογιστικής πράξης του φόρου (βλ. π.χ. ΣτΕ 2630 / 2004) και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να αναπληρωθεί με άλλα έγγραφα.

Η έκθεση ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο κατά την έννοια του άρθρου 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

##### **δ. Πρόστιμα**

Η κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου πραγματοποιείται είτε ταυτοχρόνως προς την πράξη προσδιορισμού του φόρου είτε αυτοτελώς και πρέπει να φέρει αυτοτελή αιτιολογία (βλ. σχετικά τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 3 του Ν. 4174 / 2013).



#### 5.1.1.9 Πράξη Προσδιορισμού του Φόρου [Άρθρα 30 έως και 35]

Πράξη προσδιορισμού του φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Εκδίδεται, κατ' αρχήν, κατά δέσμια αρμοδιότητα για την εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής.

Με την εν λόγω πράξη, συνίσταται και βεβαιώνεται άμεσα στο σύνολό της η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου, ήτοι ταυτοχρόνως προσδιορίζεται και είναι εισπρακτέα η φορολογική οφειλή.

#### 5.1.1.10 Παραγραφή [Άρθρο 36]

Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, κ.λπ., προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Ν. 4174 / 2013, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις, στις οποίες αφορούν (βλ. σχετικά τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 11 εδ. α' του Ν. 4174 / 2013).

Όπως έχει παγίως κριθεί νομολογιακά, ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς βεβαίωση φορολογικών βαρών στην περίπτωση, που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμά του αυτό, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου.

Σε επόμενο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας θα παραθέσουμε επιπλέον δεδομένα που αφορούν στην έννοια της παραγραφής.

#### 5.1.1.11 Έκδοση και κοινοποίηση Πράξης Προσδιορισμού του Φόρου [Άρθρο 37]

Η πράξη προσδιορισμού του φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ή άλλο ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης και περιέχει συγκεκριμένες και σαφώς προσδιορισμένες πληροφορίες (βλ. σχετικά το άρθρο 37 εδ. β' του Ν. 4174 / 2013).

Από την Φορολογική Διοίκηση έχουν εκδοθεί σχετικές αποφάσεις που ορίζουν τον τύπο των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης ελέγχου.

#### 5.1.1.12 Φοροαποφυγή – Τεχνητές Διευθετήσεις [Άρθρο 38]

Έχουμε ήδη κάνει ιδιαίτερη μνεία στην έννοια της φοροαποφυγής. Ουσιαστικά, ο καθορισμός του φορολογικού πλεονεκτήματος, στο οποίο έχει οδηγήσει ή μη η διευθέτηση ή μία σειρά διευθετήσεων, πραγματοποιείται από τη Φορολογική Διοίκηση δια της σύγκρισης του ύψους του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό, που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

#### 5.1.1.13 Αρμοδιότητα εισπραξης του φόρου [Άρθρο 40]

Ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε. ή τα νομίμως εξουσιοδοτημένα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης έχουν το δικαίωμα να προβαίνουν σε κάθε δικαστική ή οποιαδήποτε άλλη νόμιμη ενέργεια που αποσκοπεί, άμεσα ή έμμεσα, στην εισπραξη φόρων και λοιπών εσόδων, περιλαμβανομένων, μεταξύ άλλων, της κατάθεσης αίτησης πτώχευσης του οφειλέτη του Δημοσίου (βλ. σχετικά άρθρο 5 Ν. 3888 / 2007) και της άσκησης αγωγής διάρρηξης (άρθρα 872, 939 επ. Α.Κ.).

#### 5.1.1.14 Πληρωμή του Φόρου [Άρθρο 41]

Ο φόρος καταβάλλεται κατά το χρόνο που προβλέπεται από το νόμο που επιβάλλει την αντίστοιχη φορολογία, στην οποία εφαρμόζεται ο Κ.Φ.Δ. (βλ. σχετικά και ΠΟΛ. 1076 / 2013).

#### 5.1.1.15 Μέτρα διασφάλισης των οφειλών του Δημοσίου [Άρθρο 46]

Για την εφαρμογή των μέτρων της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει, συντάσσεται άμεσα, από την αρμόδια για την έκδοση των οικείων των μέτρων πράξεων προσδιορισμού των φόρων, τελών και εισφορών ή των πράξεων επιβολής προστίμων φορολογική αρχή, πράξη Επιβολής Μέτρων Διασφάλισης των Συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με την Ειδική Έκθεση Ελέγχου.

Η ως άνω φορολογική αρχή:

**Α.** Καταχωρεί την πράξη αυτή αυθημερόν στο ηλεκτρονικό σύστημα TAXIS, προκειμένου να ενημερωθούν όλες οι φορολογικές αρχές.

**Β.** Γνωστοποιεί αυθημερόν με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο και εγγράφως:

- στη Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, προκειμένου να απαγορευθεί η χορήγηση ηλεκτρονικού πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α.,
- στη Δ/ση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών με αντίγραφο της Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου,
- στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων,
- στην Τράπεζα της Ελλάδος, η οποία υποχρεούται να ενημερώσει σχετικά τα λειτουργούντα στην Ελλάδα Πιστωτικά Ιδρύματα.

**Γ.** Κοινοποιεί την πράξη αυτή με αντίγραφο της Ειδικής Έκθεσης Ελέγχου στον ελεγχόμενο καθώς επίσης και στα πρόσωπα της παρ. 6 του άρθρου 46 του Ν. 4174 / 2013 (βλ. σχετικά και την ΠΟΛ. 1282 / 2013) καθώς επίσης και σχετική Κλήση προς Ακρόαση για τις καταγραφόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου.

Από την Φορολογική Διοίκηση έχει εκδοθεί, όπως προαναφέραμε, η ΠΟΛ. 1282 / 31.12.2013 με θέμα: *“Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του Ν.4174/2013, εξειδίκευση των προσώπων σε βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται, καθορισμός των περιπτώσεων ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων και μη εφαρμογής αυτών, προσδιορισμός χρόνου διατήρησής τους και άλλων ειδικότερων θεμάτων”*, που αφορά στα πρόσωπα σε βάρος των οποίων λαμβάνονται τα μέτρα.

#### 5.1.1.16 Αλληλέγγυα ευθύνη [Άρθρο 50]

Σύμφωνα με τις διατάξεις:

**A.** Της ΠΟΛ. 1028 / 2004 “*Ευθύνη Διοικούντων Α.Ε. και Εκκαθαριστών αυτής για την καταβολή στο Δημόσιο χρεών της εταιρίας*”, έγινε δεκτό ότι στη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 115 του Ν. 2238 / 1994 (Κ.Φ.Ε.), δεν μπορούν να συμπεριληφθούν άλλα πρόσωπα, τα οποία έχουν την ιδιότητα του αναπληρωτή (αντιπρόεδροι Δ.Σ. και οι αναπληρωτές του Δ/ντος Συμβούλου Α.Ε.).

**B.** Της ΠΟΛ. 1103 / 2004 “*Προσωπική ευθύνη για πληρωμή φορολογικών εσόδων από πρόσωπα που ο νόμιμος τίτλος είσπραξης δεν έχει εκδοθεί στο όνομά τους (συνυπόχρεοι, κ.λπ.)*”, με την οποία είχαν ερμηνευθεί τα ζητήματα ατομικής ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα υπό το πρίσμα των προϊσχυουσών διατάξεων.

**Γ.** Του άρθρου 31 του Ν. 4321 / 2015 “*Ρυθμίσεις για την επανεκκίνηση της οικονομίας*”, ορίζεται η ευθύνη έναντι των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης.

#### 5.1.1.17 Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής [Άρθρο 53]

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Διευκρινήσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174 / 2013 περί προστίμων και τόκων έχουν παρασχεθεί με την ΠΟΛ. 1252 / 2015: “*Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)*”.

#### 5.1.1.18 Διαδικαστικές παραβάσεις [Άρθρο 54]

Οι διαδικαστικές παραβάσεις είναι αυτές που χαρακτηρίζονται λιγότερο σοβαρές και γι’ αυτό τιμωρούνται με μικρότερα πρόστιμα από ότι οι παραβάσεις φοροδιαφυγής.

#### 5.1.1.19 Παραβάσεις φοροδιαφυγής [Άρθρο 55]

Από 01.02.2016 καταργήθηκαν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174 / 2013 που προέβλεπαν την επιβολή κυρώσεων στις περιπτώσεις των παραβάσεων που ο Κ.Φ.Δ. είχε χαρακτηρίσει ως παραβάσεις “φοροδιαφυγής”.

Πλέον, από 17.10.2015 και εφεξής, δεν θα επιβάλλονται πρόστιμα για τις κάτωθι περιπτώσεις παραβάσεων:

- Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των πέντε (5.000) χιλιάδων ευρώ.
- Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων.
- Έκδοση – Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Νόθευση φορολογικών στοιχείων.

- Καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

#### 5.1.1.20 Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη [Άρθρο 55<sup>Α</sup>]

Με την έκδοση Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου, η Φορολογική Διοίκηση παραπέμπει στη ποινική διαδικασία τις παραβάσεις, οι οποίες συνιστούν, κατά το άρθρο 66 του Ν. 4174 / 2013, παραβάσεις φοροδιαφυγής, με την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς, άμεσα, οπότε η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως.

#### 5.1.1.21 Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς / ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών [Άρθρο 56]

Υφίσταται η επιβολή ιδιαίτερου προστίμου για παραβάσεις που αφορούν στη γνωστοποίηση προς τη Φορολογική Διοίκηση πληροφοριών που αφορούν σε Ενδοομιλικές συναλλαγές. Κάνουμε ιδιαίτερη μνεία σε επόμενη παράγραφο.

#### 5.1.1.22 Πρόστιμα που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο

Υπάρχουν οι κάτωθι περιπτώσεις:

**Α. Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης που διαπιστώνεται μετά από έλεγχο [Αρ. 58]**

**Β. Πρόστιμο για παραβάσεις σχετικά με Φ.Π.Α. που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο [Άρθρο 58]**

**Γ. Πρόστιμο μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο [Άρθρο 59]**

#### 5.1.1.23 Έκδοση πράξεων προστίμων [Άρθρο 62]

Μέχρι και τον Ν. 4254 / 2014 “*Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του Ν. 4046 / 2012 και άλλες διατάξεις*”, επιτρέπονταν η ταυτόχρονη επιβολή τόκων και προστίμων για παραβάσεις του Ν. 4174 / 2013.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 6 του Ν. 4174 / 2013, όπως αυτή ισχύει σήμερα, ορίστηκε ότι όταν για την ίδια παράβαση επιβάλλονται περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο.

Δεν επιβάλλονται πρόστιμα στον εκτιμώμενο προσδιορισμό φόρου.

#### 5.1.1.24 Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή [Άρθρο 63]

Ο υπόχρεος ταυτόχρονα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο (σε οπτικό δίσκο – CD ή USB), στον οποίο περιλαμβάνονται σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου:

- ⊗ Η υποβληθείσα Ενδικοφανής προσφυγή.
- ⊗ Η αίτηση αναστολής σε περίπτωση αυτοτελούς υποβολής.
- ⊗ Τα έγγραφα και δικαιολογητικά που επικαλείται (σε ηλεκτρονικά αρχεία), συνοδευόμενη από Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599 / 1986, με την οποία δηλώνεται το ακριβές του περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου (βλ. σχετικά την ΠΟΛ. 1002 / 2014 “Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής”).

Η εφαρμοστέα διαδικασία καθώς και ο τρόπος έκδοσης των αποφάσεων της Δ.Ε.Δ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174 / 2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170 / 26.07.2013) «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του Ν. 4223 / 2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 287 / 31.12.2013), για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1069 / 2014 “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170 / 26.07.2013) «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του ν. 4223/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 287 / 31.12.2013) για την διαδικασία υποβολής και εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών”.

#### 5.1.1.25 Αιτιολογία – βάρος απόδειξης [Άρθρο 64]

Υπάρχει ήδη ειδική νομολογία σχετικά με το βάρος της απόδειξης μιας συναλλαγής.

#### 5.1.1.26 Εγκλήματα φοροδιαφυγής [Άρθρο 66]

Με τον Ν. 4337 / 2015 “Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων” (Φ.Ε.Κ. Α' 129 / 17.10.2015), οι κυρώσεις των ποινικών φορολογικών αδικημάτων ρυθμίζονται πλέον από τον Ν. 4174 / 2013, αντί του Ν. 2523 / 1997 (εξακολουθεί να ισχύει το άρθρο 17<sup>Α</sup>, καταργήθηκαν τα άρθρα 17, 18, 18, 20 & 21).

Ο ανωτέρω νόμος διατήρησε τη δομή του Ν. 2523 / 1997 όσον αφορά στις κατηγορίες των φορολογικών αδικημάτων.

#### 5.1.1.27 Εγκλήματα φοροδιαφυγής σχετικά με φορολογικά στοιχεία

Για την έννοια του “φορολογικού στοιχείου” ανατρέχουμε, κατά περίπτωση, στο περιεχόμενο των διατάξεων:

- ⊕ του Π.Δ. 186 / 1992 “Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων”,
- ⊕ του Ν. 4093 / 2012 “Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013 - 2016. Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046 / 2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016” και πιο συγκεκριμένα στην υποπαράγραφο Ε1 “Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και λοιπές φορολογικές διατάξεις”,

⊕ του Ν. 4308 / 2014 “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”.

Η Φορολογική Διοίκηση, για την ορθή και ομοιόμορφη ελεγκτική αντιμετώπιση του φαινομένου και της πρακτικής έκδοσης, λήψης, κατασκευής και εμπορίας φορολογικών στοιχείων που εμπίπτουν στην έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων, έχει προβεί στην έκδοση σχετικού πρακτικού οδηγού.

Η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) είχε προβεί στην έκδοση του “Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων” (βλ. σχετικά το με αρ. πρωτ.: 1506 / 30.01.2007) έγγραφό της.

Σύμφωνα με το περιεχόμενο του εν λόγω Οδηγού και σε επιγραμματική γραφή αναφέρουμε:

- Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών – φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής.
- Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.
- Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).
- Στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές διαπιστώνεται ότι υφίστανται σειρά συναλλαγών οι οποίες αποτελούν μέρος κυκλικών συναλλαγών που σκοπό έχουν είτε να εισπράξουν ποσό Φ.Π.Α. μέσω της διαδικασίας επιστροφής που προβλέπεται για το Φ.Π.Α., είτε να μην αποδοθεί ποτέ το ποσό Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις συναλλαγές αυτές, με τη βοήθεια κατασκευασμένων κυκλωμάτων από εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διεθνές επίπεδο (π.χ. απάτη τύπου Καρουζέλ ή κυκλική απάτη).

Στην περίπτωση των εικονικών, πλαστών, κ.λπ. φορολογικών στοιχείων, απαιτείται δόλος για τη στοιχειοθέτηση του εκάστοτε αδικήματος, χωρίς να απαιτείται κάποιος άλλος σκοπός. Η αποφυγή ή μη του φόρου είναι αδιάφορη.

#### 5.1.1.28 Εγκλήματα φοροδιαφυγής – Αυτουργοί και συνεργοί [Άρθρο 67]

Υπενθυμίζεται ότι σε όλα τα φορολογικά αδικήματα του Ν. 4174 / 2013 ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των αδικημάτων που αναφέρονται στο ανωτέρω διάγραμμα, τιμωρείται ως άμεσος συνεργός.

Υπό το πρίσμα των διατάξεων του Ν. 2523 / 1997, άμεσος συνεργός του αδικήματος θεωρείται ο προϊστάμενος λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των ως άνω αναφερθέντων αδικημάτων, ως τοιούτου νοούμενου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος.

### 5.1.1.29 Εγκλήματα φοροδιαφυγής – Ποινική δίωξη / Παραγραφή / Αρμοδιότητα / αναστολή – Μετατροπή [Άρθρα 68 – 69]

Πλέον, με τις διατάξεις του Ν. 4174 / 2013 καθιερώθηκε:

- ⊕ Ενιαίος τρόπος κίνησης των διαδικασιών που αφορούν στην άσκηση ποινικής δίωξης, ανεξάρτητα από την άσκηση προσφυγής ή ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (παρ. 1 και 3 του άρθρου 68 του Ν. 4174 / 2013).
- ⊕ Κοινός χρόνος παραγραφής για όλα τα αδικήματα φοροδιαφυγής, ήτοι από την οριστικοποίηση της σχετικής φορολογικής εγγραφής (τελεσιδικία της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου επί προσφυγής ή πάροδος προθεσμίας της προσφυγής).

### 5.1.1.30 Εγκλήματα φοροδιαφυγής – μεταβατικές διατάξεις [Άρθρα 70 – 71]

Η αναγκαστική είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. εξακολουθεί να διενεργείται με βάση τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ΚΕΔΕ), εκτός εάν ο Ν. 4174 / 2013 ορίζει διαφορετικά.

Εκτελεστοί τίτλοι είναι:

- α.** Στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης.
- β.** Στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου.
- γ.** Στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου.
- δ.** Στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.
- ε.** Στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου.
- στ.** Στην περίπτωση οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή.
- ζ.** Σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις.
- η.** Σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Δ.Ε.Δ.).

### 5.1.1.31 Αναγκαστική εκτέλεση για την είσπραξη φορολογικών εσόδων [Άρθρα 45, 47, 48]

Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Ν. 4174 / 2013, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

Έχουμε κάνει ιδιαίτερη μνεία για τη διάκριση των εκτελεστών τίτλων.

Επισημαίνουμε ότι ο εκτελεστός τίτλος, ο οποίος αποτελεί και το νόμιμο τίτλο που απαιτείται κατά τον Κ.Ε.Δ.Ε. για την είσπραξη του φορολογικού εσόδου, ενσωματώνει και την ατομική ειδοποίηση του άρθρου 4 του Κ.Ε.Δ.Ε..



## 5.1.2 Αυστρία<sup>52</sup>

### 5.1.2.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	0,01 - 11.000	0%	Δεν υφίσταται διάκριση	25%
2	11.001 – 18.000	25%	Υπάρχει ένας ελάχιστος φόρος εισοδήματος εταιρειών ύψους 1.750,00 ευρώ για την Ε.Π.Ε. και 3.500,00 ευρώ για την Α.Ε..	
3	18.001 – 31.000	35%		
4	31.001 – 60.000	42%		
5	60.001 – 90.000	48%		
6	90.001 – 1.000.000	50%		
7	πάνω από 1.000.000	55%		

### 5.1.2.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Οι φορολογικοί έλεγχοι καλύπτουν συνήθως τις εξής κατηγορίες:

- Φόρος Εισοδήματος στα κέρδη Νομικών Προσώπων.
- Φ.Π.Α.
- Παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων.

Ξεχωριστοί έλεγχοι διεξάγονται για την απόδοση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης.

Σε γενικές γραμμές, οι εταιρείες ελέγχονται κάθε τρία έως τέσσερα χρόνια. Η περίοδος ελέγχου συνήθως καλύπτει τρία έως τέσσερα οικονομικά έτη.

Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου εξαρτάται από τον αριθμό των ελεγχόμενων ετών και από τον αριθμό και την πολυπλοκότητα των ελεγκτικών πεδίων (π.χ. συμμόρφωση ως προς την υποβολή πάσης φύσεως φορολογικών δηλώσεων).

Περαιτέρω, ενδεικτικά ελεγκτικά πεδία που περιλαμβάνονται στη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου είναι και τα εξής:

<sup>52</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Αυστρίας, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.



- Αναδιάρθρωση των επιχειρήσεων (έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων της αυστριακής φορολογικής νομοθεσίας περί αναδιοργάνωσης, μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων, κ.λπ.).
- Έλεγχος εταιρειών Ομίλου (από κοινού έλεγχος του συνόλου των εταιρειών που απαρτίζουν έναν Όμιλο).
- Ορθός υπολογισμός, διαδικασίες παρακράτησης και απόδοσης Φόρου για μερίσματα.
- Συμμόρφωση με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού σε περίπτωση συναλλαγών μεταξύ εταιρειών του ίδιου Ομίλου.

### 5.1.2.3 Παραγραφή

Ισχύει η πενταετής παραγραφή από τη λήξη του εκάστοτε ημερολογιακού έτους του δικαιώματος της αυστριακής νομοθεσίας για διενέργεια ελέγχων και επιβολή πάσης φύσεως κυρώσεων, ποινών, κ.λπ.. Το εν λόγω χρονικό διάστημα δύναται να επεκταθεί όταν συντρέχουν συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά που λαμβάνουν χώρα εντός του χρονικού ορίζοντα της γενικής προθεσμίας παραγραφής.

Η προθεσμία παραγραφής ανέρχεται στα δέκα έτη σε περίπτωση αποδεδειγμένης φοροδιαφυγής, ενώ η μέγιστη προθεσμία παραγραφής μπορεί να παραταθεί σε δεκαπέντε έτη.

### 5.1.2.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Σχετικά πρόσφατα, οι φορολογικοί ελεγκτές τείνουν να επικεντρώνουν τις ελεγκτικές τους επαληθεύσεις σε θέματα που άπτονται του Transfer Pricing.

### 5.1.3 Βέλγιο<sup>53</sup>

#### 5.1.3.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλίμακιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	0,01 – 8.710	25%	Δεν υφίσταται διάκριση	33,99%
2	8.711 – 12.400	30%	Ενδέχεται να υπάρχουν μειωμένοι συντελεστές για τις εταιρείες των οποίων το φορολογητέο εισόδημα δεν υπερβαίνει τα 322.500 ευρώ.	
3	12.401 – 20.660	40%		
4	20.661 – 37.870	45%		
5	πάνω από 37.870	50%		

#### 5.1.3.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος συνήθως αρχίζει με μια γραπτή πρόσκληση για προσκόμιση, εντός ενός μήνα, συγκεκριμένων λογιστικών και φορολογικών στοιχείων, εγγράφων και λοιπών δεδομένων στον αρμόδιο φορολογικό ελεγκτή.

Το προσωρινό πόρισμα ελέγχου κοινοποιείται, στη συνέχεια, στον ελεγχόμενο ο οποίος, μέσα σε χρονικό διάστημα τριάντα ημερών από την κοινοποίηση του προσωρινού πορίσματος, έχει το δικαίωμα είτε να συμβιβαστεί είτε να εκφράσει τις τυχόν διαφωνίες του σχετικά με το περιεχόμενο του πορίσματος προσκομίζοντας πρόσθετα στοιχεία για την υποστήριξη των απόψεών του.

Στη συνέχεια, ο φορολογικός ελεγκτής, λαμβάνοντας υπόψη τυχόν σχετικές παρατηρήσεις του φορολογουμένου, συντάσσει την οριστική έκθεση από την οποία προκύπτει το ποσό του φόρου που καλείται να πληρώσει ο ελεγχόμενος.

Ο ελεγχόμενος έχει το δικαίωμα, εντός έξι μηνών από την παραλαβή της οριστικής έκθεσης, να καταθέσει σχετική προσφυγή στον αρμόδιο Περιφερειακό Διευθυντή Φορολογίας, οι αποφάσεις του οποίου μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο προσφυγής από την πλευρά του φορολογουμένου επί της εν λόγω απόφασης σε δικαστήριο ανωτέρω βαθμού.

<sup>53</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Βελγίου, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

### 5.1.3.3 Παραγραφή

Ισχύει η τριετής παραγραφή από τη λήξη του εκάστοτε ημερολογιακού έτος του δικαιώματος της βέλγικης νομοθεσίας για τη διενέργεια ελέγχων περί της ορθότητας της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Η προθεσμία παραγραφής ανέρχεται στα επτά έτη σε περίπτωση αποδεδειγμένης απάτης.

Το ίδιο καθεστώς παραγραφής εφαρμόζεται για τον έλεγχο ορθής εφαρμογής των διατάξεων που αφορούν στις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης.

### 5.1.3.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Τα θέματα που ενδιαφέρουν τις βελγικές φορολογικές αρχές περιλαμβάνουν:

- Συναλλαγές με οντότητες που εδρεύουν σε φορολογικούς παραδείσους.
- Έλεγχος οργανωτικής δομής και πάσης φύσεως σχέσεων εταιρειών που ανήκουν σε Όμιλο Εταιρειών.
- Εντατικοποίηση των ελέγχων τιμολόγησης συναλλαγών μεταξύ εταιρειών του ίδιου Ομίλου χρησιμοποιώντας πολύ συγκεκριμένους δείκτες (επίπεδο μεταβολής / αποκλίσεων του περιθωρίου κέρδους σε σύγκριση με τα προηγούμενα έτη, δείκτης κόστους πωληθέντων σε σχέση με το λειτουργικό κέρδος ή τον κύκλο εργασιών, παρουσίαση ζημιών, υποκεφαλαιοδότηση, κ.λπ.).
- Σημαντική αύξηση των εξιδεικευμένων ελέγχων σε περιπτώσεις παρακρατηθέντων φόρων μερισμάτων.
- Τη δυνατότητα έκπτωσης δαπανών πληρωμής για τόκους κεφαλαίων (π.χ. σε offshore εταιρείες).
- Η πραγματική υλοποίηση του αντικειμένου εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης.

## 5.1.4 Βουλγαρία<sup>54</sup>

### 5.1.4.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	Δεν υφίσταται διάκριση	10%	Δεν υφίσταται διάκριση	10%

<sup>54</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Βουλγαρίας, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

#### 5.1.4.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Οι φορολογικοί έλεγχοι διενεργούνται συνήθως κάθε τέσσερα έως πέντε έτη.

#### 5.1.4.3 Παραγραφή

Ισχύει η πενταετής παραγραφή από τη λήξη του εκάστοτε ημερολογιακού έτος του δικαιώματος των κρατικών αρχών για τον έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων και άλλων συναφών υποχρεωτικών πληρωμών.

Η προθεσμία παραγραφής ανέρχεται το μέγιστο σε δέκα έτη υπό το καθεστώς συγκεκριμένων περιπτώσεων.

#### 5.1.4.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Έλεγχοι τιμολόγησης συναλλαγών μεταξύ εταιρειών του ιδίου Ομίλου – transfer pricing.

### 5.1.5 Κροατία<sup>55</sup>

#### 5.1.5.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος					
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα		
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα		Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
	Κούνα Κροατίας	Ευρώ			
1	0,01 – 26.400	0,01 - 3.566	12%	Δεν υφίσταται διάκριση	12% & 18%
2	26.400 – 132.000	3.566 - 17.832	25%		
3	πάνω από 132.000	πάνω από 17.832	40%		

Μετατροπή νομίσματος Κούνα Κροατίας σε ευρώ για λόγους ομοιομορφίας στα υπό μελέτη δεδομένα της παρούσας εργασίας με ισοτιμία 1 ευρώ για 7,4027 Κούνα Κροατίας

<http://eurozap.gr/graphs.php?graph=HRK&days=30>

<sup>55</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Κροατίας, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

#### 5.1.5.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Η Διεύθυνση Επιθεώρησης της κροατικής φορολογικής αρχής διενεργεί αποκλειστικά τον φορολογικό έλεγχο ενός φορολογούμενου.

Η διαδικασία φορολογικού ελέγχου συνήθως εκτελείται ως εξής: Ο φορολογικός έλεγχος συνήθως αρχίζει με μια έγγραφη γνωστοποίηση προς τον ελεγχόμενο. Το προσωρινό πόρισμα ελέγχου κοινοποιείται, στη συνέχεια, στον ελεγχόμενο ο οποίος, μέσα σε καθορισμένο χρονικό διάστημα έχει το δικαίωμα είτε να συμβιβαστεί είτε να εκφράσει τις τυχόν διαφωνίες του σχετικά με το περιεχόμενο του πορίσματος προσκομίζοντας πρόσθετα στοιχεία για την υποστήριξη των απόψεών του.

Στη συνέχεια, ο φορολογικός ελεγκτής, λαμβάνοντας υπόψη τυχόν σχετικές παρατηρήσεις του φορολογουμένου, συντάσσει, εντός εξήντα ημερών, την οριστική έκθεση από την οποία προκύπτει το ποσό του φόρου που καλείται να πληρώσει ο ελεγχόμενος.

Ο ελεγχόμενος έχει το δικαίωμα, εντός τριάντα ημερών από την παραλαβή της οριστικής έκθεσης, να καταθέσει σχετική προσφυγή στον αρμόδιο μη δικαστικό όργανο, το οποίο υποχρεούται να εκφράσει την άποψή του εντός δύο μηνών από την εκάστοτε προσφυγή.

Μετά την απόρριψη της προσφυγής, ο φορολογούμενος μπορεί να κινήσει δικαστικές διαδικασίες.

#### 5.1.5.3 Παραγραφή

Η κροατική φορολογική αρχή δικαιούται να αναθεωρήσει τις φορολογικές δηλώσεις μιας εταιρείας εντός τριών ετών μετά τη λήξη του έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η οικεία φορολογική δήλωση. Αυτή η περίοδος μπορεί να παραταθεί σε έξι, κατ' ανώτατο όριο, έτη σε περίπτωση διακοπής της τριετούς περιόδου αναθεώρησης του περιεχομένου των υποβληθέντων φορολογικών δηλώσεων από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου.

Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι σε περίπτωση όπου, από το εκδοθέν πόρισμα ελέγχου, προκύψουν υπόνοιες για ύπαρξη φαινομένων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής, κ.λπ., υπάρχει η δυνατότητα ελέγχου και προηγούμενων ήδη ελεγμένων ετών. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι δεν υφίσταται θέμα παραγραφής αφού, θεωρητικά πάντα, ακόμα και τα οριστικώς ελεγμένα έτη δύναται να ελεγχθούν εκ νέου και να επιβληθούν πρόσθετοι φόροι.

#### 5.1.5.4 Θέμα επικέντρωσης για τις φορολογικές αρχές

Οι φορολογικές αρχές επικεντρώνονται στις επιχειρηματικές σχέσεις με τα συνδεδεμένα μέρη – εταιρείες του ιδίου Ομίλου Εταιρειών.

Επίσης, μετά την προσχώρηση της Κροατίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, οι φορολογικές αρχές επικεντρώνουν το ενδιαφέρον τους σε συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεών τους με αντισυμβαλλόμενες η καταστατική έδρα των οποίων βρίσκεται στα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

## 5.1.6 Κύπρος<sup>56</sup>

### 5.1.6.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2014:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	0,01 – 19.500	0%	Δεν υφίσταται διάκριση	12,5%
2	19.501 – 28.000	20%		
3	28.001 – 36.300	25%		
4	36.301 – 60.000	30%		
5	πάνω από 60.000	35%		

Επιπλέον μια εταιρεία ή ένωση προσώπων υπόκειται σε φόρο κεφαλαιουχικών κερδών με βάση τις διατάξεις του σχετικού νόμου για τα κέρδη από τη διάθεση:

- ✚ ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στην Κύπρο,
- ✚ μετοχών εταιρειών οι οποίες κατέχουν, μεταξύ άλλων, ακίνητη περιουσία στην Κύπρο,
- ✚ μετοχών εταιρειών οι οποίες άμεσα ή έμμεσα συμμετέχουν σε εταιρεία ή εταιρείες των οποίων η ακίνητη περιουσία βρίσκεται στην Κύπρο και τουλάχιστον το 50% της αγοραίας αξίας των μετοχών αυτών προέρχεται από την εν λόγω ακίνητη περιουσία.

### 5.1.6.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Η φορολογική διαδικασία της Κύπρου είναι ο αυτοέλεγχος. Μετά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, οι φορολογικές αρχές της Κύπρου έχουν έξι χρόνια από το τέλος του σχετικού φορολογικού έτους για να διενεργήσουν φορολογικό έλεγχο (τα έτη ορίζονται σε δώδεκα σε περιπτώσεις διαπιστωμένης απάτης ή απλής αλλά τεκμηριωμένης προθέσεως).

Ο φορολογικός έλεγχος διεξάγεται με ανταλλαγή πληροφοριών μέσω αλληλογραφίας και καθορισμένων κατ' ιδίαν συναντήσεων μεταξύ των φορολογικών αρχών της Κύπρου και του φορολογούμενου.

<sup>56</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Κύπρου, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

Όταν δεν επιτευχθεί συμβιβασμός επί του αποτελέσματος του φορολογικού ελέγχου μεταξύ του ελεγχόμενου και της ελεγκτικής αρχής προβλέπεται η επίλυση των διαφορών μέσω της δικαστικής οδού.

Ένας φορολογούμενος μπορεί επίσης να ζητήσει από την κυπριακή φορολογική αρχή να ελέγξει μη ελεγχθείσες φορολογικές χρήσεις της εταιρείας εάν ο φορολογούμενος απαιτεί πιστοποιητικό φορολογικής εκκαθάρισης.

Για τις εταιρείες που παρουσιάζουν φορολογική ζημία, οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές δεν εξαντλούν τον χρονικό ορίζοντα των έξι ή των δώδεκα ετών αλλά διενεργούν φορολογικό έλεγχο σε μικρότερη χρονική συχνότητα με κύριο στόχο αυτόν του ελέγχου της δηλωθείσας ζημίας και της αναπροσαρμογής της.

### 5.1.6.3 Παραγραφή

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η παραγραφή του δικαιώματος των κρατικών αρχών για διενέργεια φορολογικού ελέγχου είναι τα έξι έτη από το τέλος του εκάστοτε φορολογικού έτους (τα έτη ορίζονται σε δώδεκα σε περιπτώσεις διαπιστωμένης απάτης ή απλής αλλά τεκμηριωμένης προθέσεως).

### 5.1.6.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Οι φορολογικές αρχές επικεντρώνονται γενικά στον έλεγχο:

- α.** περί ορθής συμπλήρωσης των φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με τα αποδεκτά λογιστικά πρότυπα,
- β.** περί ορθής κατάρτισης των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα πάντα με τις γενικές αρχές φορολογίας, τους φορολογικούς νόμους και τις εκδιδόμενες εγκυκλίους της φορολογικής αρχής.

### 5.1.7 Τσεχία<sup>57</sup>

#### 5.1.7.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	Δεν υφίσταται διάκριση	15%	Δεν υφίσταται διάκριση	19%

<sup>57</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Τσεχίας, είναι οι εξής:

**α.** Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

**β.** [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

**γ.** Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

#### 5.1.7.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Δεν υπάρχει καμία προκαθορισμένη διαδικασία επιλογής υποθέσεων προς φορολογικό έλεγχο. Οι οντότητες επιλέγονται από τις φορολογικές αρχές με βάση είτε τυχαία κριτήρια είτε επιλεγμένα (π.χ. φορολογική ζημία, τεράστιο κόστος δαπανών μάρκετινγκ).

#### 5.1.7.3 Παραγραφή

Ο φόρος μπορεί να αξιολογηθεί μέσα σε τρία χρόνια μετά την τακτική προθεσμία για την υποβολή της οικείας φορολογικής δήλωσης. Σε ορισμένες περιπτώσεις (π.χ. κατάθεση συμπληρωματικής φορολογικής δήλωσης), αυτή η περίοδος αξιολόγησης μπορεί να είναι παραταθεί κατά ένα έτος, το μέγιστο δε έως δέκα έτη.

#### 5.1.7.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Οι φορολογικές αρχές επικεντρώνονται στις επιχειρηματικές σχέσεις (δαπάνες marketing & transfer pricing) με τα συνδεδεμένα μέρη – εταιρείες του ιδίου Ομίλου Εταιρειών.

Επίσης, ελέγχονται οι συναλλαγές:

- α.** με αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις που εμφανίζουν φορολογική ζημία,
- β.** με οντότητες οι οποίες κάνουν χρήση ειδικών φορολογικών επενδυτικών κινήτρων,
- γ.** επιχειρήσεις που λαμβάνουν ειδικές επιδοτήσεις / δωρεές για έρευνα και ανάπτυξη.

Τέλος, δίνεται όλο και περισσότερη προσοχή στο θέμα της κατάχρησης των διατάξεων του φορολογικού δικαίου.



## 5.1.8 Δανία<sup>58</sup>

### 5.1.8.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2016:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
Πολλά κριτήρια κατάταξης	Πολύπλοκο σύστημα υπολογισμού επιβαρύνσεων σε εθνικούς και δημοτικούς φόρους	51,95% είναι ο ανώτερος συντελεστής φορολόγησης	Δεν υφίσταται διάκριση	22%
			Βιομηχανίες Πετρελαίου & Φυσικού Αερίου	25%

### 5.1.8.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Το φορολογικό σύστημα της Δανίας βασίζεται στον αυτοέλεγχο.

Οι εταιρείες υπόκεινται σε φορολογικό έλεγχο σε πιο αραιά χρονικά διαστήματα σε σύγκριση με τις μεγαλύτερες σε οικονομικά μεγέθη επιχειρήσεις και οργανισμούς, οι οποίοι ελέγχονται σε ετήσια βάση από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

### 5.1.8.3 Παραγραφή

Η φορολογική αρχή έχει το δικαίωμα τεσσάρων ετών μετά την ημερομηνία της αυτό-αξιολόγησης για την αναθεώρηση οποιουδήποτε είδους εσφαλμένων αξιολογήσεων.

Τίθεται θέμα διетуός παράτασης της παραγραφής σε περίπτωση που έχουν διενεργηθεί συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (Transfer Pricing) καθώς και περιπτώσεις διασπάσεων, συγχωνεύσεων και αναδιοργάνωσης εταιρειών κατά τη διαδικασία των οποίων συντρέχουν περιπτώσεις αναβαλλόμενης φορολογίας.

<sup>58</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Δανίας, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

#### 5.1.8.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Από τις φορολογικές αρχές εκδίδεται, σε ετήσια βάση, συγκεκριμένη κατάσταση με περιπτώσεις που χρήζουν ιδιαίτερης ελεγκτικής αντιμετώπισης από τους αρμόδιες ελεγκτές κατά τα διάρκεια του ελέγχου. Ακολουθεί η παράθεση ενδεικτικών περιπτώσεων:

**α.** Transfer Pricing.

**β.** Διανομή μερισμάτων και τρόπος φορολόγησης όχι μόνο των νομικών προσώπων αλλά και των φυσικών προσώπων – τελικών αποδεκτών του εν λόγω εισοδήματος.

#### 5.1.9 Εσθονία<sup>59</sup>

##### 5.1.9.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	Δεν υφίσταται διάκριση	20%	Δεν υφίσταται διάκριση	20%

Όλα τα αδιανέμητα εταιρικά κέρδη είναι απαλλαγμένα από φόρο.

Η Εσθονία εισπράττει μόνο φόρο εισοδήματος για τα κέρδη που διανέμονται ως:

- ✚ Μερίσματα
- ✚ Μετοχές χρηματιστηριακών αγορών
- ✚ Μειώσεις Μετοχικού – Εταιρικού Κεφαλαίου
- ✚ Εκκαθάριση Επιχείρησης
- ✚ Παροχές σε είδος (π.χ. δαπάνες και πληρωμές εξόδων που δεν σχετίζονται με τις επιχειρήσεις, δώρα, δωρεές και έξοδα ψυχαγωγίας).

<sup>59</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Εσθονίας, είναι οι εξής:

**α.** Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

**β.** [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

**γ.** Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

### 5.1.9.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Δεν υπάρχει καθιερωμένα πρότυπα φορολογικού ελέγχου στην Εσθονία.

### 5.1.9.3 Παραγραφή

Κατά γενικό κανόνα, το καθεστώς παραγραφής είναι τρία έτη. Σε περίπτωση που διαπιστωθούν περιπτώσεις εκ προθέσεως φοροδιαφυγής, η παράταση ανέρχεται στα πέντε χρόνια.

### 5.1.9.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Τα κύρια θέματα στα οποία επικεντρώνονται οι φορολογικές αρχές είναι οι περιπτώσεις δαπανών πάσης φύσεως “παροχών σε τρίτους”, οι ατομικές επιχειρήσεις, τα κυκλώματα απάτης με τον Φ.Π.Α. καθώς επίσης και το Transfer Pricing.

## 5.1.10 Φιλανδία<sup>60</sup>

### 5.1.10.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
	Φυσικά Πρόσωπα		Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	0,01 – 16.669	0%	Δεν υφίσταται διάκριση	20%
2	16.700 – 25.000	6,5%		
3	25.001 – 40.800	17,5%		
4	40.801 – 72.300	21,5%		
5	πάνω από 72.300	31,75%		
Επιπλέον υφίσταται υποχρέωση καταβολής Φόρου Εκκλησίας 1% - 2% καθώς και Δημοτικό Φόρο Εισοδήματος 16,5% - 22,5% (ανάλογα με τον Δήμο)				

<sup>60</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Φιλανδίας, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

#### 5.1.10.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Οι φορολογικοί έλεγχοι εκτελούνται σε τακτά χρονικά διαστήματα από φορολογικούς ελεγκτές, οι οποίοι δικαιούνται τόσο να ελέγξουν το σύνολο των τηρούμενων λογαριασμών λογιστικής μιας εταιρείας όσο και να ζητήσουν πρόσθετες πληροφορίες που αφορούν στη διαδικασία του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι ο φορολογούμενος λαμβάνει προκαταρκτική ειδοποίηση για έλεγχο από την ελεγκτική φορολογική αρχή.

#### 5.1.10.3 Παραγραφή

Ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να ολοκληρωθεί εντός δέκα μηνών από το τέλος του εκάστοτε οικονομικού έτους.

Μετά από τη λήξη του φορολογικού ελέγχου η φορολογική αρχή μπορεί να μεταβάλλει το πόρισμα του ελέγχου, εφόσον αυτό κριθεί ότι είναι εσφαλμένο ως εξής:

- Προς όφελος του φορολογούμενου, μέσα σε πέντε έτη από την αρχή του επόμενου έτους από το φορολογικά ελεγμένο έτος.
- Προς όφελος της Φορολογικής Διοίκησης από την αρχή του επόμενου έτους από το φορολογικά ελεγμένο έτος, με περαιτέρω διάκριση ως εξής:
  - Ένα έτος: Όλα τα σφάλματα.
  - Δύο έτη: Σφάλματα που πραγματοποιήθηκαν από τους ελεγκτές της Φορολογικής Διοίκησης, σφάλματα που αφορούν σε λανθασμένους αριθμητικούς υπολογισμούς, που ανάγονται σε αναλύσεις συγκρίσιμων μεγεθών καθώς και λάθη που οφείλονται σε εσφαλμένες ή ανεπαρκείς πληροφορίες από τρίτα μέρη.
  - Πέντε έτη: Εάν ο φορολογούμενος δεν κατάφερε να προβεί στη κατάθεση του οφειλόμενου ποσού φόρου (ολοσχερής εξόφληση ή τμηματική καταβολή).

#### 5.1.10.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Τρέχοντα θέματα ιδιαίτερης εστίασης για τους φορολογικούς ελέγχους είναι το Transfer Pricing και οι Ιδιωτικές Επενδύσεις.

## 5.1.11 Γαλλία<sup>61</sup>

### 5.1.11.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	0,01 – 9.700	0%	Δεν υφίσταται διάκριση	33,33%
2	9.701 – 26.791	14%	Μια κοινωνική εισφορά ύψους 3,3% καταβάλλεται εάν ο φόρος της εκάστοτε επιχείρησης υπερβαίνει τα 763.000 ευρώ. Επιβάλλεται ειδική εισφορά 10,7% επί της φορολογικής οφειλής εταιρείας όταν ο κύκλος εργασιών της υπερβαίνει τα 250 εκατ. ευρώ.	
3	26.792 – 71.826	30%		
4	71.827 – 152.108	41%		
5	πάνω από 152.108	45%		

### 5.1.11.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Οι γαλλικές φορολογικές αρχές είναι υπεύθυνες για την επαλήθευση των υποχρεώσεων των φορολογουμένων, εάν συμμορφώθηκαν σωστά και, εφόσον αυτό κριθεί αναγκαίο, για την πραγματοποίηση των απαραίτητων προσαρμογών με την έκδοση του διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Το προσωρινό πόρισμα ελέγχου κοινοποιείται, στη συνέχεια, στον ελεγχόμενο ο οποίος, μέσα σε χρονικό διάστημα τριάντα ημερών από την κοινοποίηση του προσωρινού πορίσματος (με τη δυνατότητα παράτασης άλλων τριάντα ημερών), έχει το δικαίωμα να υποβάλλει τις παρατηρήσεις του προς τις γαλλικές φορολογικές αρχές.

Στη συνέχεια, ο φορολογικός ελεγκτής, λαμβάνοντας υπόψη τυχόν σχετικές παρατηρήσεις του φορολογουμένου, συντάσσει την οριστική έκθεση από την οποία προκύπτει το ποσό του φόρου που καλείται να πληρώσει ο ελεγχόμενος.

Υφίσταται ο θεσμός της Φορολογικής Νομαρχιακής ή Εθνικής Επιτροπής στην οποία υποβάλλονται, σε περίπτωση μη επίτευξης συμβιβασμού, οι απόψεις τόσο του φορολογούμενου όσο και της ελεγκτικής αρχής.

<sup>61</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Γαλλίας, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

Επισημαίνεται ότι, κανείς εκ των δύο αντισυμβαλλόμενων, δεν δεσμεύεται από τις αποφάσεις της εν λόγω Επιτροπής.

Τέλος, σε περιπτώσεις διαφωνίας μεταξύ του φορολογούμενου και της ελεγκτικής αρχής, και ανάλογα με το είδος του φόρου που έχει ελεγχθεί από την φορολογική αρχή, ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα άσκησης αγωγής σε αρμόδιο πολιτικό δικαστήριο.

#### 5.1.11.3 Καθεστώς παραγραφής

Όσον αφορά στον έλεγχο των Νομικών Προσώπων, το γενικό καθεστώς παραγραφής λήγει στο τέλος του τρίτου έτους από εκείνο κατά τη διάρκεια του οποίου προκλήθηκε η εν λόγω φορολογική υποχρέωση.

Υφίσταται η δυνατότητα παράτασης του καθεστώτος παραγραφής, υπό ορισμένες συνθήκες, ως ακολούθως:

- Φορολογική απάτη.
- Άσκηση μη δηλωθείσας επαγγελματικής δραστηριότητας.
- Επανελέγχος.

#### 5.1.11.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Δεν υφίσταται τέτοια περίπτωση. Η αρμόδια φορολογική αρχή ανέκαθεν εστίαζε σε περιπτώσεις Transfer Pricing, συγχωνεύσεων και αναδιαρθρώσεων επιχειρήσεων, συμφωνιών χρηματοδότησης και ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί Φ.Π.Α..

## 5.1.12 Γερμανία<sup>62</sup>

### 5.1.12.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος<sup>63</sup>

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	0,01 – 8.652	0%	Δεν υφίσταται διάκριση	15%
2	8.653 – 53.665	14%	Ένα επιπρόσθετο Τέλος Αλληλεγγύης 5,5% επιβάλλεται στον Εταιρικό Φόρο. Οι Δήμοι εισπράττουν επίσης Φόρο Εμπορικών Συναλλαγών και καθορίζουν το επιτόκιο, το οποίο είναι κατά μέσο όρο 13,96%. Ο συνδυασμένος συντελεστής του Εταιρικού Φόρου, του Εμπορικού Φόρου και της προσαύξησης Αλληλεγγύης είναι περίπου 30%.	
3	53.666 – 254.446	42%		
4	πάνω από 254.446	45%		
Υπάρχει επίσης μια εισφορά αλληλεγγύης που αντιστοιχεί στο 5,5% του Φόρου Εισοδήματος. Τέλος, υφίσταται μια επιπλέον υποχρέωση καταβολής Φόρου Εκκλησίας που βασίζεται στον Φόρο Εισοδήματος και κυμαίνεται από 8% έως και 9% (διάκριση ανά Δήμο – Περιοχή), εφόσον το εκάστοτε Φυσικό Πρόσωπο “συνδέεται” με μια θρησκευτική κοινότητα που τον χρεώνει.				

### 5.1.12.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Η Γερμανία βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στους φορολογικούς ελέγχους ως μέσο εξασφάλισης της πειθαρχίας των φορολογουμένων.

Οι έλεγχοι των μικρών επιχειρήσεων διεξάγονται χωρίς κάποιο συγκεκριμένο προγραμματισμό, σε αντιδιαστολή με το καθεστώς ελέγχου μεγαλύτερων επιχειρήσεων καθώς και τοπικών θυγατρικών επιχειρήσεων ξένων Ομίλων Εταιρειών που τείνουν να είναι πιο τακτικοί.

<sup>62</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Γερμανίας, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

Με μικρές παραλλαγές ανά γεωγραφική περιοχή, οι φορολογικοί έλεγχοι διενεργούνται συνήθως κάθε τέσσερα ως και πέντε έτη και κυμαίνονται ανάλογα με τον τελευταίο διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο.

#### 5.1.12.3 Παραγραφή

Ο νόμιμος χρόνος παραγραφής για την έκδοση πράξεων φόρου ή για τη διόρθωση του πορίσματος ήδη ολοκληρωμένων ελέγχων είναι τέσσερα έτη από το τέλος του έτους κατά το οποίο ζητήθηκε η επιστροφή φόρου.

Εάν δεν έχει υποβληθεί αίτημα επιστροφής φόρου, ο νόμιμος χρόνος παραγραφής αρχίζει από το τέλος του τρίτου έτους μετά το τέλος του έτους ελέγχου.

Η προθεσμία των τεσσάρων ετών επεκτείνεται σε πέντε έτη σε περιπτώσεις αμέλειας των φορολογουμένων και σε δέκα έτη στην περίπτωση φοροαποφυγής του φορολογούμενου.

#### 5.1.12.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Οι περιπτώσεις που ακολουθούν αντιμετωπίζονται ως δυο διαφορετικά και ξεχωριστά πεδία ελέγχου:

- α.** Εφόσον η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι θυγατρική Ομίλου Εταιρειών του οποίου η έδρα της μητρικής δεν βρίσκεται στο έδαφος της γερμανικής επικράτειας, το πιο σημαντικό στοιχείο ελέγχου είναι, συνήθως, το Transfer Pricing.
- β.** Εφόσον η ελεγχόμενη επιχείρηση διενεργεί συναλλαγές με αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις η έδρα των οποίων βρίσκεται εκτός του εδάφους της γερμανικής επικράτειας διενεργείται ενδεδειγμένη και λεπτομερής έλεγχος στο σύνολο των διενεργηθέντων συναλλαγών μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων μερών.



### 5.1.13 Ουγγαρία<sup>64</sup>

#### 5.1.13.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος<sup>65</sup>

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος					
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα		
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής	
1	Δεν υφίσταται διάκριση	15%	Δεν υφίσταται διάκριση		
			Ετήσιο Εισόδημα		
			Φιορίνι Ουγγαρίας	Ευρώ	
			έως 500 εκ.	έως 1.622.390	10%
			πάνω από 500 εκ.	πάνω από 1.622.390	19%

#### 5.1.13.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Γενικά, η φορολογική αρχή επιλέγει τους φορολογούμενους που υπόκεινται σε φορολογικό έλεγχο βάσει ορισμένων κριτηρίων που κοινοποιούνται στο κοινό με χρήση ενός περίπλοκου μοντέλου αξιολόγησης κινδύνου.

Οι φορολογικοί έλεγχοι μπορούν να ποικίλουν με τους ακόλουθους τρόπους, με την φορολογική αρχή να μπορεί:

- να ελέγξει εκ νέου τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις,
- να παρακολουθεί την ορθή τήρηση των διατάξεων περί απορρόφησης κρατικών ενισχύσεων,
- να ελέγχει την εκπλήρωση συγκεκριμένων φορολογικών υποχρεώσεων,
- να προβαίνει στη συλλογή δεδομένων και πληροφοριών,
- να παρακολουθεί τα επίπεδα συμμόρφωσης των φορολογούμενων στις υποχρεώσεις τους σχετικά με τους δασμούς,
- να προχωρά σε διενέργεια επανελέγχων σε φορολογικές περιόδους που έχουν ήδη ελεγχθεί.

<sup>64</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Ουγγαρίας, είναι οι εξής:

α. PwC, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

Μια περίοδος φορολογικού ελέγχου μπορεί να καλύπτει οποιαδήποτε έτη που δεν έχουν ήδη ελεγχθεί (οπωσδήποτε όμως, πέντε χρόνια μετά την τελευταία ημέρα του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο οι φόροι θα έπρεπε να έχουν δηλωθεί ή να δηλωθούν ή σε περίπτωση επιστροφής ποσών φόρου αυτοί να συμψηφιστούν με φορολογικές επιβαρύνσεις είτε ελλείψει φορολογικής δήλωσης ή στα πλαίσια εκκαθάρισης υποβληθείσας δήλωσης) ή δεν έχουν κλείσει οριστικά με επανελέγχο των φορολογικών δηλώσεων.

Ο φορολογικός έλεγχος ξεκινά όταν μια εταιρεία λαμβάνει την ειδοποίηση ελέγχου και τελειώνει όταν αυτή λάβει την έκθεση που περιέχει τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής. Η προθεσμία για την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου είναι μεταξύ 30 και 90 ημερών, αν και σε ειδικές περιπτώσεις (π.χ. αίτημα για διοικητική φορολογική συνδρομή από ξένες φορολογικές αρχές), μπορεί να διαρκέσει περισσότερο από ένα έτος.

Μόλις η φορολογική αρχή ολοκληρώσει τη διαδικασία ελέγχου, εκδίδει την οικεία έκθεση ελέγχου στην οποία περιγράφονται λεπτομερώς όλες τις διαπιστώσεις του ελέγχου βάσει των οποίων προσδιορίζεται το επίπεδο του φόρου κατόπιν ελέγχου (πρώτο επίπεδο στην ελεγκτική διαδικασία).

Μετά από την παραλαβή της έκθεσης ελέγχου από τον φορολογούμενο, δίδεται η δυνατότητα υποβολής έγγραφου αιτήματος με την παράθεση των απόψεων του ελεγχόμενου.

Σε περίπτωση διαφοράς μεταξύ των δύο μερών (δηλ. μη επίτευξης συμβιβασμού) που δεν μπορεί να γεφυρωθεί, το πόρισμα του ελέγχου της φορολογικής αρχής μπορεί να προσβληθεί ενώπιον της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής, η οποία έχει το δικαίωμα να ακυρώσει το εν λόγω πόρισμα σε πρώτο βαθμό, να αποφανθεί επί της ουσίας της υπόθεσης, και να διατάξει τη διενέργεια νέου ελέγχου εάν τα γεγονότα και οι περιστάσεις δεν έχουν αναπτυχθεί πλήρως και κατάλληλα.

