



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ**

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ: Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ
ΚΑΙ Η ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Ευσταθία Καλαμπόκη Α.Μ.20

Επιβλέπων: Ιωάννης Γεωργόπουλος

Πρέβεζα, Μάιος 2017



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ**

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ: Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ
ΚΑΙ Η ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Ευσταθία Καλαμπόκη Α.Μ.20

Επιβλέπων: Ιωάννης Γεωργόπουλος

Πρέβεζα, Μάιος 2017

EXTERNAL AUDIT: THE APPLICATION AND EFFECTIVENESS OF TAX AUDIT

Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή

Πρέβεζα,

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Επιβλέπων καθηγητής

Όνομα Επίθετο,

τίτλος, βαθμίδα

2. Μέλος επιτροπής

Όνομα Επίθετο,

τίτλος, βαθμίδα

3. Μέλος επιτροπής

Όνομα Επίθετο,

τίτλος, βαθμίδα

Ο Διευθυντής του ΠΙΜΣ

Μιχαήλ Διακομιχάλης

Αναπληρωτής Καθηγητής

Υπογραφή

© Καλαμπόκη Ευσταθία, 2017.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Δήλωση μη λογοκλοπής

Δηλώνω υπεύθυνα και γνωρίζοντας τις κυρώσεις του Ν. 2121/1993 περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας, ότι η παρούσα μεταπτυχιακή εργασία είναι εξ ολοκλήρου αποτέλεσμα δικής μου ερευνητικής εργασίας, δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής ούτε προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν (κάθε είδους, μορφής και προέλευσης) για τη συγγραφή της περιλαμβάνονται στη βιβλιογραφία.

Καλαμπόκη Ευσταθία

Υπογραφή

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Γεωργόπουλο Ιωάννη για τις πολύτιμες συμβουλές του, την άρτια συνεργασία, την καθοδήγηση και την ουσιαστική βοήθεια που μου προσέφερε καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την οικογένειά μου για την παρότρυνση, την ηθική υποστήριξη και την υπομονή που επέδειξαν καθ' όλη τη διάρκεια της φοίτησής μου στο τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του ΤΕΙ Ηπείρου, στο πλαίσιο του μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα εργασία γίνεται προσπάθεια ανάλυσης του συστήματος φορολογικού ελέγχου στην χώρα μας. Επιπλέον μελετώνται η αποτελεσματικότητά του φορολογικού ελέγχου καθώς και στο θεσμικό και νομοθετικό πλαίσιο που διέπει το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα του σήμερα. Αναλύουμε τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου.

Συγκεκριμένα στο πρώτο κεφάλαιο μελετάται η έννοια και οι διακρίσεις του ελέγχου. Δίνονται οι κυριότεροι ορισμοί και περιγράφονται τα βασικά χαρακτηριστικά του. Αναλύονται οι κατηγορίες του ελέγχου και προσδιορίζεται ο εξωτερικός έλεγχος καθώς επίσης και ο ρόλος αλλά και η δράση του εξωτερικού ελεγκτή.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύεται ο φορολογικός έλεγχος. Μελετάται το Ελληνικό φορολογικό σύστημα και οι φορολογικοί έλεγχοι. Επίσης προσδιορίζεται η έννοια, ο σκοπός του φορολογικού ελέγχου και γίνεται μια σύντομη επισκόπηση στα είδη φορολογικού ελέγχου. Τέλος γίνεται αναφορά του χρόνου που άρχισε να εφαρμόζεται ο νέος κώδικας φορολογίας εισοδήματος, ο κώδικας φορολογικής διαδικασίας και τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Στο τρίτο κεφάλαιο καταγράφονται τα φορολογικά συστήματα της Ελλάδας και άλλων Ευρωπαϊκών χωρών. Συγκεκριμένα γίνεται σύγκριση στη φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων, στις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, στην επιβάρυνση στο σύνολο των εσόδων αλλά και σύγκριση των φορολογικών συντελεστών.

Το τέταρτο κεφάλαιο αναφέρεται στη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου και στον τρόπο με τον οποίο αυτός διενεργείται αλλά και στο σύστημα το οποίο χρησιμοποιείται. Επίσης γίνονται αναφορές στον κώδικα φορολογίας εισοδήματος, στον κώδικα φορολογικής διαδικασίας καθώς και σε ό,τι αφορά στη νομοθεσία με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Το πέμπτο κεφάλαιο προσδιορίζει την αποτελεσματικότητα του Ελληνικού φορολογικού συστήματος. Αναλύονται οι παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου, όπως π.χ η πολυπλοκότητα του

φορολογικού συστήματος, η πολυνομία, η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών, το μορφωτικό επίπεδο των φορολογικών οργάνων.

Στη συνέχεια ακολουθεί το ερευνητικό μέρος της εργασίας όπου μελετάται η αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις απόψεις των φορολογικών ελεγκτών. Παρουσιάζονται και αναλύονται τα αποτελέσματα της έρευνας και τέλος καταγράφονται τα συμπεράσματα και οι προτάσεις για βελτίωση του φορολογικού ελέγχου.

ABSTRACT

In this paper we are trying to develop the tax audit system in our country. Furthermore, the effectiveness of its tax audit and the institutional and legislative framework governing the tax system in Greece today are studied. We analyze the factors that affect the effectiveness of tax audit.

In particular, the first chapter deals with the concept and the distinctions of control. The main definitions are given and its main features are described. The categories of audit are analyzed and the external audit as well as the role and the action of the external auditor are determined.

The second chapter analyzes the tax audit. The Greek tax system and tax audits are being studied. It also defines the purpose, the purpose of the tax audit and gives a brief overview of the types of tax audit. Finally, the modernization of the tax system and modern tax audit trends are analyzed.

The third chapter lists the tax systems of Greece and other European countries. In particular, a comparison is made between the taxation of company income, social security contributions, the burden on total income, and a comparison of tax rates.

The fourth chapter refers to the tax audit process and the way in which it is carried out, but also to the system being used. It also analyzes the income tax code as well as the Greek Accounting Standards.

The fifth chapter identifies the effectiveness of the Greek tax system. It analyzes the factors that affect the effectiveness of tax audit, the complexity of the tax system, the multiplicity, the effectiveness of the control mechanisms, the educational level of the tax institutions.

Then follows the research part of the work which examines the effectiveness of tax audit, according to the views of tax auditors. The results of the survey are presented and analyzed and finally the conclusions and proposals for improvement of the tax audit are recorded.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	7
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	8
ABSTRACT	10
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο : ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	16
1.1. Έννοια του ελέγχου	16
1.2. Ορισμός και βασικά στοιχεία του ελέγχου	17
1.3. Κατηγορίες ελέγχων	19
1.4. Ορισμός του εξωτερικού ελέγχου	20
1.5. Εννοιολογικό πλαίσιο του εξωτερικού ελέγχου	22
1.5.1. Πλαίσιο εργασίας του εξωτερικού ελέγχου	22
1.6. Ο ρόλος και η δράση του εξωτερικού ελεγκτή	23
1.7. Πλεονεκτήματα από την χρήση του εξωτερικού ελεγκτή	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο : ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	26
2.1. Το φορολογικό σύστημα της Ελλάδας	26
2.2. Οι φορολογικοί έλεγχοι	28
2.3. Έννοια του φορολογικού ελέγχου	30
2.4. Σκοπός του φορολογικού ελέγχου	31
2.5. Σύνομη επισκόπηση	32
2.5.1. Συνοπτικός τακτικός έλεγχος	33

2.5.2.	Απολογιστικός έλεγχος.....	33
2.5.3.	Τακτικός φορολογικός έλεγχος.....	33
2.5.4.	Προσωρινός έλεγχος.....	38
2.5.5.	Ειδικός έλεγχος.....	39
2.5.6.	Προληπτικός έλεγχος.....	39
2.5.7.	Είδη φορολογικών ελέγχων βάση του Κ.Φ.Δ. (Ν-4174/2013).....	41
2.5.7.1	Χαρακτηριστικά πλήρους φορολογικού ελέγχου.....	42
2.5.7.2	Χαρακτηριστικά μερικού φορολογικού ελέγχου	43
2.6	Ο εκσυγχρονισμός του φορολογικού συστήματος και οι σύγχρονες τάσεις στον φορολογικό έλεγχο	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο : ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΗ		45
3.1.	Φορολογία εισοδήματος επιχειρήσεων.....	45
3.2.	Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης.....	46
3.3.	Επιβάρυνση στο σύνολο των εσόδων	47
3.4.	Σύγκριση φορολογικών συντελεστών.....	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο : Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ		53
4.1.	Η επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο	53
4.1.1.	Εργαλεία και διαδικασία του φορολογικού ελέγχου	56
4.1.1.1.	Το Ο.Π.Σ. Elenxis ως ένα σύγχρονο εργαλείο για τον φορολογικό έλεγχο.....	56
4.1.1.2.	Εντολή προς έλεγχο	58
4.1.1.3.	Διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις.....	59

4.1.2.	Η Έκθεση Ελέγχου	63
4.1.3.	Η καταλογιστική πράξη	64
4.1.4.	Η διοικητική επίλυση της φορολογικής διαφοράς	64
4.2.	Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος	67
4.2.1.	Οι βασικές τομές του νέου Κ.Φ.Ε.	67
4.2.1.1.	Τρόπος φορολογίας των εισοδημάτων	67
4.2.1.2.	Φορολογική κατοικία.....	67
4.2.1.3.	Φορολογικό έτος.....	68
4.2.1.4.	Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων (αρ.28, ν.4172/2013)	68
4.3.	Διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής	69
4.4.	Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.....	70
4.4.1.	Δομή - διάρθρωση του Κ.Φ.Δ.....	71
4.4.2.	Οι βασικές τομές του Κ.Φ.Δ.	71
4.5.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	72
4.6.	Η λογιστική και η φορολογική βάση	73
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ	76
5.1.	Παράγοντες αποτελεσματικότητας φορολογικού συστήματος	77
5.2.	Ύψος φορολογίας.....	77
5.3.	Ελεγκτικοί μηχανισμοί	78
5.4.	Φορολογική κουλτούρα.....	78
5.5.	Το μορφωτικό και ηθικό επίπεδο των φορολογικών οργάνων.....	79

5.6. Διαπιστώσεις για το Ελληνικό φορολογικό σύστημα	80
5.6.1. Το πρόβλημα της πολυνομίας και της πολυπλοκότητας του φορολογικού πλαισίου..	82
5.6.2. Εκτεταμένη φοροδιαφυγή και παραοικονομία στην Ελλάδα	82
ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ	86
ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	88
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	129
ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	133
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	134
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	138

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο φόρος αποτελεί από τα αρχαία χρόνια μια από τις κυριότερες πηγές εσόδων για τα κράτη και την εκπλήρωση των στόχων τους. Οι σκοποί της φορολογίας που επιβάλλονται από τις Κυβερνήσεις των κρατών, αναφέρονται σε λόγους αποταμιευτικούς, κοινωνικούς και φυσικά οικονομικούς. Με την ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με τον τρόπο που αυτοί επιβάλλονται καθορίζουν το εκάστοτε φορολογικό σύστημα και μαζί με τις αρχές για την επιβολή του φόρου, χαρακτηρίζουν το ισχύον φορολογικό σύστημα.

Ο Φορολογικός Έλεγχος αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό εργαλείο του κρατικού μηχανισμού στην προσπάθεια για την προστασία του Δημοσίου συμφέροντος και την πάταξη του οικονομικού εγκλήματος. Όμως συμπεριλαμβάνεται και αυτός σε μια γενικότερη έννοια, την Ελεγκτική, η οποία σε κάποιες χώρες υφίσταται ως επιστήμη καθιερωμένη και εφαρμοσμένη, ενώ σε άλλες ως στόχος εφικτός μεν, αλλά ακόμα μακρινός.

Σκοπό της παρούσας εργασίας αποτελεί η διερεύνηση στοιχείων τα οποία αφορούν στην εφαρμογή και την αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου η οποία μελετάται μέσα από έρευνα που διενεργήθηκε στις Ανεξάρτητες Αρχές Δημοσίων Εσόδων Πρεβέζης και Ιωαννίνων με ερωτηματολόγια που διανεμήθησαν στους αρμόδιους φορολογικούς ελεγκτές. Συγκεκριμένα η εργασία μελετά την αποτελεσματικότητα των φορολογικών μηχανισμών, την πολυπλοκότητα και την πολυνομία του φορολογικού συστήματος, την αποτελεσματικότητα του υπάρχοντος λογισμικού που χρησιμοποιούν οι ελεγκτικές υπηρεσίες. Επίσης εξετάζει τη σημασία επιμόρφωσης των αρμόδιων για την διενέργεια των ελέγχων στελεχών και την αναγκαιότητα απόκτησης φορολογικής συνείδησης από πλευράς των πολιτών ώστε να δημιουργηθεί ένα κλίμα συνεργασίας και αποκατάστασης της φορολογικής δικαιοσύνης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

1.1. Έννοια του ελέγχου

Σύμφωνα με τον Καραμάνη, τις τελευταίες δεκαετίες παρατηρείται μια πλημμυρίδα πάσης φύσεως ελέγχων και μια αντίστοιχη θεαματική αύξηση του αριθμού των ελεγκτών που τους διενεργούν. Έτσι εκτός από τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και γενικότερα χρηματοοικονομικών πληροφοριών (financial audit), έχουμε φορολογικό έλεγχο, έλεγχο δημόσιας υγείας (health audit), περιβαλλοντικό έλεγχο, έλεγχο δημοσίων δαπανών και άλλα πολλά (Καραμάνη, 2008).

Πρώτον ο έλεγχος θεωρείται ότι προσδίδει αξιοπιστία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, οι οποίες αξιοποιούνται από τους χρήστες για την λήψη οικονομικών αποφάσεων. Οι καταστάσεις αυτές τις συντάσσονται από τους διοικητές των επιχειρήσεων και χρησιμεύουν για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων από μια σειρά εμπλεκόμενων μερών όπως επενδυτές, μέτοχοι, αναλυτές, πιστωτικά ιδρύματα.

Ο ρόλος των επιχειρήσεων είναι να λειτουργούν ως μέσα οικονομικής ανάπτυξης της κοινωνίας μέσω των οποίων ενισχύονται οι αγορών περιορίζοντας ταυτόχρονα την οικονομική δραστηριότητα των κρατικών φορέων, παράλληλα ανοίγεται ο δρόμος για την αύξηση της ελεγκτικής και των ελεγκτών συνιστώντας θεσμικό παράγοντα της οικονομίας.

Επίσης είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι πριν πραγματοποιηθεί κάποια αγοραπωλησία, εξαγορά ή συγχώνευση ανάμεσα σε επιχειρήσεις σημαντικού μεγέθους προηγείται έλεγχος από τους ειδικούς ελεγκτές. Η ίδια πολιτική εφαρμόζεται και σε προγράμματα αποκρατικοποιήσεων τα οποία έχουν πραγματοποιηθεί σε διάφορες χώρες τα τελευταία χρόνια. Πρακτικά λοιπόν ο έλεγχος είναι ο καταλύτης της παγκόσμιας οικονομίας.

Δεύτερον, η Ελεγκτική τα τελευταία χρόνια έχει γίνει μια εξαιρετικά ενδιαφέρουσα, και απαιτητική, επαγγελματική απασχόληση. Ενώ αρχικά για την άσκηση της αρκούσε ένα υψηλό επίπεδο δεξιοτήτων και γνώσεων σε λογιστικά και τεχνικά

ελεγκτικά θέματα, σήμερα οι ενδιαφερόμενοι οφείλουν να έχουν καλές γνώσεις και από άλλα συγγενή γνωστικά αντικείμενα όπως για παράδειγμα Οργάνωση και Διοίκηση Επιχειρήσεων ή Χρηματοοικονομική.

Τέλος το ελεγκτικό επάγγελμα διεθνώς απορροφά κάθε χρόνο ένα σημαντικό αριθμό νέων αποφοίτων ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων και μάλιστα από τους πλέον ικανούς. Λόγω της φύσης του επαγγέλματος, οι νέοι αυτοί λαμβάνουν σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα υψηλού επιπέδου θεωρητική εκπαίδευση και πρακτική κατάρτιση. Κάποιοι απ' αυτούς μπορεί να ανελιχθούν σε ανώτερες διοικητικές θέσεις μεγάλων επιχειρήσεων, ενώ κάποιοι άλλοι μπορεί να χρησιμοποιήσουν αυτά τα εφόδια για να ξεκινήσουν τη δική τους επιχειρηματική δραστηριότητα (Καραμάνης, 2008).

1.2. Ορισμός και βασικά στοιχεία του ελέγχου

Ιστορικά έχουν προταθεί διάφοροι ορισμοί της έννοιας του ελέγχου, αλλά σήμερα έχει διεθνώς διαμορφωθεί σύγκλιση απόψεων στο θέμα αυτό. Έτσι, σύμφωνα με τα περισσότερα σύγχρονα εγχειρίδια Ελεγκτικής, *«έλεγχος είναι η συγκέντρωση από τον ελεγκτή τεκμηρίων σχετικά με ορισμένες πληροφορίες, για να διαπιστωθεί ο βαθμός συμφωνίας μεταξύ των πληροφοριών αυτών και ορισμένων κριτηρίων και η έκφραση σχετικής γνώμης μέσω της έκθεσης ελέγχου. Δηλαδή, ο έλεγχος αποσκοπεί στο να διαπιστώσει εάν οι προς έλεγχο πληροφορίες έχουν προκύψει με βάση καθορισμένα κριτήρια»*. Ο ορισμός αυτός αφορά όχι μόνο τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων αλλά και διάφορες άλλες κατηγορίες ελέγχων (Καραμάνης, 2008).

Το πρώτο βασικό στοιχείο του παραπάνω ορισμού είναι οι προς έλεγχο πληροφορίες. Οι πληροφορίες αυτές κατά κανόνα έχουν προετοιμαστεί από τη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας και συνιστούν το αντικείμενο του ελέγχου. Για να είναι δυνατή η διενέργεια ελέγχου, οι πληροφορίες αυτές πρέπει να είναι σε τέτοια μορφή, ώστε να επιδέχονται έλεγχο και επιβεβαίωση.

Το δεύτερο στοιχείο είναι τα κριτήρια ελέγχου τα οποία εξαρτώνται από τις προς έλεγχο πληροφορίες. Για παράδειγμα, εάν ο έλεγχος αναφέρεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης το κριτήριο διενέργειας του

ελέγχου αποτελεί το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (λογιστικά πρότυπα). Εάν ο έλεγχος αναφέρεται στη φορολογική δήλωση της επιχείρησης το κριτήριο ελέγχου είναι οι σχετικές φορολογικές διατάξεις.

Το τρίτο στοιχείο του ορισμού είναι τα τεκμήρια ελέγχου τα οποία αναφέρονται σε κάθε είδους στοιχεία και δεδομένα που χρησιμοποιούνται για να εξακριβωθεί εάν οι προς έλεγχο πληροφορίες συμφωνούν με τα κριτήρια ελέγχου.

Το τέταρτο στοιχείο του ορισμού του ελέγχου αποτελεί ο ελεγκτής ο οποίος θα πρέπει να διαθέτει επαγγελματική δεοντολογία, ακεραιότητα, αντικειμενικότητα, επαγγελματική επάρκεια, εχεμύθεια καθώς επίσης θα πρέπει να είναι ανεξάρτητος ειδικός επαγγελματίας. Ο ελεγκτής πρέπει να κατέχει τις απαραίτητες γνώσεις και την εμπειρία ώστε να είναι σε θέση να κατανοήσει και να εφαρμόσει τα κριτήρια ελέγχου και την ικανότητα προσδιορισμού των δεδομένων και της ποσότητας των στοιχείων που χρειάζονται, ώστε να μπορεί να διατυπωθεί ένα αξιόπιστο πόρισμα πάνω στον έλεγχο αφού εξετάσει τα ελεγκτικά τεκμήρια. Για να είναι σωστή και αξιόλογη η δουλειά του ελεγκτή θα πρέπει να είναι ανεξάρτητος κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Αυτή η ανεξάρτητη στάση υπαγορεύει ο ελεγκτής να παραμένει ανεπηρέαστος, τόσο σε ότι αφορά στην συγκέντρωση και αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων όσο και στη διατύπωση της επαγγελματικής του γνώμης (Κανάκη, 2011).

Το τελευταίο στοιχείο του ορισμού του ελέγχου, είναι η έκθεση ελέγχου, δηλαδή ένα γραπτό κείμενο στο οποίο ο ελεγκτής εκφράζει την γνώμη του για το εάν και κατά πόσο οι ελεγχθείσες πληροφορίες συμφωνούν με τα κριτήρια ελέγχου. Η έκθεση αυτή αποτελεί και το μέσο επικοινωνίας του ελεγκτή με τα μέρη εκείνα που κατά νόμο ή συμβατικά είναι χρήστες της γνώμης του ελεγκτή, για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων (Αραμπατζίδης, 2015).

Ένας συνοπτικός ορισμός της Ελεγκτικής σύμφωνα με τον Τσαγκλαγκάνο (2005), είναι: « *Ελεγκτική είναι ένα σύνολο κανόνων, αρχών και ενεργειών με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε λογιστικό - διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό την διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση. Ο θεσμός της Ελεγκτικής στην κοινωνία σχετίζεται με την ανάγκη για την μετάδοση (προς τους διάφορους χρήστες) αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών που αφορούν στη*

δραστηριότητα μεγάλων και πολύπλοκων οικονομικών οργανισμών της σύγχρονης κοινωνίας».

1.3. Κατηγορίες ελέγχων

Υπάρχουν πολλές κατηγορίες ελέγχων. Η κατάταξη γίνεται βέβαια με βάση κάποια συγκεκριμένα κριτήρια.

1. Ανάλογα με την έκταση τους οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- Γενικούς, που επεκτείνονται σε ολόκληρη την διαχείριση μιας δοσμένης χρονικής περιόδου (π.χ. ετήσιος έλεγχος Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων Χρήσης).

- Ειδικούς, που έχουν ως αντικείμενο ένα συγκεκριμένο τομέα ή θέμα (π.χ. έλεγχος αποθεμάτων).

2. Ανάλογα με τον ειδικότερο σκοπό τους οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- Προληπτικούς, που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια της οικονομικής συναλλαγής και στοχεύουν να προλάβουν τα πιθανά λάθη.

- Κατασταλτικούς, που πραγματοποιούνται εκ των υστέρων και στοχεύουν στην αποκάλυψη λαθών ή παραλείψεων και ανωμαλιών.

3. Ανάλογα με την διάρκεια τους οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- Μόνιμους ή διαρκείς, που πραγματοποιούνται σε όλη την διάρκεια της οικονομικής χρήσης.

- Τακτικούς ή περιοδικούς, που δεν είναι μεν συνεχής αλλά διενεργούνται κατά τακτές χρονικές περιόδους (ετήσιοι, τριμηνιαίοι κ.λ.π.).

- Έκτακτους ή περιστασιακούς, που πραγματοποιούνται σε έκτακτες περιπτώσεις για ειδικούς λόγους (π.χ. υπόνοιες για κατάχρηση).

4. Ανάλογα με το πρόσωπο του ελεγκτή διακρίνονται σε:

- Εσωτερικούς, που οργανώνονται από την ίδια την οικονομική μονάδα και διενεργούνται από πρόσωπα εξαρτημένα από αυτήν.
- Εξωτερικούς, που πραγματοποιούνται από ειδικούς επαγγελματίες ελεγκτές, οι οποίοι δεν πρέπει να έχουν καμία απολύτως σχέση ή εξάρτηση από την οικονομική μονάδα στην οποία διενεργείται ο έλεγχος.

Η πεμπτούσια του ελέγχου έγκειται στην ενασχόλησή του με όλες εκείνες τις διαχειριστικές, λειτουργίες που αποσκοπούν στην προστασία της περιουσίας της οικονομικής μονάδας που γίνεται ο έλεγχος. Αυτό που μελετά ο έλεγχος στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής ελεγκτικής είναι κατά βάση ο τρόπος και η αξιοπιστία της μέτρησης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών μεγεθών που δημιουργούν την εικόνα μιας οικονομικής μονάδας.

Ως υποκείμενο του ελέγχου μπορούμε να θεωρήσουμε τον Ελεγκτή, δηλαδή το πρόσωπο που καταστρώνει, προγραμματίζει και τελικά διενεργεί την όλη ελεγκτική διαδικασία. Οι ελεγκτές διακρίνονται σε εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές.

- Εσωτερικός είναι αυτός ο οποίος εργάζεται στον οικονομικό οργανισμό και μέσα από το έργο του αποφεύγονται τα λάθη και οι ατασθαλίες.
- Εξωτερικός ελεγκτής είναι αυτός που δεν έχει καμία υπαλληλική ή άλλη εξάρτηση προς την επιχείρηση που καλείται να ελέγξει.

1.4. Ορισμός του εξωτερικού ελέγχου

Ο έλεγχος που πραγματοποιείται σε μια επιχείρηση, ανεξάρτητα από το αν είναι εσωτερικός ή εξωτερικός, αποσκοπεί στο να λειτουργήσει ως ένα εργαλείο παρακολούθησης των πιθανών συγκρούσεων που μπορεί να επέλθουν μεταξύ των ιδιοκτητών των επιχειρήσεων και των διοικούντων. Η σύγκρουση αυτή είναι γνωστή στη βιβλιογραφία ως κόστος αντιπροσώπευσης. Οι διοικούντες την επιχείρηση ή διαφορετικά οι αντιπρόσωποί της, μπορεί να έχουν προσωπικούς στόχους οι οποίοι να μη βρίσκονται σε αντιστοιχία με το στόχο της μεγιστοποίησης της αξίας της επιχείρησης. Η διοίκηση έχοντας την εξουσία από τους ιδιοκτήτες ή τους μετόχους να λαμβάνει αποφάσεις, μπορεί να οδηγηθεί σε μία σύγκρουση μεταξύ επιχειρηματικών και προσωπικών συμφερόντων. Την ασυμμετρία της πληροφόρησης που υπάρχει

ανάμεσα στους μάνατζερ της επιχείρησης και στους ιδιοκτήτες προσπαθεί να αμβλύνει ο έλεγχος.

Ο εξωτερικός έλεγχος προέρχεται από τη νομοθεσία και συγκεντρώνεται στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ενός οργανισμού, έχει κύριο σκοπό τη διατύπωση άποψης, προς τους εμπλεκόμενους του οργανισμού, επίσης καταδεικνύει κατά πόσο οι καταστάσεις αυτές παρουσιάζουν την πραγματική και σωστή εικόνα της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων του οργανισμού, και ότι συμβαδίζουν με τη σχετική νομοθεσία και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

A) Το κύριο συστατικό του εξωτερικού ελέγχου αποτελεί ο διαχωρισμός μεταξύ διοίκησης και ιδιοκτήτη το οποίο εμπεριέχει πιθανή σύγκρουση οικονομικών συμφερόντων.

B) Ένα δεύτερο χαρακτηριστικό αποτελεί η ανάγκη για επαλήθευση. Το ρόλο αυτό καλείται να παίζει ο εξωτερικός, έλεγχος όχι μόνο για τους άμεσα ενδιαφερόμενους, ιδιοκτήτες αλλά και για τους επόμενους, καθώς και για όλες τις εμπλεκόμενες ομάδες που χρησιμοποιούν τις οικονομικές πληροφορίες των λογιστικών καταστάσεων και κοινωνίας στην οποία ανήκουν.

Γ) Συγκέντρωση τεκμηριωμένων επαληθεύσεων και διαπιστώσεων. Με αυτόν τον τρόπο ο ελεγκτής εξάγει ένα ορθό πόρισμα και επιστημονικά τεκμηριωμένο. Σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, αποστολή του εξωτερικού ελέγχου είναι, μετά από διενέργεια ουσιαστικού και αντικειμενικού ελέγχου με βάση τους κανόνες της Ελεγκτικής, να πληροφορήσει το πλήθος των ενδιαφερομένων (μέτοχους, πιστωτές, κράτος κτλ) :

i. Εάν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας εμφανίζουν την αληθινή και πραγματική εικόνα της χρηματοοικονομικής (περιουσιακής) καταστάσεως της συγκεκριμένης εταιρείας και των αποτελεσμάτων της.

ii. Εάν η οικονομική διαχείριση της παρούσας χρήσης διεξάχθηκε ομαλά και σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού και γενικά σύμφωνα με τους κανόνες της χρηστής διαχείρισης.

iii. Εάν υφίσταται ικανοποιητικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

iv. Εάν για την λογιστική απεικόνιση και παρακολούθηση της οικονομικής διαχείρισης εφαρμόζεται το λογιστικό σχέδιο πλήρες και επιστημονικά θεμελιωμένο που να περιλαμβάνει τις γενικά παραδεκτές βασικές λογιστικές αρχές.

1.5. Εννοιολογικό πλαίσιο του εξωτερικού ελέγχου

Ο εξωτερικός έλεγχος εφαρμόζεται στο λογιστικό σύστημα μιας μονάδας, αλλά και σε άλλα επιμέρους συστήματα, τα οποία μπορούν να επηρεάζουν με έμμεσο τρόπο την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος, με την εφαρμογή ελεγκτικών standards αλλά και άλλων τεχνικών οι οποίες κρίνονται απαραίτητες από τον ελεγκτή.

