

**ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**



**Φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων και η αποτελεσματικότητα  
του στην Ελλάδα**

Υπό του φοιτητή:

Χρηστόβ Αναστασιάδη

Επιβλέπων Καθηγητής: Χατζής Αναστάσιος

Θεσσαλονίκη, 2018



## Περιεχόμενα

Εισαγωγή .....	5
ΜΕΡΟΣ Α	
Κεφάλαιο 1: Φορολογικός Έλεγχος.....	6
1.1 Γενικά.....	6
1.2 Ορισμός και Έννοια της Ελεγκτικής Επιστήμης.....	6
1.3 Διακρίσεις των Ελέγχων .....	7
1.3.1 Διεθνή και Λογιστικά Πρότυπα Ελέγχου.....	8
1.3.2 Εξωτερικοί Ελεγκτές .....	9
1.3.3 Διεθνή και Λογιστικά Πρότυπα Ελέγχου.....	9
1.3.4 Κώδικας Δεοντολογίας .....	10
Κεφάλαιο 2: Κατηγορίες ελέγχων .....	11
2.1 Προληπτικός Έλεγχος .....	11
2.2 Προσωρινός έλεγχος .....	11
2.3 Τακτικός έλεγχος .....	12
2.4 Ειδικό Έλεγχοι.....	12
Κεφάλαιο 3: Όργανα ελέγχου .....	13
3.1 Δ.Ο.Υ. ....	13
3.2 Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.).....	15
3.3 Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές.....	15
3.4 Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (Δι.Π.Α.Ε.Ε.) και Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.).....	16
3.5 Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων .....	17
3.6 Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου .....	18
3.7 Οικονομική Αστυνομία.....	18
3.7.1 Οργανωτική δομή.....	19
3.7.2 Αντικείμενο έρευνας .....	19
Κεφάλαιο 4: Νόμοι και διαδικασίες φορολογικών ελέγχων .....	21
4.1 ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4489/2017 .....	21
4.2 ΠΟΛ.1037/2005.....	25
4.3 ΠΟΛ.1072/2011.....	26
4.4 ΠΟΛ.1178/23.8.2011.....	28
4.5 Εντολή ελέγχου .....	28
4.6 Προετοιμασία ελέγχου.....	29

4.7	Φύλλα εργασίας εξωτερικού ελέγχου .....	31
4.7.1	Περιεχόμενο φύλλων εργασίας .....	32
4.8	Επαληθεύσεις.....	33
4.8.1	ΠΟΛ.1037/2005.....	33
4.8.2	ΠΟΛ.1072/2011.....	38
4.9	ELENXIS.....	44
4.10	Έλεγχος ΑΕ & ΕΠΕ (Ετήσιο Πιστοποιητικό).....	46
4.10.1	ΠΟΛ 1036/2017 .....	48
4.10.2	Πρόγραμμα ελέγχου.....	49
4.11	Συμπεράσματα ελέγχου .....	55
<b>ΜΕΡΟΣ Β</b>		
	Κεφάλαιο 5: Επισκόπηση αρθρογραφίας .....	58
	Κεφάλαιο 6: Συνέντευξη .....	60
	Κεφάλαιο 7: Έρευνα .....	63
7.1	ν.4174/2013 .....	63
7.2	Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών .....	64
7.2.1	Νομοθεσία ενδικοφανών προσφυγών .....	66
7.3	Αποτελέσματα 2015-2017.....	68
7.3.1	Έτος 2015.....	68
7.3.2	Έτος 2016.....	70
7.3.3	Έτος 2017.....	72
7.3.4	Συγκριτικοί πίνακες .....	73
7.3.5	Ενδικοφανείς Προσφυγές .....	76
	Συμπεράσματα-Προτάσεις.....	78
	Βιβλιογραφία .....	80

## Εισαγωγή

Το φορολογικό σύστημα της Ελλάδος θεωρείται από τα πιο πολύπλοκα του κόσμου. Οι συνεχείς αλλαγές στην φορολογική διαδικασία, τροποποιήσεις νόμων και ανούσια διατάγματα, έτσι μπορεί να χαρακτηριστεί το παραπάνω σύστημα. Τα τελευταία χρόνια ειδικά εν ώρα οικονομικής κρίσης η ζωή των ανθρώπων οι οποίοι ασχολούνται με τον κλάδο της λογιστικής άλλαξε όπως άλλαξαν και οι κώδικες με τα χρόνια: Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ 186/1992), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν 4093/2012) και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν 4308/2014) είναι οι ραγδαίες αλλαγές. Πέρα από αυτό σε περιπτώσεις που αφορούν παρελθοντικά γεγονότα χρησιμοποιούνται οι παλιοί κώδικες γεγονός το οποίο αναγκάζει τον λογιστή, τον ελεγκτή, κ.α. να είναι ενημερωμένοι για τους νόμους του παρελθόντος και να περιμένουν τους μελλοντικούς νόμους για να είναι συνεχώς ενημερωμένοι.

Η εργασία αφορά τις τεχνικές και τρόπους που χρησιμοποιούνται από τους εξωτερικούς ελεγκτές κατά την διαδικασία ελέγχου, αλλά κύριος στόχος είναι ο εντοπισμός αποτελεσματικότητας των διεξαγόμενων ελέγχων. Τι προσπαθούν να πετύχουν οι ελεγκτές διεξάγοντας τον έλεγχο και τι πετυχαίνουν στην πραγματικότητα; Κατά πόσο αποτελεσματικό είναι το φορολογικό σύστημα της Ελλάδος; Αυτά είναι τα κύρια ερωτήματα που προσπαθούν να απαντηθούν στην παρούσα εργασία.

# Μέρος Α

---

## Κεφάλαιο 1: Φορολογικός Έλεγχος

### 1.1 Γενικά

Η συνεχής ανάπτυξη και η καταγραφή της μεγέθυνσης των επιχειρήσεων με την ταυτόχρονη αύξηση των επιχειρηματικών αλλαγών, τεχνολογίας και νοοτροπίας δημιούργησε, εκτός των άλλων, και την άμεση ανάγκη για υιοθέτηση νέων μορφών επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η ύπαρξη πλέον αυτού του νέου είδους επιχειρηματικών μορφών οδήγησε με τη σειρά της στην ανάγκη για ένα νέο νομικό πλαίσιο, ένα σωστά οργανωμένο σύστημα παροχής πληροφοριών καθώς και ένα ολοκληρωμένο σύστημα λογιστικής παρακολούθησης των διενεργούμενων πράξεων και ενεργειών.

Παράλληλα με την ανωτέρω ανάγκη και απαίτηση δημιουργήθηκε και η υποχρέωση για έλεγχο των πραγματοποιηθέντων διαδικασιών στο πλαίσιο άσκησης της εταιρικής δραστηριότητας. Για την ορθή και κυρίως αποτελεσματική εφαρμογή όλων των ανωτέρω, βασική προϋπόθεση είναι η υιοθέτηση ορισμένων βασικών κανόνων και αρχών. Η εφαρμογή αυτών των κανόνων και αρχών δεν παραμένει αναλλοίωτη μέσα στο πέρασμα του χρόνου, αλλά υπόκειται σε αναδιατύπωση, αναθεώρηση και αναπροσαρμογή καθώς μεταβάλλονται οι οικονομικοί παράγοντες που τις δημιούργησαν. Αυτό που αξίζει πάντως να σημειωθεί είναι ότι πάντοτε δίδεται ιδιαίτερη προσοχή στην πιστή εφαρμογή τους. Η σωστή τήρηση και εφαρμογή αυτών των αρχών, κανόνων και παραδοχών διασφαλίζει την εγκυρότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ο έλεγχος και η συνεχής παρακολούθηση της ορθής τήρησής τους αποτελεί έναν ανεξάρτητο κλάδο της Λογιστικής, την Ελεγκτική.

### 1.2 Ορισμός και Έννοια της Ελεγκτικής Επιστήμης

Η Ελεγκτική σήμερα αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς και αξιόλογους κλάδους της Λογιστικής επιστήμης.

Ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Αντικείμενό της συνιστά ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόστηκαν από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια του διαχειριστικού έτους και διενεργείται από πρόσωπα ανεξάρτητα προς την οικονομική μονάδα (ορκωτοί ελεγκτές- λογιστές). Τα προαναφερθέντα διενεργούνται στο πλαίσιο του νόμου περί ανωνύμων εταιριών, των γενικών παραδεκτών λογιστικών αρχών και προτύπων, προκειμένου να ελεγχθούν και να επιβεβαιωθεί κατά πόσο τα δημοσιευμένα οικονομικά στοιχεία είναι αξιόπιστα.

Η Αμερικανική Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013) ορίζει την Ελεγκτική ως «μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των

προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες». Το αντικείμενο λοιπόν της ελεγκτικής είναι ο έλεγχος των επιχειρήσεων με στόχο:

1)την πρόληψη, αποκάλυψη ή καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λογιστικών λαθών και οικονομικών ατασθαλιών, και

2)την πιστοποίηση, ύστερα από διενέργεια συστηματικού ελέγχου και ανάλογων δοκιμαστικών επαληθεύσεων, της αξιοπιστίας των οικονομικών δεδομένων, της πιστοληπτικής ικανότητας, καθώς και της ορθής εφαρμογής των κείμενων φορολογικών διατάξεων.

Αναλυτικότερα, οι βασικοί σκοποί του ελέγχου είναι οι εξής (Τσακλάγκανος, 2005):

- Ο εντοπισμός και η πρόληψη ηθελημένων ή αθέλητων λογιστικών λαθών,
- Η διερεύνηση, η αποκάλυψη και η καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων ως προς τις διαδικασίες,
- Η έγκριση, η ανάλυση και ο σχολιασμός της ακρίβειας και πιστότητας των διαφόρων
- οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους,
- Η αξιολόγηση της σύνταξης και της παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των
- Οικονομικών καταστάσεων, που συνήθως αποτελούν ενδιαφέροντα και κατατοπιστικά στοιχεία για την πορεία και τις τάσεις που επικρατούν μέσα στην επιχείρηση,
- Η πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων χρήσιμων συμπερασμάτων,
- Η υπογράμμιση των ατελειών και ο καθορισμός των αδυναμιών στο όλο κύκλωμα της επιχειρηματικής και διαχειριστικής απεικόνισης,
- Η Στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης, προκειμένου να υπολογιστούν οι πιθανές επισφάλειες και να γίνει έτσι δυνατός ο σχηματισμός των σωστών προβλέψεων.

### 1.3 Διακρίσεις των Ελέγχων

Οι έλεγχοι που διενεργούνται δεν είναι ποτέ ίδιοι μεταξύ τους. Βάσει ορισμένων κριτηρίων ομαδοποιούνται και διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες. Έτσι λοιπόν έχουμε τις εξής κατηγορίες ελέγχου:

α) Ανάλογα των φορέων που διενεργούν τον έλεγχο

- Εσωτερικός Έλεγχος είναι ο έλεγχος που διενεργείται από πρόσωπο που έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας ως έμμισθου υπαλλήλου της ελεγχόμενης επιχείρησης, αλλά ταυτόχρονα διαθέτει και τα επιστημονικά προσόντα της γνώσης καθώς και τα επαγγελματικά προσόντα της εμπειρίας και του ήθους. Απώτερος σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι ο περιορισμός των επιχειρηματικών κινδύνων και λαθών, η διασφάλιση της αξιοπιστίας των

βιβλίων-στοιχείων, η εξακρίβωση οικονομικών γεγονότων πιθανής απάτης & η διαφύλαξη της περιουσίας της επιχείρησης.

- Εξωτερικός Έλεγχος είναι ο έλεγχος που διενεργείται από πρόσωπο φυσικό ή νομικό που δεν έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με την ελεγχόμενη επιχείρηση, έχει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος, διαθέτει τα απαιτούμενα προσόντα βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ) Η Υιοθέτηση των ΔΠΕ έγινε βάση του άρθρ. 24 του Ν.3693/2008)και στοχεύει στην ακριβή Απεικόνιση του συνόλου των χρηματοοικονομικών Καταστάσεων απαλλαγμένες από κάθε ουσιώδη σφάλματα και παραλήψεις.
- Κρατικός Έλεγχος είναι ο έλεγχος που διενεργείται από ελεγκτικούς φορείς του κράτους όπως ομάδες ελεγκτών Εφοριακών Υπαλλήλων, του Ελεγκτικού Συνεδρίου, του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, το Συμβούλιο Επιθεώρησης Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων που έχουν ως κύριο στόχο τη Διασφάλιση του δημοσίου χρήματος.

β) Ανάλογα με την έκταση των ελέγχων

- Γενικός έλεγχος / Έλεγχος τέλους χρήσης
- Ειδικός έλεγχος / Έλεγχος πωλήσεων, αποθεμάτων κ.λπ..

γ) Ανάλογα με το σκοπό που επιτελούν οι έλεγχοι

- Προληπτικοί έλεγχοι/ Έλεγχος ενταλμάτων πληρωμής
- Κατασταλτικοί έλεγχοι/ Έλεγχος υπεξαίρεσης ταμείου

δ) Ανάλογα με την διάρκεια των ελέγχων

- Μόνιμοι ή διαρκείς/ Ο εσωτερικός έλεγχος
- Τακτικοί ή περιοδικοί/ Ο εξωτερικός έλεγχος τέλους χρήσης
- Έκτακτοι ή περιστασιακοί/ Αιφνιδιαστική καταμέτρηση ταμείου

ε) Ανάλογα με το στοιχείο στο οποίο επιλέγει να δώσει έμφαση ο κάθε έλεγχος

- Χρηματοοικονομικοί/ Έλεγχος αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος (κυρίως από ορκωτούς)
- Λειτουργικοί/ Αξιολόγηση λειτουργιών (κυρίως από εσωτερικούς ελεγκτές)
- Αποδοτικότητα ή Διοικητικός/ Μιας εγκαθιδρυμένης διαδικασίας (κυρίως από εσωτερικούς ελεγκτές)
- Συμμόρφωσης/ Προς εγκαθιδρυμένες διαδικασίες (π.χ. έλεγχος εξόφλησης τιμολογίων)
- Ειδικοί έλεγχοι/ Δικαστικοί έλεγχοι Αρθρ. 40/ Ν. 2190/1920 (προστασία μειοψηφίας) (Νεγκάκης&Ταχυνάκης, 2013)

### 1.3.1 Διεθνή και Λογιστικά Πρότυπα Ελέγχου



Τα πρότυπα ελεγκτικής του ΣΟΕΛ αναπτύσσονται σε τέσσερα κύρια κεφάλαια , ως ακολούθως :

- 100, τα οποία αναφέρονται στους σκοπούς των ελέγχων , καθώς και στα προσόντα , στη στάση , τις ευθύνες κ.τ.λ. του Ορκωτού Ελεγκτή –Λογιστή.
- 200, τα οποία αναφέρονται στις αρχές της τεχνικής του εξωτερικού ελέγχου .
- 300, τα οποία αναφέρονται στο τρόπο συντάξεως της εκθέσεως ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή – Λογιστή.
- 400, τα οποία αναφέρονται στις βασικές αρχές της επαγγελματικής συμπεριφοράς του Ορκωτού Ελεγκτή –Λογιστή .

### 1.3.2 Εξωτερικοί Ελεγκτές

Ο εξωτερικός ελεγκτής δρα ανεξάρτητα από τον εσωτερικό καθώς με τρόπο αντικειμενικό και αμερόληπτο καλείται να τονίσει τις δυνατότητες και τα τρωτά σημεία της ελεγχόμενης μονάδας. Φυσικά αξίζει να σημειωθεί ότι όσο πιο τυπική είναι η σχέση του με τη διοίκηση τόσο πιο φερέγγυο αμερόληπτο και αξιόπιστο θεωρείται το ελεγκτικό του έργο.

Ουσιαστικά στη σύγχρονη Οικονομία με τη πολυπλοκότητα των οικονομικών συναλλαγών και σχέσεων ο εξωτερικός ελεγκτής παίζει καθοριστικότερο ρόλο στο χρηματοοικονομικό προφίλ της εταιρίας και στην αντανάκλαση του στο ευρύ κοινό.

Συγκεκριμένα τα βασικά προσόντα του εξωτερικού ελεγκτή είναι τα παρακάτω (Ντζανάτος, 2009):

- Υψηλό μορφωτικό επίπεδο το οποίο πρέπει να ανανεώνεται ανάλογα με τις επιταγές των νέων οικονομικών καταστάσεων
- Κριτική ικανότητα ώστε να είναι σε θέση να απλοποιεί πολύπλοκες διαδικασίες ελέγχου Προθυμία για συνεργασία με άτομα της ελεγχόμενης εταιρίας για τη δημιουργία σχέσεων αμοιβαίας κατανόησης και αλληλοενημέρωσης
- Εργατικότητα, Επιμονή για την ακριβή και πιστή διενέργεια του ελέγχου και αποκλεισμός συμβιβαστικών λύσεων προς εξυπηρέτηση συμφερόντων

### 1.3.3 Διεθνή και Λογιστικά Πρότυπα Ελέγχου

Με την φιλελευθεροποίηση του εμπορίου στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε συνδυασμό με τις ραγδαίες μεταβολές των οικονομιών των κρατών μελών κατέστησαν τις οικονομικές σχέσεις ιδιαίτερα πολύπλοκες και δημιούργησαν θα θεμέλια για την έκδοση προτύπων προς εξυπηρέτηση συναλλαγών και σχέσεων.

Σημαντικό ρόλο διαδραματίζουν λοιπόν τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** τα οποία ουσιαστικά θέτουν τους κανόνες ώστε να υπάρχει άριστη ενημέρωση και ομαλή συνεργασία μεταξύ των χωρών.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εκδίδονται από μια υποεπιτροπή της Διεθνούς Συνομοσπονδίας Λογιστών ( International federation of Accountants- I.F.A.C), την επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων ( International auditing Practices

Committee – I.P.A.C) , η οποία επιλέγει θέματα και δρομολογεί σχέδια.

Αξίζει να σημειωθεί σε αυτό το σημείο ότι τα Πρότυπα περιέχουν κανόνες και αρχές τα οποία συνδράμουν ώστε η ελεγχόμενη εταιρία να έχει τη δυνατότητα να προσαρμόσει τα κέρδη ή τις ζημίες της ανάλογα με τις πληροφορίες που τις προσφέρονται.

Ένα ακόμα αξιοπρόσεκτο στοιχείο των Ελεγκτικών Προτύπων είναι ότι ουσιαστικά αναφέρονται και στην αμοιβή των ιδιωτικών ελεγκτικών εταιριών χωρίς να διασαφηνίζουν ακριβώς βάση ποιου παράγοντα πρέπει να υπολογίζεται. Πάντως υπάρχουν οι αρμόδιοι θεσμικοί φορείς στο εξωτερικό όπως η Αμερικάνικη Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς η οποία προτείνει ακριβή τρόπο προσδιορισμού.

Σημαντικό πλεονέκτημα των Διεθνών Επαγγελματικών Προτύπων είναι η διεξαγωγή πολλών ειδών ελέγχου και ο συνδυασμός τους με διάφορα λογισμικά μηχανογράφησης και στατιστικών μοντέλων τα οποία συμβάλλουν στην μέγιστη απόδοση του ελεγκτικού έργου.

Ουσιαστικά τα ΔΕΠ είναι το μοναδικό ολοκληρωμένο σώμα ελεγκτικών κανόνων που είναι διεθνώς αναγνωρισμένα και προσδιορίζουν τις βασικές αρχές οι οποίες είναι απαραίτητες στον ελεγκτή για την πραγματοποίηση του ελέγχου. (Καζάντζης, 2006)

### 1.3.4 Κώδικας Δεοντολογίας

Σημαντικό ρόλο στο ελεγκτικό επάγγελμα διαδραματίζει ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας ο οποίος πρέπει να τηρείται στα πλαίσια των ελεγκτικών προτύπων και πρέπει οπωσδήποτε να τηρείται από τους ελεγκτές. Σκοπός του είναι να θεσπίσει πρότυπα συμπεριφοράς που να συσχετίζονται με κανόνες και ηθικές αρχές. (Παππάς, 1999)

Συγκεκριμένα τα απαραίτητα προσόντα είναι τα παρακάτω :

- Ακεραιότητα: Ο ελεγκτής οφείλει να είναι ακέραιος και να αρκείται στην αμοιβή του για τη διεξαγωγή του ελέγχου. Απαγορεύεται να γίνεται δέκτης δώρων από την ελεγχόμενη μονάδα καθώς και να μοιράζεται ευαίσθητες πληροφορίες.
- Αντικειμενικότητα: Ο ελεγκτής οφείλει να είναι αμερόληπτος και αντικειμενικός. Δεν πρέπει να έχει καμία σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία καθώς δεν πρέπει να έχει εργαστεί στο παρελθόν σε αυτήν. Επίσης ο δικός του έλεγχος δεν πρέπει να συσχετίζεται με τον εσωτερικό έλεγχο της επιχείρησης και θα πρέπει να διαφυλάττει τη θέση του ώστε σε περίπτωση αντιδικίας ή διένεξης να μην μειωθεί στο ελάχιστο η αμεροληψία του.
- Εχεμύθεια : Απαραίτητο προσόν το οποίο έχει σχέση με την διασφάλιση απόρρητων και ευαίσθητων πληροφοριών. Ο ελεγκτής αλλά και το επιτελείο του έχουν υποχρέωση να μη μοιράζονται στοιχεία και πληροφορίες για την ελεγχόμενη μονάδα οι οποίες θα μπορούσαν να τη βλάψουν στο ευρύ κοινό ή να ωφελήσουν ανταγωνιστές. Η μετάδοση των πληροφοριών γίνεται μόνο με εξουσιοδότηση.

- **Ικανότητα και Επιμέλεια :** Με λίγα λόγια ο ελεγκτής οφείλει να έχει υψηλό μορφωτικό επίπεδο ώστε να είναι σε θέση να φέρει εις πέρας το ελεγκτικό έργο και με την απαραίτητη επιμέλεια να είναι επιτυχές. Επιπλέον πρέπει να αποφεύγει υπηρεσίες σε υπογήφιες ελεγχόμενες μονάδες τις οποίες δεν θα είναι σε θέση να ολοκληρώσει με τον επιθυμητό τρόπο.
- **Επαγγελματική Συμπεριφορά :** Δηλαδή οφείλει να υπακούει σε κανόνες και πρότυπα αποφεύγοντας παράνομες ενέργειες που να αμαυρώνουν το ελεγκτικό επάγγελμα.

Με λίγα λόγια οι παραπάνω πέντε αρχές είναι απαραίτητες για τον Ανεξάρτητο Ορκωτό Ελεγκτή ο οποίος οφείλει να τις τηρεί στο έπακρο αποφεύγοντας ενέργειες οι οποίες δεν συνάδουν με τους κανόνες Δικαίου και εξυπηρετούν προσωπικά συμφέροντα. (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013)

## Κεφάλιο 2: Κατηγορίες ελέγχων

### 2.1 Προληπτικός Έλεγχος

Ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται κατά τις εργασίες για το φορολογούμενο μάρες και ώρες, σε οποιοδήποτε χρόνο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, στην έδρα ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης και αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την ενημέρωση των βιβλίων, τα αποθέματα, το ταμείο, κλπ. Σε ορισμένες περιπτώσεις δύναται να γίνει και στα γραφεία της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας.