Η απόφαση της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής είναι οριστική και δεσμευτική. Σε συνέχεια της λήψης της απόφασης αυτής, η εταιρεία μπορεί να προσφύγει στο δικαστήριο. Το δικαστήριο μπορεί να υποστηρίξει, να τροποποιήσει ή να ακυρώσει την απόφαση της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής και, αν είναι αναγκαίο, μπορεί να διατάξει νέα διαδικασία σε σχέση με τον φορολογικό έλεγχο.

Η ανώτερη φορολογική αρχή ή ο υπουργός που είναι επιφορτισμένος με τη φορολογία μπορεί να λάβει κανονιστική δράση κατόπιν αιτήματος του φορολογούμενου, να τροποποιήσει, να ακυρώσει ή να παραγγείλει μια νέα διαδικασία.

### 5.1.13.3 Παραγραφή

Γενικά, το καθεστώς των περιορισμών είναι πέντε έτη από το τέλος του ημερολογιακού έτους για το οποίο υφίσταται υποχρέωση κατάθεσης φορολογικής δήλωσης. Η διαδικασία του αυτοελέγχου διακόπτει τη διάρκεια της παραγραφής.

#### 5.1.13.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Η φορολογική αρχή έχει δεσμευθεί ότι θα λάβει αυστηρότερα μέτρα ενάντια στον “επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό” (η έννοια του φορολογικού σχεδιασμού έγκειται στη μη ηθελημένη εκμετάλλευση διοικητικών ή νομικών κενών), χρησιμοποιώντας τις διεθνείς συμφωνίες εμπειρίας και συνεργασίας.

Γενικά, οι ακόλουθες κατηγορίες φορολογουμένων μπορεί να αναμένεται να προγραμματιστούν για φορολογικό έλεγχο:

- Οι φορολογούμενοι των οποίων τα αρχεία δείχνουν συχνές αλλαγές στη διεύθυνση ή την ιδιοκτησία.
- Επιχειρήσεις που έχουν λειτουργήσει επί σειρά ετών έχοντας λάβει σημαντικά δάνεια από τους μετόχους τους.
- Οι φορολογούμενοι – Φυσικά Πρόσωπα που δήλωσαν σημαντικά ποσά πληρωτέου και εκπεστέου Φ.Π.Α. κατά τη διάρκεια χρονικού διαστήματος πριν εισέλθουν με οποιασδήποτε μορφής σχέση στο εταιρικό σχήμα της επιχείρησης.
- Οι φορολογούμενοι (Ατομικές Επιχειρήσεις – Νομικά Πρόσωπα) στο σύνολό τους που βρίσκονται σε συνεχή λειτουργία παρά τις συνεχιζόμενες φορολογικές ζημίες που εμφανίζουν / δηλώνουν.
- Οι φορολογούμενοι που πραγματοποιούν σημαντικό μέρος των εσόδων τους από έσοδα παροχής υπηρεσιών.
- Οι φορολογούμενοι που έχουν σημαντικές εκπτώσεις / μειώσεις από τον φόρο, φορολογικές ελαφρύνσεις καθώς και επιδοτήσεις που σχετίζονται με επενδύσεις.
- Οι φορολογούμενοι που αφαιρούν από το φορολογητέο εισόδημά τους τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης.

Η φορολογική αρχή έχει δεσμευθεί ότι θα δώσει μεγαλύτερη προσοχή στο πραγματικό περιεχόμενο των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών και των μεθόδων που χρησιμοποιούν οι εταιρείες για τον προσδιορισμό των τιμών αυτών (Transfer Pricing).

## 5.1.14 Ισλανδία<sup>66</sup>

### 5.1.14.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2017:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος					
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα		
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα		Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
	Κορώνα Ισλανδίας	Ευρώ			
1	έως 834.707	έως 7.406,58	22,5%	Δεν υφίσταται	20%
2	πάνω από 834.707	πάνω από 7.406,58	46,24%	διάκριση	

Μετατροπή νομίσματος Κορώνας Ισλανδίας σε ευρώ για λόγους ομοιομορφίας στα υπό μελέτη δεδομένα της παρούσας εργασίας με ισοτιμία 1 ευρώ για 112,6980 Κορώνες Ισλανδίας

<http://eurozap.gr/graphs.php?graph=ISK&days=30>

### 5.1.14.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Οι ισλανδικές φορολογικές αρχές εφαρμόζουν διάφορα κριτήρια για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου χρησιμοποιώντας διάφορες μεθόδους:

- Ορισμένοι φορολογούμενοι επιλέγονται με βάση τη μέθοδο της ηλεκτρονικής επιλογής.
- Ορισμένοι φορολογούμενοι επιλέγονται με βάση ένα επίσημο σχέδιο επιλογής κατόπιν εποπτείας.
- Ως αιτία για τη διενέργεια ενός φορολογικού ελέγχου θα μπορούσε, επίσης, να είναι το περιεχόμενο των πληροφοριών που αποκτήθηκαν από το σύνολο των ενεργειών που έγιναν για τον εντοπισμό συμμετεχόντων σε συναλλαγές φοροαποφυγής.

Η έναρξη του φορολογικού ελέγχου γίνεται με επίσημη γραπτή ανακοίνωση. Οι κανόνες και η τηρούμενη διαδικασία είναι πολύ αυστηρή και μπορεί να διαρκέσει από μερικές εβδομάδες έως ένα χρόνο / χρόνια.

Τα δικαιώματα προσφυγής αφορούν δύο διοικητικά επίπεδα και δύο επίπεδα δικαιοσύνης.

<sup>66</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Ισλανδίας, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

### 5.1.14.3 Παραγραφή

Η υποχρεωτική προθεσμία παραγραφής είναι έξι έτη δηλ. το έτος 2016 ελέγχονται οι υποχρεώσεις του έτους 2010.

Ο νόμιμος χρόνος ανέρχεται σε χρονικό διάστημα μόνο δύο ετών κατ' ανώτατο όριο και αφορά:

- α. στις περιπτώσεις που υπάρχουν φορολογικές δηλώσεις οι οποίες υποβλήθηκαν σωστά,
- β. το σύνολο των διαθέσιμων πληροφοριών που υποβλήθηκαν προς τις φορολογικές αρχές να έχουν συμπεριληφθεί στον αυτοέλεγχο των εκάστοτε υποβληθεισών δηλώσεων.

### 5.1.14.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Το θέμα εστίασης για τις φορολογικές αρχές στην Ισλανδία είναι η φοροδιαφυγή εν γένει.

### 5.1.15 Ιρλανδία<sup>67</sup>

#### 5.1.15.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	έως 33.800	20%	Δεν υφίσταται διάκριση	
2	πάνω από 33.800	40%	<b>Ετήσιο Εισόδημα</b>	
			από εμπορικές συναλλαγές	12,5%
			από μη εμπορικές συναλλαγές	25%

#### 5.1.15.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Στο Ιρλανδία λειτουργεί σύστημα αυτοελέγχου καθώς και έλεγχοι επιστροφής φόρου.

<sup>67</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Ιρλανδίας, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

### 5.1.15.3 Παραγραφή

Η Ιρλανδική Φορολογική Αρχή μπορεί να διενεργήσει έλεγχο της φορολογικής δήλωσης μιας εταιρίας εντός περιόδου τεσσάρων ετών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση.

### 5.1.15.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Στην ετήσια έκθεση για τα έσοδα της Ιρλανδίας το 2015, αποτυπώνεται μια συνεχής προτεραιότητα για τη διατήρηση της εθελοντικής συμμόρφωσης στην Ιρλανδία με συνεχώς αυξητικές τάσεις στην εστίαση που δίνεται στον αυτοέλεγχο.

Οι ιρλανδικές αρχές επιδιώκουν να το πράξουν αυτό:

- α.** με τη χρησιμοποίηση νέων πηγών άντλησης δεδομένων σε υποθέσεις υψηλού κινδύνου,
- β.** με τη στόχευση και τον φορολογικό έλεγχο νέων μορφών μη φορολογικής συμμόρφωσης καθώς και περιπτώσεων επιθετικής φοροαποφυγής.

Ένας άλλος από τους κύριους στόχους της Ιρλανδικής Φορολογικής Αρχής είναι να διευκολύνει και να μειώσει το κόστος για την εθελοντική εργασία.

Σε διεθνές επίπεδο, οι ιρλανδικές αρχές έχουν δεσμευτεί ότι να ενισχύσουν περαιτέρω τη διαφάνεια και τη φορολογική συμμόρφωση μέσω ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των αρμόδιων αρχών. Επίσης, οι αρμόδιες αρχές υπογραμμίζουν τη συνεχή εστίαση σε θέματα Transfer Pricing τόσο σε επίπεδο Ε.Ε. όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο.

## 5.1.16 Ιταλία<sup>68</sup>

### 5.1.16.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	0,01 – 15.000	23%	Δεν υφίσταται διάκριση	27,5%
2	15.001 – 28.000	27%		
3	28.001 – 55.000	38%	Υπάρχει επίσης υποχρεωτική επιβάρυνση ενός Φόρου Γεωγραφικής Περιφέρειας επί των παραγωγικών δραστηριοτήτων (IRAP), ο οποίος είναι συνήθως 3,9%.  Υπάρχει επίσης υποχρεωτική επιβάρυνση Φόρου Γεωγραφικής Περιφέρειας έως 3,33% καθώς και Δημοτικού Φόρου 0,1% - 0,9%.	
4	55.001 – 75.000	41%		
5	πάνω από 75.000	43%		

### 5.1.16.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Υφίσταται διαφορετικά χρονικά όρια για την έναρξη ενός φορολογικού ελέγχου που σχετίζονται με τον ετήσιο κύκλο εργασιών των εταιρειών που δύναται να επιλεγούν. Παρατηρούμε ότι για τις μεγαλύτερες εταιρείες, οι φορολογικοί έλεγχοι σχετικά με το περιεχόμενο των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων μπορεί να πραγματοποιηθούν εντός του επόμενου έτους από εκείνο που αφορά η εκάστοτε υποβληθείσα φορολογική δήλωση.

Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται είτε στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου είτε και στα γραφεία των φορολογικών αρχών.

Εφαρμόζεται ένα ειδικό καθεστώς χρονικών περιορισμών ως προς τη διάρκεια του ελέγχου: οι φορολογικοί ελεγκτές μπορούν να παραμείνουν στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του φορολογούμενου για χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει τις 60 εργάσιμες ημέρες (30 ημέρες κανονικής διάρκειας πλέον μέγιστης επέκτασης χρονικού διαστήματος ελέγχου άλλες 30 ημέρες).

<sup>68</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Ιταλίας, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

Ο φορολογικός έλεγχος θα πρέπει να έχει υποχρεωτικά ολοκληρωθεί εντός του ανωτέρω χρονικού διαστήματος. Οι φορολογικοί ελεγκτές θα πρέπει να λάβουν υπόψη τους τις παρατηρήσεις και τα αιτήματα του φορολογούμενου.

Στο τέλος του φορολογικού ελέγχου, οι αρμόδιοι ελεγκτές συντάσσουν ειδική έκθεση φορολογικού ελέγχου από την οποία:

- α.** προκύπτει το αποτέλεσμα του ελέγχου (φορολογική επιβάρυνση ελέγχου),
- β.** γίνεται λεπτομερής καταγραφή των πραγματικών περιστατικών,
- γ.** τα συμπεράσματα του ελέγχου αιτιολογούνται με σαφήνεια.

Ένα αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου παραμένει στο τηρούμενο αρχείο της εφορίας.

Η διαδικασία έκδοσης της πράξης καταλογισμού του φόρου πραγματοποιείται από την φορολογική υπηρεσία που λαμβάνει την έκθεση φορολογικού ελέγχου.

#### 5.1.16.3 Φορολογική διαμάχη και επίλυση διαφορών

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποδεχθεί το σύνολο του πορίσματος του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου, παρέχεται η δυνατότητα μείωσης του ποσοστού των νόμιμων επιβαρύνσεων που κυμαίνεται, κατά περίπτωση, από 1/6 έως και 1/3 ανάλογα με την δυνατότητα του φορολογούμενου.

Σε περίπτωση τώρα που ο φορολογούμενος αποφασίσει να μην αποδεχθεί το πόρισμα ελέγχου των φορολογικών αρχών, ξεκινά η διαδικασία διακανονισμού από την οποία, συνήθως, προκύπτει μείωση των φορολογικών επιβαρύνσεων συνήθως έως το 1/3 επί των νόμιμων επιβαρύνσεων.

Τέλος, σε περίπτωση που δεν επιτευχθεί ή δεν ζητηθεί διακανονισμός, ο φορολογούμενος μπορεί να διεκδικήσει την αλλαγή του πορίσματος ελέγχου άρα και την αλλαγή στη διαφορά φόρου που προέκυψε βάσει ελέγχου, ενώπιον του Δικαστηρίου.

Οι δικαστικές διαδικασίες είναι διαρθρωμένες σε τρεις βαθμίδες:

- Φορολογική Επιτροπή της επαρχίας, σε πρώτο βαθμό.
- Περιφερειακή Φορολογική Επιτροπή, σε δεύτερη φάση.
- Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, σε τελικό στάδιο.

#### 5.1.16.4 Παραγραφή

Μέχρι και την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2016, οι ιταλικές φορολογικές αρχές ήταν επιφορτισμένες με ελέγχους που αφορούν στις ακόλουθες κατηγορίες:

- Παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων.
- Φ.Π.Α..
- Ακίνητη Περιουσία (Φυσικών & Νομικών Προσώπων)
- Δαπάνες για ερευνητικούς σκοπούς.

Ο, κατά περίπτωση φορολογικός έλεγχος, πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι:



- το τέλος του πέμπτου ημερολογιακού έτους που ακολουθεί το έτος υποβολής της φορολογικής δήλωσης (σύμφωνα με προγενέστερη διάταξη, το εν λόγω χρονικό διάστημα ήταν μέχρι το τέλος του τέταρτου ημερολογιακού έτους - ισχύς διατάξεων μέχρι και το έτος 2015),
- το τέλος του έβδομου ημερολογιακού έτους που ακολουθεί το έτος κατά το οποίο θα υποβληθεί η φορολογική δήλωση από το περιεχόμενο της οποίας προκύπτει υποχρέωση επιστροφής ποσού φόρου στον φορολογούμενο (σύμφωνα με προγενέστερη διάταξη, το εν λόγω χρονικό διάστημα ήταν μέχρι το τέλος του πέμπτου ημερολογιακού έτους – ισχύς διατάξεων μέχρι και το έτος 2015).

#### 5.1.16.5 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Γενικά, η ιταλική φορολογική αρχή εστιάζει σε θέματα όπως:

**α.** Συγχωνεύσεις, διασπάσεις και εξαγορές επιχειρήσεων ή κλάδων λόγω της πιθανής εφαρμογής φορολογικών κανόνων περί της κατάχρησης δεσπόζουσας θέσης.

**β.** Διασυνοριακές συναλλαγές και περιπτώσεις απάτης τύπου “καρουζέλ” στον Φ.Π.Α..

Τα τελευταία έτη η ιταλική φορολογική αρχή εκδηλώνει μια αυξημένη εστίαση σε θέματα:

**α.** Transfer Pricing και γενικά το σύνολο των συναλλαγών μεταξύ εταιρειών που απαρτίζουν έναν Όμιλο Εταιρειών.

**β.** Κυρίαρχης ή δεσπόζουσας θέσης στο Μετοχικό Κεφάλαιο των εταιρειών και της διανομής πάσης μορφής μερισμάτων ή αμοιβών όταν εφαρμόζεται μειωμένος ή μηδενικός συντελεστής στα εισοδήματα από μερίσματα για τις εν λόγω συναλλαγές ιδίως όταν ο μέτοχος της μητρικής εταιρείας του Ομίλου δεν είναι μέλος της Ε.Ε..

## 5.1.17 Λετονία<sup>69</sup>

### 5.1.17.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	Δεν υφίσταται διάκριση	23%	Δεν υφίσταται διάκριση	15%
			Οι Α.Ε. που λειτουργούν στη Λετονία για χρονικό διάστημα μικρότερο των 12 μηνών, μπορούν να χρησιμοποιούν απλουστευμένο φορολογικό καθεστώς, βάσει του οποίου ο φόρος επιβάλλεται μόνο στο 20% του κύκλου εργασιών.	

### 5.1.17.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογούμενος ενημερώνεται εγγράφως το αργότερο δέκα ημέρες πριν από την έναρξη του ελέγχου από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές τόσο για το γεγονός ότι έχει υπαχθεί σε έλεγχο όσο και για τα έγγραφα, στοιχεία, κ.λπ., που οφείλει να προσκομίσει στην ελεγκτική αρχή.

Η διάρκεια ολοκλήρωσης του φορολογικού ελέγχου δεν πρέπει να ξεπερνά τις 90 ημέρες με δυνατότητα παράτασης που φτάνει στις 150 ημέρες εφόσον υπάρχει φορολογική συνδρομή από αλλοδαπές φορολογικές αρχές. Τέλος, υφίσταται άλλος χρονικός περιορισμός ολοκλήρωσης του φορολογικού ελέγχου σε περίπτωση που διενεργείται στην ίδια επιχείρηση ταυτόχρονα έλεγχος από αλλοδαπή φορολογική αρχή, ο οποίος όμως (χρονικός περιορισμός) δεν είναι αυθαίρετος.

Το υπό κρίση χρονικό διάστημα δεν πρέπει να ξεπερνά τις τρεις ανέλεγκτες χρήσεις οι οποίες φθάνουν τις πέντε σε περίπτωση ελέγχου Transfer Pricing από το έτος 2013 και εφεξής.

Από την τηρούμενη ελεγκτική διαδικασία προβλέπεται η συνεχής ενημέρωση του φορολογούμενου τόσο για το είδος των παραβάσεων του όσο και για το ενδεχόμενο ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης βάσει ελέγχου.

<sup>69</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Λετονίας, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

Πριν από την έκδοση του πορίσματος του φορολογικού ελέγχου, οι αρμόδιοι ελεγκτές καλούν τον φορολογούμενο για τη διατύπωση απόψεων και τους παρέχεται η δυνατότητα διαπραγμάτευσης που αφορούν στο ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης κατόπιν ελέγχου.

Μετά την έκδοση του πορίσματος ελέγχου και την κοινοποίηση αυτού στον φορολογούμενο, υπάρχει ειδική διαδικασία συμβιβασμού που περιλαμβάνει είτε την αποδοχή του αποτελέσματος του φορολογικού ελέγχου με την ταυτόχρονη μείωση του ύψους των πρόσθετων φόρων, είτε την δικαστική οδό.

#### 5.1.17.3 Παραγραφή

Το δικαίωμα των φορολογικών αρχών της Λετονίας να εισπράττουν τους μη καταβληθέντες φόρους είναι τρία έτη από την ημερομηνία υποβολής της σχετικής φορολογικής δήλωσης.

Περιπτώσεις ελέγχου Transfer Pricing μπορούν να υπαχθούν στην ελεγκτική διαδικασία της αρμόδιας φορολογικής αρχής εντός πέντε ετών από το 2013 και εφεξής.

#### 5.1.17.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Τα θέματα που ενδιαφέρουν τις λετονικές φορολογικές αρχές περιλαμβάνουν:

- Συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο Όμιλο Εταιρειών – Transfer Pricing.
- Δηλωθείσες δαπάνες και έξοδα που, να μεν δηλώθηκαν από την εκάστοτε επιχείρηση, αλλά δεν αφορούν στο σκοπό της μιας και πραγματοποιήθηκαν για να καλύψουν τις ανάγκες άλλων Φυσικών Προσώπων.
- Πληρωμές προς και από εταιρείες που δεν έχουν την καταστατική τους έδρα στη Λετονία, συμπεριλαμβανομένων και των offshore εταιρειών.
- Μη καταβολή φόρου μισθωτών υπηρεσιών και αδήλωτη εργασία.
- Δυνατότητα συμψηφισμού του Φ.Π.Α. επί των εισροών.

## 5.1.18 Λιχτενστάιν<sup>70</sup>

### 5.1.18.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος					
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα		
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα		Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
	Ελβετικό Φράγκο	Ευρώ			
1	έως 150.000	έως 137.981	3,5% - 28%	Δεν υφίσταται διάκριση	12,5%
2	πάνω από 150.000	πάνω από 137.981			

Τα Φυσικά Πρόσωπα, με βάση το φορολογητέο τους εισόδημα, διαχωρίζονται σε δύο κατηγορίες:

**A.** Φ.Π. περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης (εισόδημα έως 150.000 Ελβετικά Φράγκα):

Η φορολογική υποχρέωση εξαντλείται στην παρακράτηση και απόδοση Φ.Μ.Υ. από την πλευρά του επιτηδευματία. Υφίσταται ποικίλες άλλες υποχρεωτικές επιβαρύνσεις (π.χ. δημοτικός φόρος).

**B.** Φ.Π. απεριόριστης φορολογικής υποχρέωσης (εισόδημα άνω των 150.000 ελβετικών φράγκων):

Υφίσταται υποχρέωση για υποβολή δήλωσης Φ.Ε. για το σύνολο των εισοδημάτων.

Υφίσταται η υποχρέωση καταβολής ελάχιστου φόρου ύψους 1.500 Ελβετικών Φράγκων (1.379,81 ευρώ) – η υποχρέωση αυτή δεν αφορά στις μικρές επιχειρήσεις.

Μετατροπή νομίσματος Ελβετικό Φράγκο σε ευρώ για λόγους ομοιομορφίας στα υπό μελέτη δεδομένα της παρούσας εργασίας με ισοτιμία 1 ευρώ για 1,0871 Ελβετικό Φράγκο

<http://eurozap.gr/graphs.php?graph=ISK&days=30>

### 5.1.18.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Γενικά, το φορολογικό σύστημα του Λιχτενστάιν βασίζεται στον αυτοέλεγχο.

Στο παρελθόν, η φορολογική αρχή του Λιχτενστάιν αξιολογούσε μια οντότητα βάσει των εγγράφων και των πληροφοριών που παρέχονταν είτε από την ίδια την επιχείρηση στα πλαίσια των φορολογικών της

<sup>70</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Λιχτενστάιν, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

υποχρεώσεων είτε από πρόσθετα έγγραφα και στοιχεία που ζητούνται από την εφορία (“εσωτερικός” φορολογικός έλεγχος).

Σήμερα, η φορολογική αρχή του Λιχτενστάιν σκοπεύει να πραγματοποιήσει φορολογικούς ελέγχους στην έδρα της υπό έλεγχο επιχείρησης.

Ωστόσο, λόγω περιορισμένων πόρων, σπανίως διενεργούνται φορολογικοί έλεγχοι προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθότητα του δηλωθέντος οικονομικού αποτελέσματος (κέρδος ή ζημία).

#### 5.1.18.3 Παραγραφή

Ο περιορισμός του δικαιώματος αξιολόγησης του φόρου είναι πέντε έτη, αρχής γενομένης από το έτος που υποβλήθηκε η εκάστοτε φορολογική δήλωση.

Ο χρονικός ορίζοντας διενέργειας φορολογικού ελέγχου είναι τα δέκα έτη για τον οριστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

#### 5.1.18.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Η φορολογική αρχή επικεντρώνεται κυρίως σε:

- α.** Transfer Pricing και ενδοεταιρικός δανεισμός.
- β.** Δυνατότητα διενέργειας αποσβέσεων επί πάγιου εξοπλισμού καθώς και δυνατότητα σχηματισμού προβλέψεων.

## 5.1.19 Λιθουανία<sup>71</sup>

### 5.1.19.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	Δεν υφίσταται διάκριση	15%	Δεν υφίσταται διάκριση	15%
			“Μικρές” επιχειρήσεις (έως 10 εργαζόμενους και 300.000 ευρώ ύψος εισοδήματος ανά φορολογική περίοδο), φορολογούνται με συντελεστή 5%.	

### 5.1.19.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Το λιθουανικό φορολογικό σύστημα για τις εταιρείες βασίζεται στον αυτοέλεγχο.

Ωστόσο, οι φορολογικές αρχές μέσω μιας προσέγγισης που βασίζεται σε σενάρια ανάλυσης κινδύνου και αποτελεσματικότητας, ερωτηματολόγια, αποτελέσματα προηγούμενων φορολογικών ελέγχων, κ.λπ., αναλαμβάνουν συνεχείς δράσεις προκειμένου να διαπιστωθεί ότι οι εταιρείες εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Μέσω αυτής της διαδικασίας υπάρχει μια επιμέρους διάκριση των φορολογούμενων ως ακολούθως:

- α.** ως προς την πιθανότητα να συμμορφωθούν ή να μην συμμορφωθούν με τις επιταγές της φορολογικής διοίκησης,
- β.** ως προς το επίπεδο των συνεπειών που θα έχουν σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με το πόρισμα ελέγχου της φορολογικής αρχής.

### 5.1.19.3 Παραγραφή

Γενικά, οι φορολογικές αρχές μπορούν να ερευνούν τόσο την τρέχουσα φορολογική περίοδο όσο και τις πέντε προηγούμενες φορολογικές περιόδους.

<sup>71</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Λιθουανίας, είναι οι εξής:

**α.** PwC, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

**β.** [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

**γ.** Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

Εντούτοις, υφίσταται το χρονικό όριο ελέγχου των δέκα προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων σε περίπτωση που η φορολογική αρχή διαμορφώσει εμπειριστατωμένη άποψη περί ύπαρξης απάτης ή φοροδιαφυγής.

#### 5.1.19.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Οι λιθουανικές φορολογικές αρχές επικεντρώνονται στους ακόλουθους τομείς εταιρικής διακυβέρνησης για τη συμμόρφωση των φορολογουμένων:

- Θέματα που αφορούν σε περιπτώσεις που εντάσσονται στο θεσμικό πλαίσιο φοροαποφυγής και μετατόπισης κερδών προς φορολόγηση σε χώρα με ευνοϊκό συντελεστή φορολογίας, όπως αυτό υφίσταται σύμφωνα με τις διατάξεις του ΟΟΣΑ (π.χ. ουσιαστική επιχειρηματική πρακτική για τη διενέργεια των εν λόγω συναλλαγών).
- Έλεγχος περί υποχρέωσης εγγραφής είτε ως φορολογικός κάτοικος Λιθουανίας είτε ως φορολογικός αντιπρόσωπος αλλοδαπής εταιρείας στη Λιθουανία (συνεχής πραγματοποίηση ελέγχων σε αλλοδαπές εταιρείες που εμφανίζουν εμπορικές δραστηριότητες στη Λιθουανία χωρίς να εγγράφονται ως τοπικοί φορολογούμενοι).
- Transfer Pricing και κανόνες υποκεφαλαιοδότησης.
- Ορθή εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογικών ελαφρύνσεων (π.χ. κίνητρο επενδυτικού σχεδίου, απαλλαγή για έρευνα και ανάπτυξη, κ.λπ.).
- Η φορολογική αναγνώριση των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν είτε για πάγιο εξοπλισμό είτε για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησης.
- Προγράμματα βελτιστοποίησης των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης.

## 5.1.20 Λουξεμβούργο<sup>72</sup>

### 5.1.20.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	0,01 – 11.264	0%	Δεν υφίσταται διάκριση	
2	11.265 – 13.172	8%		
3	13.173 – 15.080	10%	<b>Ετήσιο Εισόδημα</b>	<b>Συντελεστής</b>
4	15.081 – 16.988	12%	έως 15.0000	20%
5	16.989 – 18.896	14%	πάνω από 15.000	21%
6	18.897 – 20.804	16%		
7	20.805 – 22.712	18%		
8	22.713 – 24.620	20%		
9	24.621 – 26.528	22%		
10	26.529 – 28.436	24%		
11	28.437 – 30.344	26%	Υφίσταται η υποχρέωση:	
12	30.345 – 32.252	28%	Α. καταβολής ενός Πρόσθετου Τέλους 7% για	
13	32.253 – 34.160	30%	το Ταμείο Απασχόλησης	
14	34.161 – 36.068	32%	Β. πρόσθετης επιβάρυνσης για δημοτικό φόρο	
15	36.069 – 37.976	34%	επιχειρήσεων.	
16	34.977 – 39.854	36%		
17	39.855 – 41.792	38%		
18	41.793 – 99.999	39%		
19	πάνω από 100.000	40%		

<sup>72</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα του Λουξεμβούργου, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.



#### 5.1.20.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος αρχίζει με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, η οποία ελέγχεται για την ορθότητα του περιεχομένου της βάσει των δηλωθέντων οικονομικών αποτελεσμάτων (κέρδος ή ζημία σε σχέση με πραγματικά περιστατικά και σε σχέση με ότι ισχύει σε ομοειδείς κλάδους).

#### 5.1.20.3 Παραγραφή

Υφίσταται χρονικός περιορισμός στη δυνατότητα διενέργειας φορολογικού ελέγχου που ανέρχεται, συνήθως, στα πέντε έτη.

Σε περίπτωση που διαπιστωθούν γεγονότα που συνδέονται με φορολογική απάτη και φοροαποφυγή τότε η δυνατότητα διενέργειας φορολογικού ελέγχου παρατείνεται άλλα πέντε έτη (φθάνει δηλαδή συνολικά στα δέκα έτη) και με τον τρόπο αυτό επέρχεται η οριστική περαίωση της υπόθεσης.

Τέλος, επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση που ανακλύουν νέα στοιχεία για περαιωθείσα χρήση εκδίδεται, εκ νέου, νέα πράξη φόρου βάσει ελέγχου, χωρίς χρονικό περιορισμό (δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις περί οριστικής παραγραφής).

#### 5.1.20.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Μετά την καθιέρωση ενός συνολικού νομικού πλαισίου για το θέμα αυτό, οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου επικεντρώνονται ολοένα και περισσότερο στα θέματα Transfer Pricing καθώς και στις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αμοιβής των εργαζομένων σε επιχειρήσεις η έδρα των οποίων βρίσκεται στο Λουξεμβούργο.

## 5.1.21 Μάλτα<sup>73</sup>

### 5.1.21.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	0,01 – 9.100	0%	Δεν υφίσταται διάκριση	35%
2	9.101 – 14.500	15%		
3	14.501 – 60.000	25%		
4	πάνω από 60.000	35%		

### 5.1.21.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Η εγχώρια φορολογική αρχή της Μάλτας δικαιούται να διεξαγάγει φορολογικό έλεγχο και να ενημερώσει τον φορολογούμενο εγγράφως ότι έχει ξεκινήσει η ελεγκτική διαδικασία.

Ο ελεγχόμενος έχει το δικαίωμα:

- α.** να χορηγήσει στον έλεγχο στοιχεία, έγγραφα, κ.λπ., ως υποστηρικτικό υλικό στις απόψεις του,
- β.** να προβεί σε περαιτέρω τεκμηρίωση των απόψεών του κατά τη διάρκεια του ελέγχου,
- γ.** να διορίσει αντιπρόσωπο για λογαριασμό του.

### 5.1.21.3 Παραγραφή

Υφίσταται χρονικός περιορισμός στη δυνατότητα διενέργειας φορολογικού ελέγχου που ανέρχεται, συνήθως, στα έξι έτη από το τέλος του αντίστοιχου, προς έλεγχο, φορολογικού έτους.

Σε περίπτωση που διαπιστωθούν περιπτώσεις είτε μη πλήρους αποκάλυψης των φορολογητέων εισοδημάτων του είτε χορήγηση εκούσιας λανθασμένης και παραπλανητικού τύπου πληροφορίας προς την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε δεν ισχύει η περίοδος παραγραφής των έξι ετών.

<sup>73</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Μάλτας, είναι οι εξής:

**α.** Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

**β.** [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

**γ.** Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

#### 5.1.21.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Η εγχώρια φορολογική αρχή της Μάλτας παρακολουθεί στενά τις διεθνείς φορολογικές εξελίξεις, όπως π.χ. μετατόπιση κερδών λόγω εφαρμογής των διατάξεων περί αποφυγής διπλής φορολογίας, φοροαποφυγή, κ.λπ..

#### 5.1.22 Ολλανδία<sup>74</sup>

##### 5.1.22.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	0,01 – 19.922	8,40%	Δεν υφίσταται διάκριση	35%
2	19.923 – 33.715	12,25%		
3	33.716 – 66.421	40,40%	<b>Φορολογητέο Εισόδημα</b>	<b>Συντελεστής</b>
4	πάνω από 66.421	52%	έως 200.000	20%
			πάνω από 200.000	21%

##### 5.1.22.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Υπάρχουν οι εξής δύο τάσεις:

- α.** Ουσιαστική συνεργασία με τις φορολογικές αρχές και τους φορολογούμενους των Κάτω Χωρών με στόχο την επίτευξη χαμηλού επιπέδου επανελέγχου επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (οριζόντια παρακολούθηση φορολογικών υποχρεώσεων).
- β.** Διενέργεια συχνών φορολογικών ελέγχων σε επιχειρήσεις (κάθετη παρακολούθηση φορολογικών υποχρεώσεων).

Περαιτέρω, διευκρινίζονται τα εξής:

Στόχος της ολλανδικής φορολογικής αρχής είναι η δημιουργία ενός κλίματος εμπιστοσύνης και ασφάλειας δικαίου για τις συναλλαγές των φορολογούμενων με την αρμόδια ελεγκτική αρχή. Επιπλέον αναφέρεται ότι η εγκαθίδρυση ενός σταθερού πλαισίου διενέργειας φορολογικών ελέγχων είναι από τους πρόσθετους στόχους που θέτονται από την ηγεσία της ολλανδικής φορολογικής αρχής.

<sup>74</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Ολλανδίας, είναι οι εξής:

**α.** PwC, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

**β.** [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

**γ.** Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

Τέλος, μέσω της οριζόντιας παρακολούθησης του εκάστοτε φορολογούμενου και της καλλιέργειας κλίματος εμπιστοσύνης και κατανόησης επιδιώκεται τόσο η επίτευξη μείωσης του επιπέδου των διοικητικών δαπανών όσο και διαφάνεια στις συναλλαγές μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων μερών (ολλανδικό δημόσιο και φορολογούμενοι).

#### 5.1.22.3 Παραγραφή

Υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, υφίσταται χρονικός περιορισμός στη δυνατότητα διενέργειας φορολογικού ελέγχου και πρόσθετης επανεκτίμησης της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης που ανέρχεται, συνήθως, στα πέντε έτη από το έτος κατά το οποίο γεννήθηκε η ενδεχόμενη φορολογική οφειλή.

Σε περίπτωση όπου δηλώνονται πάσης φύσεως εισοδήματα από το εξωτερικό, η χρονική περίοδος παραγραφής του δικαιώματος για διενέργεια φορολογικού ελέγχου παρατείνεται στα δώδεκα έτη.

Το έτος 2013 πραγματοποιήθηκε η εισήγηση από την πλευρά του νομοθέτη ενός πολύ σημαντικού μέτρου, τα κυριότερα σημεία του οποίου παραθέτουμε ευθύς αμέσως:

- α.** Μείωση από τα πέντε στα τρία έτη από την παραλαβή της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου από τις αρμόδιες ολλανδικές αρχές.
- β.** Χρονική παράταση της περιόδου των δώδεκα ετών σε περίπτωση που, εσκεμμένα, ο φορολογούμενος υπέβαλε εσφαλμένη φορολογική δήλωση.

Δεν έχει ολοκληρωθεί ακόμα η σχετική διαδικασία από το ολλανδικό κοινοβούλιο.

#### 5.1.22.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Τα θέματα εστίασης για τις ολλανδικές φορολογικές αρχές μπορεί να διαφέρουν ανά ημερολογιακή περίοδο και συμβαδίζουν με την εκάστοτε οικονομική πραγματικότητα.

### 5.1.23 Νορβηγία<sup>75</sup>

#### 5.1.23.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	Δεν υφίσταται διάκριση	27%	Δεν υφίσταται διάκριση	24%

Υφίσταται η υποχρέωση καταβολής:

**A.** Συμπληρωματικού φόρου ανάλογα με το εισόδημα, που κυμαίνεται από 9% έως και 12%.

**B.** Εισφορά κοινωνικής ασφάλισης με τον εφαρμοζόμενο συντελεστή να ανέρχεται στο 8,2%.

#### 5.1.23.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Το νορβηγικό φορολογικό σύστημα βασίζεται στον έλεγχο επί του περιεχομένου της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης.

Η νορβηγική φορολογική υπηρεσία ασκεί το δικαίωμά της για διενέργεια φορολογικών ελέγχων ως ακολούθως:

- α.** Εφαρμογή συγκεκριμένων κριτηρίων επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο.
- β.** Καθορισμένη διαδικασία ελεγκτικών επαληθεύσεων περιεχομένου υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης.
- γ.** Εκμετάλλευση πληροφοριών από τρίτα μέρη.
- δ.** Τυχαία επιλογή δείγματος φορολογούμενων προς έλεγχο.

Σχετικά με την ενημέρωση προς τον φορολογούμενο ότι ελέγχεται, ισχύουν οι κάτωθι δύο περιπτώσεις:

- Έγγραφου τύπου ενημέρωση για επερχόμενο φορολογικό έλεγχο.
- Απροειδοποίητη έναρξη ελέγχου.

Η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου δεν έχει υποχρεωτικό χρονικό ορίζοντα περάτωσης, το δε πόρισμα αυτού κοινοποιείται εγγράφως στον φορολογούμενο.

<sup>75</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Νορβηγίας, είναι οι εξής:

**α.** Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

**β.** [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

**γ.** Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

### 5.1.23.3 Παραγραφή

Υφίσταται χρονικός περιορισμός στη δυνατότητα διενέργειας φορολογικού ελέγχου που ανέρχεται, συνήθως, στα δέκα έτη από το τέλος του αντίστοιχου, προς έλεγχο, φορολογικού έτους.

Σε περίπτωση που από τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις προκύπτει φορολογική ζημία, το χρονικό διάστημα εντός του οποίου διεξάγεται φορολογικός έλεγχος μειώνεται στα δύο έτη.

Επίσης, το χρονικό διάστημα δυνατότητας διενέργειας φορολογικού ελέγχου μειώνεται στα τρία έτη σε περίπτωση όπου ο εκάστοτε ελεγχόμενος χορηγήσει πρόσθετες επαρκείς και ορθές πληροφορίες στην ελεγκτική αρχή και, ακολούθως, αναπροσαρμόσει θετικά τα δηλωθέντα εισοδήματά του.

Υφίσταται η δυνατότητα άσκησης έφεσης στο οριστικό αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου εντός της χρονικής προθεσμίας των έξι εβδομάδων από την παραλαβή του πορίσματος ελέγχου.

Τέλος, επισημαίνεται ότι η προθεσμία προσφυγής στη δικαιοσύνη και άσκησης προσφυγής για άλλες αποφάσεις της φορολογικής αρχής είναι τρεις εβδομάδες.

### 5.1.23.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Τα θέματα εστίασης της φορολογικής υπηρεσίας ποικίλλουν κάθε χρόνο και από γεωγραφική περιοχή σε περιοχή.

Σήμερα, τα πρωτεύοντα θέματα στα οποία εστιάζει η φορολογική αρχή είναι:

- α.** Υποκεφαλαιοδότηση.
- β.** Transfer Pricing.
- γ.** Φορολογικές ζημίες και τυχόν απαιτήσεις που δημιουργούνται συνέπεια αυτών.

## 5.1.24 Πολωνία<sup>76</sup>

### 5.1.24.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος					
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα		
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα		Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
	Ζλότι Πολωνίας	Ευρώ			
1	έως 85.528	έως 20.218	18%	Δεν υφίσταται	19%
2	πάνω από 85.528	πάνω από 20.218	32%	διάκριση	
Ο συντελεστής ανέρχεται σε 15% στις περιπτώσεις νέων επιχειρήσεων.					

Μετατροπή νομίσματος Ζλότι Πολωνίας σε ευρώ για λόγους ομοιομορφίας στα υπό μελέτη δεδομένα της παρούσας εργασίας με ισοτιμία 1 ευρώ για 4,2302 Ζλότι Πολωνίας

<http://eurozap.gr/graphs.php?graph=ISK&days=30>

### 5.1.24.1 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Οι φορολογικές αρχές γενικά γνωστοποιούν την πρόθεσή τους να προβούν σε φορολογικό έλεγχο, ο οποίος έχει χρονικό ορίζοντα έναρξης από επτά ημέρες μέχρι και το αργότερο εντός τριάντα ημερών από την παραλαβή της έγγραφης ειδοποίησης.

Η διάρκεια όλων των ελέγχων σε ένα ημερολογιακό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τα εξής:

- Για τους μικροεπιχειρηματίες: 12 εργάσιμες ημέρες.
- Για μικρούς επιχειρηματίες: 18 εργάσιμες ημέρες.
- Για μεσαίους επιχειρηματίες: 24 εργάσιμες ημέρες.
- Για μεγάλους επιχειρηματίες: 48 εργάσιμες ημέρες.

### 5.1.24.3 Παραγραφή

Η φορολογική υποχρέωση λήγει πέντε έτη μετά το τέλος του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο ο φόρος καθίσταται οριστικά απαιτητός.

<sup>76</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Πολωνίας, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

Υπάρχουν επίσης περιπτώσεις κατά τις οποίες το καθεστώς της παραγραφής μπορεί να διακοπεί ή να παραταθεί (π.χ. σε περίπτωση δικαστικής προσφυγής).

#### 5.1.24.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Σύμφωνα με πρόσφατες δηλώσεις του Υπουργείου Οικονομικών, το επίκεντρο του φορολογικού ελέγχου των ελεγκτικών αρχών είναι οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών – Transfer Pricing.

Επιπλέον, παραδοσιακά, οι φορολογικοί έλεγχοι συνήθως καλύπτουν τις κάτωθι περιπτώσεις:

- Δικαίωμα επιστροφής Φ.Π.Α..
- Δυνατότητα συμψηφισμού / έκπτωσης του ειδικού φόρου κατανάλωσης που προκύπτει κατόπιν χορηγηθείσας έκπτωσης μετά την εκάστοτε διενεργηθείσα συναλλαγή.
- Έλεγχος περί της ορθότητας του περιεχομένου των υποβληθέντων δηλώσεων Φ.Π.Α. για επιτηδευματίες που ασχολούνται με την πώληση προϊόντων ανακύκλωσης (π.χ. scrap).
- Έλεγχος περί της δυνατότητας που παρέχεται σε καταλύματα να κάνουν χρήση εμπορικού σήματος.

#### 5.1.25 Πορτογαλία<sup>77</sup>

##### 5.1.25.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	0,01 – 7.035	14,5%	Δεν υφίσταται διάκριση	21%
2	7.036 – 20.100	28,5%		
3	20.101 – 40.200	37%	Υφίσταται επιπλέον επιβαρύνσεις υπέρ του Δήμου.	
4	40.201 – 80.000	45%		
5	Πάνω από 80.000	48%		

<sup>77</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Πορτογαλίας, είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.



#### 5.1.25.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Η επιλογή φορολογούμενων για άσκηση φορολογικού ελέγχου από την αρμόδια πορτογαλική φορολογική αρχή γίνεται μέσω διάφορων συγκεκριμένων και γνωστοποιημένων κριτηρίων ελέγχου.

Το προσωρινό πόρισμα ελέγχου κοινοποιείται, στη συνέχεια, στον ελεγχόμενο ο οποίος έχει το δικαίωμα είτε να συμβιβαστεί είτε να εκφράσει τις τυχόν διαφωνίες του σχετικά με το περιεχόμενο του πορίσματος, προσκομίζοντας πρόσθετα στοιχεία για την υποστήριξη των απόψεών του.

Στη συνέχεια, ο φορολογικός ελεγκτής, λαμβάνοντας υπόψη τυχόν σχετικές παρατηρήσεις του φορολογουμένου, συντάσσει την οριστική έκθεση από την οποία προκύπτει το ποσό του φόρου που καλείται να πληρώσει ο ελεγχόμενος.

Η φορολογική αρχή οφείλει να ολοκληρώσει έναν φορολογικό έλεγχο εντός έξι μηνών από την έναρξή του – παρέχεται δε η δυνατότητα χορήγησης πρόσθετης προθεσμίας υπό την αίρεση ότι ισχύουν συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά (π.χ. αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα, κ.λπ.). Επιπλέον υφίσταται η δυνατότητα έναρξης του φορολογικού ελέγχου εντός του χρονικού ορίου της παραγραφής (βλ. σχετικά κατωτέρω).

Επισημαίνεται ότι:

- α.** η φορολογική αρχή δημοσιεύει έναν κατάλογο των φορολογούμενων της που, εξαιτίας της επαγγελματικής τους δραστηριότητας, του κύκλου εργασιών τους ή άλλων κριτηρίων, υπόκεινται σε φορολογικό έλεγχο ανά τακτά χρονικά διαστήματα,
- β.** λειτουργεί ένα ειδικό τμήμα ελέγχου για τους μεγάλους φορολογούμενους.

#### 5.1.25.3 Παραγραφή

Το καθεστώς παραγραφής είναι τέσσερα έτη, αλλά μπορεί να παραταθεί σε περίπτωση δήλωσης φορολογικών ζημιών.

Σε περίπτωση που διαπιστωθούν συναλλαγές των εγχώριων επιχειρήσεων με αντισυμβαλλόμενες εταιρείες η καταστατική έδρα των οποίων βρίσκεται σε χώρες που έχουν επισημανθεί τόσο από την εθνική όσο και από τη διεθνή πρακτική και νομοθεσία ως μη συνεργάσιμες χώρες, ως χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς ή ότι συμπεριλαμβάνονται στις χώρες που δραστηριοποιούνται offshore εταιρείες, το καθεστώς παραγραφής για το δικαίωμα φορολογικού ελέγχου επεκτείνεται σε 12 έτη ενώ η χρονική περίοδος που επιτρέπεται να εισπραχθούν οι καταλογισθέντες φόροι βάσει ελέγχου τους φόρους ανέρχεται σε 15 έτη.

Το καθεστώς παραγραφής αυξάνεται επίσης από τέσσερα σε δώδεκα έτη σε περίπτωση γεγονότων που σχετίζονται με λογαριασμούς καταθέσεων και τίτλων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

#### 5.1.25.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Επί του παρόντος θέματος και κυρίως μετά το μνημόνιο συμφωνίας μεταξύ της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (E.C.), της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (E.C.B.) και του

Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου (I.M.F.), η πορτογαλική φορολογική αρχή επιδεικνύει μια πιο επιθετική πολιτική ιδιαίτερα όσον αφορά:

- α.** στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, κυρίως μετά την μείωση της φορολογητέας ύλης σε τομείς όπου η φοροαποφυγή είναι σημαντική υψηλή,
- β.** στην εισαγωγή πρόσθετων υποχρεώσεων στις οποίες οι φορολογούμενοι οφείλουν τόσο να συμμορφωθούν όσο και να υποβάλλουν λεπτομερείς αναφορές προς τη φορολογική διοίκηση.

Επιπλέον, πρόσθετες ενέργειες αφορούν σε θέματα όπως:

- α.** Transfer Pricing και γενικότερα διεξαγωγή ελέγχων σε όλο το φάσμα των διενεργηθέντων συναλλαγών μεταξύ εταιριών που ανήκουν στον ίδιο Όμιλο επιχειρήσεων,
- β.** θέματα τιμολόγησης πάσης φύσεως μεταβιβάσεων και δικαιωμάτων ανεξάρτητα από τις χώρες που εμπλέκονται στις εν λόγω συναλλαγές.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, αναμένεται να ενισχυθεί η συνδρομή και ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ φορολογικών αρχών άλλων κρατών.

Τέλος, σε συνέχεια των ορθών επιλογών της Φορολογικής Διοίκησης, διαπιστώθηκε πρόοδος στους διενεργηθέντες ελέγχους βάσει αιτήσεων των δικαιούχων επιστροφής Φ.Π.Α..

## 5.1.26 Ρουμανία<sup>78</sup>

### 5.1.26.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	Δεν υφίσταται διάκριση	16%	Δεν υφίσταται διάκριση	16%
			Για τις “μικρές” και “πολύ μικρές” επιχειρήσεις ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος επί των καθαρών κερδών κυμαίνεται, ανάλογα, από 1% έως και 3%.	

<sup>78</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Ρουμανίας είναι οι εξής:

**α.** Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

**β.** [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

**γ.** Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

### 5.1.26.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Η ρουμανική φορολογική αρχή:

- α.** Τηρεί και εφαρμόζει συγκεκριμένο ελεγκτικό πλαίσιο για την διεξαγωγή του φορολογικού ελέγχου.
- β.** Είναι αρμόδια για τον φορολογικό έλεγχο των φορολογούμενων οι οποίοι, μέσα από την ελεγκτική διαδικασία, είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν φόρους, δασμούς, εισφορές και λοιπά ποσά που οφείλονται για την υλοποίηση του κρατικού προϋπολογισμού.
- γ.** Διενεργεί φορολογικούς ελέγχους στο σύνολο των φορολογούμενων χωρίς να υφίσταται θεσμικό ή νομικό πλαίσιο εξαιρέσεων.
- δ.** Δεν επιτρέπεται να προβεί σε επανέλεγχο της ίδιας φορολογικής περιόδου εάν δεν έχουν προκύψει πρόσθετα στοιχεία που δεν ήταν διαθέσιμα στους αρμόδιους φορολογικούς ελεγκτές κατά την ελεγκτική διαδικασία.

Επιπλέον επισημαίνεται ότι:

- α.** Πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου οι φορολογικές αρχές οφείλουν να ενημερώσουν εγγράφως τον φορολογούμενο αποστέλλοντας του σχετικό αντίγραφο της οικείας εντολής φορολογικού ελέγχου, εκτός από τις περιπτώσεις που προβλέπονται ρητά από τον εν ισχύ Φορολογικό Κώδικα.
- β.** Οι φορολογικοί έλεγχοι διεξάγονται υποχρεωτικά στην έδρα των ελεγχόμενων και δεν μπορούν να υπερβούν:
  - Τη χρονική περίοδο των τριών μηνών εφόσον πρόκειται για φορολογούμενους που δεν εντάσσονται στην έννοια των “μεγάλων φορολογούμενων”.
  - Τη χρονική περίοδο των έξι μηνών εφόσον πρόκειται για ελεγχόμενους:
    - που εντάσσονται στην έννοια των “μεγάλων φορολογούμενων”,
    - που διατηρούν επαγγελματικές εγκαταστάσεις είτε εντός του εδάφους της ρουμανικής επικράτειας είτε και εκτός αυτής.
- γ.** Υφίσταται η δυνατότητα αναστολής της ελεγκτικής διαδικασίας σε περίπτωση που κριθεί απαραίτητο για να διευκρινισθεί το πραγματικό φορολογικό καθεστώς του φορολογούμενου.

Όταν ολοκληρωθεί η ελεγκτική διαδικασία, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές έχουν την υποχρέωση να ενημερώσουν εγγράφως τον εκάστοτε ελεγχόμενο:

- κοινοποιώντας του το προσωρινό πόρισμα ελέγχου,
- επιτρέποντάς του να εκφράσει τις αντιρρήσεις του επί του περιεχομένου του εκδοθέντος προσωρινού πορίσματος ελέγχου εντός τριών ημερών από τη λήξη του φορολογικού ελέγχου.

Με την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου, οι αρχές συντάσσουν σχετική έκθεση φορολογικού ελέγχου, από την οποία προκύπτει η οριστική φορολογική επιβάρυνση βάσει ελέγχου, η οποία και κοινοποιείται στον φορολογούμενο εντός τριάντα ημέρες από τη λήξη του φορολογικού ελέγχου.

### 5.1.26.3 Παραγραφή

Κατά γενικό κανόνα το καθεστώς παραγραφής είναι πέντε έτη, ενώ από την 1η Ιανουαρίου 2016 αρχίζει να έχει εφαρμογή η διάταξη ως ημέρα έναρξης του χρονικού διαστήματος παραγραφής να ισχύει η 1<sup>η</sup> Ιουλίου,

ενώ πριν ίσχυε η 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου, του έτους που ακολουθεί εκείνο για το οποίο ο φόρος καθίσταται υπό το καθεστώς του φορολογικού ελέγχου από τις ελεγκτικές αρχές.

Υπάρχουν συγκεκριμένες περιπτώσεις όπου το χρονικό διάστημα της παραγραφής διακόπτεται ή παρατείνεται.

#### 5.1.26.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Ως σημαντικοί τομείς εστίασης κατά τη διάρκεια των φορολογικών ελέγχων είναι οι εξής:

- Περιπτώσεις επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α..
- Ενδεδειγμένος έλεγχος δαπανών marketing και προμηθειών.
- Transfer Pricing.
- Συναλλαγές επιχειρήσεις η καταστατική έδρα των οποίων βρίσκεται σε χώρες που έχουν χαρακτηριστεί ως φορολογικοί παράδεισοι.

#### 5.1.27 Σλοβακία<sup>79</sup>

##### 5.1.27.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	έως 35.022	19%	Δεν υφίσταται διάκριση	22%
2	πάνω από 35.022	25%	Από 01.01.2017 ο συντελεστής ανέρχεται σε 21%.	

##### 5.1.27.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Γενικά, η φορολογική αρχή επιλέγει τους φορολογούμενους που υπόκεινται σε φορολογικό έλεγχο βάσει ορισμένων κριτηρίων που δεν κοινοποιούνται στο κοινό.

Οι φορολογούμενοι που χρησιμοποιούν κρατική ενίσχυση υπό μορφή φοροαπαλλαγής υπόκεινται σε ειδικό φορολογικό έλεγχο κατά το έτος χρήσης της φορολογικής ελάφρυνσης.

Ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να οριστικοποιηθεί εντός ενός έτους από την έναρξή του.

<sup>79</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Σλοβακίας είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

### 5.1.27.3 Παραγραφή

Ο φορολογικός έλεγχος δεν μπορεί κανονικά να διεξαχθεί μετά την πάροδο πενταετίας από την υποβολή της οικείας φορολογικής δήλωσης που υπόκειται σε έλεγχο. Ακολούθως, σε περίπτωση που από τη φορολογική δήλωση προκύπτει ζημία, τότε το χρονικό διάστημα που έχει δικαίωμα η φορολογική αρχή να προβεί στην επαλήθευση των οικονομικών δεδομένων παρατείνεται για άλλα δύο έτη (συνολικά ανέρχεται στα επτά).