1.5.1. Πλαίσιο εργασίας του εξωτερικού ελέγχου

Γενικότερα ο εξωτερικός ελεγκτής έχει μεγάλη ευθύνη ως προς τους γύρω του. Στα πλαίσια της εν λόγω ευθύνης, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να συμπεριφέρεται άψογα, με τρόπο που να υπηρετήσει την κοινωνία. Επιπρόσθετα, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να είναι οργανωτικός και πάντα να κάνει προκαθορισμένες κινήσεις εφαρμόζοντας το διεθνώς αναγνωρισμένο πλαίσιο.

Σύμφωνα με το διεθνώς αναγνωρισμένο πλαίσιο θα πρέπει να ακολουθούνται τα παρακάτω στάδια:

1. Σχεδιασμός του ελέγχου. Ο υπεύθυνος ελεγκτής θα πρέπει να προγραμματίσει, σε συνεννόηση με τον ελεγχόμενο, τόσο τον χρόνο έναρξης του ελέγχου όσο και την κατάλληλη κατανομή εκείνων των φάσεων αυτού, ώστε ο έλεγχος τελικά να μην αποβεί σε βάρος, ούτε των ελεγκτών αλλά ούτε των ελεγχόμενων. Υπάρχουν στάδια και μεγέθη των λογιστικών καταστάσεων, των οποίων ο έλεγχος μπορεί να αρχίσει, έτσι ώστε να μειωθεί ο φόρτος εργασίας κατά την τελική φάση, που ακολουθεί του κλεισίματος των λογιστικών βιβλίων και της σύνταξης λογιστικών καταστάσεων από την ελεγχόμενη μονάδα. Η ανάθεση τμημάτων, ο προϋπολογισμός και ο επιμερισμός του συνολικού ελέγχου αυτού στο κατάλληλο ελεγκτικό προσωπικό γίνεται με τη βοήθεια ειδικών, για κάθε κλάδο επιχειρήσεων, ελεγκτικών οδηγιών και προγραμμάτων. Γι' αυτό ο έμπειρος ελεγκτής χρησιμοποιεί τα φύλλα εργασίας προηγούμενων ελέγχων, αν έχουν εγκριθεί από την ίδια ελεγκτική εταιρεία ή και

προκαταρκτικές διαδικασία με το σωστό προσωπικό της ελεγχόμενης μονάδας για ενημέρωση τουλάχιστον του φακέλου με τα γενικά στοιχεία της μονάδας.

2. Αξιολόγηση εσωτερικής οργάνωσης και ελέγχου. Γενικά, η μελέτη και αξιολόγηση της εσωτερικής οργάνωσης της ελεγχόμενης μονάδας, αλλά και εκείνων των τμημάτων της, ειδικότερα του λογιστηρίου, της μηχανογράφησης και των αποθηκών, που άπτονται περισσότερο του διενεργούμενου ελέγχου, είναι το δεύτερο στάδιο μετά τον βασικό σχεδιασμό. Η εσωτερική οργάνωση περιέχει το οργανόγραμμα της μονάδας, τις περιγραφές θέσεων εργασίας των διαφόρων τμημάτων, τα εγχειρίδια διαδικασιών και οδηγιών δράσεως, καθώς κάθε τεχνική ή μεθοδολογία και πολιτική προς την επίτευξη των στόχων της μονάδας γενικά ή και επιμέρους τμημάτων αυτής. Τον ελεγκτή περισσότερο ενδιαφέρει η εσωτερική οργάνωση του λογιστηρίου και ο τρόπος λειτουργίας αυτού (ειδικότερα η λειτουργία του συγκεκριμένου λογιστικού συστήματος).

3. Ανασκόπηση και επίβλεψη του ελέγχου. Για κάθε φάση και κάθε τομέα του ελέγχου, ο υπεύθυνος του ελέγχου θα πρέπει να προϋπολογίσει ικανό χρόνο για επίβλεψη και έλεγχο της εργασίας των υφισταμένων σε κάθε επίπεδο. Κατά την διάρκεια και των τριών σταδίων εξέχουσα σημασία διαδραματίζουν τόσο τα φύλλα εργασίας όσο και τα ικανά τεκμήρια. Ειδικότερα, από την μία πλευρά, το γεγονός του ελέγχου, καθώς και ο τρόπος διεξαγωγής αυτού αλλά και των λεπτομερειών επί των οποίων ο ελεγκτής στήριξε την εκφρασθείσα απ' αυτόν γνώμη, πρέπει να προκύπτει μέσα από τα φύλλα εργασίας. Τα φύλλα εργασίας αποτελούν, επίσης, και ισχυρά αποδεικτικά στοιχεία σε περίπτωση που θα αμφισβητηθεί το πόρισμα του ελεγκτή ή τμήματα αυτού. Από την άλλη πλευρά, τα στοιχεία που θα συγκεντρωθούν από τον έλεγχο, θα πρέπει να είναι ικανά για να στηρίξουν τη άποψη του ελεγκτή. Η διαδικασία αυτή πραγματοποιείται σε δύο στάδια, το πρώτο βασίζεται στην συλλογή των αποδείξεων και το δεύτερο στην αξιολόγηση αυτών.

1.6. Ο ρόλος και η δράση του εξωτερικού ελεγκτή

Ενώ ο εσωτερικός ελεγκτής σταθμίζει τα εσωτερικά ζητήματα μίας οικονομικής μονάδας, ο εξωτερικός ελεγκτής προσφέρει τις υπηρεσίες του χωρίς να συσχετισθεί με τα άτομα και τους παράγοντες που προσδιορίζουν τις δυνατότητες και τις αδυναμίες μιας επιχείρησης. Η έλλειψη κάθε είδους δεσμών με τους διοικούντες την

οικονομική μονάδα και την αυτοτέλεια της δράσης τους απέναντι στις δραστηριότητες τους αποτελούν την καλύτερη πιστοποίηση του κύρους και της γενικότερης χρησιμότητας και ορθότητας των αποτελεσμάτων του. Στις περισσότερες οικονομικά ανεπτυγμένες χώρες σήμερα ο εξωτερικός ελεγκτής δεν θεωρείται επάγγελμα αλλά λειτούργημα. Όσο αυξάνεται η πολυπλοκότητα των οικονομικών σχέσεων τόσο περισσότερο γίνεται αναγκαία η οργάνωση και η συγκρότηση του εξωτερικού ελέγχου σε ανεξάρτητο λειτούργημα, με επαρκή και σαφώς οριοθετημένο πλαίσιο δράσης. Σήμερα αποτελεί καθολικό αίτημα η διαύγεια στις οικονομικές συναλλαγές για το σύνολο του παραγωγικού και διοικητικού δυναμικού των επιχειρήσεων, καθώς και των ευρύτερων στρωμάτων του κοινωνικού συνόλου. Η εξασφάλιση αυτή τις απαιτήσεις και τις προσδοκίες των πελατών των εξωτερικών ελεγκτών. Οι δυνατότητες των ελεγκτών για να ολοκληρώσουν το έργο τους οφείλουν να αντανακλούν τόσο στη δόμηση του χαρακτήρα και της προσωπικότητάς τους, όσο και τη σφυρηλάτηση της επαγγελματικής τους ιδιότητας.

1.7. Πλεονεκτήματα από την χρήση του εξωτερικού ελεγκτή

Οι επιχειρήσεις επωφελούνται με πολλούς τρόπους από τη χρησιμοποίηση των ελεγκτών. Τα οφέλη αυτά που αποκομίζει μια επιχείρηση δικαιολογούν απόλυτα το σημαντικό κόστος αυτής της επιλογής του.

Οι ανώνυμες εταιρίες που προσλαμβάνουν ελεγκτές απολαύουν κάποια πλεονεκτήματα τα οποία είναι τα εξής:

1. Ο διατασσόμενος έλεγχος διαχείρισεως των ανωνύμων εταιριών ανατίθεται υποχρεωτικός σε ορκωτό ελεγκτή εφόσον η ελεγχόμενη εταιρία έχει τακτικό ελεγκτή εκ του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.
2. Για τις επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικός ή προαιρετικός χρησιμοποιούν ορκωτό ελεγκτή, το μετά τον έλεγχο υπάρχει η δυνατότητα να εκδοθεί ειδικό πιστοποιητικό που αναφέρεται στο ποσό των μισθών και ημερομισθίων και στις αποδοχές που έχουν καταβληθεί και τελικά στο απασχολούμενο προσωπικό το οποίο απαλλάσσει τις επιχειρήσεις από οποιονδήποτε επανέλεγχου επί του σημείου τούτου εκ μέρους ασφαλιστικού οργανισμού.
3. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου να καθορίσει την φορολογική υποχρέωση των ανωνύμων

εταιριών, μπορεί να περιορισθεί και να λάβει υπόψη του αποκλειστικός το παρά του ορκωτού ελεγκτή εκδιδόμενο πιστοποιητικό ελέγχου περί του φορολογητέου εισοδήματος της επιχειρήσεως, εφόσον στον εν λόγω πιστοποιητικό να μην γίνεται ρητή μνεία ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και ότι κατά τον έλεγχο των οικονομικών αποτελεσμάτων ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις των νόμων σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και οποιασδήποτε άλλη διάταξη σχετικού νόμου.

4. Στην περίπτωση αυτή ο ελεγκτής οφείλει να προσδιορίσει στον προϊστάμενο της εκάστοτε Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων κάθε πληροφορία ή εξήγηση την οποία όφειλε να ζητήσει σε σχέση με τον τρόπο τήρησης των βιβλίων και στοιχείων, τις εγγραφές που έγιναν σ' αυτά και γενικά κάθε απαραίτητο στοιχείο ή εξήγηση, για τον προσδιορισμό της φορολογικής ύλης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

2.1. Το φορολογικό σύστημα της Ελλάδας

Η φορολογία είναι το κύριο μέσο άντλησης δημοσίων εσόδων, καθώς προσφέρει τους χρηματικούς πόρους στα κράτη για να είναι σε θέση να εφαρμόσουν τις πολιτικές τους. Το φορολογικό σύστημα είναι ο βασικός πυλώνας που επηρεάζει την κατανάλωση, την αποταμίευση, οδηγεί τους διαθέσιμους επενδυτικούς πόρους και προσδιορίζει το επιχειρηματικό κλίμα κάθε χώρας. Ο τρόπος με τον οποίο είναι οργανωμένο και λειτουργεί το κάθε φορολογικό σύστημα αντανακλά τόσο στο ίδιο όσο και στα υπόλοιπα κράτη εξαιτίας της παγκοσμιοποίησης.

Ο τρόπος που είναι διαμορφωμένα τα φορολογικά συστήματα δεν είναι απλή διαδικασία καθώς σε αυτή περιλαμβάνονται οικονομικοί, νομικοί, διοικητικοί και πολιτικοί παράγοντες, ενώ οι επιδράσεις που ασκεί το κάθε φορολογικό σύστημα στην κοινωνική και οικονομική θέση του κράτους έχουν καθοριστικό ρόλο. Το ύψος στο οποίο διαμορφώνονται οι φορολογικοί συντελεστές των κρατών καθώς επίσης και ο τρόπος φορολόγησης αλλά και οι φόροι που εφαρμόζονται (άμεσοι και έμμεσοι), καθώς επίσης και τα φορολογικά προνόμια τα οποία παρέχονται, ο τρόπος που είναι οργανωμένη και λειτουργεί η φορολογική διοίκηση είναι αντικείμενα τα οποία για κάθε κράτος είναι ξεχωριστά αλλά σε όλα βασική προτεραιότητα αποτελεί το εθνικό συμφέρον.

Ένα ερώτημα που έχει απασχολήσει τους ερευνητές του φορολογικού ελέγχου είναι αν το κράτος πρέπει να εφαρμόζει τόσους φόρους ή αν θα ήταν προτιμότερο να υπάρχει ένας φόρος για το κράτος (Φινοκαλιώτη, 2014).

Η απάντηση των επιστημόνων ήταν ότι το κράτος θα έπρεπε να εφαρμόζει έναν μόνο κύριο φόρο. Υπήρξαν βέβαια πολλές διαφοροποιήσεις ανάμεσα στο είδος του φόρου και στο αντικείμενο φορολόγησης (π.χ. κεφάλαιο, κατανάλωση, καταθέσεις). Οι περισσότερες έρευνες πραγματοποιήθηκαν κυρίως ανάμεσα σε επιστήμονες του 18^{ου} και 19^{ου} αιώνα. Σύμφωνα με τα τότε ισχύοντα δεδομένα το κράτος είχε σαφώς λιγότερες και μικρότερες οικονομικές ανάγκες σε σχέση με το σύγχρονο κοινωνικό κράτος. Στο φιλελεύθερο κράτος των προηγούμενων ετών ήταν επιτακτική ανάγκη η

επιβολή των φόρων να διατηρεί την ισορροπία των τιμών και την ανταγωνιστικότητα της αγοράς.

Επιπλέον έπρεπε να συνυπολογίζονται:

α) το πρόβλημα της ποσοτικής και ποιοτικής ανεπάρκειας του αναγκαίου προσωπικού των φορολογικών υπηρεσιών και

β) το γεγονός ότι λόγω του πρωτογενούς χαρακτήρα της οικονομίας, η κύρια πηγή πλούτου ήταν η γη. Επιπλέον να αναφερθεί ότι πολλά από τα Συντάγματα της συγκεκριμένης περιόδου προέβλεπαν ως μοναδικό κριτήριο φοροδοτικής ικανότητας την ακίνητη περιουσία του φορολογούμενου (Αγγελόπουλος, 1943).

Στη σύγχρονη εποχή όμως τα πράγματα και οι καταστάσεις έχουν αλλάξει:

Οι απαιτήσεις που υπάρχουν στο σύγχρονο Κοινωνικό κράτος, σε αντιστοιχία με αυτές προηγούμενων περιόδων έχουν πολλαπλασιασθεί με αποτέλεσμα να καθίσταται αναγκαία η παράλληλη αύξηση των εσόδων και κυρίως αυτών που προκύπτουν από φόρους, η αύξηση αυτή δεν είναι δυνατόν να επιτευχθεί στον μέγιστο βαθμό με την επιβολή ενός μόνο φόρου.

Ο κύριος σκοπός του φόρου είναι η αποταμίευση, όμως στις μέρες μας ο ρόλος του έχει διευρυνθεί και επιδιώκει και επιπλέον σκοπούς. Η πολυπλοκότητα των οικονομικών προβλημάτων δεν επιτρέπει την αντιμετώπισή τους με τον ένα μόνο φόρο. Αντίθετα, καθίσταται επιβεβλημένη η πρόβλεψη περισσότερων του ενός φόρων, η διάρθρωση των οποίων θα πρέπει να προσαρμόζεται στο σύνολο των οικονομικών θεσμών στα πλαίσια των οποίων πρέπει να λειτουργήσει.

Από τα παραπάνω γίνεται φανερή η ανάγκη συνύπαρξης πολλών φόρων και συνεπώς συστήματος φόρων (φορολογικού συστήματος).

Φορολογικό σύστημα είναι η σύνθεση των επιμέρους φόρων που επιβάλλονται σε ορισμένο Κράτος. Η σύνθεση αυτή φυσικά δεν είναι τυχαία καθόσον η επιλογή των φόρων που θα επιβληθούν καθώς και η ένταση με την οποία θα "πλήττουν" το αντικείμενό τους, προϋποθέτει την εξέταση όλων των παραμέτρων και τη δόμηση τους κατά τέτοιο τρόπο ώστε και ο ταμειευτικός σκοπός να εξυπηρετείται αλλά και να

ελαχιστοποιούνται οι δυσμενείς επιδράσεις των φόρων στην οικονομική συμπεριφορά των ιδιωτών και να εξουδετερώνονται οι τυχόν αλληλοσυγκρουόμενες επιδράσεις των διάφορων φόρων.

Είναι προφανές ότι η σύνθεση του φορολογικού συστήματος δεν είναι δυνατό να είναι η ίδια σε όλες τις χώρες. Ο φορολογικός νομοθέτης διαμορφώνει το φορολογικό σύστημα ενόψει των συνθηκών που επικρατούν, αλλά και ενόψει των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων στόχων του.

2.2. Οι φορολογικοί έλεγχοι

Φορολογικός έλεγχος, είναι ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση. Συγκεντρώνει όλες τις διαδικασίες που διεξάγονται από τα ελεγκτικά όργανα με σκοπό την αποκάλυψη της φορολογητέας ύλης που δεν δηλώθηκε ή δηλώθηκε ανακριβώς. Απώτερος σκοπός των φορολογικών ελέγχων είναι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής (Δαλαμάγκας, 2000).

Οι βάσεις του φορολογικού ελέγχου τίθενται με τις διατάξεις του νόμου 2238/1994 και συγκεκριμένα με το άρθρο 66 παρ. 1 σύμφωνα με την οποία: "Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση..." (Δαλαμάγκας, 2000).

Επίσης στη παράγραφο 3 ορίζεται η μέθοδος των ελεγκτικών επαληθεύσεων "Με αποφάσεις της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται και οι αρχές, οι κανόνες, τα στοιχεία, τα κριτήρια και γενικά ο τρόπος και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, κατά τον έλεγχο των δηλώσεων που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της παρ. 1, για ορισμένες ή και όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων, ανάλογα και με την προέλευση και το ύψος αυτών, καθώς και ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτόν."

Αρμόδια όργανα για την διενέργεια ελέγχων, προκειμένου να διακριβωθεί η ειλικρίνεια των δηλώσεων των φορολογουμένων καθώς επίσης και η έκταση των

φορολογικών υποχρεώσεων εκείνων των φορολογούμενων οι οποίοι παραλείπουν να υποβάλουν τις προβλεπόμενες δηλώσεις, έχουν οριστεί από το Νόμο οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες και τα Ελεγκτικά Κέντρα. Συνεπώς, οι φορολογικοί έλεγχοι διενεργούνται με σκοπό να διαπιστωθεί κατά πόσον είναι ακριβείς και ειλικρινείς οι υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις και αν τηρούνται οι διατάξεις των επιμέρους φορολογιών, δίνεται δε ιδιαίτερη προσοχή, για ευνόητους λόγους, στην εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013) (Θεοχαρόπουλος, 2007).

Η διαδικασία των φορολογικών ελέγχων περατώνεται με τον οριστικό προσδιορισμό του φόρου και τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου, η οποία αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη.

Στη συνέχεια, όταν οριστικοποιηθεί η φορολογική εγγραφή, ακολουθεί η ταμειακή βεβαίωση του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και τέλος, η καταβολή του από τον φορολογούμενο.

Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος μπορεί να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν.4174/2013, στην αρμόδια Υπηρεσία Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, η οποία ασκεί, μεταξύ άλλων, τις κατωτέρω αρμοδιότητες:

1. Την επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής.
2. Την εξέταση αιτημάτων αναστολής της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης.
3. Την επανεξέταση των ενεργειών της φορολογικής διοίκησης που έχουν εκδοθεί μέχρι την 31/12/2013, σε εφαρμογή των διατάξεων του αρθ.14 ν.2523/97 για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής και ειδικότερα για το σύνολο των εκκρεμών υποθέσεων που διαβιβάστηκαν από τη Διεύθυνση Παρακολούθησης Νομικών Υποθέσεων Ελέγχου και Αναγκαστικής Είσπραξης με τη μεταβατική διάταξη της παρ.26 του αρθ.66 του Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013) και για τις οποίες η προθεσμία έκδοσης αποφάσεων ανανεώνεται μέχρι 30 Απριλίου 2014.

4. Την επανεξέταση, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, των πράξεων της φορολογικής διοίκησης, με τις οποίες εφαρμόζονται διασφαλιστικά μέτρα με βάση ειδική έκθεση ελέγχου και των διατάξεων του αρθ.46 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, καθώς και η εξέταση των αιτημάτων αναστολής εκτέλεσης των πράξεων αυτών (Θεοχαροπούλου, 2007).

Μεταγενέστερο στάδιο και μετά την εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής, αποτελεί η διοικητική επίλυση της φορολογικής διαφοράς και, σε περίπτωση αποτυχίας της, η διαφορά άγεται προς επίλυση ενώπιον των αρμόδιων δικαστηρίων.

Η σημασία της φοροελεγκτικής για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης αλλά και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής είναι άκρως σημαντική. Ωστόσο στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο, οι ρυθμίσεις για τους φορολογικούς ελέγχους δεν έχουν παγιωθεί, εξού και οι αλλεπάλληλες νομοθετικές μεταρρυθμίσεις. Για το λόγο αυτό έχει διατυπωθεί η άποψη, πως οι φορολογικοί έλεγχοι αποτελούν μέρος της φορολογικής διαδικασίας, η οποία χαρακτηρίζεται από την έλλειψη ενιαίων διαδικαστικών ρυθμίσεων για το σύνολο των φορολογιών.

2.3. Έννοια του φορολογικού ελέγχου

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

- ❖ Εάν εφαρμόζονται ορθά οι διατάξεις της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας.
- ❖ Εάν τηρήθηκαν τα βιβλία και υποβλήθηκαν οι δηλώσεις που προβλέπει η φορολογική νομοθεσία.
- ❖ Εάν οι δηλώσεις που υποβλήθηκαν συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.
- ❖ Εάν τηρήθηκαν τα βιβλία σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τις αρχές της λογιστικής επιστήμης.

- ❖ Εάν για τις οικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης εκδίδονται και λαμβάνονται τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία.
- ❖ Εάν υπάρχουν πράξεις ή παραλείψεις συνεπεία των οποίων:

α) δεν αποδόθηκαν στο δημόσιο οφειλόμενοι φόροι, τέλη και εισφορές,

β) απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.

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

Συνεπώς, μπορούμε να πούμε ότι ο φορολογικός έλεγχος, περιλαμβάνει όλες τις επαληθεύσεις του λογιστικού και του ουσιαστικού ελέγχου που κρίνονται απαραίτητες για τη διαπίστωση της ειλικρίνειας ή μη των βιβλίων και στοιχείων και των δεδομένων και αποτελεσμάτων που προκύπτουν από αυτά, την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων στις υποβληθείσες δηλώσεις και την απόδοση των οφειλομένων φόρων, τελών, εισφορών κλπ στο δημόσιο.

2.4. Σκοπός του φορολογικού ελέγχου

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

Ο σκοπός του φορολογικού ελέγχου είναι σημαντικός γιατί από την αποτελεσματικότητα του εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό ο ακριβής προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος και η δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους.

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

Με τους φορολογικούς ελέγχους, εκτός από τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου, εξυπηρετούνται και άλλοι εξίσου σημαντικοί σκοποί, όπως: η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών και η προστασία των υγιών επιχειρήσεων από τον αθέμιτο ανταγωνισμό, η διαρκής ενημέρωση των φορολογημένων σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και τέλος η αύξηση της εθελούσιας συμμόρφωσης μέσα από την εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης.

2.5. Σύντομη επισκόπηση

Να αναφέρουμε αρχικά ότι οι έλεγχοι που παρουσιάζονται στην συνέχεια έχουν αντικατασταθεί από νέο νόμο που ισχύει σήμερα 4174/2013. Εκτός, από το συνοπτικό τακτικό έλεγχο που περιορίζεται συνήθως στη διαπίστωση των πρόδηλων σφαλμάτων των δηλώσεων, οι υπόλοιπες μορφές ελέγχου ταξινομούνται σε δύο μεγάλες κατηγορίες, τον απολογιστικό έλεγχο και τον προληπτικό έλεγχο (ν.4174/2013).

Σύμφωνα με το νόμο 4389/27-5-2016 συνιστάται Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα με την επωνυμία Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) (στο εξής η «Αρχή»), με σκοπό τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της.

Η Αρχή απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας, διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας και δεν υπόκειται σε έλεγχο ή εποπτεία από κυβερνητικά όργανα, κρατικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές. Η Αρχή υπόκειται σε κοινοβουλευτικό έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κανονισμό της Βουλής και τη διαδικασία του άρθρου 4 του παρόντος νόμου.

Η έδρα της Αρχής είναι στην Αθήνα. Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές Υπηρεσίες της Αρχής μπορεί να συστήνονται και να λειτουργούν και εκτός της έδρας αυτής.

Από την έναρξη λειτουργίας της Αρχής καταργείται η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς και η θέση του Γενικού Γραμματέα που προΐσταται αυτής (ν.4389/27-5-2016).

2.5.1. Συνοπτικός τακτικός έλεγχος

Είναι ο φορολογικός έλεγχος που διενεργείται από τον ελεγκτή στην έδρα (κατάστημα) της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας επί τη βάση των εγγράφων που περιέχονται στο φάκελο του φορολογουμένου και περιορίζεται συνήθως στην απλή - και όχι λεπτομερή - διαπίστωση πρόδηλων σφαλμάτων των δηλώσεων. Ο έλεγχος αυτός, τυπικής μορφής, αφορά το σύνολο των δηλώσεων των φυσικών προσώπων που δηλώνουν εισόδημα αποκλειστικώς από μισθωτές υπηρεσίες. Δεν αποκλείεται, πάντως, να αποτελέσει την αφορμή για να διαταχθεί η διενέργεια λεπτομερών ελέγχων(ν.4174/2013).

2.5.2. Απολογιστικός έλεγχος

Οι απολογιστικοί έλεγχοι είναι εκείνοι οι οποίοι, κατ' αντιδιαστολή προς τους προληπτικούς ελέγχους, διεξάγονται με την αφορμή της γνωστοποίησης από το φορολογούμενο προς τη φορολογική αρχή των φορολογικών του υποχρεώσεων. Εύλογα, λοιπόν, εφόσον ο φορολογούμενος παρέχει κάποια στοιχεία στη φορολογική αρχή, αναμένεται ότι η τελευταία (αρχή) θα τα ελέγξει, κάνοντας έναν απολογισμό, είτε των φορολογικών του δηλώσεων, είτε άλλων φορολογικών δεδομένων που τηρεί στο πέρασμα των ετών. Από την άποψη της έκτασης και των αποτελεσμάτων τους, οι απολογιστικοί έλεγχοι μπορεί να είναι i) τακτικοί ή ii) προσωρινοί (Φορτσάτης, 2002).

2.5.3. Τακτικός φορολογικός έλεγχος

Κύριοι σκοποί του τακτικού ελέγχου είναι ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας εκ μέρους των επιχειρήσεων, η αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, η αύξηση των βεβαιωμένων και εισπραττόμενων φόρων και τέλος η αύξηση της εθελούσιας φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων.

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος διενεργείται 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, εμπειριστατωμένο, 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.

Ο τακτικός έλεγχος προβλέπεται για μεν τη φορολογία εισοδήματος στο άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), για δε το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας στο άρθρο 48 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000), ενώ αντίστοιχες διατάξεις υπάρχουν και στις λοιπές φορολογίες (Μιλτιάδης, 1999).

Στόχος του τακτικού ή οριστικού ελέγχου είναι η οριστική τακτοποίηση της φορολογητέας ύλης, καθώς επίσης και ο πλήρης και οριστικός προσδιορισμός αυτής και του φόρου που προκύπτει, είτε αυτός δηλώθηκε και καταβλήθηκε, είτε δηλώθηκε και καταβλήθηκε ανακριβώς και ελλιπώς, αφού ληφθούν υπόψη τα αποτελέσματα, τα στοιχεία και τα γεγονότα όλων των προγενέστερων ελέγχων (ΦΕΚ 248/Α/ 7.11.2000, όπως προστέθηκαν με την παράγραφο 12 του άρθρου 1 του ν. 3427/2005 και ισχύουν από 1-1-2006, σύμφωνα με την παράγραφο 53 του ίδιου νόμου). Ωστόσο, η νομοθεσία προβλέπει αποκλίσεις από τον οριστικό χαρακτήρα του τακτικού ελέγχου. Ειδικότερα, στην παρ.2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προβλέπεται η δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση της φορολογικής αρχής εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, αν η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή και αν περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών – Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών, που καταδεικνύουν ανακριβείς συναλλαγές. Επίσης, οι φορολογικές διατάξεις προβλέπουν τη δυνατότητα

διενέργειας επανελέγχου υποθέσεων που ελέγχθηκαν ήδη από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Ειδικότερα, αρμοδιότητα επανελέγχου έχουν για οποιαδήποτε φορολογική υπόθεση οι Επιθεωρητές Δ.Ο.Υ.

Επίσης, το άρθρο 3§5 του ν. 2343/1995, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 8§13 του ν. 2873/2000(ΦΕΚ Α΄285 (ισχύς από 28-12-2000)) προβλέπει το δειγματοληπτικό επανέλεγχο από τα ανώτερα Ελεγκτικά Κέντρα του ν. 2343/1995 των υποθέσεων που ελέγχθηκαν από τα κατώτερα Ελεγκτικά Κέντρα και τις Δ.Ο.Υ.