Εφόσον από τον προληπτικό έλεγχο προκύψουν στοιχεία που έχουν σχέση με τη μη εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης ή λανθασμένου τρόπου προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και του τρόπου φορολόγησής τους, εκδίδεται εντολή προσωρινού ή τακτικού ελέγχου, κατά την κρίση του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Όπως προαναφέρθηκε, με την αιφνίδια και επιτόπια παρουσία των φορολογικών οργάνων στην επιχείρηση ή εκτός αυτής, σκοπός του προληπτικού ελέγχου είναι η διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π., καθώς και η εκπλήρωση των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης (υποβολή δηλώσεων, πληρωμή παρακρατούμενων φόρων κλπ) όργανο που κατά κύριο λόγο ασκεί προληπτικό έλεγχο είναι το Σ.Δ.Ο.Ε (Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος) και κατά δευτερεύοντα λόγο η Οικονομική Αστυνομία και οι Δ.Ο.Υ. (Μιχαήλ, Κουτσούκας, κ.α.,2008)

### 2.2 Προσωρινός έλεγχος

Ο προσωρινός έλεγχος διενεργείται, πάντα ύστερα από εντολή ελέγχου και επίδοση πρόσκλησης στον φορολογούμενο επί αποδείξει να υποβάλει εφόσον το επιθυμεί μέσα σε αποκλειστική προθεσμία δέκα (10) ημερών αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις (Εισοδήματος, ΦΠΑ κλπ), προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων και να προσδιοριστούν και καταλογισθούν οι διαφορές φόρων που δεν καταβλήθηκαν με τη

σχετική δήλωση από τους υπόχρεους.

Πρόκειται για μορφή ελέγχου που εμπεριέχει και όλα τα στοιχεία του προληπτικού ελέγχου. Με τον έλεγχο αυτό παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί προσωρινό φύλλο ελέγχου, χωρίς να αναμένεται να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, για να καταλογιστούν οι φόροι, με τους τυχόν αναλογούντες σε αυτούς πρόσθετους φόρους, που οφείλει να αποδώσει η επιχείρηση στο δημόσιο. Στόχος του είναι η άμεση είσπραξη από το δημόσιο φόρων που δεν έχουν αποδοθεί (όπως ΦΠΑ, λοιποί φόροι, κ.α.).

Προσωρινός έλεγχος ασκείται επί α) Της φορολογίας εισοδήματος, β) Του ΦΠΑ, γ) Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, δ) Φόρου Ελευθέρων Επαγγελματιών, ε) Φόρου εργολάβων, στ) Φόρου Αμοιβών Τρίτων. (Μιχαήλ, Κουτσούκας, κ.α.,2008)

### **2.3 Τακτικός έλεγχος**

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος διενεργείται, μετά την έκδοση εντολής ελέγχου από τον αρμόδιο προϊστάμενο, πάντα μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων και αποσκοπεί στην επαλήθευση της ακρίβειας και της πληρότητας των δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων που υποβλήθηκαν από την επιχείρηση. Πρόκειται δηλαδή για πλήρη, εμπεριστατωμένο, ουσιαστικό και οριστικό φορολογικό έλεγχο, εφόσον με την ολοκλήρωσή του εκκαθαρίζονται όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης που αποτέλεσαν αντικείμενο του ελέγχου.

Κατά τη διενέργεια του τακτικού φορολογικού ελέγχου δεν θα ληφθούν υπόψη μόνο τα δεδομένα των βιβλίων, στοιχείων και των υποβληθέντων από την επιχείρηση φορολογικών δηλώσεων, αλλά θα συνεκτιμηθεί και κάθε άλλο στοιχείο ή πληροφορία που μπορεί να οδηγήσει τον έλεγχο στην εξακρίβωση των πραγματικών φορολογικών υποχρεώσεων σε περιπτώσεις ανακρίβειας των δηλώσεων ή μη επίδοσης αυτών.

Επειδή οι ελεγκτικές αρχές, λόγω διαφόρων περιοριστών (υλικοτεχνική υποδομή, αριθμό ελεγκτών, πλήθος υποθέσεων, αδυνατούν να ελέγξουν το σύνολο των υποθέσεων η φορολογική διοίκηση έχει θεσπίσει κριτήρια βάσει των οποίων επιλέγονται οι φορολογούμενοι για τακτικό έλεγχο. (Μιχαήλ, Κουτσούκας, κ.α.,2008)

### **2.4 Ειδικοί Έλεγχοι**

Σε περιπτώσεις όπου με ειδικές διατάξεις νόμων καθορίζονται συγκεκριμένες υποχρεώσεις ή τίθενται προϋποθέσεις για την τήρηση των διατάξεων αυτών εκ μέρους των επιχειρήσεων, διενεργούνται ειδικοί φορολογικοί έλεγχοι για την επαλήθευση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων αυτών, την τήρηση των προϋποθέσεων και την εκπλήρωση όλων των υποχρεώσεων που πηγάζουν από τις διατάξεις αυτές (π.χ. έλεγχος ορθής εφαρμογής αναπτυξιακών νόμων, έλεγχος αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων, έλεγχος υπεραξίας κλπ). Οι διαπιστώσεις των ελέγχων αυτών αποτυπώνονται σε ιδιαίτερες εκθέσεις ελέγχου προκειμένου να καταλογιστούν οι τυχόν διαφορές φόρων

Εκτός όμως από τους ανωτέρω ελέγχους περιλαμβάνονται και οι έκτακτοι εποχιακοί έλεγχοι οι οποίοι είναι (Μιχαήλ, Κουτσούκας, κ.α.,2008):

- Χριστουγέννων
- Πάσχα
- Θερινής, τουριστικής περιόδου
- Παραεμπορίου
- Διακύμανσης των τιμών και συντελεστών μικτού κέρδους

### Κεφάλαιο 3: Όργανα ελέγχου

Οι φορολογικοί έλεγχοι διενεργούνται από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Η σημασία τους στην φορολογική διοίκηση εν γένει είναι σπουδαία και συγκρίνεται με την όλη δομή και λειτουργία των διοικητικών φορολογικών αρχών. Συγκεκριμένα, οι υπηρεσίες που ασκούν φορολογικό έλεγχο είναι οι εξής:

- Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.)
- Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε)
- Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές
- Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)
- Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)
- Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.)
- Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας

#### 3.1 Δ.Ο.Υ.

Οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες έχουν, στα όρια της κατά τόπο αρμοδιότητας τους, ως στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φόρο αποφυγής, την βελτίωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και την ποιοτική εξυπηρέτηση αυτών, την αποτελεσματική είσπραξη των δημοσίων εσόδων και την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας.

Οι αρμοδιότητες των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών περιλαμβάνουν μεταξύ των άλλων την διενέργεια φορολογικού ελέγχου σε επιχειρήσεις, με ετήσια ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά καθορίζονται και ανακαθορίζονται εκάστοτε με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και σε φυσικά πρόσωπα, τα οποία δεν χαρακτηρίζονται ως φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου για την διαπίστωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και τον εντοπισμό εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί. Π.Δ.111/2014, «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών», ΦΕΚ Α 178/29-8-2014

Οι ΔΟΥ ξεκίνησαν την λειτουργία τους με βάση το Προεδρικό Διάταγμα με τίτλο «ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ.16 Κανονισμός λειτουργίας Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών. (5 Ιανουαρίου 1989)».

Τα άρθρα 15-22 Ν. Π.Δ. 16/1989 διαμορφώνονται ως εξής:

## ΤΜΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

### Άρθρο 15.

Στο Τμήμα φορολογικού ελέγχου υπάγονται τα πιο κάτω γραφεία:

- α. Γραφεία τακτικού ελέγχου
- β. Γραφείο προσωρινού και προληπτικού ελέγχου
- γ. Γραφείο Κ.Φ.Σ.

### Άρθρο 16. Αρμοδιότητες Γραφείων Ελέγχου

Αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου είναι:

- 1.- Ο έλεγχος, προσωρινός και τακτικός, των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και παντός υπόχρεου σε υποβολή δήλωσης, όπου προβλέπεται από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.
- 2.- Ο έλεγχος, προσωρινός και τακτικός, των δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων και παντός υπόχρεου σε υποβολή δήλωσης, όπου προβλέπεται από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.
- 3.- Ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων.
- 4.- Ο έλεγχος για τη διευκρίνιση ή διαπίστωση πραγματικών ζητημάτων, σε εκτέλεση προδικαστικών αποφάσεων ή μετά από αίτημα του φορολογούμενου, η έρευνα για εξακρίβωση περιουσιακών στοιχείων οφειλετών του Δημοσίου, καθώς και οποιαδήποτε άλλη έρευνα φορολογικού ή μη περιεχομένου με εντολή του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μέσα στον κύκλο αρμοδιότητάς του που γίνεται από υπαλλήλους του Τμήματος, τους Ελεγκτές.
- 5.- Οι παραπάνω αρμοδιότητες κατανέμονται στα γραφεία ως εξής:
  - α) Γραφείο τακτικού ελέγχου: Με αρμοδιότητα τον τακτικό έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών και Νομικών Προσώπων και κάθε υπόχρεου σε υποβολή δήλωσης καθώς και τον τακτικό έλεγχο των δηλώσεων όλων των λοιπών φορολογικών αντικειμένων, όπου προβλέπεται από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.
  - β) Γραφείο προσωρινού και προληπτικού ελέγχου: Με αρμοδιότητα τον προσωρινό έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος και στα λοιπά φορολογικά αντικείμενα καθώς και τον έλεγχο για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. σύμφωνα με τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις.
- 6.- Ο αριθμός των ελεγκτών των γραφείων Φορολογικού Ελέγχου, προσδιορίζεται κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με βάση τις ανάγκες που παρουσιάζονται κάθε φορά.

### 3.2 Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)

Το Σ.Δ.Ο.Ε. είναι αυτόνομη ελεγκτική και διωκτική υπηρεσία με αυξημένες αρμοδιότητες που υπάγεται απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών. Οι αρμοδιότητες του Σ.Δ.Ο.Ε. ασκούνται από τις περιφερειακές της υπηρεσίες οι οποίες εδρεύουν σε όλη την Ελλάδα, ο συντονισμός δε και η χάραξη της στρατηγικής των προληπτικών ελέγχων γίνεται μέχρι στιγμής από την Κεντρική Υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε, όπου δίνεται ιδιαίτερη σημασία στα πλαστά και εικονικά στοιχεία. Στο παράρτημα (α/α 1) δίνεται πίνακας ενδείξεων εικονικότητας ή πλαστότητας καθώς και ενδεικνυόμενων ενεργειών).

Κύριο έργο του Σ.Δ.Ο.Ε είναι η αποκάλυψη και καταπολέμηση του οικονομικού εγκλήματος, της φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίας, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και της κατοχής και διακίνησης απαγορευμένων ή υπό ειδικό καθεστώς ειδών και ουσιών, ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής των διατάξεων που σχετίζονται με τις εθνικές και κοινοτικές επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, καθώς επίσης και των διατάξεων που αναφέρονται στην προστασία της δημόσιας περιουσίας.

Πιο συγκεκριμένα, οι αρμοδιότητές του είναι:

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

β) ο προληπτικός έλεγχος εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος, ιδίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στο ΦΠΑ, καθώς και ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων τη τελωνειακής νομοθεσίας.

γ) η έρευνα, αποκάλυψη και καταπολέμηση παράνομων συναλλαγών, απατών και δραστηριοτήτων, που διενεργούνται με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων του διαδικτύου και νέων τεχνολογιών.

δ) η πρόληψη, δίωξη και καταπολέμηση άλλων παραβάσεων, όπως η παράνομη διακίνηση ναρκωτικών, όπλων, επικίνδυνων ουσιών, και άλλα.

ε) η προστασία του αιγιαλού και της παραλίας από τις αυθαίρετες καταπατήσεις και κατασκευές επ' αυτών.

### 3.3 Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές

Με την ΠΟΛ.1159/2011 προβλέπεται η διενέργεια φορολογικού ελέγχου από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Συγκεκριμένα καθιερώνεται το φορολογικό πιστοποιητικό που αφορά τις Ανώνυμες Εταιρείες και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης που οι ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν.3693/2008.Με το πιστοποιητικό αυτό ελέγχεται η φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων από ορκωτούς ελεγκτές και καταγράφεται αν προκύπτουν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας. (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013)

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

Η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε., κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας.

Οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε. διαρθρώνονται σε τέσσερις Διευθύνσεις, Αττικής, Θεσσαλονίκης, Πάτρας και Ηρακλείου.

Κύριο έργο των παραπάνω Υπηρεσιών είναι η αποκάλυψη και η καταπολέμηση εστιών οικονομικού εγκλήματος που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων, μεγάλης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίας, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών και οι αρμοδιότητές τους ασκούνται από τις οργανικές τους μονάδες παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε..

Ειδικότερα:

Η ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. είναι Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία, υπαγόμενη απευθείας στον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία εποπτεύει τις Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Αρχής.

Οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. υπάγονται απευθείας στον Διοικητή αυτής και εποπτεύονται από την ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε..

Οι επιχειρησιακοί στόχοι των Υπηρεσιών Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων είναι συνίστανται κατά κύριο λόγο στους εξής:

- Στην προάσπιση των εσόδων του Ελληνικού Δημοσίου και στην προστασία του κοινωνικού συνόλου.
- Στις έρευνες και στους ελέγχους πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας.



- Στην αποκάλυψη και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της λαθρεμπορίας, μέσω της διαπίστωσης και της αντιμετώπισης κάθε μορφής απάτης σε βάρος των δημοσίων εσόδων.
- Στην διενέργεια μερικών ελέγχων, ιδίως στους παρακρατούμενους και στους επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στο Φ.Π.Α..
- Στην έρευνα, στην αποκάλυψη και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου, μέσω της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων, του διαδικτύου και νέων τεχνολογιών.
- Στη διενέργεια ελέγχων στη διακίνηση, στη διαμετακόμιση, στις εισαγωγές και στις εξαγωγές, στον εφοδιασμό και στη διάθεση των προϊόντων που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.).
- Στη διενέργεια ελέγχων σε πλοία παντός είδους, μέσα στα χωρικά ύδατα, για την ανακάλυψη παράνομης διακίνησης και λαθρεμπορίας.
- Στην έρευνα και στον εντοπισμό περιουσιακών στοιχείων φυσικών και νομικών προσώπων που φοροδιαφεύγουν ή που προέρχονται από λαθρεμπορία.
- Στην επεξεργασία κατασχεθέντων βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων. (Άρθρο 14 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

### **3.5 Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων**

Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) αποτελεί Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία φορολογικού ελέγχου, επιπέδου Διεύθυνσης, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, που προβλέπεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4141/2013 (Α'81), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις των 2 και 3 της υποπαραγράφου .1 της παρ. Δ' του άρθρου του ν. 4152/2013 (Α'107), όπως εκάστοτε ισχύουν, έχει έδρα τον Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια.

Οι επιχειρησιακοί στόχοι του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) είναι οι παρακάτω:

- Η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής,
- Η αποτελεσματική είσπραξη των εσόδων, που αφορούν στις μεγάλες επιχειρήσεις όλης της Επικράτειας, για τα έσοδα που προέρχονται από τους ελέγχους του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την εφαρμογή βελτιωμένων διαδικασιών ελέγχου και είσπραξης αυτών.
- Η συμβολή στην βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης των μεγάλων επιχειρήσεων.

Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) έχει τις αρμοδιότητες που προβλέπονται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του ν. 4141/2013 (Α'81), όπως εκάστοτε ισχύουν.

Οι μεγάλες επιχειρήσεις καθορίζονται ή ανακαθορίζονται, με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.), που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

### **3.6 Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου**

Το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), αποτελεί Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία φορολογικού ελέγχου, επιπέδου Διεύθυνσης, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, που συστήθηκε και διαρθρώθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του ν. 4141/2013 (Α'81), όπως συμπληρώθηκε με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου 1 της παρ. Δ' του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 (Α'107), όπως εκάστοτε ισχύουν, έχει έδρα τον Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια.

Οι επιχειρησιακοί στόχοι του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) είναι οι παρακάτω:

(α) Η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

(β) Η αποτελεσματική είσπραξη των εσόδων, που αφορούν στους φορολογουμένους Μεγάλου Πλούτου όλης της Επικράτειας, για τα έσοδα που προέρχονται από τους ελέγχους του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την εφαρμογή βελτιωμένων διαδικασιών ελέγχου και είσπραξης αυτών.

Το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) έχει για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου όλης της Επικράτειας τις αρμοδιότητες που προβλέπονται στις διατάξεις των υποπεριπτώσεων αα' και ββ' της περίπτωσης α' και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του ν. 4141/2013, όπως εκάστοτε ισχύουν φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου καθορίζονται ή ανακαθορίζονται, με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

### **3.7 Οικονομική Αστυνομία**

Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας

Η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας (Δ.Ο.Α.), σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 4249/2014, έχει ως αποστολή την πρόληψη, έρευνα και καταστολή οικονομικών εγκλημάτων που τελέστηκαν σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του Δημοσίου και της εθνικής οικονομίας γενικότερα και εμφανίζουν τα χαρακτηριστικά του οργανωμένου εγκλήματος, καθώς και την έρευνα, πρόληψη και καταστολή της αδήλωτης και της ανασφάλιστης εργασίας και της εισφοροδιαφυγής, ακόμα και στις περιπτώσεις που δεν συνιστούν αξιόποινες πράξεις, με τοπική αρμοδιότητα που εκτείνεται σε ολόκληρη την Ελληνική Επικράτεια, εκτός από τους χώρους αρμοδιότητας του Λιμενικού Σώματος και της Ελληνικής Ακτοφυλακής.

Στο πλαίσιο εκπλήρωσης της αποστολής της, παρακολουθεί, μελετά, αναλύει, αξιολογεί και αξιοποιεί, αναλόγως, σημαντικά, ειδικά ή ιδιαίτερου ενδιαφέροντος οικονομικά γεγονότα και κινήσεις, τόσο στο εσωτερικό όσο και σε διεθνές

περιβάλλον και επιλαμβάνεται σε υποθέσεις αρμοδιότητάς της, συνεργαζόμενη προς τούτο, τόσο σε πληροφοριακό όσο και σε επιχειρησιακό επίπεδο, με συναρμόδιες Υπηρεσίες, Αρχές και Φορείς, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις.

### 3.7.1 Οργανωτική δομή

Η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας διαρθρώνεται ως εξής:

- **Τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης**, με αρμοδιότητα την επιτελική Υποστήριξη του Διευθυντή και Υποδιευθυντή Δ.Ο.Α. στην εκπλήρωση των καθηκόντων τους, το χειρισμό θεμάτων εσωτερικών λειτουργιών, προσωπικού, διαχείρισης χρηματικού και υλικού και γενικά την εξυπηρέτηση των λειτουργικών αναγκών της Υπηρεσίας.
- **Τμήμα Διαχείρισης Πληροφοριών και Στρατηγικής**, με αρμοδιότητα, την συλλογή, μελέτη, ανάλυση και επεξεργασία των πληροφοριακών δεδομένων και στοιχείων, για την επιχειρησιακή τους αξιοποίηση, κατά λόγο αρμοδιότητας, καθώς και για την εξαγωγή εγκληματολογικών και στρατηγικού χαρακτήρα συμπερασμάτων και στοιχείων, ως και την εκπόνηση της ετήσιας έκθεσης της Υπηρεσίας.
- **Τμήμα Προστασίας Δημόσιας Περιουσίας**, με αρμοδιότητα την έρευνα και δίωξη οικονομικών εγκλημάτων τα οποία διαπράττονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα και βλάπτουν ή απειλούν τα οικονομικά συμφέροντα του ελληνικού δημοσίου ή του ευρύτερου δημόσιου τομέα και της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- **Τμήμα Προστασίας Οικονομίας**, με αρμοδιότητα την έρευνα και τη δίωξη εγκλημάτων τα οποία έχουν δυσμενείς επιπτώσεις στα έσοδα του Δημοσίου και επηρεάζουν σημαντικά την ομαλή λειτουργία της αγοράς.
- **Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης & Ασφαλιστικής Προστασίας**, με αρμοδιότητα την έρευνα και τη δίωξη των εγκλημάτων που αφορούν ιδίως φορολογική, τελωνειακή, ασφαλιστική νομοθεσία, καθώς και οποιαδήποτε άλλη παράβαση από την οποία προκαλείται οικονομική βλάβη σε βάρος των οργανισμών, φορέων, ταμείων και υπηρεσιών κοινωνικής ασφάλισης και πρόνοιας, νοσηλευτικών ιδρυμάτων, υπηρεσιών και φορέων παροχής ιατρικής φροντίδας.

Σημειώνεται ότι, από το Π.Δ. 178/2014, προβλέπεται επίσης η σύσταση και λειτουργία Τμήματος Ειδικών Ελέγχων και Επιχειρήσεων, η σύσταση του οποίου εκκρεμεί.

### 3.7.2 Αντικείμενο έρευνας

- Η καθ' οιονδήποτε τρόπο κατάχρηση, φθορά ή μη νόμιμη χρήση της δημόσιας περιουσίας ή της περιουσίας της Ε.Ε.
- Η αδιαφανής, παράνομη ή εκτός των προβλεπομένων διαδικασιών διαχείριση κοινοτικών πόρων και κρατικών χρηματοδοτήσεων και ενισχύσεων.
- Τα εγκλήματα όπως απάτη, απιστία και διαφθορά που επηρεάζουν τα οικονομικά συμφέροντα του δημοσίου ή της Ε.Ε. και σχετίζονται άμεσα με προμήθειες του Δημοσίου, των Ν.Π.Δ.Δ., του ευρύτερου Δημόσιου Τομέα και Ν.Π.Ι.Δ., τα οποία επιχορηγούνται από τον κρατικό ή κοινοτικό προϋπολογισμό.

- Κάθε άλλη παράνομη πράξη εθνικού ή διασυνοριακού χαρακτήρα, από την οποία απειλείται ή βλάπτεται σοβαρά η δημόσια περιουσία ή περιουσία της Ε.Ε.
- Η παράνομη διακίνηση και νόθευση αγαθών και άλλων προϊόντων.
- Οι παραβάσεις περί πνευματικής ιδιοκτησίας, άδειας, σήματος και λοιπών συναφών εμπορικών δικαιωμάτων.
- Οι παράνομες συναλλαγές ή δραστηριότητες που τελούνται στο πλαίσιο λειτουργίας των πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων του άρθρου 3 του Ν. 4261/2014 (Α' 107), καθώς και των χρηματοπιστωτικών οργανισμών και ομίλων, όπως οι έννοιες αυτές ορίζονται στο άρθρο 4 του Ν. 3691/2008 (Α' 166) , όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει και του χρηματοπιστωτικού τομέα γενικότερα.
- Οι παραβάσεις που τελούνται στο πλαίσιο λειτουργίας επιχειρήσεων, οργανισμών, πρακτορείων ή άλλων φορέων διεξαγωγής τυχερών παιγνίων και καζίνο.
- Κάθε άλλη οικονομική παράβαση, που προβλέπεται σε ποινικό νόμο, από την τέλεση της οποίας βλάπτονται τα δημόσια έσοδα και προκαλούνται σημαντικές δυσλειτουργίες στην αγορά.
- Η φορολογική νομοθεσία ακόμα και στις περιπτώσεις που δεν συνιστούν αξιόποινες πράξεις.
- Η τελωνειακή νομοθεσία και ειδικότερα σε λαθρεμπορικές δραστηριότητες ιδιαίτερας μεγάλης αξίας.
- Η μη καταβολή των προβλεπόμενων ασφαλιστικών εισφορών από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, εταιρείες, οργανισμούς και γενικά από κάθε υπόχρεο προς τούτο.
- Οι παράνομες συνταγογραφήσεις.
- Οι ψευδείς ιατρικές γνωματεύσεις και πιστοποιήσεις από τις οποίες επέρχεται οικονομική επιβάρυνση σε βάρος των ασφαλιστικών φορέων και του δημοσίου γενικότερα.
- Οι υπερτιμολογήσεις φαρμάκων, ιατρικού εξοπλισμού, βοηθημάτων και υλικών.
- Η χρήση εικονικών, πλαστών ή ψευδών στοιχείων, δικαιολογητικών και γνωματεύσεων για παροχή υπηρεσιών υγείας σε μη δικαιούχους.
- Η χρήση παραποιημένων ή αναληθών δικαιολογητικών ή οποιουδήποτε άλλου στοιχείου, προς το σκοπό χορήγησης ή λήψης παράνομων συντάξεων και λοιπών παροχών, από οποιονδήποτε φορέα ή οργανισμό ασφάλισης και κοινωνικής πρόνοιας.
- Οι παραβάσεις της ασφαλιστικής νομοθεσίας σχετικά με την ασφαλιστική κάλυψη των εργαζομένων, την αδήλωτη εργασία και την παράνομη απασχόληση.
- Οποιαδήποτε άλλη παράβαση από την οποία προκαλείται οικονομική βλάβη σε βάρος των οργανισμών, φορέων, ταμείων και υπηρεσιών κοινωνικής ασφάλισης και πρόνοιας, καθώς και νοσηλευτικών ιδρυμάτων, υπηρεσιών και φορέων παροχής ιατρικής φροντίδας. (<http://www.astynomia.gr>, 2018)

## Κεφάλαιο 4: Νόμοι και διαδικασίες φορολογικών ελέγχων

### 4.1 ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4489/2017

#### Άρθρο 66 Φορολογικός έλεγχος

Υποκείμενοι σε φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 101 του Κ.Φ.Ε. οι οποίοι δεν έχουν υπαχθεί σε οριστικό έλεγχο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου, μπορεί να υπαχθούν σε προσωρινό έλεγχο για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Ο έλεγχος αυτός διατάσσεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας ελεγκτικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού φορολογικού ελέγχου.

2. Επίσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να διενεργεί έλεγχο στα στοιχεία των δηλώσεων, στα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν, καθώς και στην επαγγελματική εγκατάσταση κάθε υπόχρεου για να διαπιστώσει:

α) Αν οι εκπτώσεις από το εισόδημα υπολογίστηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

β) Το αντικείμενο εργασιών του υπόχρεου και αν το εισόδημα που δηλώθηκε ανταποκρίνεται προς τα πραγματικά δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία που τηρήθηκαν, τα στοιχεία που εκδόθηκαν και τα στοιχεία που έχουν ληφθεί, καθώς και αν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του παρόντος.

Όταν από τον προσωρινό έλεγχο διαπιστωθεί ότι τα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί ή έχουν καταχωρηθεί ανακριβώς στα τηρούμενα βιβλία, τότε η υπόθεση καθίσταται υποχρεωτικά ελεγκτέα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 (Α' 58).

γ) Αν με ανακλητική δήλωση, που υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 61, μειώθηκαν νόμιμα οι φορολογικές υποχρεώσεις και επιβαρύνσεις γενικά.

3. Η ενέργεια προσωρινού ελέγχου, και αν ακόμα το προσωρινό φύλλο που εκδόθηκε έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την ενέργεια και δεύτερου προσωρινού ελέγχου και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, με εντολή του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και αντικείμενο ελέγχου το ίδιο ή διαφορετικό του πρώτου προσωρινού ελέγχου, αν από πληροφορίες ή στοιχεία που περιέχονται σε αυτόν ή από βάσιμες υπόνοιες ή από τα στοιχεία των φορολογικών δηλώσεων προκύπτει ότι δεν δηλώθηκε ή δηλώθηκε ανακριβώς συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη.

4. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να διενεργεί προσωρινό έλεγχο για να διαπιστώσει την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 52 και 54 έως 58 για την προκαταβολή και την παρακράτηση του φόρου.

5. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 64, 68, 69, 70, 71, 74, 83, 86, 87 και 90.

Άρθρο 67Α Έλεγχος από το γραφείο

1. Οι υποκείμενοι σε φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 101 του Κ.Φ.Ε. μπορούν να υπαχθούν σε τακτικό ή προσωρινό έλεγχο από το γραφείο της ελεγκτικής υπηρεσίας στην οποία υπάγονται για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και φορολογικά αντικείμενα εφόσον επιλεγούν προς έλεγχο από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και διενεργείται στην ελεγκτική υπηρεσία με βάση:

- α) τα στοιχεία του φακέλου,
- β) τα δελτία πληροφοριών,
- γ) τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών,
- δ) τα βιβλία και στοιχεία που θα κληθεί να προσκομίσει ο φορολογούμενος,
- ε) τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του Ν. 3842/2010 και
- στ) τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ..

2. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας διενεργεί έλεγχο στην έδρα της επιχείρησης, ιδίως σε υποθέσεις για τις οποίες: α) αποφαινεται ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 32 για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, σύμφωνα με τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το γραφείο που προβλέπεται στο άρθρο 67 και στην προηγούμενη παράγραφο, β) απαιτείται έλεγχος της παραγωγής για τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, γ) απαιτείται χρήση ειδικού λογισμικού για την επαλήθευση της εγκυρότητας των οικονομικών στοιχείων που δίνονται στις φορολογικές αρχές, δ) απαιτείται έλεγχος των ειδικών αρχείων προκειμένου για επιχειρήσεις που ασχολούνται με το ηλεκτρονικό εμπόριο, ε) κρίνει αιτιολογημένα ότι είναι αναγκαίο, στ) έχει διενεργηθεί έλεγχος από το γραφείο, για συγκεκριμένο ποσοστό υποθέσεων το οποίο καθορίζεται με υπουργική απόφαση.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66, των παραγράφων 3, 4 και 5 του άρθρου 67 και της παραγράφου 5 του άρθρου 68 έχουν ανάλογη εφαρμογή.

4. Τα δικαιώματα ελέγχου που αναφέρονται στο παρόν άρθρο, καθώς και στα προηγούμενα άρθρα 66 και 67 έχει και η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων, η οποία μπορεί να διατάσσει και επανέλεγχο για οποιαδήποτε φορολογική υπόθεση με υπαλλήλους της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή με άλλους υπαλλήλους των ελεγκτικών υπηρεσιών που εποπτεύει, οι οποίοι μετακινούνται για το σκοπό αυτόν με απόφασή της.

5. Η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων σχεδιάζει, επιβλέπει τη διενέργεια των ελέγχων και διασταυρώσεων με βάση καθορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες και τεχνικές ελέγχου και συμμετέχει στη διαδικασία ελέγχου. Η επιλογή υποθέσεων που θα ελεγχθούν γίνεται από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3842/2010 (Α' 58). Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας υποχρεούται να προτείνει στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων υποθέσεις για επιλογή με βάση επιβαρυντικά στοιχεία που έχει στη διάθεσή του.

## Άρθρο 67B Έμμεσες τεχνικές ελέγχου

1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών (mark up method),
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method),
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method),
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και
- ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων.

3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

## Άρθρο 68 Έκδοση φύλλων ελέγχου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο για αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και για αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση. Στις περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 61 το φύλλο ελέγχου εκδίδεται:

- α) Αν πρόκειται για σχολάζουσα κληρονομιά στο όνομα του θανόντος, για επιδικία ή μεσεγγύηση, στο όνομα του τελευταίου πριν από την επιδικία ή μεσεγγύηση νομέα ή επικαρπωτή.
- β) Αν πρόκειται για ανηλίκους, νομίμως ή δικαστικώς απαγορευμένους ή υπό δικαστική αντίληψη τελούντες, στο όνομα του προσώπου που τελεί σε μια από τις νομικές αυτές καταστάσεις.
- γ) Αν πρόκειται για πτώχευση, στο όνομα του πτωχού.
- δ) Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο, στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία του θανάτου του.

Φύλλο ελέγχου εκδίδεται και σε περίπτωση που θα διαπιστωθεί ζημία από εμπορική επιχείρηση, γεωργική εκμετάλλευση ή ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον η ζημία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 , 31 , 41 και 49 και προκύπτει από τα βιβλία που τηρεί ο υπόχρεος, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Με την επιφύλαξη των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου δεν εκδίδεται φύλλο ελέγχου, αν το ποσό που τελικά οφείλεται δεν υπερβαίνει τα είκοσι έξι ευρώ και σαράντα ένα λεπτά (26,41), αθροιστικά λαμβανόμενο για το φορολογούμενο και τη σύζυγο του.

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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατά εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.

3. Τα φύλλα ελέγχου καταχωρίζονται στο βιβλίο μεταγραφής φύλλων ελέγχου με βάση τη χρονολογική σειρά έκδοσής τους.

4. Αν ο προσδιορισμός του συνολικού ποσού της φορολογητέας ύλης με ένα φύλλο ελέγχου είναι δυσχερής, επειδή ορισμένα αντικείμενα απαιτούν ειδικότερη εξέταση ή τη διενέργεια ελέγχου μέσα ή έξω από την περιφέρεια της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εκδίδεται μερικό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, στο οποίο περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη, για την οποία ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία.

Σε αυτό το φύλλο ελέγχου διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη ότι ο προσδιορισμός της υπόλοιπης φορολογητέας ύλης θα γίνει με την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου. Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή στο διοικητικό δικαστήριο κατά του συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτό.

5. Στις περιπτώσεις προσωρινού φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου, αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου ή από κάθε άλλο στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεσή της η φορολογική διοίκηση, προκύπτει ότι ο φορολογούμενος παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα ύλη του ή παρέλειψε να παρακρατήσει ή να αποδώσει ή παρακράτησε ή απέδωσε



ανακριβώς το φόρο, ο προϊστάμενος της δημόσιας ελεγκτικής υπηρεσίας εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου. Το προσωρινό φύλλο ελέγχου πρέπει να περιέχει τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τον έλεγχο και το φόρο που αναλογεί σε αυτή με τις νόμιμες προσαυξήσεις. Οι τυχόν δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται για τα προσωρινά φύλλα ελέγχου αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν την κύρια δίκη.

6. Η περαίωση των δηλώσεων που κρίνονται ειλικρινείς ενεργείται με περιληπτικό φύλλο ελέγχου.

Γενικώς πριν ξεκινήσει ο έλεγχος οι υπηρεσίες διαλέγουν τις ελεγχόμενες εταιρείες με βάση κάποια κριτήρια που ορίζει η νομοθεσία. Τα κύρια χαρακτηριστικά ορίζονται από τις ΠΟΛ.1037/2005, ΠΟΛ.1072/2011, ΠΟΛ.1178/2011 και Ν.3842/2010 άρθρο 80. Τα κριτήρια θα αναπτυχθούν παρακάτω αναλυτικά:

#### **4.2 ΠΟΛ.1037/2005**

Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων.

Οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών επιλέγονται για έλεγχο με βάση τα παρακάτω κριτήρια:

α. Όταν υπάρχουν ουσιαστικές παραβάσεις του ΚΒΣ ή δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία για φοροδιαφυγή.

β. Όταν δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ ή άλλων φορολογικών αντικειμένων.

γ. Όταν υφίστανται μεγάλα πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ που δεν δικαιολογούνται από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης.

δ. Σε περιπτώσεις κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών.

ε. Σε περιπτώσεις απώλειας βιβλίων και στοιχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών.

στ. Όταν επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που δεν διαθέτουν αξιόλογα αποθέματα ή επί ελεύθερων επαγγελματιών δηλώθηκαν μεγάλα ποσά δαπανών.

ζ. Όταν τα καθαρά κέρδη δεν προσδιορίστηκαν κατά τις κείμενες διατάξεις ή δεν εφαρμόστηκε ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρών κερδών εφόσον προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός τους.

η. Όταν υπάρχει αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ συμπληρωματικών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεων ΦΠΑ.

θ. Όταν έστω και σε μία από τις εκκρεμείς διαχειριστικές περιόδους δηλώθηκε ζημία από την εκμετάλλευση της επιχείρησης ή από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος.

ι. Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που από τις υποβληθείσες δηλώσεις προκύπτει χαμηλός συντελεστής μικτού και καθαρού κέρδους.

ια. Όταν έγινε χρήση αναπτυξιακών νόμων.

ιβ. Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που έχουν τύχει απαλλαγής από το ΦΠΑ βάσει των διατάξεων της απόφασης 1103551/8478/Α0014/ΠΟΛ. 1262/2.8.1993, όπως αυτή ισχύει.

ιγ. 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.

ιδ. 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.

ιε. Σε δηλώσεις των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής, με τα μεγαλύτερα εισοδήματα.

ιστ. Σε δηλώσεις με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα εισοδήματα από κάθε κατηγορία.

2. Τα κριτήρια επιλογής υποθέσεων για έλεγχο της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για την κατά προτεραιότητα επιλογή των εκκρεμών υποθέσεων για έλεγχο. Υποχρεωτικά ελέγχονται υποθέσεις όταν αυτό ορίζεται από ειδικές διατάξεις.

3. Η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων ενεργείται με ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών σε συνεργασία με τους Υποδιευθυντές ελέγχου καθώς και τους προϊσταμένους των τμημάτων ή των εποπτειών ελέγχου, κατά περίπτωση. Ποσοστό έως και 10% των επιλεγόμενων για έλεγχο υποθέσεων επιλέγεται από τυχαίο δείγμα χωρίς να συντρέχουν τα κριτήρια της παρ. 1, με την προϋπόθεση ότι πρόκειται για υποθέσεις με δύο (2) τουλάχιστον εκκρεμείς διαχειριστικές περιόδους.

### **4.3 ΠΟΛ.1072/2011**

Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων.

1. Ο έλεγχος διενεργείται κατά προτεραιότητα στις εξής υποθέσεις :

α. Όταν υπάρχουν ουσιαστικές παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία για φοροδιαφυγή.

β. Όταν δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ ή άλλων φορολογικών αντικειμένων.

γ. Όταν υφίστανται μεγάλα πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ που δεν δικαιολογούνται από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης.

δ. Όταν υπάρχουν κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία ή φορολογικές ταμειακές μηχανές ή φορολογικοί μηχανισμοί.

ε. Σε περιπτώσεις απώλειας βιβλίων και στοιχείων.

στ. Όταν επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που δεν διαθέτουν αξιόλογα αποθέματα ή επί ελευθέρων επαγγελματιών δηλώθηκαν μεγάλα ποσά δαπανών.

ζ. Όταν τα καθαρά κέρδη δεν προσδιορίστηκαν κατά τις κείμενες διατάξεις ή δεν εφαρμόστηκε ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρών κερδών, εφόσον προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός τους.

η. Όταν υπάρχει αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεων ΦΠΑ.

θ. Όταν τα δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα δεν βρίσκονται σε συμφωνία με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της παρούσας απόφασης.

ι. Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που από τις υποβληθείσες δηλώσεις προκύπτει χαμηλός συντελεστής μικτού και καθαρού κέρδους.

ια. Όταν έγινε χρήση αναπτυξιακών νόμων.

ιβ. Υποθέσεις επιτηδευματιών φυσικών προσώπων τα οποία, με βάση τα στοιχεία του περιουσιολογίου έτους 2008, υπόκεινται σε φορολόγηση για την ακίνητη περιουσία (Κεφάλαιο Δ' του Ν. 3842/2010, ΦΕΚ 58 Α').

ιγ. Υποθέσεις για τις οποίες δεν έγινε αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010.

ιδ. Υποθέσεις οι οποίες υπήχθησαν στις διατάξεις των άρθρων 13, 14, 15, 16 και 17 του Ν. 3296/2004 και περιλαμβάνονται στις επιλεχθείσες προς έλεγχο δηλώσεις σύμφωνα με τις 1105941/1845/ΔΕ-Α/ ΠΟΛ. 1130/2007 και 1028045/1232/ΔΕ-Α/ ΠΟΛ. 1035/2009 Α.Υ.Ο.Ο. και δεν υπήχθησαν στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του Ν. 3888/2010 και για τις οποίες κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας απόφασης δεν είχε αρχίσει ο έλεγχος ή είχε αρχίσει και δεν είχε περατωθεί, καθώς επίσης και υποθέσεις οι οποίες υπήχθησαν στις ως άνω διατάξεις του Ν. 3296/2004 χωρίς να πληρούνται οι προβλεπόμενοι όροι και προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις αυτές.

ιε. Σε δηλώσεις με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα εισοδήματα από κάθε κατηγορία.

2. Η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων ενεργείται με ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών.

Ποσοστό 10% έως 20% των επιλεγόμενων για έλεγχο υποθέσεων επιλέγεται από τυχαίο δείγμα χωρίς να συντρέχουν τα κριτήρια της παραγράφου 1.

#### 4.4 ΠΟΛ.1178/23.8.2011

Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010

Σε αυτή την ΠΟΛ.1178/2011 παρουσιάζεται για πρώτη φορά το σύστημα ELENXIS. Η ΠΟΛ. Περιέχει πίνακα κριτηρίων-κανόνων επιλογής υποθέσεων για έλεγχο και μοριοδότηση των επιχειρήσεων. Με τα 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.

#### 4.5 Εντολή ελέγχου

Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας πρέπει να εκδώσει την εντολή ελέγχου προκειμένου να αρχίσει ο ίδιος ο έλεγχος. Η εντολή εκδίδεται σε περίπτωση όπου η επιχείρηση τηρεί να κριτήρια των παραπάνω ΠΟΛ., λόγω καταγγελίας ή λόγω προσωπικής βούλησης ενός υπαλλήλου της υπηρεσίας. Οι εγκύκλιοι περί εντολής ελέγχου τροποποιούνται συνεχώς. Ως κύρια νομοθεσία θα παρουσιαστεί το άρθρο 25 του ν.4174/2013 περί φορολογικών διαδικασιών και άλλων διατάξεων. Αναλυτικότερα κατά την εκκίνηση του ελέγχου πρέπει:

Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

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

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

#### **4.6 Προετοιμασία ελέγχου**

Με την παραλαβή της εντολής ελέγχου, ο ελεγκτής λαμβάνει γνώση για την επιχείρηση που καλείται να ελέγξει, το κριτήριο επιλογής της υπόθεσης και τις υπό έλεγχο χρήσεις.

Όπως έχει αναφερθεί και προηγουμένως, αρμόδια κατ' αρχήν όργανα για τη διεξαγωγή του φορολογικού ελέγχου είναι οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ και των ελεγκτικών Κέντρων, οι υπάλληλοι της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων κ.λπ. Για τη διενέργεια, επομένως, ελεγκτικών πράξεων από άλλους υπαλλήλους της εκάστοτε αρμόδιας υπηρεσίας εκτός από τον οικείο Προϊστάμενο, απαιτείται η μεταβίβαση της σχετικής αρμοδιότητας από τον τελευταίο προς αυτούς. Η μεταβίβαση αυτή λαμβάνει χώρα υπό τον τύπο της παροχής εντολής ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας προς τους υπαλλήλους της ίδιας Υπηρεσίας. Επομένως, μόνο μετά από γραπτή εντολή του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, η οποία εκδίδεται ονομαστικά σε ορισμένο ελεγκτή ή συνεργείο ελέγχου, το τμήμα φορολογικού ελέγχου της εκάστοτε ΔΟΥ νομιμοποιείται να κάνει τους ελέγχους, τις έρευνες και τις ελεγκτικές εξακριβώσεις αρμοδιότητας της οικείας ΔΟΥ.

Η εντολή ελέγχου είναι έγγραφη. Έγγραφη πρέπει να είναι και οποιαδήποτε ενδεχόμενη τροποποίηση της, όπως π.χ. σε περίπτωση που κάποιος από τους ορισθέντες ελεγκτές κωλύεται να διενεργήσει τον έλεγχο. Η εντολή εκδίδεται από στέλεχος, καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο που τηρείται στην εκάστοτε φορολογική Υπηρεσία (πλέον πάντα ηλεκτρονικά, μέσω συστήματος ELENXIS) και περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί φορολογικού ελέγχου της φορολογικής νομοθεσίας, όπως τον τίτλο της εκδούσας Φορολογικής Αρχής, ημερομηνία, τα πλήρη στοιχεία των ελεγκτικών υπαλλήλων που λαμβάνουν την εντολή, το είδος του φορολογικού ελέγχου, για τον οποίο εκδίδεται, τις σχετικές με το είδος αυτού ελέγχου διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, την αιτία που επέβαλε την έκδοση της αλλά και την ανάγκη που προκάλεσε τον σχετικό έλεγχο, το αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου καθώς και την χρονική περίοδο που αφορά αυτός, αλλά και την διάρκεια που θα έχει ο ίδιος ο έλεγχος σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 25 ν. 4174/2013 ΚΦΔ, τα ακριβή στοιχεία του ελεγχόμενου φορολογούμενου και την υπογραφή του αρμόδιου Προϊσταμένου. Αντίγραφο της εντολής ελέγχου επιδίδεται από τα φορολογικά όργανα στον ενδιαφερόμενο την πρώτη μέρα του ελέγχου, μαζί με τα στοιχεία της αστυνομικής ή της υπηρεσιακής ταυτότητας των ελεγχόντων, ώστε να είναι δυνατή η διασταύρωση των στοιχείων τους.

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

Σε πρώτη φάση, ο ελεγκτής προετοιμάζει τον φάκελο της υπόθεσης που καλείται να ελέγξει και περιλαμβάνει τις υποβληθείσες δηλώσεις από το ανέλεγκτο αρχείο, οποιοδήποτε άλλο στοιχείο ή πληροφορία υπάρχει στην υπηρεσία και αφορά την ελεγχόμενη καθώς και στοιχεία από το ελεγμένο αρχείο που θα κρίνει ότι θα του χρειαστούν στον έλεγχο.

Μέσω αυτού του φακέλου ο ελεγκτής θα εξάγει τα πρώτα συμπεράσματά του για τις εγκαταστάσεις και το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης, τα τηρούμενα βιβλία και εκδιδόμενα στοιχεία, τον τρόπο διενέργειας των πωλήσεων, ενώ λαμβάνει γνώση των παρατηρήσεων σε εκθέσεις προηγούμενων ελέγχων, τυχόν πιστοποιητικών ορκωτών ελεγκτών, του περιεχόμενου δηλώσεων που υποβλήθηκαν για τις υπό έλεγχο χρήσεις, του περιεχόμενου τυχόν αιτημάτων ή συμβάσεων και της αλληλογραφίας με άλλες υπηρεσίες.

Μετά την μελέτη του φακέλου της υπόθεσης ο ελεγκτής συντάσσει ερωτηματολόγιο αρχικής συνέντευξης με ερωτήσεις που θα υποβληθούν στον επιχειρηματία κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου. Το ερωτηματολόγιο περιλαμβάνει: α) γενικές ερωτήσεις που υποβάλλονται σε όλες τις επιχειρήσεις β) ερωτήσεις που απορρέουν από την εξέταση του εκάστοτε κλάδου σε συνδυασμό με την μελέτη του τυχόν διαθέσιμου οδηγού ελέγχου του κλάδου και γ) ερωτήσεις που απορρέουν από την μελέτη του φακέλου και τα αδύνατα σημεία που εντοπίστηκαν. Οι ερωτήσεις μπορεί να αφορούν γενικά την επιχείρηση, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της, τα τηρούμενα βιβλία και τα λογιστικά στοιχεία της, τα στοιχεία που απορρέουν από την διοικητική λογιστική που τηρεί για ίδιο λογαριασμό η επιχείρηση (κοστολόγηση κ.τ.λ.), καθώς και τις ενδείξεις για πιθανά αδύναμα σημεία που προέκυψαν από την μελέτη του φακέλου.

Σημαντική για τον έλεγχο αποτελεί και η διαδικασία κατάστρωσης των λογαριασμών της ελεγχόμενης εταιρείας με βάση τα στοιχεία από το ισοζύγιο της, καθώς και η επαλήθευση της ορθής μεταφοράς των ποσών που εμφανίζει το ισοζύγιο στις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις ώστε να εξαχθούν συμπεράσματα για την πορεία της επιχείρησης και να στοχεύσει ο έλεγχος σε συγκεκριμένες ελεγκτικές ενότητες. Με βάση τα στοιχεία αυτά, αναλύονται και οι βασικοί αριθμοδείκτες της επιχείρησης ( δείκτες ρευστότητας, χρηματοοικονομική αναμόχλευση, συντελεστής μικτού κέρδους, συντελεστής καθαρού κέρδους), προκειμένου να εκτιμηθεί η διαχρονική οικονομική συμπεριφορά της και να στοχεύσει ο έλεγχος σε εμφανείς αδυναμίες της.