Η εν λόγω προθεσμία παρατείνεται στη δεκαετία σε περίπτωση που διαπιστωθεί η ύπαρξη συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη / επιχειρήσεις ή καταστατική έδρα των οποίων δεν βρίσκεται στο έδαφος της σλοβακικής επικράτειας (έλεγχος συναλλαγών μεταξύ εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο Όμιλο επιχειρήσεων).

Τέλος, σε κάθε περίπτωση, δεν μπορεί να παραταθεί πέραν της δεκαετίας οποιασδήποτε μορφής ελέγχου (αρχικός ή επανέλεγχος), ανεξάρτητα από τη φορολογητέα ύλη που έχει δηλωθεί και, εν συνεχεία, έχει οριστικοποιηθεί από την τηρούμενη ελεγκτική διαδικασία – ανεξάρτητα δηλ. από το εάν προκύπτει τελικό ποσό φόρου προς επιστροφή στην ελεγχθείσα επιχείρηση ή καταλογισθεί ποσό φόρου.

### 5.1.27.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Οι φορολογικές αρχές, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, επικεντρώνονται γενικά:

- α.** στις συναλλαγές που αφορούν στο Transfer Pricing,
- β.** στην απόδοση του Φ.Π.Α.,
- γ.** στην περιορισμένης φορολογική έκπτωση των συγκεκριμένων ειδικών δαπανών (π.χ. δαπάνες ψυχαγωγίας, κόστος προώθησης, κ.λπ.),
- δ.** ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί πάσης μορφής φορολογικών κινήτρων.

## 5.1.28 Σλοβενία<sup>80</sup>

### 5.1.28.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	0,01 – 8.021	16%	Δεν υφίσταται διάκριση	17%
2	8.022 – 20.400	27%		
3	20.401 – 70.907	41%		
4	πάνω από 70.907	50%		

### 5.1.28.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Η σλοβένικη φορολογική αρχή έχει τα δικά της κριτήρια για την επιλογή και υπαγωγή φορολογούμενων σε έλεγχο, τα οποία (κριτήρια) είναι σε άμεση συνάρτηση με το περιεχόμενο του καταρτισθέντος φορολογικού τους σχεδίου.

### 5.1.28.3 Παραγραφή

Παρατηρούμε τις εξής περιπτώσεις:

- Η φορολογική υποχρέωση λήγει πέντε έτη μετά το τέλος του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο αφορά η υποβληθείσα φορολογική δήλωση.
- Υπάρχουν επίσης περιπτώσεις κατά τις οποίες, και σύμφωνα με το εν ισχύ Φορολογικό Δίκαιο, το καθεστώς της παραγραφής μπορεί να διακοπεί ή να παραταθεί, σε καμία όμως περίπτωση δεν μπορεί να ξεπεράσει τα δέκα έτη.

Υφίσταται περιπτώσεις όπου:

- Δεν μπορεί να τεθούν σε καθεστώς επανελέγχου, σε καμία περίπτωση, συναλλαγές, φόροι, τέλη, κ.λπ., οι οποίοι έχουν ήδη ελεγχθεί και αποτέλεσαν αντικείμενο προγενέστερου οριστικού φορολογικού ελέγχου.
- Σε καθεστώς ελέγχου μπορεί να τεθεί μόνο φορολογητέα ύλη η οποία δεν έχει συμπεριληφθεί σε τυχόν οριστικό φορολογικό έλεγχο.

<sup>80</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Σλοβενίας είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

γ. Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

Σε κάθε περίπτωση δεν τίθεται θέμα χρονικής παράτασης του δικαιώματος του δημοσίου να προβεί σε φορολογικό έλεγχο πέραν της δεκαετίας.

#### 5.1.28.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Ως σύγχρονα θέματα στα οποία εστιάζουν οι φορολογικές αρχές ενδεικτικά αναφέρουμε τα εξής:

**α.** Ενδοομιλικές συναλλαγές – Transfer Pricing.

**β.** Φορολογική επαλήθευση του τρόπου έκδοσης των τιμολογίων από 02.01.2016 και εφεξής.

Πιο συγκεκριμένα:

Ο εκάστοτε επιτηδευματίας υποχρεούται να εκδίδει φορολογικά στοιχεία από νέες πιστοποιημένες, για το σκοπό αυτό, ταμειακές μηχανές και να τηρεί κατά συγκεκριμένο τρόπο τα βιβλία και στοιχεία του στη περίπτωση που για τις εν λόγω συναλλαγές χρησιμοποιούνται μετρητά.

Η ως άνω αναφερθείσα διαδικασία δεν ενέχει διαφοροποιήσεις ή εξαιρέσεις και ακολουθείται κατά πάγιο τρόπο για την ορθή παρακολούθηση του εμπορικού κυκλώματος που διέπει τον Φ.Π.Α..

Μέσω διαδικτυακής εφαρμογής προβλέπεται διαδικασία επαλήθευσης και αποθήκευσης των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων σε πραγματικό χρόνο.

#### 5.1.29 Ισπανία<sup>81</sup>

##### 5.1.29.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1	0,01 – 12.450	19%	Δεν υφίσταται διάκριση	25%
2	12.451 – 20.200	24%		
3	20.201 – 35.200	30%		
4	35.201 – 60.000	37%		
5	πάνω από 60.000	45%		

<sup>81</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Ισπανίας είναι οι εξής:

**α.** Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

**β.** [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

**γ.** Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

### 5.1.29.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του, η υπηρεσία φορολογικού ελέγχου μπορεί να ερευνήσει σε έναν οποιονδήποτε φορολογούμενο σχετικό φορολογικό έλεγχο προκειμένου να επαληθεύσει την ορθότητα και ακρίβεια των δεδομένων των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων.

Η επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο γίνεται με διαφορετικά κάθε φορά κριτήρια, όπως:

- με τυχαίο δείγμα,
- εάν έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες επισκευής, συντήρησης και γενικότερης αναδιοργάνωσης από ισπανικές εταιρείες με αντικείμενο εργασιών τον κατασκευαστικό κλάδο και, ωστόσο, να παρουσιάζουν φορολογικές ζημίες,
- αν οι εταιρείες εμφανίζουν επαναλαμβανόμενες φορολογικές ζημίες,
- αν το μετοχικό κεφάλαιο των εταιρειών αυτών απαρτίζεται από φυσικά πρόσωπα ή εταιρείες που συνδέονται μεταξύ τους με βαθμό συγγένειας και για τους οποίους έχει ήδη παρατηρηθεί ότι:
  - δεν υπάρχει επαρκής πληροφόρηση για την προσωπική περιουσιακή κατάσταση των φυσικών προσώπων,
  - δεν υπάρχει σαφής και πλήρης εικόνα για τις επιχειρηματικές δραστηριότητες των νομικών προσώπων, και ότι σε κάθε περίπτωση η τωρινή παραγωγική ή εμπορική δομή και οργάνωση της εν λόγω εταιρείας δεν συνάδει με το περιεχόμενο των τηρούμενων αρχείων της φορολογικής διοίκησης.

Η ισπανική φορολογική αρχή υποχρεούται στην έκδοση οριστικής πράξης με το αποτέλεσμα του ελέγχου, στο οποίο ο φορολογούμενος διατηρεί το δικαίωμα άσκησης έφεσης πρώτα σε αρμόδια δικαστήρια για φορολογικές υποθέσεις και, εν συνεχεία, σε τακτικά δικαστήρια.

Τέλος, σε περίπτωση όπου έχουν καταβληθεί εσφαλμένες φορολογικές επιβαρύνσεις προβλέπεται ειδική διαδικασία επιστροφής τους μέσα σε τέσσερα έτη από την υποβολή σχετικής αίτησης στις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

### 5.1.29.3 Παραγραφή

Η φορολογική υποχρέωση λήγει σε τέσσερα έτη μετά το τέλος του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε εθελοντικά η οικεία φορολογική δήλωση.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, στα πλαίσια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, κληθεί είτε να αναπροσαρμόσει το περιεχόμενο της υποβληθείσας φορολογικής του δήλωσης, είτε να υποβάλλει νέα εκπρόθεσμη δήλωση, αναπροσαρμόζεται εκ νέου το χρονικό διάστημα της παραγραφής.

Εφόσον διαπιστωθούν περιπτώσεις φοροαποφυγής και μετατόπισης κερδών σε επίπεδο Ομίλου Εταιρειών (επιλογή χώρας στην οποία θα φορολογηθεί το εισόδημα), το χρονικό διάστημα του ελέγχου παρατείνεται στη δεκαετία.

Τέλος, απαιτείται η υποβολή ειδικής εκτιμητικής έκθεσης από τον οποία οφείλεται να αποδειχθεί προς την φορολογική αρχή τόσο η προέλευση όσο και το ύψος των, κατά περίπτωση, εμφανισμένων φορολογικών ζημιών.



#### 5.1.29.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Κάθε χρόνο, οι ισπανικές φορολογικές αρχές εκδίδουν γενικές κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τις αρχές που θα τηρηθούν κατά τη διεξαγωγή ετήσιων φορολογικών και τελωνειακών ελέγχων. Οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές προσδιορίζουν τους τομείς όπου οι φορολογικές αρχές σκοπεύουν να δώσουν μεγαλύτερη βαρύτητα κατά τη διάρκεια του εκάστοτε φορολογικού έτους.

Ακολουθεί η παράθεση ενδεικτικών θεμάτων εστίασης της φορολογικής διοίκησης:

- α.** Υποχρέωση αποκάλυψης και δήλωσης πάσης φύσεως περιουσιακών στοιχείων (π.χ. λογαριασμοί, μετοχές ή ακίνητα) που βρίσκονται εκτός του εδάφους της ισπανικής επικράτειας.
- β.** Τήρηση αυστηρών προθεσμιών για υποχρεωτική υποβολή δηλώσεων προκειμένου να φορολογηθούν πάσης φύσεως αποκρυβέντα εισοδήματα.

#### 5.1.30 Σουηδία<sup>82</sup>

##### 5.1.30.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος					
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα		
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα		Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
	Κορώνα Σουηδίας	Ευρώ			
1	έως 430.199	έως 44.190	0%	Δεν υφίσταται διάκριση	25%
2	430.200 – 625.799	44.191 – 64.282	20%		
3	πάνω από 625.800	πάνω από 64.282	25%		

Μετατροπή νομίσματος Κορώνα Σουηδίας σε ευρώ για λόγους ομοιομορφίας στα υπό μελέτη δεδομένα της παρούσας εργασίας με ισοτιμία 1 ευρώ για 9,74 Κορώνες Σουηδίας

[https://el.coinmill.com/EUR\\_SEK.html#SEK=625799](https://el.coinmill.com/EUR_SEK.html#SEK=625799)

<sup>82</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Σουηδίας είναι οι εξής:

**α.** Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

**β.** [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

**γ.** Εργασία με τίτλο “Επιλογή μοντέλου Φορολόγησης Κερδών” που εκπονήθηκε στα πλαίσια του μαθήματος: “Φορολογία Εισοδήματος” του Π.Μ.Σ. “Ελεγκτική και Φορολογία” με επιβλέποντα καθηγητή τον κ. Γιώργο Κορομηλά.

#### 5.1.30.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογούμενος που υποβάλλει εσφαλμένες ή ανεπαρκείς πληροφορίες σε μια φορολογική δήλωση ενδέχεται να χρεωθεί με μια πρόσθετη επιβάρυνση που κυμαίνεται μέχρι το 40% του φόρου σε περίπτωση που επιβεβαιωθεί από τις αρμόδιες αρχές ότι υφίσταται τέτοια περίπτωση.

Το ποσοστό της ποινή κυμαίνεται ανάλογα με το ύψος της ανακρίβειας της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης.

#### 5.1.30.3 Παραγραφή

Το δικαίωμα της σουηδικής φορολογικής αρχής να προβεί σε έλεγχο των δεδομένων των υποβληθέντων φορολογικών δηλώσεων διαρκεί αποκλειστικά μέχρι το τέλος του επόμενου έτους από το έτος που αφορά η υποβληθείσα δήλωση.

#### 5.1.30.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Η σουηδική φορολογική υπηρεσία έχει επικεντρωθεί εδώ και αρκετό καιρό στα εξής:

- α.** Ενδοομιλικές συναλλαγές και χορήγηση δανείων μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο Όμιλο.
- β.** Περιορισμός του ποσοστού έκπτωσης τόκων από τις δαπάνες των επιχειρήσεων.
- γ.** Φορολόγηση εσόδων από τα επιτόκια δανεισμού για ατομικές επιχειρήσεις με αντικείμενο εργασιών τις επενδύσεις σε χαρτοφυλάκια.

### 5.1.31 Ελβετία<sup>83</sup>

#### 5.1.31.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος				
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα	
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα	Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
1		ανώτερος 45%	Δεν υφίσταται διάκριση	8,5%

Το φορολογικό σύστημα της Ελβετίας (για τα Φυσικά Πρόσωπα) περιλαμβάνει τα παρακάτω στοιχεία:

A. Ο Φόρος εισοδήματος επιβάλλεται από το ομοσπονδιακό σύστημα των καντονιών.

B. Λοιποί Φόροι (όπως Πλούτου, κληρονομιάς και δωρεάς) επιβάλλονται από το ομοσπονδιακό σύστημα των καντονιών, με βάση το καντόνι της κατοικίας που έχει επιλεγεί, ενώ δεν ισχύει για όλα τα καντόνια το ίδιο.

Επιβάλλεται επίσης πρόσθετος φόρος εισοδήματος καντονιών / κοινοτήτων.

Το ποσοστό ποικίλει ανάλογα με το κάθε καντόνι.

Ο συνδυασμένος συντελεστής πραγματικού φόρου εισοδήματος (κανόνας φόρου εισοδήματος και ομοσπονδιακός φόρος) είναι συνήθως μεταξύ 12% και 24%.

#### 5.1.31.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Δεν υφίσταται ειδικό πρόγραμμα διενέργειας φορολογικού ελέγχου.

Σε πρώτο επίπεδο, οι φορολογικές αρχές ελέγχουν το περιεχόμενο της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης, μετά των συνημμένων σε αυτή εγγράφων, στοιχείων, κ.λπ., όπως αυτή υπεβλήθη από τον εκάστοτε υπόχρεο.

Ο εν λόγω έλεγχος πραγματοποιείται αποκλειστικά στα γραφεία που στεγάζονται οι υπηρεσίες της, κατά περίπτωση, φορολογικής αρχής.

Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή προκειμένου να αποσαφηνίσει και να επαληθεύσει τα δεδομένα της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης δύναται:

- α. να αιτηθούν τη χορήγηση πρόσθετων πληροφοριών από τον φορολογούμενο,
- β. να πραγματοποιήσουν έλεγχο στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του.

<sup>83</sup> Οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την ενότητα της Σουηδίας είναι οι εξής:

α. Pwc, “World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017”

β. [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)

Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

### 5.1.31.3 Παραγραφή

Η ελβετική φορολογική αρχή δικαιούται να αναθεωρήσει τις φορολογικές δηλώσεις ενός φορολογούμενου (προσωπικό και εταιρικό εισόδημα) εντός πέντε ετών μετά τη λήξη του έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η οικεία φορολογική δήλωση. Αυτή η περίοδος μπορεί να παραταθεί σε δεκαπέντε, κατ' ανώτατο όριο, έτη εφόσον ισχύουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.

Εφόσον περιέλθουν στην αρμόδια ελεγκτική αρχή συγκεκριμένες πληροφορίες που σχετίζονται με τη φοροδιαφυγή ή / και με την φοροαποφυγή, οι οποίες δεν ήταν διαθέσιμες στον φορολογικό έλεγχο κατά το χρόνο διεξαγωγής του, τότε προβλέπεται ειδική διαδικασία επανελέγχου. Σε κάθε περίπτωση το χρονικό διάστημα επανελέγχου δεν ξεπερνά τα δέκα έτη από το τέλος της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

### 5.1.31.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Οι ελβετικές φορολογικές αρχές δεν κοινοποιούν συγκεκριμένα θέματα εστίασης.

Περιορίζονται αποκλειστικά στις κατά περίπτωση τηρούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις περί της ορθότητας του περιεχομένου της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης.

## 5.1.32 Ηνωμένο Βασίλειο

### 5.1.32.1 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Ακολουθεί επιγραμματική αναφορά στους ισχύοντες συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του έτους 2015:

Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος					
Φυσικά Πρόσωπα			Νομικά Πρόσωπα		
Κλιμάκιο	Ετήσιο Εισόδημα		Συντελεστής	Εταιρική μορφή	Συντελεστής
	Λίρα Αγγλίας	Ευρώ			
1	0,01 – 10.599	0,01 - 12.146	0%	Δεν υφίσταται διάκριση	20%
2	10.600 – 31.785	12.147 – 36.425	20%		
3	31.786 – 150.000	36.426 – 171.900	40%		
4	πάνω από 150.000	πάνω από 171.900	45%		

Μετατροπή νομίσματος Λίρα Αγγλίας σε ευρώ για λόγους ομοιομορφίας στα υπό μελέτη δεδομένα της παρούσας εργασίας με ισοτιμία 1 ευρώ για 0,8726 Λίρες Αγγλίας

<http://eurozap.gr/metatroph-euro.php>

#### 5.1.32.2 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Η διαδικασία φορολογίας εταιρειών του Ηνωμένου Βασιλείου είναι ο αυτοέλεγχος. Μετά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, η αρμόδια φορολογική αρχή έχει περίοδο (συνήθως) δώδεκα μηνών για να ενεργοποιήσει την ελεγκτική διαδικασία.

Προβλέπεται τόσο η διαδικασία επισκέψεων στην έδρα της επαγγελματικής εγκατάστασης του φορολογούμενου όσο και η χορήγηση πρόσθετων στοιχείων από την πλευρά του ελεγχόμενου.

#### 5.1.32.3 Παραγραφή

Υπάρχει διαφορετική χρονική προθεσμία άσκησης του δικαιώματος του φορολογικού ελέγχου από την αρμόδια αρχή, που σχετίζεται με τον κύκλο εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης / φορολογούμενου.

Επίσης, υπάρχει άλλη χρονική αντιμετώπιση των δηλώσεων που υποβλήθηκαν μετά το πέρας της ταχθείσας προθεσμίας.

Υφίσταται η πρόνοια για παράταση της παραγραφής σε περιπτώσεις που διαπιστωθούν ανακρίβειες στο περιεχόμενο της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης ή και εσκεμμένης απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

#### 5.1.32.4 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Λόγω οικονομικής ανάπτυξης και μεγέθους της οικονομίας του Ηνωμένου Βασιλείου, περιπτώσεις όπως Transfer Pricing, υποκεφαλαιοδοτήσεις καθώς και συναλλαγές με offshore εταιρείες βρίσκονται υψηλά στην ατζέντα των φορολογικών ελεγκτών.

## 5.2 Αποτελέσματα έρευνας

### 5.2.1 Αρχικές επιστημονικές

Η παρούσα έρευνα χρησιμοποίησε στοιχεία που αφορούν στο έτος 2015, κάνοντας χρήση του περιεχομένου των ως άνω αναφερθέντων πηγών.

Ακολουθεί η παράθεση των αποτελεσμάτων ανά διαδικασία:

### 5.2.2 Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος

Αναφερθήκαμε στους εφαρμοζόμενους Συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος αφού, σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου, είναι εκείνοι που εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του ύψους της φορολογικής οφειλής κατόπιν ελέγχου.

Όπως είδαμε:

- ✚ Στη φορολογία του εισοδήματος των Φυσικών Προσώπων, χωρίς να γίνεται εξαίρεση και περαιτέρω διαφοροποίηση ανά πηγή εισοδήματος, υπάρχει μία διαφοροποίηση μεταξύ των υπό μελέτη κρατών που αφορά στην εφαρμογή, κατά περίπτωση, προοδευτικής φορολογικής κλίμακας (ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται, καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση) ή αναλογικής φορολογικής κλίμακας (ο φορολογικός συντελεστής είναι ο ίδιος, ανεξάρτητα από το μέγεθος της φορολογικής βάσης), πλέον των πρόσθετων, κατά περίπτωση, επιβαρύνσεων που σχετίζονται με τη γενικότερη εισοδηματική και κοινωνική πολιτική που εφαρμόζεται από το κάθε Κράτος – Μέλος της Ε.Ε..
- ✚ Στη φορολογία του εισοδήματος των Νομικών Προσώπων, με εξαίρεση την Κροατία, την Ουγγαρία, το Λουξεμβούργο, στις οποίες εφαρμόζεται προοδευτική κλίμακα φορολογίας δύο συντελεστών, οι υπόλοιπες χώρες, που αφορούν και στη πλειονότητα των περιπτώσεων, εφαρμόζουν έναν αναλογικό συντελεστή φορολογίας εισοδήματος – ελέγχου.

Ένα άλλο χρήσιμο πόρισμα από τη διεξαχθείσα έρευνα που πραγματοποιήσαμε, σχετίζεται με το ύψος του συντελεστή φορολογίας που, κατά περίπτωση, εφαρμόζεται τόσο στη Φορολογία Εισοδήματος των Φυσικών όσο και των Νομικών Προσώπων.

Πιο συγκεκριμένα:

Παρατηρήσεις επί των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φορολογίας Φυσικών Προσώπων:

Αλληλεπίδραση & συσχετισμοί συγκεκριμένων συντελεστών Φ.Π. σε σχέση με την είσπραξη φόρων % επί του Α.Ε.Π.							
A/A	Χώρες	Σύνολο ετών παράτασης παραγραφής	Μέγιστος Συντελεστής Φορολογίας & Ελέγχου	Συντελεστής ανώτερης επιβάρυνσης	Ύψος επιπλέον χρεώσεων	Ποσοστό Εισπραξιμότητας φόρων επί ΑΕΠ	Καμπύλη Laffer
01	Ισπανία	4 & 6	45,0	46,0	1,0	7,5%	Φθίνουσα
02	Γαλλία	3 & ...	45,0	50,2	5,2	8,5%	Φθίνουσα
03	Ελλάδα	5 & 5	42,0	48,0	6,0	6,0%	Φθίνουσα
04	Πορτογαλία	4 & 8	48,0	56,5	8,5	7,8%	Φθίνουσα
05	Λουξεμβούργο	5 & 5	40,0	43,6	3,6	9,0%	Εκθετική
05	Αυστρία	5 & 10	55,0	55,0	0,0	10,0%	Εκθετική
06	Βέλγιο	3 & 7	50,0	53,2	3,2	13,0%	Εκθετική
07	Δανία	4 & 2	51,9	55,8	3,9	25,0%	Εκθετική
08	Γερμανία	4 & 6	45,0	47,5	2,5	10,0%	Εκθετική
09	Σουηδία	1	25,0	57,0	27,0	12,0%	Εκθετική
10	Φιλανδία	5 & 5	31,75	51,6	19,85	13,0%	Εκθετική
11	Ιταλία	5 & 2	23,5	48,8	25,3	11,0%	Εκθετική
12	Νορβηγία	10	24,0	39,0	15,0	10,0%	Εκθετική
13	Ελβετία	5 & 10	45,0%	45,0%	0,0	8,8%	Αναλογική
14	Ιρλανδία	4	40,0	48,0	8,0	9,0%	Αναλογική

Πίνακας 5: Αλληλεπίδραση & συσχετισμοί συγκεκριμένων συντελεστών Φ.Π. σε σχέση με την είσπραξη φόρων % επί του Α.Ε.Π.<sup>84</sup>

- Επισημαίνουμε ότι στις 14 από τις 32 χώρες που αναφέρονται στον ανωτέρω πίνακα διαπιστώθηκε ότι, εκτός από τον εφαρμοζόμενο συντελεστή φορολογίας εισοδήματος, ο οποίος αφορά και στις περιπτώσεις κρατικού φορολογικού ελέγχου, τα Φυσικά Πρόσωπα επιφορτίζονται με επιπλέον χρεώσεις που επηρεάζουν την ρευστότητά τους (π.χ. Πρόσθετες επιβαρύνσεις σε εθνικούς σε δημοτικούς φόρους στη περίπτωση της Δανίας, της Ιταλίας, και της Φιλανδίας, Φόρος Εκκλησίας στη περίπτωση της Γερμανίας, κ.λπ.).<sup>85</sup>

<sup>84</sup> Ίδια επεξεργασία

<sup>85</sup> Παραπέμπουμε στις παραγράφους 5.1.8, 5.1.16, 5.1.10 & 5.1.12 της παρούσας εργασίας αντίστοιχα για τις εν λόγω χώρες.

Αυτό όμως δεν εμποδίζει χώρες όπως η Δανία, η Ιταλία, η Φιλανδία και η Γερμανία να παρουσιάζουν υψηλά ποσοστά εισπραξιμότητας των φορολογικών εσόδων από Φυσικά Πρόσωπα (βλ. σχετικά τον ανωτέρω πίνακα) σε σύγκριση, μεταξύ άλλων, και με την Ελλάδα (μόλις που ανέρχεται περίπου σε 6,0%).<sup>86</sup>

- Ασφαλώς και τα εισπρακτικά μέσα που χρησιμοποιούν οι εκάστοτε χώρες διαφοροποιούνται στις περιπτώσεις εισπραξης ποσών φόρων από την υποβολή των οικείων δηλώσεων, σε σχέση με τις διαδικασίες που ακολουθούνται για την ταμειακή βεβαίωση και εισπραξη των φόρων κατόπιν ελέγχου. Αναμένεται, όμως, μια παρόμοια αποτελεσματικότητα του εισπρακτικού μηχανισμού κάθε χώρας, εάν θεωρηθεί ότι το δικαίωμα άσκησης του φορολογικού ελεγκτικού έργου από το Κράτος, είναι υψηλά στην ατζέντα της συμμόρφωσης των πολιτών με την ανάγκη για επίτευξη κοινωνικής συνοχής και ευημερίας.

□ Παρατηρήσεις επί των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φορολογίας Νομικών Προσώπων:

- Το ανώτερο ύψος των θεσπισμένων φορολογικών συντελεστών που εφαρμόζονται στα εισοδήματα των Νομικών Προσώπων των Κρατών – Μελών της Ε.Ε. παρουσιάζονται στο Παράρτημα Π6 της παρούσας εργασίας.<sup>87</sup>
- Επιπλέον, η Νορβηγία είναι η μοναδική χώρα που, ενώ:
  - εφαρμόζεται ένας υψηλός σχετικά συντελεστής Φορολογίας Ν.Π. (24%),
  - το σύστημα ελέγχου που εφαρμόζεται ομοιάζει με αυτό της Ελλάδας, εν τούτοις παρουσιάζει τα υψηλότερα ποσοστά εισπραξιμότητας των φορολογικών εσόδων από Νομικά Πρόσωπα (περίπου 9% του Α.Ε.Π.) σε σύγκριση, μεταξύ άλλων, και με την Ελλάδα (μόλις που ανέρχεται περίπου σε 1,5%).<sup>88</sup>

---

<sup>86</sup> Παραπέμπουμε στις παρ. 3.3.6 (σχεδιάγραμμα: “Εσοδα από φόρους Φ.Π.”), 5.1.8, 5.1.16, 5.1.10 & 5.1.12 της παρούσας εργασίας αντίστοιχα για τις εν λόγω χώρες.

<sup>87</sup> Βλ. σχετικά την παρ. Π.6.1 Παρουσίαση ανώτερου θεσπισμένου συντελεστή Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (Table 4) ετών 2001 - 2016

<sup>88</sup> Παραπέμπουμε στις παρ. 3.3.6 (σχεδιάγραμμα: “Εσοδα από φόρους Ν.Π.”), 5.1.1 & 5.1.23 της παρούσας εργασίας αντίστοιχα για τις εν λόγω χώρες.



Σε συνέχεια της ανωτέρω περίπτωσης, ακολουθεί σχετικός πίνακας:<sup>89</sup>

Αλληλεπίδραση & συσχετισμοί συγκεκριμένων συντελεστών Ν.Π. σε σχέση με την είσπραξη φόρων % επί του Α.Ε.Π.							
Α/Α	Χώρες	Σύνολο ετών παράτασης παραγραφής	Συντελεστής Φορολογίας & Ελέγχου	Συντελεστής ανώτερης επιβάρυνσης	Ύψος επιπλέον χρεώσεων	Ποσοστό Εισπραξιμότητας φόρων επί ΑΕΠ	Καμπύλη Laffer
01	Ελλάδα	5 & 5	29,0%	29,0%	0,0%	1,5%	Φθίνουσα
02	Ισπανία	4 & 6	25,0%	28,0%	3,0%	2,0%	Φθίνουσα
03	Γαλλία	3 & ...	34,0%	38,0%	4,0%	2,5%	Φθίνουσα
04	Νορβηγία	10	24,0%	27,0%	3,0%	9,0%	Εκθετική
05	Ελβετία	5 & 10	8,50%	24,0%	15,5%	2,8%	Εκθετική
06	Πορτογαλία	4 & 8	21,0%	29,5%	7,5%	3,3%	Εκθετική
07	Σουηδία	1	22,0%	25,0%	3,0%	2,7%	Αναλογική
08	Ην. Βασίλειο	Δεν ορίζεται	20,0%	20,0%	0,0%	2,6%	Αναλογική
09	Ιρλανδία	4	12,5%	12,5%	0,0%	2,5%	Αναλογική
10	Βέλγιο	3 & 7	34,0%	34,0%	0,0%	3,2%	Αναλογική
11	Δανία	4 & 2	22,0%	23,5%	1,5%	2,7%	Αναλογική

Πίνακας 6: Αλληλεπίδραση & συσχετισμοί συγκεκριμένων συντελεστών Ν.Π. σε σχέση με την είσπραξη φόρων % επί του Α.Ε.Π. <sup>90</sup>

Παρατηρούμε ότι:

- ⇒ Τα αριθμητικά δεδομένα των χωρών της Ελλάδος, της Ισπανίας και της Γαλλίας σχετίζονται με τα αποτελέσματα της έρευνας των Roberto Dell'Anno · Miguel Gómez-Antonio · Angel Alañon-Pardo, "The shadow economy in three Mediterranean countries: France, Spain and Greece. A MIMIC approach".<sup>91</sup>
- ⇒ Δεν διαπιστώνονται φανεροί συσχετισμοί μεταξύ του χρονικού διαστήματος που η εκάστοτε κρατική ελεγκτική αρχή έχει το δικαίωμα να διενεργήσει φορολογικούς ελέγχους.
- ⇒ Έχουμε ήδη κάνει τις παρατηρήσεις για την χώρα της Νορβηγίας. Αξιοσημείωτη, ωστόσο, είναι η περίπτωση της Ελβετίας η οποία, παρόλο το πού υψηλό ποσοστό πρόσθετων επιβαρύνσεων (πρόσθετοι φόροι εισοδήματος καντονιών), εν τούτοις η αύξηση των φορολογικών συντελεστών των Ν.Π. αποδίδει εκθετικά υψηλότερα έσοδα σαν ποσοστό του Α.Ε.Π..

<sup>89</sup> Παραπέμπουμε στις οικείες παραγράφους του 5ου κεφαλαίου αντίστοιχα για τις εν λόγω χώρες καθώς επίσης και στις παρ. 3.3.6, & Π.6.1 της παρούσας εργασίας.

<sup>90</sup> Ιδία επεξεργασία

<sup>91</sup> Παραπέμπουμε στη παρ. 3.5.1. της παρούσας εργασίας.

### 5.2.3 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

#### 5.2.3.1 Η περίπτωση της Ελλάδας - Γενικά για τον Κ.Φ.Δ. Ν. 4174 / 2013<sup>92</sup>

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας 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 βάση. Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας παρακολουθεί τις καλύτερες διεθνείς πρακτικές, είναι απλοποιημένος και εύληπτος και διευκολύνει τους φορολογούμενους στη συνεργασία τους με τη διοίκηση. Έτσι, το σύνολο της ελεγκτικής διαδικασίας που ακολουθείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι σαφές προς όλους.

#### 5.2.3.2 Διαπιστώσεις

Οι διαπιστώσεις μας, με βάση την κατηγοριοποίηση που πραγματοποιήσαμε ανά εξεταζόμενη παράμετρο της κρατικής φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας που ακολουθείται από κατονομαζόμενες χώρες της Ε.Ε., έχουν ως εξής:

##### **α. Αντικείμενο ελέγχου**

Σχετικά με το αντικείμενο ελέγχου, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- ⊗ Σε όλες τις περιπτώσεις, αντικείμενο ελέγχου αποτελεί το περιεχόμενο της υποβληθείσας δήλωσης – σε ορισμένες χώρες, βάσει του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, δεν υφίσταται υποχρέωση υποβολής σχετικής δήλωσης φορολογίας Φυσικών Προσώπων.
- ⊗ Δεν διαπιστώθηκε διαφοροποίηση στην ελεγκτική διαδικασία σχετικά με το αντικείμενο ελέγχου, παρά μόνο για τον Φ.Π.Α. όπου, η ενεργοποίηση του κρατικού φορολογικού μηχανισμού, διαφοροποιείται σε συγκεκριμένες χώρες. Ενδεικτικό παράδειγμα, εδώ, αποτελεί η χώρα της Σλοβενίας όπου, μέσω διαδικτυακής εφαρμογής, προβλέπεται διαδικασία επαλήθευσης και αποθήκευσης των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων σε πραγματικό χρόνο, μεταξύ άλλων και για τις συναλλαγές με μετρητά, με σκοπό την ορθή παρακολούθηση του εμπορικού κυκλώματος που διέπει τον Φ.Π.Α..  
Για περισσότερες αναφορές στο εν λόγω θέμα παραπέμπουμε την παράγραφο 5.2.5 της παρούσας εργασίας.
- ⊗ Ο χρόνος “ενεργοποίησης” του εκάστοτε ελέγχου διαφέρει από χώρα σε χώρα –προφανώς σχετίζεται τόσο με την προγραμματισμένη θέση εστίασης της εκάστοτε ελεγκτικής φορολογικής αρχής σε φορολογικά αντικείμενα, όσο και στα έτη παραγραφής.

<sup>92</sup> Αιτιολογική έκθεση στο σχέδιο νόμου “Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις”

- ⊗ Ένας μικρός αριθμός κρατών (7 τον αριθμό) τηρούν συγκεκριμένες διαδικασίες ελέγχου επαλήθευσης για την ορθή τήρηση των διατάξεων περί αυτοελέγχου (Κύπρος, Δανία, Λιχτενστάιν, Λιθουανία, Ιρλανδία, Ισλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο).<sup>93</sup>
- ⊗ Διαπιστώθηκε η ενεργοποίηση μηχανισμών ανταλλαγής πληροφοριών τόσο σε επίπεδο κρατικών φορέων & υπηρεσιών εντός των συνόρων της εκάστοτε χώρας όσο και σε επίπεδο κρατών γενικά. Το περιεχόμενο των πληροφοριακών στοιχείων που τίθεται στη διάθεση του ελεγκτικού μηχανισμού, επηρεάζει με τη σειρά του μια πλειάδα παραγόντων, όπως το αντικείμενο ελέγχου, τον αριθμό των διαθέσιμων ελεγκτών, την ενδεχόμενη παραγραφή, λοιπά θέματα εστίασης ελεγκτικών διαδικασιών, κ.λπ..

## **β. Κριτήρια επιλογής υποθέσεων για έλεγχο**

Σχετικά με τα κριτήρια επιλογής υποθέσεων για έλεγχο, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Λίγες χώρες εφαρμόζουν κριτήρια επιλογής υποθέσεων για έλεγχο (η Ελλάδα είναι μία από αυτές). Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι δεν υπάρχει έλεγχος ή / και ότι υπάρχει κενό / αδυναμία είσπραξης ποσών φόρων<sup>94</sup>.
- Διαπιστώθηκε ότι η πλειονότητα των Κρατών χρησιμοποιούν κριτήρια επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο που σχετίζονται τόσο με την τάση της αγοράς, όσο και με τη προσπάθεια ανακάλυψης φαινομένων απάτης (π.χ. παράνομες κρατικές ενισχύσεις, συναλλαγές τύπου “καρουζέλ” για το Φ.Π.Α., εμφάνιση φορολογικών ζημιών που δεν συνάδουν με την πραγματικότητα, κ.λπ.), γεγονός που σχετίζεται με τα θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές.

## **γ. Φορολογική διαδικασία κατά τη διάρκεια του ελέγχου – δικαστική διαδικασία**

Ένας κατ’ ελάχιστο τύπος, επί της τηρούμενης διαδικασίας, αναμένεται ότι τηρείται από το σύνολο των χωρών.

Σχετικά με τη γνωστοποίηση προς τον φορολογούμενο της τηρούμενης διαδικασίας καθώς και σε θέματα συνεργασίας κατά τη διάρκεια του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι 10 από τις 32 χώρες τηρούν συγκεκριμένη ήδη γνωστοποιημένη, ανάλογη με αυτήν που ακολουθείται στη χώρα μας.<sup>95</sup>

<sup>93</sup> Παραπέμπουμε στις παραγράφους 5.1.6, 5.1.8, 5.1.18, 5.1.19, 5.1.14, 5.1.15, 5.1.32 της παρούσας εργασίας.

<sup>94</sup> Παραπέμπουμε τόσο στο Παράρτημα όσο και στο Κεφάλαιο 3 της παρούσας εργασίας για επιβεβαίωση.

<sup>95</sup> Παραπέμπουμε στις παραγράφους 5.1.1, 5.1.3, 5.1.5, 5.1.6, 5.1.11, 5.1.13, 5.1.14, 5.1.16, 5.1.17, 5.1.23, και στο Παράρτημα Π.5 για την περίπτωση της Ελλάδας.

#### 5.2.4 Παραγραφή

Όλα σχεδόν τα κράτη μέλη εφαρμόζουν σχετική νομοθεσία που σχετίζεται με το δικαίωμα του δημοσίου να διενεργήσει φορολογικό έλεγχο.

Η μεγάλη διαφοροποίησή τους, σχετικά με υπό μελέτη ζήτημα, σχετίζεται με την δυνατότητα επανελέγχου, δηλ. με τη δυνατότητα που έχει ο ελεγκτικός μηχανισμός να επανέλθει για διενέργεια ελέγχου σε έτη ή / και φορολογικά αντικείμενα που έχουν ελεγχθεί ξανά στο παρελθόν. Εδώ, τηρείται μια σχετική ισορροπία: η παραγραφή κυμαίνεται από πέντε μέχρι και δέκα έτη ενώ, σε δύο περιπτώσεις κρατών (Κροατία & Λουξεμβούργο), δεν υφίσταται παραγραφή.

Ακολούθως, διαπιστώθηκε ότι το ζήτημα της παραγραφής σχετίζεται πιο πολύ με το είδος της φορολογητέας ύλης που ελέγχεται κάθε φορά (π.χ. Transfer Pricing, μερίσματα από κέρδη, έννοια της φορολογικής κατοικίας, κ.λπ.) και όχι με το σύνολο των περιπτώσεων μη δήλωσης. Έτσι, ενώ ο έλεγχος περί της απόδοσης του Φ.Π.Α. είναι θέμα εστίασης για τις φορολογικές αρχές, εν τούτοις δεν σχετίζεται με την παραγραφή: προφανώς υπάρχουν πιο σύντομες ελεγκτικές διαδικασίες για την εξακρίβωση και τον καταλογισμό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης.

#### 5.2.5 Θέματα εστίασης για τις φορολογικές αρχές

Εδώ διαπιστώθηκαν τα εξής:

**α.** Υπάρχουν χώρες που, βάσει σταθερού και συγκεκριμένου σχεδίου φορολόγησης και ελεγκτικής διαδικασίας, προβαίνουν σε συγκεκριμένες ανακοινώσεις ως προς τις δράσεις του ελεγκτικού μηχανισμού τους και τα φορολογικά αντικείμενα / συναλλαγές στα οποία καλούνται να διενεργήσουν τους αντίστοιχους φορολογικούς ελέγχους (αφορά στο σύνολο, σχεδόν, των περιπτώσεων).

**β.** Μόνο 4 χώρες δεν προβαίνουν σε σχετικές ανακοινώσεις για τυχόν θέματα εστίασης των φορολογικών αρχών κατά τη διαδικασία του ελέγχου (αφορά σε 4 περιπτώσεις: Γιβραλτάρ, Ισλανδία, Ολλανδία και Ισπανία). Θεωρούμε ότι αυτό δεν είναι πρόβλημα: στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον που δραστηριοποιούνται τόσο τα Φυσικά όσο και τα Νομικά Πρόσωπα, απαιτείται συνεχής επαγρύπνηση από τις ελεγκτικές αρχές και προσαρμογή στα νέα κάθε φορά δεδομένα. Πρόβλημα θα υπήρχε εάν δεν τηρούνταν οι προβλεπόμενες διαδικασίες σε κάθε στάδιο του ελέγχου – αυτό όμως, από την παρούσα έρευνά μας δεν επιβεβαιώθηκε.

**γ.** Το πλέον φλέγον θέμα εστίασης για τις φορολογικές αρχές είναι το Transfer Pricing ενώ έπεται ο έλεγχος του κυκλώματος και της απόδοσης Φ.Π.Α.. Για τον λόγο αυτό, τόσο ο ΟΟΣΑ όσο και η Ευρωπαϊκή Κοινότητα εκδίδουν, ανά τακτά διαστήματα, σχετικές Οδηγίες και κατευθυντήριες γραμμές για τον ορθό έλεγχο και την πάταξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής.

**δ.** Σχετικά με το Φ.Π.Α. παρατηρούμε ότι τα επίπεδα μη απόδοσης είναι πολύ υψηλά σε ορισμένες χώρες.<sup>96</sup>

<sup>96</sup> Βλ. σχετικά αποτελέσματα άλλων ερευνών που έχουμε ήδη παραθέσει στο Κεφάλαιο 3 της παρούσας εργασίας.

ε. Σχετικά με την Ελλάδα επισημαίνουμε ότι, δυνάμει του τηρούμενου ελεγκτικού προτύπου που ακολουθείται από το έτος 2011 και εφεξής, το σύνολο των θεμάτων εστίασης των υπό μελέτη κρατών, αντιμετωπίζονται και από τον ελληνικό κρατικό φορολογικό έλεγχο.

## 5.3 Προτάσεις

### 5.3.1 Συνοψίζοντας<sup>97</sup>

#### 5.3.1.1 Βασικά προβλήματα φορολογικού συστήματος

Τα βασικά προβλήματα του φορολογικού συστήματος της χώρας μας είναι τα ακόλουθα:

- α. η εκτεταμένη φορολογική απάτη και φοροδιαφυγή,
- β. η χαμηλή εισπραξιμότητα των βεβαιωμένων φορολογικών εσόδων,
- γ. οι ανεπαρκείς φορολογικές βάσεις σε συνδυασμό με το αντιαναπτυξιακό μείγμα φορολογικών συντελεστών που επιλέγονται, κάτι που είναι ιδιαίτερα έντονο στην τρέχουσα περίοδο.

#### 5.3.1.2 Στόχοι που πρέπει να επιτευχθούν

Στη σημερινή συγκυρία, οι τρεις αναγκαίοι στόχοι είναι:

- α. η “σύλληψη” της φορολογητέας ύλης που διαφεύγει,
- β. η διεύρυνση της φορολογικής βάσης,
- γ. η βελτίωση της εισπραξιμότητας των εσόδων, στόχοι που χαρακτηρίζονται και από σημαντικές συμπληρωματικότητες.
- δ. η καλλιέργεια κλίματος εμπιστοσύνης και συνεργασίας μεταξύ της Φορολογικής Διοίκησης και του συνόλου των εμπλεκόμενων μερών: Στο πνεύμα αυτό, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) δημοσιοποιεί τις αποφάσεις της επί των ενδικοφανών προσφυγών, οι οποίες υποβάλλονται από επιχειρήσεις και φορολογούμενους σε περιπτώσεις φορολογικών καταλογισμών:

[http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/announcements/ded\\_ath\\_endik/](http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/announcements/ded_ath_endik/)

Η επίτευξη αυτών των στόχων θα ενισχύσει τη σταθερότητα των δημοσίων οικονομικών, εμπεδώνοντας ταυτόχρονα την αίσθηση της φορολογικής και κοινωνικής δικαιοσύνης. Παράλληλα, η αύξηση των φορολογικών εσόδων θα επιτρέψει τη μείωση των φορολογικών εκείνων συντελεστών που είναι ιδιαίτερα στρεβλωτικοί για την ανάπτυξη, οδηγώντας σε ένα περισσότερο αναπτυξιακό μείγμα φορολογικών συντελεστών και φορολογικών βάσεων, όπως είναι οι φόροι στην εργασία και στην επιχειρηματικότητα (labour and corporate taxes), βελτιώνοντας τις προοπτικές ανάπτυξης, οδηγώντας σε αύξηση του ΑΕΠ και της απασχόλησης, και σταθεροποιώντας – μέσω ενός δευτερογενούς κύκλου επιδράσεων – περαιτέρω τα δημόσια οικονομικά.

---

<sup>97</sup> Πάνος Τσακλόγλου, Γιώργος Οικονομίδης, Γιώργος Παγουλάτος, Χρήστος Τριαντόπουλος, Αποστόλης Φιλιππόπουλος, “Χάρτης εξόδου από την Κρίση: Ένα νέο παραγωγικό μοντέλο για την Ελλάδα”, Εκδόσεις διαΝΕΟσις, 2016

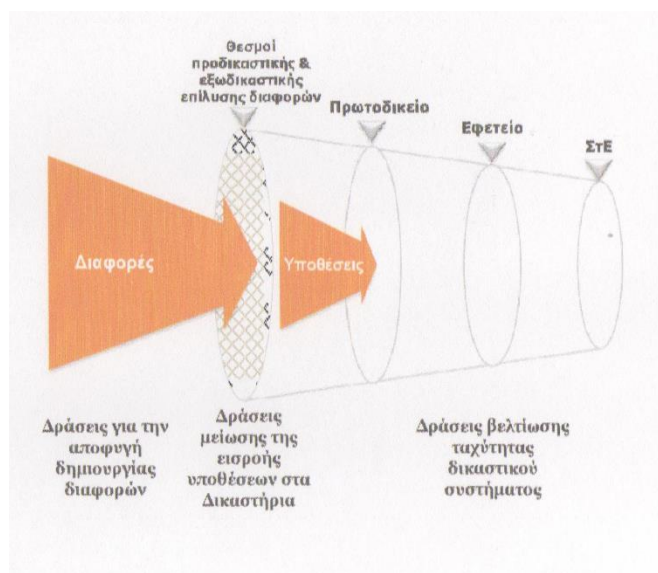
### 5.3.2 Ενίσχυση φορολογικών κινήτρων και ελέγχων

Επιβάλλεται η ενίσχυση των φορολογικών κινήτρων και των ελέγχων, προκειμένου να περιοριστεί η φοροδιαφυγή και γενικότερα η φορολογική απάτη. Αυτό μπορεί να γίνει μέσω φορολογικών εκπτώσεων σε όσους έχουν υπάρξει φορολογικά συνεπείς και, ταυτόχρονα, μέσω της εντατικοποίησης των διασταυρώσεων των οικονομικών δεδομένων, της δαπάνης και των περιουσιακών στοιχείων των νοικοκυριών και των επιχειρήσεων. Κάτι τέτοιο προϋποθέτει την ηλεκτρονική καταγραφή κάθε οικονομικής συναλλαγής που διενεργείται και τη σταδιακή μετάβαση από την οικονομία των εγχρημάτων συναλλαγών στην οικονομία των ηλεκτρονικών συναλλαγών. Επισημαίνεται ότι, χωρίς επαρκή προετοιμασία των εμπλεκόμενων μηχανισμών, η εν λόγω πολιτική δεν θα αποφέρει τα αναμενόμενα αποτελέσματα.

### 5.3.3 Απονομή δικαιοσύνης

Απαιτείται η νομοθέτηση ενός αξιόπιστου και εφαρμόσιμου πλέγματος κυρώσεων προς όσους προβαίνουν σε φορολογικές παραβάσεις, με στόχο τη γρήγορη αποκατάσταση της οικονομικής ζημίας του Δημοσίου, που είναι αποτέλεσμα της εν λόγω παραβατικής συμπεριφοράς.

Εδώ εντάσσεται και η επιτάχυνση της δικαστικής διεύρυνσης των φορολογικών υποθέσεων, μέσω της απλοποίησης της διαδικασίας καταχώρησης των υποθέσεων, του εξορθολογισμού της διαχείρισης του μητρώου των υποθέσεων και της παροχής ηλεκτρονικής υποστήριξης στους δικαστές, με στόχο τη μείωση του χρόνου που απαιτείται μεταξύ της λήψης μιας απόφασης έως και τη γραπτή έκδοση αυτής.



Γράφημα 8: Απονομή Δικαιοσύνης<sup>98</sup>

<sup>98</sup> PwC, “Η ενίσχυση των Θεσμών βάση για την Ανάπτυξη και την Ενημερία”, Ιούλιος 2015

### 5.3.4 Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών – ένα σημαντικό εργαλείο στα χέρια της Φορολογικής Διοίκησης<sup>99</sup>

#### **Ουσιαστική αξιοποίηση του συνόλου των δεδομένων από την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών (ΑΑΠ)**

Ως αυτόματη ανταλλαγή ορίζεται η συστηματική κοινοποίηση προκαθορισμένων πληροφοριών σχετικά με φορολογικούς κατοίκους άλλων κρατών – μελών στο οικείο Κράτος – Μέλος φορολογικής κατοικίας, χωρίς προηγούμενο αίτημα και ανά προκαθορισμένα τακτά διαστήματα (άρθρο 4 παρ. 9 του Ν. 4170/2013).

Ως αρμόδια αρχή της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών ορίζεται η Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου Οικονομικών (άρθρο 4 παρ. 13 του Ν. 4170/2013).

Ως διασυνδεδεμένες αρχές στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών από την πλευρά του Ελληνικού Κράτους ορίζονται:

**(α)** η Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και

**(β)** η Διεύθυνση Στρατηγικής Τελωνειακών Ελέγχων και Παραβάσεων της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων και Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (άρθρο 4 § 5 του Ν. 4170/2013) – νυν Α.Α.Δ.Ε..

Με τον Ν. 4170/2013, όπως τροποποιήθηκε από τον Ν. 4378/2016, ενσωματώθηκαν στην Ελληνική έννομη τάξη οι Ενωσιακές Οδηγίες 2011/16/ΕΕ [ΕΕ 11.3.2011, L. 64/1] και 2014/107/ΕΕ [ΕΕ 16.12.2014, L. 359/1]. Με τα άρθρα 1 έως και 25 του Ν. 4170/2013 ορίζονται οι κανόνες και οι διαδικασίες βάσει των οποίων οι Ελληνικές αρχές συνεργάζονται με τις αρχές των άλλων Κρατών – Μελών της Ε.Ε. με στόχο την ανταλλαγή πληροφοριών που είναι εύλογα συναφείς με την φορολόγηση φυσικών ή/και νομικών προσώπων από το Ελληνικό Κράτος.

Οι πληροφορίες, που ανταλλάσσονται με τις ΑΑΠ, μπορούν να χρησιμοποιούνται σε δικαστικές και διοικητικές διαδικασίες που ενδέχεται να συνεπάγονται κυρώσεις, οι οποίες κινούνται κατόπιν παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, χωρίς να θίγονται οι γενικοί κανόνες και διατάξεις που διέπουν τα δικαιώματα των κατηγορούμενων και των μαρτύρων σε τέτοιες διαδικασίες (άρθρο 16 παρ. 2 του Ν. 4170/2013).

**Επιπλέον**, η ταυτοποίηση των στοιχείων των πελατών που είναι κατ' ουσία πραγματικοί δικαιούχοι των τραπεζικών λογαριασμών γίνεται με τη χρήση των κανόνων “know your customer”, οι οποίοι με τη σειρά τους αποκλείουν την ανωνυμία των δικαιούχων τραπεζικών λογαριασμών, μειώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο αρκετά από τα πιθανά εμπόδια που προβάλλονται στη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών. Στη περίπτωση που θα περιέλθουν στις φορολογικές αρχές πληροφορίες σχετικά με αξιόποινες πράξεις φορολογικού

---

<sup>99</sup> Ν. 4170 / 2013, “Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ρύθμιση θεμάτων της ΕΛ.Τ.Ε., αναμόρφωση Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. και άλλες διατάξεις” (ΦΕΚ Α' 163/12-07-2013)

αντικειμένου από τις κρατικές αρχές που ασχολούνται με το ξέπλυμα χρήματος, τότε οι πληροφορίες αυτές μπορούν να διαβιβαστούν και σε άλλα κράτη μέσω του δικτύου των συμβάσεων διπλής φορολογίας.<sup>100</sup>

### 5.3.5 Μεταρρυθμιστικά έργα – πυλώνες της Α.Α.Δ.Ε.<sup>101</sup>

Το σύνολο των ανωτέρω, θα μπορούσε να συνοψισθεί στα μεταρρυθμιστικά έργα – πυλώνες της Α.Α.Δ.Ε. για το επόμενο χρονικό διάστημα:

- Ολοκληρωμένο Σχέδιο Στρατηγικής Είσπραξης.
- Σχέδιο ενίσχυσης της φορολογικής συμμόρφωσης.
- Ηλεκτρονικό περιουσιολόγιο.
- Εκσυγχρονισμός Τελωνειακών Υπηρεσιών για την καταπολέμηση του λαθρεμπορίου.
- Σχέδιο δράσης για τη διευκόλυνση του εμπορίου.
- Εκσυγχρονισμός και βελτίωση φορολογικών υπηρεσιών.
- Σχέδιο Στρατηγικής Πληροφορικής.
- Αναμόρφωση συστήματος διαχείρισης ανθρωπίνου δυναμικού.
- Υλοποίηση της Στρατηγικής για την καταπολέμηση της διαφθοράς
- Φορολογική και Τελωνειακή Ακαδημία.

### 5.3.6 Επίλογος

Ο στόχος της ελαχιστοποίησης της φορολογικής επιβάρυνσης αποτελεί βασίμο εμπορικό λόγο, θεμιτή και αναπόφευκτη μορφή οικονομικής δραστηριότητας, υπό την προϋπόθεση βέβαια ότι οι υποκείμενο στο φόρο δεν μετέρχονται καταχρηστικές πρακτικές οι οποίες συνεπάγονται τεχνητές μεταφορές κερδών.