Με την παρ. 6 του άρθρου 9 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α΄330) είχε προστεθεί στο άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΚΦΕ) παράγραφος 10, σύμφωνα με την οποία ο έλεγχος διενεργείται, καταρχήν, μόνο στις τρεις πιο πρόσφατες ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους και μόνο όταν συντρέχουν συγκεκριμένοι επιβαρυντικοί για την επιχείρηση ή το φορολογούμενο λόγοι, μπορεί να επεκταθεί και σε άλλες ή και σε όλες τις ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους, πάντοτε μέσα στα όρια της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για βεβαίωση και είσπραξη των φόρων. Με τον τρόπο αυτό, επιδιώχθηκε η καλύτερη, πιο αποτελεσματική και αποδοτική διαχείριση του τακτικού ελέγχου, ώστε αυτός να κατευθύνεται πλέον εκεί που υπάρχει πραγματικό φορολογικό ενδιαφέρον και όχι κατ' ανάγκη σε όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις, από τις παλαιότερες προς τις νεότερες, όπως γινόταν με το προηγούμενο καθεστώς. Μάλιστα, οι διατάξεις αυτές του άρθρου 66 ΚΦΕ ίσχυσαν ανάλογα και για το ΦΠΑ και τις λοιπές φορολογίες (Σταματόπουλου & Καραβοκύρη, 2007,σελ. 1239). Ωστόσο, με το ν. 3522/2006 16 (άρθρο 13 παρ. 3), καταργήθηκαν οι διατάξεις αυτές της παρ. 10 του άρθρου 66 του ΚΦΕ, με αποτέλεσμα να μην υπάρχουν πλέον τα προαναφερθέντα χρονικά όρια στη διενέργεια του τακτικού ελέγχου, δεδομένου ότι σήμερα, πλέον, για τις μικρές επιχειρήσεις προβλέπεται η δυνατότητα αυτόματου τρόπου περαιώσης των εκκρεμών υποθέσεών τους, μέσω της διαδικασίας του αυτοελέγχου (ν. 3296/2004; ΠΟΛ 1027/22.2.2005; Σταματόπουλου & Καραβοκύρη, 2007, σ.1977) και περαιτέρω, ο τακτικός έλεγχος κατευθύνεται προς τις μεγάλες κυρίως επιχειρήσεις, οι οποίες πρέπει να ελέγχονται σε βάθος για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις τους (Υπ.Οικ.1027178/πολ.1052/2007).

Οι τακτικοί φορολογικοί έλεγχοι αποβλέπουν στην επαλήθευση της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων ή, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, στη στοιχειοθέτηση

των φορολογικών υποχρεώσεων του ελεγχόμενου με βάση δεδομένα που προκύπτουν από τη λεπτομερή - και όχι συνοπτική- εξέταση των τηρούμενων από αυτόν βιβλίων και στοιχείων και από την ανάλυση της συνολικής οικονομικής του κατάστασης (Φορτσάκη, 2002, σ.821). Οι έλεγχοι αυτοί είναι συστηματικοί. Ωστόσο, το συστηματικό και λεπτομερές του ελέγχου προσκρούει στο μεγάλο αριθμό των φορολογικών δηλώσεων και των υποκείμενων σε φόρο υπόχρεων, σε συνδυασμό με την έλλειψη άρτιας οργάνωσης των φορολογικών υπηρεσιών. Για το λόγο αυτό ο αρμόδιος Υπουργός, με αποφάσεις του, είτε καθιερώνει το δειγματοληπτικό έλεγχο (όπως συνέβαινε μέχρι το 1991), που συνίσταται στην εξέταση μέρους μόνο δείγματος) των υποβαλλόμενων δηλώσεων, κυρίως των ελεύθερων επαγγελματιών και των επιχειρήσεων, είτε καθορίζει τη διαδικασία υπό την οποία περαιώνονται συνοπτικά οι ανέλεγκτες υποθέσεις, με την καταβολή συγκεκριμένου κατά περίπτωση ποσού. Τέλος, στην παρ.3 του άρθρου 66 ΚΦΕ περιλαμβάνονται εξουσιοδοτικές διατάξεις, ώστε με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών να καθορίζονται ο τρόπος και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο των δηλώσεων (ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, αρχές, κανόνες, στοιχεία, κριτήρια), ο ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό, ο ειδικός τρόπος έκδοσης καταλογιστικών πράξεων, καθώς και η αρμοδιότητα ελέγχου και έκδοσης των οικείων φύλλων ελέγχου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων και όλης γενικά της διαδικασίας επιβολής και βεβαίωσης του φόρου, επί ανέλεγκτων δηλώσεων ελεγκτικής αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ., στις περιπτώσεις που για τον έλεγχο των δηλώσεων αυτών είναι αρμόδιες, για οποιονδήποτε λόγο, περισσότερες από μια Δ.Ο.Υ. Κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΕ, οι διατάξεις της οποίας ισχύουν ανάλογα και στις άλλες φορολογίες (άρθρο 13 παρ.4 του ν. 2601/1998), εκδόθηκε η ΑΥΟ1061203/1148/ΔΣΣΦΕ/Α'/πολ. 1144/20.5.1998 (ΦΕΚ 526 Β'/29.5.1998), σχετικά με τον έλεγχο ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων και την επίλυση φορολογικών διαφορών, η οποία αποτέλεσε το βασικό κανονιστικό κείμενο για τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων για χρήσεις που έκλεισαν έως και την 31η Δεκεμβρίου 1997 (Φινοκαλιώτη, 1999, σ.273; ν. 3296/2004; ΠΟΛ 1027/22.2.2005; ΑΥΟ 1044171/Πολ.1155/22-5-2002; 1052506/Πολ.1085/5-6-2003; ΑΥΟ 1071445/Πολ. 1105/18-7-2005).

Τη βασική αυτή υπουργική απόφαση ακολούθησε σειρά άλλων αποφάσεων, οι οποίες τη συμπλήρωσαν, την τροποποίησαν ή παρείχαν διευκρινίσεις, ενώ με διαδοχικές υπουργικές αποφάσεις επεκτάθηκε η εφαρμογή της και σε μεταγενέστερες χρήσεις, μέχρι που οι διατάξεις της έπαυσαν να ισχύουν με τη δημοσίευση της ΑΥΟ 1021681/1120/Πολ.1037/ΔΕ-Α΄/1-3-2005 «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων» (ΦΕΚ Β΄ 302/8.3.2005), η οποία αποτελεί σήμερα το βασικό κανονιστικό κείμενο για τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων. Με τις διατάξεις της ορίζεται, μεταξύ άλλων, ο τρόπος επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων, οι γενικές και οι ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να γίνονται, η διαδικασία του ελέγχου, καθώς επίσης και η μετά τον έλεγχο διαδικασία.

«Συνοπτικά λοιπόν, θα ορίζαμε ως αντικείμενο του τακτικού φορολογικού ελέγχου, την επαλήθευση της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων που υποβλήθηκαν από τις επιχειρήσεις, ή σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής αυτών, την εξεύρεση της φορολογητέας ύλης και τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν για τις ελεγχόμενες χρήσεις» (Φορτσάκη, 2002).

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

Ο τακτικός έλεγχος, επαληθεύει την τήρηση του συνόλου των φορολογικών διατάξεων που έχουν εφαρμογή για κάθε ελεγχόμενη υπόθεση, καθόσον τυχόν παράλειψη καταλογισμού διαφορών φόρων σε οποιαδήποτε φορολογία, συνεπάγεται και την απώλεια φορολογικών εσόδων για το δημόσιο και την αναποτελεσματικότητα του ελέγχου να επιτύχει την οικειοθελή συμμόρφωση των επιτηδευματιών προς τις υποχρεώσεις τους. Η πληρότητα ενός τακτικού φορολογικού ελέγχου εξαρτάται από τις ικανότητες και δεξιότητες του ελεγκτή, ο οποίος πρέπει να διαθέτει σφαιρική προσέγγιση και αναλυτική ικανότητα έτσι ώστε κατά την πορεία του ελέγχου μέσω της έρευνάς του να μπορεί, εκτός των άλλων, να εντοπίζει και να αποκαλύπτει τις τυχόν ακολουθούμενες μεθόδους φοροδιαφυγής από τις επιχειρήσεις. Οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του τακτικού ελέγχου αποτυπώνονται στην

έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία γίνονται οι καταλογισμοί των διαφορών φόρων, τελών και εισφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό.

2.5.4. Προσωρινός έλεγχος

Οι έλεγχοι αυτοί, οι οποίοι αποτελούν ελληνική πρωτοτυπία, είναι προϊόν της ανάγκης ταχείας είσπραξης πρόσθετων φόρων και προστίμων, αλλά και των περιορισμένων δυνατοτήτων της φορολογικής διοίκησης να διενεργεί σε όλες τις περιπτώσεις λεπτομερείς ελέγχους. Στόχος τους είναι η αποκάλυψη της φορολογητέας ύλης, που περιλαμβάνεται στα τριηθέντα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου και δε δηλώθηκε ή δηλώθηκε ανακριβώς ή ελλιπώς. Ο προσωρινός έλεγχος ρυθμίζεται στα άρθρα ΚΦΕ για τη φορολογία εισοδήματος και ΚΦΠΑ για το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας.

Ειδικότερα, στη φορολογία εισοδήματος επιτρέπεται να διατάσσεται προσωρινός έλεγχος των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, των οποίων το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται βάσει λογιστικού προσδιορισμού και δεν έχουν υπαχθεί σε οριστικό (τακτικό) έλεγχο, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα. Ο έλεγχος αυτός, που μπορεί να ενεργείται μια φορά για κάθε οικονομικό έτος, μέχρις ότου διεξαχθεί ο οριστικός έλεγχος, αναφέρεται σε ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού ελέγχου. Ειδικότερα, αφορά σε επιχειρήσεις και υπόχρεους γενικά: 1) που δεν υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις για όλα ή μερικά φορολογικά αντικείμενα, 2) με αρνητικές – πιστωτικές φορολογικές δηλώσεις, που είτε είναι συνεχείς, είτε δε δικαιολογούνται από το αντικείμενο εργασιών τους, 3) που υποβάλλουν συχνά εκπρόθεσμες ή τροποποιητικές δηλώσεις, 4) που υπάρχουν πληροφορίες ότι φοροδιαφεύγουν ή εφαρμόζουν εσφαλμένα συγκεκριμένες φορολογικές διατάξεις και 5) που ασκούν ή φέρονται ότι ασκούν δραστηριότητα υψηλής επικινδυνότητας, όπως, διαφημιστικές επιχειρήσεις, επιχειρήσεις γραφικών τεχνών ή χωματουργικών έργων ή οικοδομικών υλικών.

Ο προσωρινός έλεγχος καταλήγει στην έκδοση του προσωρινού φύλλου ελέγχου προσδιορισμού του φόρου σε δύο περιπτώσεις: α) αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου ή, σε περίπτωση έλλειψης αυτών, από κάθε άλλο σχετικό στοιχείο, προκύπτει ότι αυτός παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα βιβλία ή στοιχεία και β) αν ο φορολογούμενος παρέλειψε να

παρακρατήσει ή να αποδώσει ή παρακράτησε ή απέδωσε ανακριβώς το φόρο (άρθρο 68 παρ. 5 ΚΦΕ). Συνεπώς, η έκδοση προσωρινού φύλλου ελέγχου επιτρέπεται, μόνο εφόσον η παράλειψη δήλωσης φορολογητέας ύλης ή η καταφανής ανακρίβεια προκύπτει από τα βιβλία του φορολογουμένου ή από τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών του ίδιου του υπόχρεου και όχι από στοιχεία τρίτων, το δε φύλλο ελέγχου περιέχει μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από αυτά τα βιβλία και στοιχεία και το φόρο που αναλογεί σε αυτή με τις νόμιμες προσαυξήσεις (Σιμωντά, 1999).

Τέλος, με το ν. 3610/2007 που αφορά στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, δίδεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις, εφόσον επιλεγούν για τακτικό ή προσωρινό έλεγχο, να υποβάλουν αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις, με μείωση στο μισό των επιβλητέων πρόσθετων φόρων.

2.5.5. Ειδικός έλεγχος

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.

2.5.6. Προληπτικός έλεγχος

Με σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, ο νομοθέτης καθιέρωσε ως παράλληλη μορφή ελέγχου τον ονομαζόμενο προληπτικό έλεγχο (άρθρο 36 του ΚΒΣ). Ο νομοθέτης είναι ιδιαίτερα λακωνικός, τόσο ως προς τις προϋποθέσεις διενέργειας, όσο και ως προς τους σκοπούς του προληπτικού ελέγχου, ορίζοντας μόνον ότι ο προληπτικός έλεγχος αποσκοπεί στην ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Στη θεωρία, γίνεται δεκτό ότι ο έλεγχος αυτός αποβλέπει στη διαπίστωση της επάρκειας των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και της

ακρίβειας των οικονομικών μεγεθών, κατά τη στιγμή που εκτελούνται οι οικονομικές πράξεις. Έτσι, ο προληπτικός έλεγχος αφενός μεν ενεργεί κατασταλτικά, με τον ταχύτερο εντοπισμό παράνομων πράξεων, παραλείψεων και παρατυπιών, αφετέρου δε, λόγω της αυστηρότητάς του, λειτουργεί ως μέτρο γενικής πρόληψης για την τήρηση των φορολογικών διατάξεων και την αποτροπή της φοροδιαφυγής. Αρμόδιες υπηρεσίες για τον έλεγχο αυτό είναι το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Εγκ. 1075164/6432/Πολ.1102/20-8-2003), η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), τα ειδικά συνεργεία που έχουν συγκροτηθεί με Υπουργική απόφαση και τα συνεργεία υπαλλήλων των Δ.Ο.Υ. Ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται αιφνιδιαστικά στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή στο δρόμο, με τον έλεγχο της διακίνησης, για να δημιουργείται η αίσθηση στους φορολογουμένους ότι εποπτεύονται από τη Διοίκηση και τις Αρχές γενικότερα. Η διακίνηση των αγαθών στο δρόμο, στα διόδια και στις λαχαναγορές, ο έλεγχος των λιανικών πωλήσεων με την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), η διενέργεια προκαταρκτικών εξετάσεων, κατόπιν εισαγγελικών παραγγελιών, ο έλεγχος καταγγελιών και, γενικά, ότι έχει σχέση με το οικονομικό έγκλημα, αποτελεί το αντικείμενο με το οποίο ασχολούνται οι ελεγκτές του προληπτικού ελέγχου.

Ο προληπτικός έλεγχος έχει σκοπό τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. & Κ.Β.Σ, καθώς και την εκπλήρωση των ληξιπροθέσμων φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης (υποβολή δηλώσεων, πληρωμή παρακρατούμενων φόρων κλπ). Ο έλεγχος αυτός πρέπει να είναι σύντομος, ουσιαστικός και να έχει το χαρακτήρα του αιφνιδιασμού. Πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε χρόνο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την ενημέρωση των βιβλίων, τα αποθέματα, το ταμείο, τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, τυχόν ειδικά τηρούμενα βιβλία, τους φορολογικούς μηχανισμούς, κ.λπ.. διενεργείται στην εγκατάσταση της επιχείρησης ή και εκτός αυτής, κατά τη διακίνηση αγαθών και εμπορευμάτων και στοχεύει, με τον ανωτέρω χαρακτήρα του, στην αποτροπή της διάπραξης φορολογικών παραβάσεων.

Κατά τη διαδικασία του προληπτικού ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου ή στοιχείου ή εγγράφου, εκτός από αυτά που τηρούνται υποχρεωτικά ή προαιρετικά, καθώς και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται

στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην εγκατάσταση κάθε άλλου υπόχρεου και οι διαπιστώσεις του αποτυπώνονται σε έκθεση ελέγχου.

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 προϊστάμενου της ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Σύμφωνα με τη συνταγματική επιταγή της προηγούμενης ακρόασης, αμέσως με τη διαπίστωση των παραβάσεων του Κ.Φ.Α.Σ. & Κ.Β.Σ. και πριν την αποχώρηση των ελεγκτών από την ελεγχόμενη επιχείρηση, τα φορολογικά όργανα είναι υποχρεωμένα να επιδίδουν στον υπόχρεο κλήση προς ακρόαση, προκειμένου να δοθεί η ευχέρεια διατύπωσης εντός ευλόγου χρόνου (10 ημέρες) γραπτών απόψεων, σε σχέση με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του ελέγχου. Ειδικά στον προληπτικό έλεγχο διακίνησης αγαθών με μεταφορικά μέσα στο δρόμο, περίπτωση κατά την οποία η επίδοση της κλήσης προς ακρόαση είναι πρακτικά δυσχερής, η παραπάνω επίδοση διενεργείται σε μεταγενέστερο χρόνο στην έδρα της επιχείρησης, προκειμένου και εκεί να δοθεί η ευχέρεια διατύπωσης γραπτών απόψεων (ΠΟΛ.1074/2008).

Τέλος, με την ψήφιση των νόμων 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) και ειδικότερα στα άρθρα 23,25,27,28,34,62 και 66 και 4038/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ανακαθορίζονται και επαναδιατυπώνονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ως αναφορά στον έλεγχο για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους των φορολογούμενων.

Εισάγονται πλέον οι έννοιες τους πλήρους και του μερικού ελέγχου, οι οποίοι στην ουσία αντιστοιχούν στον τακτικό και προσωρινό έλεγχο, όπως αυτοί αναφέρθηκαν παραπάνω.

2.5.7. Είδη φορολογικών ελέγχων βάση του Κ.Φ.Δ. (Ν-4174/2013)

Από τις διατάξεις των άρθρων 23-29 Ν-4174/2013 προκύπτει ότι η φορολογική αρχή μπορεί να πραγματοποιήσει τα εξής δύο είδη φορολογικών ελέγχων από 1-1-2014 :

1) ΠΛΗΡΗ φορολογικό έλεγχο (Άρθρο 25 παρ.1. στ Ν- 4174/2013).

2) ΜΕΡΙΚΟ φορολογικό έλεγχο (Άρθρο 25 παρ.1. στ Ν-4174/2013).

Περαιτέρω ο έλεγχος μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Και στις δυο περιπτώσεις μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός.

2.5.7.1 Χαρακτηριστικά πλήρους φορολογικού ελέγχου

Πλήρης φορολογικός έλεγχος είναι ο έλεγχος που πραγματοποιείται σε ένα φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο– νομικό πρόσωπο– νομική οντότητα) για όλες τις φορολογίες, όλα τα φορολογικά αντικείμενα -εισφορές τέλη και λοιπές φορολογίες που υπάγεται το φυσικό πρόσωπο – νομικό πρόσωπο - νομική οντότητα κλπ για συγκεκριμένη φορολογική περίοδο ή φορολογικές περιόδους που ορίζονται στην εντολή ελέγχου (άρθρο 25 παρ.1 περ. δ Ν-4174/2013) και με τα προκύπτοντα αποτελέσματα του ελέγχου ακολουθούνται οι διαδικασίες που προβλέπονται από το άρθρο 28 του Ν-4174/2013 και ο οποίος είναι και οριστικός.

Ο πλήρης Φορολογικός έλεγχος υποκαθιστά ουσιαστικά τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο.

Για την πραγματοποίηση πλήρους φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση (Άρθρο 23 παρ 2 περ. β Ν. 4174/2013). Ως έγγραφη ειδοποίηση ορίζεται με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 η έγγραφη ειδοποίηση που ορίζεται από την ΔΕΛ1069048/2-5-2014 Διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών και ενημερώνει τον φορολογούμενο ότι σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 παρ.2β του Ν-4174/2013(ΦΕΚ Α 170/26-7-2013) έχει επιλεγεί για την διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου και έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου καθώς επίσης και τον αριθμό της εντολής ελέγχου.

Κατ εξαίρεση με πράξη του Γ.Γ.Δ.Ε. είναι δυνατό να πραγματοποιείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση του φορολογουμένου σε περίπτωση που υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή (Άρθρο 23 παρ.2 β Ν-4174/2013).

Ο Γ.Γ.Δ.Ε. με απόφαση του μπορεί να ορίζει με απόφαση του λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.

Επί πραγματοποιηθέντος πλήρους φορολογικού ελέγχου μπορεί να εκδοθεί από τη φορολογική διοίκηση πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην περίπτωση που προκύψουν νέα στοιχεία που επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής όταν αυτά δεν ήταν γνωστά στη φορολογική διοίκηση (δηλαδή στην Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και κατ'ακολουθία σε όλες τις υπηρεσίες που υπάγονται στην Γ.Γ.Δ.Ε) κατά τον πραγματοποιηθέντα αρχικό φορολογικό έλεγχο (Άρθρο 34 και άρθρο 25 παρ.5 Ν-4174/2013) (Βισβίκης & Καραγιάννης, 2016).

2.5.7.2 Χαρακτηριστικά μερικού φορολογικού ελέγχου

Είναι οποιοσδήποτε άλλος φορολογικός έλεγχος που πραγματοποιείται εκτός από τον πλήρη φορολογικό έλεγχο. Ο μερικός έλεγχος δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά του πλήρους ελέγχου, ήτοι δεν αφορά όλα τα φορολογικά αντικείμενα, όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις κ.λπ. αλλά υποκαθιστά τις λοιπές μορφές ελέγχου που ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ήτοι τον προσωρινό και τον προληπτικό έλεγχο. Ο μερικός έλεγχος στοχεύει στον εντοπισμό της φοροδιαφυγής, κατά τον χρόνο διάπραξης του αδικήματος (ελέγχεται η έκδοση των νόμιμων φορολογιών στοιχείων και διενεργούνται κάποιες ελάχιστες ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, έλεγχος αποθήκης σε δείγμα ειδών κ.ο.κ.) η στον έλεγχο εκπλήρωσης συγκεκριμένων φορολογικών υποχρεώσεων και να επεκταθεί στη νόμιμη άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, στη νόμιμη άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δαπανών στη φορολογία εισοδήματος, στη νόμιμη διενέργεια παρακράτησης φόρου όπου προβλέπεται κ.λπ.

Ο μερικός έλεγχος διενεργείται αιφνίδια χωρίς καμία ενημέρωση του φορολογούμενου και ενεργεί αφενός μεν κατασταλτικά, αφετέρου δε λειτουργεί ως μέτρο γενικής πρόληψης για την τήρηση των φορολογικών διατάξεων και την αποτροπή της φοροδιαφυγής με τον άμεσο εντοπισμό μη νόμιμων πράξεων, παραλείψεων και παρατυπιών. Σκοπός του είναι η συμμόρφωση των φορολογουμένων. Ο μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος, μπορεί να πραγματοποιηθεί, χωρίς την προηγούμενη ειδοποίηση του φορολογούμενου (άρθρο 23 παρ.2 β Ν-4174/2013)(Βισβίκης & Καραγιάννης, 2016).

2.6 Ο εκσυγχρονισμός του φορολογικού συστήματος και οι σύγχρονες τάσεις στον φορολογικό έλεγχο

Στην χώρα μας οι πρώτες προσπάθειες εκσυγχρονισμού του φορολογικού συστήματος, ξεκίνησαν με την εφαρμογή του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ν.4172/2013 και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ν.4174/2013, οι διατάξεις των οποίων εφαρμόζονται για τις χρήσεις από 01/01/2014 και συνεχίστηκαν με τον περί των "Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων", ν.4308/2014 που τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015.

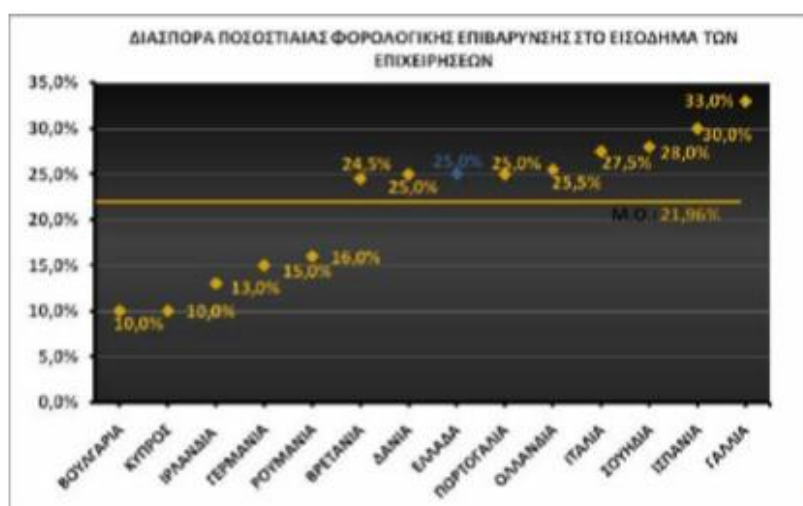
Ειδικά οι αλλαγές που επέφερε ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (νόμος 4174/2013), εισάγοντας τη δυνατότητα μερικού ελέγχου από 1/1/2014, με σκοπό την ταχύτερη ολοκλήρωση των ελεγκτικών υποθέσεων, συνετέλεσαν σε μεγάλο βαθμό, καθώς οι μερικοί έλεγχοι ολοκληρώνονται πολύ πιο γρήγορα, έναντι του πλήρους ελέγχου και στηρίζονται στην ηλεκτρονική διασύνδεση με τις τράπεζες, από όπου προκύπτει πρόσβαση των ελεγκτών στα υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών των ελεγχόμενων. Το ίδιο καθοριστικό ρόλο στην επίτευξη των αποτελεσμάτων αυτών έχει και η αξιοποίηση νέων σύγχρονων τεχνικών έμμεσων ελέγχων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΗ

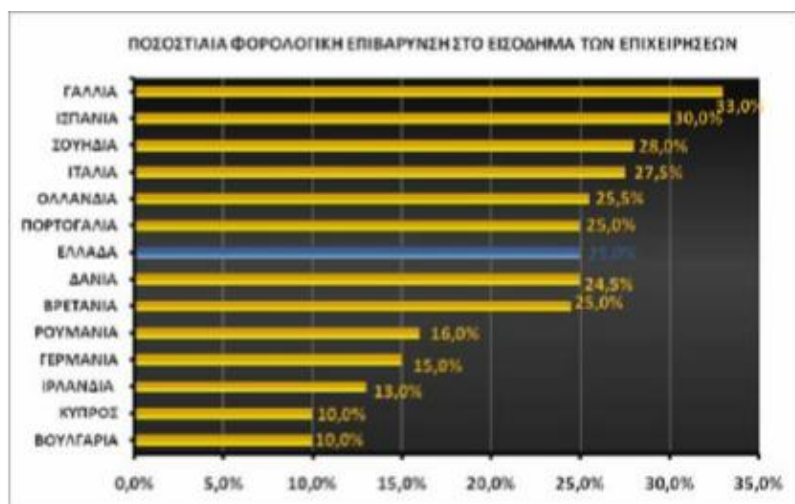
3.1. Φορολογία εισοδήματος επιχειρήσεων

Σε έρευνα που διενεργήθηκε από την Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας ,για το έτος 2015, για την φορολογική επιβάρυνση στο εισόδημα των επιχειρήσεων που είναι κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκύπτει ότι, οι περισσότερες από τις χώρες της έρευνας βρίσκονται πάνω από τον μέσο όρο των 21,96 ποσοστιαίων μονάδων. Για τις περισσότερες χώρες από αυτές, η φορολογική επιβάρυνση είναι κοντά στο 25% συμπεριλαμβανομένου και της Ελλάδας, ενώ στις υπόλοιπες περιπτώσεις παρατηρείται διακύμανση από 5,5% έως 11% πάνω από τον μέσο όρο. Οι χώρες οι οποίες βρίσκονται κάτω από τον μέσο όρο είναι μόλις πέντε, με την πρώτη να σχηματίζει διαφορά 8,5 ποσοστιαίων μονάδων από την πρώτη χώρα πάνω του μέσου όρου (16% - 24,5%).

Τόσο στην Βουλγαρία όσο και στην Κύπρο, η φορολογική επιβάρυνση στο εισόδημα των επιχειρήσεων είναι η μικρότερη μεταξύ των χωρών του παραδείγματος -μόλις 10%, σε αντίθεση με την Ισπανία και την Γαλλία όπου το εισόδημα των επιχειρήσεων φορολογείται με 30% και 33% αντίστοιχα. Την ίδια στιγμή, οι επιχειρήσεις της Ελλάδας είναι 15 ποσοστιαίες μονάδες περισσότερο από τις δυο χώρες με την χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση, και 5 έως 8 ποσοστιαίες μονάδες λιγότερο από τις χώρες με την υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση.



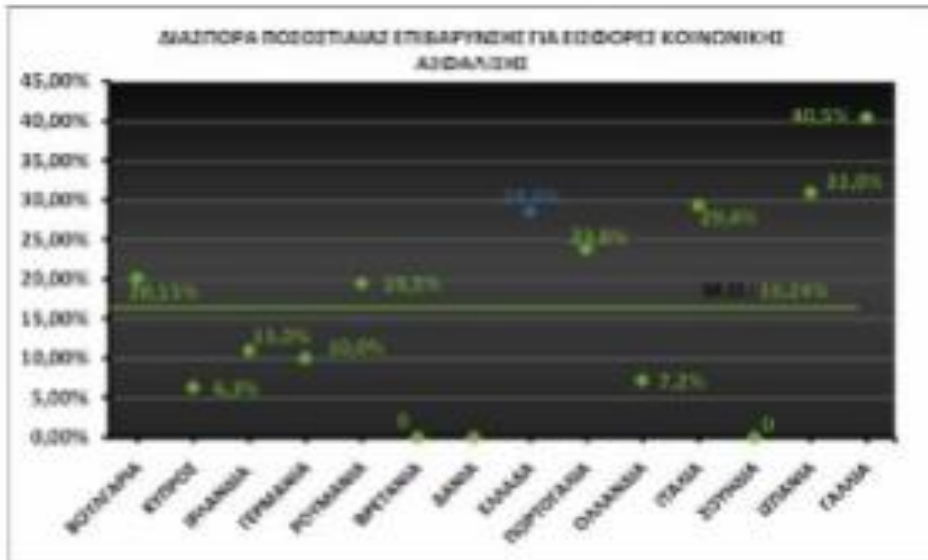
(World Bank Group, 2015).