Πέρα από τα παραπάνω ο ελεγκτής έχει κάθε δικαίωμα να ζητήσει τα απαραίτητα βιβλία-στοιχεία πριν ξεκινήσει ο έλεγχος βάση του ν.4174/2013. (Μελάς, 2015)

#### 4.7 Φύλλα εργασίας εξωτερικού ελέγχου

Η τεκμηρίωση του ελέγχου πέρα του βασικού της στόχου που είναι η εύλογη διασφάλιση της ελεγκτικής, εξυπηρετεί και μια σειρά άλλων σκοπών. Παρέχει βοήθεια στους ελεγκτές για το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου, αλλά και στα μέλη της ομάδας ανάθεσης, προκειμένου να κατευθύνουν και να εποπτεύουν την ελεγκτική εργασία, καθώς και για να εκπληρώνουν τις ευθύνες τους για επισκόπηση, Επιπλέον, παρέχει τη δυνατότητα στην ομάδα ανάθεσης να λογοδοτεί για την εργασία της και να διατηρεί αρχείο πλήθους θεμάτων διαρκούς σημασίας για μελλοντικούς ελέγχους. Τέλος, παρέχει τη δυνατότητα διενέργειας επισκοπήσεων δικλίδων ποιότητας και επιθεωρήσεων, καθώς και τη δυνατότητα διενέργειας εξωτερικών επιθεωρήσεων, σύμφωνα με τις εφαρμοστέες νομοθετικές, κανονιστικές ή άλλες απαιτήσεις.

Ουσιαστικά, ο προσδιορισμός της μορφής, του περιεχομένου και της έκτασης που θα λάβει η τεκμηρίωση του ελέγχου, επηρεάζεται από το βαθμό της επαγγελματικής κρίσης που θα ασκηθεί από τον ελεγκτή κατά την εκτέλεση της ελεγκτικής εργασίας και της ακολουθούμενης διαδικασίας αξιολόγησης των ελεγκτικών αποτελεσμάτων.

Η τεκμηρίωση των επαγγελματικών κρίσεων εξυπηρετεί στη στήριξη των συμπερασμάτων και πορισμάτων του ελεγκτή ενισχύοντας παράλληλα την ποιότητα της κρίσης. Η ανωτέρω τεκμηρίωση είναι ιδιαίτερου ενδιαφέροντος για τους υπεύθυνους της επισκόπησης ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που διεξάγουν μεταγενέστερους ελέγχους, όταν επισκοπούν θέματα διαρκούς σημασίας, όπως:

- a) Το σκεπτικό για το συμπέρασμα του ελεγκτή, όταν η απαίτηση προβλέπει ότι ο ελεγκτής «πρέπει να εξετάζει» ορισμένες πληροφορίες ή παράγοντες, και αυτή η εξέταση είναι σημαντική στο πλαίσιο της συγκεκριμένης ανάθεσης
- b) Τη βάση για το συμπέρασμα του ελεγκτή επί του εύλογου των σημαντικών λογιστικών εκτιμήσεων
- c) Τη βάση για τα συμπεράσματα του ελεγκτή σχετικά με την αυθεντικότητα ενός εγγράφου, όταν αναλαμβάνεται περαιτέρω έρευνα (όπως η κατάλληλη χρήση ενός εμπειρογνώμονα ή διαδικασιών επιβεβαίωσης) συνέπεια των συνθηκών που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, οι οποίες έκαναν τον ελεγκτή να πιστεύει ότι το έγγραφο μπορεί να μην είναι αυθεντικό.

Ο ελεγκτής δεν χρειάζεται να συμπεριλαμβάνει στην τεκμηρίωση ελέγχου σχέδια φύλλων εργασίας και οικονομικών καταστάσεων που αντικαταστάθηκαν, σημειώσεις που αντικατοπτρίζουν μη ολοκληρωμένες ή προκαταρκτικές σκέψεις, προηγούμενα αντίγραφα εγγράφων που διορθώθηκαν εκ παραδρομής ή άλλα λάθη.

Ο ελεγκτής πρέπει να συγκεντρώνει τα φύλλα εργασίας από τα οποία προκύπτει η τεκμηρίωση ελέγχου σε ένα φάκελο ελέγχου. Η διοικητική διαδικασία της συμπλήρωσης του τελικού φακέλου πρέπει να ολοκληρώνεται εγκαίρως, δηλ. Το μέγιστο εντός 60 ημερών μετά από την ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης ελέγχου. Μετά την ολοκλήρωση της συμπλήρωσης του τελικού ελέγχου, ο ελεγκτής δεν πρέπει να διαγράφει ή να απορρίπτει τεκμήρια ελέγχου οποιασδήποτε φύσεως, πριν περάσει η υποχρεωτική περίοδος διατήρησής τους.

Οι φάκελοι ελέγχου χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή, προκειμένου ο ίδιος να τεκμηριώσει τον έλεγχο, καθώς και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε. Έτσι οι φάκελοι ελέγχου αποτελούν το σημείο τομής ανάμεσα στα στοιχεία (που συμπεριλαμβάνονται στα λογιστικά βιβλία και τα παραστατικά της ελεγχόμενης εταιρείας) και στην έκφραση της γνώμης του ελεγκτή, όπως αυτή διατυπώνεται μέσα από την έκθεση ελέγχου.

#### 4.7.1 Περιεχόμενο φύλλων εργασίας

Το βασικό περιεχόμενο των φύλλων εργασίας είναι το πόρισμα της εργασίας του ελεγκτή. Το πόρισμα πρέπει να είναι σύντομο, ευανάγνωστο, σαφές και κατανοητό από κάθε ενδιαφερόμενο. Έτσι στα φύλλα εργασίας του προκαταρκτικού ή τελικού ελέγχου πρέπει να υπάρχουν τουλάχιστον οι εξής ενδείξεις:

- a) Η επωνυμία της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος, στο αριστερό άνω μέρος
- b) Η ελεγχόμενη χρήση, π.χ. 20XX, στο αριστερό άνω μέρος κάτω από την επωνυμία
- c) Ο αύξων αριθμός του φύλλου εργασίας στο δεξιό άνω μέρος
- d) Το πρόσωπο που πραγματοποίησε την ελεγκτική εργασία και η ημερομηνία ολοκλήρωσης, ποιός την επισκόπησε και η ημερομηνία και η έκταση της επισκόπησης
- e) Ο τίτλος του λογαριασμού με το αντίστοιχο υπόλοιπο της παρουσίασης και προηγούμενης χρήσεως
- f) Λοιπές πληροφορίες και παρατηρήσεις

Μεταξύ των βασικών πληροφοριών που πρέπει να αναγράφονται στα φύλλα εργασίας είναι:

- Οι πληροφορίες για το περιεχόμενο του λογαριασμού, στον οποίο αναφέρεται το φύλλο εργασίας, καθώς και οι αναλύσεις των λογαριασμών, όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο
- Οι επί μέρους ελεγκτικές διαδικασίες, που ακολούθησε ο ελεγκτής, κατά τον έλεγχο ενός λογαριασμού, καθώς και το δείγμα ελέγχου εφόσον δεν έχει καταρτίσει πρόγραμμα ελέγχου, στο οποίο περιλαμβάνονται τα στοιχεία αυτά
- Το πλήρες πρόγραμμα ελέγχου
- Το ερωτηματολόγιο εκτιμήσεως του εσωτερικού ελέγχου, συμπληρωμένο με τις σημειώσεις της σχετικής έρευνας του ελεγκτή
- Οι επιβεβαιωτικές επιστολές των τρίτων (π.χ. πελατών, τραπεζών, κτλ.), καθώς και οι επιστολές της διοικήσεως προς τον ελεγκτή
- Το απόσπασμα πρακτικών συνεδριάσεως του ΔΣ και των ΓΣ ή σημειώσεις του ελεγκτή επί αυτών
- Οι διάφοροι πίνακες, καταστάσεις, αναλύσεις λογαριασμών, σχόλια και σημειώσεις του ελεγκτή
- Οι πληροφορίες, διευκρινήσεις και επεξηγήσεις για την πληρέστερη παρουσίαση του κάθε ελεγκτικού αντικειμένου
- Οι τυχόν παρατηρήσεις του ελέγχου, τεκμηριωμένες με συγκεκριμένα παραδείγματα



- Η χρήση συμβόλων ελέγχου με επεξήγηση αυτών σε κάθε φύλλο εργασίας ή σε ειδικό επεξηγηματικό φύλλο εργασίας.

Τα φύλλα εργασίας αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία για τον ελεγκτή και μπορεί να χρησιμοποιηθούν σε περίπτωση ύπαρξης αμφιβολίας της ποιότητας της ελεγκτικής του εργασίας ή της ορθότητας του πορίσματος ελέγχου. Επίσης, τα φύλλα εργασίας πρέπει να φυλάσσονται, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, καθώς και μετά την περάτωση του ελέγχου, ως απόρρητα έγγραφα.

Μετά την περάτωση του προκαταρκτικού ελέγχου, οι ελεγκτές πρέπει να καταρτίζουν δύο ακόμα φύλλα εργασίας με τίτλο:

- a) «Ανακεφαλαίωση Παρατηρήσεων Προκαταρκτικού Ελέγχου» Αναφέρει συνοπτικά όλες τις παρατηρήσεις που έχουν προκύψει από τον έλεγχο αυτό.
- b) «Υπόψη Τελικού Ελέγχου» Αναφέρεται σε όσα θέματα χρειάζονται διευκρινήσεις κατά τον τελικό έλεγχο ή στα σημεία τα οποία χρήζουν περαιτέρω διερεύνησης. Τα φύλλα αυτά ταξινομούνται στην αρχή των φύλλων εργασίας του προκαταρκτικού ελέγχου. (Λουμιώτης, 2006 )

#### **4.8 Επαληθεύσεις**

Όπως προαναφέρθηκε για τον έλεγχο χρησιμοποιούνται συγκεκριμένες τεχνικές οι οποίες υπάρχουν στην νομοθεσία. Παρακάτω θα παρουσιαστούν οι επαληθεύσεις οι οποίες ανήκουν στις ΠΟΛ.1037/2005, ΠΟΛ.1072/2011 οι οποίες αφορούν υποθέσεις προηγούμενων ετών όταν χρησιμοποιούταν ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) και ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ). Το 2013 ψηφίστηκε ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ) ο οποίος θα εξεταστεί σε ξεχωριστό κεφάλαιο.

##### **4.8.1 ΠΟΛ.1037/2005**

###### **ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ**

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

###### **A. Επαληθεύσεις βάσει στοιχείων επιτηδευματία**

1. Αν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ, για το κεντρικό και τα υποκαταστήματα.
2. Αν τα τηρηθέντα βιβλία του κεντρικού και των υποκαταστημάτων, συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων, τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ.
3. Αν για τις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε. - Ε.Ε.), τις Ε.Π.Ε. και τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπάρχει νόμιμο συστατικό έγγραφο και στη συνέχεια οι τυχόν τροποποιήσεις καλύπτονται νομότυπα.

4. Αν για τις κοινοπραξίες των επιτηδευματιών υπάρχει κατάθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της σχετικής έγγραφης συμφωνίας πριν από την έναρξη των εργασιών τους και αν τηρήθηκαν οι λοιπές προϋποθέσεις που προβλέπονται από την παρ. 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ.

5. Επαλήθευση του ύψους των ακαθάριστων εσόδων με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων:

α. Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία, των λιανικών πωλήσεων από τα αθροίσματα «Ζ» των φορολογικών ταμειακών μηχανών, των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, των χονδρικών πωλήσεων από τα οικεία τιμολόγια πώλησης και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

β. Επαλήθευση της έκδοσης αντίστοιχων τιμολογίων πώλησης ή αποδείξεων λιανικής πώλησης και γενικώς φορολογικών στοιχείων αξίας για τα εκδοθέντα δελτία αποστολής ως και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά, για διάστημα οπωσδήποτε είκοσι (20) ημερών αν πρόκειται για μη τηρούντες βιβλία ή για βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας του ΚΒΣ και δέκα (10) ημερών αν πρόκειται για βιβλία Γ΄ κατηγορίας κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

γ. Επαλήθευση των επιστροφών και εκπτώσεων εάν καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά, για διάστημα οπωσδήποτε ενός μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

δ. Επαλήθευση της έκδοσης αντίστοιχων στοιχείων εσόδων σε σχέση με τις καταχωρήσεις στα πρόσθετα βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με το άρθρο 10 του ΚΒΣ, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

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

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

α. Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία με βάση τα τιμολόγια και τις διασαφήσεις εισαγωγής, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

β. Επαλήθευση των επιστροφών, εκπτώσεων και ειδικών εξόδων αγορών, εάν καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

γ. Επαλήθευση των αγορών με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία δελτία αποστολής ή και τυχόν φορτωτικές, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

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

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

8. Αν υφίστανται υπερτιμολογήσεις - υποτιμολογήσεις κατά το άρθρο 39 του Ν. 2238/1994.

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

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

## **B. Επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων**

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

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

## **Γ. Έλεγχος έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων**

1. Αξιοποίηση στοιχείων, καταστάσεων και πληροφοριών, για εκδότες πλαστών ή εικονικών καθώς και λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων, έλεγχος μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του ΚΒΣ μεμονωμένων αγορών ή δαπανών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας από προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές, καθώς και έλεγχος των φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερα αυτών με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευσή τους, με ιδιαίτερη έμφαση στον έλεγχο της θεώρησής τους και της ορθής έκδοσής τους κατά τις ισχύουσες διατάξεις του Π.Δ. 186/1992.

2. Έλεγχος του τρόπου διακίνησης των αγαθών και έκδοσης των προβλεπόμενων στοιχείων διακίνησης και μεταφοράς (δελτία αποστολής, φορτωτικές), διασταυρωτικές επαληθεύσεις των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων με τα αντίστοιχα στελέχη δειγματοληπτικά, καθώς και έλεγχος δυνατότητας παραγωγής, αποθήκευσης και διακίνησης αγαθών που περιγράφονται στα μεγάλης ιδίως αξίας φορολογικά στοιχεία και ύπαρξης ανάλογων επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων ή εξοπλισμού.

3. Ειδικά επί επιχειρήσεων που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ζητούνται, αξιολογούνται και ελέγχονται στοιχεία του Τμήματος Δ' (Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών) της Διεύθυνσης 14ης ΦΠΑ, σχετικά με την

εγκυρότητα των ΑΦΜ/ΦΠΑ κοινοτικών εμπόρων και τις αξίες των ενδοκοινοτικών συναλλαγών που διενεργήθηκαν.

## **ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ**

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

### **A. Στα βιβλία πρώτης (Α') κατηγορίας**

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

### **B. Στα βιβλία δεύτερης (Β') κατηγορίας**

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

τυχόν εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δαπανών που στην πραγματικότητα δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή δαπανών που δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά.

7. Έλεγχος αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι προβλεπόμενοι ειδικά για τις επιχειρήσεις αυτές συντελεστές επί των ακαθάριστων εσόδων και αν οι δαπάνες κατασκευής βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το πραγματικό κόστος κατά τα οριζόμενα από τις οικείες διατάξεις.

### **Γ. Στα βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας**

1. Έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, για διάστημα οπωσδήποτε δέκα (10) ημερών κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των εκκρεμών διαχειριστικών περιόδων και πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε άλλης ελεγκτικής επαλήθευσης, διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιογράφων κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 3296/2004.

2. Εάν στον τόπο τήρησης των βιβλίων υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται από την επιχείρηση βιβλίο Αποθήκης, διενεργείται κατά την πρώτη επίσης ημέρα του ελέγχου ποσοτική καταμέτρηση σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη και αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης.

3. Επαλήθευση αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου Αποθήκης, επιλεκτικά για τρία είδη με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.

4. Πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς.

5. Έλεγχος της ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου, επιλεκτικά σε δύο τουλάχιστον είδη, με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, για κάθε αποθηκευτικό χώρο, εφόσον τηρείται πλήρης αποθήκη και σε ένα τουλάχιστον είδος στις λοιπές περιπτώσεις. Σε περίπτωση διαπίστωσης διαφορών, ο έλεγχος επεκτείνεται και σε περισσότερα είδη.

6. Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, έλεγχος των αθροίσεων εσόδων - αμοιβών και δαπανών για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.

7. Έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τις 300.000 δραχμές ή τα 881 ευρώ. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας, καθώς

και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994. Επίσης, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού τα έξοδα και οι δαπάνες των λογαριασμών 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού», 63 «φόροι-τέλη» και 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» του Ε.Γ.Λ.Σ. και οι αποσβέσεις παγίων και επισφαλών απαιτήσεων.

8. Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, ο έλεγχος των δαπανών διενεργείται για όλες γενικά τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού. Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στη διαπίστωση τυχόν εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δαπανών που στην πραγματικότητα δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή δαπανών που δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά.

9. Έλεγχος αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι κείμενες κατά περίπτωση διατάξεις.

10. Επαλήθευση στους λογαριασμούς "Γενικής Εκμετάλλευσης" και "Αποτελεσμάτων Χρήσης" της ορθής καταχώρησης των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών από το Γενικό και τα Αναλυτικά Καθολικά, καθώς και διαπίστωση τυχόν καταχώρησης σε αυτούς ποσών από μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς ή προβλέψεων μη εκπεστέων ή αντιλογισμών.

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

12. Επί επιχειρήσεων που τηρούν βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ελέγχεται σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο αν για δύο τουλάχιστον από τα παραγόμενα είδη, επιλεκτικά με βάση τη συνολική ποσότητα ή αξία, υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής, καθώς και αν σε κάποιο από τα παραγόμενα είδη υπάρχει αδικαιολόγητα μεγάλη φύρα.

#### **Α. Στους επιτηδευματίες που δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων**

1. Έλεγχος αν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων.

2. Έλεγχος των δικαιολογητικών των αγορών και των δαπανών καθώς και της ορθής μεταφοράς αυτών στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

#### **4.8.2 ΠΟΛ.1072/2011**

##### **ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ**

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

Α. Επαληθεύσεις βάσει στοιχείων του επιτηδευματία

1. Αν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση, για το κεντρικό και τα υποκαταστήματα.
2. Αν τα τηρηθέντα βιβλία του κεντρικού και των υποκαταστημάτων, συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων, τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση.
3. Αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εφαρμόστηκαν οι κείμενες κατά περίπτωση διατάξεις.
4. Έλεγχος αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι κείμενες κατά περίπτωση διατάξεις.
5. Αν σε ετήσια βάση και σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ, τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τις φορολογικές ταμειακές μηχανές συμφωνούν με τις αντίστοιχες καταχωρήσεις στα τηρούμενα βιβλία και πέραν του ανωτέρω ορίου δειγματοληπτικά, κατά την κρίση του ελέγχου.
6. Αν για τις επιστροφές και εκπτώσεις πωλήσεων υπάρχουν νόμιμα δικαιολογητικά. Για επιτηδευματίες που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας ελέγχονται επιστροφές και εκπτώσεις άνω των 1000 ευρώ για κάθε φορολογικό στοιχείο και για επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας ελέγχονται επιστροφές και εκπτώσεις άνω των 1.000 ευρώ για κάθε φορολογικό στοιχείο σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ, άνω των 3.000 ευρώ για κάθε φορολογικό στοιχείο σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 και έως 9.000.000 ευρώ και άνω των 5.000 ευρώ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 ευρώ.
7. Αν για τις παραγωγικές επενδύσεις και αφορολόγητες κρατήσεις των αναπτυξιακών νόμων έχουν εφαρμοσθεί οι κείμενες διατάξεις.
8. Έλεγχος βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών.
9. Έλεγχος κάθε δαπάνης που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρεία, καθώς και των ποσών που καταβάλλονται σε εξωχώρια εταιρεία για κάθε είδους δικαιώματα και αποζημιώσεις ανεξαρτήτως του ύψους αυτών.

## **Β. Επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων**

1. Αν υπάρχουν παραβάσεις Κ.Β.Σ, ή άλλα έγγραφα από τα οποία προκύπτει φοροδιαφυγή ή επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.
2. Αξιοποίηση τυχόν στοιχείων ελεγκτικών επαληθεύσεων ή διασταυρώσεων που αποστέλλονται στις ΔΟΥ, δελτίων πληροφοριών, καταστάσεων Γ.Γ.Π.Σ. και λοιπών στοιχείων από Οργανισμούς, Τράπεζες, Συνεταιριστικές Οργανώσεις και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.

## **Γ. Έλεγχος έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων**

Για τον έλεγχο έκδοσης πλαστών ή εικονικών καθώς και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων:

- Αξιοποιούνται στοιχεία, καταστάσεις και πληροφορίες,

- Ελέγχονται μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. μεμονωμένες αγορές ή δαπάνες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και ειδικότερα σε κάθε περίπτωση από τις προαναφερόμενες αγορές ή δαπάνες αυτές που υπερβαίνουν

τα 10.000 ευρώ, από προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές, - Ελέγχονται φορολογικά στοιχεία, ιδιαίτερα αυτά με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευσή τους με ιδιαίτερη έμφαση στον έλεγχο της θεώρησής τους και της ορθής έκδοσής τους κατά τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ.

### **ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ**

Εκτός από τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις του προηγούμενου άρθρου, σε κάθε κατηγορία βιβλίων γίνονται και οι πιο κάτω ειδικότερες επαληθεύσεις :

#### **Α. Στους επιτηδευματίες που δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων**

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

#### **Β. Στα βιβλία πρώτης κατηγορίας**

1. Επαλήθευση των αθροίσεων του βιβλίου αγορών για το μήνα με τις μεγαλύτερες αγορές.

2. Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης της αξίας των ληφθέντων στοιχείων αγορών στο βιβλίο αγορών, για τους μήνες Αύγουστο και Δεκέμβριο κάθε έτους.

3. Διαπίστωση της κανονικής μεταφοράς του συνόλου των αγορών και δαπανών στα έντυπα που συνοδεύουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

4. Ερευνάται εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι ίσα ή μεγαλύτερα του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος του κόστους πωληθέντων (εμπορευμάτων ή προϊόντων) και των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα. Ως συντελεστής αναγωγής λαμβάνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση του κλάσματος που αριθμητή έχει τον αριθμό εκατό (100) και παρονομαστή τον αριθμό εκατό (100) μείον τον προβλεπόμενο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ)

#### **Γ. Στα βιβλία δεύτερης κατηγορίας**

1. Έλεγχος των αθροίσεων εσόδων, αγορών και δαπανών για το μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.



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

11. Επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών ερευνάται εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι ίσα ή μεγαλύτερα του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα. Ως συντελεστής αναγωγής λαμβάνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση του κλάσματος που αριθμητή έχει τον αριθμό εκατό (100) και παρονομαστή τον αριθμό εκατό (100) μείον τον προβλεπόμενο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.).

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

#### **Δ . Έλεγχος ελευθέρων επαγγελματιών ( άρθρο 48 παρ . 1 Ν . 2238/94)**

1. Έλεγχος των αθροίσεων εσόδων και δαπανών σε ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο.

2. Επαλήθευση της ορθής μεταφοράς της αξίας των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων στο βιβλίο εσόδων - εξόδων κατά τους μήνες Ιούλιο και Δεκέμβριο κάθε έτους. Σε περίπτωση μη ύπαρξης αμοιβών κατά τους ανωτέρω μήνες οι πιο πάνω επαληθεύσεις διενεργούνται ανάλογα στους αμέσως προηγούμενους αντίστοιχα μήνες στους οποίους υφίστανται αμοιβές.

3. Ο έλεγχος των δαπανών επεκτείνεται σε όλες τις δαπάνες που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τις ακαθάριστες αμοιβές, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Ιδιαίτερη έμφαση θα δίδεται στη διαπίστωση τυχόν εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δαπανών που στην πραγματικότητα δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή δαπανών που δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας, οι δαπάνες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας καθώς και οι δαπάνες που αφορούν σε επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994.

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

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

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

7. Έλεγχος εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται σε συμφωνία με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη κατά ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στην ανωτέρω παράγραφο Γ. 11.