---

<sup>100</sup> Σε κάποια κράτη, όπως π.χ. στην Αυστρία, στο Λουξεμβούργο, στη Τσεχία, στη Γαλλία, στην Ιταλία, στην Ιαπωνία, στο Μεξικό και στην Τουρκία, οι κρατικές φορολογικές αρχές δεν έχουν πρόσβαση στις πληροφορίες που συλλέγουν οι αρχές καταπολέμησης του ξέπλυματος χρήματος και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας, οπότε εξ ορισμού δεν δύναται να τις γνωστοποιήσουν σε αλλοδαπές φορολογικές αρχές. Σε άλλες πάλι χώρες, όπως π.χ. στη Σλοβακία, δεν επιτρέπεται από το εθνικό νομικό πλαίσιο η διαβίβαση τέτοιου είδους πληροφοριών σε αλλοδαπές φορολογικές αρχές.

OECD, Access for tax authorities to information gathered by anti-money laundering authorities, Paris 2002, [www.oecd.org/dataoecd/16/5/2389989.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/16/5/2389989.pdf), σελ. 77. Επίσης, M.Keen / J.Lightart, International Tax and Public Finance 13, 81 (104)

<sup>101</sup> Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού Α.Α.Δ.Ε., “Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. και Προγραμματισμού Δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017”, Μάρτιος, 2017



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- ⊕ Αργυροηλιόπουλος Ηλίας, *“Η Ιδιωτική και Δημόσια Διαφθορά ως έγκλημα αθέμιτου ανταγωνισμού: Μια προσέγγιση υπό το πρίσμα των επιχειρηματικών συναλλαγών”*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2006
- ⊕ Βύζας Βασίλης, *“Η ρήτρα κατά της φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο: Εύρος και όρια εφαρμογής”*, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, 2017
- ⊕ Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, *“Τεκμηρίωση Αξιολόγησης Επιχειρήσεων Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων”*, Διεύθυνση Φορολογικής Συμμόρφωσης – Τμήμα Β’, 2014.
- ⊕ Γεωργάκη Βαρβάρα, *“Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία”*, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη Ε.Π.Ε., Αθήνα 2017
- ⊕ Γεωργακόπουλος, Θ., Λιανός, Θ., Μπένος, Θ., Τσέκουρας, Γ., Χατζηπροκοπίου, Μ., Χρήστου, Γ. *“Εισαγωγή στην Πολιτική Οικονομία”*, Έκδοση Δ’, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα, 1995.
- ⊕ Δημητρίου Δημήτριος, *“Ανάλυση και Ερμηνεία των Ε.Λ.Π. σε Λογιστική και Φορολογική Βάση (και σύμφωνα με την ερμηνευτική καθοδήγηση των Δ.Π.Χ.Α.)”*, Εκδόσεις: Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε., Θεσσαλονίκη, 2017
- ⊕ Δημόπουλος Χαράλαμπος, *“Η Διαφθορά”*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2005
- ⊕ Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού Α.Α.Δ.Ε., *“Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. και Προγραμματισμού Δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017”*, Μάρτιος, 2017
- ⊕ Δράκος, Γ.Ε., *“Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική”*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα, 1998.
- ⊕ Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, *“Διεθνές πλαίσιο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF)”*, ΕΙΕΕ, 2013
- ⊕ Ζησιάδης Βασίλειος, *“Η οικονομική εγκληματικότητα: το Ουσιαστικό και Δικονομικό Οικονομικό Ποινικό Δίκαιο” Β’ Έκδοση*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, 2002
- ⊕ Ζησιάδης Βασίλειος, *“Η “φαιά ζώνη” στο Οικονομικό Ποινικό Δίκαιο”*, Οι Ποινικές Επιστήμες στον 21<sup>ο</sup> αιώνα, Τιμητικός Τόμος για τον καθηγητή Δ. Σπινέλλη, Ανάτυπο Εκδόσεις Σάκκουλα, 2001
- ⊕ Κάντζος, Κ., *Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική*, Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα, 1995.
- ⊕ Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., Τμήμα Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης, Γραφείο Επιχειρησιακού Σχεδιασμού
- ⊕ Κόντος – Μάναλης, Λ.Αρ., *Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο*, Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα, 2002.
- ⊕ Κορομηλάς Γιώργος, *“Φορολογικό Ποινολόγιο – Διαδικασίες Προσφυγής”*, Εκδόσεις Tax Advisors, Αθήνα 2016.
- ⊕ Κυπραίος, Μ., *Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου*, Αθήνα, Σάκκουλας, Αθήνα, 1980.

- ⊕ Λιανός Θεόδωρος , *“Η Πολιτική Οικονομία του Αριστοτέλη”*, Μορφωτικό Ίδρυμα Εθνικής Τράπεζας, Αθήνα 2012
- ⊕ Μανωλεδάκης Ι, *“Το έννομο αγαθό ως βασική έννοια του Ποινικού Δικαίου”*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1998
- ⊕ Μιχελινάκης, Β., *“Διαβάζοντας έναν Ισολογισμό”*, Νομική Βιβλιοθήκη Α.Ε.Β.Ε., Αθήνα, 2013.
- ⊕ Μπακάλης Ευστάθιος, Πανταζόπουλος Πέτρος, *“Φορολογική διαδικασία”*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, Αθήνα 2016.
- ⊕ Ομάδα Διαχείρισης Φ.Ε.Υ., *“Εκπαίδευση στις εφαρμογές ELENXIS Υποσυστήματα Διαχείρισης-Διενέργειας Υποθέσεων”*, ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΓΙΑ ΤΟ ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ELENXIS ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (Φ.Ε.Υ.), Αθήνα, Δεκέμβριος 2011
- ⊕ Ομάδα Διαχείρισης Φ.Ε.Υ., *“Εκπαίδευση στις εφαρμογές ELENXIS Υποσυστήματα Διενέργειας Υποθέσεων”*, ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΓΙΑ ΤΟ ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ELENXIS ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (Φ.Ε.Υ.), Αθήνα, 12.12.2011
- ⊕ Ομάδα Εργασίας για την καταπολέμηση της διαφθοράς στη Φορολογική & Τελωνειακή Διοίκηση, *“Στρατηγικό Σχέδιο Καταπολέμησης της Διαφθοράς στη Φορολογική & Τελωνειακή Διοίκηση”*, Υπουργείο Οικονομικών, 30.01.2013
- ⊕ Ομάδα Καταπολέμησης Διαφθοράς, *“Κώδικας Ηθικής & Δεοντολογίας Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών”*, Υπουργείο Οικονομικών, Αθήνα, 2013.
- ⊕ Παξινού Ναταλία, *“Φορολογία τόκων και αποταμίευσης & ανταλλαγή πληροφοριών”*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2017
- ⊕ Παυλόπουλος, Π., *“Η παραοικονομία στην Ελλάδα: Μια πρώτη ποσοτική οριοθέτηση”*, ΙΟΒΕ, Αθήνα, 1987.
- ⊕ Ροδοσθένους, Μ., *“Οργάνωση λογιστηρίου”*, Interbooks, Αθήνα, 1994.
- ⊕ Σταματιάδης Ηλίας, *“Θεωρία της Κοινωνικής Ομάδος”*, Αθήναι, 1962, σελ. 287
- ⊕ Σχολή επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών, *“Οδηγός Φορολογικού Ελέγχου: Μέθοδοι και τεχνικές φορολογικού ελέγχου”*, Αθήνα, 2008
- ⊕ Τεύχη Πολιτικής Οικονομίας, *“Παραοικονομία – Ειδική έκδοση”* 1, Εκδόσεις Κριτική, Αθήνα, 1990.
- ⊕ Τσακλάγκανος, Α., *“Εισαγωγή στην οικονομική των επιχειρήσεων”*, Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίση Α.Ε., Αθήνα, 1996.
- ⊕ Τσακλόγλου Πάνος, Οικονομίδης Γιώργος, Παγουλάτος Γιώργος, Χρήστος Τριαντόπουλος Χρήστος, Φιλιππόπουλος Αποστόλης, *“Χάρτης εξόδου από την Κρίση: Ένα νέο παραγωγικό μοντέλο για την Ελλάδα”*, Εκδόσεις διαΝΕΟσις, 2016
- ⊕ Φατούρου Χριστίνα, *“Η συνταγματική προστασία των φορολογούμενων έναντι της θέσπισης αναδρομικής φορολογίας – Μία ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 78 παρ. 2 Συντ. ως προς τα φορολογικά βάρη”*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2012.

- ⊕ Φινοκαλιώτης, Κ., “Φορολογικό Δίκαιο”, Σάκκουλας, Θεσσαλονίκη, 1998.
- ⊕ Φορτσάκης Θεόδωρος, “Υποδείγματα Φορολογικού Δικαίου”, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, Αθήνα, 2016.
- ⊕ Φορτσάκης Θεόδωρος, Σαββαΐδου Κατερίνα, “Φορολογικό Δίκαιο”, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, Αθήνα, 2014
- ⊕ Φορολογική Επιθεώρηση, “Οδηγός φορολογικού ελέγχου”, Φορολογική Επιθεώρηση, Αθήνα, 2001.
- ⊕ Φορολογική Επιθεώρηση, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Φορολογική Επιθεώρηση, Αθήνα, 2007.

### ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

- ⊕ Dell’Anno Roberto · Miguel Gómez-Antonio · Angel Alañon-Pardo, “*The shadow economy in three Mediterranean countries: France, Spain and Greece. A MIMIC approach*”, *Empirical Economics* (2007) 33:197 DOI, Published online: 13 March 2007.
- ⊕ Drogalas George, Sorros Ioannis, Karagiorgou Dimitra and Diavastis Ioannis, “*Tax audit effectiveness in Greek firms: Tax auditors’ perceptions*”, *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 7(7), pp. 123 – 130, July 2015.
- ⊕ Freedman, J. “Chapter 8: Is tax avoidance fair?” σε συλλογική έκδοση C. Wales, “*Fair tax: towards a modern tax system*”, Smith Institute, 2008.
- ⊕ IMF Country Report No. 13 / 155.
- ⊕ Jimenez, IBTD 2006, 480 (494).
- ⊕ Milton Friedman, “*Capitalism and freedom*”, Chicago: The University of Chicago Press, 1962.
- ⊕ Montgomery, H.R., “*Auditing Theory and Practice*”, the Ronald Press Company, N.Y., 1913.
- ⊕ OECD, “*Access for tax authorities to information gathered by anti-money laundering authorities*”, Paris 2002, [www.oecd.org/dataoecd/16/5/2389989.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/16/5/2389989.pdf)
- ⊕ Pwc, “*World Tax Summaries – Corporate Taxes 2016 / 2017*”.
- ⊕ Tsagalakis Athanasios, “*Tax arrears and VAT revenue performance: Recent evidence from Greece*”, *Economics Bulletin*, Volume 34, Issue 2.

### ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΕΣ ΕΡΕΥΝΕΣ

- ⊕ Αγγελίδης Ιωάννης, “*Το ζήτημα της φοροδιαφυγής σήμερα: η περίπτωση της Ελλάδας*”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Αύγουστος 2011
- ⊕ Αλεβυζάκη Ουρανία, “*Φορολογικό σύστημα 2012 – 2014: Προβληματισμοί και προτάσεις πάνω στον φορολογικό έλεγχο*”, Πάντειο Πανεπιστήμιο, Αθήνα 2014
- ⊕ Αργυρόπουλος Γεώργιος, “*Συνταγματικές φορολογικές αρχές*”, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, 2004

- ⊕ Βαφειάδης Νικόλαος, *“Πατριωτισμός και φορολογική συμμόρφωση”*, Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Δυτικής Ελλάδας, Πάτρα 2016
- ⊕ Βαγιωνάκη Κυριακή, Εμμανουήλ Μπουντρογιάννης, Εμμανουήλ Πισσαδάκης, *“Φοροδιαφυγή”*, Τ.Ε.Ι. Κρήτης, Ηράκλειο 2014
- ⊕ Γαβαλάς Ευάγγελος, *“Προτάσεις ενίσχυσης της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου”*, Πάντειο Πανεπιστήμιο, Αθήνα 2010
- ⊕ Γκούρλιας Ιωάννης, *“Φοροδιαφυγή με τη χρήση εικονικών, πλαστών, νοθευμένων φορολογικών στοιχείων: Μηχανισμοί πρόληψης και καταστολής του φαινομένου”*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Σεπτέμβριος 2012
- ⊕ Δραγάτσης Ιωάννης, *“Φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή στην Ελλάδα: Ανάλυση στοιχείων, τρόποι αντιμετώπισης, προβλέψεις”*, Πανεπιστήμιο Πειραιά, Πειραιάς 2015
- ⊕ Ελευθερίου Ιωάννης, *“Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα εν μέσω οικονομικής κρίσης”*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Αύγουστος 2011
- ⊕ Θεοχαράκη Παρασκευή, Μαργκίτι Εντρίτ, Νικολακάκη Χριστιάννα, *“Η φοροδιαφυγή – Επιπτώσεις στην ελληνική οικονομία από την ανάπτυξη του φαινομένου της παραοικονομίας”*, Τ.Ε.Ι. Ηρακλείου, Φεβρουάριος 2017
- ⊕ Καραφειζής Γεώργιος, *“Ανάλυση κινδύνου στην ελεγκτική διαδικασία – η περίπτωση του φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα”*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Φεβρουάριος 2013
- ⊕ Κόγια Παρασκευή, *“Εξωτερικός έλεγχος, ανεξαρτησία και μη, ελεγκτικές υπηρεσίες: Εμπειρική έρευνα για το Φορολογικό Πιστοποιητικό”*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Οκτώβριος 2012
- ⊕ Κουκλίδου Ναυσικά, *“Έμμεσες τεχνικές ελέγχου ως νέος τρόπος φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων”*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Σεπτέμβριος 2015
- ⊕ Κουρδούμπαλου Σταυρούλα, *“Εκτίμηση προσδιοριστικών παραγόντων και ανάπτυξη μοντέλων πρόβλεψης της φοροδιαφυγής των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων”* (Διδακτορική διατριβή), Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη 2010
- ⊕ Λαβδιώτη, Μ., Διπλωματική εργασία σε μεταπτυχιακό πρόγραμμα σπουδών του τμήματος Ψηφιακών Συστημάτων με τίτλο: *“Μελέτη παραγόντων Risk Management και ανάπτυξη συστήματος”*, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Πειραιάς, 2012.
- ⊕ Λάζος Γρηγόριος, *“Πρόγραμμα διαχείρισης στοχευμένων φορολογικών ελέγχων και φορολογικής συμμόρφωσης επιχειρήσεων”* (Διδακτορική διατριβή), Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη 2012
- ⊕ Μαραμής – Χαράν Ιωάννης, *“Η νέα μορφή του φορολογικού ελέγχου με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174 / 2013) και η πλαισίωσή του από εξειδικευμένα ελεγκτικά κέντρα”*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Νοέμβριος 2014
- ⊕ Μπουντουλούση Βασιλεία, *“Ο φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων: διαδικασίες – σύγχρονες τεχνικές”*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Ιανουάριος 2017
- ⊕ Μπουργάνης Γεώργιος, *“Φορολογικοί και λογιστικοί έλεγχοι στην Ελλάδα”*, Τ.Ε.Ι. Πειραιά, Αθήνα 2016

- ⊕ Παρτάλης, Α., Διπλωματική εργασία σε μεταπτυχιακό πρόγραμμα σπουδών του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής με τίτλο: “*ELENXIS: Ένα Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών, ως ένα νέο αξιόπιστο και σύγχρονο εργαλείο Στόχευσης, Διαχείρισης και Διενέργειας Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, στα πλαίσια αντιμετώπισης του σύγχρονου οικονομικού εγκλήματος και της φοροδιαφυγής*», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη, 2012.
- ⊕ Πατσίκας Δημήτρης – Γιώργος, “*Φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. στις συναλλαγές ηλεκτρονικού εμπορίου*”, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Θεσσαλονίκη 2014
- ⊕ Ποϊριάζη Ελένη, “*Διαφθορά – Ελεγκτικοί μηχανισμοί*”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Νοέμβριος 2015
- ⊕ Σαλαμώτας Ευάγγελος, “*Φοροδιαφυγή, πλαστά – εικονικά φορολογικά στοιχεία, φορολογικοί έλεγχοι*”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Σεπτέμβριος 2013
- ⊕ Σιάνη Κερασούλα, “*Συγκριτική μελέτη τεχνικών ηλεκτρονικής διακυβέρνησης σε οικονομικές υπηρεσίες διαφόρων χωρών & η πρόκληση αναβάθμισης του ελληνικού φορολογικού συστήματος στην εποχή της ψηφιακής σύγκλισης*”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Ιανουάριος 2011
- ⊕ Σταυρακάκη Κατερίνα, “*Οι αλλαγές σε όλους τους τομείς της φορολογίας στην Ελλάδα τα τελευταία πέντε έτη*”, Τ.Ε.Ι. Κρήτης, 2013
- ⊕ Στρούμτσας Γεώργιος, “*Ελεγκτική και δημιουργική λογιστική*”, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Νοέμβριος 2014

#### ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ – ΛΟΙΠΕΣ ΠΗΓΕΣ

- ⊕ Bank of Greece, “*Economic Bulletin*”, June 2011 (TAX EVASION IN GREECE: AN OVERVIEW Melina Vasardani)
- ⊕ ΔιαΝΕΟσις, “*Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Αιτίες, Έκταση και Προτάσεις καταπολέμησής της*”, 2016
- ⊕ Έρευνα – δημοσκόπηση επιστημονικής ομάδας του Παντείου Πανεπιστημίου με θέμα την *Αξιολόγηση της βαρύτητας εγκλημάτων και ποινών από την κοινή γνώμη της ευρύτερης περιοχής Αθηνών*, εφημερίδα “*Έθνος*”, 07.06.2002 καθώς και σχετικό άρθρο Νέστωρα Κουράκη, Ποινικός Λόγος, τεύχος 1/2002
- ⊕ Η Καθημερινή, “*Η Ελλάδα, τέταρτη στον δείκτη οικονομικής μιζέριας*”, Εφημερίδα: Η Καθημερινή: Σάββατο 4 Μαρτίου 2017
- ⊕ Καραμάνης Κωνσταντίνος, “*Παγκόσμιοι δείκτες διακυβέρνησης και οικονομικής ελευθερίας: Η διαχρονικά πτωτική και αποκλίνουσα πορεία της Ελλάδος*”
- ⊕ Μπέλλος Ηλίας, “*Επτά χρόνια με 245.000 λουκέτα*”, Εφημερίδα Η Καθημερινή: Κυριακή 24 Ιουλίου 2016
- ⊕ Παπαδογιάννης Γιάννης, Χατζηνικολάου Προκόπης, “*Μαζική φυγή εταιρειών και επαγγελματιών για να αποφύγουν την υπερφορολόγηση*”, Εφημερίδα Η Καθημερινή: Κυριακή 29 Ιανουαρίου 2017
- ⊕ Τζίρος Θάνος, “*Τοις μετρητοίς και με έκπτωση 24%*”, Εφημερίδα: Η Καθημερινή: Κυριακή 30 Απριλίου 2017
- ⊕ Χατζηνικολάου Προκόπης, “*Έλεγχοι για εικονικές επιχειρήσεις σε Βουλγαρία και Κύπρο από το Υπ. Οικ.*”, Εφημερίδα Η Καθημερινή: Κυριακή 14 Αυγούστου 2016

## ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- ⊕ Site του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου:  
<http://europartv.europa.eu/en/player.aspx?pid=4f702d65-157f-4f36-945a-a6100096ce53>  
Σχετική αναζήτηση όρου: 09.05.2017
- ⊕ [www.parliament.uk/commons-library](http://www.parliament.uk/commons-library) Σχετική αναζήτηση όρου: 09.05.2017
- ⊕ Glossary of terms, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryofterms.htm> Σχετική αναζήτηση όρου: 09.05.2017
- ⊕ <http://www.ey.com/gr/en/newsroom/news-releases/news-ey-oi-epixeiriseis-paramenoun-ektetheimenes-se-fainomena-etairikis-apatis>  
Σχετική αναζήτηση όρου: 11.02.2017
- ⊕ <http://www.ey.com/gr/en/newsroom/news-releases/news-ey-diapistwseis-kai-protaseis-tis-ey-gia-ti-forodiafigi-stin-ellada>  
Σχετική αναζήτηση όρου: 11.05.2017
- ⊕ [Ερευνα: Το προφίλ του Έλληνα φοροφυγά -Τι αποκαλύπτουν τα στοιχεία | iefimerida.gr](http://www.iefimerida.gr/news/327302/ereyna-profil-toy-ellina-forofyga-ti-apokalyptoyn-ta-stoiheia#ixzz4cSIj5msA)  
<http://www.iefimerida.gr/news/327302/ereyna-profil-toy-ellina-forofyga-ti-apokalyptoyn-ta-stoiheia#ixzz4cSIj5msA>
- ⊕ <http://www.liberal.gr/arthro/105912/apopsi/arthra/pagkosmioi-deiktes-diakubernisis-kai-oikonomikis-eleutherias-i-diachronika-ptotiki-kai-apoklinousa-poreia-tis-ellados.html>  
Σχετική αναζήτηση όρου: 19.02.2017
- ⊕ [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index\\_el.htm#](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/company-tax/index_el.htm#)  
Σχετική αναζήτηση όρου: 01.05.2017
- ⊕ <http://www.zougla.gr/politiki/article/komision-klini-ta-matia-stin-apati-ke-ti-diaf8ora-stin-e>  
Σχετική αναζήτηση όρου: 03.05.2017

## ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- ⊕ Σύνταγμα της Ελλάδος, 1975
- ⊕ Ν. 2523 / 1997: “Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 179Α’ / 11.09.1997).
- ⊕ Ν. 3296 / 2004: “Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 253Α’ / 14.12.2004).
- ⊕ Ν. 3842 / 2010: “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 58Α’ / 23.04.2010).
- ⊕ Ν. 3943 / 2011: «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών» (Φ.Ε.Κ. Α' 66 / 31.03.2011).
- ⊕ Ν. 4174 / 2013 “Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. Α' 170/26.07.2013).

- ⊕ Φ.Ε.Κ. 1119 Β' / 18 – 12 - 1979: Υπ. αριθμ. 643 / 5 Υπουργική Απόφαση “Περί εγκρίσεως των Προτύπων (Standards) του Σ.Ο.Α.”
- ⊕ ΠΟΛ.1037/01.03.2005: “Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων.”
- ⊕ ΠΟΛ.1072 / 08.04.2011 (Φ.Ε.Κ. 577 / Β' / 12.04.2011): “Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων.”
- ⊕ ΠΟΛ.1159 / 22.07.2011 (Φ.Ε.Κ. 1657 / Β' / 26.07.2011): “Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238 / 1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. Α' 174).”
- ⊕ ΠΟΛ.1124/18.06.2015 (Φ.Ε.Κ. 1196 / Β' / 22.06.2015): “Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174<sup>Α</sup>).
- ⊕ Αρ. πρωτ.: Δ6Α 1117932 ΕΞ 2013 / 24.7.2013: «Τροποποίηση της αριθμ. Δ6Α 1105815 ΕΞ 2013 / 2.7.2013 (Β' 1634) απόφασης του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων «Ανακατανομή των θέσεων των Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους, που έχουν κατανεμηθεί ανά Περιφέρεια, για την κάλυψη των οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και κατανομή τους στις υπηρεσίες αυτής».

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### Π.1. Οι νέες προκλήσεις

#### Π.1.1 Γενικά

Η εξέλιξη είναι η μοναδική επιλογή για την επιβίωση. Στο σημερινό σύνθετο και δυναμικό περιβάλλον που δραστηριοποιείται ο φορολογικός έλεγχος οτιδήποτε άλλο εκτός από την προσαρμογή στις νέες εξελίξεις οδηγεί αυτόματα στην αποτυχία.

#### Π.1.2 Διαφάνεια και λογοδοσία

Η κατάχρηση του δημόσιου χρήματος από τις κυβερνήσεις των κρατών, κυρίως στις χώρες του τρίτου κόσμου αλλά και του ανεπτυγμένου, έχει οδηγήσει στην ανάγκη να υπάρχει διαφάνεια στη διαχείριση των οικονομικών και στην απόδοση λογαριασμών από τους ασκούντες τη διαχείριση.

Στη σύγχρονη βιβλιογραφία, η διαφάνεια και η λογοδοσία θεωρούνται σημαντικοί παράγοντες για την οικονομική ανάπτυξη της οικονομίας, διότι η έλλειψή τους οδηγεί σε κακή χρήση και σπατάλη του δημόσιου χρήματος ή της οικονομικής βοήθειας που λαμβάνουν διάφορες χώρες και συνεπώς στην αδυναμία τους να αναπτυχθούν.

Η κατάχρηση του δημόσιου χρήματος δεν έχει, βέβαια, φαινόμενο των σύγχρονων κοινωνιών αλλά διαχρονικό.

Στα Πολιτικά, ο Αριστοτέλης επαναλαμβάνει την ανάγκη να υπάρχει διαφάνεια και λογοδοσία, προσθέτοντας όμως ότι ο έλεγχος πρέπει να γίνεται από ανεξάρτητη αρχή: *“Επειδή όμως μερικές αρχές (εννοεί τους άρχοντες), μολονότι βεβαίως όχι όλες, διαχειρίζονται πολλά χρήματα του δημόσιου ταμείου, είναι αναγκαίο να υπάρχει κάποια αρχή, διαφορετική από τις προηγούμενες, η οποία θα αναλάβει τον έλεγχο των λογαριασμών και θα ζητήσει λογοδοσία, ενώ η ίδια δεν θα διαχειρίζεται τίποτε άλλο (Πολιτικά 1322b 7-10).”*<sup>102</sup>

---

<sup>102</sup> Θεόδωρος Λιανός, *“Η πολιτική οικονομία του Αριστοτέλη”*, Εκδόσεις Μορφωτικό Ίδρυμα Εθνικής Τραπέζης, Αθήνα, 2012



## Π.1.3 Η οδηγία κατά της φοροαποφυγής<sup>103</sup>

### Π.1.3.1 Επιγραμματική αναφορά στην Οδηγία

Έχουμε κάνει ήδη αναφορά στο εννοιολογικό πλαίσιο φοροαποφυγής. Είδαμε, επίσης, τη προσπάθεια που καταβάλλεται από το σύνολο, σχεδόν, των κρατών – μελών της Ευρώπης προκειμένου να περιορισθεί, όσο το δυνατόν, η τάση αυτή που εκδηλώνεται με ποικίλους τρόπους.

Η πρόσφατη υιοθέτηση της Οδηγίας 2016 / 1164 της 16<sup>ης</sup> Ιουλίου περί κανόνων εναντίων πρακτικών φοροαποφυγής που επηρεάζουν ευθέως τη λειτουργία της Ενιαίας Αγοράς, πρέπει να ενσωματωθεί στην εσωτερική νομοθεσία των Κρατών – Μελών μέχρι την 31<sup>η</sup> Οκτωβρίου 2018.

Πέρα από την Οδηγία, οι πρωτοβουλίες σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης προς την κατεύθυνση της φοροαποφυγής είναι οι εξής:

- Η Σύσταση για υιοθέτηση όρων στις Διμερείς Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που συνάπτουν τα Κράτη Μέλη που να προβλέπουν ότι τα “πλεονεκτήματα” που προβλέπονται στις οικείες Συμβάσεις δεν παρέχονται όταν προκύπτουν από συναλλαγές ή διευθετήσεις που είχαν ως σκοπό την εκμετάλλευση αυτών των πλεονεκτημάτων, εκτός αν πρόκειται για γνήσιες οικονομικές δραστηριότητες ή η εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων αυτών απηχεί το σκοπό της παροχής τους από τη Σύμβαση.
- Ένα έγγραφο εργασίας (working paper) που τιτλοφορείται “Μελέτη για τον Επιθετικό Φορολογικό Σχεδιασμό” με ημερομηνία 23.12.2015.<sup>104</sup>

Σκοπός του εγγράφου είναι να καταγράψει διάφορες τεχνικές φοροαποφυγής που εκμεταλλεύονται κενά ή δυσαρμονίες μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των Κρατών Μελών, βοηθώντας έτσι στην ενημέρωση των φορολογικών αρχών αλλά και στον εντοπισμό περιοχών της νομοθεσίας των Κρατών Μελών που ενδεχομένως μπορεί να δώσουν λαβή σε τέτοιες τεχνικές. Πρόκειται για ένα έγγραφο που μπαίνει αρκετά στην ουσία των τεχνικών που επιχειρεί να καταγράψει, γεγονός που καταδεικνύει την βούληση να αφιερωθεί χρόνος αλλά και κόστος για την αντιμετώπιση του φαινομένου.

- Ο μεγάλος φιλόδοξος στόχος στα πλαίσια επίτευξης και μεγαλύτερης ενοποίησης εντός της Ε.Ε. και στο χώρο του φορολογικού δικαίου είναι η υιοθέτηση μιας κοινής ενοποιημένης βάσης φορολογίας εταιρειών (ΚΕΒΦΕ).<sup>105</sup>

---

<sup>103</sup> Βασίλης Βύζας, “*Η ρήτρα κατά της φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο: Εύρος και όρια εφαρμογής*”, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, 2017

<sup>104</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_inf0/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_61.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_inf0/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf)

<sup>105</sup> IP/16/3471/25.10.2016

### Π.1.3.2 Γενική διάταξη – ειδικές διατάξεις

Σε πολλές χώρες έχουν θεσπισθεί, πέραν των γενικών διατάξεων περί αποφυγής (General Anti – Avoidance Rules / GAAR) και ειδικές διατάξεις περί φοροαποφυγής (Specific Anti – Avoidance Rules / SAAR ή καμία φορά αναφερόμενες και ως Targeted Anti – Avoidance Rules / TAAR).

Σε γενικές γραμμές οι ειδικοί κανόνες περί φοροαποφυγής ή SAAR θα μπορούσαν να χωριστούν σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

- ✚ Η πρώτη αφορά τους ειδικούς κανόνες φοροαποφυγής με την στενή του όρου έννοια, δηλαδή κανόνες που έχουν ως σκοπό την καταπολέμηση του ενδεχομένου καταστρατήγησης συγκεκριμένων φορολογικών διατάξεων.

Ενδεικτικά παραδείγματα: ειδικότεροι κανόνες καταστρατήγησης των Οδηγιών για τα ενδοομικά μερίσματα (γνωστή και ως Οδηγία Μητρικών Θυγατρικών) ή της Οδηγίας για τους διασυνοριακούς μετασχηματισμούς (γνωστής και ως Merger Directive).

- ✚ Η δεύτερη κατηγορία αφορά κανόνες που τυπικά δεν έχουν ως βάση την καταπολέμηση της καταστρατήγησης άλλων φορολογικών διατάξεων, και επομένως δεν είναι τυπικοί κανόνες φοροαποφυγής, αν και συχνά κατηγοριοποιούνται ως τέτοιοι γιατί έχουν ως στόχο την αντιμετώπιση πρακτικών που οδηγούν σε μείωση της φορολογίας με – καταρχήν νόμιμους – αλλά όχι αποδεκτούς κατά περίπτωση τρόπους.

Ενδεικτικά παραδείγματα: οι κανόνες που αφορούν στην τιμολόγηση ενδοομικών συναλλαγών (Transfer Pricing), οι κανόνες υποκεφαλαιοδότησης (Thin Capitalization), οι κανόνες περί Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών (CFC), οι κανόνες που επιβάλλουν περιορισμούς στην έκπτωση δαπανών που χρεώνονται από επιχειρήσεις σε χώρες με χαμηλό ή μηδενικό συντελεστή φορολογίας εισοδήματος (blacklisting), οι κανόνες προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας (tax residence).

### Π.1.3.3 Γενικό παράδειγμα:

Μια εταιρεία “Α” με έδρα ένα Κράτος Μέλος της Ε.Ε. συστήνει μια θυγατρική “Β” σε χώρα φορολογικό παράδεισο. Η “Α” εισφέρει σημαντικό ποσό των χρηματικών διαθεσίμων της ως κεφάλαιο στη “Β”. Η “Β” στη συνέχεια επενδύει μέρος των εν λόγω διαθεσίμων στις διεθνείς αγορές, ενώ το υπόλοιπο το δανείζει πίσω στην “Α”. Τα κέρδη της “Β” τόσο από τις επενδύσεις όσο και από τους τόκους του δανείου προς την “Α” δε φορολογούνται στη χώρα της “Β”.

Η Εταιρεία “Α” όχι μόνο αποφεύγει τη φορολόγηση των εισοδημάτων από την επένδυση των διαθεσίμων της, αλλά μειώνει και τη δική της φορολογική επιβάρυνση μέσω της έκπτωσης των τόκων που πληρώνει στη “Β”, οι οποίοι τόκοι δε φορολογούνται στο επίπεδο της “Β”.

Στο απλό αυτό παράδειγμα θα μπορούσαν να έχουν εφαρμογή όλοι σχεδόν οι ανωτέρω κανόνες φοροαποφυγής:

SAAR	
Διατάξεις περί Φοροαποφυγής	Σχόλια
Transfer pricing Ενδοομιλική τιμολόγηση	Οι φορολογικές αρχές της χώρας Α μπορούν να ελέγξουν αν οι τόκοι που χρεώνει η “Β” στην “Α” είναι υπερβολικά υψηλοί, με αποτέλεσμα να μεταφέρονται υπερβολικά κέρδη προς τη “Β” όπου δεν υπάρχει φορολόγηση.
Thin capitalization Υποκεφαλαιοδότηση	Οι φορολογικές αρχές της χώρας “Α” μπορούν να μην επιτρέψουν τη φορολογική έκπτωση μέρους ή όλων των τόκων που πληρώνει η “Α” στη “Β” αν η “Α” έχει ήδη ένα ορισμένο επίπεδο δανεισμού.
CFC Θυγατρική Εταιρεία της Αλλοδαπής	Οι φορολογικές αρχές της χώρας “Α” μπορούν να προσθέσουν στα φορολογητέα εισοδήματα της “Α” τα κέρδη της θυγατρικής της “Β”.
Blacklisting Κανόνες εξαίρεσης	Οι φορολογικές αρχές της χώρας “Α” μπορούν να θέσουν αυστηρότατους κανόνες έκπτωσης των τόκων ή άλλων πληρωμών που κάνει η “Α” στη “Β”. Αν η “Β” έχει απλώς συσταθεί σε κάποιον φορολογικό παράδεισο χωρίς
Tax residence Φορολογική κατοικία	ουσιαστική παρουσία εκεί και στην ουσία διοικείται από προσωπικό της “Α” οι φορολογικές αρχές της χώρας “Α” μπορούν να θεωρήσουν τη “Β” ως φορολογικό κάτοικο της “Α” και να τη φορολογήσουν εκεί.

**Πίνακας 7: Παράθεση ενός παραδείγματος περί φοροαποφυγής<sup>106</sup>**

#### Π.1.3.4 Καθορισμός του φορολογικού πλεονεκτήματος

Στο βαθμό που όλοι αντιλαμβανόμαστε ότι η διάταξη για τη φοροαποφυγή έχει ως σκοπό να αντιμετωπίσει το φαινόμενο αποφυγής πληρωμής φόρου που συνειδητά επιτυγχάνουν επιχειρήσεις ή και ιδιώτες φορολογούμενοι μέσω καταστρατήγησης των φορολογικών διατάξεων, τότε προφανώς το φορολογικό πλεονέκτημα είναι αυτό ακριβώς που οι φορολογούμενοι προσπαθούν να προσποριστούν.

<sup>106</sup> Βασίλης Βύζας, “Η ρήτρα κατά της φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο: Εύρος και όρια εφαρμογής”, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, 2017

### Π.1.3.5 Η ποινική διάσταση του θέματος στην Ελλάδα<sup>107108</sup>

#### Π.1.3.5.1 Παράθεση σχετικών διατάξεων

Άρθρο 38 Ν. 4174 / 2013

##### *Άρθρο 38. Γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής*

*1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.*

Η Φορολογική Διοίκηση, λοιπόν, δύναται να μην αναγνωρίζει για φορολογικούς σκοπούς πρακτικές των φορολογούμενων οι οποίες στερούνται παντελώς οικονομικής ή εμπορικής ουσίας (παρ. 3 εδαφ.1) και δεν απηχούν την οικονομική πραγματικότητα η οποία θα υπαγόταν σε βαρύτερη φορολογική επιβάρυνση.

*2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «ρύθμιση» νοείται κάθε συναλλαγή, καθεστώς, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή εκδήλωση. Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.*

Η διατύπωση μιας γενικής διάταξης κατά της φοροαποφυγής θα πρέπει να είναι λιτή και περιεκτική και όχι αναλυτική, ήτοι να μην απαριθμεί τις πράξεις οι οποίες κρίνονται μη αποδεκτές δεδομένου ότι οι ως άνω πράξεις εξελίσσονται διαρκώς, ενώ όσο περισσότερο αναλυτική είναι η διάταξη τόσο περισσότερα κενά αφήνει.

*3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:*

*α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια ρύθμιση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της ρύθμισης στο σύνολό της*

*β) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια φυσιολογική επιχειρηματική συμπεριφορά*

*γ) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους*

*δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα*

*ε) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους τους οποίους αναλαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο ή στις ταμειακές ροές του*

*στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.*

<sup>107</sup> Για πιο πλήρη ανάλυση του υπό μελέτη θέματος, μπορεί κανείς να ανατρέξει στις ακόλουθες διατάξεις: Άρθρο 38 ΚΦΔ, Άρθρα 27, 48, 52, 56 & 72 ΚΦΕ και Άρθρα 4, 23, 50, 65 & 66 ΚΦΕ

<sup>108</sup> Βαρβάρα Γ. Γεωργάκη, “Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία”, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη Ε.Π.Ε., Αθήνα 2017

Ειδικότερα, η φορολογική διοίκηση μπορεί να συγκρίνει τη νομική ουσία (legal substance) της συνολικής διευθέτησης του φορολογούμενου με το νομικό χαρακτηρισμό που δίνεται από αυτόν σε κάποια επιμέρους στάδια της εν λόγω διευθέτησης, ήτοι προκρίνεται η αξιολόγηση της νομικής υπόστασης της διευθέτησης του φορολογούμενου στο σύνολό της.

Θα πρέπει να αξιολογηθεί η νομική ουσία των συνολικών μερών από τα οποία απαρτίζεται η διευθέτηση, ήτοι να κριθεί η νομική υπόσταση της διευθέτησης ως συνόλου, και κατά πόσο αυτή (πρέπει να) υπόκειται σε ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση.

Επιπλέον, το γεγονός ότι κάποια στοιχεία της ρύθμισης του φορολογούμενου ακυρώνονται μεταξύ τους ή αλληλοσταθμίζονται, αποτελεί ένδειξη για την ανυπαρξία εμπορικής ή οικονομικής ουσίας της συναλλαγής. Ο κυκλικός χαρακτήρας των συναλλαγών αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο τίθεται σε εφαρμογή το σχήμα του φορολογούμενου, στοιχείο το οποίο μπορεί να αποτελέσει ένδειξη του τεχνητού χαρακτήρα αυτού.<sup>109</sup>

*4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του υποκείμενου στο φόρο, αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.*

*5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται ουσιαστικός, εφόσον οιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη ρύθμιση ή στη σειρά ρυθμίσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.*

*6. Για να καθοριστεί εάν η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από έναν υποκείμενο στο φόρο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω ρύθμιση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος υποκείμενος στο φόρο υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω ρύθμισης.*

Εξετάζεται, επίσης, το φορολογικό πλεονέκτημα που επιτυγχάνεται, το οποίο αν και ιδιαίτερα σημαντικό, δεν αντιστοιχεί στους αναληφθέντες επιχειρηματικούς κινδύνους ή στις ταμειακές ροές του φορολογούμενου, ήτοι θα πρέπει να προκύπτει προφανώς μία δυσανάλογα υψηλή εξοικονόμηση φόρου, σε σύγκριση με τα λοιπά αποτελέσματα ή περιστατικά που διακρίνουν τη διευθέτηση.<sup>110</sup>

Άλλο στοιχείο που μπορεί να ληφθεί υπόψη είναι το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους προ φόρων το οποίο μπορεί να είναι σημαντικό σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό πλεονέκτημα.

Ο φορολογικός νόμος εφαρμόζεται βάσει των παραχθέντων οικονομικών αποτελεσμάτων ανεξάρτητα από τις χρησιμοποιούμενες νομικές μορφές. Οι φορολογικές διατάξεις, λοιπόν, ερμηνεύονται δίχως να λαμβάνεται υπόψη η νομική μορφή που χρησιμοποιήθηκε από το φορολογούμενο σε μια συγκεκριμένη

<sup>109</sup> Μνημονεύεται ότι η βρετανική φορολογική διοίκηση, στα πλαίσια εφαρμογής της γενικής διάταξης κατά της φοροαποφυγής, αγνοεί συνήθως στο σύνολό τους για φορολογικούς σκοπούς καταχρηστικές μεθοδεύσεις οι οποίες φέρουν κυκλικό χαρακτήρα. Στο ίδιο πνεύμα κινείται και η γερμανική νομολογία η οποία κρίνει καταχρηστικές τις κυκλικές συναλλαγές οι οποίες οδηγούν το φορολογούμενο, μετά από μια σειρά συναλλαγών, στο αρχικό του στάδιο.

<sup>110</sup> Διερευνάται εάν από τα συγκεκριμένη διευθέτηση προκύπτουν άλλα ουσιαστικά οικονομικά αποτελέσματα, πλην του φορολογικού. Η εν λόγω περίπτωση μπορεί να αναφέρεται στις περιπτώσεις μεταφοράς ζημιών στα πλαίσια συγχωνεύσεων και μοχλευμένων εξαγορών.

διευθέτηση, αλλά να δίνεται βαρύτητα στο αν πραγματοποιήθηκε το οικονομικό αποτέλεσμα που επρόκειτο να φορολογηθεί.

#### Π.1.3.5.2 Τι εφαρμόζεται κατά τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα σήμερα

Με δεδομένο ότι, όπως γίνεται μέχρι σήμερα δεκτό και από τις φορολογικές αρχές, οι απλές “λογιστικές διαφορές” δεν συνιστούν ποινικό αδίκημα, προκύπτει ότι η οποιαδήποτε ανακρίβεια μιας δήλωσης δεν μπορεί να θεωρείται εξ ορισμού “απόκρυψη” εισοδήματος.

Υπό την έννοια αυτή, **για να στοιχειοθετείται ποινικό αδίκημα σε μία περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 38, θα πρέπει από τα πραγματικά περιστατικά να προκύπτει το στοιχείο της απόκρυψης.** Δηλαδή ποσά δαπανών που μειώνουν το φορολογητέο εισόδημα αλλά για διάφορους λόγους οι φορολογικές αρχές δεν αποδέχονται ότι εκπίπτουν φορολογικά.

Το ότι οι “συνήθεις” λογιστικές διαφορές δε συνιστούν ποινικά κολάσιμη φοροδιαφυγή είχε για πρώτη φορά διατυπωθεί ως θέση των φορολογικών αρχών στην ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1317 / 1997, όπου αναφέρεται ότι *“φοροδιαφυγή στο εισόδημα συντρέχει όταν λαμβάνει χώρα απόκρυψη φορολογητέων εισοδημάτων και όχι απλή συνδρομή λογιστικών διαφορών, ασύνδετη με τέτοια απόκρυψη”* και έχει επαναληφθεί στις ΠΟΛ. 1151 / 1998 και ΠΟΛ. 1180 / 2014 που αναφέρονται στη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομη δραστηριότητα.

#### Π.1.4 Προσωπικές ελευθερίες και ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ κρατών<sup>111</sup>

##### Π.1.4.1 Γενικά

Η φοροδιαφυγή συνδέεται με το ξέπλυμα χρήματος και μέσω των εγκλημάτων που σχετίζονται με την απάτη περί την ταυτότητα. Πολλές είναι οι μέθοδοι που χρησιμοποιούν φυσικά και νομικά πρόσωπα προκειμένου να εξυπηρετήσουν τόσο την ίδια τη φοροδιαφυγή όσο και το ξέπλυμα και οι οποίες βασίζονται στη χρήση ψεύτικων στοιχείων σχετικά με την ταυτότητα και στην ιδιοποίηση ταυτοτήτων που δεν ανήκουν στα πρόσωπα που αναφέρονται ως κάτοχοι αυτών.<sup>112</sup>

Οι φορολογούμενοι που επιθυμούν να δαπανήσουν τα εισοδήματα που προέρχονται από τη φοροδιαφυγή χωρίς να κινήσουν υποψίες στις αρμόδιες φορολογικές αρχές θα επιλέξουν κατά πάσα πιθανότητα να τα εμφανίσουν κατά τέτοιο τρόπο, έτσι ώστε να φαίνεται ότι προέρχονται από νόμιμες δραστηριότητες. Σε ένα δεύτερο επίπεδο θα απασχολήσει τους συγκεκριμένους φορολογούμενους το κατά πόσο είναι δυνατή η εξαίρεση των ποσών αυτών από τη φορολόγηση.<sup>113</sup>

<sup>111</sup> Ναταλία Παξινοῦ, “Φορολογία τόκων και αποταμίευσης & ανταλλαγή πληροφοριών”, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2017

<sup>112</sup> OECD, “Report on identify fraud: tax evasion and money laundering vulnerabilities”, Paris, 2006

<sup>113</sup> M. Keen, J. Ligthart, “Information Sharing and International Taxation: a Primer”, International Tax and Public Finance 13,81 (103)

Σε γενικές γραμμές, το εισόδημα από παράνομες δραστηριότητες υπόκειται σε κανονικές συνθήκες σε φορολόγηση, οπότε πιθανή απόκρυψη αυτού θα σήμαινε αυτόματα και φοροδιαφυγή.

Σίγουρο είναι πάντως ότι οι χαμηλοί φορολογικοί συντελεστές στα κράτη αποτελούν από μόνοι τους ένα ισχυρό κίνητρο για την προσέλκυση εισοδημάτων από παράνομες δραστηριότητες, οπότε στο σημείο αυτό βρίσκεται έρεισμα ο στενότερος σύνδεσμος μεταξύ ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς και οι πρωτοβουλίες για την αποκάλυψη των παράνομων δραστηριοτήτων που αποφέρουν μεγάλα ποσά εισοδημάτων.<sup>114</sup>

#### Π.1.4.2 Αποφάσεις του ΔΕΚ που σχετίζονται με την ανταλλαγή πληροφοριών

Στο σημείο αυτό, σκόπιμη κρίνεται η παράθεση ενδεικτικών αποφάσεων του ΔΕΚ που σχετίζονται, σε μικρό ή μεγαλύτερο βαθμό, με το υπό μελέτη ζήτημα:

⊕ Αποφάσεις όπου το ΔΕΚ αναγνωρίζει ως επαρκή δικαιολογητικό λόγο για τον περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών:

- ⇒ **Τη συνοχή του φορολογικού συστήματος:** ενδεικτικά αναφέρουμε την *Απόφαση ΔΕΚ της 28<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 1992, Υποθ. C-204/90, Bachmann, Συλλ. Νομολ. 1992, I-249, σκ. 21 κ.ε.*
- ⇒ **Την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων:** ενδεικτικά αναφέρουμε την *Απόφαση 20<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 1979, Υποθ. C-120/78, Rewe-Zentral, αποκαλούμενη Cassis de Dijon, Συλλ. Νομολ. 1979, I-321, σκ. 8, απόφαση ΔΕΚ της 15<sup>ης</sup> Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations und Singer, Συλλ. Νομολ. 1997, I-2471, σκ. 31 κ.ε. και 43*, όπου τελικά δεν κάνει δεκτό τον περιορισμό της ασκήσεως των θεμελιωδών ελευθεριών προς χάριν της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων στη συγκεκριμένη περίπτωση, αλλά αναγνωρίζει το δικαίωμα του κράτους μέλους να ζητήσει από τον φορολογούμενο, μη κάτοικο ημεδαπής, να αποδείξει με σαφήνεια και ακρίβεια το ύψος των ζημιών που ισχυρίζεται ότι υπέστη.
- ⇒ **Την ανάγκη αποτροπής της φοροδιαφυγής:** ενδεικτικά αναφέρουμε την *Απόφαση ΔΕΚ της 26<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2000, Υπόθ. C-478/98, Επιτροπή κατά Βελγίου, I-7587, σκ. 37 κ.ε.* Πέρα από την αναγνώριση του συγκεκριμένου λόγου ως ικανού να δικαιολογήσει περιορισμούς επί των θεμελιωδών ελευθεριών, διενεργείται σε όλες τις περιπτώσεις από το ΔΕΚ έλεγχος της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας, οπότε και αποδεικνύεται ότι το μέτρο δεν είναι κατάλληλο για την τήρηση του σκοπού και βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη αυτού του σκοπού.
- ⇒ **Την τήρηση της αρχής της ίσης φορολογικής μεταχείρισης των κατοίκων και της ομοιομορφίας της φορολόγησης:** ενδεικτικά αναφέρουμε την *Απόφαση ΔΕΚ της 16<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1999, Υπόθ. C-439/97, Sandoz, Συλλ. Νομολ. 1999, I-7041, σκ. 21 κ.ε.* Τα επιχειρήματα της σουηδικής κυβέρνησης στη συγκεκριμένη περίπτωση λόγω αδυναμίας εφαρμογής του ίδιου καθεστώτος καθώς και λόγω της ανάγκης για κάλυψη του φορολογικού κενού που θα προέκυπτε από τη μη φορολόγηση της

<sup>114</sup> M. Keen, J. Ligthart, "Information Sharing and International Taxation: a Primer", International Tax and Public Finance 13,81 (103)



αποταμίευσης που πραγματοποιείται με τη μορφή ασφαλίσεων ζωής δια κεφαλαιοποιήσεως μέσω εταιριών μη εγκατεστημένων στη Σουηδία, δεν μπορούν να δικαιολογήσουν τον περιορισμό στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών.

⊕ Αποφάσεις όπου ΔΕΚ δεν αναγνωρίζει ως επαρκή δικαιολογητικό λόγο για τον περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών:

- **Τη μείωση των φορολογικών εσόδων:** ενδεικτικά αναφέρουμε την *Απόφαση ΔΕΚ της 16<sup>ης</sup> Ιουλίου 1998, Υπόθ. C- 264/96, ICI, Συλλ. Νομολ. 1998, I-4695 σκ. 48.*
- **Την ελλιπή φορολογική εναρμόνιση:** ενδεικτικά αναφέρουμε την *Απόφαση ΔΕΚ της 28<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 1992, Υπόθ. C- 240/90, Bachman, Συλλ. Νομολ. 1992, I-249, σκ. 10 κ.ε..*
- **Τη χαμηλή φορολόγηση στο εξωτερικό:** ενδεικτικά αναφέρουμε την *Απόφαση ΔΕΚ της 3<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2002, Υπόθ. C – 136/00, Danner, Συλλ. Νομολ. 2002, I-8147, σκ. 56.*
- **Την ύπαρξη πλεονεκτημάτων τα οποία δεν βρίσκονται απαραίτητα σε άμεση σχέση με το υφιστάμενο μειονέκτημα, το οποίο συνίσταται συνήθως σε διαφορετική φορολογική μεταχείριση των φορολογούμενων Φυσικών ή Νομικών Προσώπων:** ενδεικτικά αναφέρουμε την *Απόφαση ΔΕΚ της 14<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2000, Υπόθ. C – 141/99, AMID, Συλλ. Νομολ. 2000, I-11619, σκ. 27.*
- **Την αναγνώριση του όρου της αμοιβαιότητας σε ένα κράτος μέλος σε σκοπό τη λήψη αντίστοιχων πλεονεκτημάτων σε άλλα κράτη μέλη:** ενδεικτικά αναφέρουμε την *Απόφαση ΔΕΚ της 28<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 1986, C – 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλ. Νομολ. 1986, 273, σκ. 26.*
- **Τη διατήρηση μίας εθνικής ρύθμισης που δεν συμβιβάζεται αυτή καθ' αυτή με το κοινοτικό δίκαιο, ακόμα και αν το οικείο κράτος μέλος ενεργεί σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο:** ενδεικτικά αναφέρουμε την *Απόφαση ΔΕΚ της 24<sup>ης</sup> Μαρτίου 1994, C – 80/92, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλ. Νομολ. 1994, I-1019, σκ. 20.*

#### Π.1.4.3 Η περίπτωση της Ελλάδας

Στο ελληνικό δικαιοσύνη υιοθετήθηκαν δύο βασικά νομοθετήματα προκειμένου να ενσωματωθούν οι αλλαγές που συντελέστηκαν σε παγκόσμιο και ευρωπαϊκό επίπεδο αναφορικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών:

**A.** Ν. 4170 / 2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 163 / 12.07.2013) για την ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ και την κατάργηση της Οδηγίας 77/799/ΕΟΚ.

**B.** Ν. 4378 / 2016 (Φ.Ε.Κ. Α' 55 / 05.04.2016) για την ενσωμάτωση της Οδηγίας 2014/107/ΕΕ αναφορικά με την τροποποίηση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά στην υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα.



## Π.1.5 Παραγραφή και Αναδρομική φορολογία<sup>115</sup>

### Π.1.5.1 Εισαγωγή

Από την έρευνα μας, διαπιστώθηκε ότι το σύνολο, σχεδόν, των υπό μελέτη κρατών έχουν θεσπισμένες διατάξεις περί της παραγραφής του Δημοσίου να διενεργήσει φορολογικούς ελέγχους.

Μεταξύ των ευρωπαϊκών κρατών, αντίστοιχη ρητή συνταγματική απαγόρευση ή περιορισμός της δυνατότητας θέσπισης αναδρομικών νόμων ειδικά ως προς τα φορολογικά ζητήματα συναντάται μόνο στο Σύνταγμα της Πορτογαλίας, της Σουηδίας και της Νορβηγίας.

Υπενθυμίζουμε την διάταξη του Συντάγματος της Ελλάδας στο θέμα αυτό:

⇒ Άρθρο 78 παρ. 2 Συντ.: *“Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.”*

### Π.1.5.2 Σε ποιες περιπτώσεις εφαρμόζεται

Κατά το δίκαιο της Ε.Ε., όπως ερμηνεύεται από τη νομολογία του ΔΕΚ, **ο μόνος λόγος για τον οποίο γίνεται κατ’ εξαίρεση δεκτή αναδρομική ισχύς ρύθμισης είναι “όταν το απαιτεί ο επιδιωκόμενος σκοπός” της νέας ρύθμισης, αλλά, ακόμη και τότε, μόνο υπό την προϋπόθεση ότι “έχει γίνει δεόντως σεβαστή η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερόμενων”**.