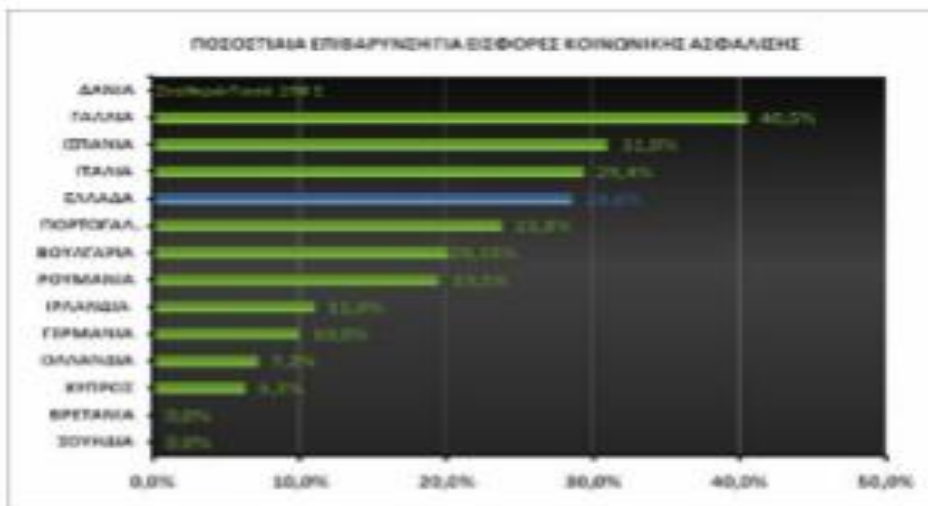
(World Bank Group, 2015).

3.2. Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης

Στο παρακάτω διάγραμμα μπορεί να επισημάνει κανείς ότι, η επιβάρυνση που δέχονται οι επιχειρήσεις για εισφορές κοινωνικής ασφάλισης στις χώρες του παραδείγματος, είναι ισομοιρασμένη και στα δυο άκρα του μέσου όρου. Παρ' όλα αυτά, παρατηρείται αρκετά μεγάλη διασπορά στις ποσοστιαίες μονάδες, καθώς υπάρχουν χώρες στις οποίες δεν επιβάλλεται καμία εισφορά -Βρετανία και Σουηδία- ενώ στην Γαλλία η εν λόγω εισφορά φτάνει το 40,5%. Η Ελλάδα, με ποσοστό 28,6% κατέχει την τέταρτη μεγαλύτερη θέση ανάμεσα στις δεκατέσσερις αυτές χώρες, ξεπερνώντας τον μέσο όρο κατά 12,4 ποσοστιαίες μονάδες, αλλά και την αμέσως επόμενη Πορτογαλία κατά 5 ποσοστιαίες μονάδες. Επιπλέον, το ποσοστό του 28,06% που σημειώνει η Ελλάδα, βρίσκεται μόλις 12% χαμηλότερα από το αντίστοιχο ποσοστό εισφορών που καλούνται να καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στην Γαλλία -την υψηλότερη μεταξύ των χωρών του παραδείγματος-, και περισσότερο από 17% υψηλότερα από την Ιρλανδία -την πρώτη χώρα κάτω του μέσου όρου- με ποσοστό 11%. Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημανθεί ότι, ο λόγος για τον οποίο δεν αναγράφεται κάποιο ποσοστό για την Δανία είναι ότι οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης ανέρχονται στο σταθερό ποσό των 290 ευρώ.



(World Bank Group, 2015).

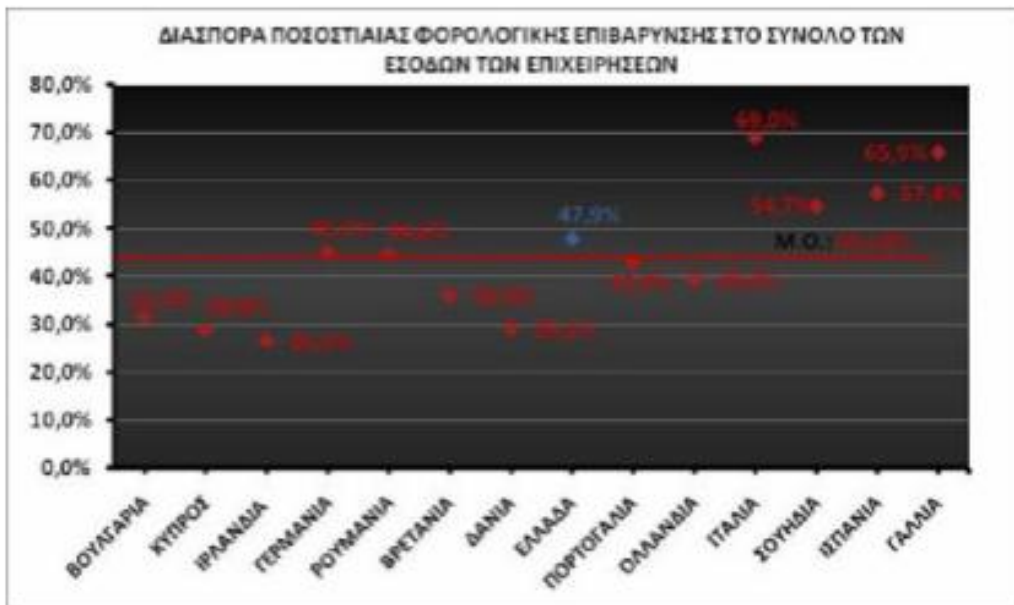


(World Bank Group, 2015).

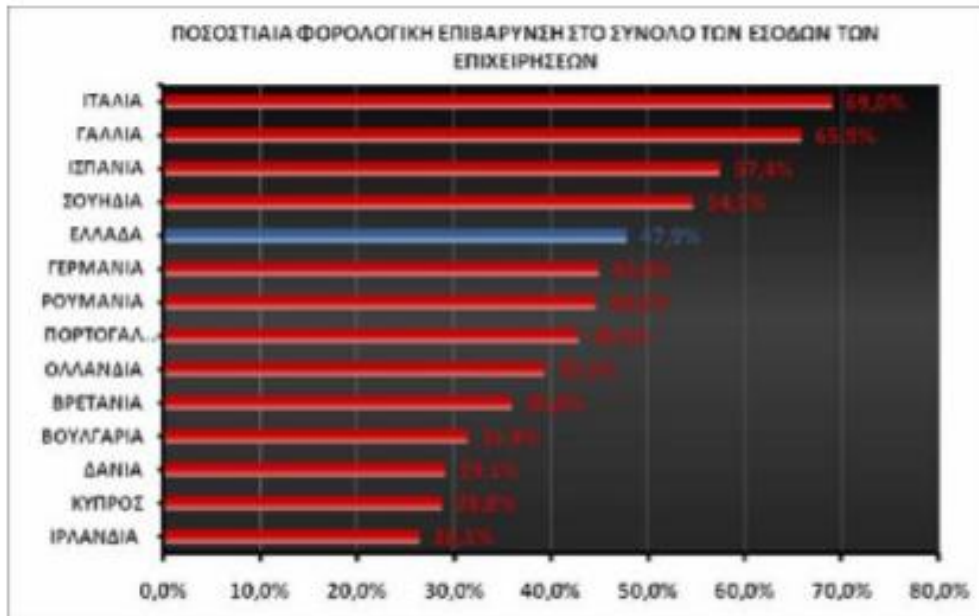
3.3. Επιβάρυνση στο σύνολο των εσόδων

Εξετάζοντας την φορολογική επιβάρυνση στο σύνολο των εσόδων των επιχειρήσεων, διαπιστώνει κανείς ότι οι παρατηρήσεις που σημειώνονται είναι παρόμοιες με τις παρατηρήσεις που απορρέουν από το προηγούμενο διάγραμμα. Ισομοιασμός των

χωρών και στα δυο άκρα του μέσου όρου και μεγάλη διασπορά, η οποία σε αυτή την περίπτωση ανέρχεται στις 42,5 ποσοστιαίες μονάδες. Η Ιρλανδία, με ποσοστό 26,5%, είναι η χώρα με την χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση στο σύνολο των εσόδων των επιχειρήσεων των χωρών του παραδείγματος, και ακολουθούν, η Κύπρος με ποσοστό 28,8% και η Δανία με 29,1%. Στην τελευταία θέση βρίσκεται η Ιταλία, όπου οι επιχειρήσεις επιβαρύνονται με ποσοστό 69%, ενώ προηγούνται η Γαλλία -με ποσοστό 65,9%- και η Ισπανία με ποσοστό 57,4%. Η Ελλάδα, στην προκειμένη περίπτωση βρίσκεται πιο κοντά στον μέσο όρο σε σύγκριση με το προηγούμενο διάγραμμα με ποσοστό 47,9%, ενώ απέχει περισσότερο από 20 ποσοστιαίες μονάδες από την χώρα με την χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση στο σύνολο των εσόδων των επιχειρήσεων, την Ιρλανδία.



(World Bank Group, 2015).



(World Bank Group, 2015).

3.4. Σύγκριση φορολογικών συντελεστών

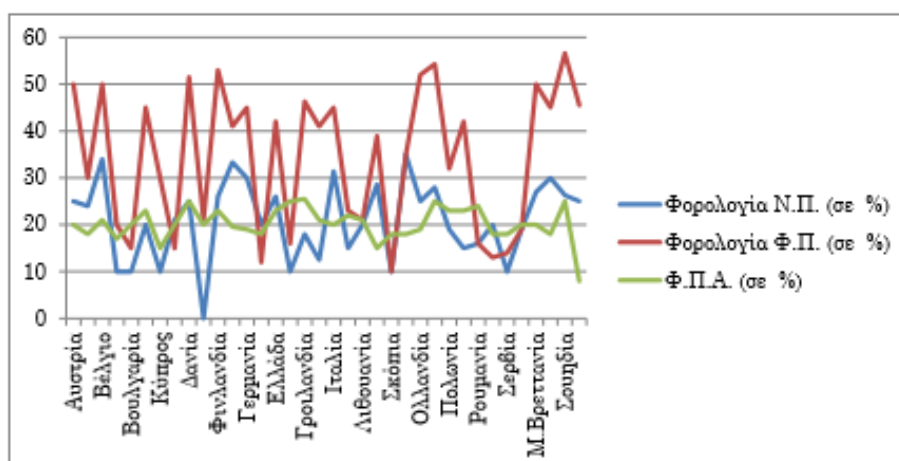
Αν εξετάσουμε τη σχέση ανάμεσα στη φορολογία και την ανάπτυξη με τη χρήση μακροοικονομικών μοντέλων, θα δούμε ότι τα δύο αυτά στοιχεία είναι άρρητα συνδεδεμένα μεταξύ τους, όχι όμως και άμεσα. Η μείωση των φορολογικών συντελεστών –με την προϋπόθεση ότι οι κρατικές δαπάνες δεν επηρεάζονται αρνητικά, δηλαδή ότι το κράτος διατηρεί τη δυνατότητά του να ξοδεύει –οδηγεί στην αύξηση της κατανάλωσης, η οποία με τη σειρά της τονώνει την οικονομία και ενισχύει σχεδόν όλους τους αναπτυξιακούς δείκτες. Στην περίπτωση της Ελλάδας βέβαια, όπου οι κρατικές δαπάνες έχουν μειωθεί δραματικά, τα μοντέλα αυτά δεν έχουν άμεση εφαρμογή.

Πίνακας 4: Συντελεστές Φορολογίας Ευρωπαϊκών Χωρών

Χώρα	Φορολογία Ν.Π. (σε %)	Φορολογία Φ.Π. (σε %)	Φ.Π.Α. (σε %)
Αυστρία	25	50	20
Μολδαβία	24	30	18
Βέλγιο	33,99	50	21
Βοσνία	10	20	17
Βουλγαρία	10	15	20
Κροατία	20	45	23
Κύπρος	10	30	15
Τσεχία	21	15	20
Δανία	25	51,5	25
Εσθονία	0	21	20
Φινλανδία	26	53	23
Γαλλία	33,33	41	19,6
Γερμανία	30	45	19
Γεωργία	20	12	18
Ελλάδα	26	42	23
Ουγγαρία	10	16	25
Γροιλανδία	18	46,28	25,5
Ισλανδία	12,5	41	21
Ιταλία	31,4	45	20
Λετονία	15	23	22
Λιθουανία	20	21	21
Λουξεμβούργο	28,59	38,95	15
Εσκόπια	10	10	18
Μάλτα	35	35	18
Ολλανδία	25	52	19
Νορβηγία	28	54,3	25
Πολωνία	19	32	23
Πορτογαλία	15	42	23
Ρουμανία	16	16	24
Ρωσία	20	13	18
Σερβία	10	14	18
Σλοβακία	19	19	20
Μ.Βρετανία	27	50	20
Ισπανία	30	45	18
Σουηδία	26,3	56,6	25
Ελβετία	25	45,5	8

(World Bank Group, 2015).

Διάγραμμα 2: Παρουσίαση κυριότερων Φορολογικών συντελεστών στην ΕΕ



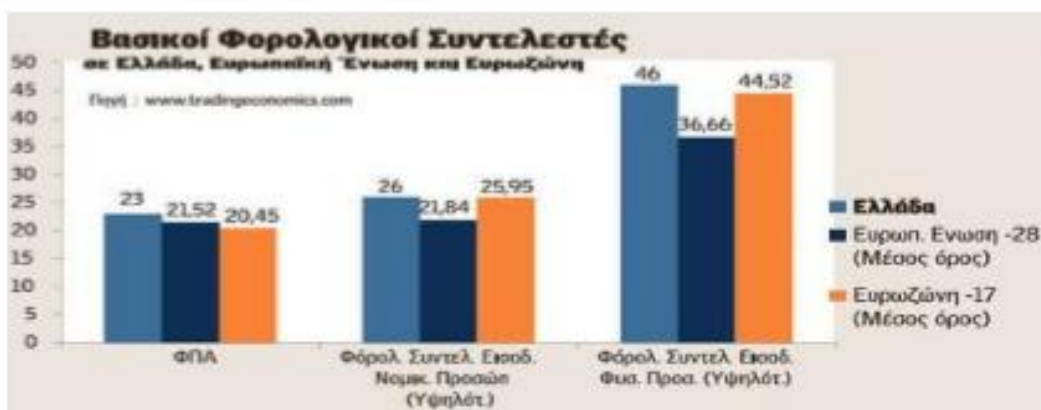
(World Bank Group, 2015).

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του παραπάνω πίνακα, οι φορολογικοί συντελεστές τόσο για τα φυσικά πρόσωπα, όσο και για τις επιχειρήσεις είναι υψηλότεροι από το μέσο όρο των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της Ευρωζώνης, σύμφωνα με τα στοιχεία που αποτυπώνονται.

Υπάρχει η αντίληψη είναι ότι στην Ελλάδα υπάρχει υπερφορολόγηση, ενώ αμφισβητείται η δυνατότητα επίτευξης πρωτογενούς πλεονάσματος και γενικότερα η βελτίωση των οικονομικών δεικτών, λόγω της εξάντλησης της φοροδοτικής ικανότητας των πολιτών και επακόλουθα της αύξησης των ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο.

Αναλυτικότερα, ο συντελεστής ΦΠΑ στην Ελλάδα είναι 24%, έναντι 21,52% του μέσου όρου στην Ευρωπαϊκή Ένωση και 20,45% αντίστοιχα του μέσου όρου στην Ευρωζώνη. Ο υψηλότερος συντελεστής για νομικά πρόσωπα διαμορφώνεται στη χώρα μας στο 26%, έναντι 21,84% στην Ευρωπαϊκή Ένωση και 25,95% στην Ευρωζώνη ενώ ο υψηλότερος συντελεστής για τα φυσικά πρόσωπα φτάνει στην Ελλάδα στο 46% (επιβάλλεται και η έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης με συντελεστές 1% -4%), έναντι 36,66% στην Ευρωπαϊκή Ένωση και 44,52% στην Ευρωζώνη όπως αναφέρει και το παρακάτω διάγραμμα.

Διάγραμμα 3: Βασικοί Φορολογικοί Συντελεστές σε Ελλάδα, ΕΕ και Ευρωζώνη



(World Bank Group, 2015).

Αν εξετάσουμε αναλυτικότερα τον παραπάνω πίνακα, θα παρατηρήσουμε ότι όλες οι χώρες υστερούν σε κάποια κατηγορία φόρου. Για παράδειγμα η Ουγγαρία μπορεί να

έχει εταιρικό συντελεστή 10%, αλλά ο ΦΠΑ βρίσκεται στο 25%, ενώ η Ισπανία με ΦΠΑ 18% έχει εταιρικό συντελεστή 30%.

Τα στοιχεία πάντως δείχνουν ότι όλες οι βόρειες χώρες με άριστες κρατικές υποδομές όπως η Φιλανδία, η Σουηδία, η Νορβηγία και η Δανία, έχουν συνολικά πολύ υψηλότερους συντελεστές φόρου από τις υπόλοιπες χώρες.

Συνεπώς, η σχέση ανάμεσα στη φορολογία και την ανταποδοτικότητα του κράτους είναι άμεση, ενώ από την άλλη η χαμηλή φορολογία, δεν αποτελεί εχέγγυο κοινωνικής και οικονομικής ευημερίας.

Αξίζει να σημειωθεί, πως η Ελλάδα συμπεριλαμβάνεται στις χώρες οι οποίες έχουν προχωρήσει έστω και σε μικρή μείωση των φορολογικών συντελεστών, καθώς μείωσε τον ανώτατο φορολογικό συντελεστή κατά 3% (από το 45% σε 42%).

Θα πρέπει βέβαια να προσθέσουμε ότι, ενώ ο ανώτατος φορολογικός συντελεστής μειώθηκε στην Ελλάδα, η αλλαγή αυτή ήταν μέρος μιας ευρύτερης προσπάθειας για την αναδιάρθρωση όλων των κλιμακίων συντελεστών φόρου. Αυτές οι αλλαγές είχαν ως αποτέλεσμα την αύξηση των φορολογικών συντελεστών στα χαμηλά και μεσαία εισοδήματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στο παρόν κεφάλαιο μελετάμε την προβλεπόμενη διαδικασία η οποία αφορά στον φορολογικό έλεγχο. Συγκεκριμένα μελετάται το πως πραγματοποιείται ο φορολογικός έλεγχος, από την επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων, τη μεθοδολογία διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων μέχρι και το αποτέλεσμα του ελέγχου.

Η ανάλυση αυτή είναι απαραίτητη, αφού ο φορολογικός έλεγχος δεν αποτελεί ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο, έτσι πρέπει να αναλυθούν τόσο οι κανόνες που τον διέπουν όσο και η ελεγκτική διαδικασία όσο και η πρακτική των φορολογικών ελεγκτικών οργάνων. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα να αναδειχθούν ευκολότερα οι πιθανές παραβιάσεις συνταγματικών αρχών και κανόνων όσο και οι παθογένειες του συστήματος του ελληνικού φορολογικού ελέγχου.

4.1. Η επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο

Κριτήρια για την επιλογή μίας υπόθεσης προς έλεγχο μπορεί να είναι διαπιστώσεις που γίνονται συνοπτικά από το αρμόδιο φορολογικό όργανο ήδη κατά το χρονικό σημείο υποβολής της οικείας φορολογικής δήλωσης ή και γεγονότα εκτός των στοιχείων που υποβάλλονται από το φορολογούμενο, όπως είναι για παράδειγμα αυτό της μη υποβολής φορολογικής δήλωσης.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, το οποίο βρίσκει εφαρμογή, επίσης, στις λοιπές φορολογίες, με αποφάσεις της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται και οι αρχές, οι κανόνες, τα στοιχεία, τα κριτήρια και γενικά ο τρόπος και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο των δηλώσεων, ανάλογα και με την προέλευση και το ύψος αυτών, καθώς και ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτών.

Κατά το άρθρο 26 του Ν 4174/2013 και όπως αυτό τροποποιείται, από τις ανέλεγκτες δηλώσεις, των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής ελέγχονται υποχρεωτικά κατά προτεραιότητα οι δηλώσεις με τα μεγαλύτερα εισοδήματα, ενώ στις περιπτώσεις που

δεν καθίσταται εφικτός ο έλεγχος των υπόλοιπων δηλώσεων μέχρι να συμπληρωθεί ο χρόνος της παραγραφής, οι δηλώσεις αυτές περαιώνονται με έλεγχο, που καθορίζεται με αποφάσεις της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Με βάση την νομοθετική εξουσιοδότηση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εκδόθηκαν κατά καιρούς αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες καθόρισαν τα κριτήρια επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων καθώς και τον τρόπο και τη διαδικασία που πρέπει να ακολουθείται κατά το φορολογικό έλεγχο.

Ισχύουσα σήμερα είναι η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με αριθμό 1021681/1120/ΔΕ-Α7Πολ. 1037/1.3.2005 (ΦΕΚ Β'302/8.3.2005). Κατά το άρθρο 1 παρ. 1 της απόφασης αυτής 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, ΚΦΑΣ ή ΕΛΠ ή δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία από δημοσιονομικές ή άλλες Αρχές, από τις οποίες προκύπτουν ενδείξεις 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 λογιστικών αρχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών. ε) Σε περιπτώσεις απώλειας λογιστικών αρχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών, ακόμη και αν οφείλονται σε τυχαίο γεγονός ή ανωτέρα βία και ανεξάρτητα αν έχει ήδη υποβληθεί πρόστιμο του ΚΒΣ, ΚΦΑΣ ή ΕΛΠ. στ) Όταν επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που δεν διαθέτουν αξιολογα αποθέματα ή επί ελεύθερων επαγγελματιών δηλώθηκαν μεγάλα ποσά δαπανών. ζ) Όταν τα καθαρά κέρδη δεν προσδιορίστηκαν κατά τις κείμενες διατάξεις ή δεν εφαρμόσθηκε 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 ελευθέριου 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 Φ.Π.Α. 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. ιε) Σε δηλώσεις των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής, με τα μεγαλύτερα εισοδήματα. ιστ) Σε δηλώσεις με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα εισοδήματα από κάθε κατηγορία.

Η κατάταξη των κριτηρίων επιλογής των υποψηφίων προς έλεγχο υποθέσεων, έχει γίνει με βάση τη βαρύτητα και σπουδαιότητα κάθε κριτηρίου, καθώς και τα προσδοκώμενα αποτελέσματα του ελέγχου. Ο έλεγχος επομένως, θα πρέπει να διενεργείται στις υποθέσεις που εμπίπτουν στα προαναφερόμενα κριτήρια, λαμβανομένης υπόψη από τα αρμόδια όργανα και της σειράς κατάταξης τους, χωρίς πάντως, δογματική ακαμψία, ενώ η επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο μπορεί να γίνεται και με συνδυασμό των σχετικών κριτηρίων, ανάλογα με τα εκάστοτε πραγματικά δεδομένα και τη βαρύτητα κάθε υπόθεσης.

Ανεξάρτητα από τα κριτήρια που θεσπίζει η υπουργική απόφαση υποχρεωτικά ελέγχονται, σε κάθε περίπτωση, οι υποθέσεις, όταν αυτό ορίζεται από ειδικές διατάξεις, όπως συμβαίνει στην περίπτωση επιχειρήσεων ή επιτηδευματιών που εμπλέκονται στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών ή στη νόθευση φορολογικών στοιχείων ή σε υποθέσεις λαθρεμπορίας, σε περιπτώσεις οριστικής παύσης εργασιών και στις περιπτώσεις υπεράκτιων εταιρειών. Υποχρεωτικά ελέγχονται επίσης, πριν από την εισαγωγή κινητών αξιών σε οργανωμένη αγορά οι εκδότριες επιχειρήσεις και κοινοποιούνται σε αυτές και στις εταιρείες που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τα σχετικά φύλλα ελέγχου εντός τριμήνου από την υποβολή της σχετικής αίτησης.

Κατά προτεραιότητα ελέγχονται ακόμη, επιχειρήσεις που ζητούν την επιστροφή ΦΠΑ. Επίσης υποθέσεις που αφορούν διασταυρωτικούς ελέγχους ενδοκοινοτικών συναλλαγών (BIES), υποθέσεις πολυμερών(ταυτόχρονων)ελέγχων που διενεργούνται από Ελληνικές και αλλοδαπές αρχές, διενέργεια έλεγχου στο πλαίσιο επαναλήψεις διαδικασίας καθώς και σε εκτέλεση προδικαστικής απόφασης. Ποσοστό, εξάλλου,

έως και 10% των επιλεγόμενων για έλεγχο υποθέσεων επιλέγεται από τυχαίο δείγμα επιτηδευματιών, για τους οποίους δεν συντρέχουν τα προαναφερόμενα κριτήρια, με κριτήριο το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ τους, με την προϋπόθεση ότι πρόκειται για υποθέσεις με δύο τουλάχιστον εκκρεμείς συνεχόμενες ή μη διαχειριστικές περιόδους.

Η σειρά προτεραιότητας των υποθέσεων προς έλεγχο καθορίζεται από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.

Ο φορολογικός έλεγχος ξεκινά, τέλος, με την επίσκεψη του ελεγκτή ή του συνεργείου στο κατάστημα, γραφείο κ.λπ. του ελεγχόμενου και τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων αυτού, κατόπιν επίδειξης της οικείας εντολής ελέγχου και ολοκληρώνεται με τη σύνταξη και την υπογραφή των σχετικών εκθέσεων ελέγχου.

4.1.1. Εργαλεία και διαδικασία του φορολογικού ελέγχου

4.1.1.1. Το Ο.Π.Σ. Elenxis ως ένα σύγχρονο εργαλείο για τον φορολογικό έλεγχο

Το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα, με το όνομα "ELENXIS" αναπτύχθηκε με την αξιοποίηση των Τεχνολογιών Πληροφορικής και Επικοινωνιών στο πλαίσιο του Ευρωπαϊκού Προγράμματος. "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, οι Φορολογικές Ελεγκτικές Υπηρεσίες, και οι Τελωνειακές Ελεγκτικές Υπηρεσίες.

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 και 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 και 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 καθιέρωση του "ELENXIS", ως 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.

Κατά τη διάρκεια των πρώτων δύο ετών παραγωγικής λειτουργίας πραγματοποιήθηκε η επεξεργασία 143.000 Υποθέσεων Ελέγχου από 2.000 ελεγκτές, χρήστες του πληροφοριακού συστήματος.

4.1.1.2. Εντολή προς έλεγχο

Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται. Με απόφαση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία εκδίδεται έως το τέλος κάθε έτους, η οποία δύναται να τροποποιηθεί οποτεδήποτε, καθορίζεται ο αριθμός των μερικών ή και πλήρων ελέγχων που θα διενεργούνται εντός του επόμενου έτους κατά προτεραιότητα, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με βάση άλλα κριτήρια, σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, λαμβανομένου υπόψη του αριθμού των ελεγκτών κατά το χρόνο έκδοσης της απόφασης και του αριθμού των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους δώδεκα μήνες από το μήνα έκδοσης της απόφασης. Στην απόφαση ορίζεται, επίσης, το ποσοστό των ελέγχων για φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους ή υποχρεώσεις που αφορούν στην τελευταία πενταετία, συμπεριλαμβανομένου και του έτους έκδοσης της απόφασης, το οποίο δεν μπορεί να υπολείπεται του ποσοστού 70% του συνόλου των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα. Ειδικά, για το έτος 2016 το ανωτέρω ποσοστό ορίζεται σε 50% και για το έτος 2017 σε 60%. Με την Δ6Α1036682ΕΞ 2014/25-2-2014 γίνεται η μεταβίβαση αρμοδιοτήτων σε όργανα της φορολογικής διοίκησης.

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

4.1.1.3. Διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις

Όπως προαναφέρθηκε, ο φορολογικός έλεγχος ξεκινά με την επίσκεψη του ελεγκτή ή του συνεργείου στο τόπο διεξαγωγής του ελέγχου (κατάστημα, γραφείο κ.λπ.). Ο φορολογικός έλεγχος ενεργείται κατ' αρχήν υποχρεωτικά στην επαγγελματική εγκατάσταση του ελεγχόμενου προκειμένου για φορολογούμενους που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας (από 01.01.2014 και στα γραφεία της ελεγκτικής αρχής κατόπιν προσκλήσεως σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 ν. 4174/2013 ΚΦΔ) . Στην περίπτωση των ελεγχόμενων με βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, ο έλεγχος μπορεί να διεξαχθεί και στα γραφεία της οικείας ΔΟΥ μετά από έγγραφη πρόσκληση του Προϊσταμένου της και προσκόμιση αυτών από τον επιτηδευματία στον εν λόγω Προϊστάμενο.

Φορολογικός έλεγχος μπορεί να λάβει χώρα και σε άλλη περίπτωση εκτός της επαγγελματικής εγκαταστάσεως του υπόχρεου και ειδικότερα στο κατάστημα της αρμόδιας φορολογικής Αρχής, μετά από κατάσχεση των λογιστικών αρχείων, οπότε αυτά αφαιρούνται από την επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου και παραδίδονται για έλεγχο στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ . Αν κατά τη διάρκεια

του ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη λογιστικών αρχείων από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ή υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες, ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία κ.λπ. που ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, επιτρέπεται παραλαβή των λογιστικών αρχείων αυτών προς έλεγχο με αιτιολογημένη έκθεση κατάσχεσης (Σ.τ.Ε 1066/2005 και 3704/2012) , εκτός αν υπάρχουν ανάμεσα σε αυτά ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία, οπότε απαιτείται και πάλι η τήρηση της διαδικασίας κατάσχεσης. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 4 του ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ, αναφέρεται εκ νέου, η υποχρέωση επίδοσης έκθεσης κατάσχεσης στον φορολογούμενο, όχι όμως και σε τρίτον, τα στοιχεία του οποίου θα κατασχεθούν κατά τον έλεγχο.