### **Ε. Στα βιβλία Γ' Κατηγορίας**

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

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

3. Έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία, της αξίας, κατά περίπτωση, των δικαιολογητικών εσόδων, αγορών για τις τρεις (3) πρώτες εργάσιμες ημέρες του δεύτερου δεκαπενθήμερου του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, για τις οποίες εκδόθηκαν ή λήφθηκαν φορολογικά στοιχεία, σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ, κατά τις δύο (2) πρώτες εργάσιμες ημέρες του δεύτερου δεκαπενθήμερου του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 και έως 9.000.000 ευρώ και κατά την πρώτη εργάσιμη ημέρα του δεύτερου δεκαπενθήμερου του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 ευρώ.

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

5. Σε επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης θα πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε ένα τουλάχιστον είδος, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την

ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικός και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικός και λιανικός ή αποκλειστικά λιανικός.

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

7. Έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 1.000 ευρώ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ, τα 2.000 ευρώ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 και έως 9.000.000 ευρώ και τα 5.000 ευρώ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 ευρώ. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας, οι δαπάνες κινητής τηλεφωνίας καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/94. Επίσης ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού έξοδα και δαπάνες των λογαριασμών 60, 66, 68, 83.11 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και οι φόροι, τέλη, εισφορές, φορολογικά και λοιπά πρόστιμα, πρόσθετοι φόροι και προσαυξήσεις που δεν εκπίπτουν φορολογικά.

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

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

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

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

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

#### **4.9 ELENXIS**

Το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα, με το όνομα "ELENXIS" αναπτύχθηκε με την αξιοποίηση των Τεχνολογιών Πληροφορικής και Επικοινωνιών στο πλαίσιο του Ε.Π. "Ψηφιακή Σύγκλιση", που συγχρηματοδοτείται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Καθιερώθηκε την τελευταία διετία ως το "μοναδικό σύστημα ελέγχου" της χώρας που

συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη λειτουργία καθώς και για την υποστήριξη των Ελεγκτικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών. Σε αυτές συμπεριλαμβάνονται το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, οι Φορολογικές Ελεγκτικές Υπηρεσίες, οι Τελωνειακές Ελεγκτικές Υπηρεσίες και η Οικονομική Επιθεώρηση.

Η προστιθέμενη αξία του έργου συνίσταται στην **επίτευξη εθνικών αναπτυξιακών στόχων** και συγκεκριμένα στην **μείωση της φοροδιαφυγής** (και απώτερο στόχο την εξάλειψή της) με την καθιέρωση κλίματος συμμόρφωσης στον πολίτη, με την αύξηση της φορολογικής ισονομίας & δικαιοσύνης και με την αύξηση των προσδοκώμενων εσόδων του Κράτους. Τα αποτελέσματα αυτά προκύπτουν από την εφαρμογή και λειτουργία του ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος "ELENXIS" από το σύνολο των Κεντρικών και Περιφερειακών Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών σε ολόκληρη την επικράτεια.

Το περιεχόμενο του Έργου εστιάζεται στην ανάπτυξη των απαιτούμενων εφαρμογών για την πλήρη υποστήριξη του ελεγκτικού κύκλου (δηλ. της Στόχευσης, Διαχείρισης και Διενέργειας των Ελέγχων) η οποία αφορά:

- Στον σχεδιασμό, την κατάρτιση και τον απολογισμό των στρατηγικών ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών
- Στη συλλογή όλων των διαθέσιμων στοιχείων των πρωτογενών Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών για την διενέργεια αυτόματων λειτουργιών στόχευσης και για την επιλογή, μέσω ενιαίων εθνικών κριτηρίων, των υπόχρεων με την πλέον παραβατική συμπεριφορά .
- Στην αυτοματοποίηση του συνόλου των ροών εργασίας που συνδέονται με τη διαχείριση και διενέργεια των ελέγχων, συμπεριλαμβανόμενης και της ανατροφοδότησης του συστήματος με τα αποτελέσματα των ελέγχων.

Ο **καινοτόμος χαρακτήρας** του έργου συνίσταται στη πλήρη **ομογενοποίηση, αυτοματοποίηση και τυποποίηση** του συνόλου των **ελεγκτικών διαδικασιών και πρακτικών** -από την φάση Στόχευσης των Ελέγχων μέχρι τη στατιστική αποτίμηση των διενεργηθέντων ελέγχων- με την εφαρμογή σύγχρονων μεθόδων λειτουργίας, όπως είναι η αυτοματοποιημένη παραγωγή τριακοσίων (300) τουλάχιστον επίσημων Εντύπων Ελέγχου, που συστηματοποιούν και επιταχύνουν το έργο του φορολογικού ελεγκτή.

Η αξιοποίηση των νέων τεχνολογιών τεκμηριώνεται με την εφαρμογή τεχνολογιών επεξεργασίας και ανάλυσης δεδομένων, όπως η ανάλυση επικινδυνότητας (Rule Based Risk Analysis), κατά την φάση Στόχευσης των Ελέγχων, η «έξυπνη» συλλογή, αποθήκευση και εκμετάλλευση δεδομένων (Data Warehousing), η επιλογή - ανάδειξη υποθέσεων ελέγχου και η αυτοματοποίηση της διαχείρισης ροών εργασίας (workflow management).

Η καθιέρωση του "ELENXIS", ως μοναδικού πληροφοριακού συστήματος υποστήριξης και λειτουργίας του Ελεγκτικού Μηχανισμού του Υπουργείου Οικονομικών, συνετέλεσε

- στον συντονισμό των Κεντρικών Ελεγκτικών Υπηρεσιών και την αποτελεσματικότερη σχεδίαση και διαχείριση εθνικών στρατηγικών ελέγχου
- στη βελτιστοποίηση και αύξηση της αξιοπιστίας απολογισμού κόστους/οφέλους των ελεγκτικών δράσεων
- στην ορθολογική αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού και στην στοχευμένη εκπαίδευσή του κατά την ανάληψη της διενέργειας ελεγκτικού έργου (<http://www.digitalplan.gov.gr>, 2018)

#### 4.10 Έλεγχος ΑΕ & ΕΠΕ (Ετήσιο Πιστοποιητικό)

Στον ν. 4174/2013 με όνομα Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις περιγράφονται οι ετήσιες φορολογικές διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόζει η επιχείρηση. Συνοπτικά αναφέρονται:

1. Τήρηση Βιβλίων Και Στοιχείων
2. Υποβολή Δηλώσεων
3. Ενδοομιλικές Συναλλαγές
4. Φορολογικοί Έλεγχοι
5. Προσδιορισμός Φόρου
6. Είσπραξη του Φόρου
7. Τόκοι Και Πρόστιμα

Στο άρθρο 65Α του ν.4174/2013 γίνεται αναφορά στο Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό. Η έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού είναι προαιρετική για τις Ανώνυμες Εταιρείες και Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης και εκδίδεται από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία.

Το Φορολογικό Πιστοποιητικό ήταν υποχρεωτικό αλλά με την τροπολογία του άρθρου 65Α του ν.4174/2013 το 2016 η κατάσταση έκδοσης άλλαξε σε προαιρετική. Το 2017 αναρτήθηκε σχετική ανακοίνωση η οποία αναγκάζει τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. να λαμβάνουν το Φορολογικό Πιστοποιητικό υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Αναλυτικότερα η ανακοίνωση περιείχε τα εξής:

*ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ 03/2017*

*«Φορολογικό πιστοποιητικό και στις μικρές επιχειρήσεις»*

Με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν. 4449/2017, ως υποχρεωτικός έλεγχος ορίζεται ο έλεγχος των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που διενεργείται από ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία εφόσον:

α) απαιτείται από το δίκαιο της Ένωσης,

β) απαιτείται από το εθνικό δίκαιο όσον αφορά τις οντότητες ανεξαρτήτως μορφής και μεγέθους, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο,

γ) προβλέπεται από την υφιστάμενη νομοθεσία και αφορά οποιαδήποτε εργασία ελεγκτικής φύσεως που διενεργείται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα επισκόπησης, άλλης διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών της IFAC,

δ) διενεργείται σύμφωνα με τα πρότυπα που επιβάλλει το Συμβούλιο Λογιστικής Εποπτείας των Εταιρειών Δημοσίου Συμφέροντος των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής (Public Company Accounting Oversight Board) και τα γενικά παραδεκτά πρότυπα ελέγχου στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής,

ε) διενεργείται οικειοθελώς κατόπιν αίτησης μικρών επιχειρήσεων και πληροί εθνικές νομικές απαιτήσεις ισοδύναμες με αυτές που αφορούν τον έλεγχο σύμφωνα με την περίπτωση β) και έχει ως σκοπό τη χορήγηση της προβλεπόμενης στο άρθρο 32, έκθεσης ελέγχου.

Στην ανωτέρω περίπτωση (ε), προβλέπεται ότι όταν μία μικρή επιχείρηση αναθέσει οικειοθελώς τη διενέργεια ελέγχου των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων σε ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία, ο έλεγχος θεωρείται υποχρεωτικός και εκδίδεται από τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή η προβλεπόμενη από το άρθρο 32 του ν. 4449/2017 έκθεση ελέγχου. ([www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr), 2018)

Η πιο πρόσφατη απόφαση δημοσιεύτηκε με την ΠΟΛ. 1067/2018. η οποία τροποποιεί την ΠΟΛ.1124/18.6.2015 απόφασης ΓΓΔΕ περί του καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170 Α'), 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 Α').

Σύμφωνα με την εγκύκλιο: «4. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες έχουν υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη επιχείρηση συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 21 του ν. 4449/2017».

Επίσης τροποποιούνται τα Παραρτήματα που αφορούν την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης καθώς και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις των Ελεγκτών για την χορήγηση των πιστοποιητικών φορολογικής συμμόρφωσης ([www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr), 2018)

Η τελική μορφή του άρθρου 65Α του ν. 4174/2013 έως σήμερα έχει την εξής μορφή.

1. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, εκδίδουν ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό.

Το πιστοποιητικό αυτό είναι προαιρετικό για τις ανωτέρω εταιρείες και επιχειρήσεις και εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα.

Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση

φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής.

Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008 και έχουν ειδικότερα την υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. 3693/2008.

Οι εταιρείες και επιχειρήσεις του πρώτου εδαφίου για τις οποίες εκδίδεται το ετήσιο πιστοποιητικό υποχρεούνται να αναθέτουν, ανά πέντε (5) έτη, την έκδοση του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού σε διαφορετικό νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο.

Η διαπίστωση στο φορολογικό πιστοποιητικό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να λαμβάνεται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ενδεχόμενες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού μέχρι ποσού ακαθαρίστων εσόδων 150.000,00 ευρώ ετησίως, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και οι επιφυλάξεις που τυχόν διατυπώνονται σε αυτό, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του, ζητήματα εφαρμογής της υποχρέωσης του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 1, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παρούσα παράγραφο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

#### **4.10.1 ΠΟΛ 1036/2017**

Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/18.6.2015.

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

Ότι αφορά την ΠΟΛ.1124/2015 συνοπτικά περιέχονται τα εξής άρθρα:



1. **Ετήσιο Πιστοποιητικό και Πρόγραμμα Ελέγχου.** Στο οποίο περιγράφονται οι φορείς έκδοσης και οι υπόχρεοι.
2. **Υπεύθυνοι για τη σύνταξη και την αλήθεια των φορολογικών εγγράφων.** Για την ορθότητα των στοιχείων στα βιβλία ευθύνονται οι διοικήσεις των ελεγχόμενων επιχειρήσεων.
3. **Περιεχόμενο Ετήσιου Πιστοποιητικού.** Το περιεχόμενο βασίζεται στο υπόδειγμα της συγκεκριμένης ΠΟΛ και θα αναλυθεί παρακάτω.
4. **Τεκμηρίωση ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.** Για την κάθε έκθεση οι νόμιμοι ελεγκτές υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του διενεργηθέντος ελέγχου για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων. Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου, θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον τα ακόλουθα:
  - a. Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα)
  - b. Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας
  - c. Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία
  - d. Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.
5. **Τύπος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης.** Συμπεράσματα με υποδείγματα συγκεκριμένης ΠΟΛ τα οποία θα αναλυθούν παρακάτω.
6. **Οργανωτικό πλαίσιο, διαδικασίες εφαρμογής και παρακολούθηση των ελέγχων.** Τρόποι επικοινωνίας και ανταλλαγής στοιχείων μεταξύ των νόμιμων ελεγκτών και της Γ.Γ.Δ.Ε.
7. **Περιεχόμενο Εκθέσεων Φορολογικής Συμμόρφωσης.** Το περιεχόμενο της έκθεσης περιλαμβάνει τα εξής κεφάλαια:
  - a. Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου
  - b. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης
  - c. Φορολογία Εισοδήματος
  - d. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
  - e. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ν. 4308/2014
  - f. Φορολογία Ακινήτων
  - g. Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9) και Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)
  - h. Ειδικός Φόρος επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.)
  - i. Τέλος χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
  - j. Παρακρατούμενοι φόροι
  - k. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
  - l. Ενδοομιλικές Συναλλαγές
  - m. Ηλεκτρονικό Εμπόριο
8. **Λοιπά θέματα.**

#### 4.10.2 Πρόγραμμα ελέγχου

##### Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου

Διενεργείται έλεγχος, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις. Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι αποφάσεις οι οποίες εκδόθηκαν με τις εκπιπτόμενες και μη επιχειρηματικές δαπάνες.

Οι δαπάνες ελέγχονται υπό την προϋπόθεση ότι υπερβαίνουν τα παρακάτω όρια:

- 1) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 15.000 ευρώ.
- 2) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.001 έως 100.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 25.000 ευρώ.
- 3) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 100.000.001 έως 200.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 35.000 ευρώ.
- 4) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 200.000.001 έως 500.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 50.000 ευρώ.
- 5) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 500.000.001 έως 1.000.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 70.000 ευρώ.
- 6) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 1.000.000.001 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 90.000 ευρώ.

Η εφαρμογή των προαναφερόμενων ορίων θα πρέπει να εξετάζεται σε κάθε περίπτωση λαμβάνοντας την επαγγελματική κρίση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, με βάση το προσδιοριζόμενο επίπεδο του ουσιώδους μεγέθους (σημαντικότητα).

Σε κάθε περίπτωση που εντοπίζονται παραβάσεις οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές υποχρεούνται να εκτελέσουν τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες για να προσδιορισθεί το ποσό της φορολογικής παράβασης.

Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσό οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013-Φ.Ε.Κ. 167Α /23.07.2013), καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 26 του ίδιου Κώδικα.

Ο ελεγκτής έχει το δικαίωμα παράτασης των ελεγκτικών διαδικασιών, καθώς και το δικαίωμα πραγματοποίησης επιπλέον ελέγχων για την πλήρη κάλυψη όλων των τμημάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Κατά την έναρξη της εκτέλεσης του ελέγχου απαιτείται να ζητηθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση τα εξής στοιχεία:

1. Τυχόν διατάξεις, εγκύκλιοι ή ατομικές απαντήσεις της Φορολογικής Διοίκησης που αφορούν την επιχείρηση.
2. Εκθέσεις και τυχόν ευρήματα παλαιότερων φορολογικών ελέγχων και η τρέχουσα αντιμετώπιση αυτών από την επιχείρηση.
3. Οι διαπιστωμένες παραβάσεις του Κ.Φ.Δ. ή άλλα στοιχεία που έχουν κοινοποιηθεί στην επιχείρηση.
4. Στοιχεία ληξιπρόθεσμων οφειλών
5. Περιουσιακά στοιχεία επιχείρησης
6. Απαιτήσεις επιχείρησης εις χείρας τρίτων
7. Στοιχεία που αφορούν την εκπλήρωση των υποχρεώσεων στα ασφαλιστικά ταμεία ή οργανισμούς(φορολογική και ασφαλιστική ενημερότητα κλπ)
8. Στοιχεία που αφορούν φορολογικές και συναφείς εκκρεμοδικίες
9. Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και Δηλώσεις Φ.Π.Α. προηγούμενων ετών
10. Οποιαδήποτε άλλη πληροφορία θεωρείται αναγκαία από τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή για την διενέργεια του ελέγχου του.

## Πληροφοριακά στοιχεία Ελεγχόμενης Επιχείρησης

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω ο ελεγκτής έχει το δικαίωμα να ζητήσει οποιαδήποτε πληροφορία η οποία θα τον βοηθήσει στην πραγματοποίηση του ελέγχου. Στην αρχή πρέπει να γίνει η ταυτοποίηση της ελεγχόμενης επιχείρησης. Το υπόδειγμα συλλογής των βασικών στοιχείων υπάρχει στο Παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/2015.. Οι κατηγορίες πληροφοριών είναι οι εξής:

1. Ταυτότητα ελέγχου. Επωνυμία, Διακριτικός Τίτλος, Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ. Έδρα, Δραστηριότητα, Διεύθυνση, Τηλέφωνο
2. Βασικά δεδομένα ελεγχόμενης επιχείρησης. Μορφή, Μέγεθος, Σύσταση-Διάρκεια-Έδρα, Αντικείμενο Εργασιών.
3. Λειτουργικά δεδομένα ελεγχόμενης επιχείρησης. Μετοχικό/Εταιρικό Κεφάλαιο, Μέτοχοι/Εταίροι, Έγκριση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, Διοίκηση, Λογιστής που υπογράφει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, Συμμετοχές σε Επιχειρήσεις, Εγκαταστάσεις, Προσωπικό, Μεταφορικά Μέσα
4. Συναλλακτική κίνηση-Οικονομικά αποτελέσματα-Δηλώσεις.

Καθώς και οι Ελεγκτικές επαληθεύσεις οι οποίες συμπληρώνονται από τους ελεγκτές. Αφορούν τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης όπως τα αναλυτικά ημερολόγια, αναλυτικά καθολικά, ισοζύγιο, αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης, αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων, κτλ.

Τέλος οι ελεγκτικές επαληθεύσεις περιέχουν και το αποτέλεσμα μέτρησης του ταμείου, των αξιογράφων και ποσοτικής μέτρησης των αποθεμάτων που έχει η επιχείρηση κατά την αρχή του ελέγχου.

## Φορολογία εισοδήματος

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, εκτός των περιπτώσεων δαπανών οι οποίες ρητά αναφέρονται σε συγκεκριμένα βήματα του ελέγχου και προσδιορίζονται ως μη επτάστερες με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013. Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι εγκύκλιοι που εκδόθηκαν για την ερμηνεία των διατάξεων του ν.4172/2013.

Ειδικότερα ελέγχονται:

- ✓ Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες άρθρο 22 ν.4172/2013. Ελέγχεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών καθώς και η ορθή καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησης.
- ✓ Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες άρθρο 23 ν.4172/2013. Ελέγχονται οι δαπάνες συνολικού ποσού άνω των πεντακοσίων ευρώ, οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, οι προβλέψεις, και όλες οι περιπτώσεις ορίζονται από το παραπάνω άρθρο.
- ✓ Οι πραγματοποιημένες δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν.4172/2013.
- ✓ Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Ελέγχονται οι δαπάνες έρευνας και ο σωστός χειρισμός αποσβέσεων του εξοπλισμού, καθώς και τα υποβληθέντα δικαιολογητικά στο Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων.

- ✓ Τόκοι. Ελέγχονται τα δάνεια και οι υποχρεώσεις που έχει η επιχείρηση καθώς και τις δαπάνες σε σχέση με αυτά. Αναφέρονται τα άρθρα 23 περ.(α) και το άρθρο 49 του ν.4172/2013.
- ✓ Δαπάνες προς αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή/και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς του άρθρου 65 του ν.4172/2013.
- ✓ Φορολογικές αποσβέσεις. Γίνεται έλεγχος του ορθού υπολογισμού καθώς και εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εκπτώσιμότητας των φορολογικών αποσβέσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση το άρθρο 24 του ν.4172/2013.
- ✓ Αποτίμηση αποθεμάτων. Ελέγχονται τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα καθώς και ο τρόπος αποτίμησής τους με βάση το άρθρο 25 του ν.4172/2013.
- ✓ Επισφαλείς απαιτήσεις. Ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις με βάση το 26 του ν.4172/2013.
- ✓ Φορολογικές ζημιές. Γίνεται έλεγχος χειρισμού των ζημιών προηγούμενων χρήσεων με βάση τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 67 του ν.4172/2013.
- ✓ Δαπάνες που αφορούν απαλλασσόμενα έσοδα. Σχετικές διατάξεις άρθρο 48 παρ.(4) του ν.4172/2013.
- ✓ Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών. Γίνεται έλεγχος των φορολογητέων κερδών, επισκοπούνται οι διαφορές αυτών λογιστικής και φορολογικής βάσης.
- ✓ Διαμονή/κεφαλαιοποίηση κερδών που δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο. Η διαμονή ή κεφαλαιοποίηση κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος η οποία διενεργείται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1 Ιανουαρίου 2017 και μετά φορολογείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα ανεξαρτήτως της ύπαρξης φορολογικών ζημιών. Χρησιμοποιείται το άρθρο 47 παρ.(1)ν.4172/2013 και ΠΟΛ.1014/2018.
- ✓ Έλεγχος αφορολόγητων εσόδων. Ο έλεγχος γίνεται στα ενδοομιλικά μερίσματα και νομικώς προσώπων που υπάγονται στις κατηγορίες οι οποίες περιγράφονται στα άρθρα 47,48 και 72 του ν.4172/2013.
- ✓ Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες. Ελέγχεται το ποσοστό φορολογικών εσόδων αλλοδαπής προέλευσης με βάση το άρθρο 66 του ν.4172/2013.
- ✓ Αποθεματικά. Σε περίπτωση σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού ελέγχεται εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις και τα κριτήρια από τις περίπτωση ισχύουσες διατάξεις καθώς και ο ορθός υπολογισμός του.
- ✓ Επιχορηγήσεις. Γίνεται έλεγχος των σχετικών εγκρίσεων, η ορθή καταχώρηση των επιχορηγήσεων και τα διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα ποσά των επιχορηγήσεων μέσα στο φορολογικό έτος.
- ✓ Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος. Ελέγχεται ο υπολογισμός του κύριου φόρου, υπολογισμός καταβολής έναντι των φορολογικών υποχρεώσεων του επόμενου έτους, υπολογισμός χαρτοσήμου, κλπ με βάση το άρθρο 9 και 48 του ν.4172/2013.

### **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)**

- Προσδιορισμός εταιρικής εικόνας εξ'απόψεως Φ.Π.Α.. Με βάση τις δηλώσεις Φ.Π.Α. και τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, καταγράφεται η φορολογική θέση που προσδιορίζει την επιχείρηση ο ν.2859/2000.

- Λογιστικές επαληθεύσεις και ορθή συμπλήρωση δηλώσεων Φ.Π.Α.. Γίνεται έλεγχος συμφωνίας φορολογητέων εκροών και ακαθάριστων εσόδων, υπολοίπων του 54.00(ΕΓΛΣ)/54.02(ΕΛΠ) με αυτά των δηλώσεων, δειγματοληπτική επαλήθευση της ορθής και έγκαιρης μεταφοράς των δεδομένων από τα φορολογικά στοιχεία στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. Επίσης ελέγχονται οι λογαριασμοί 402 και 422 των δηλώσεων Φ.Π.Α.
- Φ.Π.Α. εκροών. Ελέγχεται δειγματοληπτικά η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών του Φ.Π.Α. στα έσοδα της επιχείρησης ιδίως εάν αυτά υπόκεινται σε περισσότερους του ενός συντελεστές. Σε περίπτωση απαλλαγής του Φ.Π.Α. ελέγχεται δειγματοληπτικά, εάν υπάρχουν συναλλαγές που μπορεί να υπόκεινται σε Φ.Π.Α. καθώς και να αναλυθούν ανά κατηγορία τα απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. οργανικά έσοδα της επιχείρησης.
- Φ.Π.Α. εισροών. Ελέγχονται οι πράξεις που υπάγονται στο άρθρο 31 του ν.2859/2000 και εάν η επιχείρηση έχει εκπέσει Φ.Π.Α. δαπανών.
- Λοιπές ελεγκτικές διαδικασίες Φ.Π.Α. Γίνεται έλεγχος των δηλώσεων Intrastat και listing, ελέγχεται το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. και εάν η επιχείρηση έχει λάβει επιστροφή Φ.Π.Α.