Δεν είναι δυνατόν να αποκλειστεί σε κάθε περίπτωση ο εξοπλισμός με αναδρομική ισχύ κάθε νέας ρύθμισης, η οποία αποσκοπεί στην αντιμετώπιση μεθοδεύσεων στη βάση της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά και σε αυτήν την περίπτωση θα πρέπει να ελέγχεται η συνδρομή των χαρακτηριστικών που δικαιολογούν μία τέτοια προσβολή του περιουσιακού προγραμματισμού των φορολογουμένων, με παράλληλη επίδειξη της μέγιστης δυνατής μέριμνας ως προς την ελαχιστοποίηση του μεγέθους της προσβολής με κάθε πρόσφορο τρόπο.

### Π.1.5.3 Η περίπτωση της Ελλάδας

Η προθεσμία που θέτει η παραγραφή στην φορολογική διοίκηση να ενεργήσει, ασκεί μια πίεση στην τελευταία προς έγκαιρη δράση, πράγμα που δρα προστατευτικά υπέρ του φορολογούμενου, του οποίου το συμφέρον συνίσταται στην όσο το δυνατόν γρηγορότερη οριστικοποίηση του περιεχομένου της φορολογικής του υποχρέωσης.

---

<sup>115</sup> Χρησιμοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, ως βιβλιογραφική αναφορά, τα εξής:

α. Χριστίνα Φατούρου, *“Η συνταγματική προστασία των φορολογούμενων έναντι της θέσπισης αναδρομικής φορολογίας – Μία ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 78 παρ. 2 Συντ. ως προς τα φορολογικά βάρη”*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2012.

β. Grant Thornton – Φοροδοξίες 26.03.2017

Αντίστροφα, η παραγραφή θέτει έναν εύλογο χρονικό φραγμό στην επιβάρυνση του φορολογούμενου από την αμέλεια της φορολογικής αρχής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της, δηλαδή να βεβαιώσει τον οφειλόμενο φόρο, κατ' ανάλογο τρόπο που κι η απαγόρευση της αναδρομικότητας ασκεί πίεση στο νομοθέτη για συνεπέστερη άσκηση του νομοπαραγωγικού του έργου, ο οποίος, εν γνώσει του αποκλεισμού της δυνατότητας εκ των υστέρων αναδρομικής διόρθωσης σφαλμάτων ή κάλυψης παραλείψεων, θα φροντίζει να αποφεύγει εκ των προτέρων τη θέσπιση ρυθμίσεων που υποβαθμίζουν την ασφάλεια δικαίου.

Η επιβολή του φόρου θα πρέπει να πραγματοποιείται σε όσο τον δυνατόν εγγύτερο χρόνο από τον χρόνο απόκτησης του οικονομικού πλούτου που φορολογείται, έτσι ώστε η φορολογική επιβάρυνση να είναι πράγματι ανάλογη της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου.

Σε διαφορετική περίπτωση, άμεσα ορατός θα ήταν ο κίνδυνος μιας ξαφνικής υπέρμετρης επιβάρυνσης του φορολογούμενου με το σύνολο των συσσωρευμένων φορολογικών υποχρεώσεών του που ανάγονται σε βάθος χρόνου, με συνέπειες τον κλονισμό της οικονομικής του κατάστασης, την αναστάτωση των αποτελεσμάτων των πρόσφατων διαχειριστικών ετών και, τελικά, την παραβίαση τόσο της αρχής της οικονομικής πραγματικότητας, όσο και του κανόνα της προσφορότητας των φόρων, κατά τον οποίο οι φόροι θα πρέπει να εισπράττονται κατά τον περισσότερο πρόσφορο για τον φορολογούμενο τόπο και χρόνο.

Κατ' αποτέλεσμα, διαπιστώνεται ότι η τυχόν επ' αόριστο εκκρεμότητα της κοινοποίησης της προσδιοριστικής του φόρου πράξης συνεπάγεται για τον φορολογούμενο τη δημιουργία μιας ολόενα κλιμακούμενης με την πάροδο του χρόνου ασάφειας, τόσο ως προς το εάν και πότε θα του επιβληθεί ο φόρος, όσο και ως προς το, τελικά, ακριβές ύψος της φορολογικής του οφειλής.

Στα πλαίσια αυτά, η πρόσφατα εκδοθείσα υπ. αριθμ. 675 / 2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας έκρινε ιδιαίτερα περιοριστικά το δικαίωμα του νομοθέτη να παρατείνει συνεχώς την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο. Ωστόσο, παραπέμπει το θέμα στην Ολομέλεια, η οποία καλείται να επιλύσει ίσως τον σημαντικότερο γόρδιο δεσμό της φορολογικής και δημοσιονομικής πολιτικής, καθώς και της ασφάλειας δικαίου του πολίτη.

Οι σκέψεις του Συμβουλίου της Επικρατείας έχουν ως εξής:

- ✚ *Αντισυνταγματικές κρίνει τις διατάξεις που παρατείνουν την παραγραφή, δεδομένου ότι η διάρκεια της παραγραφής είναι ουσιαστικό στοιχείο της φορολογικής υποχρέωσης και πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων. Η επιμήκυνσή της είναι δυνατή μόνον με διάταξη που θεσπίζεται το αργότερο το επόμενο έτος από αυτό όπου γεννάται η φορολογική υποχρέωση, σύμφωνα δηλαδή με τις προϋποθέσεις του Συντάγματος.*
- ✚ *Ανίσχυρη θεωρεί διάταξη νόμου για παράταση του χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων που ανατρέπει σε πέρα από το προηγούμενο της δημοσίευσης έτος, ως αντίθετη στην αρχή του κράτους δικαίου και στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που κατοχυρώνονται από το Σύνταγμα. Μία τέτοια διάταξη θα τροποποιούσε εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο γενέσεως των φορολογικών υποχρεώσεων. Επίσης, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια με βάση την αρχή της αναλογικότητας.*

- ✚ *Η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιβάλλει τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των κανονιστικών ρυθμίσεων και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα όταν οι διατάξεις αυτές μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερομένους. Η κατάσταση του φορολογουμένου δεν μπορεί να τίθεται επ' αόριστον σε αμφιβολία. Έτσι, η προθεσμία παραγραφής πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη για τον φορολογούμενο.*
- ✚ *Οι διατάξεις περί παραγραφής πρέπει να καθιστούν μεν δυνατή την άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου από τις φορολογικές αρχές, χωρίς όμως, να ενθαρρύνεται η απραξία των φορολογικών αρχών. Η μεγάλη διάρκεια του χρόνου παραγραφής και η παράτασή του εκ των υστέρων κοντά στον χρόνο λήξης της ενθαρρύνουν την απραξία των τελευταίων.*
- ✚ *Οι φορολογούμενοι δεν πρέπει να αφήνονται έκθετοι σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου, καθώς ο παράγων αυτός σε συνδυασμό με τις συνεχείς μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας συνιστούν αποτρεπτικό παράγοντα για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων. Επιπλέον, επιφέρουν δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη της εθνικής οικονομίας, ιδιαίτερα σε περιόδους οικονομικής κρίσεως.*
- ✚ *Οι φορολογούμενοι δεν είναι σε θέση να αμυνθούν έναντι του ελέγχου μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του περιουσιακού οφέλους που διέφυγε τη φορολογία. Επίσης, δεν μπορούν να αντιμετωπίσουν τις οικονομικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από τον έλεγχο, είτε οι ίδιοι είτε πολύ περισσότερο οι κληρονόμοι τους.*
- ✚ *Το Δημόσιο δεν μπορεί να αφήνεται έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης των ποσών που βεβαιώνονται έπειτα από μακρό χρόνο από τη γένεση των φορολογικών υποχρεώσεων, καθώς είναι ενδεχόμενες εν τω μεταξύ η επιδείνωση της κατάστασης του φορολογουμένου και απώλεια του περιουσιακού οφέλους του αποκτήθηκε.*
- ✚ *Σκοπός των φορολογικών ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των φορολογουμένων ούτε απλώς η βεβαίωση φόρων και προστίμων, αλλά η είσπραξή τους. Μόνο με την είσπραξη των φόρων επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος σκοπός της κάλυψης των δαπανών που απαιτούνται για τη λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του έναντι των πολιτών.*
- ✚ *Η φορολογική διοίκηση διατρέχει τον κίνδυνο να επικεντρώνει την προσοχή της στη διενέργεια ελέγχων που αφορούν εκκρεμότητες παρελθόντων ετών και δεν είναι σε θέση να ασκήσει έγκαιρα ελέγχους, οι οποίοι θα ήταν πιο αποτελεσματικοί και θα συνέβαλαν στην εμπέδωση φορολογικής συνείδησης. Ο έγκαιρος και επίκαιρος έλεγχος θα έδινε τη δυνατότητα στον φορολογούμενο να συμμορφωθεί και να αποφύγει την επανάληψη ενδεχομένων παραβάσεων και την επιβολή κυρώσεων.*

## Π.1.5.4 Ενδοομιλικές συναλλαγές

### Π.1.5.4.1 Γενικά

Στο πλαίσιο αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής, πολλές χώρες προβαίνουν σε ενίσχυση της νομοθεσίας για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών (transfer pricing rules).

Ειδικά για το ζήτημα της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, να σημειώσουμε ότι από το 2008 έως το 2012 ίσχυαν παράλληλα διατάξεις δύο Υπουργείων (Ανάπτυξης και Οικονομικών) με διαφορετικό στόχο, το ένα για τον έλεγχο τιμών το άλλο για τον έλεγχο της μεταφοράς κερδών στην αλλοδαπή.

Από το 2013 και εφεξής οπότε και η αρμοδιότητα για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών παρέμεινε αποκλειστικά στο Υπουργείο Οικονομικών εναρμονίστηκε το νομοθετικό πλαίσιο με τα διεθνώς ισχύοντα με απευθείας παραπομπή στις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ.

Με το Ν. 4172 / 2013 η υποχρέωση τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων επεκτάθηκε και στις επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις, ενώ εναρμονίστηκε η ελληνική νομοθεσία με τα ισχύοντα στην Ε.Ε. για τα ενδοομιλικά μερίσματα και ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές.

### Π.1.5.4.2 Φάκελος Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργική ταυτότητα της επιχείρησης, όπως τον Όμιλο στον οποίο ανήκει, τις λειτουργίες που επιτελεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει, καθώς και κατάλογο με τις ενδοομιλικές συναλλαγές προς τεκμηρίωση, οι οποίες πραγματοποιούνται εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου και σύντομη περιγραφή της μεθόδου τεκμηρίωσης που εφαρμόζεται. Ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται στην επιχείρηση και τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής στα πλαίσια ελέγχου, εντός εύλογου χρόνου ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει τις τριάντα (30) ημέρες.

Πιο συγκεκριμένα, ο φάκελος τεκμηρίωσης πρέπει να περιλαμβάνει:

#### Ανάλυση του κλάδου όπου βρίσκεται η υπό εξέταση επιχείρηση

Μια ανάλυση του κλάδου παραγωγής όπου βρίσκεται η επιχείρηση είναι απαραίτητη. Στο κεφάλαιο αυτό του φακέλου τεκμηρίωσης πρέπει να συμπεριλαμβάνονται οι μακροοικονομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την βιομηχανία, τα βασικά χαρακτηριστικά του κλάδου παραγωγής (δείκτες, επίπεδο ανταγωνισμού κ.λπ.) και προβλέψεις της αγοράς και αναμενόμενη επίδραση στις εταιρείες του παραγωγικού κλάδου.

Οι πληροφορίες αυτές για τον κλάδο παραγωγής βρίσκονται σε αναλύσεις από εξωτερικές πηγές όπως εκθέσεις αναλυτών, έρευνες αναλυτών, ετήσιες εκθέσεις αναλυτών και πληροφορίες που μπορούν να βρεθούν από το διαδίκτυο.

#### Λειτουργική Ανάλυση

Δίνεται έμφαση στις συναλλαγές κλειδιά που έχει η υπό εξέταση μονάδα, από τον κατάλογο με τις ενδοομιλικές συναλλαγές προς τεκμηρίωση, οι οποίες πραγματοποιούνται εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου, οι συντελεστές παραγωγής που χρησιμοποιούνται, ανάλυση του ρίσκου που αναλαμβάνει η επιχείρηση και

συνοπτικός οδηγός της μεθοδολογίας που θα ακολουθηθεί για την διαπίστωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Το βασικό στοιχείο σε αυτή την φάση είναι να γίνει αντιστοίχιση της εταιρείας και να καθοριστεί ο ρόλος σε ένα από τα πιο κάτω χαρακτηριστικά, δηλαδή να απαντηθεί το θεμελιώδες ερώτημα αν η επιχείρηση είναι:

- Επενδυτικό κέντρο
- Κέντρο κέρδους
- Κέντρο κόστους
- Κέντρο εσόδων
- Κέντρο δαπανών

#### Σχεδιασμός του συστήματος, χρήση της κατάλληλης μεθοδολογίας

Η μεθοδολογία περιγράφεται αναλυτικά παρακάτω.

#### Έρευνα σε βάση δεδομένων για την συλλογή στοιχείων σχετικά με την τήρηση ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Οι βάσεις δεδομένων που χρησιμοποιούνται για την διαπίστωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι διεθνείς.

Το δεύτερο που χρειάζεται είναι το λογισμικό του φακέλου τεκμηρίωσης. Τα τελευταία χρόνια έχει αρχίσει να αναπτύσσεται λογισμικό για την σχηματισμό του φακέλου τεκμηρίωσης.

Το τρίτο και σημαντικό είναι ότι χρειάζεται μεγάλη εμπειρία από αυτούς που θα σχηματίσουν τον φάκελο για να βγουν τεκμηριωμένα επιστημονικά συμπεράσματα σχετικά με την τήρηση των ίσων αποστάσεων.

#### Οικονομική Ανάλυση

Το κλειδί του φακέλου τεκμηρίωσης. Επιλέξαμε την μέθοδο με την οποία θα αποδείξουμε ότι τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων. Έγινε η επιλογή των στοιχείων. Μένει η επιστημονικά τεκμηριωμένη οικονομική ανάλυση που θα δείχνει ότι τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Στις περισσότερες χώρες οι φορολογικές αρχές έχουν διαμορφώσει από τις δικές τους έρευνες σε διεθνείς βάσεις δεδομένων ή σε βάσεις που έχουν αναπτύξει οι φορολογικές διοικήσεις, τα συμβατά όρια (secret comparables) με βάση τα οποία είναι αποδεκτά τα αποτελέσματα της επιχείρησης.

Το πρόβλημα με την Ελλάδα είναι ότι δεν υπάρχουν ακόμα δεδομένα από τις φορολογικές αρχές.

#### Π.1.5.4.3 Μεθοδολογία

Οι μέθοδοι που προβλέπονται από τις εγκεκριμένες, σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες, του ΟΟΣΑ (O.E.C.D Transfer Pricing Guidelines) περιγράφονται συνοπτικά παρακάτω:

##### Μέθοδος της “συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής”: Comparable price method (CUP)

Η μέθοδος αυτή συγκρίνει την τιμή για αγαθά ή υπηρεσίες που γίνονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις με την τιμή συναλλαγής σε μη ελεγχόμενη εμπορική πράξη σε συγκρίσιμες συνθήκες. Η σύγκριση λοιπόν πρέπει να γίνεται κάτω από συνθήκες όπου λαμβάνονται υπ’ όψη οι ειδικές συνθήκες των συναλλαγών, των αγορών και του νομικού περιβάλλοντος που λειτουργούν τα μέρη που συναλλάσσονται.

Η επιχείρηση έχει δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εσωτερική σύγκριση ή την εξωτερική σύγκριση.

Στην εσωτερική σύγκριση η τιμή σε μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων συγκρίνεται με την τιμή μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένης και ανεξάρτητης

Στην εξωτερική σύγκριση η τιμή συναλλαγής μεταξύ δύο συνδεδεμένων καθορίζεται με την τιμή συναλλαγής μεταξύ δύο ανεξάρτητων.

##### “Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μείον”: Resale price method (RP)

Η μέθοδος αυτής εφαρμόζεται καλύτερα σε πωλήσεις αγαθών παρά σε υπηρεσίες. Η αποδεκτή τιμή για αγορές από συνδεδεμένο μέρος καθορίζεται από την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους από την τιμή πώλησης σε μη συνδεδεμένο μέρος από συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή. Η φόρμουλα για την μέθοδο αυτή είναι:

Arm’s Length Purchased Price = Resale price to non related parties X (1-G.Margin of comparable uncontrolled transaction)

Και σε αυτή την μέθοδο υπάρχει η δυνατότητα της εσωτερικής και εξωτερικής σύγκρισης.

##### “Μέθοδος του κόστους συν κέρδους”: Cost plus method (CP)

Στην μέθοδο αυτή η τιμή πώλησης καθορίζεται από την προσθήκη στο λογικό κόστος του μικτού περιθωρίου από μια συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή. Η φόρμουλα σε αυτή περίπτωση είναι:

Arm’s Length Price = Reasonable cost X (1+ cost plus margin of comparable uncontrolled transaction)

##### Λοιπές μέθοδοι

Οι λοιπές μέθοδοι εφαρμόζονται μόνο όταν τεκμηριωμένα δεν μπορούν να εφαρμοσθούν εκείνες που αναφέραμε πιο πάνω και επιγραμματικά είναι:

- “Μέθοδος επιμερισμού του κέρδους”:
- “Μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής”:

#### Π.1.5.4.2 Επιγραμματική παράθεση στατιστικής και απολογιστικής φύσης στοιχείων

Αναφέρουμε, εν συντομία, τα εξής απολογιστικά στοιχεία από τη πλευρά της Φορολογικής Αρχής:<sup>116</sup>

- Ο στόχος Βεβαίωσης Συνολικών Φόρων για το έτος 2015, ήταν συνολικά 1,7 δις ευρώ. Επετεύχθη το 40%, ήτοι 676 εκ. ευρώ.
- Ο στόχος από την αξιοποίηση της βάσης δεδομένων Amadeus για τον έλεγχο Transfer Pricing ήταν 30 εκ. ευρώ. Επετεύχθη το 97% του στόχου των 30 εκ. ευρώ.

Επίσης, επισημαίνουμε τα ακόλουθα:<sup>117</sup>

- 16 από τις 53 χώρες που ερευνήθηκαν σημείωσαν ότι οι μελλοντικές προσαρμογές των τιμών μεταβίβασης θα απαιτήσουν έλεγχο από τις τελωνειακές αρχές, ενώ επιπλέον 16 από τις 53 χώρες που έλαβαν μέρος στην έρευνα έχουν επισημάνει ότι μπορεί να είναι δυνατός ο αυξημένος έλεγχος.
- 16 από τις 53 χώρες που ερευνήθηκαν σημείωσαν ότι οι μελλοντικές προσαρμογές των τιμών μεταβίβασης θα απαιτήσουν έλεγχο από τις τελωνειακές αρχές, ενώ επιπλέον 16 από τις 53 χώρες που έλαβαν μέρος στην έρευνα έχουν επισημάνει ότι μπορεί να είναι δυνατός ο αυξημένος έλεγχος.

Τέλος, αναφέρουμε ότι η αυστηρότητα και το αποτέλεσμα των ελέγχων, διαφέρει από χώρα σε χώρα – εξάλλου, είδαμε σε προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας ποιες χώρες εστιάζουν σε αυτού του είδους τους ελέγχους.

Ενδεικτικά αναφέρουμε τις εξής περιπτώσεις:<sup>118</sup>

- Στη Γερμανία το 27% των περιπτώσεων ελέγχου στους οποίους προσδιορίστηκε επιπλέον εισόδημα, φορολογήθηκε διπλά.
- Στην Ιταλία: Για την ως άνω αναφερθείσα περίπτωση, το ποσοστό ανέρχεται σε 21%, ενώ το 54% των περιπτώσεων καταλήγει σε μερική αναμόρφωση της ενδοομιλικής συναλλαγής.

#### Π.1.5.4.3 Που εστιάζει σήμερα ο φορολογικός έλεγχος

Τα σημεία επικέντρωσης ενός φορολογικού ελέγχου στους κανόνες τιμολόγησης ενδοομιλικών Συναλλαγών είναι σήμερα τα εξής:

- Δεδομένων διενεργηθέντων συγκριτικών ερευνών.
- Υπηρεσίες Διοικητικής Υποστήριξης.
- Λειτουργικό προφίλ σε σχέση με τη κερδοφορία.
- Υψηλή κερδοφορία σε ευνοϊκά φορολογικά καθεστάτα.
- Επιμερισμός κερδών.
- Μεταφορά λειτουργιών.
- Σύνθετες Χρηματοοικονομικές Συναλλαγές.

<sup>116</sup> Ernst & Young (E & Y), “3<sup>ο</sup> Συμπόσιο Transfer Pricing: Σχετικές ανακοινώσεις στατιστικών αποτελεσμάτων”, Ξενοδοχείο Hilton, Αθήνα, 15.02.2017

<sup>117</sup> Deloitte, “Global Transfer Pricing Country Guide”, Deloitte Development LLC., 2016

<sup>118</sup> Ernst & Young (E & Y), “3<sup>ο</sup> Συμπόσιο Transfer Pricing”, Ξενοδοχείο Hilton, Αθήνα, 15.02.2017



### Π.1.5.5 Η έννοια του whistleblowing<sup>119</sup>

Ο όρος προέρχεται από τα αγγλικά ρήματα “whistle” που σημαίνει σφυρίζω και “blow” που σημαίνει φυσάω.

Υπό αυτή την έννοια, whistleblowing είναι η αποκάλυψη πληροφοριών που σχετίζονται με πράξεις διαφθοράς, παρανομίας, απάτης και επισφάλειας, οι οποίες διαπράττονται σε οργανισμούς δημοσίου ή ιδιωτικού τομέα, θέτοντας σε κίνδυνο το δημόσιο συμφέρον σε άτομα που θεωρείται ότι μπορούν να δράσουν αποτελεσματικά.<sup>120</sup>

Η έννοια του whistleblowing σχετίζεται με την αποκάλυψη και αναφορά μιας παράνομης πράξεως, που δεν αφορά μόνο στη διαφθορά, αλλά περιλαμβάνει και άλλες αξιόποινες πράξεις σχετικές με ποινικά αδικήματα, κακοδικία, κινδύνους για τη δημόσια υγεία, ασφάλεια ή το περιβάλλον, κατάχρηση, κακοδιοίκηση, κατασπατάληση δημοσίων πόρων, παραβίαση ανθρωπίνων δικαιωμάτων και άλλες πράξεις. Συστατικό στοιχείο του whistleblowing είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με κάποιο τελούμενο ή ενδεχόμενο αδίκημα ή η καταχρηστική πρακτική.<sup>121</sup>

Η σχετική παροχή πληροφοριών μπορεί να λαμβάνει είτε ήπιο (soft whistleblowing) είτε έντονο χαρακτήρα (hard whistleblowing):

- ✚ Ο ήπιος χαρακτήρας whistleblowing συνίσταται στη παροχή πληροφοριών σε γενικούς ελεγκτικούς μηχανισμούς και κατά κύριο λόγο στον τύπο με βασικό σκοπό τη διαφάνεια και τη γενική άσκηση κριτικής και όχι την επιβολή κυρώσεων (π.χ. WikiLeaks).
- ✚ Ο έντονος χαρακτήρας whistleblowing συνίσταται στην παροχή πληροφοριών σε ειδικές ελεγκτικές υπηρεσίες, οι οποίες θα επιβάλλουν τις δέουσες κυρώσεις.

Συνηθέστερος και αποτελεσματικότερος είναι ο συνδυασμός ήπιας και σκληρής μορφής. Μέσω της δημοσιοποίησης πληροφοριών στον τύπο ενεργοποιούνται ή οφείλουν να ενεργοποιούνται οι ελεγκτικές υπηρεσίες προβαίνοντας στους κατάλληλους ελέγχου.

“Whistleblower” είναι ο υπάλληλος που αντιλαμβάνεται ότι διαπράττεται μια άδικη, παράνομη πράξη στη δημόσια υπηρεσία ή στον ιδιωτικό οργανισμό όπου εργάζεται, καθώς και ο πολίτης που αντιλαμβάνεται ένα τέτοιο περιστατικό διαφθοράς εκ μέρους δημοσίου υπαλλήλου ή στελέχους ιδιωτικής εταιρείας. Αυτός ο υπάλληλος ή ο πολίτης, χωρίς να έχει ίδιον όφελος, και με συναίσθηση της ευθύνης απέναντι στον εαυτό του και την προσωπική του ηθική, αλλά και απέναντι στην εταιρεία που εργάζεται, στη πολιτεία και το κοινωνικό σύνολο, αποφασίζει να αποκαλύψει το περιστατικό, αναφέροντάς το σε μια εσωτερική ή εξωτερική αρχή, ώστε να σταματήσει η παρανομία και η υπόθεση να διαλευκανθεί από την αρμόδια υπηρεσία ή τη δικαιοσύνη. Ζητούμενο εν προκειμένω είναι η προστασία του πληροφοριοδότη προκειμένου αυτός να μην αισθανθεί κάποια

<sup>119</sup> Φερενίκη Παναγοπούλου – Κουτνατζή, “Ο θεσμός του μάρτυρα δημοσίου συμφέροντος (whistleblowing) – Μια ηθικο-συνταγματική θεώρηση”, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2016

<sup>120</sup> Διεθνή Διαφάνεια – Ελλάδα:

<http://greek.greek.enacademic.com/75440/%CE%BA%CE%B1%CF%84%CE%B1%CF%85%CE%B4%CF%8E>

<sup>121</sup> Όπως ανωτέρω



σύγκρουση συμφερόντων ανάμεσα στο γενικό συμφέρον αποκαλύψεως της διαφθοράς και πίστεως στον εργοδότη του.

Συγκεκριμένα, όποιος συμβάλει ουσιωδώς με τις πληροφορίες που παρέχει στις αρχές, χωρίς να είναι ο ίδιος εμπλεκόμενος και χωρίς να αποβλέπει σε ίδιον όφελος, στην αποκάλυψη και δίωξη υποθέσεων που αφορούν σε δωροδοκία ή δωροληψία πολιτικών αξιωματούχων μπορεί να χαρακτηριστεί “μάρτυρας δημοσίου συμφέροντος”, με πράξη κατά τόπο αρμόδιου Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών ή του Εισαγγελέα Εγκλημάτων Διαφθοράς, μετά από έγκριση του Αντεισαγγελέα του Αρείου Πάγου που εποπτεύει και συντονίζει το έργο των Εισαγγελέων Εγκλημάτων Διαφθοράς.

#### Π.1.5.6 Άλλα τρία χαρακτηριστικά παραδείγματα

**A.** *Με το ελεύθερο εμπόριο και τη μετανάστευση να δέχονται πυρά, το 2017 θα φέρει μεγαλύτερους ελέγχους στα κεφάλαια ανά τον κόσμο. Θα αναμένουμε περισσότερες προτάσεις σαν αυτές της Αμερικής που επιδιώκουν να αποτρέψουν τη μεταφορά έδρας επιχειρήσεων στο εξωτερικό, όταν αυτό που χρειαζόμαστε είναι μια ολοκληρωμένη φορολογική μεταχείριση. Η απειλή της τιμωρητικής νομοθεσίας εις βάρος επιχειρήσεων που προσπαθούν να μεταφέρουν κεφάλαια σε μέρη όπου μπορούν να αξιοποιηθούν πιο κερδοφόρα αποτελεί ένα μεγάλο αντικίνητρο για τη χρηματοδότηση, ανέγερση ή συντήρηση εργοστασίων στον αναπτυσσόμενο κόσμο.*<sup>122</sup>

**B.** *Την ώρα που οι φορολογικές αρχές ανταλλάσσουν όλο και περισσότερα στοιχεία, μεγαλώνει και ο κίνδυνος του hacking και της εμπορίας προσωπικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών στο “σκοτεινό διαδίκτυο”. Όταν, ακόμα και οι τράπεζες δυσκολεύονται να προστατεύσουν τα δεδομένα τους, όπως δείχνουν οι κλοπές μέσα από το δίκτυο συναλλαγών SWIFT, τι ελπίδες έχουν οι υποχρηματοδοτούμενες και πιο ευάλωτες κυβερνητικές υπηρεσίες; Σε μερικές χώρες, ο πειρασμός για τους εργαζόμενους στη φορολογική διοίκηση να πουλήσουν δεδομένα είναι μεγάλος.*<sup>123</sup>

**Γ.** *Το blockchain είναι ένα ηλεκτρονικό αρχείο συναλλαγών που κατανέμεται και πιστοποιείται μέσω μιας σειράς κρυπτογραφικών βημάτων. Η ύπαρξη ενός αξιόπιστου μητρώου μπορεί να εξαλείψει το ενδεχόμενο απάτης, καθώς επαληθεύει ποιος είναι ο ιδιοκτήτης ενός περιουσιακού στοιχείου, είτε πρόκειται για ένα “πακέτο” ψηφιακών νομισμάτων είτε για ένα οικόπεδο. ... Σύμφωνα με πρόσφατη έκθεση του Παγκόσμιου Οικονομικού Φόρουμ, το 80% των τραπεζών θα ξεκινήσει να εργάζεται πάνω σε σχέδια που εμπλέκουν αυτή την τεχνολογία το 2017.*<sup>124</sup>

---

<sup>122</sup> Peter Blair Henry, “Μερίσματα ή καταστροφή: Γιατί είναι απαραίτητη μία διαρκής αύξηση των κεφαλαιακών ροών από τις πλούσιες προς τις αναδύμενες”, The Economist: Ο Κόσμος το 2017, σελ. 129

<sup>123</sup> Matthew Valencia, “Υπερβολικά πολύ φως;” The Economist: Ο Κόσμος το 2017, σελ. 127

<sup>124</sup> Andrew Palmer, “Αλυσιδωτή αντίδραση: Πως ο ντόρος για το blockchain γίνεται πραγματικότητα”, The Economist: Ο Κόσμος το 2017, σελ. 126

## Π.2 Στόχοι και δράσεις της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017<sup>125</sup>

### Π.2.1 Εισαγωγή

Παρά τις δυσμενείς οικονομικές συνθήκες, το 2016 η Γ.Γ.Δ.Ε. κατάφερε να υλοποιήσει τους στόχους που είχαν τεθεί σε σημαντικό βαθμό με τη καθοριστική συμβολή των στελεχών της.

Η Α.Α.Δ.Ε., ως μετεξέλιξη της Γ.Γ.Δ.Ε., συνεχίζει το έργο της προσηλωμένη στους στρατηγικούς στόχους και στις αξίες της. Όραμα της Διοίκησης είναι να διορθωθούν οι δυσλειτουργίες του παρελθόντος και να βελτιωθούν οι τηρούμενες διαδικασίες ώστε να επιτευχθούν οι λειτουργίες της περισσότερο αποδοτικά και αποτελεσματικά βελτιώνοντας την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών με γνώμονα, τόσο την είσπραξη των δημοσίων εσόδων, όσο και την εξυπηρέτηση των πολιτών και των επιχειρήσεων.

Για το έτος 2017 η Α.Α.Δ.Ε. δίνει βαρύνουσα σημασία σε δραστηριότητες για την υλοποίηση των στρατηγικών της στόχων, ανά άξονα πολιτικής.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι ακόλουθοι στόχοι και δράσεις για το έτος 2017:

### Π.2.2 Ενίσχυση της οικειοθελούς συμμόρφωσης

- ⇒ Συμμόρφωση των φορολογουμένων που εμφανίζουν για πρώτη φορά ληξιπρόθεσμες οφειλές, σε ποσοστό τουλάχιστον 50%, κατόπιν εφαρμογής κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου και είσπραξη τουλάχιστον 35% των εν λόγω οφειλών, μετά από δράσεις της Δ.Φ.Σ..
- ⇒ Υποβολή περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α των ενεργών υπόχρεων σε ποσοστό τουλάχιστον 97%.
- ⇒ Διενέργεια τουλάχιστον 97.000 τηλεφωνικών επικοινωνιών, από το τηλεφωνικό κέντρο της Δ.Φ.Σ.
- ⇒ Καθιέρωση Πανελλήνιας Ημέρας Φορολογικής Συνειδήσης και υποβολή πρότασης σχετικών δράσεων.
- ⇒ Αποστολή ανά δίμηνο ηλεκτρονικών μηνυμάτων υπενθύμισης δόσεων βάσει δηλώσεων, πριν να καταστούν αυτές ληξιπρόθεσμες.
- ⇒ Αποστολή ανά δίμηνο ηλεκτρονικών μηνυμάτων υπενθύμισης δόσεων βάσει δηλώσεων και υπενθύμισης ληξιπρόθεσμων οφειλών σε μικροοφειλέτες παλιότερων ετών.
- ⇒ Υλοποίηση μητρώου καταγραφής και παρακολούθησης φορολογουμένων σε περιπτώσεις μη συμμόρφωσής τους.
- ⇒ Προσδιορισμός κλαδικών δεικτών επιχειρήσεων, βάσει υποβληθεισών δηλώσεων.

### Π.2.3 Βελτίωση των διαδικασιών είσπραξης ληξιπρόθεσμων οφειλών

- Εισπράξεις προ επιστροφών φόρων από Δ.Ο.Υ., Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. 32,783 δισ. €.
- Εισπράξεις προ επιστροφών φόρων από Τελωνεία 12,7895 δισ. €.

<sup>125</sup> Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού Α.Α.Δ.Ε., “Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. και Προγραμματισμού Δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017”, Μάρτιος, 2017

- Επιστροφές 3,289 δις. € από Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και Δ.Ο.Υ., μέσω του Κρατικού Προϋπολογισμού 2017, για εκκρεμείς αιτήσεις που υποβλήθηκαν μετά την 30/04/2016.
- Εισπράξεις 2,7 δις. € έναντι του παλαιού ληξιπρόθεσμου χρέους της φορολογικής διοίκησης.
- Συνολικό ποσό εισπράξεων Ε.Μ.ΕΙΣ. 690 εκ. €. από μεγάλους οφειλέτες και στοχευμένες δράσεις. Επέκταση του εύρους των κατασχέσεων και περαιτέρω αυτοματοποίησή τους.
- Διασύνδεση με το πληροφοριακό σύστημα της ΕΧΑΕ, μέσω του Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.
- Διασύνδεση με το πληροφοριακό σύστημα ΕΡΓΑΝΗ.
- Πρόσβαση στο πληροφοριακό σύστημα του Κτηματολογίου για λήψη πληροφοριών ιδιοκτησίας.
- Προσαρμογή συστημάτων TAXIS και ELENXIS, ώστε να απεικονίζονται οφειλέτες υπό καθεστώς αφερεγγυότητας, για περαιτέρω αυτοματοποίηση διαδικασιών είσπραξης.
- Βελτίωση διαδικασίας σχετικά με την αυτοματοποιημένη πίστωση οφειλών φορολογουμένων Δ.Ο.Υ. από τις εισπράξεις των Ταυτοτήτων Οφειλής:
  - α) Παρακράτησης Ποσού σε Αποδεικτικό Φορολογικής Ενημερότητας.
  - β) Παρακράτησης Ποσού σε Βεβαίωση Οφειλής.
- Βελτίωση διαδικασίας σχετικά με την αυτοματοποιημένη πίστωση οφειλών Δ.Ο.Υ. από τις εισπράξεις των Ταυτοτήτων Οφειλής Κατασχετηρίου εις χείρας Τρίτων.
- Υλοποίηση Ολοκληρωμένου Συστήματος παρακολούθησης και είσπραξης οφειλών (συγχρηματοδοτούμενο έργο).
- Υποστήριξη του νέου συστήματος υπολογισμού κοινωνικών εισφορών αυτοαπασχολούμενων και ενσωμάτωση της είσπραξης εισφορών κοινωνικής ασφάλισης στη φορολογική διοίκηση.

#### Π.2.4. Εντοπισμός και έλεγχος φαινομένων φοροδιαφυγής

- ◇ Διενέργεια 23.300 ελέγχων από Δ.Ο.Υ., Φ.Α.Ε., Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- ◇ Βεβαίωση τουλάχιστον 3,96 δις. Ευρώ από τις ελεγκτικές υπηρεσίες.
- ◇ Διενέργεια τουλάχιστον 39.000 μερικών επιτόπιων (προληπτικών) και στοχευμένων ελέγχων από Δ.Ο.Υ. και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., με στόχο τον περιορισμό των φαινομένων παραβατικότητας.
- ◇ Διενέργεια από τις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. 110 υποθέσεων έρευνας, οι οποίες αφορούν απάτη στον Φ.Π.Α., με εντοπισμό παραβατικότητας τουλάχιστον στο 30% αυτών και τουλάχιστον 80 υποθέσεων έρευνας φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου.
- ◇ Καθορισμός δειγμάτων ελέγχου:
  - i. υποθέσεων στις οποίες χορηγήθηκε η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. χωρίς έλεγχο και
  - ii. υποθέσεων στις οποίες χορηγήθηκε η επιστροφή Φ.Ε.Ν.Π..
- ◇ Ανάπτυξη μελέτης αξιολόγησης κινδύνων με σκοπό τη στόχευση και διενέργεια ελέγχων σε Φυσικά Πρόσωπα που ασχολούνται με παροχή υπηρεσιών.

- ◇ Παρακολούθηση και αξιολόγηση αποτελεσμάτων διενέργειας μερικών φορολογικών ελέγχων σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για τις οποίες εντοπίστηκαν ενδείξεις φοροδιαφυγής κατόπιν διαδικτυακής έρευνας.

#### Π.2.5. Εντοπισμός και έλεγχος φαινομένων λαθρεμπορίου

- Διενέργεια 50.000 τελωνειακών ελέγχων δίωξης για τον περιορισμό φαινομένων λαθρεμπορίου.
- Διενέργεια 15.400 ελέγχων δίωξης από τις Κινητές Ομάδες Ελέγχου, με εντοπισμό παραβατικότητας τουλάχιστον στο 10% αυτών.
- Διενέργεια 20.000 τελωνειακών ελέγχων με τη χρήση του αυτοκινούμενου συστήματος X- RAY.
- Κατάσχεση 485.000.000 τεμαχίων τσιγάρων.
- Κατάσχεση 10.000 λίτρων υγρών καυσίμων.
- Σταδιακή Προμήθεια των Τελωνειακών Υπηρεσιών με μέσα δίωξης.
- Εγκατάσταση ολοκληρωμένου συστήματος εισροών - εκροών σε πλωτά μέσα μεταφοράς πετρελαιοειδών.
- Εγκατάσταση συστήματος εισροών - εκροών στις φορολογικές αποθήκες καυσίμων στα αεροδρόμια.
- Εντοπισμός και καταγραφή δεξαμενών αποθήκευσης καυσίμων.
- Υλοποίηση μηχανισμού παρακολούθησης της εφοδιαστικής αλυσίδας καπνικών προϊόντων.
- Ολοκλήρωση της ανάπτυξης και ενεργοποίηση της εφαρμογής παρακολούθησης πλοίων (IMO).

#### Π.2.6. Εκσυγχρονισμός των μεθόδων και μέσων του ελεγκτικού μηχανισμού

- Συνεχής βελτίωση των κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου και προτεραιοποίηση των υποθέσεων ελέγχου.
- Υλοποίηση μίας επιπλέον έμμεσης τεχνικής ελέγχου.
- Προσδιορισμός κλαδικών δεικτών επιχειρήσεων, βάσει αποτελεσμάτων ελέγχου.
- Εφαρμογή Πλάνου Προώθησης Ηλεκτρονικών Πληρωμών.
- Παροχή οδηγιών για τη δημιουργία προφίλ ανάλυσης κινδύνου (risk analysis) για τη στόχευση των τελωνειακών ελέγχων στις περιπτώσεις εισαγωγής εμπορευμάτων που υπόκεινται σε δασμούς αντιντάμπινγκ και εισέρχονται στη χώρα μας από την Τουρκία με τη χρήση ATR (πιστοποιητικό ελεύθερης κυκλοφορίας).
- Επέκταση υλοποίησης εφαρμογής παρακολούθησης διελεύσεων φορητών από τελωνεία. Προσδιορισμός πλαισίου εισήγησης, διεξαγωγής και αξιοποίησης διασταυρώσεων διαθέσιμων στοιχείων της Α.Α.Δ.Ε..

#### Π.2.7. Υποστήριξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας

- Διατήρηση του ποσοστού των ελέγχων στις εξαγωγές και εισαγωγές σε σχέση με τον αντίστοιχο ευρωπαϊκό μέσο όρο.

- Αύξηση του αριθμού των κατόχων πιστοποιητικών Εγκεκριμένου Οικονομικού Φορέα (Α.Ε.Ο.) σε 135.
- Αύξηση του αριθμού των κατόχων αδειών απλουστευμένων διαδικασιών σε 40.
- Υποβολή πρότασης για συμπερίληψη των κατόχων πιστοποιητικών Εγκεκριμένου Οικονομικού Φορέα (Α.Ε.Ο.) και αδειών απλουστευμένων διαδικασιών, στα πρόσωπα με υψηλό ποσοστό φορολογικής συμμόρφωσης με σκοπό την ταχύτερη επιστροφή Φ.Π.Α..
- Εφαρμογή του Σχεδίου Δράσης για τη διευκόλυνση του εμπορίου.
- Ανίχνευση αναγκών νομοθετικής προσαρμογής για την εφαρμογή της Συμφωνίας Διευκόλυνσης του Εμπορίου του Π.Ο.Ε. από τις Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε..

### Π.2.8 Έμφαση στην εξυπηρέτηση του πολίτη

- Ικανοποίηση των υποβληθέντων αιτημάτων πολιτών κατά την πρώτη επικοινωνία σε ποσοστό 91%.
- Ανταπόκριση στις τηλεφωνικές κλήσεις εντός 20 δευτερολέπτων (Πρότυπος χρόνος - Service Level) σε ποσοστό 70%.
- Αυτοματοποιημένη βεβαίωση προστίμων εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης για όλες τις δηλώσεις (Φ.Ε.Φ.Π., Φ.Ε.Ν.Π., Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ.).
- Υλοποίηση Πληρωμών με κάρτες μέσω TAXISnet.
- Ανάπτυξη ηλεκτρονικών βιβλίων καταχώρησης δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής και μεταβίβασης ακινήτων.
- Συμψηφισμός με οφειλές και ηλεκτρονική πληρωμή των ποσών επιστροφής Ε.Φ.Κ. στα δικαιούχα πρόσωπα.  
Δημιουργία περιβάλλοντος αυτοματοποιημένων διαδικασιών κεντρικών συμψηφισμών.
- Ηλεκτρονική Απόδοση των Εισπραττομένων από τους Ειδικούς Ταμίες Εσόδων.
- Διαλειτουργικότητα Ο.Π.Σ. ICISnet με TAXISnet, όσον αφορά στην αναζήτηση φορολογικής ενημερότητας.
- Διαλειτουργικότητα Ο.Π.Σ. ICISnet με TAXIS, όσον αφορά στην εμφάνιση ενοποιημένης εικόνας οφειλών των δύο συστημάτων για τον ίδιο οφειλέτη.
- Σταδιακή υλοποίηση στρατηγικού σχεδίου καταπολέμησης της διαφθοράς.

### Π.2.9 Βελτίωση της απόδοσης του Οργανισμού

- ❖ Διενέργεια 35 ελέγχων περιουσιακής κατάστασης Προϊσταμένων Διευθύνσεων/ Τμημάτων της Α.Α.Δ.Ε..
- ❖ Διενέργεια 95 ελέγχων περιουσιακής κατάστασης υπαλλήλων της Α.Α.Δ.Ε..
- ❖ Διενέργεια 140 ελέγχων υπαλλήλων Α.Α.Δ.Ε. για εντοπισμό ποινικών αδικημάτων και πειθαρχικών παραπτώματων.

Διενέργεια 40 επιτόπιων ελέγχων στις κατά τόπους Υπηρεσίες από Οικονομικούς Επιθεωρητές ή μικτά κλιμάκια με επικεφαλής Οικονομικούς Επιθεωρητές για την τήρηση των διατάξεων νόμων, εγκυκλίων διαταγών, έλεγχο της λαθρεμπορίας και πρόληψης παραβατικής συμπεριφοράς των υπαλλήλων της Α.Α.Δ.Ε..

- ❖ Διενέργεια 24 εσωτερικών ελέγχων (κατ' ελάχιστο μέχρι το στάδιο σύνταξης των αντίστοιχων προσωρινών εκθέσεων), σε λειτουργίες, διαδικασίες, Υπηρεσίες, δράσεις και συλλογικά όργανα της Α.Α.Δ.Ε..
- ❖ Ολοκλήρωση δύο (2) συμβουλευτικών έργων για βελτίωση της λειτουργίας της Α.Α.Δ.Ε..
- ❖ Εκπόνηση τουλάχιστον 13 μελετών-προτάσεων σε θέματα μεταβολής των εσόδων και απόδοσης των φόρων.  
Εκπαίδευση του 22% του ανθρώπινου δυναμικού της Α.Α.Δ.Ε.
- ❖ Κατάρτιση-Επικαιροποίηση κυλιόμενου τριετούς (2018-2020) σχεδίου δράσεων στελέχωσης της Α.Α.Δ.Ε..  
Κατάρτιση σχεδιασμού έργων της Α.Α.Δ.Ε. προς ένταξη στο Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων.  
Κατάρτιση Σχεδίου Προμηθειών Α.Α.Δ.Ε..

#### Π.2.10 Δράσεις διασφάλισης της προστασίας του κοινωνικού συνόλου

- Διενέργεια 650 στοχευμένων επιθεωρήσεων σε χώρους παρασκευής, χρήσης και διακίνησης χημικών ουσιών και προϊόντων, εκ των οποίων 40% σε επιχειρήσεις παραγωγής, μεταγενέστερους χρήστες και εισαγωγείς.
- Διεξαγωγή τουλάχιστον 22.000 εργασιών σχετικών με τη διασφάλιση της είσπραξης Ε.Φ.Κ. στον τομέα αλκοόλης και ποτών αλκοόλης.
- Διεξαγωγή τουλάχιστον 31.000 εργασιών σχετικών με τη διασφάλιση της είσπραξης Ε.Φ.Κ. στον τομέα καυσίμων.  
Πρόγραμμα 250 επιθεωρήσεων καυσίμων πλοίων συμπεριλαμβανομένων των απαραίτητων δειγματοληψιών.
- Εφαρμογή Συστήματος Ποιότητας ISO 17020 στις επιθεωρήσεις που διενεργεί το Γ.Χ.Κ. στον τομέα των χημικών προϊόντων.
- Εφαρμογή Συστήματος Ποιότητας ISO 17020 στις επιθεωρήσεις που διενεργεί το Γ.Χ.Κ. στον τομέα των καυσίμων πλοίων.
- Υλοποίηση συστήματος διεπαφής και αυτόματης ηλεκτρονικής επικοινωνίας Εθνικού Μητρώου Χημικών Προϊόντων με την αντίστοιχη εφαρμογή του Εθνικού Κέντρου Δηλητηριάσεων.
- Κατάρτιση ετησίων προγραμμάτων ελέγχων και επιθεωρήσεων στον τομέα των ενεργειακών και χημικών προϊόντων.
- Επικαιροποίηση νομοθεσίας - Αποτύπωση τεχνικών προδιαγραφών για παράγωγα προϊόντα πετρελαίου.

- Αναθεώρηση άρθρων του Γενικού Μέρους του Κώδικα Τροφίμων και Ποτών προκειμένου για την επικαιροποίηση και την προσαρμογή των ορισμών και των διεργασιών στην Ενωσιακή νομοθεσία.

#### Π.2.11 Ερευνητικό και ενημερωτικό έργο

- Υλοποίηση δεκαοκτώ (18) διεργαστηριακών σχημάτων, εκ των οποίων τα τέσσερα (4) σε προϊόντα Ε.Φ.Κ (υπόστρωμα: αλκοολούχο ποτό, καύσιμα, κ.λπ.).
- Αξιολόγηση του συνόλου των κατατιθέμενων φακέλων χημικών προϊόντων στο πλαίσιο εφαρμογής της ευρωπαϊκής και της εθνικής νομοθεσίας.
- Αξιολόγηση της εκτέλεσης του ετήσιου προγράμματος των επιθεωρήσεων- δειγματοληψιών καυσίμων στο πλαίσιο του συστήματος παρακολούθησης ποιότητας.
- Αποτίμηση της έκθεσης σε μεταλλοϊόντα εξαιτίας της απελευθέρωσης τους στα τρόφιμα από Υλικά και Αντικείμενα σε Επαφή με Τρόφιμα (Υ.Α.Ε.Τ.).
- Εκτίμηση της έκθεσης βρεφών, νηπίων και παιδιών σε επιμολυντές που προέρχονται από υλικά συσκευασίας.  
Έλεγχος - αξιολόγηση μετουσιωτικών υλών αιθυλικής αλκοόλης.
- Αξιοποίηση κοινοτικού προγράμματος LIFE ENV, με σκοπό την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας στον τομέα των χημικών προϊόντων.

Π.3. Πίνακας που παρουσιάζει την τάση για την επίτευξη εσόδων σε επίπεδο κρατών για το έτος 2016<sup>126</sup>

Revenue decrease Μείωση εσόδων	Tax Συντελεστές Φορολογίας	Revenue increase Αύξηση εσόδων
AUT BEL CZE DEU ESP EST HUN IRL ISL MEX NLD NOR SVK TUR USA	<b>Personal income taxes</b> Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων	AUS CHE SWE
BEL CHE EST HUN ITA SVK USA	<b>SSCs and payroll taxes</b> Κοινωνική Ασφάλιση και Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών	ISR LUX SWE
AUS CAN ESP EST FRA IRL ISR ITA NLD NOR POL SVN TUR USA	<b>Corporate income taxes</b> Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων	AUT BEL CHL GBR <b>GRC</b> HUN KOR
CZE HUN ISL ISR SVK TUR	<b>Value-added tax</b> Φ.Π.Α.	AUS AUT BEL EST LUX <b>GRC</b> NOR NZL POL SVN SWE
ISL	<b>Non-energy Excise duties</b> Ειδικοί Φόροι κατανάλωσης	BEL CZE EST <b>GRC</b> HUN IRL LUX NLD NZL NOR PRT SVK SWE TUR
DNK	<b>Environmentally related taxes</b> Φόροι που σχετίζονται με το περιβάλλον	BEL EST FRA FIN GBR NLD NZL PRT SWE
GBR IRL ITA NLD NOR	<b>Property taxes</b> Φόροι Ακίνητης Περιουσίας	AUT FIN ISR

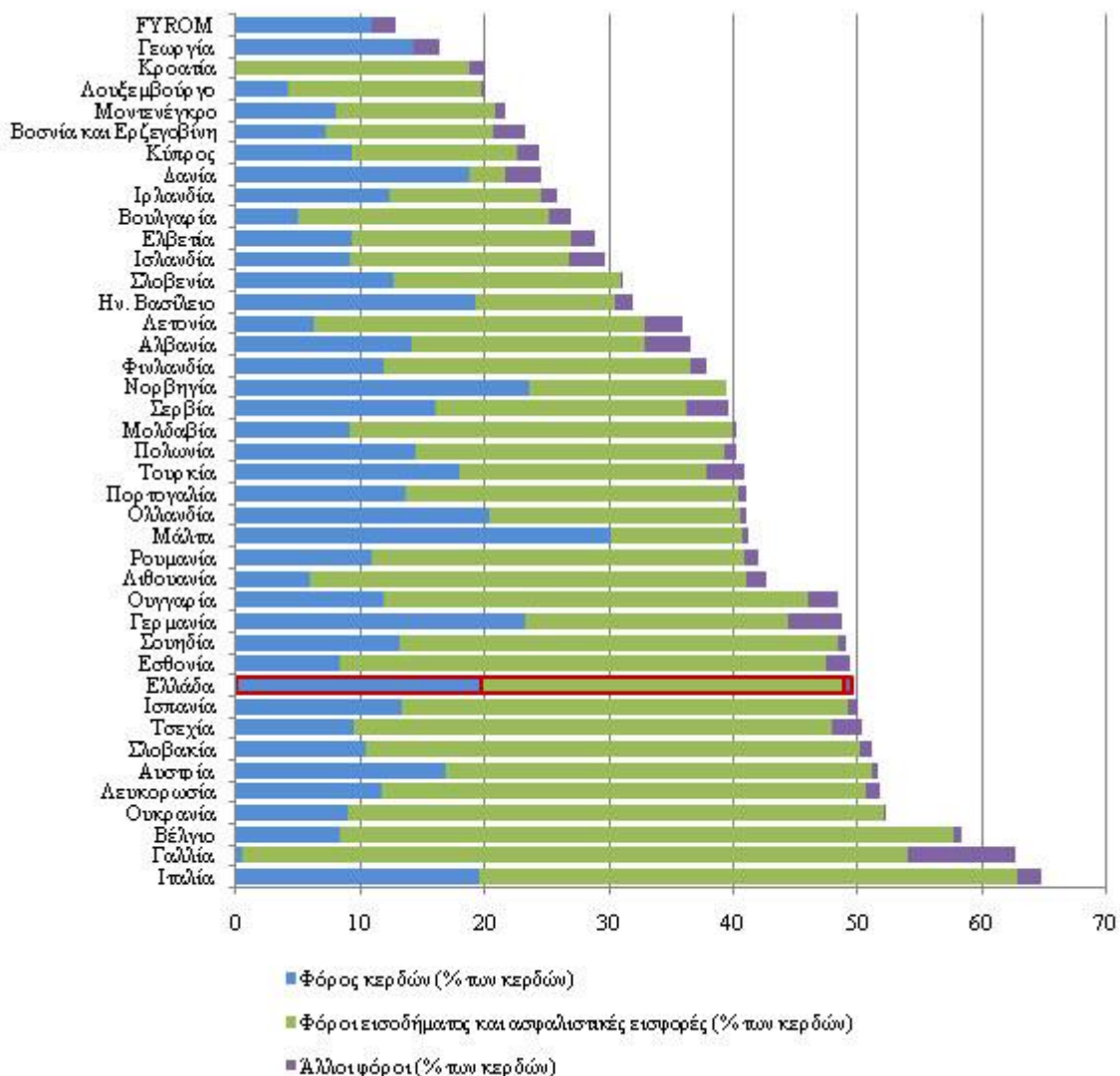
**Πίνακας 8: Επίτευξη εσόδων σε επίπεδο κρατών για το έτος 2016**

<sup>126</sup> Centre for Tax Policy and Administration Tax Policy and Statistics Division Tax Policy Reforms in the OECD, 2016



#### Π.4 Το επίπεδο φορολόγησης στην Ελληνική Οικονομία<sup>127</sup>

Το κάτωθι Διάγραμμα είναι ενδεικτικό του συνολικού φορολογικού συντελεστή για ένα πλήθος χωρών και αναδεικνύει το γεγονός ότι το επίπεδο φορολόγησης στην ελληνική οικονομία είναι αρκετά υψηλό.