Πριν την έναρξη του ελέγχου ο εξουσιοδοτούμενος ελεγκτής, οφείλει να εφοδιάζεται από το δικαστικό τμήμα της οικείας ΔΟΥ με σημείωμα σχετικά με το ύψος των βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών ή αντίγραφο των οφειλών του από το μηχανογραφικό σύστημα, με βάση το οποίο θα ενημερώνει σχετικά τον ελεγχόμενο και να ερευνά για την ύπαρξη ενδεχομένως απαιτήσεων του ελεγχόμενων προς τρίτους, το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα του δημοσίου τομέα.

Πρώτη ενέργεια του ελέγχοντος κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου, είναι η θεώρηση των τηρουμένων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) και η έρευνα, αν τα λογιστικά αρχεία είναι εμπρόθεσμα ενημερωμένα. Οι επαληθεύσεις, που πρέπει να διενεργούνται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα κατά τον πλήρη φορολογικό έλεγχο, στηρίζονται είτε στα λογιστικά αρχεία που τηρεί ο ελεγχόμενος φορολογούμενος, είτε στα στοιχεία που διατηρεί η ίδια η υπηρεσία στο φάκελο του φορολογούμενου.

Βάσει των στοιχείων της επιχείρησης ελέγχεται, ειδικότερα, μεταξύ άλλων αν τηρήθηκαν τα λογιστικά αρχεία και βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από το ΕΛΠ, ΚΦΑΣ, ΚΒΣ. Όσον αφορά στις προσωπικές εταιρείες, τις ΕΠΕ και τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα ελέγχεται, επίσης, αν υπάρχει νόμιμο συστατικό έγγραφο και στη συνέχεια οι τυχόν τροποποιήσεις καλύπτονται νομότυπα. Επιπλέον, διενεργείται επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία, των λιανικών πωλήσεων, των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, των χονδρικών πωλήσεων από τα οικεία τιμολόγια πώλησης και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων. Εξετάζεται ακόμη αν εκδόθηκαν τα αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης, οι

αποδείξεις λιανικής πώλησης και γενικά τα απαιτούμενα φορολογικά στοιχεία για τα εκδοθέντα δελτία αποστολής όπως και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά. Ελέγχεται, επίσης, αν καλύπτονται με τα νόμιμα δικαιολογητικά και αν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία φορολογικές επιστροφές και εκπτώσεις, αν έχουν εκδοθεί τα σχετικά στοιχεία αντίστοιχα με τις καταχωρήσεις στα πρόσθετα βιβλία, αν καλύπτονται με τα νόμιμα δικαιολογητικά αγορές κ.λπ.. Διενεργείται, επιπρόσθετα, επαλήθευση αν για τις παραγωγικές επενδύσεις και αφορολόγητες κρατήσεις των αναπτυξιακών νόμων έχουν εφαρμοσθεί οι κείμενες διατάξεις.

Με βάση τα υπηρεσιακά στοιχεία που τηρούνται από τις φορολογικές Αρχές ελέγχεται, ακόμη, αν υπάρχουν παραβάσεις ΕΛΠ, ΚΦΑΣ, ΚΒΣ ή άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία προκύπτει φοροδιαφυγή ή επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ή τις λογιστικές διαφορές σε ειλικρινή βιβλία. Επιπλέον, αξιοποιούνται στοιχεία ελεγκτικών επαληθεύσεων ή διασταυρώσεων που αποστέλλονται στις ΔΟΥ, δελτία πληροφοριών, καταστάσεων της ΓΓΠΣ και λοιπά στοιχεία από Οργανισμούς, Τράπεζες, Συνεταιριστικές Οργανώσεις και λοιπές υπηρεσίες ή Αρχές για τον έλεγχο έκδοσης πλαστών ή εικονικών και της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αξιοποιούνται στοιχεία όπως καταστάσεις εκδοτών εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων και γίνεται έλεγχος μεμονωμένων αγορών ή δαπανών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας που προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις και αφορούν προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές. Επιπλέον, διερευνάται ο τρόπος διακίνησης και μεταφοράς των αγαθών και η έκδοση των οικείων φορολογικών στοιχείων (δελτία αποστολής, φορτωτικές). Επίσης, γίνονται δειγματοληπτικά διασταυρωτικές επαληθεύσεις των ληφθέντων (πρωτότυπων) φορολογικών στοιχείων με τα αντίστοιχα στελέχη των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων.

Τέλος, εξετάζεται, εάν υπάρχει η δυνατότητα παραγωγής, επάρκειας αποθηκευτικών χώρων και διακίνησης μεγάλης ιδίως αξίας αγαθών εκ μέρους της επιχείρησης, με βάση τα οικεία φορολογικά στοιχεία καθώς και άλλες πληροφορίες, όπως είναι οι επαγγελματικές εγκαταστάσεις, ο μηχανολογικός και λοιπός εξοπλισμός και χρησιμοποιούμενα μέσα, το απασχολούμενο προσωπικό κ.λπ. Από τις σχετικές πουρουργικές αποφάσεις προβλέπονται, επίσης, ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις

ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων του ελεγχόμενου. Τα λοιπά φορολογικά αντικείμενα, εκτός του εισοδήματος, ελέγχονται ταυτόχρονα με τη φορολογία εισοδήματος, για τον προσδιορισμό δε της φορολογητέας ύλης στις λοιπές φορολογίες διενεργούνται αυτοτελώς οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Τα ακαθάριστα έσοδα ή αγορές που προσδιορίστηκαν κατά τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος λαμβάνονται υποχρεωτικά υπ' όψη για τον προσδιορισμό φόρων, τελών κ.λπ. και στις λοιπές φορολογίες. Ειδικά στον έλεγχο το σχετικό με τη φορολογία ΦΠΑ ελέγχεται, μεταξύ άλλων, τουλάχιστον αν μεταφέρθηκαν σωστά τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, αν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και προϋποθέσεις στις περιπτώσεις έκπτωσης επί του τζίρου και στα ειδικά καθεστώτα ΦΠΑ, αν εκπέσθηκε ο αναλογών ΦΠΑ για δαπάνες, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα, αν υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά για δαπάνες αξίας πάνω από ένα ποσό, αν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα λόγω παραγραφής ή άλλου λόγου. Επίσης, αν διενεργήθηκε διακανονισμός εμπορεύσιμων ή παγίων στοιχείων εφόσον υπήρχε τέτοια υποχρέωση, αν διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (Pro - rata), αν εφαρμόστηκαν οι ορθοί συντελεστές ΦΠΑ εκροών και εισροών, αν έγινε μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ και αν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που εμφανίζονται από την επιχείρηση όντως πραγματοποιήθηκαν και αν είναι νόμιμα τα οικεία εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Η νομοθεσία προβλέπει αντίστοιχα, τις επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται από τα ελεγκτικά όργανα κατά τον μερικό φορολογικό έλεγχο σε υποθέσεις τόσο φορολογίας εισοδήματος όσο και φόρου προστιθέμενης αξίας. Έτσι, στον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, ελέγχεται αν οι εκπτώσεις από το εισόδημα υπολογίσθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, αν το αντικείμενο εργασιών του υπόχρεου και το εισόδημα που δηλώθηκε ανταποκρίνεται προς τα πραγματικά δεδομένα των λογιστικών αρχείων, αν με ανακλητική δήλωση μειώθηκαν νόμιμα οι φορολογικές υποχρεώσεις και επιβαρύνσεις γενικά, αν υπάρχουν τυχόν λογιστικές διαφορές, αν μεταφέρθηκαν με ακρίβεια τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων στις φορολογικές δηλώσεις, αν είναι ορθά τα δεδομένα της δήλωσης γενικά και των εκπεστέων φόρων, αν προσδιορίστηκαν ορθά τα καθαρά κέρδη και αν εφαρμόστηκε ορθά η νομοθεσία περί σχηματισμού ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών και περί τεκμηρίων διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων φυσικών προσώπων.

4.1.2. Η Έκθεση Ελέγχου

Οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων και τα αποτελέσματα του ελέγχου με βάση τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις καταγράφονται σε έκθεση ελέγχου, με τη σύνταξη της οποίας περατώνεται η φορολογική ελεγκτική διαδικασία. Αυτοτελής έκθεση ελέγχου συντάσσεται για κάθε φορολογία (κφε-φπα), όπως αυτός ισχύει με τις εκάστοτε τροποποιήσεις του, αν και δεν αποκλείεται η έκθεση ελέγχου ενός φορολογικού αντικειμένου να αφορά περισσότερα οικονομικά έτη, αρκεί για κάθε έτος να λαμβάνονται υπ' όψη τα δεδομένα που αφορούν το έτος αυτό.

Στην έκθεση ελέγχου περιλαμβάνονται οι πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και τα πορίσματα του φορολογικού οργάνου επί της ελεγκτέας περίπτωσης. Αυτά πρέπει να διατυπώνονται κατά τρόπο αναλυτικό και σαφή, ώστε να καθίσταται ευχερές στον αναγνώστη της έκθεσης να εξάγει συμπεράσματα για τη νομική, οικονομική και ιδίως φορολογική θέση του ελεγχόμενου. Η έκθεση ελέγχου διατυπώνεται χωρίς επιφυλάξεις, στην περίπτωση δε της διαπίστωσης ανακρίβειας ή ανεπάρκειας των τηρουμένων λογιστικών αρχείων απαιτείται να εμπεριέχονται σε αυτή με σαφήνεια επιχειρήματα, από τα οποία να καταδεικνύεται η αδυναμία διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και να αναφέρονται με λεπτομέρεια οι τελεσθείσες παραβάσεις και ελλείψεις του φορολογούμενου ελεγχόμενου.

Από τις σχετικές διατάξεις καθορίζεται το περιεχόμενο των εκθέσεων ελέγχου, στο οποίο περιλαμβάνονται εκτός, βέβαια, από τα πλήρη στοιχεία ταυτότητας ελεγχόμενου και ελέγχοντος, υπογραφές και ημερομηνία, πληροφορίες για τη νομική μορφή, το αντικείμενο, τις εγκαταστάσεις, τον εξοπλισμό κλπ. του ελεγχόμενου, ιδίως στην περίπτωση που είναι επιχείρηση. Περιέχονται, επίσης, στοιχεία για τον ισολογισμό, την ανάλυση αποτελεσμάτων χρήσεως, των λογιστικών αρχείων που τηρούνται και τα δεδομένα αυτών και ενδεχόμενες λογιστικές διαφορές επιχείρησης και ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει ακόμη, υποχρεωτικά τα συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά που διαπίστωσαν τα αρμόδια φορολογικά όργανα, παρατηρήσεις τόσο επί των τηρουμένων λογιστικών αρχείων όσο και για ενδεχόμενες παραλείψεις ή ανακρίβειες καθώς και πόρισμα για τις λογιστικές διαφορές σε ειλικρινή βιβλία, όπως και τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του ελεγχόμενου, με πλήρη αιτιολογία, ιδίως στην περίπτωση που προσδιορίζεται εξωλογιστικά η φορολογητέα ύλη. Πρέπει, τέλος, να γίνεται μνεία

των εκθέσεων που συντάχθηκαν για άλλα συναφή με το εισόδημα φορολογικά αντικείμενα.

Η σύνταξη έκθεσης ελέγχου αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας για την εγκυρότητα της έκδοσης της καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ως εκ τούτου δεν μπορεί να αναπληρωθεί από άλλα έγγραφα, όπως για παράδειγμα είναι οι εκθέσεις ελέγχου άλλου αναρμόδιου οργάνου, διότι στην περίπτωση αυτή πρέπει να εκτιμώνται οι σχετικές πληροφορίες αυτού του άλλου οργάνου και να συντάσσεται άλλη έκθεση.

4.1.3. Η καταλογιστική πράξη

Την περάτωση του φορολογικού ελέγχου, ακολουθεί η έκδοση της φορολογικής καταλογιστικής πράξης, με την οποία προσδιορίζεται η φορολογική επιβάρυνση του ελεγχόμενου και επιβάλλονται σε βάρος του διοικητικές και ποινικές φορολογικές κυρώσεις, σε περίπτωση που έχει υποπέσει αυτός σε φορολογικές παραβάσεις.

4.1.4. Η διοικητική επίλυση της φορολογικής διαφοράς

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών είναι ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, που αρχικά συστήθηκε ως Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 70Β' 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 :

α) αφενός να επιλύονται όσες υποθέσεις επιδέχονται άμεσης επίλυσης με αποτέλεσμα και την ταχύτερη είσπραξη των δημοσίων εσόδων και

β) 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.

Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Αρχή και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας.

Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη. Σημειώνεται ότι για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών δεν απαιτείται παράβολο.

Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από τη συντέλεση της κοινοποίησης της πράξης ή τη συντέλεση της παράλειψης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. ή αντίστοιχα του άρθρου 63 του Κ.Δ.Δ/μιας. Επισημαίνεται ότι η προθεσμία των τριάντα (30) ημερών για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως ορίζεται στη διάταξη της παρ. 1, εδάφιο γ' του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, αναστέλλεται για το χρονικό διάστημα από την 1η έως την 31η Αυγούστου.

Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, υπό την προϋπόθεση ότι έχει ήδη καταβληθεί το υπόλοιπο ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%), εκτός αν υποβληθεί γι' αυτό και γίνει αποδεκτό αίτημα αναστολής.

Η αναστολή 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.

Το αίτημα αναστολής είτε συμπεριλαμβάνεται στο έγγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής είτε υποβάλλεται αυτοτελώς με ιδιαίτερο έγγραφο που κατατίθεται την ίδια ημέρα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής. Η απόφαση επί της αιτήσεως αναστολής καταβολής εκδίδεται εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη φορολογική αρχή, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.

Η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής εκδίδεται εντός αποκλειστικής προθεσμίας εκατόν είκοσι (120) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής στην αρμόδια φορολογική αρχή. Αν εντός της κατά τα ανωτέρω προβλεπόμενης προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση και δεν ενημερωθεί σχετικά ο υπόχρεος ή δεν επιδοθεί η απόφαση, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας. Επισημαίνεται ότι κατά το χρονικό διάστημα από την 1η έως την 31η Αυγούστου αναστέλλεται η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.

Η προσφυγή κατατίθεται από τον υπόχρεο στη γραμματεία της έδρας του δικαστηρίου στο οποίο απευθύνεται, εντός τριάντα (30) ημερών από την συντέλεση της κοινοποίησης σε αυτόν της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης (εφόσον η απόφαση αποστέλλεται με συστημένη επιστολή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε ημερών από την ημέρα αποστολής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας).

4.2. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ν.4172/2013, εισήχθη σε αντικατάσταση του ν.2238/1994 και ισχύει από 01/01/2014. Ρυθμίζει τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων, των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων. Επιπλέον, ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή φόρου και τέλος την παρακράτησή του.

4.2.1. Οι βασικές τομές του νέου Κ.Φ.Ε.

4.2.1.1. Τρόπος φορολογίας των εισοδημάτων

Μέχρι και το ν.4110/2013 που εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2013 και ακολουθείται ακριβώς το ίδιο και στο νέο ΚΦΕ (Ν.4172/2013), που εφαρμόζεται για τα αποκτώμενα εισοδήματα από 01/01/2014 και στο εξής, αλλάζει ριζικά ο τρόπος φορολογίας των εισοδημάτων. Αντί της ακολουθούμενης πολιτικής φορολογίας του εισοδήματος σε επίπεδο προσώπου και συνάθροιση, κατά κανόνα, των εισοδημάτων όλων των πηγών εισοδήματος σε μία ενιαία προοδευτική κλίμακα, ακολουθείται, με τις νέες διατάξεις, η τακτική φορολογίας ανάλογα με την πηγή προέλευσης του εισοδήματος και του μη επηρεασμού της φορολογίας του προσώπου από τα λοιπά του εισοδήματα.

Ο νέος ΚΦΕ από 1.1.2014 διακρίνει τις ακόλουθες τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- i. Εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις, ii. Εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς να γίνεται πλέον καμία διάκριση, iii. Εισόδημα από κεφάλαιο
- iv. Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

4.2.1.2. Φορολογική κατοικία

Με τις διατάξεις του αρ. 3 παρ. 1, εισάγεται ο όρος «φορολογική κατοικία» στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στον φόρο, πρόσωπα, ακολουθώντας τα πρότυπα του Οργανισμού Οικονομικής Ανάπτυξης και

Συνεργασίας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, υιοθετούνται γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Ορίζονται τρία κριτήρια προκειμένου να θεωρηθεί ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος. 1.Ο τόπος σύστασης ή ίδρυσης, 2.η καταστατική του έδρα και τέλος 3.ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης. Ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» κρίνεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες της εκάστοτε περίπτωσης και έχει διαπλαστεί νομολογιακά.

4.2.1.3. Φορολογικό έτος

Ο όρος «φορολογικό έτος» αντικαθιστά τις έννοιες «διαχειριστική περίοδος» και «οικονομικό έτος» που χρησιμοποιούσε ο προηγούμενος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ν.2238/1994.

Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 8 ορίζεται η έννοια του φορολογικού έτους που συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος και το οποίο, όπως ορίζεται ρητά δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες. Παράλληλα, για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, διατηρείται η δυνατότητα λήξης του φορολογικού έτους την 30η Ιουνίου ακόμη και σε περίπτωση έναρξης ή παύσης εργασιών. Για τα φυσικά πρόσωπα που τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας, σημειώνουμε ότι με τις προηγούμενες διατάξεις, είχαν το δικαίωμα να κλείνουν διαχειριστική περίοδο 31/12 ή 30/06, αλλά με τον νέο ΚΦΕ, αυτό το δικαίωμα δεν υπάρχει. Ως εκ τούτου, όποιος είχε επιλέξει «σπαστή» χρήση» (01/07-30/6) πρέπει να κλείσει χρήση στις 31/12/2013, για να αλλάξει και να έχει πλέον φορολογικό έτος, όπως το ημερολογιακό έτος.

4.2.1.4. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων (αρ.28, ν.4172/2013)

Μία από τις σημαντικότερες τομές που εισήγαγε ο νέος ΚΦΕ είναι και αυτή της εφαρμογής έμμεσων μεθόδων ελέγχου. Συγκεκριμένα, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων αλλά και των νομικών οντοτήτων γενικότερα, μπορεί να προσδιορίζονται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις

περιπτώσεις που δεν τηρούνται λογιστικά αρχεία ή δεν συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις, όταν τα φορολογικά στοιχεία δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον ΚΦΔ και όταν τα λογιστικά αρχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση.

Το εισόδημα των φυσικών προσώπων, ακόμα και όταν δεν προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να προσδιορίζεται βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΔ, όταν το ποσό του δηλωθέντος εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

4.3. Διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής

Οι διατάξεις των αρ. 65 και 66 του νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος αφορούν στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.

Συγκεκριμένα στο αρ.65 «Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς», παρουσιάζονται οι έννοιες του «κράτους» για την εφαρμογή του ν.4172/2013, της «σύμβασης διοικητικής συνδρομής» και του «μη συνεργάσιμου» κράτους. Επίσης, ορίζεται ότι τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και ο κατάλογος αυτών δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Από τα μη συνεργάσιμα κράτη αφαιρούνται αυτά που έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής και προστίθενται αυτά που ενώ έχουν συνάψει σύμβαση δεν παρέχουν πληροφορίες και αυτά που δεν έχουν συνάψει σύμβαση αν και η Ελλάδα έχει προτείνει την σύναψη τέτοιας σύμβασης. Τέλος, στο άρθρο 65 του ν.4172/2013 και στις παρ. 6 και 7, εξηγείται πότε μια νομική οντότητα, ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο, θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Και με ποιο τρόπο καθορίζονται αυτά.

Το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε κράτος εκτός Ελλάδος, όταν η φορολογική κατοικία τους βρίσκεται σε οποιοδήποτε κράτος, ακόμη και σε κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος δεν υπόκειται σε φορολογία, ή εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή

νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος φόρος είναι ίσος ή κατώτερος από το 50% του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. στην Ελλάδα. Δηλαδή η σύγκριση γίνεται μεταξύ ποσού φόρου σε συνδυασμό με το φορολογικό συντελεστή. Επομένως προκειμένου για αλλοδαπό νομικό πρόσωπο η σύγκριση θα γίνει μεταξύ του ποσού φόρου σε συνδυασμό με το φορολογικό συντελεστή για να θεωρηθεί ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Στις διατάξεις του αρ.66 του ν.4172/2013 έχουν τοποθετηθεί οι προϋποθέσεις και οι ορισμοί των ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (ΕΑΕ) και οι διατάξεις για την φορολογία του μη διανεμηθέντος κέρδους τους στην Ελλάδα.

4.4. Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

Ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, ΚΦΔ) ψηφίστηκε τον Ιούλιο του 2013 και τέθηκε σε ισχύ την 1.1.2014. Ήδη πριν από τη θέση του σε ισχύ τροποποιήθηκε σημαντικά με τον ν.4223/2013 (ΦΕΚ 287Α/31-12-2013) και έκτοτε τροποποιήθηκε και με άλλους νόμους.

Μέχρι και την εισαγωγή του ΚΦΔ οι διαδικαστικές φορολογικές ρυθμίσεις ήταν διάσπαρτες σε διάφορα νομοθετήματα , ανά φορολογικό αντικείμενο. Αποτέλεσμα ήταν να ισχύουν παράλληλα πολλές διαφορετικές διαδικαστικές ρυθμίσεις για κάθε φόρο, ενώ συχνά ακόμη και η ορολογία της φορολογικής διαδικασίας ήταν διαφορετική. Σημαντικά ζητήματα δημιουργούνταν επίσης με βασικούς θεσμούς του φορολογικού καταλογισμού, όπως για παράδειγμα η παραγραφή, που ρυθμιζόταν διαφορετικά ανά φορολογία, συχνά και εκτός του οικείου κάθε φορά Κώδικα, οπότε και με τις άτακτες μεν αλλά συχνές παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ορισμένες φορές μόνο για συγκεκριμένες φορολογίες και όχι για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, η σύγχυση και η ανασφάλεια επιτείνονταν.

Η ψήφιση του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας δεν αποτελεί πανάκεια αλλά σίγουρα λογίζεται ως μία προσπάθεια προς την ορθή κατεύθυνση για τον

εξορθολογισμό του φορολογικού μας συστήματος και των φορολογικών διαδικασιών εν γένει καθώς μετέβαλε σημαντικά το πλαίσιο διεξαγωγής της φορολογικής διαδικασίας, καθότι πέρα από την ενοποίηση των σχετικών κανόνων για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, εισήγαγε και νέους θεσμούς, όρους, διαδικασίες και κυρώσεις.

4.4.1. Δομή - διάρθρωση του Κ.Φ.Δ.

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α/26-7-2013), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», αποτελείται από τρία μέρη. Στο πρώτο μέρος περιλαμβάνεται ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας με αρχικά άρθρα, τα από 1 έως και 67. Στο δεύτερο μέρος (άρθρο 68) περιλαμβάνονται διατάξεις τροποποίησης τον ν. 3691/2008 «εγκλήματα φοροδιαφυγής και ποινικές κυρώσεις». Στο τρίτο μέρος και τελευταίο μέρος, περιλαμβάνονται λοιπές διατάξεις αρμοδιότητας άλλων Υπουργείων.

Καταρχήν στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), ή απλώς «Κώδικας» όπως ορίζεται και στο άρθρο 1, βλέπουμε να περιλαμβάνονται (εμπλέκονται) διατάξεις της Φορολογίας Εισοδήματος, του Φ.Π.Α., των Βιβλίων και Στοιχείων, της Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε.), του Ελέγχου και Θεμάτων Οργάνωσης. Ο Κ.Φ.Δ. περιλαμβάνονταν στα αρχικά άρθρα 1-67.

4.4.2. Οι βασικές τομές του Κ.Φ.Δ.

Προσδιορισμός του φόρου με τον ν.4174/2013

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ν.4174/2013, περιλαμβάνει διατάξεις για τους φορολογικούς ελέγχους. Στη παράγραφο 2 του άρθρου 30 ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.

Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η

έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

Η περίοδος παραγραφής παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

4.5. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Το νομοθέτημα των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του νόμου, στοχεύει στην ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας, ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό - ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες.

Η εφαρμογή του νέου πλαισίου καταπολεμά τη λογιστική πολυνομία και υπηρετεί την ανάγκη για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνθήκες που συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς. Έχει

ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη η αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη μείωση του διοικητικού κόστους.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται για τις χρήσεις από 01/01/2015 και έπειτα, από τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, τις ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες και τις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες. Επίσης τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη, εφαρμόζουν Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου όταν προβλέπεται από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. Επίσης οι Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014 υποχρεούνται στην υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

4.6. Η λογιστική και η φορολογική βάση

Το άρθρο 3 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), σε συγκεκριμένο εδάφιο, εισάγει τις έννοιες, λογιστική και φορολογική βάση. Τις βάσεις αυτές, πρέπει να παρακολουθεί το λογιστικό σύστημα (απλογραφικό ή διπλογραφικό) της επιχείρησης (οντότητας), σε ότι αφορά τις μεταβολές των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού (καθαρή θέση και υποχρεώσεις), αλλά και τα λογιστικά γεγονότα που δημιουργούν έσοδα ή προκαλούν έξοδα. Ο τελικός σκοπός είναι η ορθή κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η επιχείρηση κατά την διάρκεια της λογιστικής χρήσης αντιμετωπίζει διάφορα λογιστικά γεγονότα - συναλλαγές, ορισμένα από τα οποία επηρεάζουν ευθέως, πέραν του μεγέθους των περιουσιακών στοιχείων (αυξομειώσεις) και τις φορολογικές διαδικασίες. Για παράδειγμα, αν επιβληθεί ένα πρόστιμο 100 ευρώ στην επιχείρηση, η μεν καταβολή του θα επηρεάσει τα χρηματικά διαθέσιμα (μείωση κατά το ποσό αυτό), ωστόσο η μη αναγνώριση του εξόδου αυτού από την φορολογική νομοθεσία (περ. ε', άρθρου 23 ΚΦΕ, Ν 4172/2013), δημιουργεί την υποχρέωση να παρακολουθείται η πράξη αυτή ως φορολογική βάση. Η συγκεκριμένη διαφορά του

προστίμου χαρακτηρίζεται ως μόνιμη, πράγμα που σημαίνει ότι δεν αντιστρέφεται στο μέλλον και είναι οριστική. Το ίδιο συμβαίνει με κάθε δαπάνη που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά (πχ το τέλος επιτηδεύματος κ.λπ.).

Στον αντίποδα, βρίσκεται η προσωρινή διαφορά, η οποία αναστρέφεται στο μέλλον, οπότε παρακολουθείται με αυτή την προϋπόθεση. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 1000 ευρώ καταχωρίζεται λογιστικά στη χρήση 2014, αλλά θα εκπέσει για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 2015, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης 2014 είναι μικρότερο κατά 1000 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 2015 θα συμβεί το αντίστροφο.

Τέτοια περίπτωση προκύπτει, για παράδειγμα, από τη χρήση διαφορετικών συντελεστών ή μεθόδου απόσβεσης, για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς, ή σε περιπτώσεις λογιστικοποίησης προβλέψεων που αναφέρονται σε αποζημιώσεις λόγω αποχώρησης εργαζομένων από την υπηρεσία. Τα ποσά αυτά αντιστρέφονται μέχρι την τελική εκκαθάριση των σχετικών στοιχείων. Έτσι, στην περίπτωση ενός παγίου, η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων θα γίνει είτε μέσω αντίθετων διαφορών αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους (μικρότερες ή μεγαλύτερες, αντίστοιχα, φορολογικές από λογιστικές), είτε μέσω του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που θα προκύψει κατά την απόσυρση - εκποίηση του παγίου. Περαιτέρω, στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές (αποζημιώσεις) σε εργαζομένους, μετά την αποχώρηση από την υπηρεσία, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά.

Στην ουσία πρόκειται για την γνωστή μας «φορολογική αναμόρφωση του αποτελέσματος», η οποία με το προηγούμενο καθεστώς του ΕΓΛΣ και του φορολογικού νόμου, ελάμβανε χώρα στο τέλος της χρήσης, ευθυγραμμιζόμενη και με τα φορολογικά έντυπα. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ΕΛΠ, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί εκτός από την λογιστική μεταβολή και την φορολογική βάση. Αυτό βέβαια θα συμβαίνει οσάκις υφίσταται σχετική διαφορά.

Παράδειγμα: Αν καταβληθεί το ενοίκιο του καταστήματος ή του γραφείου που χρησιμοποιεί ως επαγγελματική εγκατάσταση η οντότητα, με το δεδομένο ότι το έξοδο αυτό αναγνωρίζεται φορολογικώς (δηλαδή, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, άρθρο 22 ΚΦΕ), δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης,

συνεπώς παρέλκει η ιδιαίτερη παρακολούθησή του. Σημειώνεται ότι η παραπάνω παρακολούθηση της λογιστικής και της φορολογικής βάσης, όπως υπογραμμίσαμε και στην αρχή του σημειώματος, αφορά τα έσοδα, τα έξοδα, τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας, τις υποχρεώσεις και ασφαλώς την καθαρή θέση. Ακολούθως, κατά ρητή διατύπωση στον νόμο, η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας.