#### **Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ν.4308/2014**

- Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ελέγχεται η τήρηση όλων των λογιστικών αρχείων των οποίων η τήρηση είναι υποχρεωτική από τα άρθρα 3 παρ.(10) και 4 του ν.4308/2014. Τα αρχεία είναι τα ακόλουθα:
    - Ημερολόγιο
    - Αναλυτικά καθολικά
    - Ισοζύγιο
    - Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων
    - Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους
    - Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων
    - Αρχείο αποθεμάτων τρίτων
    - Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων
    - Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης
    - Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων
    - Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα
- Έπειτα ελέγχονται οι καταστάσεις του άρθρου 14 του ν.4174/2013, τα στοιχεία λιανικής πώλησης του άρθρου 12 του ν.4308/2014.
- Συμφωνία μεταξύ των λογιστικών αρχείων. Γίνεται έλεγχος των κινήσεων των βιβλίων, οι λογαριασμοί αναλυτικών καθολικών πελατών και προμηθευτών και εμπρόθεσμη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων με βάση το άρθρο 6 του ν.4308/2014.
  - Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.
    - Έλεγχος ταμείου και αξιογράφων
    - Έλεγχος αποθεμάτων. Μπορεί να είναι γενικός ή δειγματοληπτικός.
    - Έλεγχος απογραφής
    - Έλεγχος επιμέτρησης αποθεμάτων
    - Έλεγχος κόστους παραγωγής

- Έλεγχοι Ηλεκτρονικού Τιμολογίου

### **Φορολογία ακινήτων**

- Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων Ε9 και Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ν.4223/2013. Ελέγχονται τα στοιχεία στην δήλωση καθώς και ο χρόνος κατάθεσης της δήλωσης και πληρωμής του φόρου.
- Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) ν.3091/2002. Ελέγχεται το σύνολο των προβλεπόμενων παραστατικών ή δικαιολογητικών για την απαλλαγή τόσο από το φόρο όσο και από την εξαίρεση υποβολής δήλωσης.

### **Τέλος χαρτοσήμου και φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου**

Ελέγχονται οι παρακάτω κατηγορίες:

- ❖ Δάνεια
- ❖ Εκχώρηση απαίτησης
- ❖ Αναδοχή χρέους
- ❖ Καταθέσεις – αναλήψεις μετόχων, εταίρων κλπ
- ❖ Συμβάσεις συμβιβασμών
- ❖ Προσύμφωνα
- ❖ Μίσθωση ακινήτου
- ❖ Λοιπές συναλλαγές
- ❖ Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου

### **Παρακρατούμενοι φόροι**

- Φόρος Μισθωτής Εργασίας. Ελέγχεται η συμμόρφωση της επιχείρησης στο άρθρο 60 του ν.4172/2013.
- Αποζημίωση λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης μισθωτών. Ελέγχεται η συμμόρφωση της επιχείρησης στον ν.2112/1920.
- Μερισίματα, προμερίσματα, άλλα εταιρικά δικαιώματα, μαθηματικά αποθέματα και κάθε άλλο συναφές διαμενόμενο ποσό. Προσδιορίζονται τα μερίσματα με βάση το άρθρο 36 παρ.(1) του ν.4172/2013 και έπειτα ελέγχεται η καταβολή φόρου των μερισμάτων με βάση το άρθρο 62 παρ.(1α) του ίδιου νόμου.
- Τόκοι. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και απόδοση παρακρατούμενου φόρου στους τόκους που καταβάλλει η ελεγχόμενη επιχείρηση με βάση το άρθρο 62 παρ.(1β) του ν.4172/2013.
- Δικαιώματα (royalties). Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και απόδοση παρακρατούμενου φόρου στα δικαιώματα που καταβάλλει η ελεγχόμενη επιχείρηση με βάση το άρθρο 62 παρ.(1γ) του ν.4172/2013.
- Αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και απόδοση παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες που καταβάλλει η ελεγχόμενη επιχείρηση με βάση το άρθρο 62 παρ.(1δ) του ν.4172/2013.
- Αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινωνικών ή λιμενικών προσόδων. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και απόδοση παρακρατούμενου

φόρου στις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινωνικών ή λιμενικών προσόδων που καταβάλλει η ελεγχόμενη επιχείρηση με βάση το άρθρο 62 παρ.(1δ) του ν.4172/2013.

- Φορολογία ασφαλίματος ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων. Να ελεγχθούν τα ποσά που καταβάλλονται με βάση το άρθρο 64 παρ.(1ε) του ν.4172/2013.
- Φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και καταβολής από τα «Ελληνικά Χρηματιστήρια Α.Ε.» του παρακρατηθέντος φόρου από την ελεγχόμενη επιχείρηση.
- Ειδικός φόρος πλοίων με ελληνική σημαία. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και καταβολής του φόρου από την ελεγχόμενη επιχείρηση με βάση τον ν.27/1975.
- Ειδικός φόρος τηλεοπτικών διαφημίσεων. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και καταβολής του παρακρατηθέντος φόρου με βάση το άρθρο 5 παρ.(12) του ν.3845/2010.

### **Μετασηματισμοί επιχειρήσεων**

- Εισφορά ενεργητικού έναντι τίτλων. Ελέγχεται η ορθή τήρηση του άρθρου 52 του ν.4172/2013 από την επιχείρηση.
- Ανταλλαγή τίτλων. Ελέγχεται η ορθή τήρηση του άρθρου 53 του ν.4172/2013 από την επιχείρηση.
- Συγχωνεύσεις και διασπάσεις. Ελέγχεται η ορθή τήρηση του άρθρου 54 του ν.4172/2013 από την επιχείρηση.
- Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE. Ελέγχεται η ορθή τήρηση του άρθρου 55 του ν.4172/2013 από την επιχείρηση.
- Με βάση τις διατάξεις των ν.2166/1993, ΝΔ.1297/1972, ν.2515/1997 κλπ. ελέγχονται οι οριζόμενες προϋποθέσεις για την λήψη των οικείων φορολογικών απαλλαγών, η απεικόνιση της υπεραξίας στους λογαριασμούς καθώς και η τήρηση των λοιπών φορολογιών.

### **Ενδοομιλικές συναλλαγές**

Οι ελεγκτικές αυτές επαληθεύσεις διενεργούνται μόνο στη περίπτωση που το ελεγχόμενο πρόσωπο είναι το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

### **Ηλεκτρονικό εμπόριο**

Προσδιορίζονται το site της επιχείρησης, η ασφάλεια, οι τύποι συναλλαγών και προϊόντων που γίνονται online, κλπ.

#### **4.11 Συμπεράσματα ελέγχου**

Στο τέλος του ελέγχου με βάση το άρθρο 65Α του ν.4174/2013 ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να δώσει την γνώμη του και να συντάξει την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης. Παρακάτω παρουσιάζονται όλα τα είδη εκθέσεων:

## Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη

Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημόσιων Εσόδων, όπως ισχύει.

Σε αυτή την περίπτωση οι ελεγκτές δεν εντόπισαν παραβάσεις των Ε.Λ.Π., Φ.Π.Α., κ.λπ. όπως ο έλεγχος αυτών αναφέρεται στην ΠΟΛ.1124/2015.

## Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης

Σε αυτήν την περίπτωση δεν εντοπίζονται παραβάσεις αλλά οι ελεγκτές αμφισβητούν κάποιους τρόπους μεταχείρισης των βιβλίων ή υποψιάζονται παράβαση την οποία δεν μπόρεσαν να εντοπίσουν. Ο περαιτέρω έλεγχος διενεργείται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνεται εντός 18 μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους νόμιμους ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών.

## Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέματα έμφασης

Αφορά περιπτώσεις που προκύπτουν συμπεράσματα με επιφύλαξη στις οποίες οι ελεγκτές εντοπίζουν παραβάσεις του φορολογικού κώδικα. Έπειτα εκδίδεται εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα στα οποία εντοπίστηκαν παραβάσεις για περαιτέρω έλεγχο. Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών μπορεί να ζητήσει από τον ελεγκτή κάθε έγγραφο που κρίνεται απαραίτητο για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

## Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

Όπως αναφέρεται στην έκθεση συμμόρφωσης της παρούσας περίπτωσης:

Εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο, «Βάση για Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος» δεν έχει καταστεί εφικτό να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για την θεμελίωση του συμπεράσματός μας. Ως εκ τούτου δεν εκφέρουμε συμπέρασμα ως προς την συμμόρφωση της Επιχείρησης από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημόσιων Εσόδων, όπως ισχύει.

Οι ελεγκτές δεν είχαν πρόσβαση στα τεκμήρια τα οποία θα βοηθούσαν να βγάλουν ορθό συμπέρασμα ελέγχου.

## Αρνητικό συμπέρασμα

Κατά την γνώμη μας, εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο, «Βάση για Αρνητικό



Συμπέρασμα», η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημόσιων Εσόδων, όπως ισχύει.

Εκδίδεται όταν η ελεγχόμενη εταιρεία δε συμμορφώνεται από κάθε ουσιώδη άποψη με τη φορολογική νομοθεσία για τα φορολογικά αντικείμενα που αποτελούν αντικείμενο ελέγχου σύμφωνα με το πρόγραμμα φορολογικής συμμόρφωσης

# Μέρος Β

---

## Κεφάλαιο 5: Επισκόπηση αρθρογραφίας

Το πρώτο άρθρο που θα εξετάσουμε έχει συνταχτεί από την Marianne Ojo με τίτλο «Η ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή και η σημαντικότητά της στον τραπεζικό κλάδο» και ως χώρα εξετάζεται το Ηνωμένο Βασίλειο. Το άρθρο δίνει έμφαση σε τρία κύρια χαρακτηριστικά του εξωτερικού ελεγκτή τα οποία είναι η ανεξαρτησία, η αντικειμενικότητα και η ακεραιότητα. Εξετάζονται οι διαφορές μεταξύ της ρυθμιστικής αρχής, δηλαδή των κυβερνητικών οργανώσεων και των εξωτερικών ελεγκτών οι οποίοι είναι ελεγκτικές εταιρείες και ανεξάρτητοι ελεγκτές καθώς και γίνεται ιστορική αναδρομή των ρυθμιστικών αρχών. Επίσης ο βασικός στόχος του άρθρου είναι να εξεταστούν οι αιτίες οι οποίες μπορούν να εμποδίσουν τον εξωτερικό ελεγκτή να είναι ανεξάρτητος και αντικειμενικός με τα συμπεράσματά του.

Ως ορόσημο γίνεται παραπομπή σε μια έρευνα που πραγματοποιήθηκε από το περιοδικό «Financial Director» τα έξοδα τα οποία αφορούν μη ελεγκτικές υπηρεσίες από τις ελεγκτικές υπηρεσίες είναι αρκετά υψηλά και μπορούν να φτάσουν τα έξοδα της ελεγκτικής διαδικασίας. Έτσι ο σημαντικότερος κίνδυνος της ανεξαρτησίας είναι η συνεχής συνεργασία με την ελεγχόμενη εταιρεία πέρα των και η προσφορά υπηρεσιών οι οποίες δεν σχετίζονται με τον έλεγχο. Ο ελεγκτής παρέχει ανεξάρτητη επαλήθευση των οικονομικών καταστάσεων μιας εταιρείας και ως εκ τούτου ο έλεγχος χάνει την αξία του όταν υπονομεύεται αυτή η ανεξαρτησία, η οποία δίνει αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις.

Ότι αφορά τις αλλαγές του συστήματος γίνεται αναφορά στην δεκαετία του 90. Η κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου έχει κατηγορηθεί στα τέλη του 1990 λόγω της ανικανότητας ελέγχου των κυβερνητικών ελεγκτικών οργανώσεων καθώς και της ποιότητας ελέγχων. Μετά από αρκετές κριτικές δόθηκε στις ελεγκτικές εταιρείες με την βοήθεια ενός σωματείου η δύναμη επηρεασμού και αλλαγής των νόμων ώστε να διευκολύνονται οι έλεγχοι αλλά στην πορεία έγινε κατανοητό ότι το σωματείο θα χρησιμοποιήσει αυτή την δύναμη για το δικό του συμφέρον και όχι της κοινωνίας. Με την πάροδο των χρόνων οι φορείς ελέγχου και εποπτείας άλλαζαν χέρια και στα χρόνια μας το FRC (Financial Reporting Council) ορίζει τα πρότυπα και κανόνες ελέγχου στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Τέλος στα συμπεράσματα δίνεται έμφαση στον ρόλο μεταξύ του της ευθύνης που έχει ο ελεγκτής απέναντι στην ελεγχόμενη εταιρεία και την ανεξαρτησία του προς αυτήν. Ως παράδειγμα αναφέρεται η διάλυση της Enron λόγω των ψευδών εξωτερικών ελέγχων από την Arthur Andersen.

Στο άρθρο «Η χρήση αναλυτικών διαδικασιών έλεγχου από εξωτερικούς ελεγκτές στον Καναδά» που έχει συνταχτεί από τους Kenny Z. Lin και Ian A.M. Fraser εξετάζεται η χρήση των αναλυτικών διαδικασιών έλεγχου ή αλλιώς έμμεσων τεχνικών ελέγχου από τους εξωτερικούς ελεγκτές του Καναδά και γίνεται σύγκριση

με τις ΗΠΑ και το Ηνωμένο Βασίλειο. Αυτές οι τεχνικές υπάρχουν στο εγχειρίδιο ελέγχου κάθε χώρας και διαφέρουν από χώρα σε χώρα. Ότι αφορά τον Καναδά χρησιμοποιούνται πιο μαθηματικές μέθοδοι δηλαδή γενικοί συντελεστές, τύποι σχετικότητας, κ.λπ. Επίσης μετά από την κατάρρευση της εταιρείας Enron οι ελεγκτικές εταιρείες άρχισαν να είναι πιο τυπικές απέναντι στους πελάτες τους και να χρησιμοποιούν τις έμμεσες τεχνικές περισσότερο.

Η έρευνα έγινε σε πλήθος 300 ελεγκτών οι οποίοι εργάζονται σε ελεγκτικές εταιρείες όλων των μεγεθών. Τα κυριότερα αποτελέσματα είναι τα εξής:

- 67% των ελεγκτών χρησιμοποιούν τις τεχνικές σε πάνω από 80% των ελέγχων που πραγματοποιούν
- Περίπου το 70% υποστηρίζει ότι οι τεχνικές επηρεάζουν θετικά ή θετικά και αρνητικά το συνολικό αποτέλεσμα του ελέγχου.
- 48% των ελεγκτών πιστεύουν ότι οι τεχνικές ελέγχου είναι ικανοποιητικές και 33% ότι χρειάζονται κάποιες αλλαγές.

Στα συμπεράσματα γίνεται αναφορά σε παρόμοια έρευνα που έγινε στο Ηνωμένο Βασίλειο και αναφέρεται ότι οι τεχνικές ελέγχου χρησιμοποιούνται πιο συχνά στον Καναδά από ότι στις ΗΠΑ και Ηνωμένο Βασίλειο. Οι περισσότερες ελεγκτικές εταιρείες ακολουθούν ορθά τις τεχνικές ελέγχου και τις έχουν κάνει υποχρεωτικό κομμάτι ελέγχου καθώς και οι μικρές ξεκίνησαν να ακολουθούν το παράδειγμα των μεγαλύτερων εταιρειών.

Το επόμενο άρθρο ονομάζεται «Φορολογικός έλεγχος στις Ελληνικές εταιρείες: Η αντίληψη των φορολογικών ελεγκτών» τεσσάρων συντακτών, του Γιώργου Δρογαλά, του Ιωάννη Σόρρου, της Δήμητρας Καραγιώργου και του Ιωάννη Διαβαστή. Ως κύριο θέμα εξετάζεται η επίδραση μεταξύ της φορολογικής νομοθεσίας, της αποτελεσματικότητας των ελέγχων και των ειδικών τεχνολογικών και πληροφοριακών μέσων. Ο στόχος της έρευνας που έγινε είναι ο ορισμός της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την ικανότητα του ελεγκτή να ανακαλύπτει τις φορολογικές παραβάσεις.

Τα σημαντικότερα εμπόδια στην αποτελεσματικότητα των ελέγχων όπως αναφέρονται είναι η συνεχής και ανούσια τροποποίηση του φορολογικού συστήματος καθώς και η αύξηση φόρων. Η έρευνα του κύριου Πάνα έδειξε ότι το 25% του δείγματος θέλουν να φοροδιαφύγουν και το 70% πιστεύουν ότι ο κύριος λόγος της φοροδιαφυγής είναι η μικρή πιθανότητα ελέγχου.

Τα πορίσματα της έρευνας μετά την ανασκόπηση αρθρογραφίας ήταν δύο. Το πρώτο είναι ότι η αύξηση χρήσης των πληροφοριακών συστημάτων συμβάλλει θετικά στον έλεγχο και το δεύτερο ότι η συνεχείς αλλαγές στην φορολογική νομοθεσία συμβάλλουν αρνητικά στον έλεγχο. Το 75% του δείγματος άνηκε σε κυβερνητικά ελεγκτικά σώματα και τα αποτελέσματα της έρευνας απέδειξαν ότι τα πορίσματα που τέθηκαν ισχύουν. Οι τρόποι αύξησης αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων που προτείνονται από τους συγγραφείς είναι η απλοποίηση του φορολογικού κώδικα ώστε οι ελεγκτές να μην σπαταλάνε την πλειοψηφία των εργασιμών ωρών στην συνεχή μόρφωση και καλύτερη συνεργασία των πληροφοριακών προγραμμάτων μεταξύ τους όπως για παράδειγμα του TAXIS με το ELENXIS.

## Κεφάλαιο 6: Συνέντευξη

Στα πλαίσια της εργασίας διεξάχθηκε μια συνέντευξη με μία ελεγκτή από την Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με στόχο την καλύτερη κατανόηση των προβλημάτων που αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές καθώς και προσωπική γνώμη περί φορολογικού συστήματος. Παρακάτω παρουσιάζεται η συζήτηση που έγινε σε μορφή ερωτήσεων απαντήσεων.

- Ποσοστά και τύποι ελέγχων που διεξάγονται γενικώς;
- Εξαρτάται από την υπηρεσία π.χ. στην Υ.Ε.Δ.Ε. πραγματοποιούνται περισσότερο προληπτικοί. Η Δ.Ο.Υ. γενικώς ασχολείται με μερικούς. Τα ποσοστά είναι περίπου προληπτικοί 20%, πλήρης 30% και μερικοί 50%.
- Τρόπος δειγματοληψίας;
- Ας αρχίσουμε με τις προϋποθέσεις για να διεξαχθεί ο οποιοσδήποτε έλεγχος. Μπορεί να εκδοθεί εντολή ελέγχου λόγω καταγγελίας, λόγω προσωπικής θέλησης του ελεγκτή, εάν ζητηθεί από το σύστημα του υπουργείου οικονομικών. Τώρα π.χ. όταν πρέπει να ελεγχθούν τα παραστατικά ελέγχονται τα μεγαλύτερα, στους λογαριασμούς ελέγχονται οι μεγαλύτερες κινήσεις.
- Δηλαδή δεν υπάρχει συγκεκριμένη τεχνική δειγματοληψίας λογαριασμών και στοιχείων προς έλεγχο;
- Όχι. Γενικώς ελέγχεται το μεγαλύτερο ποσοστό των εγγραφών και περισσότερο οι γενικοί και συγκεντρωτικοί λογαριασμοί.
- Υπάρχουν τρόποι επαλήθευσης αυθεντικότητας;
- Όπως είπα και πριν ελέγχονται π.χ. τα μεγαλύτερα παραστατικά. Η αυθεντικότητα τους μπορεί να επαληθευθεί από την κίνηση του λογαριασμού της τράπεζα ή από τα παραστατικά μετακίνησης.
- Ναι αλλά για όλα τα υπόλοιπα;
- Από την αρχή του 2003 τα παραστατικά μπορούν μην είναι θεωρημένα. Είναι πολύ δύσκολο να ελεγχθούν τα μικροποσά και για αυτό βλέπουμε τους συγκεντρωτικούς λογαριασμούς.
- Δηλαδή αρκετά απλώς δεν μπορείτε να τα ελέγξετε;
- Ναι τα αθεώρητα είναι ένα μεγάλο πρόβλημα εν ώρα ελέγχου. Σίγουρα υπάρχουν πολλά πλασματικά παραστατικά και εγγραφές αλλά δεν μπορούμε να κάνουμε τίποτα για αυτό.
- Όταν αρχίζει ο έλεγχος οποιασδήποτε μορφής, υπάρχει κάποιο εγχειρίδιο που χρησιμοποιείται που βοηθάει τον ελεγκτή;

- Όχι όλες οι οδηγίες αναγράφονται στον 4174/2013. Ότι αφορά τις επαληθεύσεις και τεχνικές αναγράφονται ξεκάθαρα στις ΠΟΛ όπως η 1037/2005 και 1072/2011.
- Γενικώς για έναν έλεγχο δίνεται αρκετός χρόνος και ανθρώπινο δυναμικό;
- Ναι ο χρόνος μπορεί να επεκταθεί και οι συνάδελφοι είναι καλά εκπαιδευμένοι. Το σύστημα ELENXIS το οποίο περιέχει όλες τις πληροφορίες και το ιστορικό των ελεγχόμενων επιχειρήσεων είναι αρκετά καλό.
- Ποιά η συμπεριφορά απέναντι σας;
- Εξαρτάται από τους ελεγχόμενους και ελεγκτές. Δεν είναι όλοι ευγενικοί όσο από την μεριά των επιχειρηματιών και λογιστών όσο και από την μεριά των ελεγκτών. Η κατάσταση είναι 50-50.
- Σε ποιά κομμάτι διαπιστώνονται οι μεγαλύτερες αποκλίσεις; Δηλαδή η μεγαλύτερη παρανομία;
- Θα έλεγα στο ΦΠΑ. Όλοι προσπαθούν να φοροδιαφύγουν και ο πιο εύκολος τρόπος είναι η μη καταχώρηση του ΦΠΑ. Θα έλεγα 90% ΦΠΑ και 10% οι υπόλοιπες κατηγορίες.
- Όταν λέτε προσπαθούν να φοροδιαφύγουν; Εννοείτε ότι το κάνουν εσκεμμένα ή φταίει η ελλείπεις πληροφόρηση και οι συχνές αλλαγές στον κώδικα;
- Σίγουρα εσκεμμένα. Για την ακρίβεια περίπου το 95% πιστεύω ότι είναι εσκεμμένη φοροδιαφυγή, ελάχιστοι είναι οι υπόλοιποι και πάλι είναι νέοι επιχειρηματίες.
- Πόση δύναμη και εξουσία έχουν οι ελεγκτές της οποιασδήποτε υπηρεσίας; Π.Χ. στις ΗΠΑ οι ελεγκτές του IRS μπορούν να αρχίσουν έλεγχο και χωρίς εντολή ελέγχου εάν δουν κάποια παρανομία και μπορούν να βγάλουν εντολή οποιαδήποτε στιγμή της ημέρας. Στην Ελλάδα ποιά είναι η διαδικασία.
- Ας πάρουμε τον προληπτικό έλεγχο. Μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο με την επίδειξη της εντολής ελέγχου. Και πάλι μπορεί ο ελεγκτής να ζητήσει το Ζήτα και ένα δύο πράγματα ακόμα. Το συρτάρι με τα τιμολόγια δεν μπορεί να το ανοίξει χωρίς την παρουσία αστυνομικού ή εάν δεν επιθυμεί ο επιχειρηματίας. Θα πρέπει να γίνει τροποποίηση στην εντολή ελέγχου και μόνο μετά θα έχει το δικαίωμα για περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες.
- Δηλαδή περνάει ένας ελεγκτής έξω από μια καφετέρια και παρατηρεί ότι δεν κόβονται αποδείξεις, ποιές οι ενέργειές του;
- Καμιά απολύτως. Χωρίς την εντολή δεν έχει το δικαίωμα να κάνει τίποτα εκείνη την στιγμή, για αυτό όπως είπα και πριν μπορεί να διεξαχθεί ο έλεγχος με την επιθυμία του ίδιου του ελεγκτή.
- Τώρα που μιλάμε για την εξουσία του ελεγκτή, μπορείτε να μου πείτε τι γνώμη έχετε για την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών;

- Σε περίπτωση παράβασης του επιχειρηματία μετά τον έλεγχο ο ίδιος έχει το δικαίωμα να πάει στην Δ.Ε.Δ. για να βρει το δίκιο του.
- Το βρίσκει; Δηλαδή πόσες φορές η Δ.Ε.Δ. στρέφεται ενάντια του ελεγκτή;
- Υποτίθεται πρέπει να είναι με το μέρος μας αλλά στην πράξη φαίνεται ότι δεν είναι έτσι.
- Ένα ποσοστό στο περίπου;
- Οι 6-7 στους 10 θα αποφύγουν το πρόστιμο αλλά εξαρτάται και από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας.
- Πόσο αποδοτικό είναι το σύστημα γενικώς;
- Θα έλεγα ότι αφορά σχέση χρήματος που δαπανάται και ενεργειών που εκτελούνται περίπου 60-70%. Εάν σκεφτείς ότι τα εισπραχθέντα πρόστιμα και ποσά κυμαίνονται στο 40% καταλαβαίνεις ότι δεν είναι και τα καλύτερα αποτελέσματα, αλλά και πάλι δεν μπορούμε να κάνουμε εμείς τίποτα και οι υποθέσεις μεταφέρονται στην Δ.Ε.Δ. και έπειτα στο δικαστήριο.
- Με λίγα λόγια κάνετε ότι μπορείτε αλλά έχετε σε πολλές περιπτώσεις τα χέρια δεμένα;
- Ναι, υπάρχουν πολλά εμπόδια πέρα των δυσκολιών του ελέγχου.
- Τέλος, ποίος ο σκοπός του ελέγχου;
- Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής με βάση τους νόμους και τους κώδικες.
- Ναι, εννοώ κάτι ποιο βαθυστόχαστο. Είστε οι «κακοί» του συστήματος πώς νιώθετε για αυτό;
- Είμαστε μια υπηρεσία η οποία προσπαθεί να συμβάλει στην ομαλή λειτουργία του συστήματος για το καλό της κοινωνίας και του γενικού συνόλου. Κακοί είμαστε μόνο για τους παραβάτες.