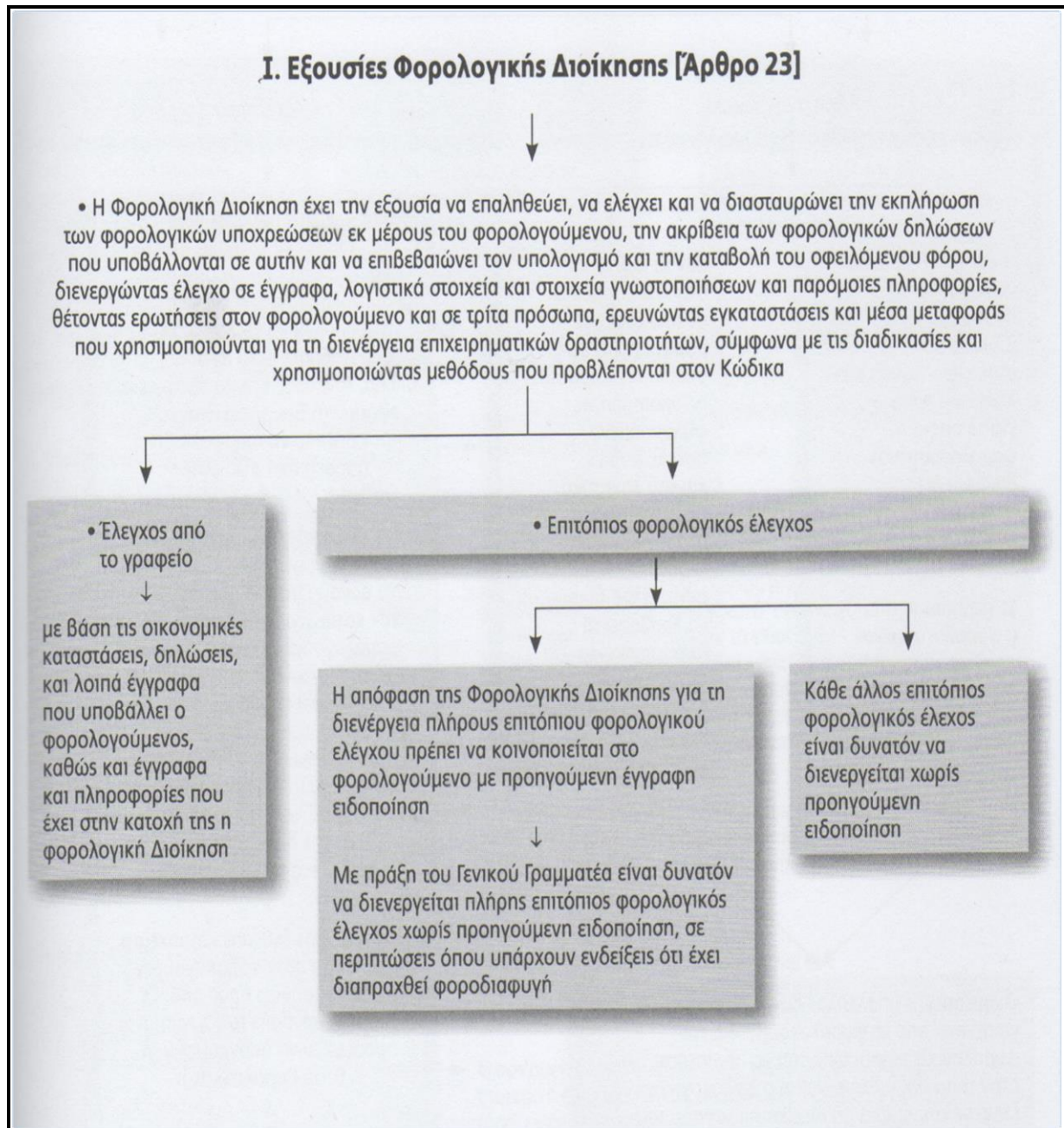


Σχεδιάγραμμα 8: Συνολικός Φορολογικός Συντελεστής (%)

<sup>127</sup> Πηγή: World Bank Group and PwC (2015) Paying Taxes 2016. - Παναγιώτης Ε. Πετράκης Καθηγητής Οικονομικών | Τμήμα Οικονομικών Επιστημών ΕΚΠΑ

Π.5: Παρουσίαση διαδικασιών ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4174 / 2013 (Κ.Φ.Δ.)<sup>128</sup>

### Π.5.1 Πρόσβαση σε βιβλία και στοιχεία [Άρθρο 24]

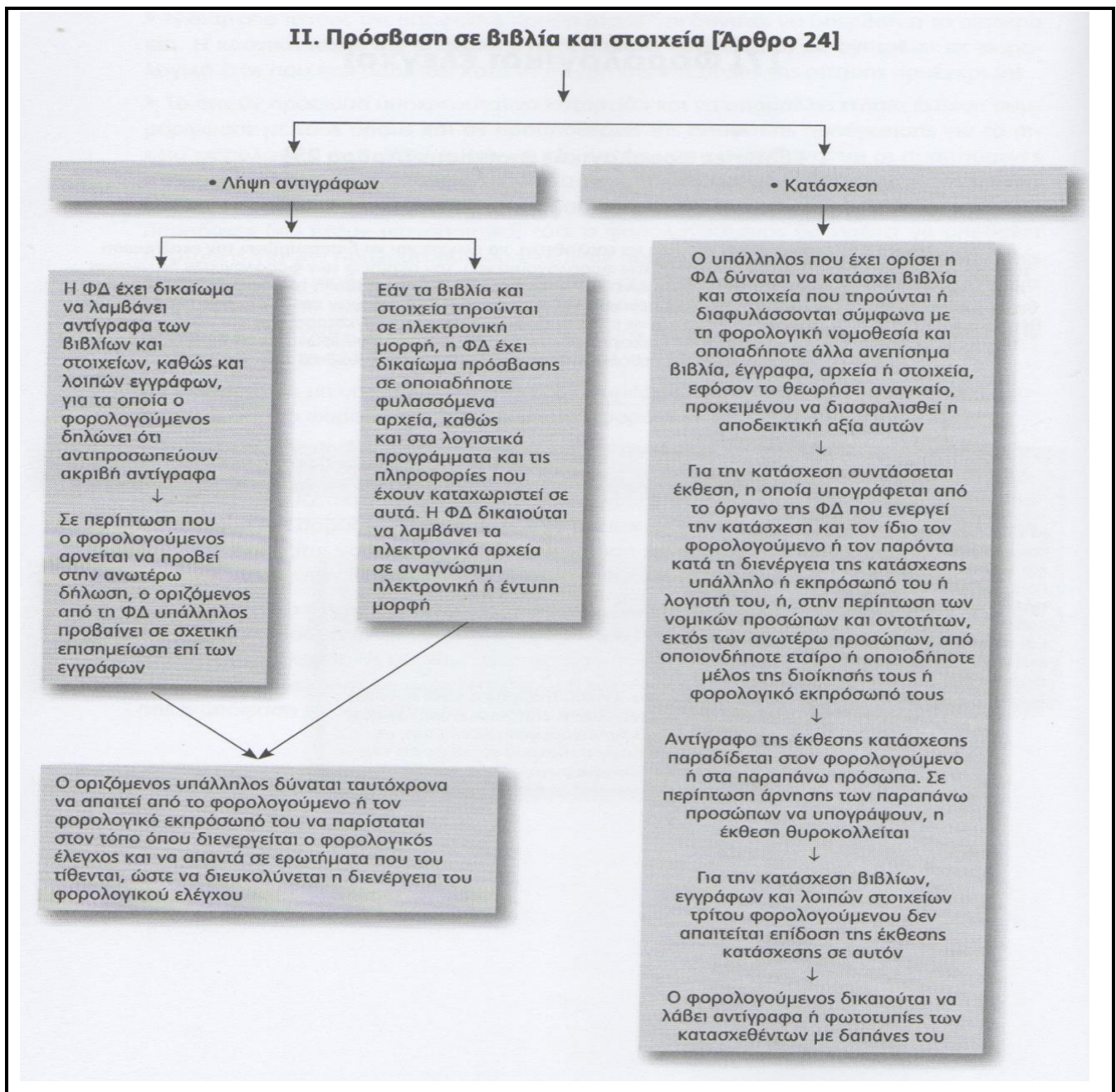


Γράφημα 9: Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

<sup>128</sup> Ευστάθιος Μπακάλης, Πέτρος Πανταζόπουλος, “Φορολογική διαδικασία”, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, Αθήνα 2016.



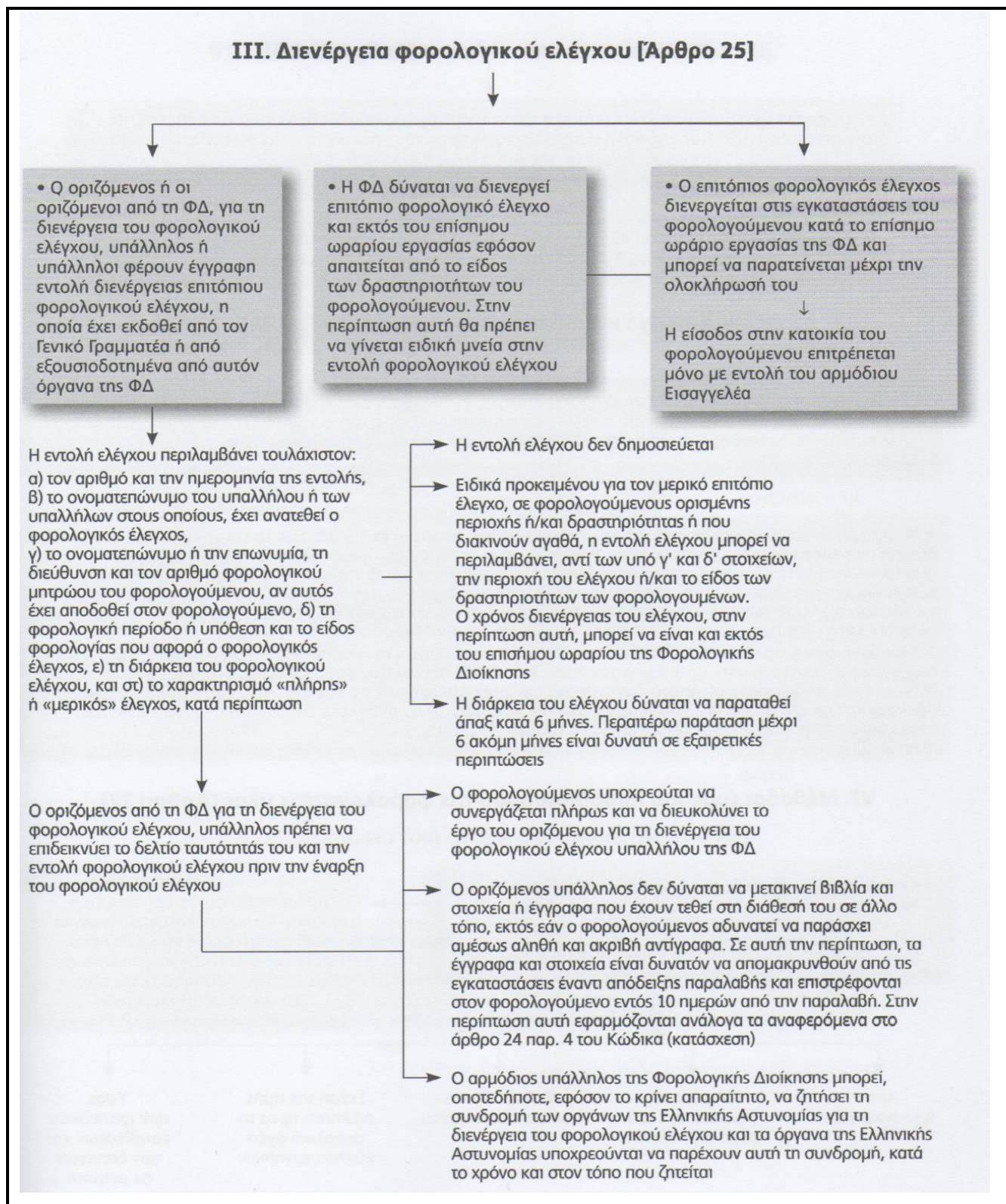
## Π.5.2 Πρόσβαση σε βιβλία και στοιχεία [Άρθρο 24]



Γράφημα 10: Πρόσβαση σε βιβλία και στοιχεία



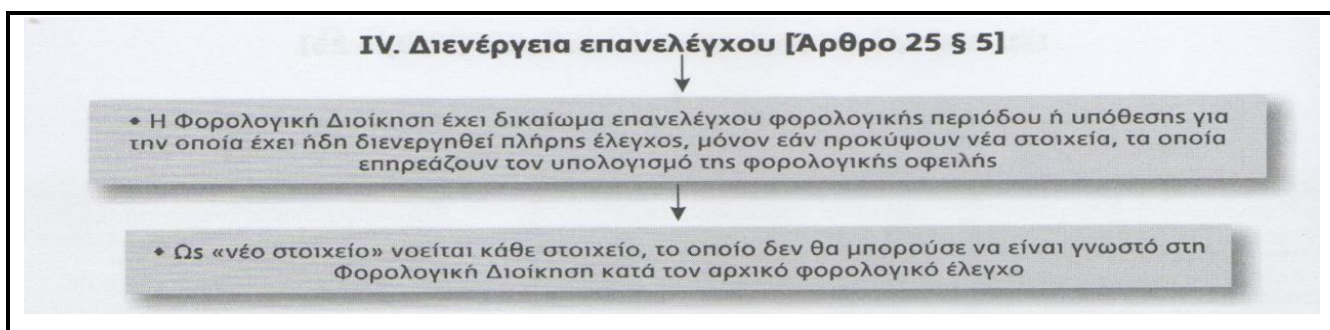
### Π.5.3 Διενέργεια φορολογικού ελέγχου [Άρθρο 25]



Γράφημα 11: Διενέργεια φορολογικού ελέγχου

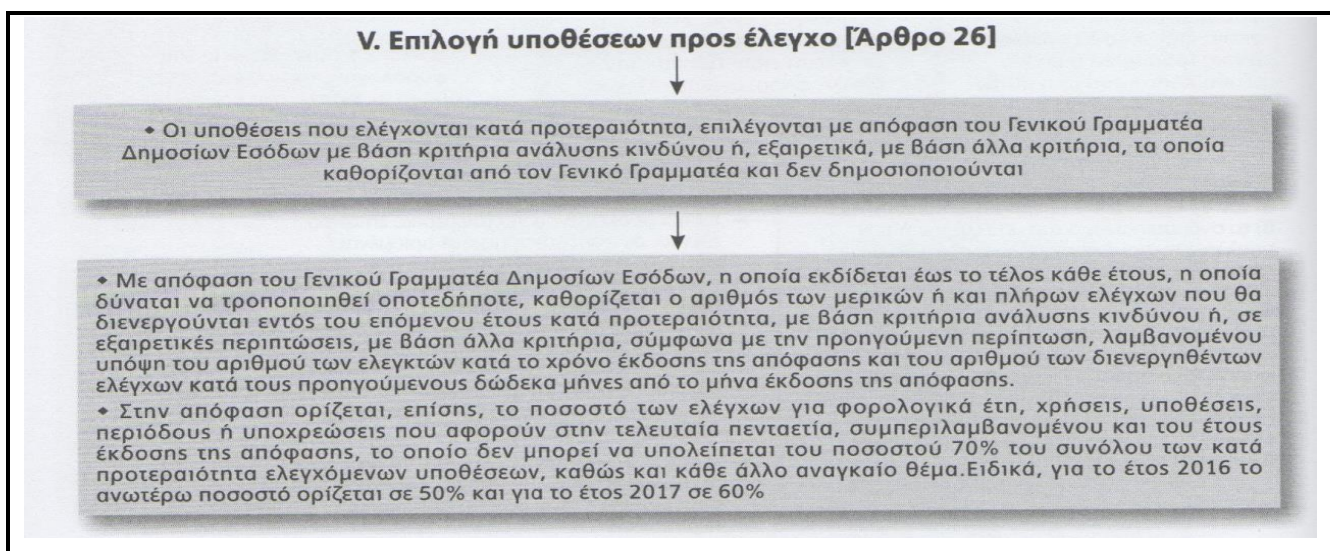


#### Π.5.4 Διενέργεια επανελέγχου [Άρθρο 25 παρ. 5]



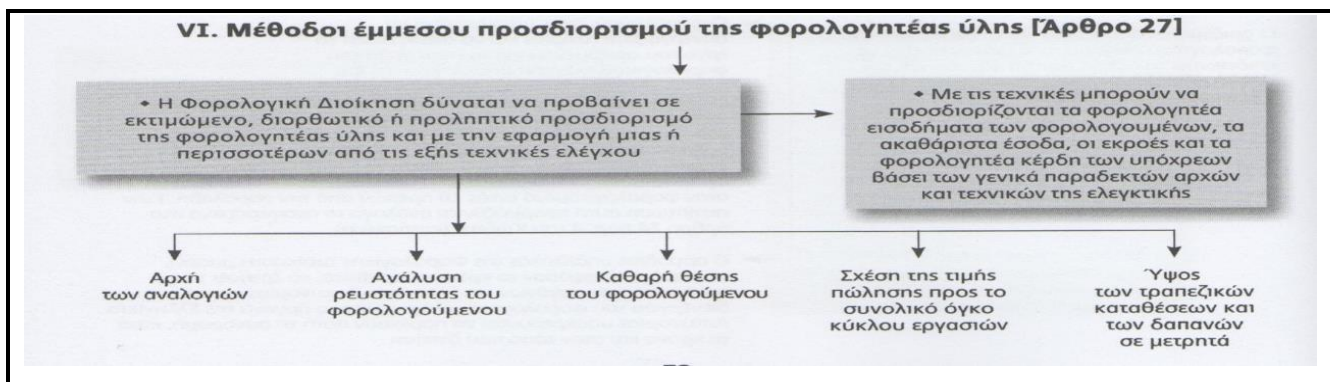
Γράφημα 12: Διενέργεια επανελέγχου

#### Π.5.5 Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο [Άρθρο 26]



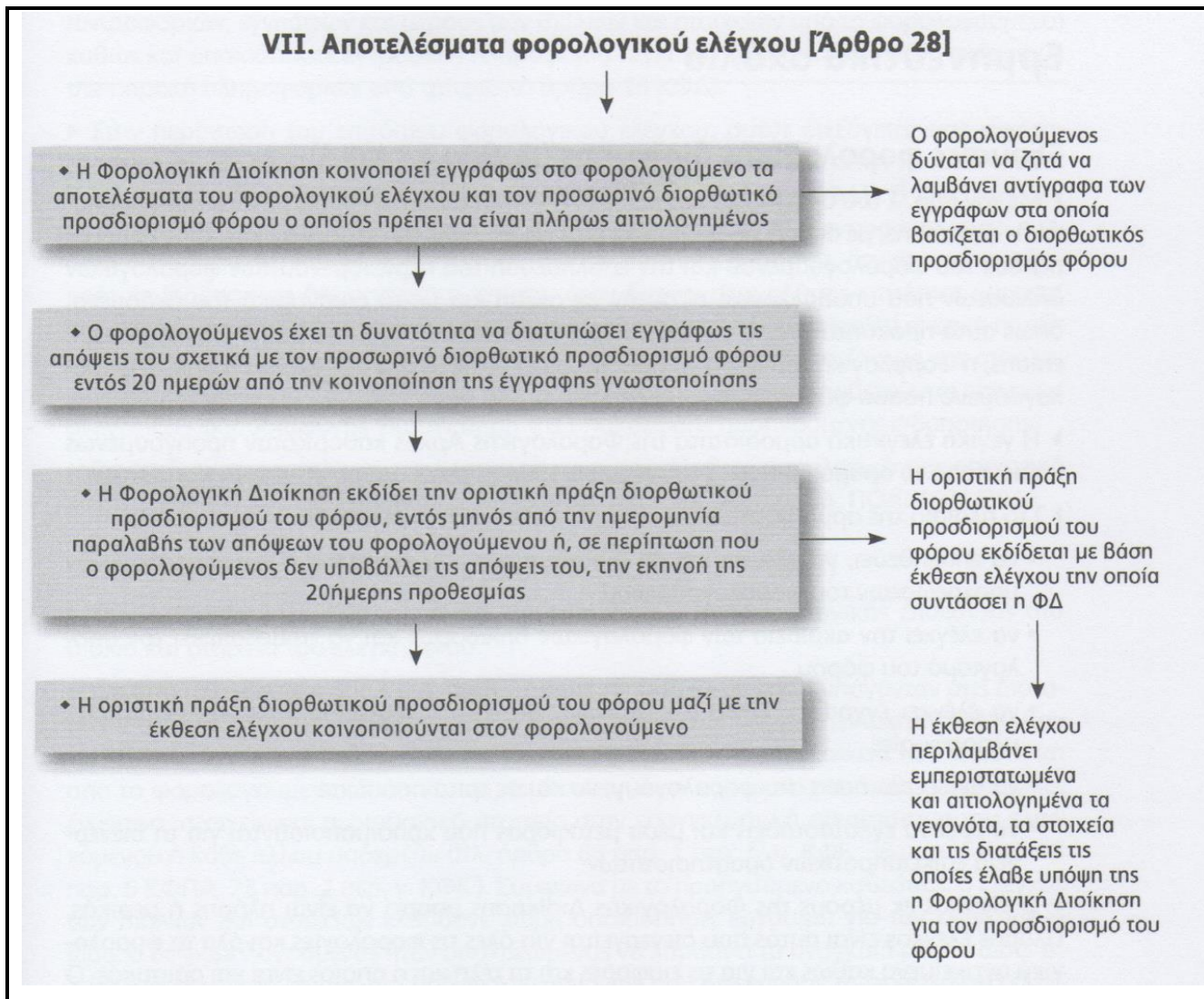
Γράφημα 13: Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο

#### Π.5.6 Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης [Άρθρο 27]



Γράφημα 14: Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

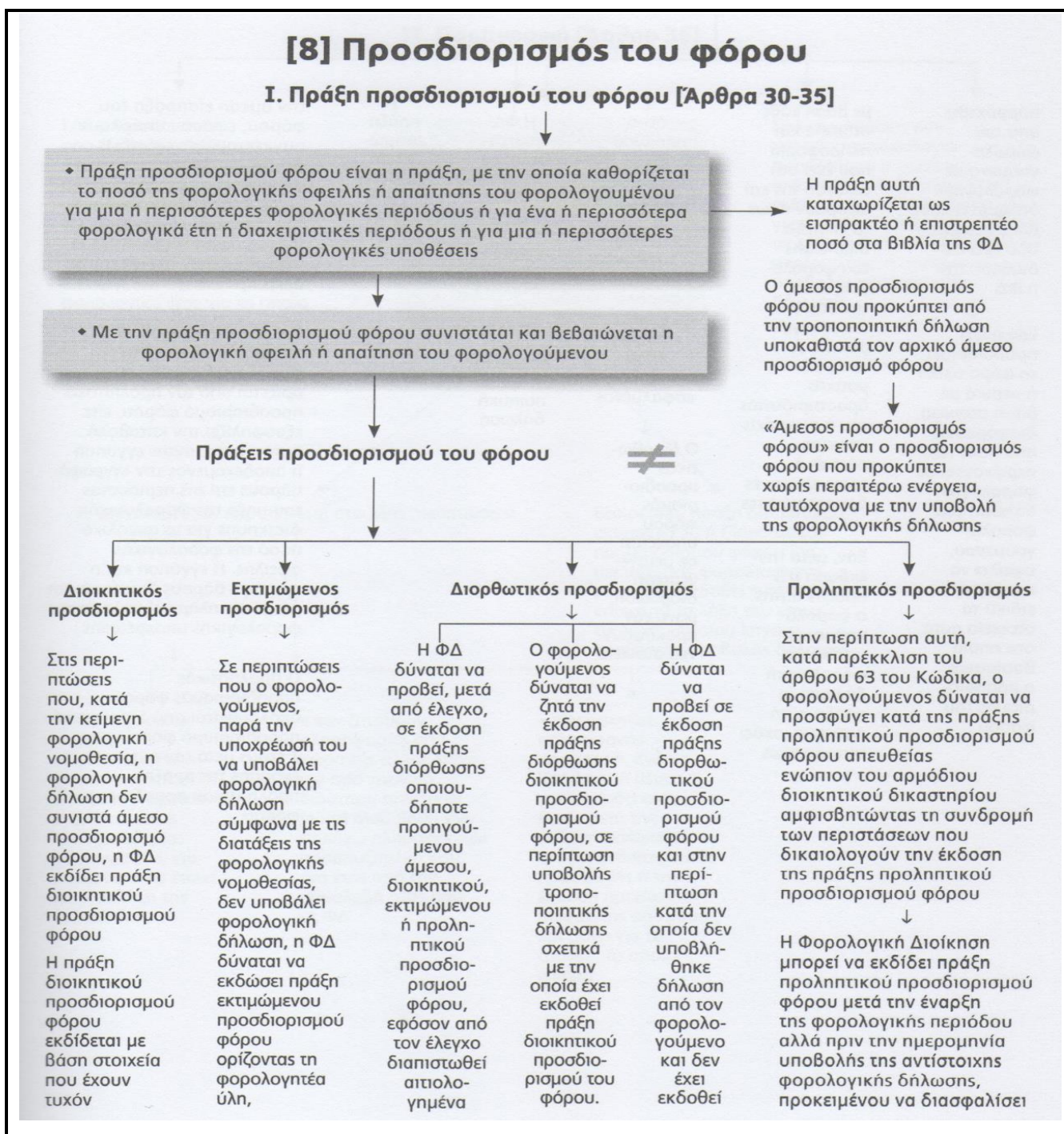
## Π.5.7 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου [Άρθρο 28]

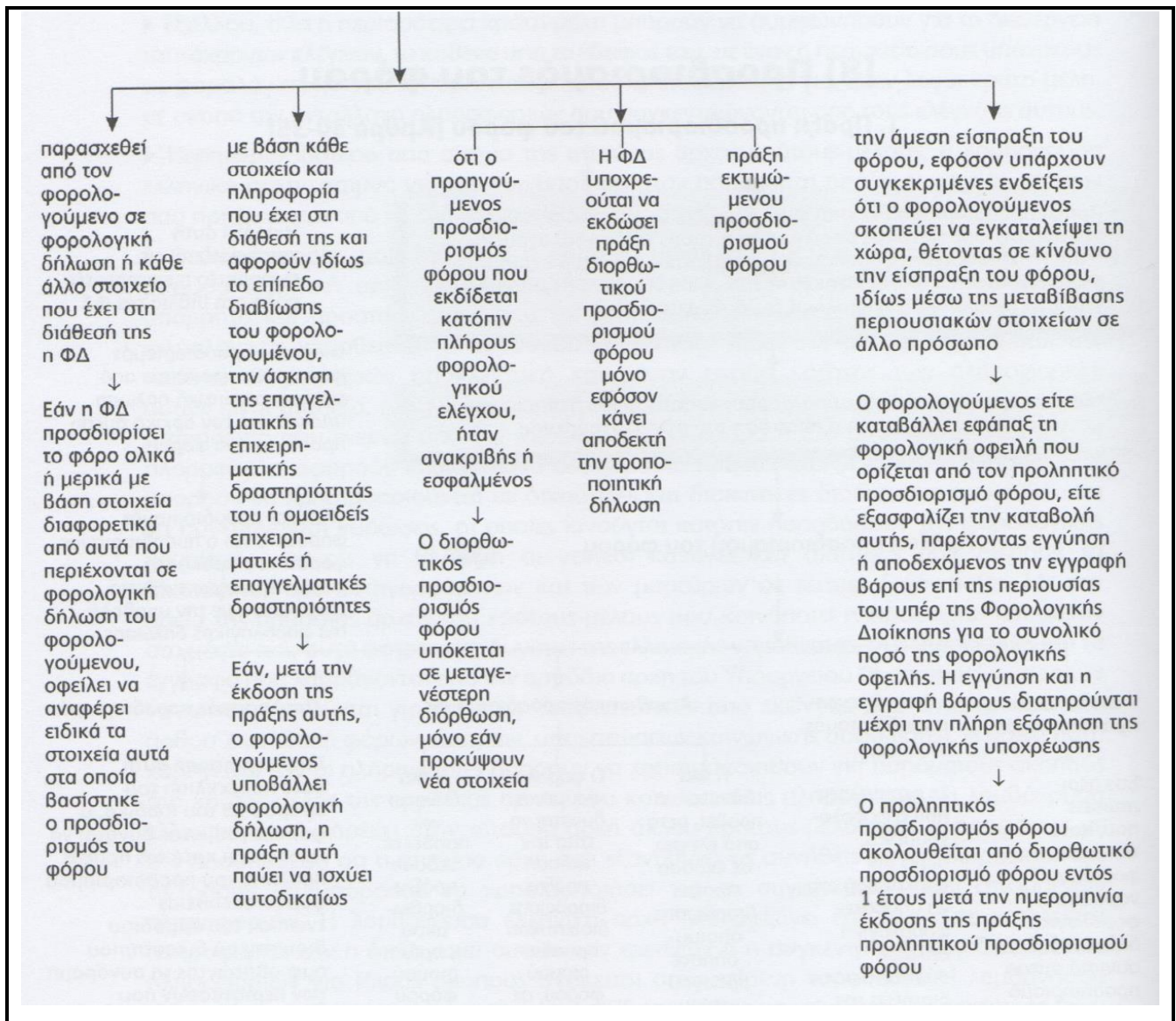


Γράφημα 15: Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου



**Π.5.8 Πράξη Προσδιορισμού του Φόρου [Άρθρα 30 έως και 35]**

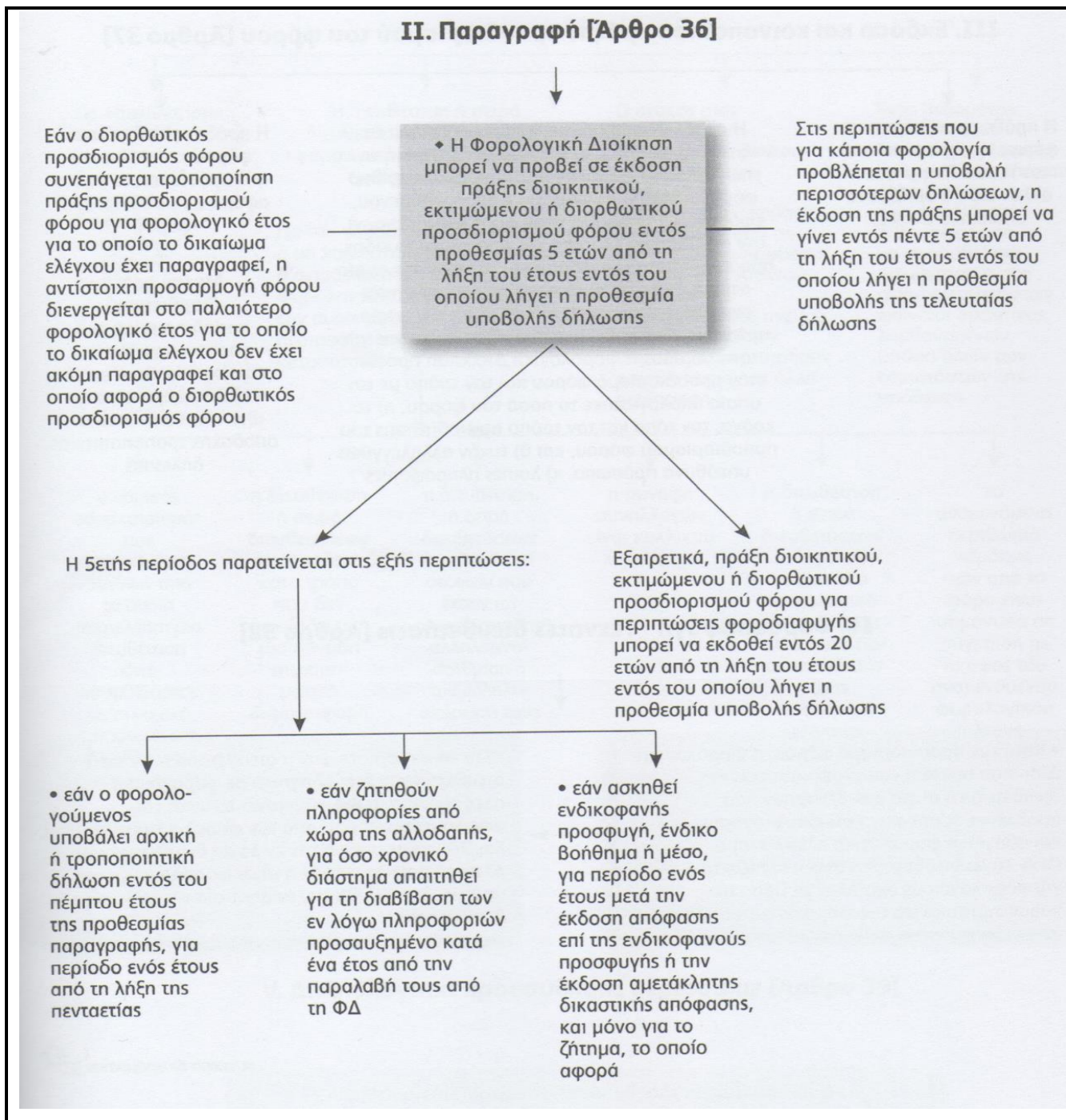




Γράφημα 16: Πράξη Προσδιορισμού του Φόρου

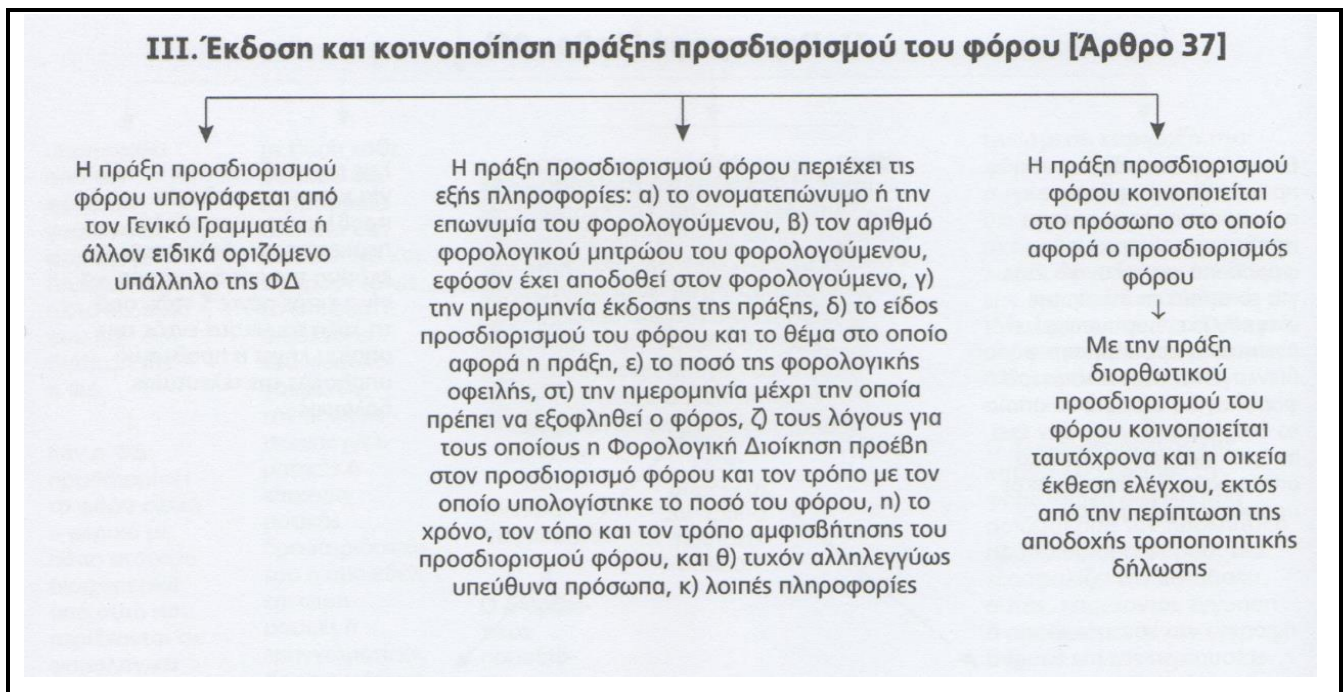


## Π.5.9 Παραγραφή [Άρθρο 36]



Γράφημα 17: Παραγραφή

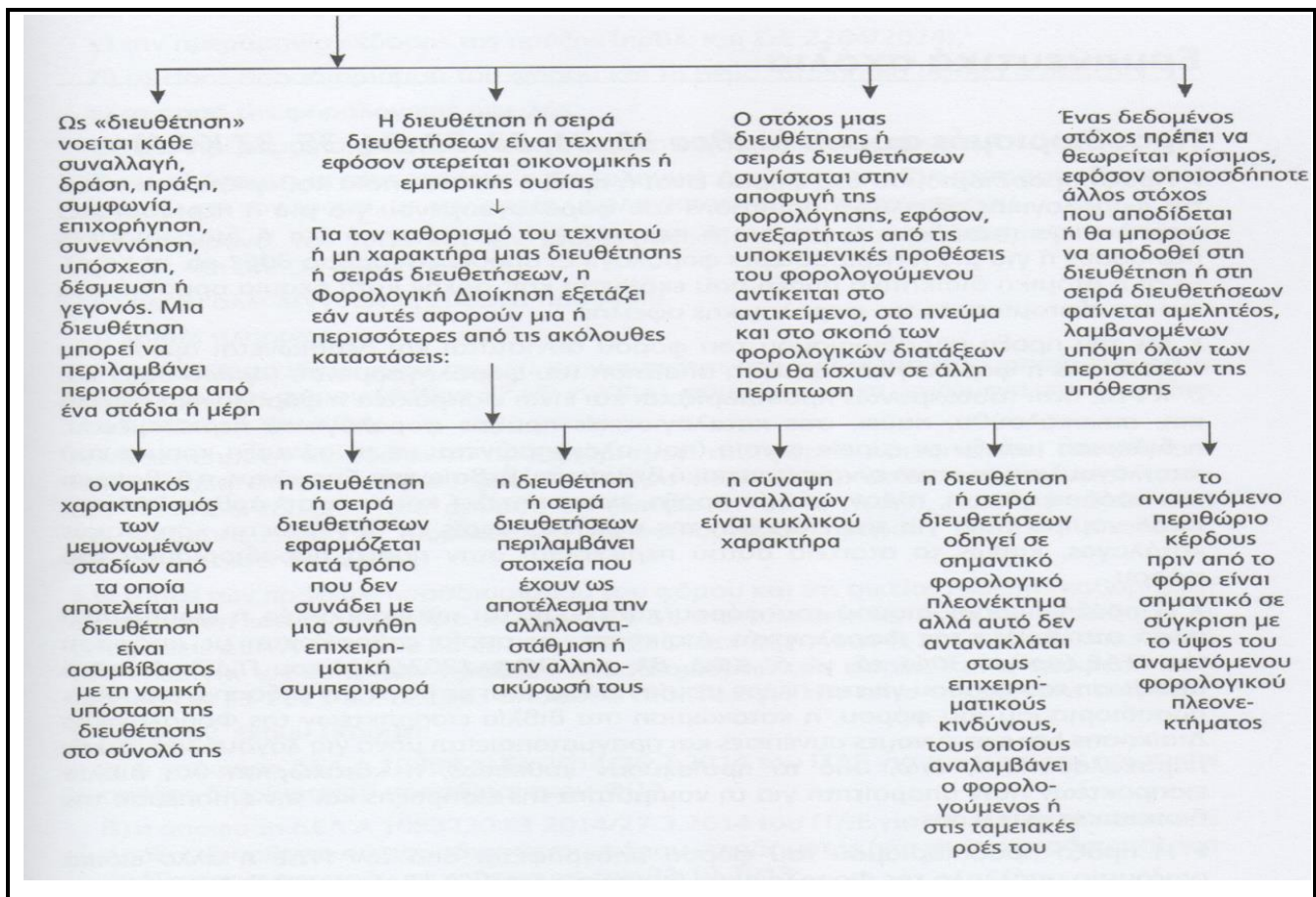
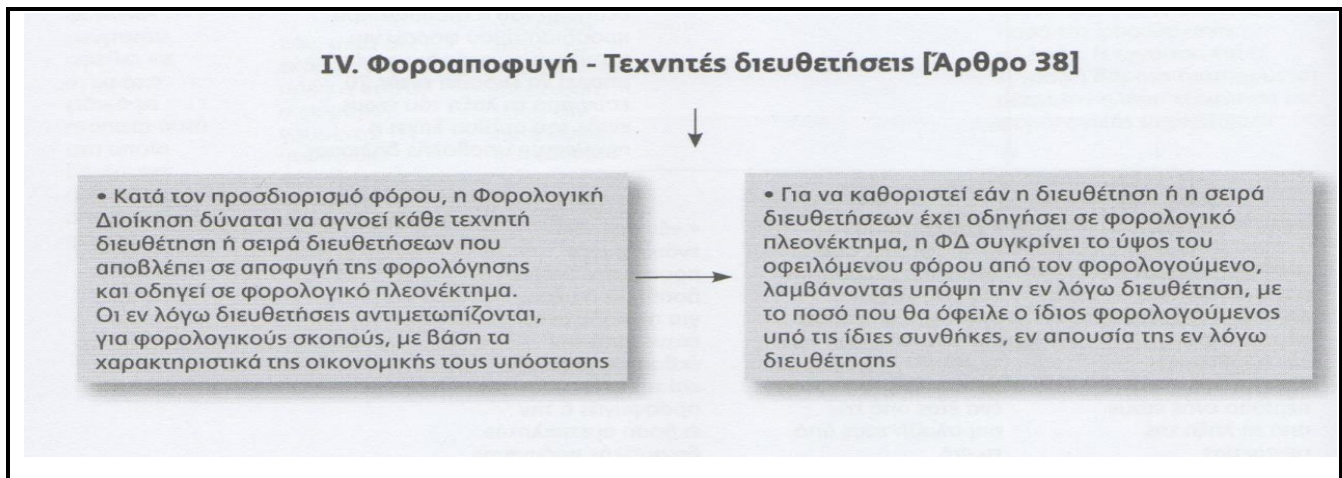
### Π.5.10 Έκδοση και κοινοποίηση Πράξης Προσδιορισμού του Φόρου [Άρθρο 37]



**Γράφημα 18: Έκδοση και κοινοποίηση Πράξης Προσδιορισμού του Φόρου**

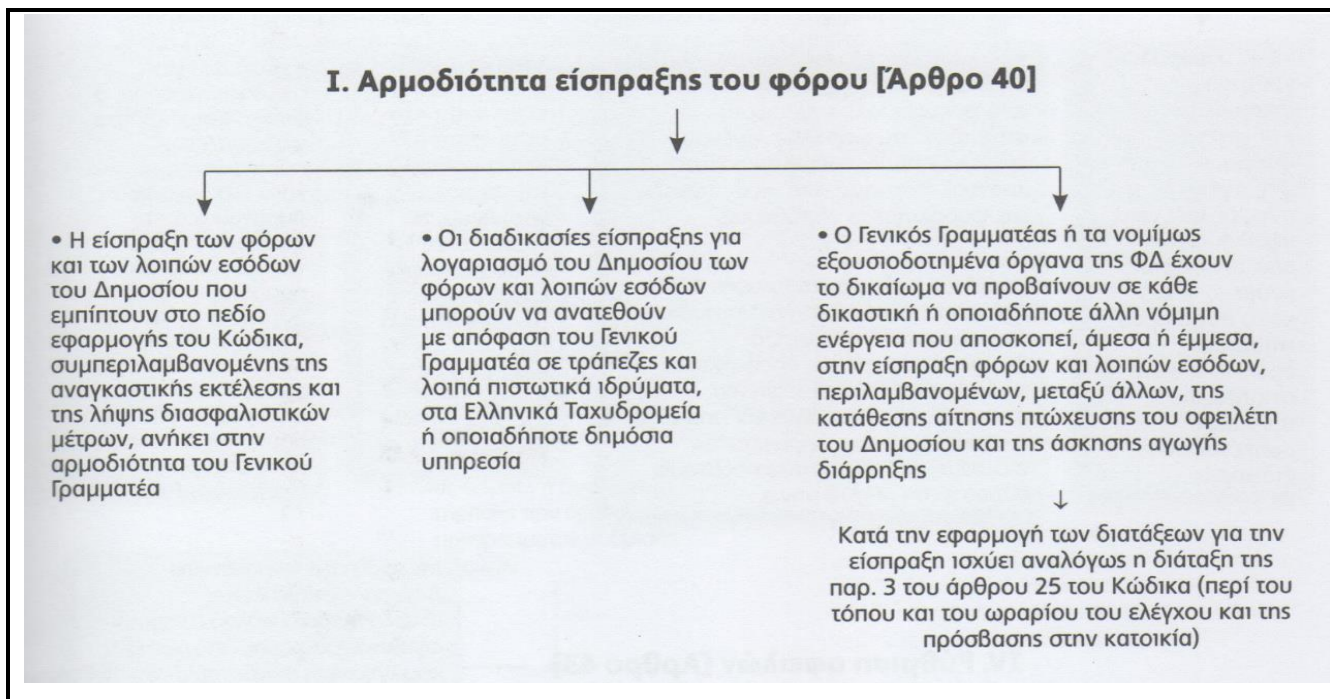


Π.5.11 Φοροαποφυγή – Τεχνητές Διευθετήσεις [Άρθρο 38]



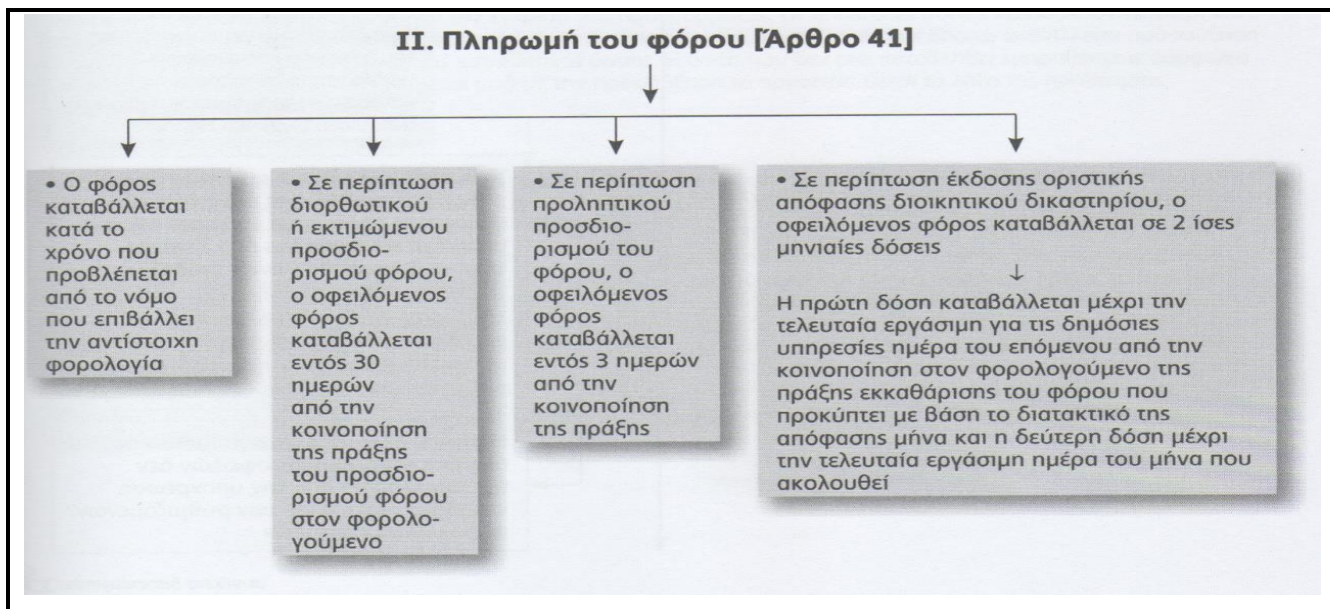
Γράφημα 19: Φοροαποφυγή – Τεχνητές Διευθετήσεις

### Π.5.12 Αρμοδιότητα είσπραξης του φόρου [Άρθρο 40]



Γράφημα 20: Αρμοδιότητα είσπραξης του φόρου

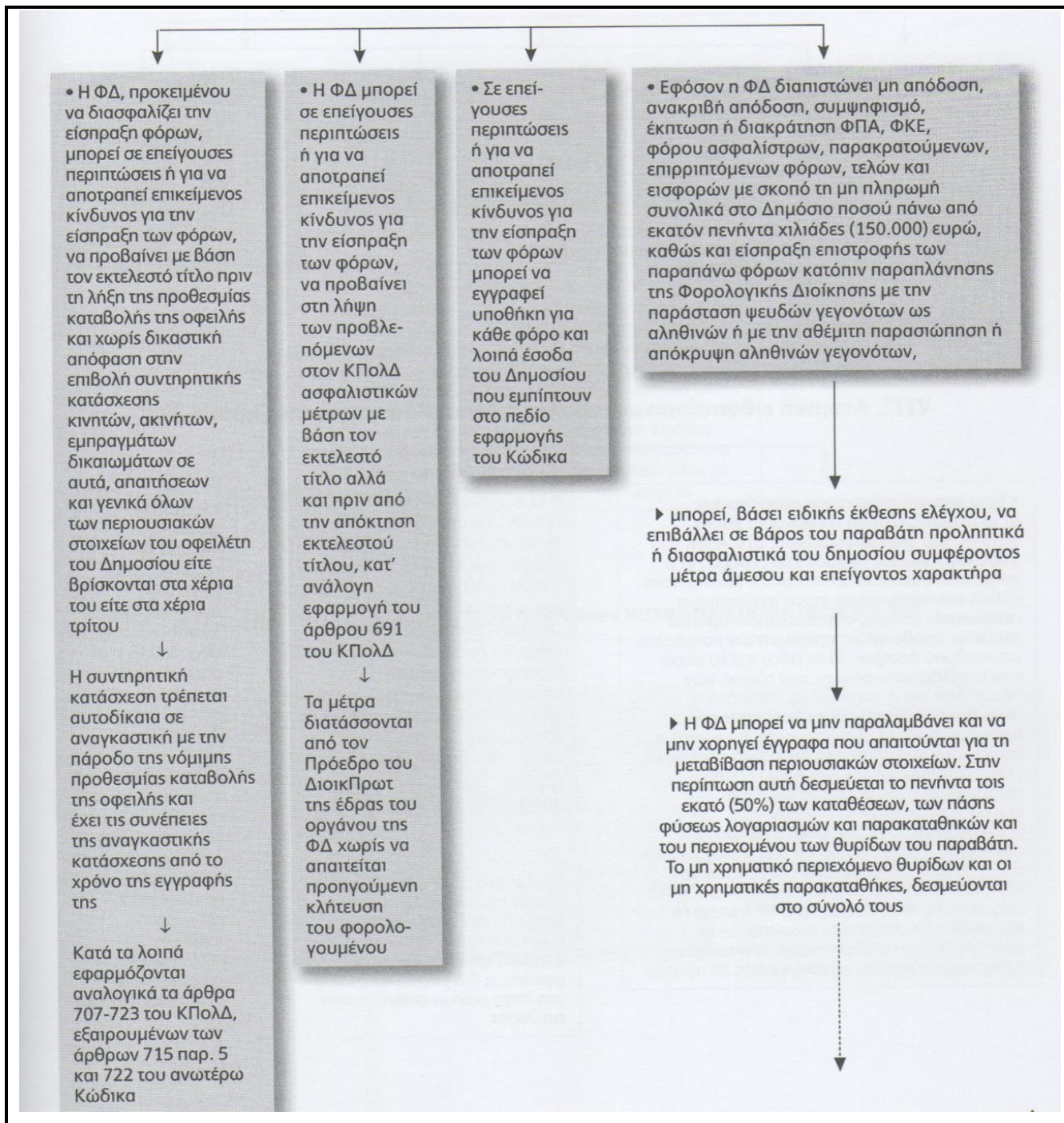
### Π.5.13 Πληρωμή του Φόρου [Άρθρο 41]