Επισημαίνεται πάντως, ότι η παρακολούθηση αυτή, είναι δυνατόν να υλοποιείται με οποιονδήποτε πρόσφορο αλλά και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, την σύνταξη της φορολογικής δήλωσης, και την διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου, από φορέα που νομιμοποιείται για αυτό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^Ο: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Με στόχο να εξετάσουμε τις όψεις της οικονομικής αποτελεσματικότητας, το φορολογικό σύστημα δεν θα πρέπει να παρακωλύει την αποτελεσματική και δίκαιη κατανομή των πόρων. Ειδικότερα:

Α) Επιδράσεις στη συμπεριφορά των φορολογούμενων: αν υπάρχει φόρος στο μισθό και όχι στα BONUS τότε έχουμε αρνητική επίδραση της οικονομίας γιατί αυτοί που παίρνουν BONUS θα δουλεύουν πιο πολλές ώρες και έτσι δε θα δημιουργούνται νέες θέσεις εργασίας άρα υπάρχει μεγαλύτερη ανεργία (Stiglitz, 1992).

Β) Παραγόμενα οικονομικά αποτελέσματα: είναι ο τρόπος φορολόγησης και είσπραξης φόρων (Stiglitz, 1992).

Γ) Στρεβλωτική και μη στρεβλωτική φορολογία: Στρεβλωτικοί φόροι αναφέρονται στο άτομο που μπορεί να μεταβάλλει τις φορολογικές υποχρεώσεις του μειώνοντας απλά τις ποσότητες που αγοράζει ένα εμπόρευμα (ΦΠΑ, φόροι εισοδήματος). Οι μη στρεβλωτικοί φόροι αναφέρονται στο άτομο που δεν μπορεί να αλλάξει τη φορολογική του υποχρέωση (αμετάβλητοι φόροι) (Stiglitz, 1992).

Δ) Διορθωτική φορολογία: Η φορολογία μπορεί όμως να χρησιμοποιηθεί με θετικό τρόπο για να διορθώσει κάποια ατέλεια της αγοράς. Οι διορθωτικοί φόροι συγκεντρώνουν έσοδα και βελτιώνουν την αποτελεσματική κατανομή των πόρων (Stiglitz, 1992).

Ε) Επιδράσεις στη γενική ισορροπία: Η φορολογία των τόκων μπορεί να μειώσει το μέγεθος της αποταμίευσης και το κεφαλαιακό απόθεμα το οποίο θα μειώσει την παραγωγικότητα των εργατών και τους μισθούς τους (Stiglitz, 1992).

Στ) Επιδράσεις εξαγγελίας: Μερικά από τα αποτελέσματα του φόρου μπορεί να γίνουν αισθητά ακόμη και πριν την επιβολή του απλά με την εξαγγελία του φόρου. Όταν εξαγγέλλεται η μελλοντική φορολογική μεταχείριση ενός περιουσιακού στοιχείου, η επίπτωση της αξίας αυτού του στοιχείου είναι άμεση (Stiglitz, 1992).

5.1. Παράγοντες αποτελεσματικότητας φορολογικού συστήματος

Σύμφωνα με τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (2001) ένα φορολογικό σύστημα για να είναι αποτελεσματικό θα πρέπει:

- 1) Να αποφέρει στο κράτος ικανά έσοδα ώστε να έχει την δυνατότητα να καλύπτει τις δημόσιες δαπάνες.
- 2) Να αποφέρει στο κράτος ικανά έσοδα ώστε να καλύπτει τυχόν ελλείμματα.
- 3) Να είναι δίκαιο ως προς την αντιμετώπιση των πολιτών.
- 4) Να περιορίζει και να αποτρέπει την δυνατότητα φοροδιαφυγής.
- 5) Να είναι εύκολα κατανοητό και να έχει χαμηλό κόστος εφαρμογής.

Στο ελληνικό φορολογικό σύστημα βλέπουμε πως δεν ικανοποιούνται όλα τα παραπάνω κριτήρια αρκετά ικανοποιητικά. Εξαιτίας της αναποτελεσματικότητας του ελληνικού φορολογικού συστήματος βλέπουμε την προσπάθεια αύξησης των έμμεσων φόρων στους οποίους βασίζεται το μεγαλύτερο ποσοστό άντλησης κεφαλαίων.

Γίνεται λοιπόν κατανοητό πως με την απλούστευση και εξυγίανση του φορολογικού συστήματος μπορούμε να δούμε θετικά αποτελέσματα στην ελληνική οικονομία.

5.2. Ύψος φορολογίας

Οι υψηλοί συντελεστές φορολογίας είναι σημαντικός παράγοντας αιτίας εμφάνισης της φοροδιαφυγής. Από τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές στην Ευρώπη έχει η Ελλάδα με αποτέλεσμα πολλοί πολίτες να προσπαθούν να βρουν τρόπους φοροδιαφυγής.

Λόγω της μεγάλης φοροδιαφυγής το κράτος εισπράττει μικρότερα ποσά από τα αναμενόμενα με αποτέλεσμα να μην μπορεί να καλύψει τον προϋπολογισμό και να δημιουργούνται ελλείμματα. Προσπαθώντας να καλύψει τα ελλείμματα του δημιουργεί καινούργιους άμεσους και έμμεσους φόρους με αποτέλεσμα να αυξάνονται εκείνοι που βρίσκουν τρόπους να φοροδιαφεύγουν.

5.3. Ελεγκτικοί μηχανισμοί

Αν και υπάρχουν πολλαπλοί ελεγκτικοί μηχανισμοί στο ελληνικό κράτος, αυτοί είναι αναποτελεσματικοί λόγω της μειωμένης οργάνωσης και της δυνατότητας εύκολης αντιστοίχισης στοιχείων. Λόγω του μεγάλου πλήθους και κατακερματισμού των ελεγκτικών μηχανισμών δημιουργούνται σωρεία προβλήματα.

5.4 Φορολογική κουλτούρα

Με την φορολογική κουλτούρα αντικατοπτρίζεται η σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ ενός κράτους και των πολιτών του. Είναι ίσως η σημαντικότερη αιτία εμφάνισης της φοροδιαφυγής.

Όταν το μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο των πολιτών είναι χαμηλό, οι φορολογούμενοι δεν έχουν συνείδηση του γεγονότος ότι τα έσοδα από τους φόρους διατίθενται για τη χρηματοδότηση του κόστους παραγωγής των δημοσίων αγαθών, τα οποία ικανοποιούν συλλογικές ανάγκες. Αυτό συμβαίνει κυρίως στις υποανάπτυκτες χώρες με τα πενιχρά παραγωγικά μέσα, όπου η διάκριση μεταξύ βασικών ατομικών και συλλογικών αναγκών είναι εντονότερη σε βάρος των τελευταίων και συνεπώς η τάση για φοροδιαφυγή είναι μεγαλύτερη.

Η ανάπτυξη της φορολογικής κουλτούρας είναι πολύ σημαντική και είναι το μέτρο που θα πρέπει να στοχεύει κάθε κράτος. Είναι ένα μέτρο χρονοβόρο και μακροχρόνιο αλλά αν επιτεθεί τίθενται οι βάσεις για το μέλλον.

Η ανάπτυξη της φορολογικής κουλτούρας εξαρτάται:

- 1) από την παιδεία
- 2) από την οικονομική κατάσταση της χώρας
- 3) από την κοινωνική μέριμνα του κράτους
- 4) και από το ήθος της κρατικού μηχανισμού

Παραδείγματα ανάπτυξης φορολογικής συνείδησης έχουμε στις σκανδιναβικές χώρες στις οποίες βλέπουμε πως η φοροδιαφυγή έχει περιορισμένη έκταση.

5.5 Το μορφωτικό και ηθικό επίπεδο των φορολογικών οργάνων

Όταν τα στελέχη των φοροτεχνικών υπηρεσιών είναι μορφωμένα και ικανά, μπορούν να διαμορφώσουν ένα φορολογικό σύστημα που να περιορίζει τον κίνδυνο φοροδιαφυγής, και να οργανώσουν ορθολογικά τις υπηρεσίες αυτές, χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο μηχανολογικό εξοπλισμό και ειδικευμένο προσωπικό. Επίσης, οι ευσυνείδητοι υπάλληλοι προβαίνουν στην σωστή ερμηνεία και εφαρμογή των φορολογικών νόμων και αποφεύγουν τις παράνομες συναλλαγές με τους φορολογούμενους.

Προς αυτή την κατεύθυνση κινήθηκε η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων και δημιούργησε την φορολογική και τελωνιακή ακαδημία με σκοπό την καλύτερη εκπαίδευση και επιμόρφωση των στελεχών της και την αύξηση της αποτελεσματικότητας στην είσπραξη των φορολογικών εσόδων (Δ6Α 1058824ΕΞ/8-4-2014 και όπως αυτή τροποποιείται με την Δ. ΟΡΓ.Α.1150450ΕΞ 2016).

Όπως προκύπτει από την ανωτέρω απόφαση οι επιχειρησιακοί στόχοι της Ακαδημίας είναι οι εξής:

- Η διαρκής ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, με την επιτυχή διάχυση της γνώσης και της πληροφορίας σε θέματα αρμοδιότητας της Γ.Γ.Δ.Ε., με στόχο τη συνεχή βελτίωση της αποτελεσματικότητας των υπηρεσιών αυτής και της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους πολίτες και τις επιχειρήσεις, για την επίτευξη των στρατηγικών και επιχειρησιακών στόχων της και κατ' επέκταση την εξυπηρέτηση του κοινωνικού συνόλου.
- Ο σχεδιασμός της στρατηγικής της εκπαίδευσης του ανθρώπινου δυναμικού της Γ.Γ.Δ.Ε., στα πλαίσια του Στρατηγικού Σχεδίου και των Επιχειρησιακών Σχεδίων αυτής.
- Η ανίχνευση και η μελέτη των εκπαιδευτικών αναγκών του ανθρώπινου δυναμικού της Γ.Γ.Δ.Ε., σε συνεργασία με τις κατά περίπτωση αρμόδιες υπηρεσίες.
- Ο σχεδιασμός και η υλοποίηση προγραμμάτων εκπαίδευσης (ενημέρωσης, κατάρτισης, επιμόρφωσης και εξειδίκευσης) των υπαλλήλων της Γ.Γ.Δ.Ε. και η μέριμνα για την πιστοποίηση αυτών, εφόσον αυτό απαιτείται.

- Η επιτυχής υποστήριξη, σε εκπαιδευτικό επίπεδο, της εφαρμογής των μεταρρυθμιστικών δράσεων της Γ.Γ.Δ.Ε. και των εν γένει δράσεων αυτής.
- Η πιστοποίηση του επιπέδου γνώσεων, δεξιοτήτων και ικανοτήτων των υπαλλήλων της Γ.Γ.Δ.Ε., που αποκτώνται από την εκπαίδευση.
- Ο σχεδιασμός και η υλοποίηση προγραμμάτων εκπαίδευσης, ενημέρωσης και επιμόρφωσης μελών επιστημονικών και επαγγελματικών φορέων της χώρας, ιδιωτών, καθώς και υπαλλήλων άλλων Υπηρεσιών και Φορέων του Δημόσιου Τομέα, σε θέματα αρμοδιότητας της Γ.Γ.Δ.Ε.
- Η συμβολή στη μεταφορά τεχνογνωσίας και στην εκπαίδευση σε βέλτιστες πρακτικές και σε πρότυπα που έχουν υιοθετηθεί επιτυχώς στη χώρα ή σε άλλες ευρωπαϊκές και λοιπές χώρες, με την οργάνωση, στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, προγραμμάτων και δράσεων ενημέρωσης και ανταλλαγής τεχνογνωσίας και πληροφοριών, στα πλαίσια υλοποίησης προγραμμάτων της Ε.Ε. ή διακρατικών συμφωνιών παροχής τεχνικής βοήθειας και ανταλλαγής και εκπαίδευσης υπαλλήλων.
- Η διοργάνωση συνεδρίων, διαλέξεων και συναφών δράσεων, που προάγουν τους σκοπούς της.
- Η εκπόνηση μελετών, η διενέργεια επιστημονικών ερευνών, η ανάθεση της συγγραφής εγχειριδίων και εκπαιδευτικού υλικού, η πραγματοποίηση εκδόσεων σε αντικείμενα συναφή με τις δράσεις που αναπτύσσει, καθώς και η λειτουργία βιβλιοθήκης.

5.6. Διαπιστώσεις για το Ελληνικό φορολογικό σύστημα

Οι βασικές διαπιστώσεις είναι ότι, από άποψη σύνθεσης φορολογικών εσόδων, το ελληνικό φορολογικό σύστημα, στηρίζεται κυρίως στην έμμεση φορολογία για την άντληση των πόρων που χρειάζεται, ώστε να χρηματοδοτήσει τις δραστηριότητές του και όχι στην άμεση φορολογία. Από πρώτη ματιά αυτό είναι φιλικό στην ανάπτυξη. Μια πιο ενδελεχής εξέταση πάντως δείχνει ότι η υστέρηση της άμεσης φορολογίας οφείλεται σε μεγάλο βαθμό στη φοροδιαφυγή που, μεταξύ άλλων, προέρχεται από τον μεγάλο αριθμό αυτοαπασχολούμενων.

Τα έσοδα από έμμεση φορολογία είναι σχετικά υψηλά, αλλά και εκεί η φοροδιαφυγή είναι αρκετά εκτεταμένη κυρίως λόγω της παραοικονομίας. Δυνατότητες για

περαιτέρω αύξηση των συντελεστών, δεν φαίνεται να υπάρχουν μετά τις αυξήσεις των τελευταίων ετών και η μόνη δυνατότητα για αύξηση των εσόδων είναι ο περιορισμός της φοροδιαφυγής, που όμως δεν είναι απλή υπόθεση. Επίσης η φορολόγηση των επιχειρήσεων είναι υψηλή και η πρόσφατη αύξηση της φορολογίας παρακρατούμενων κερδών, ίσως πρέπει να αναστραφεί για να τονωθούν τα κίνητρα για επενδύσεις.

Τέλος, οι φόροι περιουσίας που θεωρούνται φιλικοί στην ανάπτυξη, έχουν αυξηθεί σημαντικά τα τελευταία χρόνια και γίνονται από τους υψηλότερους στην ΕΕ. Με δεδομένη και την ευρεία διασπορά της ιδιοκτησίας που υπάρχει στην Ελλάδα και την επιβάρυνση όλων των νοικοκυριών και επιχειρήσεων, τα πολιτικά προβλήματα διαχείρισης του φόρου είναι πολύ σημαντικά.

Σε γενικές γραμμές, το φορολογικό μας σύστημα και λόγω της συνολικής του εικόνας, επικρίνεται από επενδυτές, αναλυτές αλλά και τους απλούς πολίτες ως αντιαναπτυξιακό και αυτό γιατί η επίδραση του φορολογικού συστήματος στην οικονομία, δεν εξαρτάται μόνο από τους φορολογικούς συντελεστές, αλλά και από το όλο πλέγμα διατάξεων και διαδικασιών που συνεπάγεται η φορολογική νομοθεσία, από τη λειτουργία της φορολογικής διοίκησης, το σύστημα επίλυσης διαφορών και πολλά άλλα.

Μια πρώτη εικόνα για τα θέματα που επηρεάζουν αρνητικά την οικονομική δραστηριότητα στη χώρα μας, δίνουν τα ευρήματα των εκθέσεων για την ανταγωνιστικότητα του World Economic Forum (2013). Ενώ πριν την κρίση το κυριότερο πρόβλημα ήταν η γραφειοκρατία, το 2013 το κυριότερο εμπόδιο είναι η δυσκολία χρηματοδότησης, με την γραφειοκρατία να έρχεται σε δεύτερη θέση. Είναι επίσης ενδιαφέρον, ότι το φορολογικό πλαίσιο είναι το τρίτο σημαντικότερο εμπόδιο, άποψη η οποία ενισχύθηκε στην περίοδο της κρίσης. Το ύψος των φορολογικών συντελεστών είναι πέμπτο εμπόδιο στη σειρά και αυτό αυξήθηκε το 2013 ενώ στην ίδια λίστα σε άλλη θέση βρίσκονται η αστάθεια της οικονομικής πολιτικής, η διαφθορά, οι περιορισμοί στην αγορά εργασίας καθώς και η ανεπάρκεια υποδομών. Τα στοιχεία αυτά επιβεβαιώνουν τη διαπίστωση πως το ύψος των φορολογικών συντελεστών δεν ήταν το κυριότερο εμπόδιο, αλλά το όλο φορολογικό πλαίσιο.

5.6.1. Το πρόβλημα της πολυνομίας και της πολυπλοκότητας του φορολογικού πλαισίου

Το πρόβλημα της πολυπλοκότητας της φορολογικής μας νομοθεσίας είναι γνωστό και η ανάγκη για απλοποίησή του έχει τονιστεί από διεθνείς οργανισμούς και επενδυτές. Αποτέλεσμα της πολύπλοκης νομοθεσίας είναι το κόστος συμμόρφωσης των πολιτών και επιχειρήσεων, αλλά και το διοικητικό κόστος της φορολογίας να είναι ιδιαίτερα υψηλά. Η πολυπλοκότητα φαίνεται να έχει αυξηθεί τα τελευταία χρόνια. Χαρακτηριστικά μπορούμε να αναφέρουμε ότι με βάση στοιχεία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, από τις αρχές του 2010 μέχρι τα μέσα του 2013 ψηφίστηκαν 20 νόμοι για αλλαγές στη φορολογία. Ενδιαφέρον επίσης παρουσιάζει και ο αριθμός των εγκυκλίων που εξέδωσε το Υπουργείο Οικονομικών την ίδια περίοδο.

Γίνεται αντιληπτό ότι, η αυξανόμενη έκδοση εγκυκλίων κάνει το φορολογικό σύστημα πολύπλοκο και αδιαφανές, ώστε τόσο το κόστος διαχείρισής του όσο και το κόστος συμμόρφωσης πολιτών και επιχειρήσεων να αυξάνει αλματωδώς. Τα στοιχεία αυτά φαίνεται να επιβεβαιώνουν την κοινή αίσθηση που επικρατεί, ότι η αδιαφάνεια του φορολογικού συστήματος αυξάνεται και οι δυνατότητες φοροδιαφυγής και φοροδιαφυγής δεν μειώνονται. Με δεδομένη την πολυνομία, την πολυπλοκότητα και αδιαφάνεια είναι φυσικό να ανακύπτουν αμφισβητήσεις για τα αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων. Πέρα όμως από την έλλειψη μηχανισμών επίλυσης διαφορών, το γενικότερο νομικό και δικαστικό πλαίσιο είναι τέτοιο που δεν βοηθά στην επίλυσή τους. Με βάση στοιχεία του World Economic Forum, η Ελλάδα είναι από τις τελευταίες χώρες στην Ευρωπαϊκή Ένωση σε ότι αφορά την αποτελεσματικότητα του νομικού και δικαστικού της πλαισίου στην επίλυση διαφορών.

5.6.2. Εκτεταμένη φοροδιαφυγή και παραοικονομία στην Ελλάδα

Είναι γνωστό ότι το μέγεθος της παραοικονομίας στη χώρα μας είναι από τα υψηλότερα στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Το ίδιο φαίνεται να συμβαίνει και με τη φοροδιαφυγή, αν και για την τελευταία οι μετρήσεις είναι πολύ πιο δύσκολες και γι' αυτό ίσως και πολύ λίγες. Η φοροδιαφυγή πέρα από την απώλεια εσόδων που συνεπάγεται για το Δημόσιο, προκαλεί και σοβαρές στρεβλώσεις στην κατανομή των πόρων και την οικονομική δραστηριότητα, αφού ευνοεί τους φοροφυγάδες σε σχέση

με τους συνεπείς φορολογούμενους, δημιουργώντας συγκριτικά μειονεκτήματα στους τελευταίους.

Το θέμα αποκτά ιδιαίτερη σημασία στην αναπτυξιακή πορεία μιας χώρας σαν την Ελλάδα, όταν οι επιχειρήσεις που συνήθως κάνουν φοροδιαφυγή είναι μικρές και ελάχιστα ανταγωνιστικές και επιβιώνουν μέσα από τη φοροδιαφυγή, ενώ οι πιο μεγάλες και εξωστρεφείς επιχειρήσεις, που είναι και καλύτερα οργανωμένες, δεν έχουν τις ίδιες δυνατότητες φοροδιαφυγής.

Για την αντιμετώπιση του προβλήματος πρέπει να γίνουν κατανοητά τα αίτια αυτής της κατάστασης, τα βασικότερα των οποίων είναι το ύψος των φορολογικών συντελεστών και της φορολογικής επιβάρυνσης, οι πολλές και πολύπλοκες νομοθετικές ρυθμίσεις στην οικονομική δραστηριότητα και η πολυπλοκότητα και ασάφεια των φορολογικών νόμων, ο μεγάλος αριθμός αυτοαπασχολουμένων, οι δυσλειτουργίες της φορολογικής διοίκησης και η εκτεταμένη διαφθορά καθώς και οι γενικότερες κοινωνικές αντιλήψεις για τη φοροδιαφυγή.

Από τη μέχρι τώρα ανάλυση είδαμε ότι το ύψος των φορολογικών συντελεστών δεν ήταν πρόβλημα στη χώρα μας, αν και τα πρόσφατα μέτρα έχουν αυξήσει σημαντικά τους συντελεστές τόσο στην έμμεση φορολογία, όσο και στον φόρο περιουσίας. Επίσης με την κατάργηση αφορολόγητων ποσών και εκπτώσεων για την οικογένεια και αποδείξεων, η φορολογική επιβάρυνση από τον φόρο εισοδήματος έχει αυξηθεί σημαντικά, ιδιαίτερα για τα χαμηλά εισοδήματα. Το θέμα της αυτοαπασχόλησης είναι ιδιαίτερα σημαντικό, αφού η χώρα μας έχει το υψηλότερο ποσοστό στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Από τη μια πλευρά, όλοι οι αυτοαπασχολούμενοι είτε είναι μόνοι τους, είτε έχουν πολύ μικρές επιχειρήσεις, που δεν έχουν σύγχρονη οργάνωση, αλλά ούτε και είναι εύκολο για τις φορολογικές αρχές να εντοπίσουν τυχόν παραβάσεις της νομοθεσίας.

Η διαφθορά αποτελεί ένα επίσης σημαντικό στοιχείο, αφού όλοι οι δείκτες που δημοσιεύονται δείχνουν ότι το φαινόμενο είναι αρκετά διαδεδομένο στη χώρα μας. Η παραδοσιακή θεωρία της φοροδιαφυγής υποθέτει ότι οι άνθρωποι συμπεριφέρονται, με βάση το νεοκλασικό υπόδειγμα, ορθολογικά. Επομένως, το αν ένας φορολογούμενος συμμορφώνεται ή όχι στις υποχρεώσεις του, είναι αποτέλεσμα μιας ανάλυσης κόστους-οφέλους. Σύμφωνα με αυτή τη λογική, ο βαθμός συμμόρφωσης

στη φορολογική νομοθεσία θα αυξηθεί αν η κυβέρνηση αυξήσει τους ελέγχους και τα πρόστιμα. Τα υποδείγματα όμως αυτά δεν μπορούν να εξηγήσουν εύκολα τα πραγματικά επίπεδα συμμόρφωσης που παρατηρούνται στις περισσότερες χώρες. Αν οι φορολογούμενοι έπαιρναν τις αποφάσεις τους με βάση καθαρά οικονομικούς λόγους, τότε οι περισσότεροι από αυτούς θα φοροδιέφευγαν, λόγω της μικρής πιθανότητας εντοπισμού και των μικρών προστίμων σε σχέση με το όφελος από τη φοροδιαφυγή.

Επιπλέον, τα παραδοσιακά υποδείγματα δεν εξηγούν τη διαφορά στη φοροδιαφυγή που παρατηρείται στις διάφορες χώρες. Για τους λόγους αυτούς πολλοί ερευνητές προσπάθησαν να βρουν εναλλακτικές εξηγήσεις για τη συμπεριφορά των φορολογουμένων, με το να εστιάσουν την προσοχή τους σε κοινωνικούς και ψυχολογικούς παράγοντες. Με βάση αυτή τη νέα προσέγγιση διαπιστώθηκε ότι τη συμπεριφορά των φορολογουμένων επηρεάζουν αρκετοί μη οικονομικοί παράγοντες. Οι πιο βασικοί από αυτούς για την Ελλάδα, ανήκουν σε δύο κατηγορίες, στις προσωπικές και κοινωνικές αξίες και στην εμπιστοσύνη στην κυβέρνηση και τους κρατικούς θεσμούς.

Πολλοί είναι αυτοί που έχουν επικεντρώσει το ενδιαφέρον τους, στο να εξετάσουν συστηματικά το θεμάτων προσωπικών αξιών, που συχνά αποκαλείται φορολογική ηθική, ή και φορολογικό φρόνημα. Η ανάλυση αυτή δίνει έμφαση στην κατανόηση κοινωνικοοικονομικών παραγόντων και θεσμικών ρυθμίσεων, για να εξηγήσουν το φορολογικό φρόνημα των πολιτών. Θέματα, όπως η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών, η αμερόληπτη μεταχείριση όλων από τις φορολογικές αρχές, η αντίληψη των φορολογουμένων ότι οι φόροι τους επιστρέφονται με καλές και αξιόπιστες δημόσιες υπηρεσίες, συντελούν στο να δημιουργείται εμπιστοσύνη στο κράτος, αλλά και μεταξύ πολιτών, στοιχεία που θεωρούνται ότι συμβάλλουν στο να συμμορφώνονται οι πολίτες στις υποχρεώσεις τους. Το θέμα επομένως της εμπιστοσύνης στο κράτος και τους δημόσιους θεσμούς αποκτά ιδιαίτερη σημασία. Ίσως αυτό να είναι ένας από τους πιο σημαντικούς παράγοντες που εξηγούν πώς στις ανεπτυγμένες χώρες και παρά την υψηλή φορολογία η φοροδιαφυγή είναι περιορισμένη.

Στη χώρα μας η εμπιστοσύνη στην κυβέρνηση, ήταν σε χαμηλά επίπεδα ακόμη και στην εποχή της ταχύρυθμης μεγέθυνσης, αλλά τα τελευταία χρόνια με την κρίση έχει

ουσιαστικά καταρρεύσει. Είναι φανερό ότι με τόσο χαμηλό ποσοστό πολιτών να εμπιστεύεται την κυβέρνηση, δύσκολα θα πειστούν οι πολίτες ότι πρέπει να πληρώσουν με προθυμία τους φόρους που τους αναλογούν, όταν αυτοί δεν εμπιστεύονται αυτούς που θα διαχειριστούν τα ποσά που καταβάλλουν ως φόρους.

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

Για την πραγματοποίηση της ερευνητικής διαδικασίας κρίναμε σκόπιμο να απευθυνθούμε στις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές και συγκεκριμένα σε τμήματα ελέγχου Α.Α.Δ.Ε. Συγκεκριμένα απευθυνθήκαμε στις Ανεξάρτητες Αρχές Δημοσίων Εσόδων των περιοχών Πρεβέζης και Ιωαννίνων γιατί είναι οι αρμόδιες υπηρεσίες για την διεκπεραίωση του φορολογικού ελέγχου στην Ήπειρο.

Για την περαίωση της έρευνας επιλέχθηκε να πραγματοποιηθεί η έρευνα μέσω ερωτηματολογίων. Συγκεκριμένα συντάχθηκε ερωτηματολόγιο το οποίο μελετούσε την αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου και την εφαρμογή του. Το ερωτηματολόγιο σχεδιάστηκε με πολύ προσοχή και οι ερωτήσεις επιλέχθηκαν με τρόπο τέτοιο ώστε να απαντηθούν όσο πιο εύστοχα στις ερευνητικές υποθέσεις της διπλωματικής η οποία μελετά την εφαρμογή και την αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου.

Το ερωτηματολόγιο αποτελείτο από τρία μέρη. Το πρώτο μέρος περιελάμβανε δημογραφικά στοιχεία των ερωτώμενων όπως το φύλο, η ηλικία, το επίπεδο σπουδών, αλλά και η προϋπηρεσία τους. Στο δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου υπήρχαν ερωτήσεις σχετικά με το φορολογικό έλεγχο και ζητούνταν η άποψη των ερωτώμενων σχετικά με την αποτελεσματικότητά του. Οι ερωτήσεις επίσης ήταν κλειστού τύπου. Τέλος στο τρίτο μέρος υπήρχαν ερωτήσεις ανοιχτού τύπου οι οποίες μελετούσαν απόψεις και θέσεις των ερωτώμενων πάνω στο θέμα της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι από τα 30 ερωτηματολόγια που απαντήθηκαν μονό τα 12 είχαν απάντηση στο τρίτο μέρος του ερωτηματολογίου και πολλά από αυτά όχι ολοκληρωμένα. Όλα τα υπόλοιπα δεν απαντήθηκαν καθόλου στο τρίτο μέρος.

Ο αριθμός των ερωτηματολογίων που μοιράστηκαν ήταν 48, εκ των οποίων απαντήθηκαν τα 30.