## Κεφάλιο 7: Έρευνα

### 7.1 ν.4174/2013

Άρθρο 63. Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.  
Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.
2. Η Φορολογική Διοίκηση αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου, συνοδευόμενη από σχετικά έγγραφα και τις απόψεις αυτής, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή, στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί.
3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%). Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση.
4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παράγραφο 3. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασής της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.
5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του

προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Στην περίπτωση των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι τις 28.2.2014 η προθεσμία του πρώτου εδαφίου επεκτείνεται σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες.

Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης μπορεί, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί άλλους υπαλλήλους της ίδιας υπηρεσίας, να υπογράφουν, με εντολή του, αποφάσεις επί ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής.

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.
7. Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.
8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.
9. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει τις αναγκαίες κανονιστικές πράξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου και ιδίως να καθορίζει τις λεπτομέρειες για τη λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεών της.

## 7.2 Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Η ενδικοφανής προσφυγή είναι μία διαδικασία που οφείλει υποχρεωτικά να ακολουθήσει ο φορολογούμενος όταν θελήσει να αμφισβητήσει μία πράξη της φορολογικής αρχής, ρητή ή σιωπηρή, πριν επιλέξει το δρόμο της άσκησης προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.



Ο φορολογούμενος με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής μπορεί να ζητήσει την τροποποίηση ή την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης μέσω της συνολικής επανεξέτασης της υπόθεσής του. Για το σκοπό αυτό μπορεί να προβάλλει και πραγματικούς και νομικούς ισχυρισμούς προσκομίζοντας για την απόδειξή τους κάθε σχετικό έγγραφο που έχει στη διάθεσή του σε ηλεκτρονική μορφή.

Αρμόδιο όργανο για την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής είναι πάντα η φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη εις βάρος του φορολογούμενου ή που αρνήθηκε σιωπηρώς ένα αίτημα που υπέβαλε ο φορολογούμενος, παραλείποντας την έκδοση της αντίστοιχης πράξης. Η φορολογική αρχή αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή και τα σχετικά έγγραφα στο αρμόδιο όργανο εξέτασης εντός επτά (7) ημερών από την κατάθεσή τους. Σε περιπτώσεις κατάργησης ή αναστολής λειτουργίας, κατά περίπτωση, της φορολογικής αρχής ή τμήματος ή γραφείου αυτής, που εξέδωσε την πράξη ή προέβη στην παράλειψη, η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία υποδοχής, η οποία και την διαβιβάζει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. (www.lawspot.gr, 2018)

Η **Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών** είναι ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, υπαγόμενη απευθείας στον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α..Δ.Ε.), που αρχικά συστήθηκε ως Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 70B' του ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Α5 της παραγράφου Α' του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 και πλέον λειτουργεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α'170), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει.

Με την σύσταση της Υπηρεσίας αυτής επιδιώχθηκε αρχικά η κατά το δυνατόν **αποφόρτιση των διοικητικών Δικαστηρίων** από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης και μάλιστα στη σύντομη προθεσμία των εκατό είκοσι (120) ημερών από την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής. Δηλαδή, σκοπός είναι με την υποχρεωτική υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής πριν από τη δικαστική :

1. αφενός να επιλύονται όσες υποθέσεις επιδέχονται άμεσης επίλυσης με αποτέλεσμα και την ταχύτερη είσπραξη των δημοσίων εσόδων και
2. αφετέρου να λειτουργεί η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ως στάδιο προελέγχου για τις υποθέσεις εκείνες που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης, έτσι ώστε να έχουν ήδη αναδειχθεί τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά περιστατικά που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων, με αποτέλεσμα και την επιτάχυνση της διοικητικής δίκης.

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ασκεί, εκτός της κύριας αρμοδιότητάς της, που είναι η επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, υποχρεωτικά προ της άσκησης δικαστικής προσφυγής, τις κατωτέρω αρμοδιότητες:

1. Την εξέταση αιτημάτων αναστολής της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της προσβαλλόμενης με την ενδικοφανή προσφυγή πράξης.
2. Την επανεξέταση, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής των πράξεων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου που έχουν κοινοποιηθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ.
3. Την επανεξέταση υποθέσεων, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., που αναπέμπονται στη Φορολογική Διοίκηση με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Οι ενδικοφανείς προσφυγές που υποβάλλονται, κατά πράξεων, ρητών ή σιωπηρών, που εκδίδονται (ή συντελούνται) από την 1.4.2015 και εφεξής από τις Δ.Ο.Υ. των Περιφερειών Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, Κεντρικής Μακεδονίας, Δυτικής Μακεδονίας και Ηπείρου, όπως αυτές ορίζονται στο Παράρτημα 2 του Π.Δ. 111/2014 (ΦΕΚ 178 Α'/29-8-2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών», εξετάζονται από τα Τμήματα Α7' και Α8' Επανεξέτασης της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης, με έδρα την Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης.

### **7.2.1 Νομοθεσία ενδικοφανών προσφυγών**

Για πράξεις που εκδίδονται από 1η Ιανουαρίου 2014 εφαρμόζεται το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν.4223/2013 (Α' 287), των περιπτώσεων 14, 15, 16 και 24 της υποπαραγράφου Δ2 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85 ), της παρ. 1Β του άρθρου 232 του ν. 4281/2014 (Α' 160), του άρθρου 91 του ν. 4316/2014 (Α' 270), της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (Α' 69), της παρ. 16 του άρθρου 40 του ν. 4410/2016 (Α' 141) και της παρ. 5 του άρθρου 18 του ν. 4446/2016 (Α' 240), καθώς και η αριθ. ΠΟΛ 1064/2017 (Β' 1470) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και η αριθ. ΠΟΛ 1069/2014 (ΑΔΑ: ΒΙΚΥΗ-527) εγκύκλιος του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Αναλυτικότερα, ως προς τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ισχύουν οι κάτωθι αποφάσεις και εγκύκλιοι του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (και ήδη Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.):

- ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση (Β' 1470) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής» ΠΟΛ 1076/23.04.2018 Απόφαση (Β' 1456) «Ηλεκτρονική υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013)»
- ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιος «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των

- διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170/26.07.2013) «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013) για την διαδικασία υποβολής και εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών».
- ΠΟΛ 1282/31.12.2013 Απόφαση (Β' 54) «Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, εξειδίκευση των προσώπων σε βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται, καθορισμός των περιπτώσεων ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων και μη εφαρμογής αυτών, προσδιορισμός χρόνου διατήρησής τους και άλλων ειδικότερων θεμάτων».
- ΠΟΛ.1038/30.1.2015 Απόφαση (Β' 239) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθ. ΠΟΛ.1282/ 31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Φ.Ε.Κ. 54/Β'/16.1.2014) «Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, εξειδίκευση των προσώπων σε βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται, καθορισμός των περιπτώσεων ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων και μη εφαρμογής αυτών, προσδιορισμός χρόνου διατήρησής τους και άλλων ειδικότερων θεμάτων».
- ΠΟΛ 1204/29.12.2016 Εγκύκλιος «Κοινοποίηση διατάξεων του ν. 4446/2016 (Φ.Ε.Κ. 240/Α'/22.12.2016) «Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη- Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις»
- ΠΟΛ 1192/12.08.2014 Εγκύκλιος «Αναστολή της προθεσμίας για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών), καθώς και για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών, κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου».
- ΠΟΛ 1005/30.12.2014 Εγκύκλιος «Επιμήκυνση των προθεσμιών για την έκδοση αποφάσεων επί αιτήσεων αναστολών και επί ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».
- ΠΟΛ 1144/3.7.2015 Εγκύκλιος «Επιμήκυνση των προθεσμιών για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».
- ΠΟΛ 1157/26.10.2016 Εγκύκλιος «Προθεσμία κατάθεσης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης για τους κατοίκους εξωτερικού».
- ΠΟΛ1081/6.4.2015 Εγκύκλιος «Διαδικασία υποβολής και εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών από τα Αυτοτελή Τμήματα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που εδρεύουν στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης».
- Δ.Ε.Δ. Β1 1018278 ΕΞ 2015/05.02.2015 Εγκύκλιος «Διευκρινίσεις σχετικά με τις επιδόσεις και τον χειρισμό δικαστικών προσφυγών κατά αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».
- Δ.Ε.Δ. Β1 1093475 ΕΞ 2015/03.07.2015 Εγκύκλιος «Διευκρινίσεις και

- οδηγίες σχετικά με την άσκηση και το χειρισμό των ένδικων μέσων που ασκούνται κατά αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων επί προσφυγών κατά ρητών ή σιωπηρών αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών» (ded.aade.gr, 2018)

### 7.3 Αποτελέσματα 2015-2017

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω τα προβλήματα με τα οποία συναντιούνται οι ελεγκτές προκύπτουν από το μη σταθερό φορολογικό σύστημα, την δυσκολία ελέγχου και την έλλειψη του ανθρώπινου δυναμικού. Ποιές είναι οι επιπτώσεις στην εισπραξιμότητα των βεβαιωθέντων φόρων και προστίμων; Σε αυτή την ενότητα θα γίνει ανάλυση της αποτελεσματικότητας ελέγχων από τις κρατικές υπηρεσίες για την τριετία 2015-2017. Τα νούμερα βρέθηκαν σε κρατικές ιστοσελίδες και αντικατοπτρίζουν την πραγματικότητα.

#### 7.3.1 Έτος 2015

Όπως έχει αναφερθεί οι Δ.Ο.Υ. πραγματοποιούν πλήρεις και μερικούς ελέγχους καθώς και ελέγχους φορολογικού κεφαλαίου. Στους παρακάτω πίνακες απεικονίζονται τα αποτελέσματα ελέγχων για το έτος 2015.

Πλήθος διενεργηθέντων ελέγχων από τις Δ.Ο.Υ. το 2015		
	Πλήθος ελέγχων	Βεβαιωθέντα ποσά (εκ. €)
Πλήρεις έλεγχοι	2.674	1.091,70
Μερικοί έλεγχοι	21.643	1.499,50
Έλεγχοι φορολογικού κεφαλαίου	2.291	30,8
Σύνολο	26.608	2.622

Πίνακας 1: Πλήθος διενεργηθέντων ελέγχων από τις Δ.Ο.Υ. το 2015

Μερικοί επιτόπιοι έλεγχοι που διενεργήθηκαν από τις Δ.Ο.Υ. το 2015				
	Πλήθος ελέγχων	Έλεγχοι με παράβαση	Πλήθος παραβάσεων	Παραβατικότητα
Σύνολο	62.238	7.665	556.201	12,32%

Πίνακας 2: Μερικοί επιτόπιοι έλεγχοι που διενεργήθηκαν από τις Δ.Ο.Υ. το 2015

Παρατηρείται ότι τα βεβαιωθέντα ποσά ξεπερνάνε τα 2,5 δις € δηλαδή περίπου το 1,4% του Α.Ε.Π. για το έτος του 2015. Η παραβατικότητα των επιτόπιων ελέγχων δηλαδή οι έλεγχοι στους οποίους εντοπίστηκαν παραβάσεις κυμαίνονται στο 12%.

Τα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με τη σειρά τους πραγματοποίησαν πλήρεις και μερικούς ελέγχους. Τα αποτελέσματα για το 2015 εμφανίζονται παρακάτω.

Εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το 2015			
	Πλήρεις έλεγχοι	Μερικοί έλεγχοι	Σύνολο
Πλήθος ελέγχων	409	105	514
Βεβαιωθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	1.875	136,07	2.011,07
Εισπραχθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	246,18	98,43	344,61
Ποσοστό εισπραξιμότητας	13,1%	72,3%	17,14%

Πίνακας 3: Εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το 2015

Μέση βεβαίωση και εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το 2015		
	Πλήρεις έλεγχοι	Μερικοί έλεγχοι
Πλήθος ελέγχων	409	105
Βεβαιωθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	1.875	136,07
Εισπραχθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	246,18	98,43
Ποσοστό εισπραξιμότητας	13,1%	72,3%
Μέση βεβαίωση (εκ. €/υπόθεση)	4,58	1,3
Μέση είσπραξη (εκ. €/υπόθεση)	0,602	0,937

Πίνακας 4: Μέση βεβαίωση και εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το 2015

Το σύνολο των ελέγχων ανέρχεται στους 514 με σύνολο βεβαιωθέντων φόρων και προστίμων που ξεπερνάνε τα 2 δις € δηλαδή το 1% του Α.Ε.Π.. Το ποσό το οποίο εισπράχτηκε αντιπροσωπεύει ένα μικρό ποσό των βεβαιωθέντων, 345 εκ. €. Με άλλα λόγια η εισπραξιμότητα είναι 17% με μέση είσπραξη ανά έλεγχο μικρότερη από 1 εκ. €.

Η Υ.Ε.Δ.Ε.Ε πραγματοποίησε 11.508 ελέγχους με συνολική παραβατικότητα 28,51%. Τα στοιχεία που αφορούν τα εισπρακτέα ποσά δεν δημοσιεύτηκαν.

Έλεγχοι που διενεργήθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Ε.Ε το 2015				
	Πλήθος ελέγχων	Έλεγχοι με παράβαση	Πλήθος παραβάσεων	Παραβατικότητα
Εμφανείς έλεγχοι	9.281	2.194	9.653	23,64%
Μερικοί έλεγχοι	2.227	1.087	48.472	48,81%
Σύνολο	11.508	3.281	58.125	28,51%

Πίνακας 5: Έλεγχοι που διενεργήθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Ε.Ε το 2015

Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν εξετάζει επιχειρήσεις αλλά φορολογουμένους με υψηλά εισοδήματα και ενεργητικό. Οι έλεγχοι αφορούν off-shore εταιρείες, φυσικά πρόσωπα μεγάλου πλούτου και εμβάσματα.

Μέση βεβαίωση και εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το 2015	
Πλήθος ελέγχων	488
Βεβαιωθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	417,2
Εισπραχθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	63,6
Ποσοστό εισπραξιμότητας	15,2%
Μέση βεβαίωση (εκ. €/υπόθεση)	0,85
Μέση είσπραξη (εκ. €/υπόθεση)	0,13

Πίνακας 6: Μέση βεβαίωση και εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το 2015

Τα βεβαιωθέντα για το έτος ανέρχονται στα 417 εκ. € και τα εισπραχθέντα μόνο στα 63 εκ. € με δείκτη εισπραξιμότητας μόνο 15%. Το ποσό αντιπροσωπεύει το ένα μικρό ποσοστό του Α.Ε.Π..

### 7.3.2 Έτος 2016

Πλήθος διενεργηθέντων ελέγχων και εισπραξιμότητα από Δ.Ο.Υ. το 2016				
	Πλήρεις έλεγχοι	Μερικοί έλεγχοι	Έλεγχοι φορολογικού κεφαλαίου	Σύνολο
Πλήθος ελέγχων	3.062	17.507	3.724	24.293
Βεβαιωθέντα ποσά (εκ. €)	1234,6	393,02	58	1.686
Εισπραχθέντα ποσά (εκ. €)	39,2	35,6	-	74,8
Ποσοστό εισπραξιμότητας	3,2%	9,1%	-	4,4%

Πίνακας 7: Πλήθος διενεργηθέντων ελέγχων και εισπραξιμότητα από Δ.Ο.Υ. το 2016

Το 2016 οι Δ.Ο.Υ πραγματοποίησαν κατά περίπου 2.000 λιγότερους ελέγχους και βεβαίωσαν κατά περίπου 1 δις. € λιγότερο σε σχέση με το 2015. Το ποσοστό των βεβαιωθέντων σε σχέση με το Α.Ε.Π. είναι 0,9%. Ο δείκτης της εισπραξιμότητας είναι μόνο 4,4%.

Μερικοί επιτόπιοι έλεγχοι που διενεργήθηκαν από τις Δ.Ο.Υ. το 2016				
	Πλήθος ελέγχων	Έλεγχοι με παράβαση	Πλήθος παραβάσεων	Παραβατικότητα
Σύνολο	74.272	8.843	30.421	11,91%

Πίνακας 8: Μερικοί επιτόπιοι έλεγχοι που διενεργήθηκαν από τις Δ.Ο.Υ. το 2016

Η παραβατικότητα στο πλήθος των μερικών επιτόπιων ελέγχων έδειξε ελάχιστη πτώση με αριθμό ελέγχων αυξημένο κατά περίπου 20%.

Οι Φ.Α.Ε. ανήκουν στην Δ.Ο.Υ. και αφορούν την φορολογία μεγάλων επιχειρήσεων. Ο κύριος στόχος είναι οι πλήρεις και μερικοί έλεγχοι μεγάλων ανώνυμων εταιρειών.

Πλήθος διενεργηθέντων ελέγχων και εισπραξιμότητα από τις Φ.Α.Ε. το 2016			
	Πλήρεις έλεγχοι	Μερικοί έλεγχοι	Σύνολο
Πλήθος ελέγχων	277	2.108	2.385
Βεβαιωθέντα ποσά (εκ. €)	270,4	80,6	351
Εισπραχθέντα ποσά (εκ. €)	19,9	30,9	50,8
Ποσοστό εισπραξιμότητας	7,4%	38,3%	14,5%

Πίνακας 9: Πλήθος διενεργηθέντων ελέγχων και εισπραξιμότητα από τις Φ.Α.Ε. το 2016

Από τον παραπάνω πίνακα φαίνεται ότι πραγματοποιήθηκαν 2.385 έλεγχοι και βεβαιωθέντα ποσά ύψους 351 εκ. €. Το ποσοστό εισπραξιμότητας ανέρχεται στο 14,5% το 2016.

Εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το 2016			
	Πλήρεις έλεγχοι	Μερικοί έλεγχοι	Σύνολο
Πλήθος ελέγχων	185	121	306
Βεβαιωθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	475	116,3	591
Εισπραχθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	118,6	116	234,6
Ποσοστό εισπραξιμότητας	25,0%	99,7%	39,7%

Πίνακας 10: Εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το 2016

Μέση βεβαίωση και εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το 2016		
	Πλήρεις έλεγχοι	Μερικοί έλεγχοι
Πλήθος ελέγχων	409	105
Βεβαιωθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	1.875	136,07
Εισπραχθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	246,18	98,43
Ποσοστό εισπραξιμότητας	13,1%	72,3%
Μέση βεβαίωση (εκ. €/υπόθεση)	2,6	0,96
Μέση είσπραξη (εκ. €/υπόθεση)	0,64	0,95

Πίνακας 11: Μέση βεβαίωση και εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το 2016

Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το 2016 έδειξε πολύ καλύτερα αποτελέσματα σε σχέση με το 2015 στον δείκτη εισπραξιμότητας αλλά όχι στο πλήθος ελέγχων. Το ποσό των πλήρων ελέγχων υποδιπλασιάστηκε και το σύνολο των ελέγχων μειώθηκε κατά περίπου 40%. Τα βεβαιωθέντα ήταν 4 φορές μικρότερα σε σχέση με το 2015 αλλά η εισπραξιμότητα άγγιξε σχεδόν το 40%.

Έλεγχοι που διενεργήθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Ε.Ε το 2016				
	Πλήθος ελέγχων	Έλεγχοι με παράβαση	Πλήθος παραβάσεων	Παραβατικότητα
Εμφανείς έλεγχοι	7.956	1.643	5.845	20,65%
Μερικοί έλεγχοι	5.102	2.265	788.445	44,39%
Σύνολο	13.058	3.908	794.290	29,93%

Πίνακας 12: Έλεγχοι που διενεργήθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Ε.Ε το 2016

Το πλήθος των ελέγχων αυξήθηκε κατά 2.000 και το πλήθος των παραβάσεων αυξήθηκε σχεδόν κατά 14 φορές σε σχέση με το 2015. Το ποσοστό παραβατικότητας κυμάνθηκε στο ίδιο ύψος 28,5%.

Οτι αφορά το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το πλήθος ελέγχων υποδιπλασιάστηκε αλλά τα βεβαιωθέντα αυξήθηκαν κατά 13% και έφτασαν στα 472,6 εκ. €. Το ποσοστό εισπραξιμότητας μειώθηκε κατά 2,5% στο ύψος του 12,7%.

Μέση βεβαίωση και εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το 2016	
Πλήθος ελέγχων	252
Βεβαιωθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	472,6
Εισπραχθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	59,8
Ποσοστό εισπραξιμότητας	12,7%
Μέση βεβαίωση (εκ. €/υπόθεση)	1,88
Μέση είσπραξη (εκ. €/υπόθεση)	0,24

Πίνακας 13: Μέση βεβαίωση και εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το 2016

### 7.3.3 Έτος 2017

Πλήθος διενεργηθέντων ελέγχων και εισπραξιμότητα από Δ.Ο.Υ. το 2017			
	Πλήρεις έλεγχοι	Μερικοί έλεγχοι	Σύνολο
Πλήθος ελέγχων	3.605	19.349	22.954
Βεβαιωθέντα ποσά (εκ. €)	1.312,10	365,9	1.678
Εισπραχθέντα ποσά (εκ. €)	29	34,4	63
Ποσοστό εισπραξιμότητας	2,2%	9,4%	3,8%

Πίνακας 14: Πλήθος διενεργηθέντων ελέγχων και εισπραξιμότητα από Δ.Ο.Υ. το 2017

Το 2017 οι Δ.Ο.Υ. πραγματοποίησαν ακόμα λιγότερους ελέγχους κατά 10% αλλά τα βεβαιωθέντα ποσά έμειναν στα ίδια επίπεδα. Το ποσοστό εισπραξιμότητας μειώθηκε κατά 0,6% και σταμάτησε στο 3,8%.