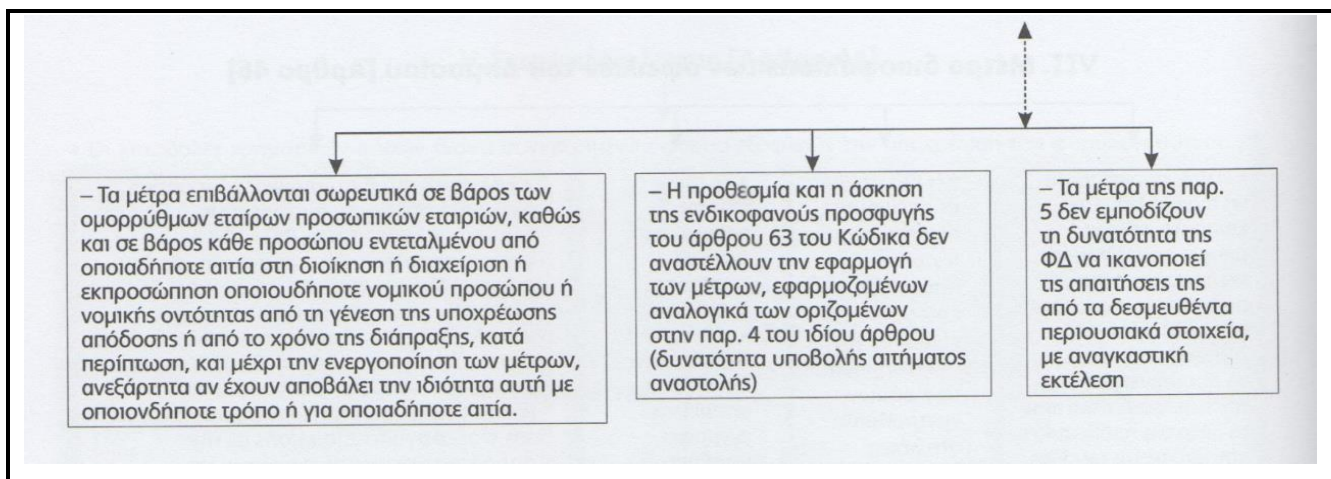
Γράφημα 21: Πληρωμή του Φόρου



## Π.5.14 Μέτρα διασφάλισης των οφειλών του Δημοσίου [Άρθρο 46]

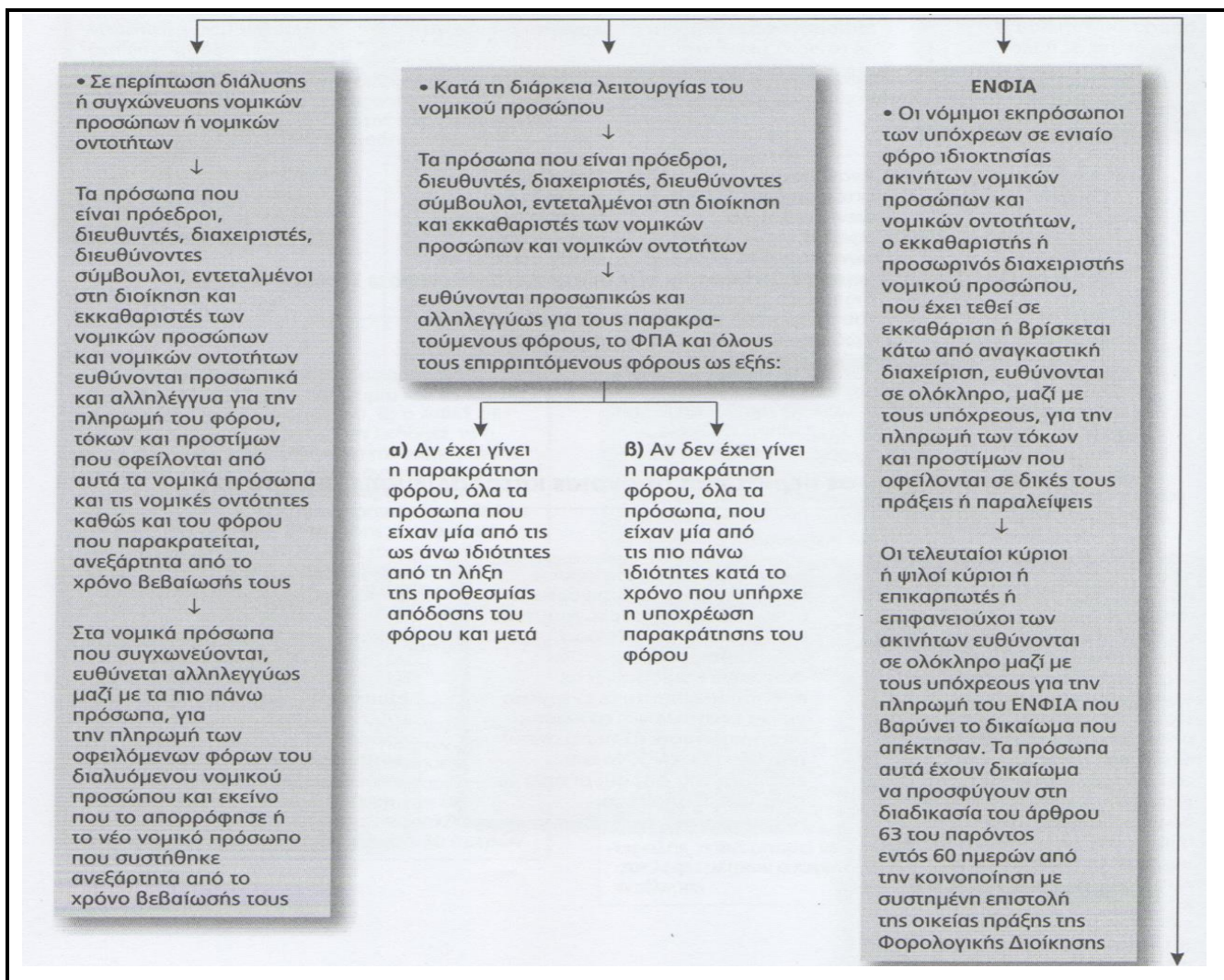






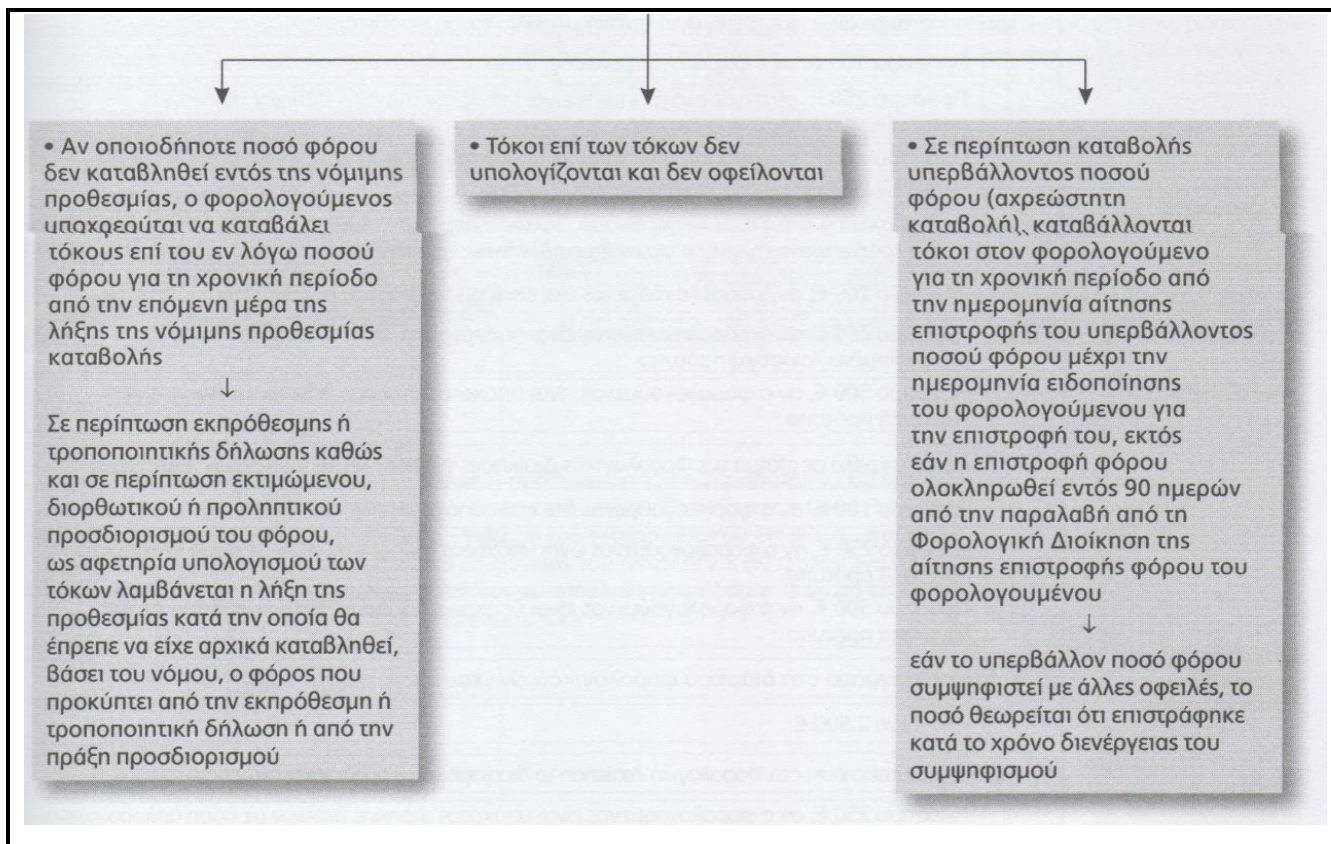
Γράφημα 22: Μέτρα διασφάλισης των οφειλών του Δημοσίου

### Π.5.15 Αλληλέγγυα ευθύνη [Άρθρο 50]



Γράφημα 23: Αλληλέγγυα ευθύνη

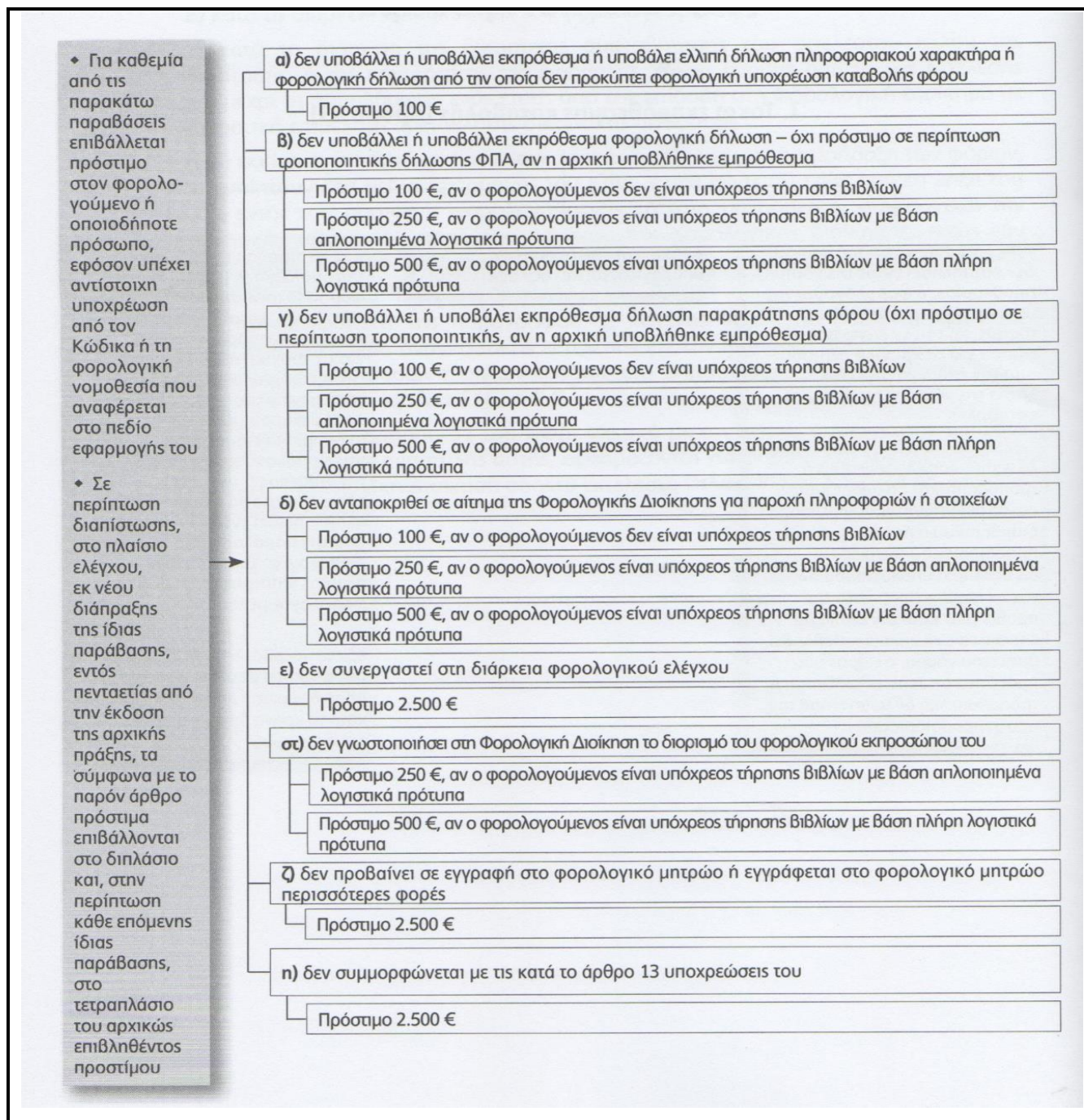
## Π.5.16 Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής [Άρθρο 53]



Γράφημα 24: Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής



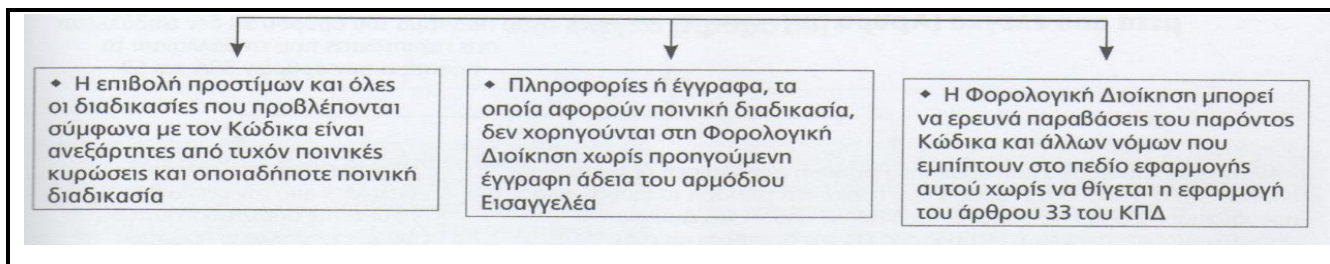
## Π.5.17 Διαδικαστικές παραβάσεις [Άρθρο 54]



Γράφημα 25: Διαδικαστικές παραβάσεις

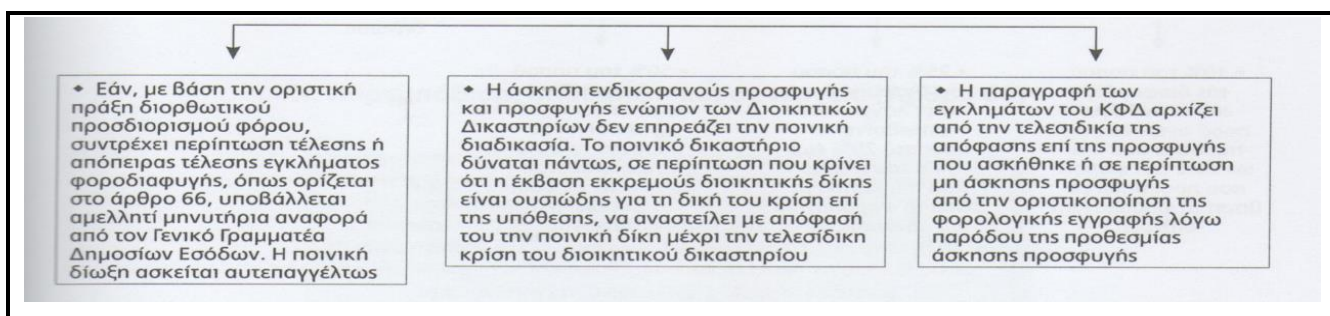


### Π.5.18 Παραβάσεις φοροδιαφυγής [Άρθρο 55]



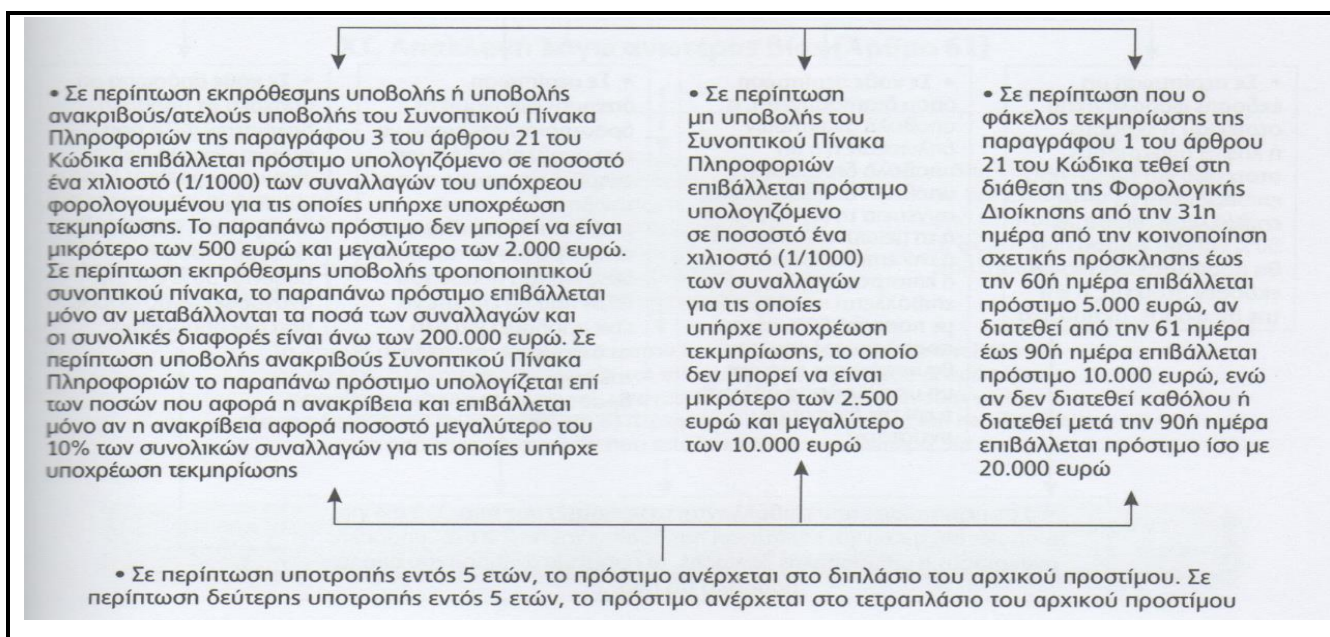
Γράφημα 26: “Παραβάσεις φοροδιαφυγής”

### Π.5.19 Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη [Άρθρο 55<sup>Α</sup>]



Γράφημα 27: “Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη”

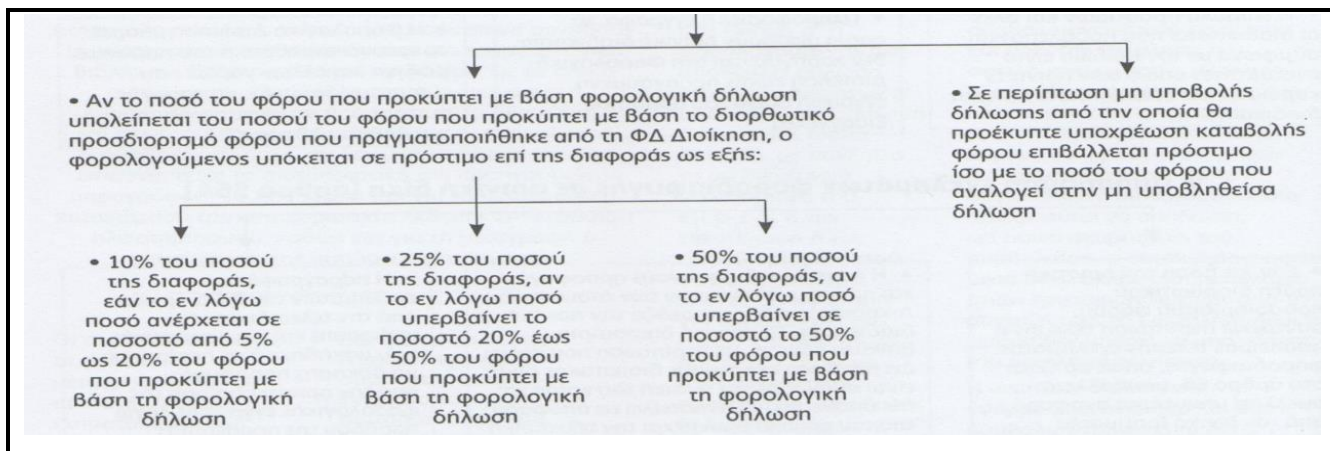
### Π.5.20 Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς / ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών [Άρθρο 56]



Γράφημα 28: “Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς / ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών”

## Π.5.21 Πρόστιμα που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο

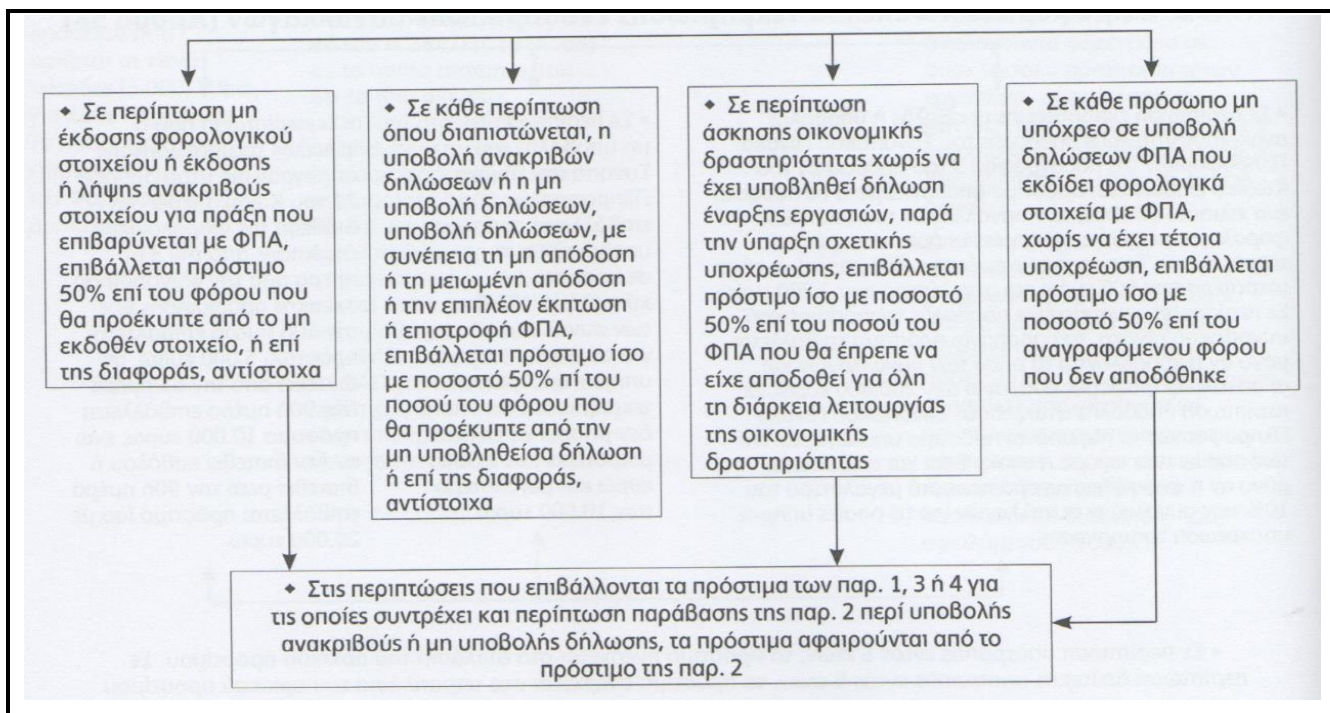
### A. Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης που διαπιστώνεται μετά από έλεγχο [Αρ. 58]



Γράφημα 29:

### Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης που διαπιστώνεται μετά από έλεγχο

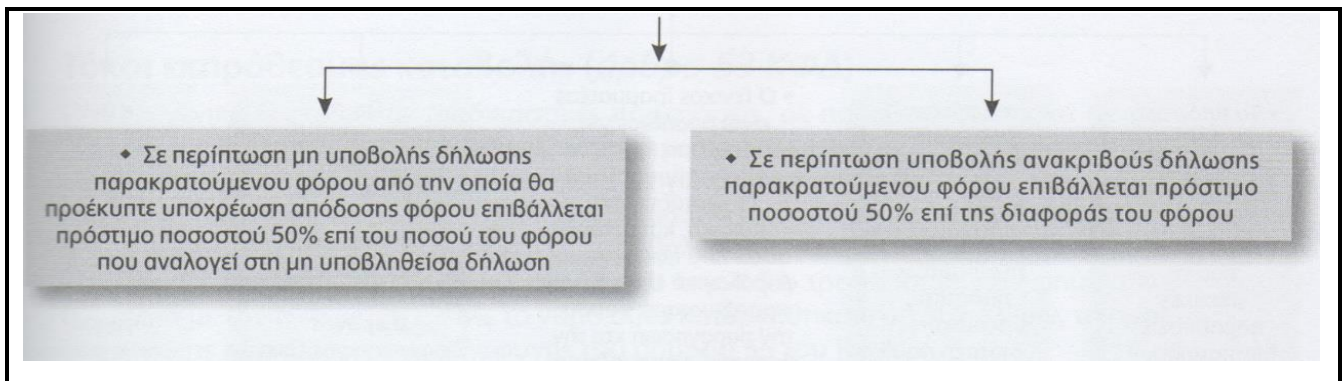
### B. Πρόστιμο για παραβάσεις σχετικά με Φ.Π.Α. που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο [Άρθρο 58]



Γράφημα 30: Πρόστιμο για παραβάσεις σχετικά με Φ.Π.Α. που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο

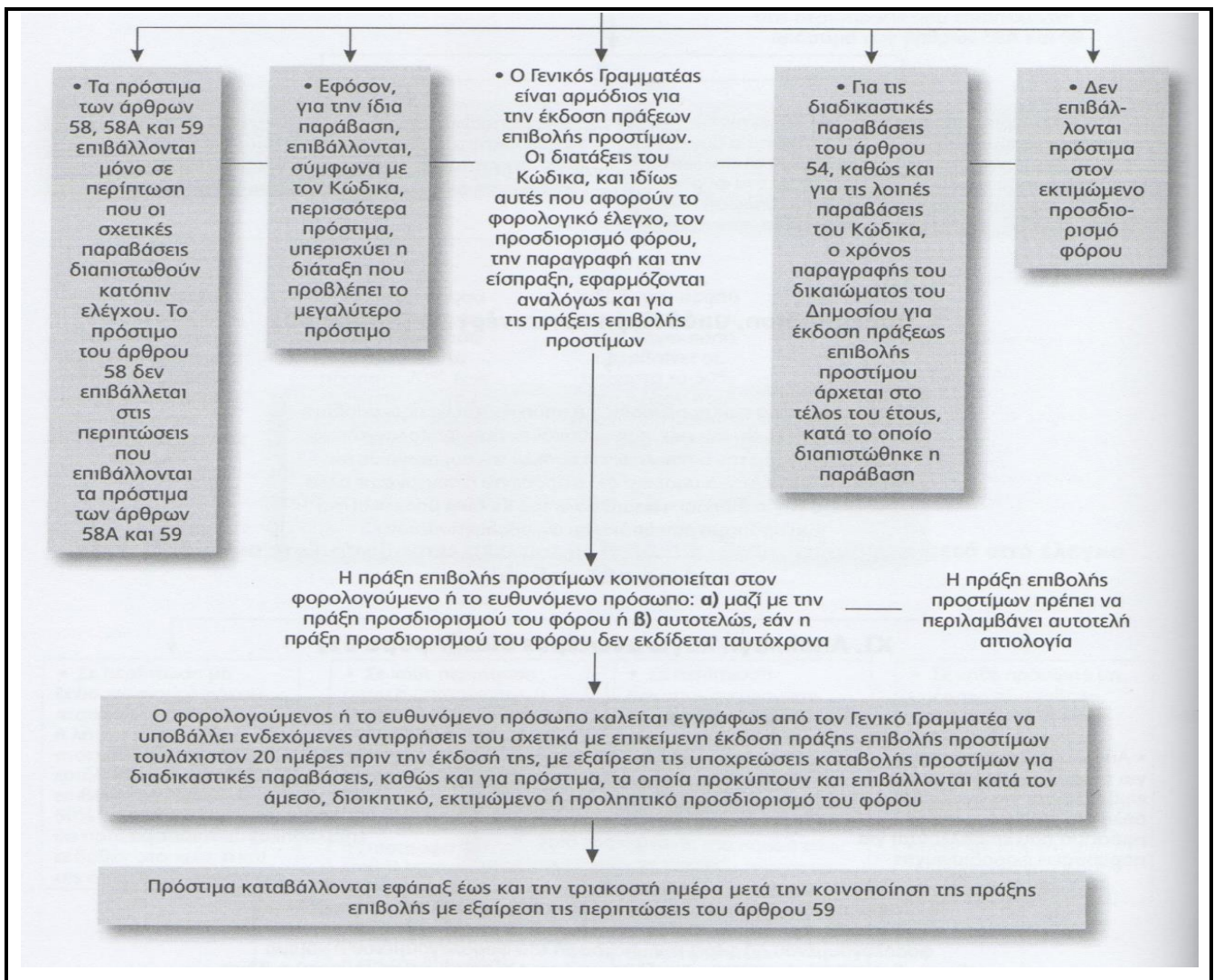


**Γ. Πρόστιμο μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο [Άρθρο 59]**



**Γράφημα 31: Πρόστιμο μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο**

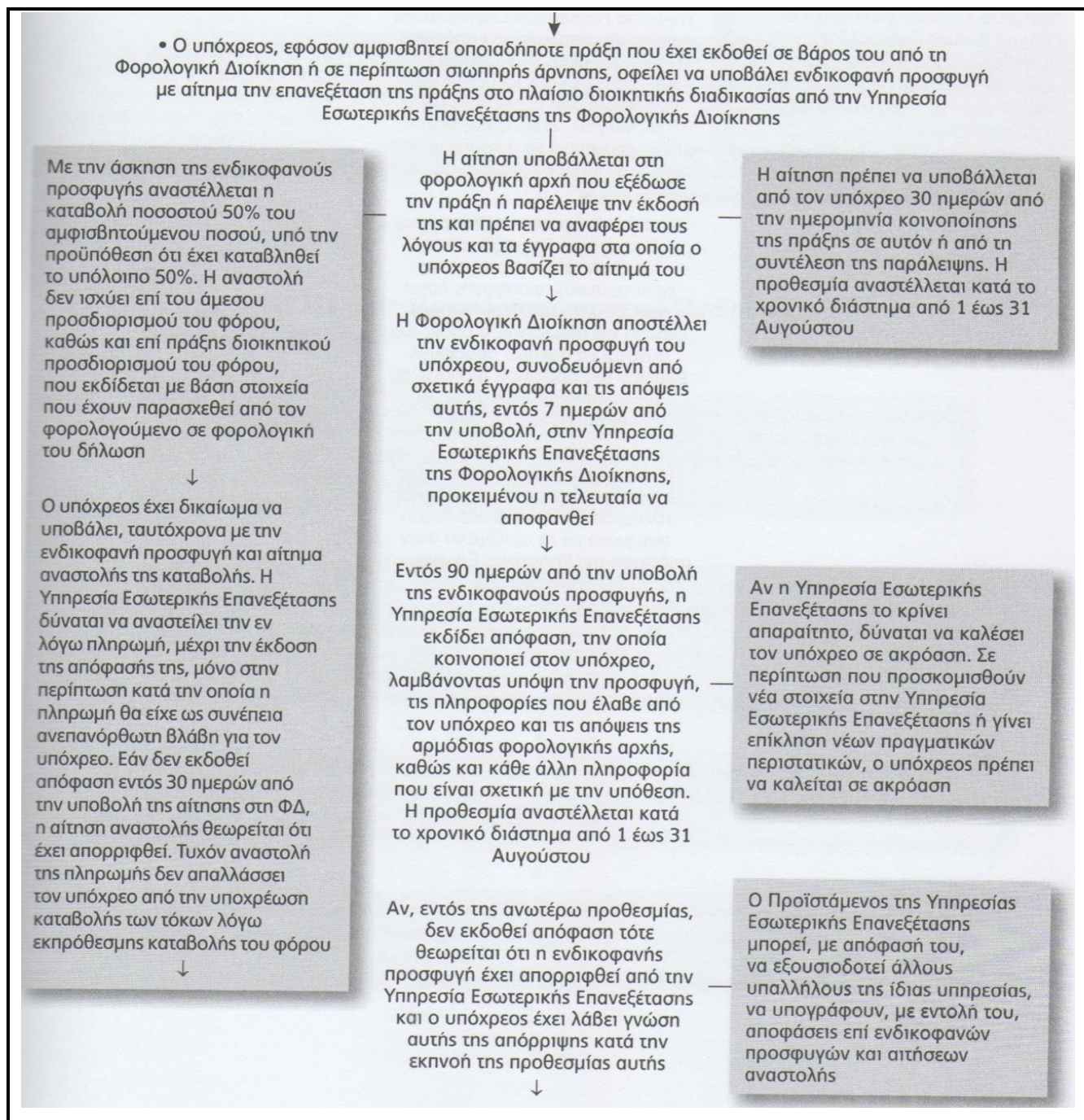
**Π.5.22 Έκδοση πράξεων προστίμων [Άρθρο 62]**



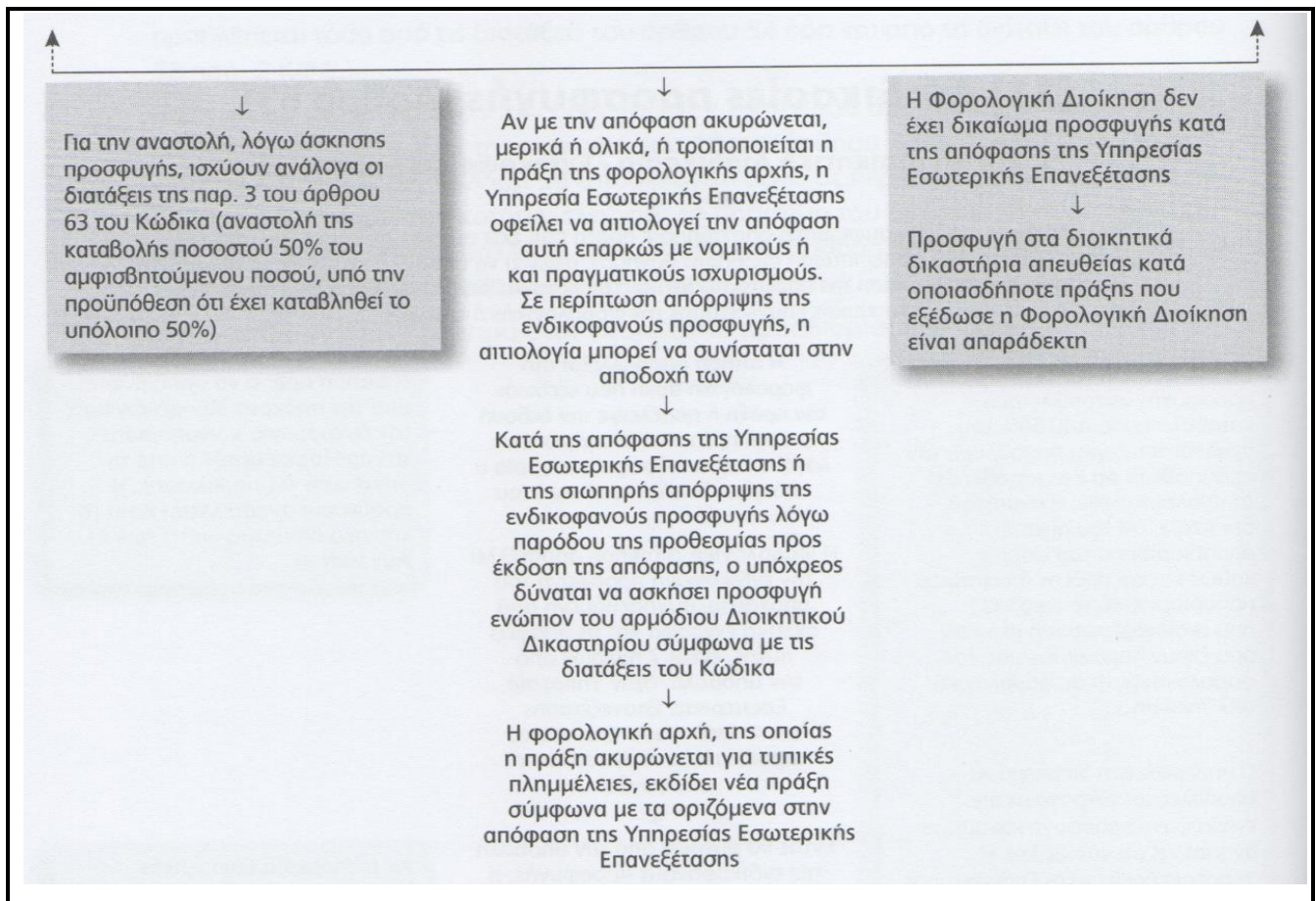
**Γράφημα 32: Έκδοση πράξεων προστίμων**



## Π.5.23 Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή [Άρθρο 63]

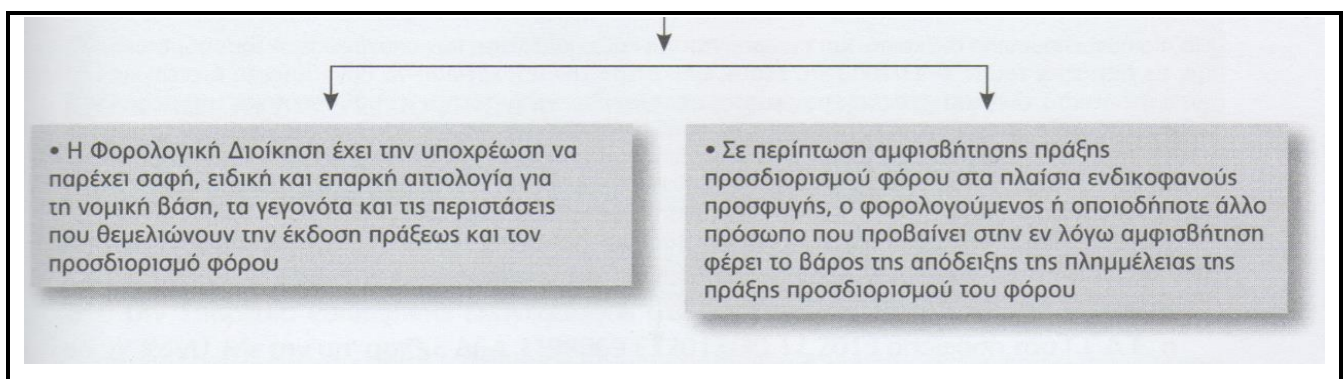






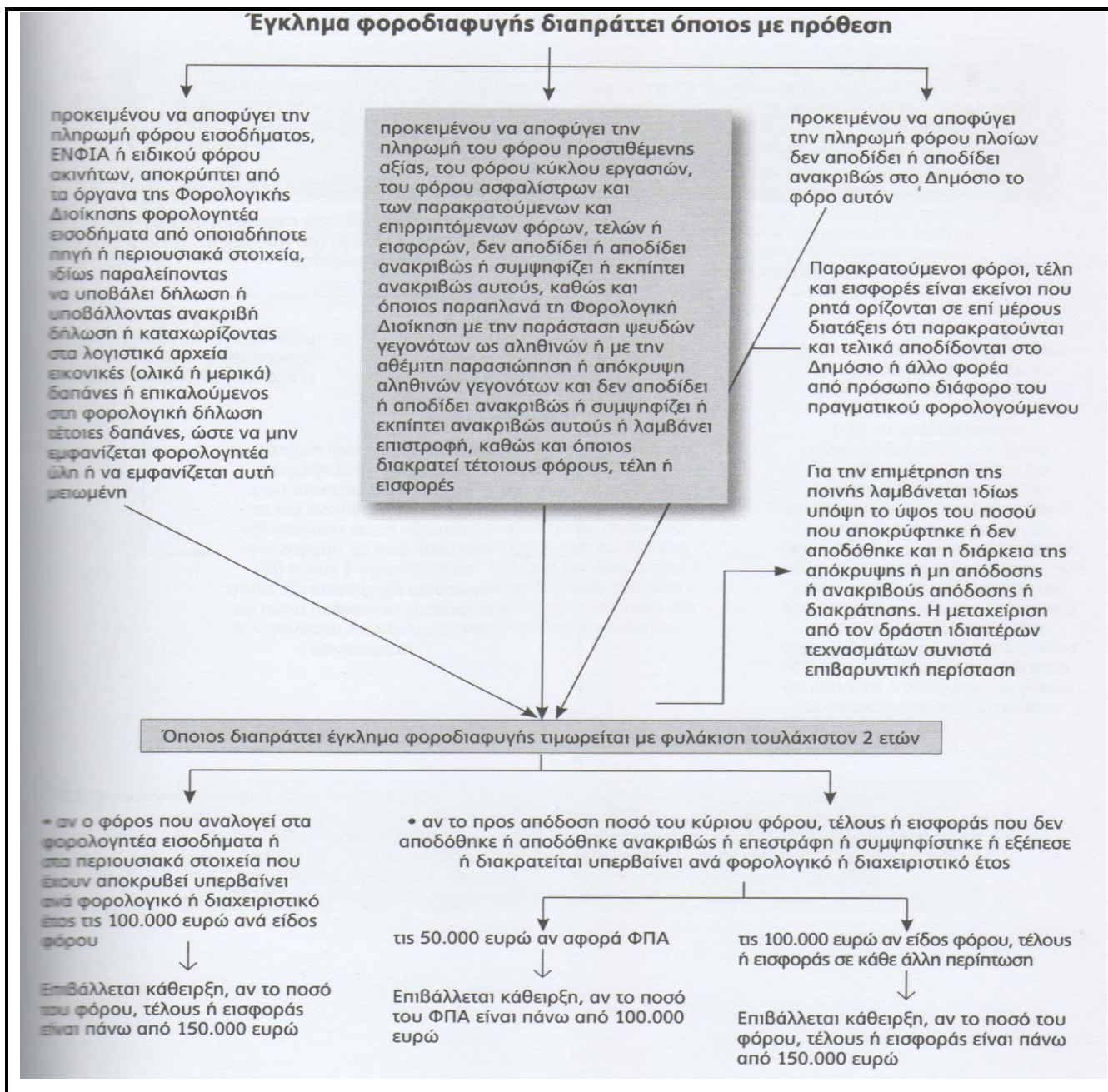
**Γράφημα 33: Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή**

**Π.5.24 Αιτιολογία – βάρος απόδειξης [Άρθρο 64]**



**Γράφημα 34: Αιτιολογία – βάρος απόδειξης**

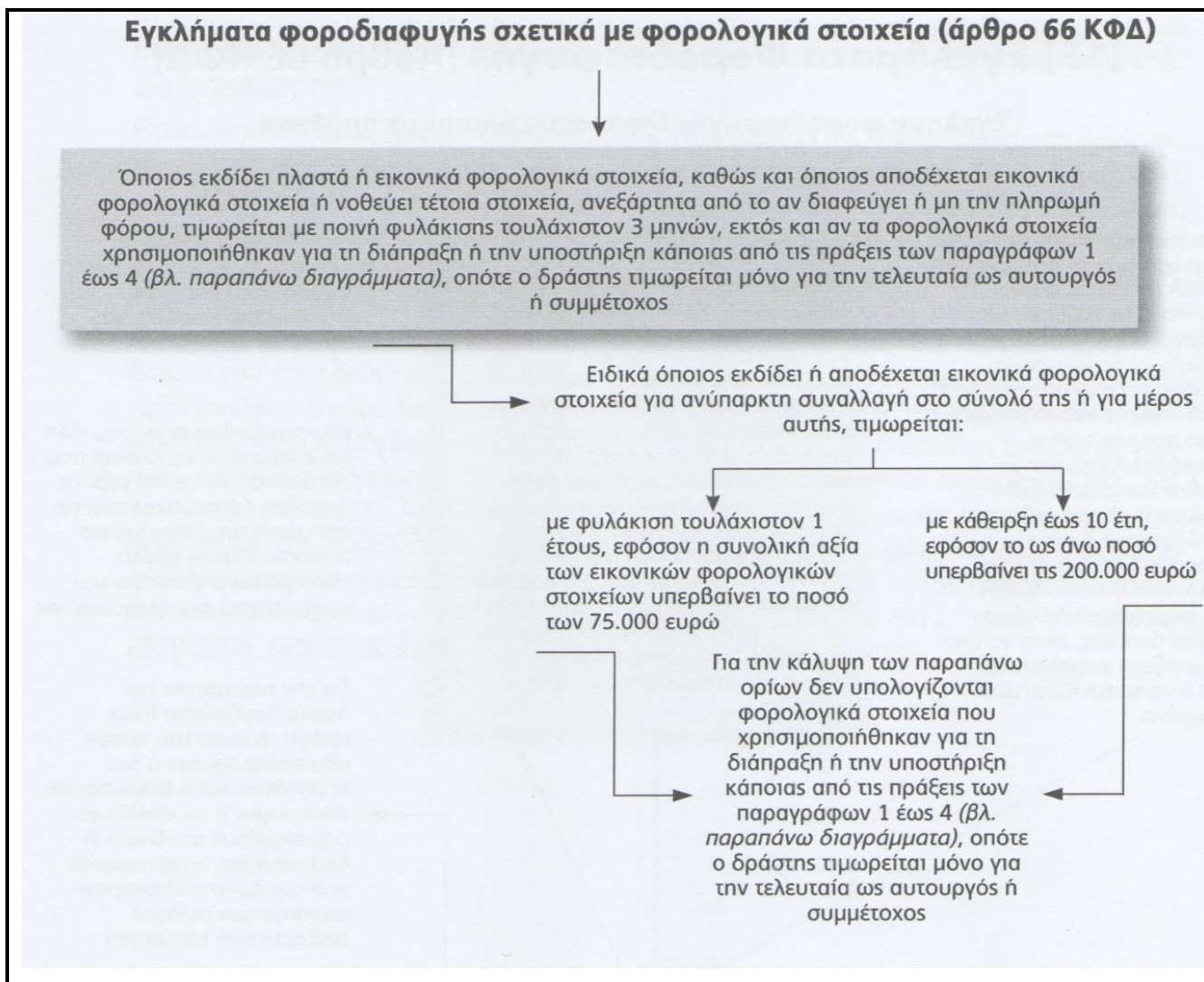
## Π.5.25 Εγκλήματα φοροδιαφυγής [Άρθρο 66]



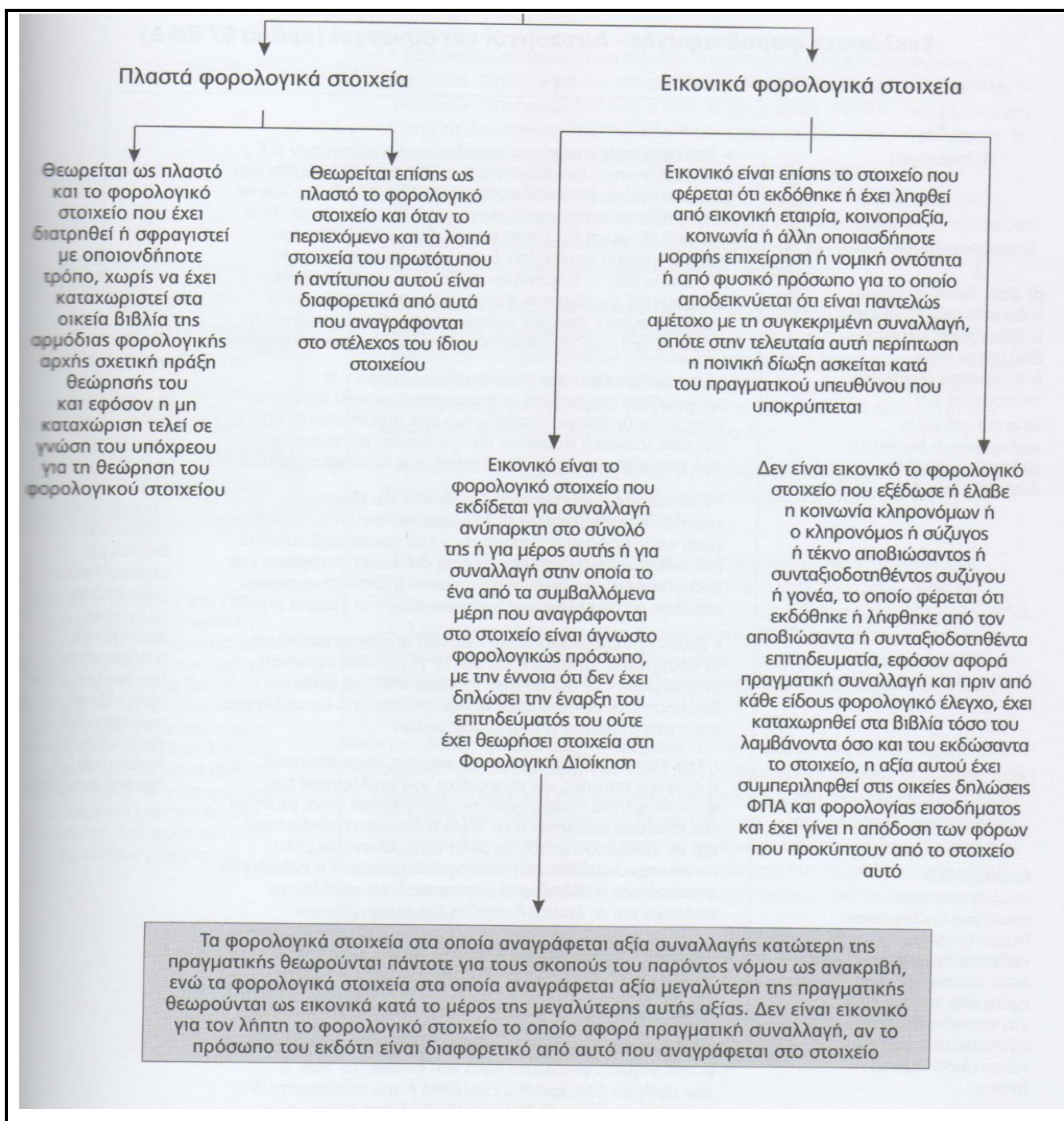
Γράφημα 35: Εγκλήματα φοροδιαφυγής



## Π.5.26 Εγκλήματα φοροδιαφυγής σχετικά με φορολογικά στοιχεία



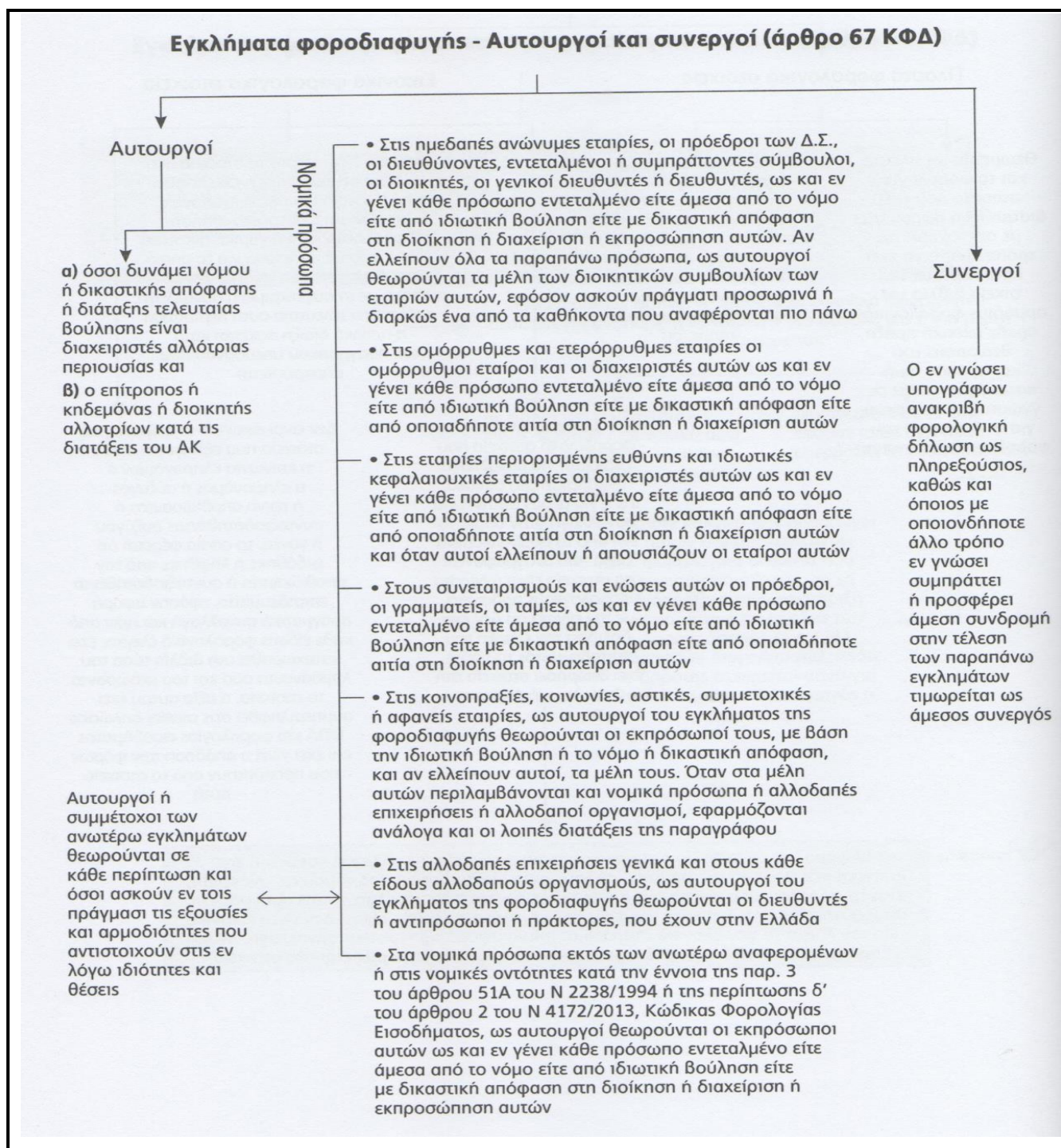




**Γράφημα 36: Εγκλήματα φοροδιαφυγής σχετικά με φορολογικά στοιχεία**



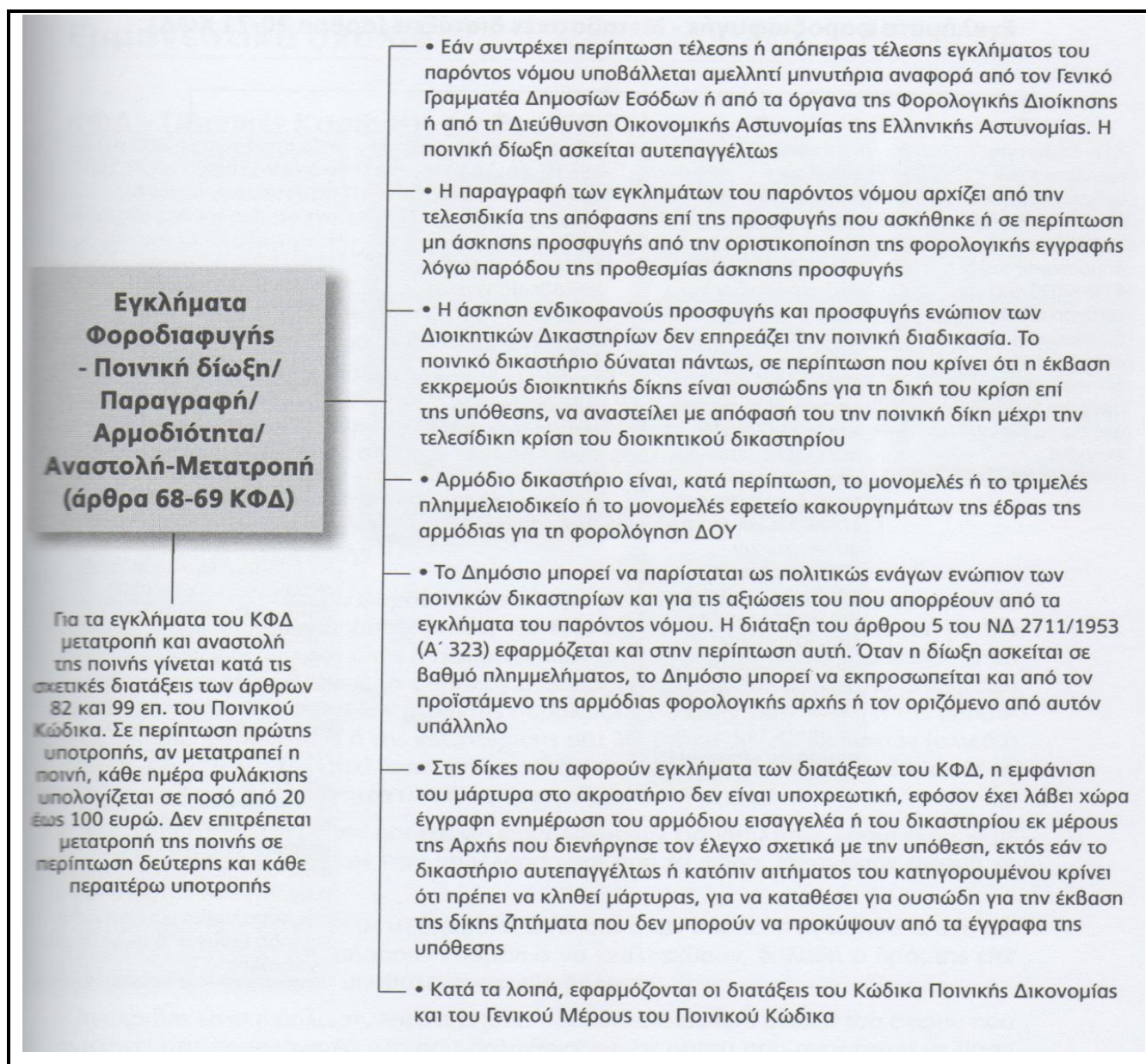
Π.5.27 Εγκλήματα φοροδιαφυγής – Αυτουργοί και συνεργοί [Άρθρο 67]