Το δείγμα είναι ικανοποιητικό για να μπορέσουμε να εξάγουμε ασφαλή αποτελέσματα.

Η χρονική διάρκεια ολοκλήρωσης της έρευνας διήρκησε 2 μήνες. Από τον Δεκέμβριο του 2016 έως τον Ιανουάριο του 2017.

Τελικά καταφέραμε να συγκεντρώσουμε το απαραίτητο δείγμα για την έρευνα και στη συνέχεια παρουσιάζουμε τα αποτελέσματα που προέκυψαν από την ανάλυση των ερωτηματολογίων.

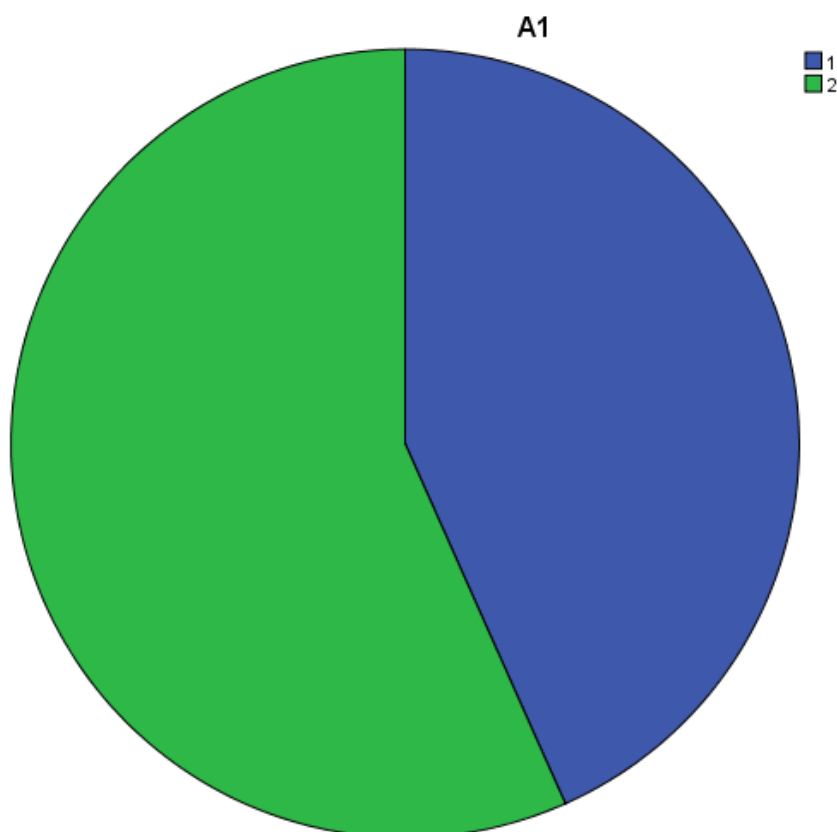
Η ανάλυση έγινε με το στατιστικό πακέτο SPSS 20 και του Microsoft Excel. Τα δεδομένα έχουν περαστεί με κωδικοποίηση στις ερωτήσεις κλειστού τύπου ενώ οι απαντήσεις του 3^{ου} μέρους παρατίθενται στα συμπεράσματα της εργασίας.

ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Α. ΑΤΟΜΙΚΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Α1 ΦΥΛΟ		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	1	13	43,3	43,3	43,3
	2	17	56,7	56,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	

Στον πίνακα που παρατίθεται παρουσιάζεται η συμμετοχή των ερωτηθέντων ανά φύλο το ένα (1) αντιστοιχεί στους άντρες και το δύο (2) στις γυναίκες. Όπως φαίνεται και από τον πίνακα λοιπόν το 56,7% (17) των συμμετεχόντων ήταν γυναίκες και το 43,3% (13) άντρες.



A2 ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΤΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΗΣ ΠΡΟΥΠΗΡΕΣΙΑΣ

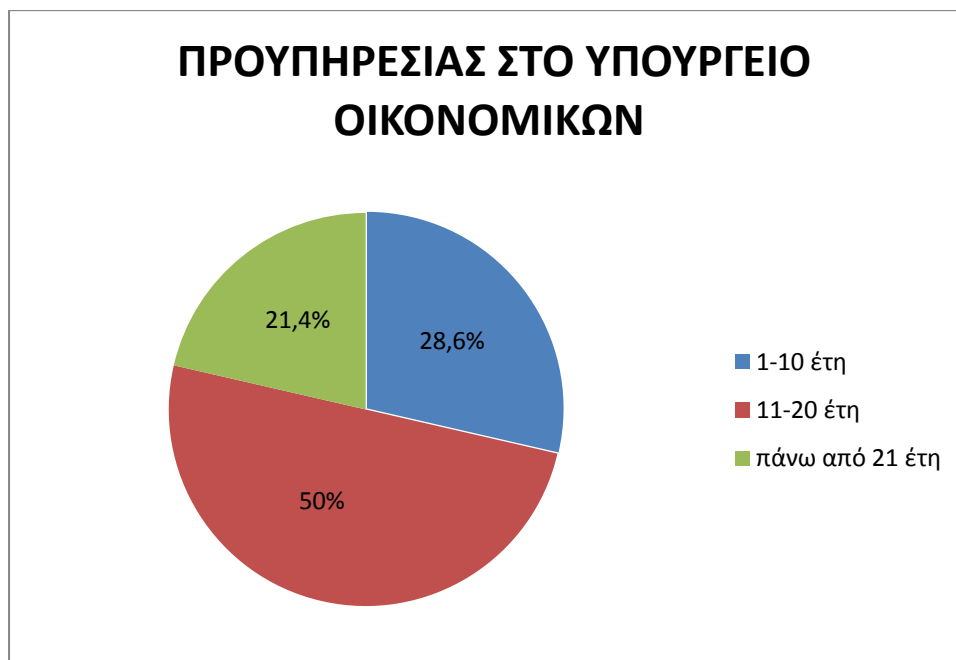
	Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid				
1	7	25	25	25,00
2	14	50	50	75,00
3	7	25	25	100,0
Total	28	100,0	100,0	

Για την διευκόλυνση της ανάλυσης των αποτελεσμάτων χωρίσαμε την προϋπηρεσία σε 3 κλίμακες σύμφωνα με τις απαντήσεις των ερωτηθέντων η πρώτη κλίμακα (1) ήταν από 1 – 10 έτη, η δεύτερη κλίμακα (2) από 11 – 20 και η τρίτη κλίμακα (3) από 21 έτη και πάνω. Από το σύνολο των 30 ερωτηθέντων απάντησαν στην ανωτέρω ερώτηση οι 28. Βάση των 28 απαντήσεων, όπως φαίνεται και από τον πίνακα το 25% έχει αριθμό ετών συνολικής προϋπηρεσίας από 1-10 έτη, το 50% έχει αριθμό ετών συνολικής προϋπηρεσίας από 11-20 έτη και το 25% έχει πάνω από 21 έτη.



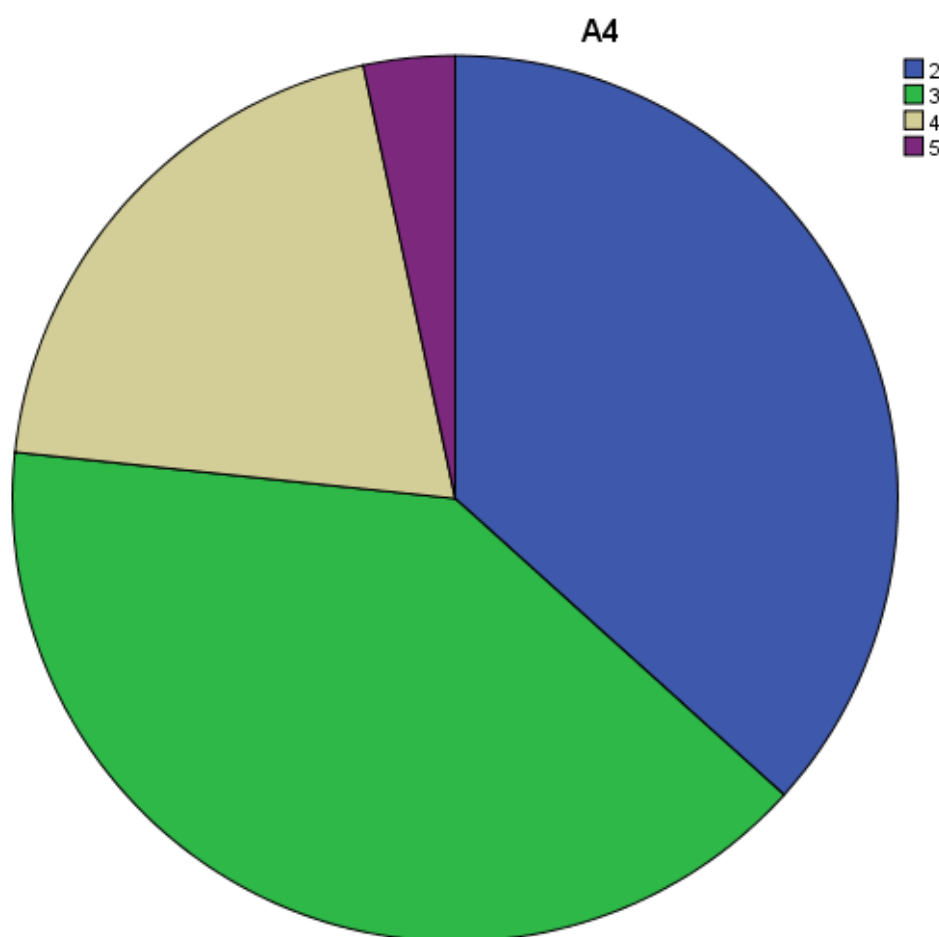
Α3 ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΤΩΝ ΠΡΟΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΣΤΟ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ				
	Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
1	8	28,6	28,6	28,6
2	14	50	50	78,6
3	6	21,4	21,4	100,0
Total	28	100,0	100,0	

Για την διευκόλυνση της ανάλυσης των αποτελεσμάτων χωρίσαμε την προϋπηρεσία στο Υπουργείο Οικονομικών σε 3 κλίμακες, σύμφωνα με τις απαντήσεις των ερωτηθέντων, η πρώτη κλίμακα (1) ήταν από 1 – 10 έτη, η δεύτερη κλίμακα (2) από 11 – 20 και η τρίτη από 21 έτη και πάνω. Από το σύνολο των 30 ερωτηθέντων απάντησαν στην ανωτέρω ερώτηση οι 28. Λαμβάνοντας υπόψη τις 28 απαντήσεις, όπως φαίνεται και από το πίνακα το 50% των υπάλληλοι διαθέτουν προϋπηρεσία στο υπουργείο οικονομικών μεταξύ 11 – 20 ετών, το 28,6% από 1-10 έτη και το 21,4% πάνω από 21 έτη.



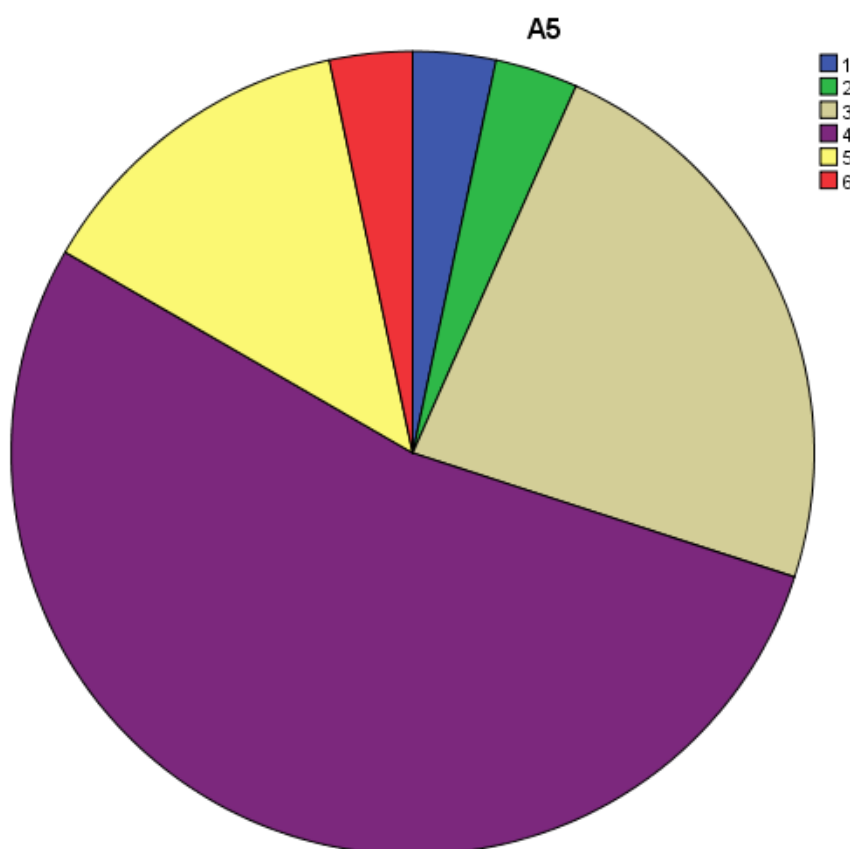
A4 ΗΛΙΚΙΑ					
		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	2	11	36,7	36,7	36,7
	3	12	40,0	40,0	76,7
	4	6	20,0	20,0	96,7
	5	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Για την διευκόλυνση της ανάλυσης των αποτελεσμάτων ορίσαμε την ηλικία σε 5 κλίμακες, η πρώτη κλίμακα (1) ήταν από 18 – 30 ετών, η δεύτερη κλίμακα (2) από 31 – 40 ετών, η τρίτη κλίμακα (3) από 41-50 ετών, η τέταρτη κλίμακα (4) από 51-60 ετών και η πέμπτη κλίμακα (5) από 60 ετών και άνω. Από την ανάλυση των ερωτήσεων προκύπτει ότι 40% των ερωτώμενων ηλικιακά ανήκουν στο γκρουπ από 41 – 50 ετών και ακολουθούν με 36,7% αυτοί που είναι 31 – 40 ετών. Επίσης το 20% ανήκει ηλικιακά μεταξύ 51-60 ετών. Μόλις το 3,3% είναι άνω των 60 ετών.



Α5 ΕΠΙΠΕΔΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ					
		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	1	1	3,3	3,3	3,3
	2	1	3,3	3,3	6,7
	3	7	23,3	23,3	30,0
	4	16	53,3	53,3	83,3
	5	4	13,3	13,3	96,7
	6	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Για την αρτιότερη ανάλυση του μορφωτικού επιπέδου των ερωτηθέντων ορίσαμε 7 κλίμακες. Στην πρώτη κλίμακα (1) το μορφωτικό επίπεδο να είναι δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, δεύτερη κλίμακα (2) μεταδευτεροβάθμια εκπαίδευση, τρίτη κλίμακα (3) ΤΕΙ, τέταρτη κλίμακα (4) ΑΕΙ, πέμπτη κλίμακα (5) μεταπτυχιακό, έκτη κλίμακα (6) διδακτορικό και εβδόμη κλίμακα (7) άλλο. Από τις απαντήσεις προκύπτει ότι το 93,4% κατέχει τουλάχιστον τριτοβάθμια εκπαίδευση. Πιο αναλυτικά παρατηρούμε ότι το 53,3% των ερωτηθέντων το μορφωτικό επίπεδο είναι ΑΕΙ, το 23,3% από ΤΕΙ, το 13,3% είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού και το 3,3% διδακτορικού. Ενώ μόλις το 3,3% είναι κάτοχοι δευτεροβάθμιας και μεταδευτεροβάθμιας εκπαίδευσης αντίστοιχα.



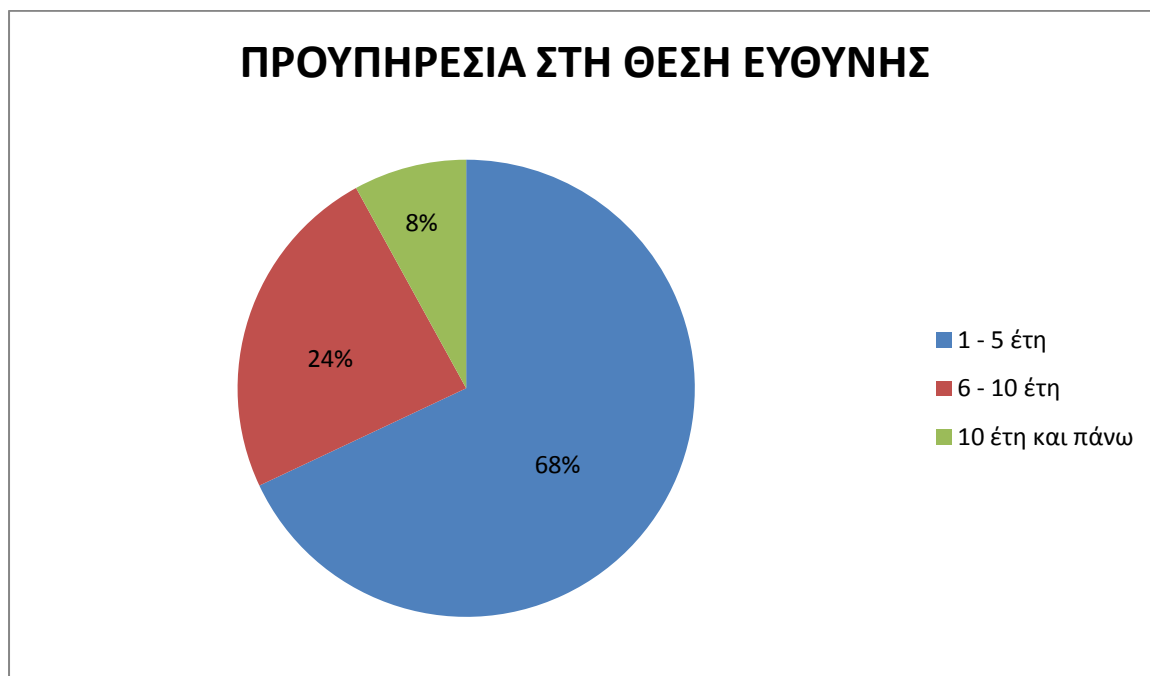
Α6 ΘΕΣΗ ΕΥΘΥΝΗΣ				
	Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid				
2	1	3,5	3,5	3,5
3	28	96,5	96,5	100,0
Total	29	100,0	100,0	

Την θέση ευθύνης την ορίσαμε σε τρεις βαθμίδες. Πρώτη βαθμίδα (1) διευθυντής, δεύτερη βαθμίδα (2) προϊστάμενος και τρίτη βαθμίδα (3) ελεγκτής. Από το σύνολο των 30 ερωτηθέντων απάντησαν στην ανωτέρω ερώτηση οι 29. Λαμβάνοντας υπόψη τις 29 απαντήσεις, όπως φαίνεται και από το πίνακα προκύπτει ότι οι περισσότεροι ερωτώμενοι είναι ελεγκτές, σε ποσοστό 96,5%. Το 3,5% είναι προϊστάμενοι.



Α7 ΠΡΟΥΠΗΡΕΣΙΑ ΣΤΗ ΘΕΣΗ ΕΥΘΥΝΗΣ				
	Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid				
1	17	68	68	68
2	6	24	24	92
3	2	8	8	100,0
Total	25	100,0	100,0	

Για την διευκόλυνση της ανάλυσης των αποτελεσμάτων χωρίσαμε την προϋπηρεσία στη θέση ευθύνης σε 3 κλίμακες σύμφωνα με τις απαντήσεις των ερωτηθέντων η πρώτη κλίμακα ήταν (1) από 1 – 5 έτη, η δεύτερη κλίμακα (2) από 6 – 10 και η τρίτη (3) από 10 έτη και πάνω. Από το σύνολο των 30 ερωτηθέντων απάντησαν στην ανωτέρω ερώτηση οι 25. Λαμβάνοντας υπόψη τις 25 απαντήσεις, όπως φαίνεται και από το διάγραμμα το 68% των υπαλλήλων διαθέτουν προϋπηρεσία στη θέση ευθύνη από 1- 5 έτη. Το 24 % από 6-10 έτη και μόλις το 8% πάνω από 10 έτη.

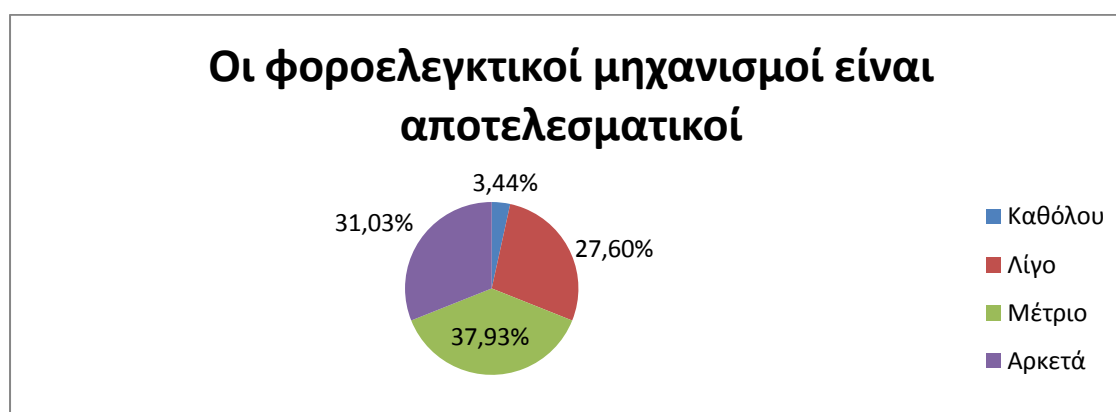


**Β. ΑΠΟΨΕΙΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
(ερωτήσεις κλειστού τύπου)**

Για την αρτιότερη ανάλυση των κατωτέρω ερωτήσεων ορίσαμε 5 κλίμακες. Πρώτη κλίμακα (1) καθόλου, δεύτερη κλίμακα (2) λίγο, τρίτη κλίμακα (3) μέτρια, τέταρτη κλίμακα (4) αρκετά και πέμπτη κλίμακα (5) πολύ.

B1 Οι φοροελεγκτικοί μηχανισμοί είναι αποτελεσματικοί;				
	Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid				
1	1	3,44	3,44	3,44
2	8	27,6	27,6	31,04
3	11	37,93	37,93	68,97
4	9	31,03	31,03	100,00
Total	29	100,0	100,0	

Από το σύνολο των 30 ερωτηθέντων απάντησαν στην ανωτέρω ερώτηση οι 29. Λαμβάνοντας υπόψη τις 29 απαντήσεις, προκύπτει το συμπέρασμα ότι οι φορολογικοί μηχανισμοί δεν είναι ιδιαίτερα αποτελεσματικοί σε ποσοστό 68,97%. Ειδικότερα το 37,93% θεωρεί ότι οι φορολογικοί μηχανισμοί είναι αποτελεσματικοί σε μέτριο επίπεδο, ενώ το 27,6% κρίνει ότι είναι λίγο αποτελεσματική και καθόλου σε ποσοστό 3,44%. Ενώ το 31,03% θεωρεί ότι οι φορολογικοί μηχανισμοί είναι αρκετά αποτελεσματικοί.

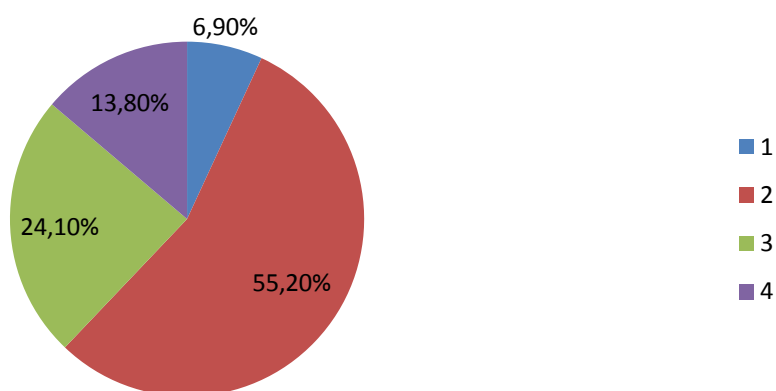


B2 Οι στόχοι που τίθενται ετησίως ανά ελεγκτική υπηρεσία είναι επιτεύξιμοι και ρεαλιστικοί;

	Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid				
1	2	6,9	6,9	6,9
2	16	55,2	55,2	62,10
3	7	24,1	24,1	86,20
4	4	13,8	13,8	100,00
Total	29	100,0	100,0	

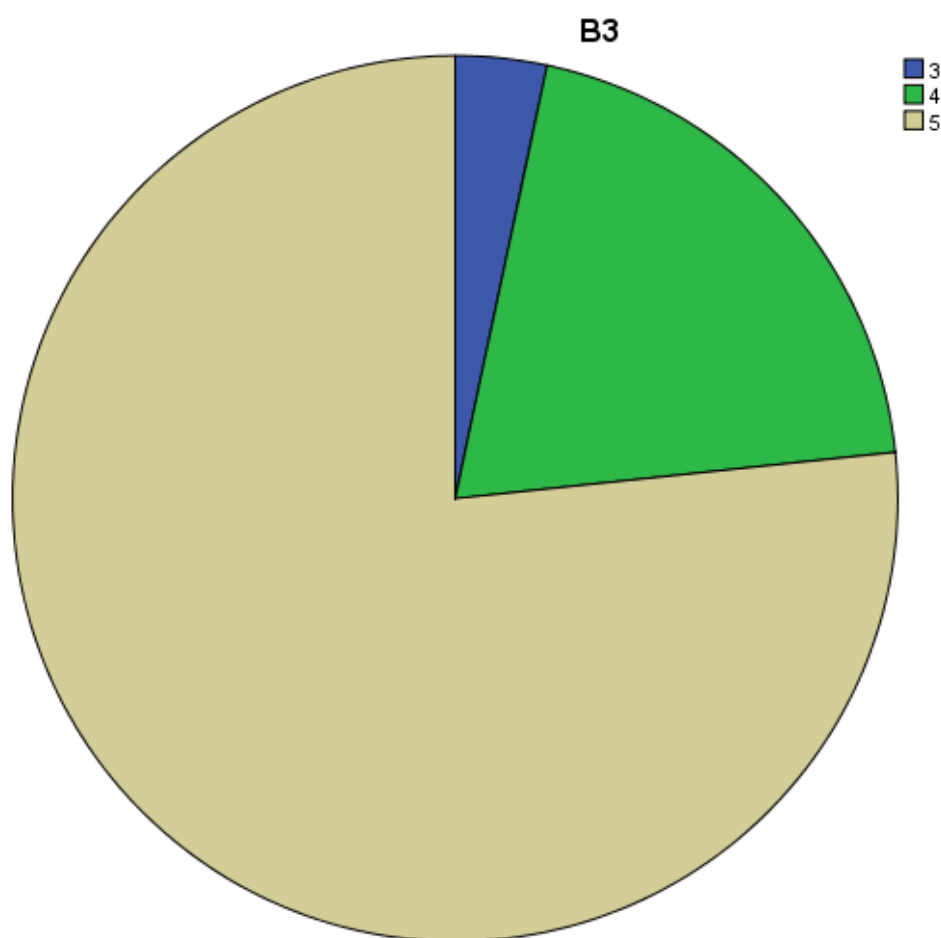
Από το σύνολο των 30 ερωτηθέντων απάντησαν στην ανωτέρω ερώτηση οι 29. Λαμβάνοντας υπόψη τις 29 απαντήσεις, προκύπτει ότι το 86,2% θεωρούν πως οι στόχοι που τίθενται ετησίως ανά ελεγκτική υπηρεσία δεν είναι επιτεύξιμοι και ρεαλιστικοί. Συγκεκριμένα το 6,9% θεωρεί ότι δεν είναι καθόλου επιτεύξιμοι και ρεαλιστικοί, το 55,2% λίγο και το 24,1% μέτρια. Υπάρχει ακόμη και μέρος των ερωτηθέντων που θεωρούν ότι οι στόχοι που τίθενται ετησίως ανά ελεγκτική υπηρεσία είναι επιτεύξιμοι και ρεαλιστικοί σε ποσοστό 13,8%.