Πλήθος διενεργηθέντων ελέγχων και εισπραξιμότητα από τις Φ.Α.Ε. το 2017			
	Πλήρεις έλεγχοι	Μερικοί έλεγχοι	Σύνολο
Πλήθος ελέγχων	351	2.114	2.465
Βεβαιωθέντα ποσά (εκ. €)	692	122,9	815
Εισπραχθέντα ποσά (εκ. €)	14,5	88,3	102,8
Ποσοστό εισπραξιμότητας	2,1%	71,8%	12,6%

Πίνακας 15: Πλήθος διενεργηθέντων ελέγχων και εισπραξιμότητα από τις Φ.Α.Ε. το 2017

Οι Φ.Α.Ε. αύξησαν ελάχιστα τον αριθμό των ελέγχων και αύξησαν τα βεβαιωθέντα ποσά κατά 500 εκ. €. Το ποσοστό εισπραξιμότητας μειώθηκε στο 12,6% σε σχέση με το 14,5% του 2016.

Εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το 2017			
	Πλήρεις έλεγχοι	Μερικοί έλεγχοι	Σύνολο
Πλήθος ελέγχων	292	115	407
Βεβαιωθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	687	101,8	788,4
Εισπραχθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	92,4	26,9	119,3
Ποσοστό εισπραξιμότητας	13,5%	26,4%	15,13%

Πίνακας 16: Εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το 2017

Μέση βεβαίωση και εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το 2017		
	Πλήρεις έλεγχοι	Μερικοί έλεγχοι
Πλήθος ελέγχων	292	115
Βεβαιωθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	686,6	101,8
Εισπραχθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	92,4	26,9
Ποσοστό εισπραξιμότητας	13,5%	26,4%
Μέση βεβαίωση (εκ. €/υπόθεση)	2,35	0,89
Μέση είσπραξη (εκ. €/υπόθεση)	0,32	0,23

Πίνακας 17: Μέση βεβαίωση και εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το 2017

Το 2017 το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. έδειξε αύξηση στον αριθμό των ελέγχων και στα βεβαιωθέντα ποσά κατά 25% και 33% αντίστοιχα. Το μεγάλο πρόβλημα που πρέπει να αντιμετωπιστεί είναι το ποσοστό εισπραξιμότητας το οποίο μειώθηκε κατά 20% το 2017 και έμεινε στο 15,13%.



Μέση βεβαίωση και εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το 2017	
Πλήθος ελέγχων	953
Βεβαιωθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	473,3
Εισπραχθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	57
Ποσοστό εισπραξιμότητας	12,0%
Μέση βεβαίωση (εκ. €/υπόθεση)	0,50
Μέση είσπραξη (εκ. €/υπόθεση)	0,06

Πίνακας 18: Μέση βεβαίωση και εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το 2017

Ότι αφορά το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π το πλήθος των ελέγχων τετραπλασιάστηκε ενώ τα βεβαιωθέντα ποσά έμειναν στο ίδιο ύψος. Η εισπραξιμότητα μειώθηκε κατά 0,7% στο 12%.

Έλεγχοι που διενεργήθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Ε.Ε το 2017			
	Πλήθος ελέγχων	Έλεγχοι με παράβαση	Παραβατικότητα
Εμφανείς έλεγχοι	12.983	7.730	59,54%
Μερικοί έλεγχοι	4.472	2.265	50,65%
Σύνολο	17.455	8.725	49,99%

Πίνακας 19: Έλεγχοι που διενεργήθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Ε.Ε το 2017

Η Υ.Ε.Δ.Ε.Ε. το 2017 πραγματοποίησε αυξημένο αριθμό ελέγχων σε σχέση με το 2016 κατά περίπου 3.500. Η παραβατικότητα που εντοπίστηκε σε σχέση με το σύνολο των ελέγχων έφτασε το 50% δηλαδή 20% περισσότερο από το 2016.

### 7.3.4 Συγκριτικοί πίνακες

Πλήθος διενεργηθέντων ελέγχων από τις Δ.Ο.Υ. 2015-2017		
	Πλήθος ελέγχων	Βεβαιωθέντα ποσά (εκ. €)
2015	26.608	2.622
2016	24.293	1.686
2017	22.954	1.678
Σύνολο	73.855	5.986

Πίνακας 20: Πλήθος διενεργηθέντων ελέγχων από τις Δ.Ο.Υ. 2015-2017

Εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. 2015-2017				
	2015	2016	2017	Σύνολο
Πλήθος ελέγχων	953	252	953	2158
Βεβαιωθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	473,3	472,6	473,3	1419,2
Εισπραχθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	57	59,8	57	173,8
Ποσοστό εισπραξιμότητας	12,0%	12,7%	12,0%	12%

Πίνακας 21: Εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. 2015-2017

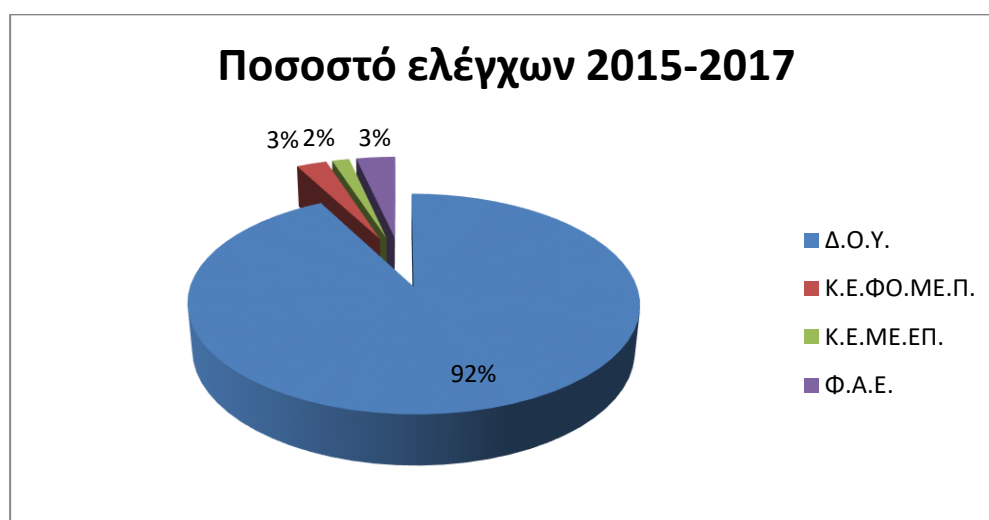
Εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 2015-2017				
	2015	2016	2017	Σύνολο
Πλήθος ελέγχων	514	306	407	1.227
Βεβαιωθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	2.011	591	788,4	3.390
Εισπραχθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	344,61	234,6	119,3	698,51
Ποσοστό εισπραξιμότητας	17,1%	39,7%	15,1%	20,6%

Πίνακας 22: Εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 2015-2017

Εισπραξιμότητα Φ.Α.Ε. 2015-2017			
	2016	2017	Σύνολο
Πλήθος ελέγχων	306	2.465	2.771
Βεβαιωθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	591	815	1.406
Εισπραχθέντα πρόστιμα και φόροι (εκ. €)	234,6	102,8	337,4
Ποσοστό εισπραξιμότητας	39,7%	12,6%	24,0%

Πίνακας 23: Εισπραξιμότητα Φ.Α.Ε. 2015-2017

Παραπάνω παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της τριετίας 2015-2017. Το καλύτερο ποσοστό εισπραξιμότητας το έχει η Φ.Α.Ε. 24% έπειτα ακολουθεί το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με ποσοστό 20,6% στη συνέχεια το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π με ποσοστό 12% και τέλος οι Δ.Ο.Υ. με ποσοστό το οποίο δεν ξεπέρασε το 5% το 2016 και 2017.

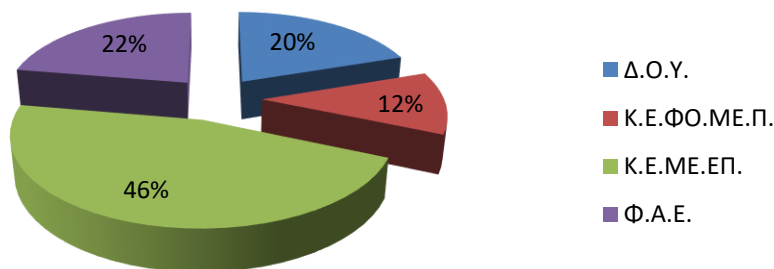


Διάγραμμα 1



Διάγραμμα 2

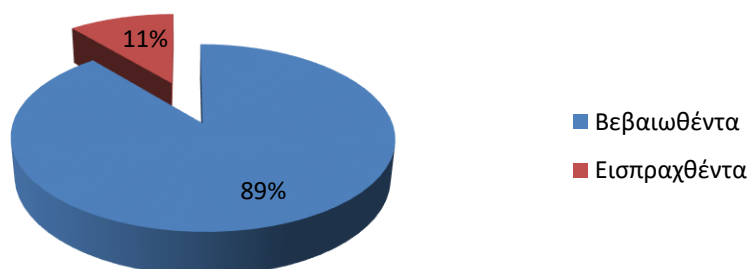
### Ποσοστό εισπραχθέντων φόρων προστίμων 2015-2017



Διάγραμμα 3

Από τους παραπάνω πίνακες φαίνεται ότι οι Δ.Ο.Υ. πραγματοποιώντας το μεγαλύτερο ποσοστό ελέγχων (πάνω από 90%) βεβαιώνουν περίπου το 50% των φόρων και προστίμων αλλά εισπράττουν μόνο το 20% των συνολικών ετήσιων προστίμων. Η πιο αποτελεσματική οργάνωση είναι το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με πανελλήνιο ποσοστό ελέγχων μόνο 2% και βεβαίωση φόρων στο 28% του συνόλου εισπράττει το 46% των συνολικών εσόδων από πρόστιμα και φόρους.

### Σχέση βεβαιωθέντων-εισπραχθέντων 2015-2017



Διάγραμμα 4

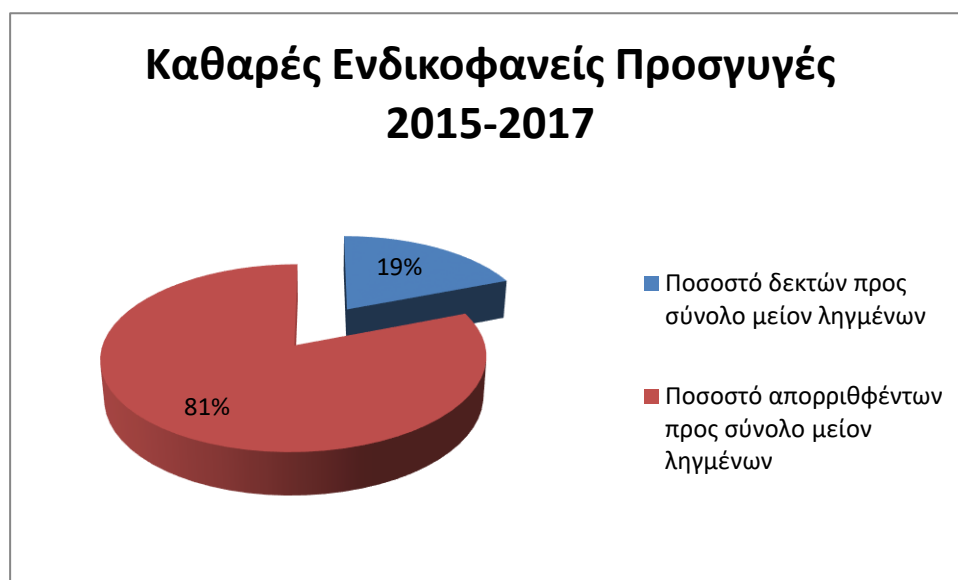
Στην τελική το ποσοστό των εισπραχθέντων είναι 1,5 δις. € από τα 12,2 δις. €. Με άλλα λόγια μόνο το 11% των βεβαιωθέντων έχει εισπραχθεί. Για να γίνει μια

σύγκριση τα υπολειπόμενα θα αποτελούσαν το 5,7% του Α.Ε.Π. του 2017 την ώρα που ο πρωτογενής τομέας αποτέλεσε μόνο το 3,3% του Α.Ε.Π.

### 7.3.5 Ενδικοφανείς Προσφυγές

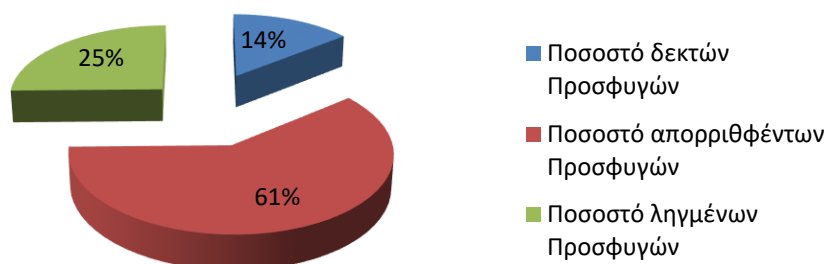
	2015	2016	2017	Σύνολο
Αριθ. Ενδικοφανών Προσφυγών Περιόδου	10.222	8.711	10.291	29.224
Αριθ. Αποφάσεων που κάνουν δεκτή την προσφυγή (εν μέρει ή εν όλω)	490	1.381	2.205	4.076
Αριθ. Αποφάσεων που απορρίπτουν την προσφυγή	4.917	5.197	7.143	17.257
Αριθ. Υποθέσεων για τις οποίες δηλώθηκε παραίτηση (και μπήκαν αρχείο)	2	142	107	251
Αριθμός Προσφυγών για τις οποίες εξέπνευσε η προβλεπόμενη από το νόμο προθεσμία εξέτασης και σιωπηρώς απορρίφθηκαν	4.392	1.991	836	7.219
<b>Ποσοστό δεκτών Προσφυγών</b>	5%	16%	21%	14%
<b>Ποσοστό απορριφθέντων Προσφυγών</b>	48%	60%	69%	59%
<b>Ποσοστό ληγμένων Προσφυγών</b>	43%	23%	8%	25%
Ποσοστό δεκτών προς σύνολο μείον ληγμένων	8%	21%	23%	19%
Ποσοστό απορριφθέντων προς σύνολο μείον ληγμένων	84%	77%	76%	78%

Πίνακας 24: Ενδικοφανείς Προσφυγές 2015-2017



Διάγραμμα 5

## Ενδικοφανείς Προσφυγές 2015-1017



Διάγραμμα 6

Όπως φαίνεται και από τα παραπάνω διαγράμματα ένα μεγάλο ποσοστό των ενδικοφανών προσφυγών απορρίπτεται σιωπηρά ή λήγει ο χρόνος εξέτασής τους. Αυτό δίνει δικαίωμα στον επιχειρηματία να επανεξεταστεί η προσφυγή και στα δικαστήρια όπως αναφέρθηκε και παραπάνω. Με λίγα λόγια το 61% των ληγμένων προσφυγών μπορεί στο μέλλον να μετατραπεί σε δεκτές προσφυγές πράγμα το οποίο θα επηρεάσει αρκετά την ύπαρξη των ελεγκτικών οργάνων.

## Συμπεράσματα-Προτάσεις

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω το φορολογικό σύστημα αλλάζει με ρυθμό γρηγορότερο από ότι μπορούν να το παρακολουθούν οι άνθρωποι και ειδικά οι ελεγκτές. Επίσης η ελάχιστη εξουσία την οποία έχουν στα χέρια τους οι ελεγκτές και τα κρατικά όργανα αφήνουν τα αποτελέσματα του ελέγχου με ένα απροσδιόριστο μέλλον.

Το ποσοστό των ληγμένων και απορριφθέντων προσφυγών που γίνονται στην Δ.Ε.Δ. αλλάζει κατάσταση. Οι επιχειρηματίες σε περίπτωση λήξης της προσφυγής έχουν το δικαίωμα επανεξέτασης καθώς και οι απορριφθέντες μπορούν να επανεξεταστούν στο δικαστήριο. Η νομοθεσία περί είσπραξης βεβαιωθέντων φόρων και προστίμων είναι αρκετά ελαστική και σε περίπτωση μη συμμόρφωσης οι ποινές είναι μηδαμινές.

Για την καλύτερη λειτουργία του φορολογικού συστήματος και του ελέγχου χρειάζονται:

1. Σταθερότητα του νομοθετικού πλαισίου ως σύνολο. Έτσι θα εξοικονομηθούν χρηματικά ποσά τα οποία θα πήγαιναν στην εκπαίδευση των δημόσιων υπαλλήλων.
2. Αύξηση της εξουσίας των φορολογικών οργάνων. Θα βελτιωθεί αρκετά η διαδικασία για τους ελεγκτές επειδή θα έχουν τα χέρια πιο λυμμένα.
3. Η Δ.Ε.Δ. δεν πρέπει να είναι τόσο αμελείς. Το πιο κλασσικό παράδειγμα είναι το πρόστιμο μη ασφάλισης εργαζομένου το οποίο διαγράφεται με την αιτιολογία του επιχειρηματία «Αρρώστησε ο Χ και για αυτόν τον λόγο ήρθε πρώτη μέρα ο Υ να τον αντικαταστήσει και δεν πρόλαβε να γίνει η διαδικασία της πρόσληψης».
4. Αναβάθμιση ELENXIS. Το σύστημα ELENXIS είναι αρκετά καλό εργαλείο αλλά έχει μείνει πίσω στο χρόνο σε σχέση με τα ευρωπαϊκά.
5. Αλλαγή ποινών για την φοροδιαφυγή. Οι ποινές τις περισσότερες φορές είναι χρηματικό ποσό το οποίο υπολογίζεται ως ποσοστό του ποσού που αποκαλύφθηκε. Ποινές οι οποίες χρησιμοποιούνται στις Η.Π.Α. όπως για παράδειγμα φυλάκιση ή μεγάλο χρηματικό πρόστιμο θα μπορούσαν να αποτρέψουν τους επιχειρηματίες από τις εσκεμμένες παρανομίες.
6. Άμεση είσπραξη βεβαιωθέντων ή ποσό αυτών. Η τρέχουσα νομοθεσία επιτρέπει τον επιχειρηματία να καθυστερήσει την πληρωμή των βεβαιωθέντων για ένα αρκετό διάστημα, γεγονός το οποίο επιβαρύνει το κράτος ως σύνολο λόγω μη εισπραξημότητας.

Τέλος ο τρόπος σκέψης του επιχειρηματία θα κλίνει στο να φοροδιαφύγει όσο πιστεύει ότι το φορολογικό σύστημα είναι άδικο. Όσο καλό και να είναι το φορολογικό σύστημα και οι τρόποι εισπράξεις φόρων οι επιχειρηματίες πάντα θα προσπαθούν παρανομήσουν. Στην εποχή της κρίσης οι εισφορές για τους ελεύθερους επαγγελματίες και καθώς για τους μικροεπιχειρηματίες είναι αρκετά υψηλές με αποτέλεσμα να είναι σε πολύ δύσκολη θέση πράγμα το οποίο επιτρέπει την εύκολη πρόσβαση πολυεθνικών στην Ελληνική αγορά. Όσο η κυβέρνηση δεν προσπαθεί να ακούσει τους επιχειρηματίες καθώς και όσους ασχολούνται με το φορολογικό σύστημα η κατάσταση των ανθρώπων δεν θα καλυτερεύσει. Για αυτό είναι σημαντικό να αρχίσουν οι αλλαγές από πάνω ώστε να υπάρχει μια διαφάνεια, να χτιστούν

σχέσεις εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους, ελεγκτών και επιχειρηματιών ώστε στο μέλλον οι έλεγχοι να γίνουν απλώς μια τυπική διαδικασία.

## Βιβλιογραφία

### Ελληνική

- Καζαντζής, Χ. (2006). *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος*. Αθήνα: Business Plus.
- Λουμιώτης, Β. (2006). *Αρχές και μέθοδοι ελεγκτικής*. Αθήνα: ΙΕΣΟΕΛ.
- Μελάς, Δ. (2015). *Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων: Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε.*
- Μιχαήλ, Π., Κουτσούκας, Χ., Χαλβατσιώτης, Δ. & Μανουσάκης, Ι. (2008). *Οδηγός Φορολογικού Ελέγχου*. Αθήνα: ΙΕΣΟΕΛ.
- Νεγκάκης, Χ. & Ταχυνάκης, Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Διπλογραφία.
- Ντζανάτος, Δ. (2009). *Ο έλεγχος ως μηχανισμός αρνητικής εντροπίας*. Αθήνα: Καστανιώτη.
- Παππάς, Α. (1999). *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*. Αθήνα: Μπένου.
- Τσακλάγκανος, Α. (2005). *Ελεγκτική*. Θεσσαλονίκη: Κυριακίδη Άφои.

### Ξένη αρθρογραφία

- Drogalas, G. (5 Οκτωβρίου 2015). Tax audit effectiveness in Greek firms: Tax auditors' perceptions. *Journal of Accounting and Taxation* 7, (7). Διαθέσιμο σε: [https://www.researchgate.net/publication/282572160\\_Tax\\_audit\\_effectiveness\\_in\\_Greek\\_firms\\_Tax\\_auditors%27\\_perceptions](https://www.researchgate.net/publication/282572160_Tax_audit_effectiveness_in_Greek_firms_Tax_auditors%27_perceptions) (Ανακτήθηκε 20 Μαρτίου 2018).
- Lin, K., Fraser, I. (12 Σεπτεμβρίου 2003). The use of analytical procedures by external auditors in Canada. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 12. Διαθέσιμο σε: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1061951803000193> (Ανακτήθηκε 20 Μαρτίου 2018).
- Ojo, M. (22 Μαΐου 2009). Auditor Independence – Its Importance to The External Auditor's Role In Banking Regulation And Supervision. *SSRN*. Διαθέσιμο σε: <http://ssrn.com/abstract=1407177> (Ανακτήθηκε 20 Μαρτίου 2018).



## Ιστοσελίδες

Ανεξάρτητη Αρχή Δημόσιων Εσόδων. Διαθέσιμο σε: <https://www.aade.gr/> (Ανακτήθηκε 10 Μαΐου, 2018).

Ε.Δ.Ο.Τ.Π.Ε.. Διαθέσιμο σε: <http://www.digitalplan.gov.gr/portal/resource/Oloklhrwmeno-Plhroforiako-Systhma-Elegktikwn-Yphresiwn-ELENXIS-ergaleio-gia-thn-antimetwpish-ths-krishs> (Ανακτήθηκε 12 Μαΐου, 2018).

Οικονομική Αστυνομία. Διαθέσιμο σε: <http://www.astynomia.gr> (Ανακτήθηκε 12 Μαΐου, 2018).

Πάντου, Β. (2017). *Lawspot Ενδικοφανής προσφυγή: Απαντήσεις στα συχνότερα ερωτήματα*. Διαθέσιμο σε: [https://www.lawspot.gr/nomika-blogs/viky\\_pantoy/endikofanis-prosfygi-arantiseis-sta-syhnotera-erotimata](https://www.lawspot.gr/nomika-blogs/viky_pantoy/endikofanis-prosfygi-arantiseis-sta-syhnotera-erotimata) (Ανακτήθηκε 19 Μαΐου, 2018).

Υπουργείο Οικονομικών. Διαθέσιμο σε: <http://www.minfin.gr/> (Ανακτήθηκε 12 Μαΐου, 2018).

Forin. Διαθέσιμο σε: <https://www.forin.gr/> (Ανακτήθηκε 10 Μαΐου, 2018).

Taxheaven. Διαθέσιμο σε: <https://www.taxheaven.gr/> (Ανακτήθηκε 15 Μαΐου, 2018).

## Νομοθεσία

Προεδρικό Διάταγμα 16/1989

Προεδρικό Διάταγμα 186/1992

ΠΟΛ. 1037/2005

ΠΟΛ. 1072/2011

ΠΟΛ. 1178/2011

Νόμος Υπ'Αριθμό 4093/2012

Νόμος Υπ'Αριθμό 4141/2013

Νόμος Υπ'Αριθμό 4152/2013

Νόμος Υπ'Αριθμό 4174/2013

Προεδρικό Διάταγμα 178/2014

Νόμος Υπ'Αριθμό 4489/2017

ΠΟΛ. 1036/2017