Γράφημα 37: Εγκλήματα φοροδιαφυγής – Αυτουργοί και συνεργοί



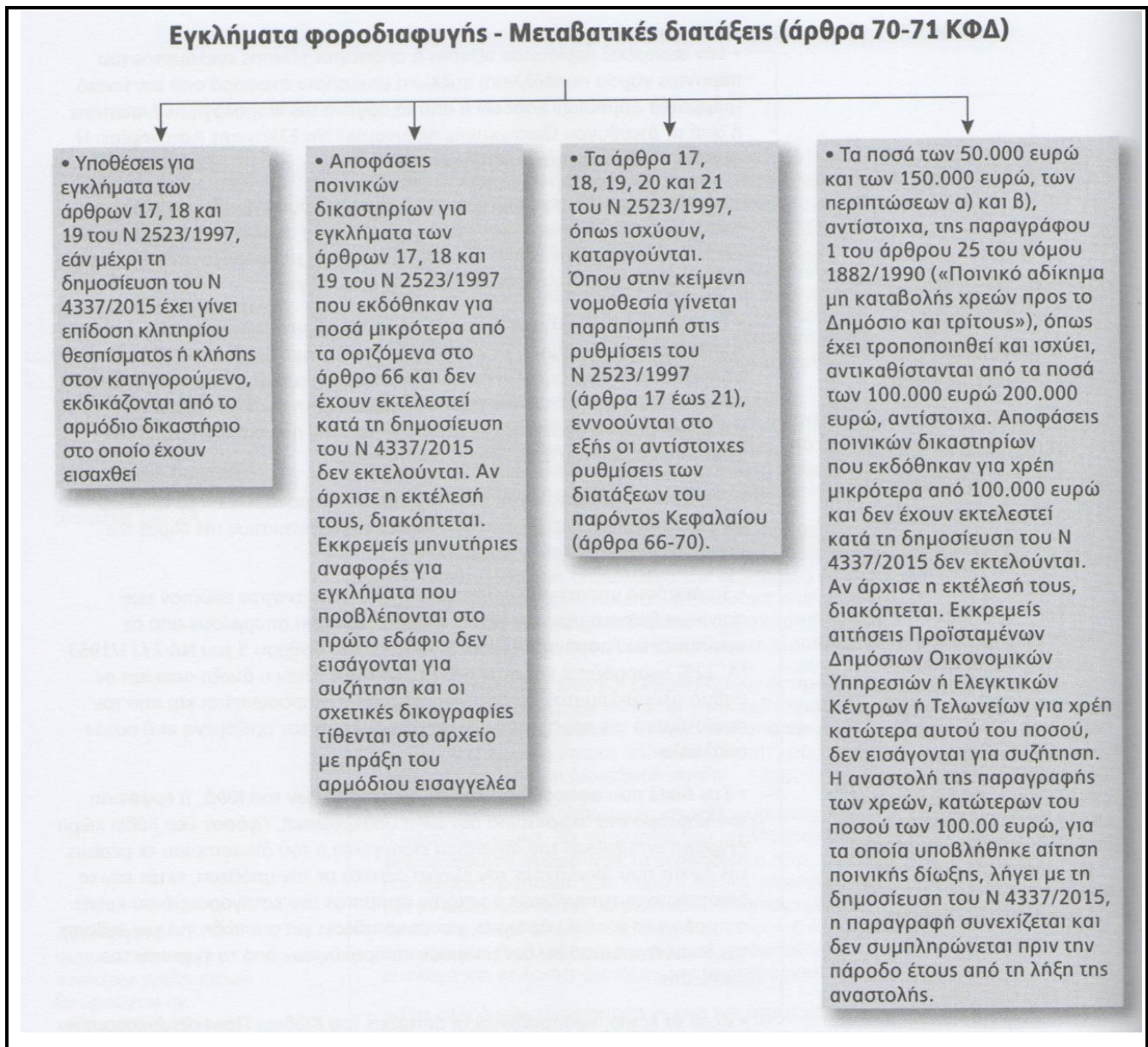
**Π.5.28 Εγκλήματα φοροδιαφυγής – Ποινική δίωξη / Παραγραφή / Αρμοδιότητα / αναστολή – Μετατροπή**  
[Άρθρα 68 – 69]



**Γράφημα 38:**

**Εγκλήματα φοροδιαφυγής – Ποινική δίωξη / Παραγραφή / Αρμοδιότητα / αναστολή – Μετατροπή**

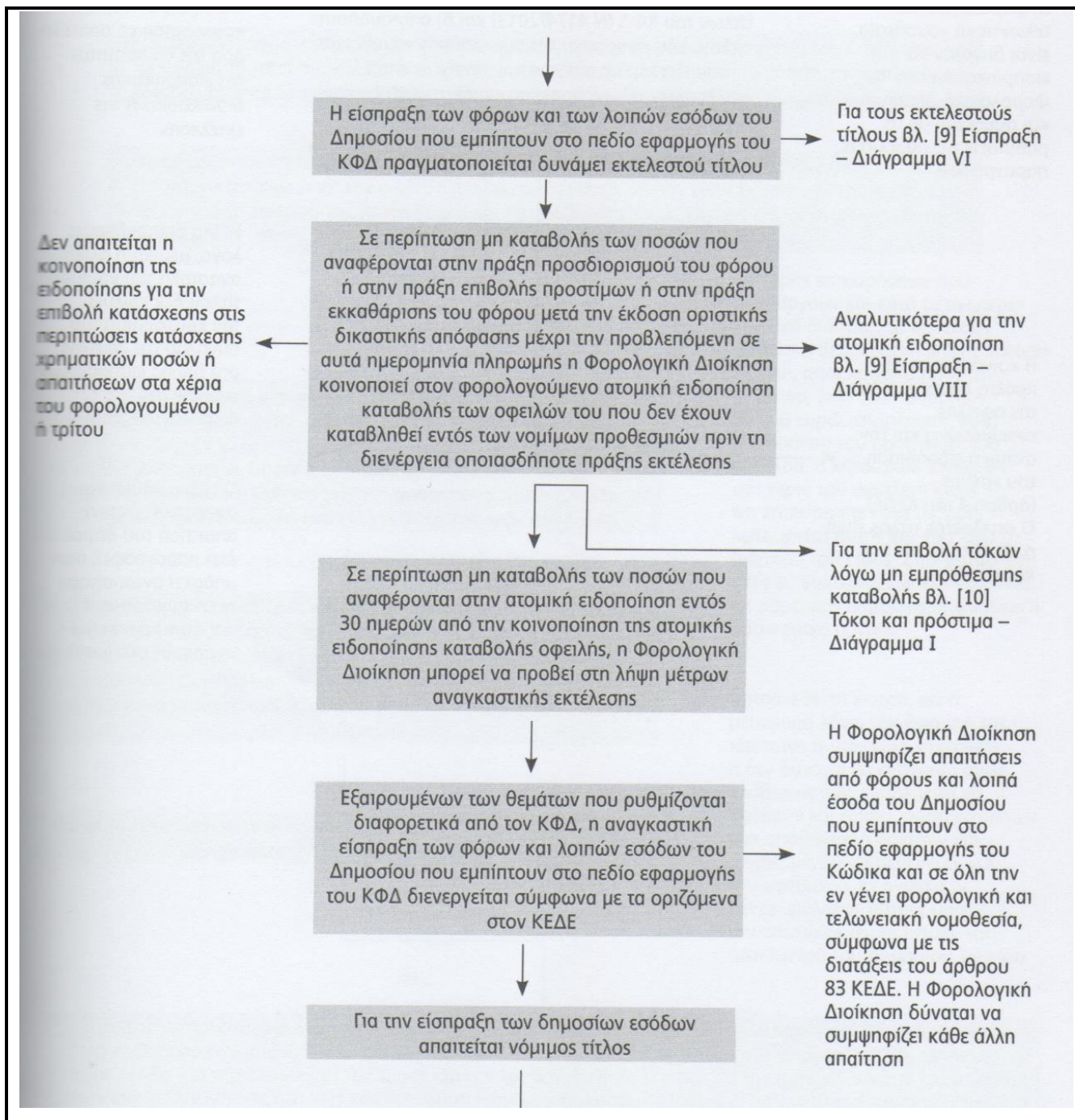
## Π.5.29 Εγκλήματα φοροδιαφυγής – μεταβατικές διατάξεις [Άρθρα 70 – 71]

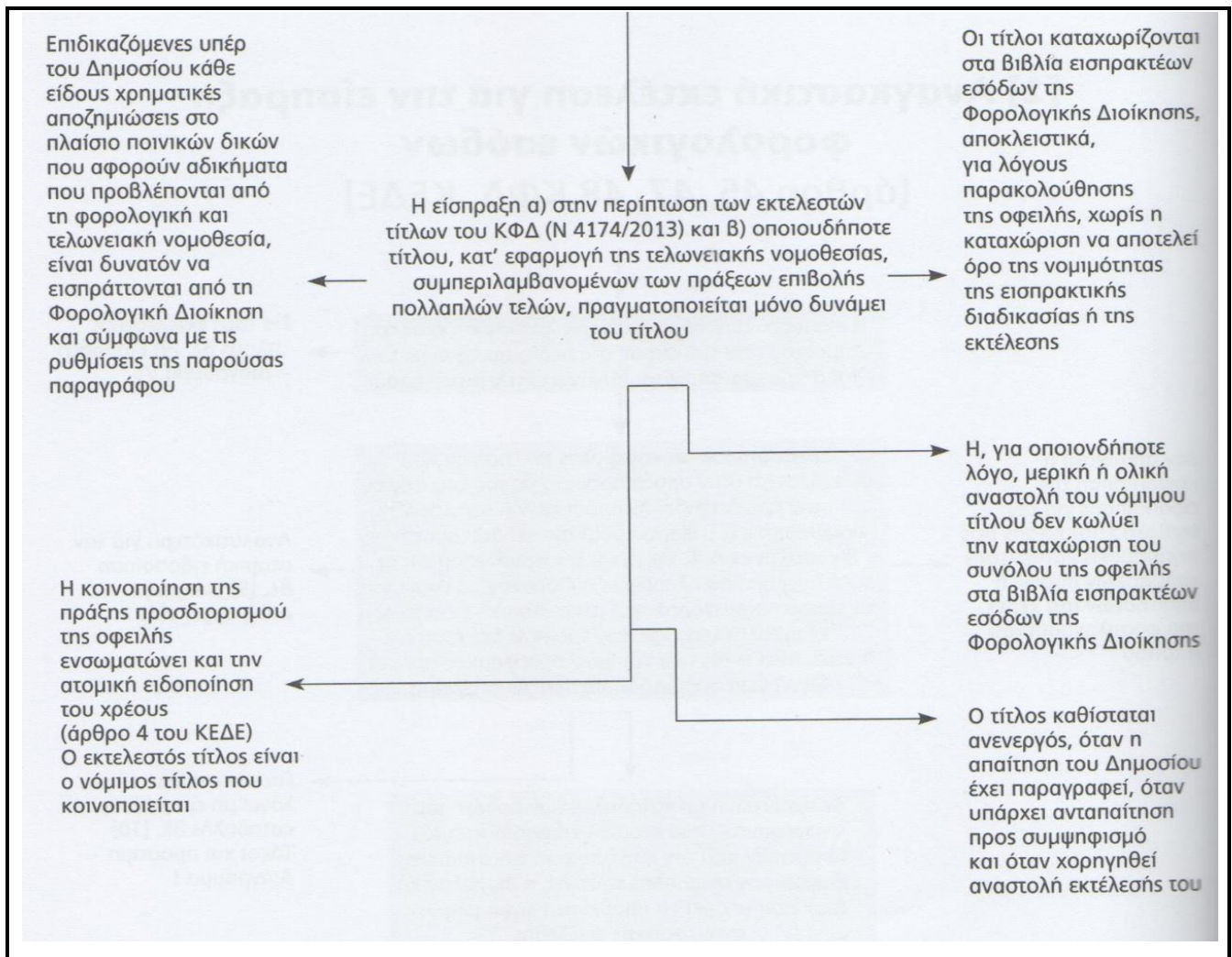


Γράφημα 39: Εγκλήματα φοροδιαφυγής – μεταβατικές διατάξεις



**Π.5.30 Αναγκαστική εκτέλεση για την είσπραξη φορολογικών εσόδων [Άρθρα 45, 47, 48]**





**Γράφημα 40: Αναγκαστική εκτέλεση για την εισπραξη φορολογικών εσόδων**



Π.6 Τάσεις φορολογίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση<sup>129</sup>

Π.6.1 Παρουσίαση ανώτερου θεσπισμένου συντελεστή Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (Table 2) & Νομικών Προσώπων (Table 4) ετών 2001 - 2016

Table 2: Top statutory personal income tax rates (including surcharges), 2001-2016

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Belgium	60.1	56.4	53.7	55.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.8	53.8	53.7	53.7
Bulgaria	38.0	29.0	29.0	29.0	24.0	24.0	24.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Czech Republic	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Denmark	62.3	62.3	62.3	62.3	62.3	62.3	62.3	62.3	62.1	55.4	55.4	55.4	55.6	55.6	55.8	55.8
Germany	51.2	51.2	51.2	47.5	44.3	44.3	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5
Estonia	25.0	26.0	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	20.0	20.0
Ireland	42.0	42.0	42.0	42.0	42.0	42.0	42.0	41.0	46.0	47.0	48.0	48.0	48.0	48.0	48.0	48.0
Greece	42.5	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	49.0	49.0	49.0	46.0	46.0	48.0	48.0
Spain	48.0	48.0	48.0	45.0	45.0	45.0	43.0	43.0	43.0	43.0	45.0	52.0	52.0	52.0	46.0	45.0
France	58.3	57.8	54.8	53.4	53.5	45.4	45.4	45.4	45.4	45.4	46.5	50.3	30.3	50.3	50.2	50.2
Croatia	41.3	41.3	53.1	53.1	53.1	53.1	53.1	53.1	56.1	50.2	47.2	47.2	47.2	47.2	47.2	47.2
Italy	45.9	46.1	46.1	46.1	44.1	44.1	44.9	44.9	44.9	45.2	47.3	47.3	47.3	47.8	48.8	48.8
Cyprus	42.0	40.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Latvia	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	26.0	25.0	25.0	24.0	24.0	23.0	23.0
Lithuania	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	27.0	27.0	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Luxembourg	43.1	39.0	39.0	35.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	42.1	41.3	43.6	43.6	43.6	43.6
Hungary	40.0	40.0	40.0	38.0	38.0	36.0	40.0	40.0	40.0	40.6	20.1	20.3	16.0	16.0	16.0	15.0
Malta	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Netherlands	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0
Austria	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0
Poland	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0
Portugal	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	42.0	42.0	42.0	42.0	45.9	50.0	49.0	56.5	56.5	56.5	56.5
Romania	40.0	40.0	40.0	40.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Slovenia	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0	50.0	50.0	50.0	50.0
Slovakia	42.0	38.0	38.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Finland	53.5	52.5	52.2	52.1	51.0	50.9	50.5	50.1	49.1	49.0	49.2	49.0	51.1	51.5	51.6	51.6
Sweden	53.1	55.5	54.7	56.5	56.6	56.6	56.6	56.4	56.5	56.6	56.6	56.6	56.7	56.9	57.0	57.1
United Kingdom	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	50.0	50.0	50.0	45.0	45.0	45.0	45.0
Iceland	45.5	45.8	45.6	45.6	41.7	38.7	35.7	35.7	45.2	46.1	46.2	46.2	46.2	46.2	46.2	46.3
Norway	47.5	47.5	47.5	47.5	43.5	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	39.0	39.0	38.7
<b>Simple averages</b>																
<b>EU-28</b>	43.7	42.9	42.6	41.8	40.4	39.9	39.7	38.4	38.0	38.5	38.4	38.7	39.2	39.2	39.0	39.0
<b>EA-19</b>	44.1	43.3	42.3	41.0	40.6	39.9	39.4	39.1	38.8	39.7	40.6	41.1	42.3	42.3	42.0	42.0

Source: DG Taxation and Customs Union

<sup>129</sup> European Commission, "Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway", European Union, 2016

Table 4: Top statutory corporate income tax rates (including surcharges), 2001-2016

(%)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Belgium	40.2	40.2	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0
Bulgaria	28.0	23.5	23.5	19.5	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Czech Republic	31.0	31.0	31.0	28.0	26.0	24.0	24.0	21.0	20.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Denmark	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	24.5	23.5	22.0
Germany	38.3	38.3	39.6	38.3	38.7	38.7	38.7	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2
Estonia	26.0	26.0	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	20.0	20.0
Ireland	20.0	16.0	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Greece	37.5	35.0	35.0	35.0	32.0	29.0	25.0	35.0	35.0	24.0	20.0	20.0	26.0	26.0	29.0	29.0
Spain	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	32.5	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	25.0
France	36.4	35.4	35.4	35.4	35.0	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	36.1	36.1	38.0	38.0	38.0	34.4
Croatia	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
Italy	40.3	40.3	38.3	37.3	37.3	37.3	37.3	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4
Cyprus	28.0	28.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	12.5	12.5	12.5	12.5
Latvia	25.0	22.0	19.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Lithuania	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0	19.0	18.0	15.0	20.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Luxembourg	37.5	30.4	30.4	30.4	30.4	29.6	29.6	29.6	28.6	28.6	28.8	28.8	29.2	29.2	29.2	29.2
Hungary	19.6	19.6	19.6	17.6	17.5	17.5	21.3	21.3	21.3	20.6	20.6	20.6	20.6	20.6	20.6	20.6
Malta	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Netherlands	35.0	34.5	34.5	34.5	31.5	29.6	25.5	25.5	25.5	25.5	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Austria	34.0	34.0	34.0	34.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Poland	28.0	28.0	27.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Portugal	35.2	33.0	33.0	27.5	27.5	27.5	26.5	26.5	26.5	29.0	29.0	31.5	31.5	31.5	29.5	29.5
Romania	25.0	25.0	25.0	25.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Slovenia	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	22.0	21.0	20.0	20.0	18.0	17.0	17.0	17.0	17.0
Slovakia	29.0	25.0	25.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	23.0	22.0	22.0	22.0
Finland	29.0	29.0	29.0	29.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.5	24.5	20.0	20.0	20.0
Sweden	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	26.3	26.3	26.3	26.3	22.0	22.0	22.0	22.0
United Kingdom	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	28.0	26.0	24.0	23.0	21.0	20.0	20.0
Iceland	30.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	15.0	15.0	18.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
Norway	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	27.0	27.0	25.0
<b>Simple averages</b>																
<b>EU-28</b>	30.4	29.0	27.8	26.6	25.3	25.1	24.4	23.8	23.8	23.2	23.0	22.9	23.2	22.9	22.8	22.5
<b>EA-19</b>	32.1	30.4	28.7	27.8	26.7	26.6	25.7	25.1	25.3	24.5	24.4	24.3	25.0	24.8	24.6	24.3

Source: DG Taxation and Customs Union



Π.6.2 Διάρθρωση και ανάπτυξη φορολογικών εσόδων – η περίπτωση της Ελλάδας

**Table EL.1: Tax Revenue**  
(% of GDP)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Ranking 2014	Revenue 2014 (billion euros)
<b>A. Structure by type of tax</b>															
<b>Indirect taxes</b>	13.0	12.2	11.7	12.0	12.4	12.7	12.7	11.8	12.7	13.6	13.6	14.2	15.7	6	279
VAT	7.3	6.7	6.5	6.7	6.8	7.1	7.0	6.3	7.1	7.3	7.2	7.0	7.1	18	12.7
Taxes and duties on imports excluding VAT	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	21	0.3
Taxes on products, except VAT and import duties	4.9	4.8	4.5	4.5	4.8	4.8	4.5	4.3	4.6	5.0	4.9	5.2	5.2	3	9.3
Other taxes on production	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.9	1.0	0.8	1.1	1.4	1.8	3.2	5	5.7
<b>Direct taxes</b>	9.1	8.3	8.2	9.2	8.4	8.4	8.4	8.8	8.4	9.3	10.9	10.6	9.8	17	174
Personal income taxes	4.3	4.1	4.1	4.4	4.3	4.5	4.5	4.4	4.0	4.7	6.9	5.9	5.8	17	10.4
Corporate income taxes	3.3	2.7	2.7	3.3	2.5	2.3	2.1	2.5	2.5	2.1	1.1	1.1	1.9	21	3.3
Other	1.6	1.5	1.4	1.6	1.5	1.6	1.7	1.8	1.9	2.5	2.9	3.5	2.1	2	3.7
<b>Social contributions</b>	11.1	11.0	10.5	10.7	10.3	10.7	10.7	10.2	10.9	10.7	10.9	10.7	10.4	18	18.5
Employers'	5.3	5.1	4.8	5.1	4.7	5.0	5.0	4.7	5.1	4.8	4.8	4.7	4.5	23	8.0
Households'	5.8	5.9	5.7	5.6	5.6	5.8	5.7	5.5	5.9	5.9	6.1	6.0	5.9	7	10.6
<b>Less: capital transfers (²)</b>	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.		
<b>Total</b>	33.1	31.5	30.5	31.9	31.0	31.8	31.8	30.8	32.0	33.6	35.5	35.5	35.9	14	63.8
<i>Memo item: Total payable tax credits</i>	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.		n.a.
<b>B. Structure by level of government</b>															
	<b>as % of total taxation</b>														
<b>Central government</b>	64.4	63.0	63.4	64.5	63.6	63.1	62.8	63.7	64.2	66.6	67.0	67.5	68.8	7	43.9
<b>State government (¹)</b>	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.		n.a.
<b>Local government</b>	2.0	2.1	2.2	2.2	2.2	2.2	2.3	2.3	2.3	2.3	2.4	2.6	2.4	23	1.6
<b>Social security funds</b>	33.2	34.5	34.0	32.9	33.8	34.3	34.5	33.6	33.1	30.8	30.3	29.7	28.5	16	18.2
<b>EU institutions</b>	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.3	0.4	0.3	0.2	0.2	0.3	23	0.2
<b>C. Structure by economic function</b>															
	<b>as % of GDP</b>														
<b>Consumption</b>	11.9	11.1	10.7	11.0	11.1	11.3	11.1	10.4	11.9	12.6	12.7	13.2	13.5	7	23.9
<b>Labour</b>	13.6	13.2	13.0	13.5	13.1	13.7	13.7	13.2	13.6	13.6	15.7	14.7	14.4	18	25.6
of which on income from employment	13.0	12.8	12.5	12.9	12.4	12.9	12.9	12.3	12.8	12.7	14.1	13.3	13.0	19	23.1
Paid by employers	5.3	5.1	4.8	5.1	4.7	5.0	5.0	4.7	5.1	4.8	4.8	4.7	4.5	24	8.0
Paid by employees	7.8	7.7	7.6	7.8	7.7	7.9	7.8	7.7	7.7	7.9	9.3	8.6	8.5	15	15.1
Paid by non-employed	0.6	0.5	0.5	0.7	0.7	0.8	0.8	0.9	0.8	0.9	1.5	1.3	1.4	14	2.5



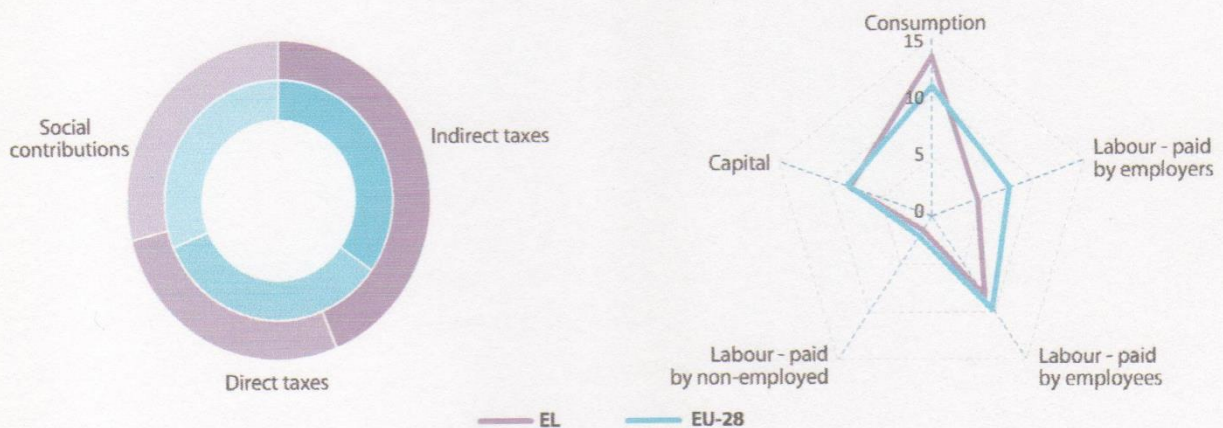
**Table EL.1: Tax Revenue (continued)**  
(% of GDP)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Ranking 2014	Revenue 2014 (billion euros)
<b>Capital</b>	7.7	7.1	6.7	7.4	6.9	6.8	7.0	7.1	6.5	7.5	7.1	7.7	8.1	9	14.3
Income of corporations	3.3	2.7	2.7	3.3	2.5	2.3	2.1	2.5	2.5	2.1	1.1	1.1	1.9	21	3.3
Income of households	1.2	1.2	1.1	1.2	1.2	1.3	1.4	1.2	1.3	1.4	1.7	1.9	1.8	2	3.2
Income of self-employed	1.0	1.1	0.9	0.8	0.8	0.8	0.8	0.8	0.6	0.9	0.9	0.8	0.8	18	1.4
Stock of capital	2.2	2.1	2.0	2.1	2.3	2.4	2.6	2.6	2.1	3.1	3.3	3.8	3.6	4	6.4
<b>D. Environmental taxes</b>	<b>as % of GDP</b>														
<b>Environmental taxes</b>	2.2	2.1	2.1	2.1	2.0	2.0	1.9	1.9	2.5	2.8	3.2	3.6	3.7	4	6.5
Energy	1.3	1.3	1.2	1.2	1.1	1.2	1.1	1.2	1.9	2.1	2.5	2.8	2.9	3	5.2
of which transport fuel taxes	:	:	:	1.1	1.0	1.1	1.0	1.1	1.7	1.8	1.9	1.8	1.9	7	
Transport	0.9	0.8	0.9	0.9	0.8	0.8	0.8	0.8	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	8	1.3
Pollution and resources	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	27	0.0
<b>E. Property taxes</b>	<b>as % of GDP</b>														
<b>Taxes on property</b>	2.1	2.0	1.9	2.0	2.2	2.2	2.3	2.3	1.9	2.7	2.9	3.3	3.0	4	5.4
Recurrent taxes on immovable property	0.8	0.8	0.8	0.8	0.9	0.9	0.8	1.0	1.0	1.9	2.2	2.7	2.6	3	4.6
Other taxes on property	1.2	1.2	1.0	1.1	1.3	1.3	1.5	1.4	0.9	0.8	0.7	0.6	0.5	14	0.9
<b>F. Implicit tax rates</b>	<b>%</b>														
<b>Consumption</b>	17.2	16.5	16.1	16.0	16.6	16.9	16.0	15.0	16.9	17.6	17.7	17.9	18.2	20	
<b>Labour</b>	39.4	38.4	37.7	37.5	36.9	38.2	37.5	34.4	35.2	35.8	40.8	40.5	39.7	8	

(<sup>1</sup>) This level refers to the *Länder* in Austria and Germany, the *gewesten and gemeenschappen / régions et communautés* in Belgium, and the *comunidades autónomas* in Spain.  
(<sup>2</sup>) Representing taxes assessed but unlikely to be collected.

Source: DG Taxation and Customs Union, based on Eurostat data.

**Figure EL.1: Tax revenues by main taxes, compared to EU-28, 2014 (in % of GDP)**



Source: DG Taxation and Customs Union, based on Eurostat data.



**Table EL.2:** Latest tax reforms

Description of measure	Change	Date
<b>Personal income tax</b>		
Tax on luxury living: Expansion of scope (to private pleasure boats of length exceeding 5 metres) and increase of applicable rate (from 10% to 13%).	Both base and rate increase	In force from: 16/07/2015
<b>Value-added tax</b>		
Reduction of the super-reduced VAT rate from 6.5% to 6%. The same rate for the Aegean Islands was reduced from 5% to 4%.	Rate decrease	In force from: 20/07/2015
Limitation of scope of exemptions from insurance premium tax and increase of rate.	Both base and rate increase	In force from: 16/07/2015
Transfer of a wide range of goods and services from the reduced rate (13%) to the normal rate (23%).	N/A	In force from: 20/07/2015
Transfer of hotel accommodation services from the super-reduced rate to the reduced rate (13%)	N/A	In force from: 01/10/2015
Gradual abolition of the reduced rates that were/are in force in the Aegean Islands (16%, 9% and 4% instead of 23%, 16% and 6%).	N/A	In force from: 01/10/2015
<b>Property taxes</b>		
Extension of scope of ENFIA.	Base increase	In force from: 19/08/2015
<b>Other types of tax</b>		
Extension of scope of tonnage tax to certain categories of vessel flying flags of EU/EEA member states.	Base increase	In force from: 19/08/2015
Increase of nominal tonnage tax for years 2016 to 2020 by 4% annually.	Rate increase	In force from: 19/08/2015
Extension of annual contribution of foreign companies operating in Greece under Law 27/1975, art. 25	Both base and rate increase	In force from: 19/08/2015
Changes in the penalties provided for non-compliance with obligations under tax law provisions	N/A	In force from: 17/10/2015
<b>Administrative, compliance related measures</b>		
Advance Payment of CIT calculated at 100% of the amount of tax due for the respective fiscal year	N/A	In force from: 16/07/2015
Expansion of the scope of CIT advance payment obligation.	N/A	In force from: 19/08/2015
Changes to tax debt settlement regimes.	N/A	In force from: 19/08/2015
Taxable persons are subject to a fine equal to 50% of the VAT foregone in cases of non-compliance.	N/A	In force from: 17/10/2015
The rate of Advance Payment of PIT on business profits increased to 100%. A rate of 50% applies to profits derived during tax year beginning on 01.01.2014 until 31.12.2014, while a rate of 75% applies to profits derived during tax year beginning 01.01.2015 until 21.12.2015	N/A	In force from: 19/08/2015

Source: DG Taxation and Customs Union.

**Table EL.3: Individual taxation (PIT)**

<b>General</b>	
Base and jurisdiction	Resident: worldwide income (subject to double-tax relief) Non-resident: domestic income
Taxation of couples and families	Separate taxation Joint tax form but separate assessment
<b>System and Applicable rates</b>	There are 4 categories of income with specific taxation rules: income from employment and pensions, income from business activities, capital income and capital gains income
<i>Global / Labour income scheme</i>	
Basic allowance	None
Rate schedule	Progressive, 3 rates: 22% (< EUR 25 000), 32% (EUR 25 000-42 000), 42% (>EUR 42 000) Top rate: 42% (above 42 000)
Surtaxes	Special Solidarity Contribution: 0.7% (EUR 12 001-20 000), 1.4% (EUR 20 001-30 000), 2% (EUR 30 001-50 000), 4% (EUR 50 001-100 000), 6% (EUR 100 001-500 000), 8% (>EUR 500 000) on annual total net income
Regional and local surcharges	
<b>Top statutory PIT rate (including surcharges)</b>	48% (*)
Owner occupied dwelling	Included
<i>Capital income</i>	
Income from renting movable property	N/A
Income from renting immovable property	11% (up to EUR 12 000), 33% (>EUR 12 000)
Capital gains (immovable property)	15%
Capital gains (movable property)	15%
Dividends	10% (final withholding)
Interests on deposits and special savings accounts	15% (final withholding)
Interests on corporate and government bonds	15% (final withholding)
<i>Other specific features and alternative regimes</i>	
Self-employed or personal businesses	2 rates: 26% (up to EUR 50,000), 33% (> EUR 50,000)
Personal agricultural businesses	Flat rate: 13%
<b>Other tax provisions</b>	
<i>Main tax credits &amp; deductions</i>	
Professional expenses	Yes, based on real expenses, capped
Pension savings	Included
Mortgage	Included
Others (not exhaustive)	Child care, educational and medical expenses, alimony, donations, life insurance contributions, investment in eco-friendly goods
Treatment of losses (business/self-employed income)	5 year carry forward

(\*) Includes 6% Special Solidarity Contribution on incomes between EUR 100 000 and EUR 500 000.



**Table EL.4: VAT**

Tax rates	
Standard	23%
Reduced rate(s)	6% and 13%

**Table EL.5: Corporate Taxation (CIT)**

Tax rates	
Nominal corporate income tax rate	29%
Central government surcharge	
Regional government surcharge	
Local government surcharge	
Top statutory CIT rate (including surcharges)	29%
Special tax rate for SMEs (all-in rate)	no
Tax base	Worldwide income (subject to double-tax relief)
Anti-avoidance	
Limits to interest deductions	Yes (deduction of interest up to a value of 40% of earnings before interest, taxes, depreciation and amortization (30% from 1/1/2017))
Transfer pricing rules	Yes, arm's length principle
Controlled foreign company (CFC)	Yes
Controlled foreign company (CFC) for passive income only	Yes
Allowance for Corporate Equity	No

**Table EL.6: Social contributions**

Base	Employment income
Employers' contributions	
Total rate	24.56% (26.71% for blue collar workers engaged in heavy work)
of which:	
Capped contributions	Yes (EUR 5 546.80 per month)
Employees' contributions	
Total rate	15.5% (18.95% for blue collar workers engaged in heavy work)
of which:	Healthcare 2.55%, Unemployment 2.93%
Capped contributions	Yes (EUR 5 546.80 per month)

**Table EL.7: Wealth and transaction taxes**

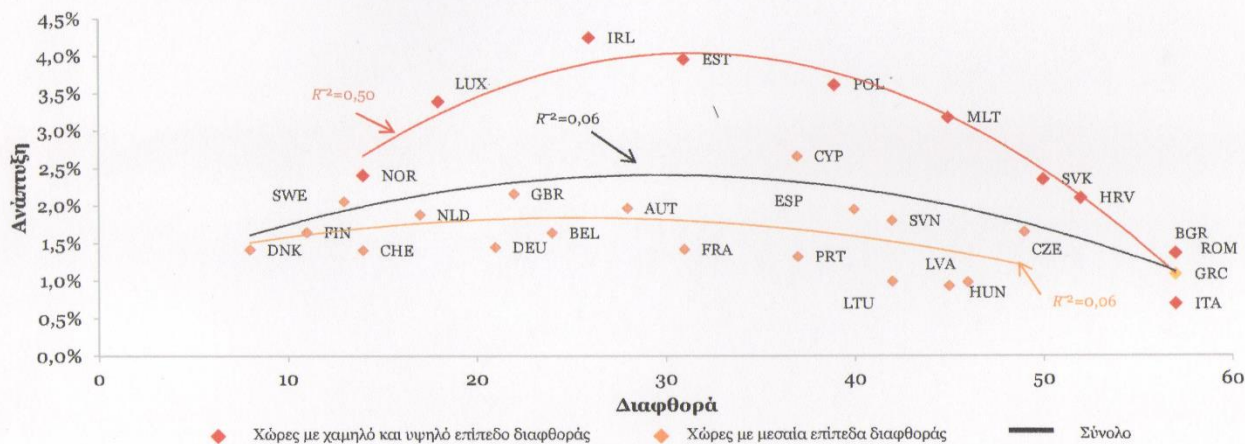
Inheritance and gift tax	Yes
Real estate taxation	
Recurrent real estate tax	Yes
Regional differentiation	Yes
Tax discount for primary dwelling	No
Real estate transfer tax	Yes
Net wealth tax	No

Source: DG Taxation and Customs Union, on the basis of information provided by the national finance ministries. For more detail the [TEDB database](#) contains an extensive inventory of the main taxes in force in EU Member States.

## Π.7. Θεσμοί, Ευημερία, Ανάπτυξη και Διαφθορά<sup>130</sup>

### Π.7.1 Το επίπεδο διαφθοράς μιας χώρας επηρεάζει θετικά ή αρνητικά το ρυθμό ανάπτυξης της οικονομίας

- Χώρες με χαμηλή και υψηλή διαφθορά, τείνουν να έχουν ελαφρά χαμηλότερους, κατά μέσο όρο, ρυθμούς ανάπτυξης από αυτές με μεσαία επίπεδα διαφθοράς
- Στις αναπτυσσόμενες θεσμικά χώρες η οικονομική ανάπτυξη **δεν επηρεάζεται** από το επίπεδο διαφθοράς

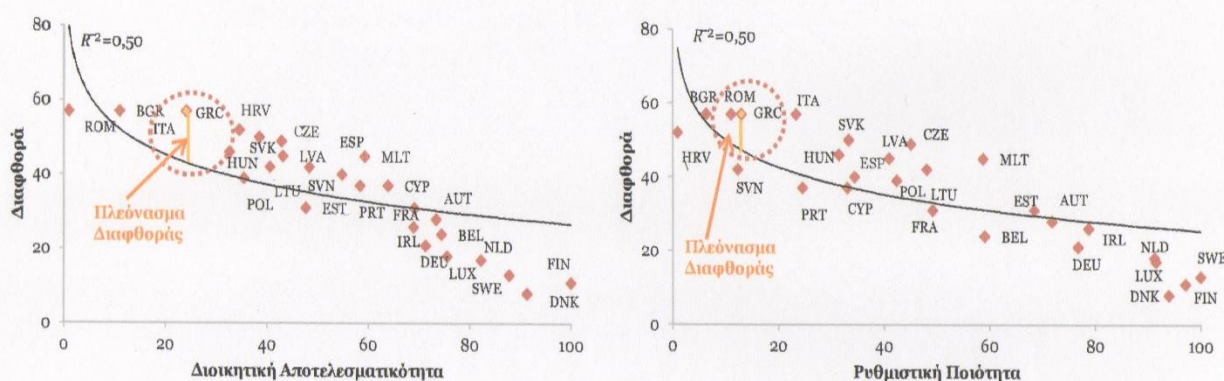


Πηγές: Διεθνής Διαφάνεια, Παγκόσμια Τράπεζα, Ανάλυση PwC

Σχεδιάγραμμα 9: Επίπεδο διαφθοράς

### Π.7.2 Η διοικητική αναποτελεσματικότητα και η ρυθμιστική ποιότητα λειτουργούν ανασταλτικά κατά της διαφθοράς

Οι αποτελεσματικές κυβερνητικές δομές και η καλή ρύθμιση των αγορών, τείνουν να περιορίσουν το μέγεθος της διαφθοράς (πχ. Σκανδιναβικές χώρες, Ελβετία και Ολλανδία)



Σχεδιάγραμμα 10:

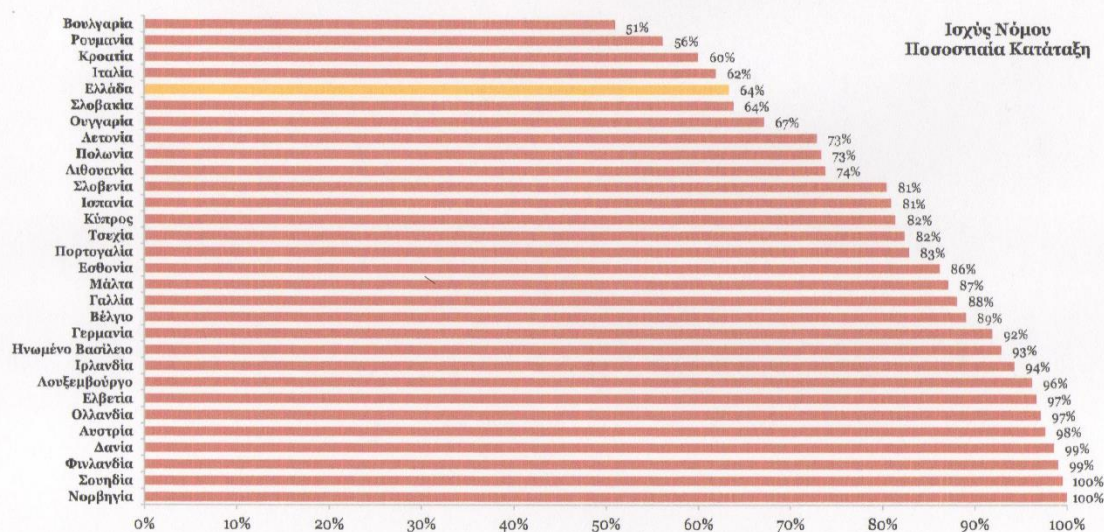
Σχέση Διοικητικής Αποτελεσματικότητας – Ρυθμιστικής Ποιότητας & μέγεθος διαφθοράς

<sup>130</sup> PwC, “Η ενίσχυση των Θεσμών βάση για την Ανάπτυξη και την Ευημερία”, Ιούλιος 2015



### Π.7.3 Θεσμοί – Ισχύς Νόμου

Ο δείκτης «Ισχύς Νόμου» αντικατοπτρίζει αντιλήψεις για το βαθμό στον οποίο οι φορείς έχουν εμπιστοσύνη και συμμορφώνονται με τους κανόνες του δικαίου. Ειδικότερα, αποτυπώνει την ποιότητα εκτέλεσης των συμβάσεων, τα δικαιώματα ιδιοκτησίας, την αστυνομία και τα δικαστήρια, καθώς και την πιθανότητα εγκληματικότητας και βίας (World Bank, World Governance Indicators)



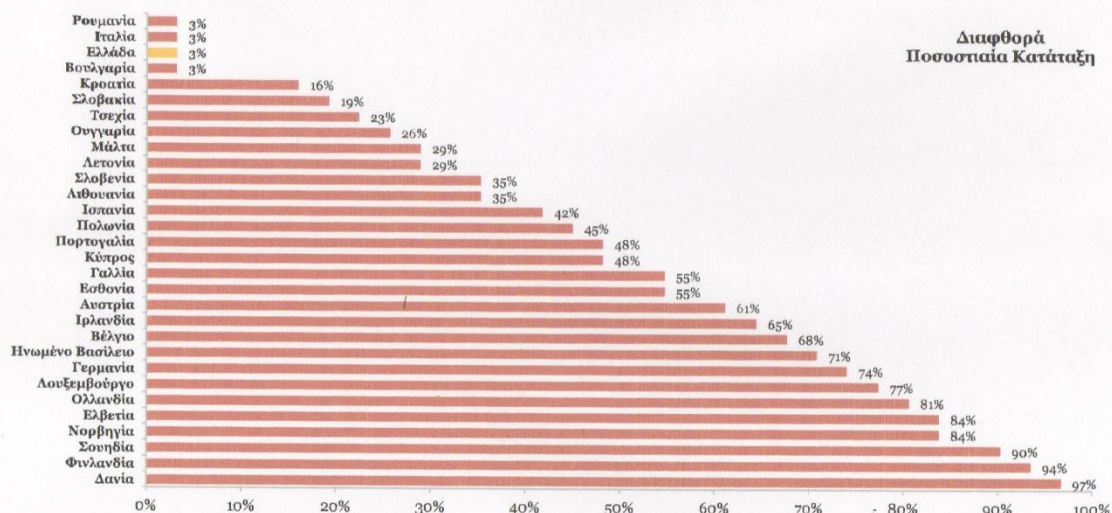
Πηγή: Παγκόσμια Τράπεζα «Δείκτες Παγκόσμιας Διακυβέρνησης (2014)»

- Η Ελλάδα εμφανίζεται 5<sup>η</sup> από το τέλος όσον αφορά την «εφαρμογή του νόμου», ξεπερνώντας τις Ιταλία, Κροατία, Ρουμανία και Βουλγαρία
- Οι Σκανδιναβικές Χώρες (Νορβηγία, Σουηδία, Φινλανδία) μαζί με την Αυστρία βρίσκονται στην κορυφή της κατάταξης

Σχεδιάγραμμα 11: Θεσμοί – ισχύς νόμου

### Π.7.4 Θεσμοί – Διαφθορά

Ο δείκτης «Αντιλήψης Διαφθοράς» (Corruption Perception Index) είναι ο πιο διαδεδομένος δείκτης διαφθοράς παγκοσμίως. Κατατάσσει τις χώρες με βάση την αντίληψη διαφθοράς του δημόσιου τομέα συνδυάζοντας έρευνες και αξιολογήσεις διαφθοράς από διαφορετικές πηγές (Transparency International)



Πηγή: Παγκόσμια Τράπεζα «Δείκτες Παγκόσμιας Διακυβέρνησης (2014)»

- Η Ελλάδα μαζί με την Βουλγαρία, Ιταλία και Ρουμανία παρουσιάζουν την υψηλότερη διαφθορά σε σύνολο 30 χωρών

Σχεδιάγραμμα 12: Θεσμοί - διαφθορά

## Π.8 Η Ε.Ε. κλείνει τα μάτια στην απάτη και τη διαφθορά<sup>131</sup>

“Κατηγορώ την Κομισιόν” θα μπορούσε να είναι ο τίτλος του ψηφίσματος που εγκρίθηκε την Τρίτη από την Ολομέλεια του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και αναφέρεται τόσο στην έκταση της διαφθοράς και της απάτης στην Ε.Ε. όσο και στην ολιγωρία, απραξία και αδιαφορία που, προκλητικά, επιδεικνύει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στον τομέα της αντιμετώπισης αυτών των δύο πολύ σοβαρών «πληγών» της ευρωπαϊκής οικονομίας.

### **Εγκρίνοντας το ψήφισμα η Ολομέλεια της Ευρωβουλής κατηγορεί την Κομισιόν ότι:**

- Δεν έχει ολοκληρώσει και δεν έχει δημοσιεύσει ακόμη την αξιολόγηση της ευρωπαϊκής δράσης στον τομέα καταπολέμησης της απάτης και της διαφθοράς στην Ε.Ε., ενώ είχε υποσχεθεί ότι αυτό θα συνέβαινε τον Ιανουάριο του... 2017.
- Επιδεικνύει μία ανεξήγητη ολιγωρία στη δημοσίευση των “Μέτρων για τη βελτίωση της συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων, καθώς και με τις τελωνειακές αρχές και τα όργανα επιβολής του νόμου, και για την ενίσχυση της ικανότητας των φορολογικών διοικήσεων” που επρόκειτο να ανακοινωθούν το 2016 και τώρα πήραν «παράταση» για το... 2018.
- Δεν θεωρεί ότι υφίσταται ανάγκη να δημοσιεύσει την έκθεση της Ε.Ε. κατά της διαφθοράς, γεγονός που επηρέασε αρνητικά την αξιολόγηση της κλίμακας της διαφθοράς για το 2015 και ότι η εν λόγω απόφαση ελήφθη χωρίς να προηγηθούν συζητήσεις με το Κοινοβούλιο. Η ακύρωση αυτή, της τελευταίας στιγμής, υπογραμμίζεται στο ψήφισμα, στέλνει λανθασμένο μήνυμα όχι μόνο στα Κράτη-Μέλη, αλλά και στους πολίτες.
- Παρόλο που η Ε.Ε. κατέστη εγκεκριμένο μέλος της Σύμβασης των Ηνωμένων Εθνών κατά της Διαφθοράς (UNCAC), στις 12 Νοεμβρίου 2008, δεν έχει ακόμη συμμετάσχει στον μηχανισμό αναθεώρησης που προβλέπεται στο πλαίσιο της Σύμβασης, ούτε έχει προχωρήσει στο πρώτο μέτρο ολοκλήρωσης της αυτοαξιολόγησης του τρόπου εφαρμογής των υποχρεώσεων της σύμφωνα με τη Σύμβαση.

Στο μεταξύ, σύμφωνα με τα στοιχεία του ψηφίσματος, η απάτη και η διαφθορά στις χώρες-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης “καλά κρατεί”, προσπορίζοντας τεράστια έσοδα στο οργανωμένο έγκλημα και στους “επιτήδειους” των Κρατών-Μελών, σε βάρος των συμφερόντων τόσο της Ε.Ε. όσο και των Ευρωπαίων πολιτών, που στενάζουν από τις επιπτώσεις της οικονομικής κρίσης.

### **Τα στοιχεία, που ουδείς διανοήθηκε να «μελετήσει» και να δημοσιεύσει, είναι άκρως αποκαλυπτικά:**

- Το υφιστάμενο σύστημα Φ.Π.Α., ειδικότερα όπως εφαρμόζεται στις διασυνοριακές συναλλαγές, είναι ευάλωτο στην απάτη και στις στρατηγικές φοροαποφυγής, όπου η ενδοκοινοτική απάτη του αφανούς

<sup>131</sup> <http://www.zougla.gr/politiki/article/komision-klini-ta-matia-stin-apati-ke-ti-diaf8ora-stin-e>

εμπορίου (ΕΑΑΕ), κοινώς αποκαλούμενη απάτη τύπου “καρουζέλ”, ευθυνόταν για απώλειες εσόδων ΦΠΑ της τάξεως των 50 δισεκατομμυρίων ευρώ το 2014!

- Το έλλειμμα από την είσπραξη ΦΠΑ ανήλθε κατά προσέγγιση σε 159,5 δις ευρώ το 2014 και κυμαίνεται σε ποσοστό κάτω του 50 % έως άνω του 40 % ανάλογα με την εξεταζόμενη χώρα.
- Η διαφθορά πλήττει όλα τα Κράτη Μέλη, ιδίως με τη μορφή του οργανωμένου εγκλήματος, και όχι μόνο επιβαρύνει την οικονομία της Ε.Ε., αλλά υπονομεύει και τη δημοκρατία και το κράτος δικαίου σε ολόκληρη την Ευρώπη, χωρίς ακόμη να είναι γνωστά τα ακριβή στοιχεία, καθώς η Κομισιόν έχει αποφασίσει να μη δημοσιεύει δεδομένα στο πλαίσιο της έκθεσης σχετικά με την πολιτική της Ε.Ε. για την καταπολέμηση της διαφθοράς.
- Τα πλαστά ή παραποιημένα έγγραφα και δηλώσεις αποτελούσαν τα πιο συχνά είδη απάτης αντιστοιχώντας στο 34 % του συνόλου, ενώ το μεγαλύτερο ποσοστό παρατυπιών που κοινοποιήθηκαν ως δόλιες (52 %) εντοπίστηκε στον γεωργικό τομέα και το υψηλότερο ποσοστό ανίχνευσης επί του συνόλου των δόλιων παρατυπιών (75 %) προερχόταν από τα συστήματα διοικητικού ελέγχου που προβλέπονται στους τομεακούς κανονισμούς.
- Οι Κανονισμοί που θέσπισε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, με στόχο τη βελτίωση της ποιότητας και της συνοχής των πληροφοριών σχετικά με τις παρατυπίες και τις περιπτώσεις απάτης που κοινοποιούνται από τα Κράτη-Μέλη, δεν ορίζουν χρονοδιαγράμματα εντός των οποίων οι χώρες θα υποχρεούνται να κοινοποιούν τυχόν παρατυπίες.
- Η Κομισιόν αδιαφορεί για το γεγονός ότι δεν έχουν θεσπίσει όλα τα κράτη-μέλη της ΕΡ εθνικές στρατηγικές για την καταπολέμηση της απάτης.
- Το 75 % του συνόλου των υποθέσεων που δηλώθηκαν ως δόλιες αφορά σε εμπορεύματα όπως ο καπνός, τα ηλεκτρικά μηχανήματα, τα υποδήματα, τα προϊόντα κλωστοϋφαντουργίας, ο σίδηρος και ο χάλυβας. Η Κίνα, τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, οι Ηνωμένες Πολιτείες, η Λευκορωσία, η Ρωσία και η Ουκρανία αναφέρονται συχνότερα ως χώρες προέλευσης των εν λόγω εμπορευμάτων.