**Οι στόχοι που τίθενται ετησίως ανά
ελεγκτική υπηρεσία είναι επιτεύξιμοι και
ρεαλιστικοί**



B3 Οι διαδικασίες του δημοσίου διέπονται από πολυνομία;					
		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	3	1	3,3	3,3	3,3
	4	6	20,0	20,0	23,3
	5	23	76,7	76,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

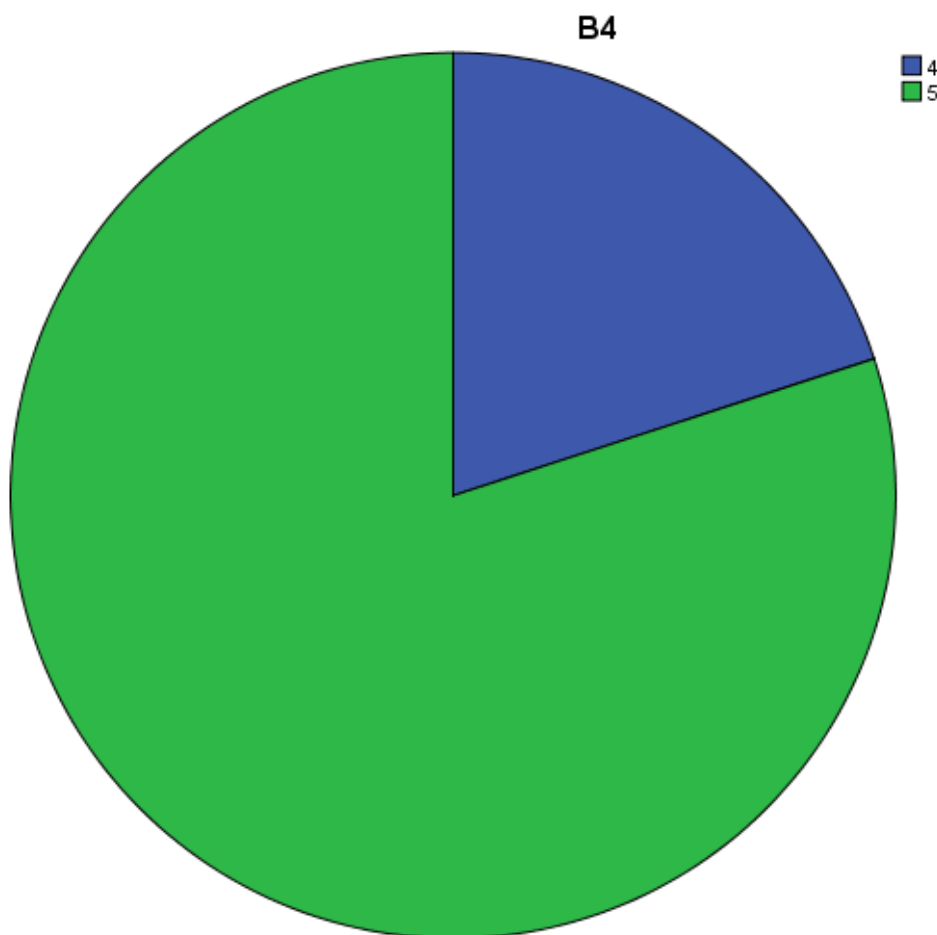
Σε αυτή την ερώτηση η απάντηση είναι σχεδόν πλειοψηφική και απαντά θετικά. Το 96,7% (20% αρκετά και 76,7% πολύ) απαντά ότι υπάρχει μεγάλο ποσοστό πολυνομίας στο δημόσιο τομέα. Ενώ μόλις το 3,3% των ερωτηθέντων απαντά ότι οι διαδικασίες του δημοσίου δεν διέπονται από πολυνομία.



B4 Η πολυνομία, επιδρά αρνητικά στην αποδοτικότητα των φοροελεγκτικών υπηρεσιών;

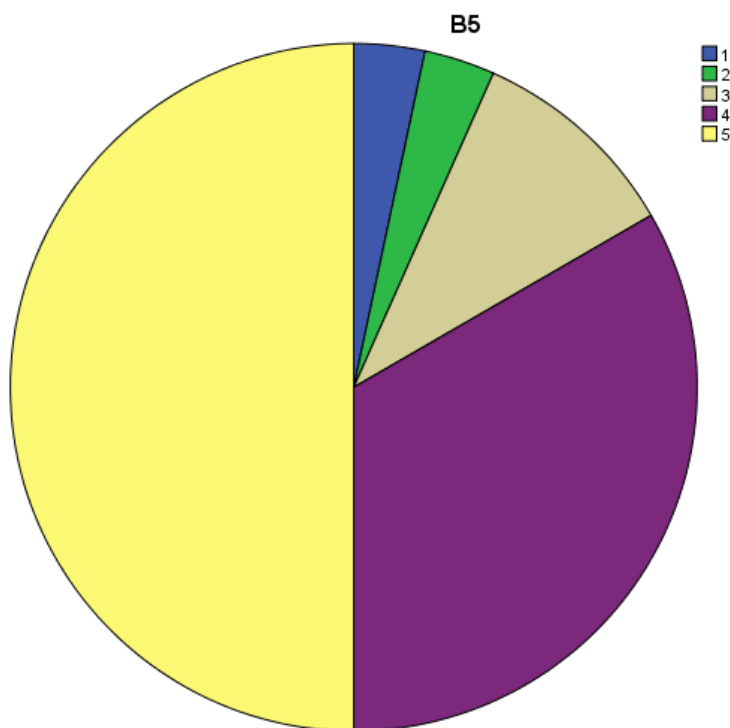
		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	4	6	20,0	20,0	20,0
	5	24	80,0	80,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Στην συγκεκριμένη ερώτηση το 80% θεωρεί ότι η πολυνομία επιδρά αρνητικά στην αποδοτικότητα των φοροελεγκτικών υπηρεσιών. Ενώ και το υπόλοιπο 20% απαντά ότι επιδρά αρκετά αρνητικά στην αποδοτικότητα των φοροελεγκτικών υπηρεσιών. Ουσιαστικά η απόλυτη πλειοψηφία απαντά ότι υπάρχει αρνητική σχέση ανάμεσα στην απόδοση της φορολογικής υπηρεσίας και της πολυνομίας.



B5 Υπάρχουν ασάφειες στην φορολογική νομοθεσία;					
		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	1	1	3,3	3,3	3,3
	2	1	3,3	3,3	6,7
	3	3	10,0	10,0	16,7
	4	10	33,3	33,3	50,0
	5	15	50,0	50,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

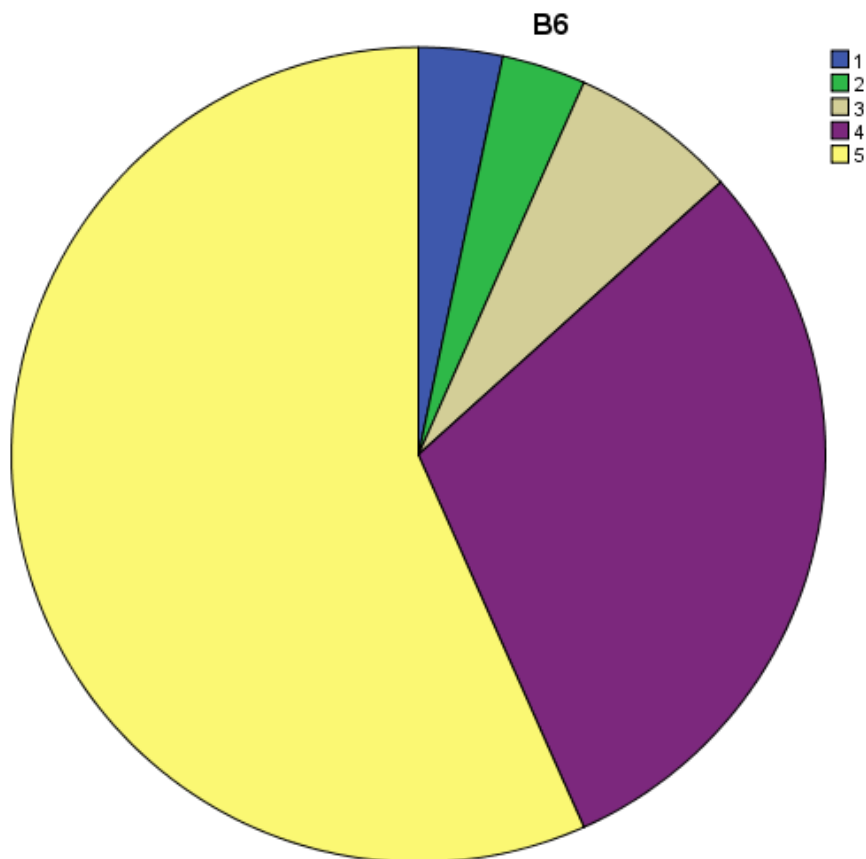
Αναλύοντας τον παραπάνω πίνακα, παρατηρούμε ότι η πλειοψηφία των ερωτηθέντων απαντά ότι υπάρχει ασάφεια στην φορολογική νομοθεσία με ποσοστό 83,3% (33,3% αρκετά και 50% πολύ). Το 10% θεωρεί ότι η ασάφεια στην φορολογική νομοθεσία είναι μέτρια και από 3,3% καθόλου και λίγο αντίστοιχα.



B6 Οι ασάφειες της φορολογικής νομοθεσίας επιδρούν αρνητικά στην αποδοτικότητα των φοροελεγκτικών υπηρεσιών;

		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	1	1	3,3	3,3	3,3
	2	1	3,3	3,3	6,7
	3	2	6,7	6,7	13,3
	4	9	30,0	30,0	43,3
	5	17	56,7	56,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Αναλύοντας τον παραπάνω πίνακα παρατηρούμε ότι οι ασάφειες της φορολογικής νομοθεσίας επιδρούν αρνητικά στην αποδοτικότητα των φορολογικών υπηρεσιών με ποσοστό 86,7% (30% αρκετά και 56,7% πολύ). Ενώ το 13,3% (3,3% καθόλου, 3,3% λίγο και 6,7% αρκετά) απαντάει πως δεν επιδρούν αρνητικά.



B7Η φορολογική νομοθεσία χαρακτηρίζεται από πολυπλοκότητα;					
		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	3	1	3,44	3,44	3,44
	4	8	27,59	27,59	31,03
	5	20	68,97	68,97	100,00
	Total	29	100,00	100,00	

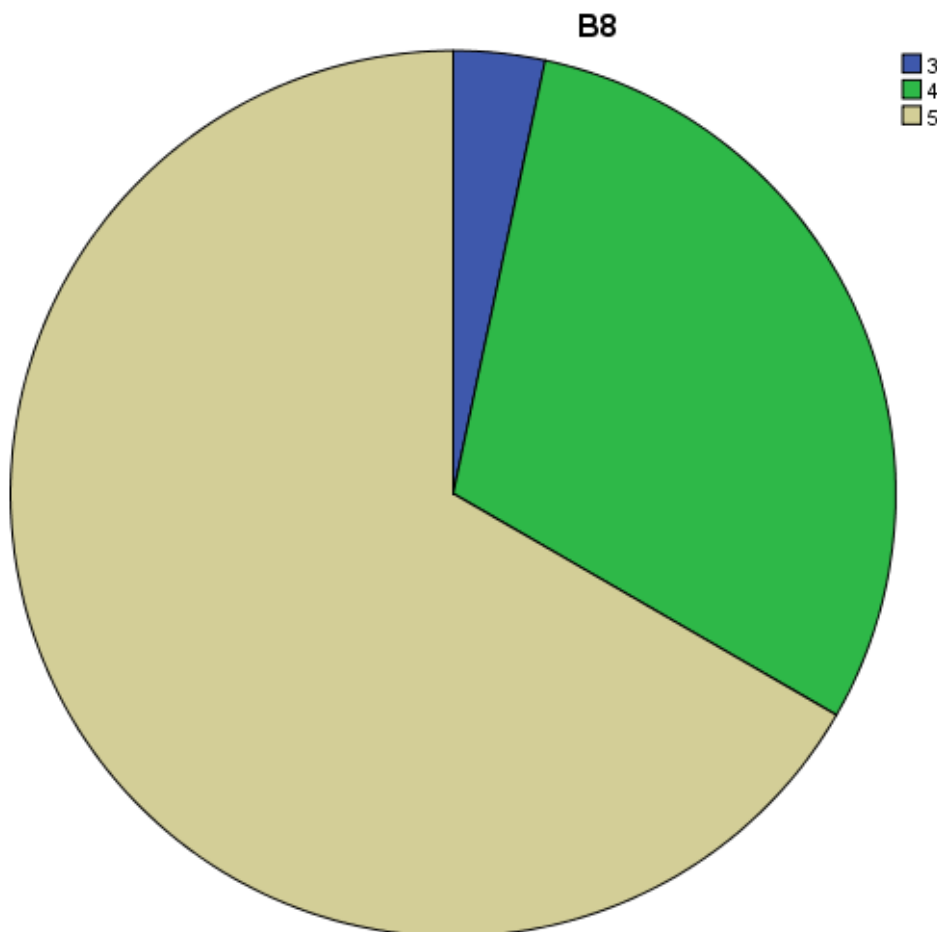
Από το σύνολο των 30 ερωτηθέντων απάντησαν στην ανωτέρω ερώτηση οι 29. Λαμβάνοντας υπόψη τις 29 απαντήσεις, το 96,56% κρίνει ότι η φορολογική νομοθεσία είναι ιδιαίτερα πολύπλοκη (27,59% αρκετά και 68,97% πολύ). Ενώ το 3,44% τη βρίσκει μέτρια σε πολυπλοκότητα.



B8 Η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας επιδρά αρνητικά στην αποδοτικότητα των φοροελεγκτικών υπηρεσιών;

		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	3	1	3,3	3,3	3,3
	4	9	30,0	30,0	33,3
	5	20	66,7	66,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

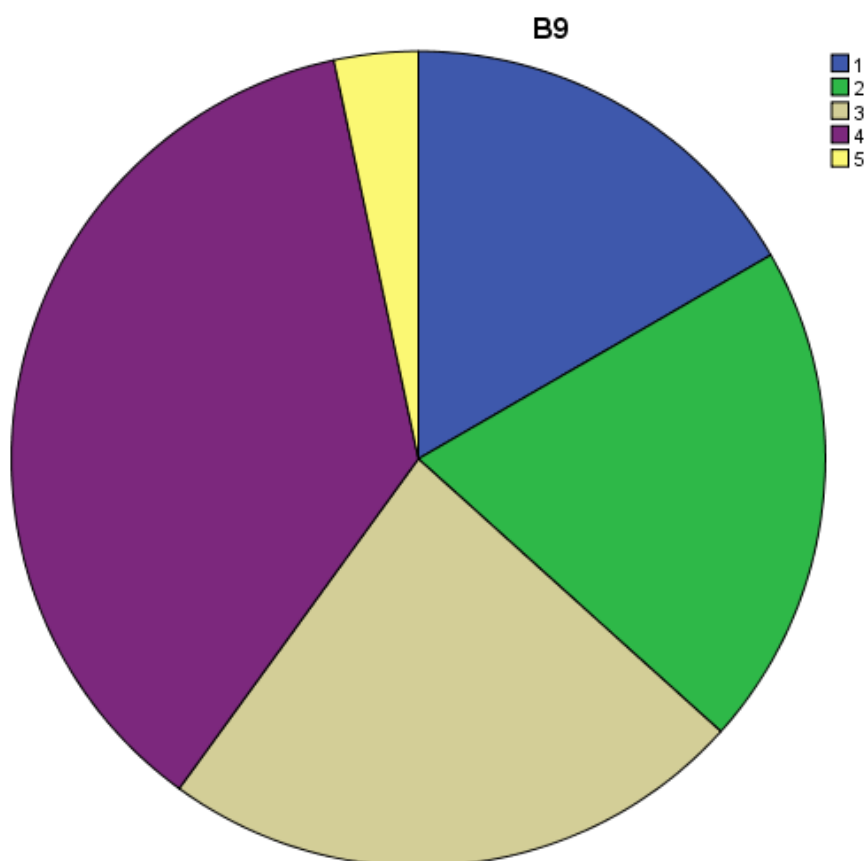
Αναλύοντας τον παραπάνω πίνακα, παρατηρούμε ότι, το 96,7% των ερωτώμενων πιστεύουν ότι η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας επιδρά αρνητικά στην αποδοτικότητα των φοροελεγκτικών υπηρεσιών (30% αρκετά και 66,7% πολύ). Ενώ το 3,3% θεωρεί ότι επιδρά μέτρια.



B9 Υπάρχει επαρκής τυποποίηση αναφορικά με τις αρμοδιότητες των ελεγκτικών υπηρεσιών;

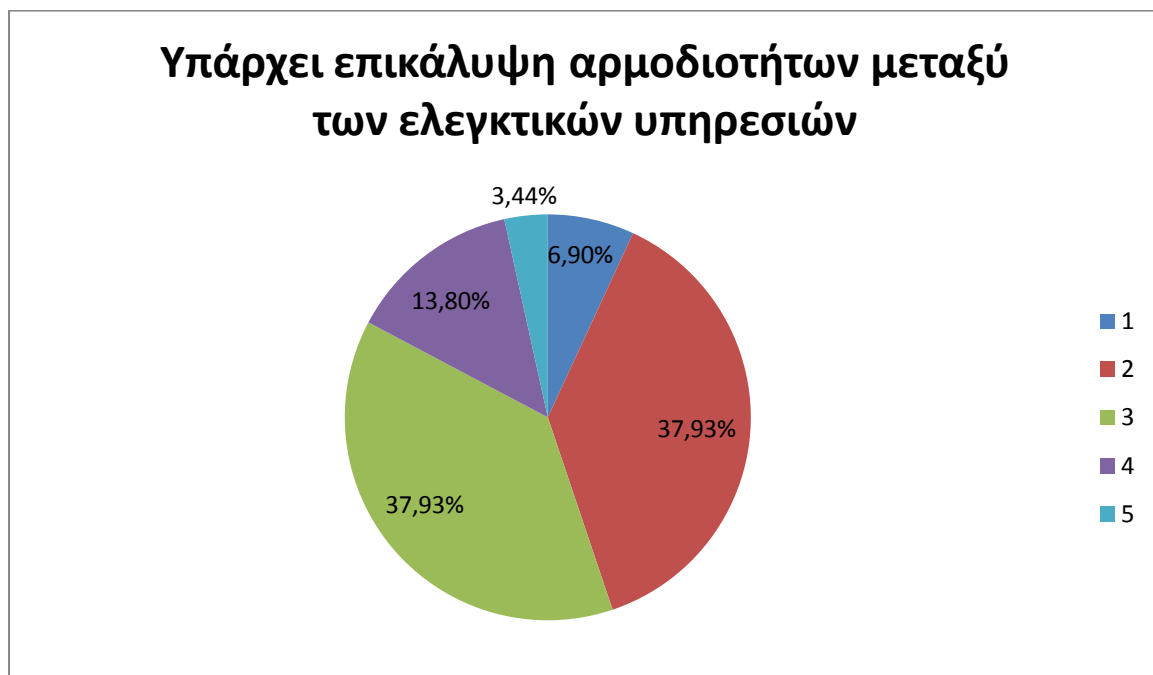
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	5	16,7	16,7	16,7
	2	6	20,0	20,0	36,7
	3	7	23,3	23,3	60,0
	4	11	36,7	36,7	96,7
	5	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Στην ερώτηση αν υπάρχει ικανοποιητική τυποποίηση στις αρμοδιότητες των φορολογικών υπηρεσιών που ασκούν τον έλεγχο το 36,7% των ερωτηθέντων απάντησαν ότι υπάρχει αρκετά τυποποίηση και πολύ σε 3,3%. Όμως το 60% θεωρεί ότι υπάρχει από μέτρια (23,3%) ,αρκετά (20%) έως καθόλου (16,7%).



B10 Υπάρχει επικάλυψη αρμοδιοτήτων μεταξύ των ελεγκτικών υπηρεσιών;				
	Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid				
1	2	6,9	6,9	6,90
2	11	37,93	37,93	44,83
3	11	37,93	37,93	82,76
4	4	13,8	13,8	96,56
5	1	3,44	3,44	100
Total	29	100,0	100,0	

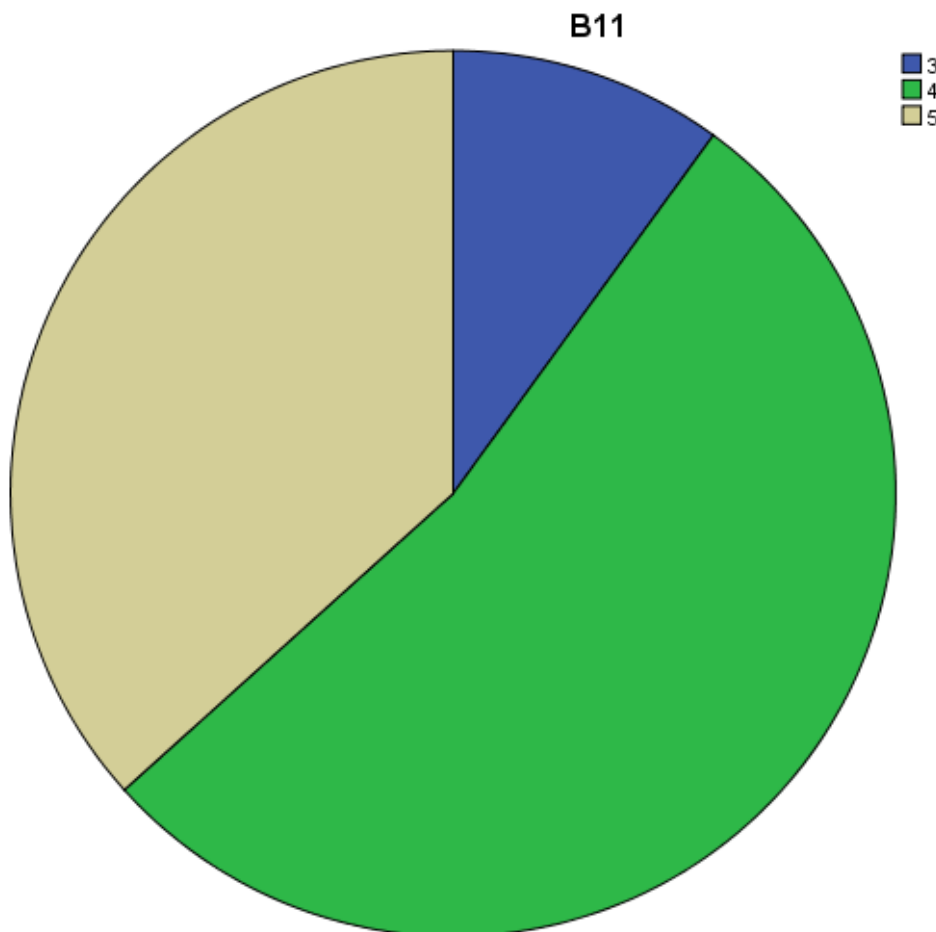
Από το σύνολο των 30 ερωτηθέντων απάντησαν στην ανωτέρω ερώτηση οι 29. Λαμβάνοντας υπόψη τις 29 απαντήσεις, προκύπτει ότι το 82,76% θεωρεί ότι υπάρχει μέτρια έως καθόλου επικάλυψη αρμοδιοτήτων μεταξύ των ελεγκτικών υπηρεσιών (6,9% καθόλου, 37,93% λίγο και 37,93% μέτρια). Ενώ το 17,24% θεωρεί ότι υπάρχει κάποια επικάλυψη των αρμοδιοτήτων. Φυσικά το 17,24% (13,8% αρκετά και 3,44% πολύ) δεν είναι μικρό ποσοστό για να αγνοηθεί η άποψη του, αλλά το 82,76% είναι πολύ μεγάλο ποσοστό για να θεωρηθεί αστοχία στην απάντηση.



B11 Η τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλει στην ομοιογένεια των ελεγκτικών μηχανισμών;

		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	3	3	10,0	10,0	10,0
	4	16	53,3	53,3	63,3
	5	11	36,7	36,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

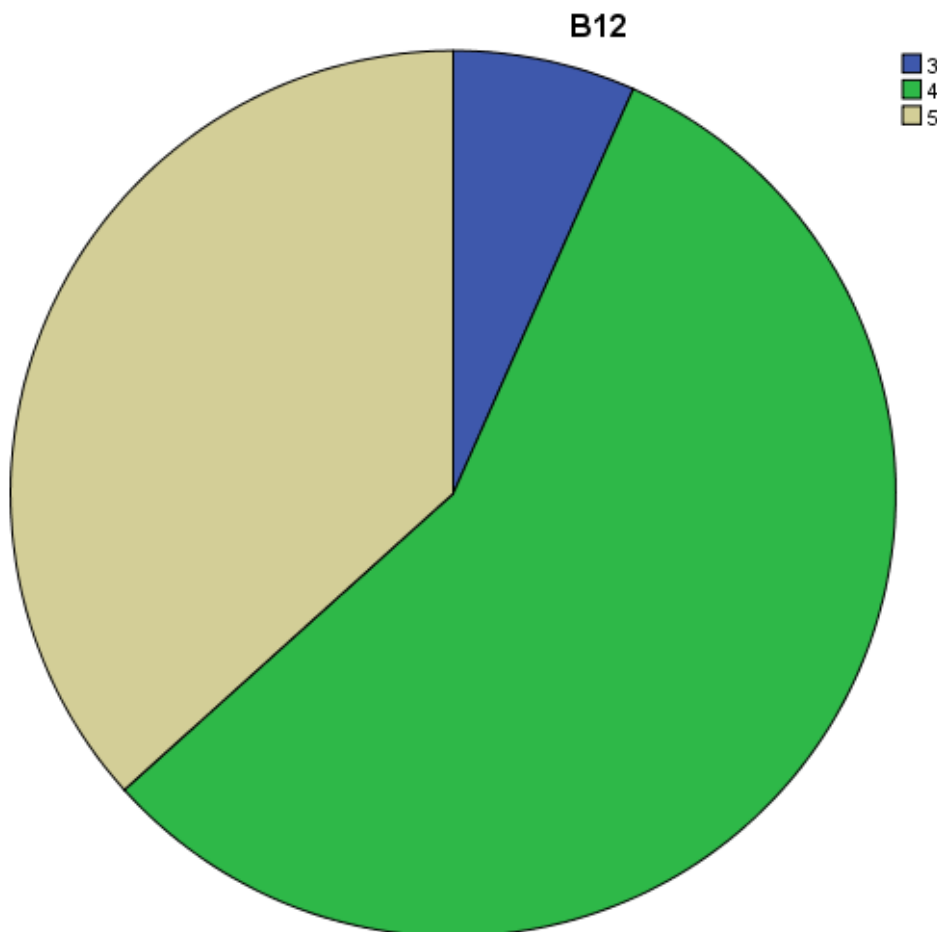
Στην συγκεκριμένη ερώτηση το 90% (53,3% αρκετά και 36,7% πολύ) απαντά πως η τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλει στην ομοιογένεια των ελεγκτικών μηχανισμών σε σημαντικό βαθμό ενώ το 10% κρίνει ότι θα υπάρξει μέτρια τυποποίηση των ελέγχων.



B12 Η τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών;

		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	3	2	6,7	6,7	6,7
	4	17	56,7	56,7	63,3
	5	11	36,7	36,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

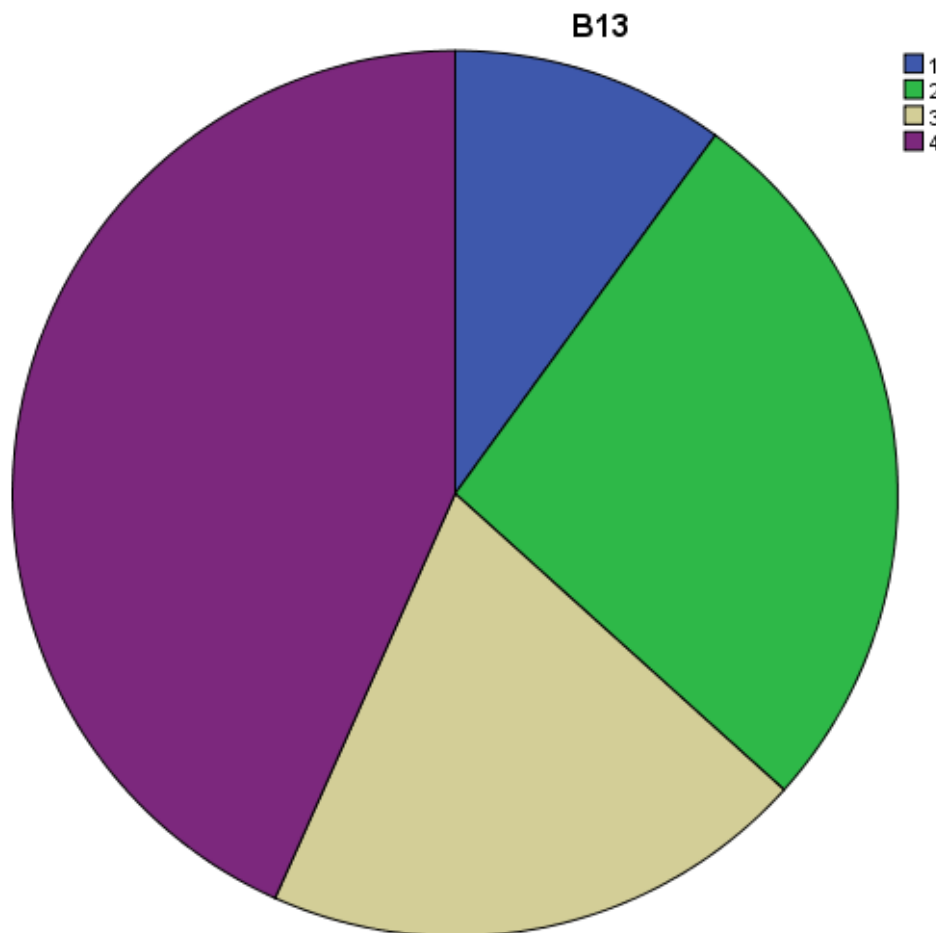
Σύμφωνα με τον πίνακα φαίνεται πως οι ερωτηθέντων θεωρεί πως η τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών σε μεγάλο βαθμό, με ποσοστό 93,4% (56,7% αρκετά και 36,7% πολύ) ενώ μόλις το 6,7% πιστεύει ότι δεν θα έχει και μεγάλη διαφορά.



B13 Το υπάρχον λογισμικό το οποίο είναι διαθέσιμο για την υποστήριξη και διευκόλυνση του έργου των ελεγκτικών υπηρεσιών είναι κατάλληλο;

		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	1	3	10,0	10,0	10,0
	2	8	26,7	26,7	36,7
	3	6	20,0	20,0	56,7
	4	13	43,3	43,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

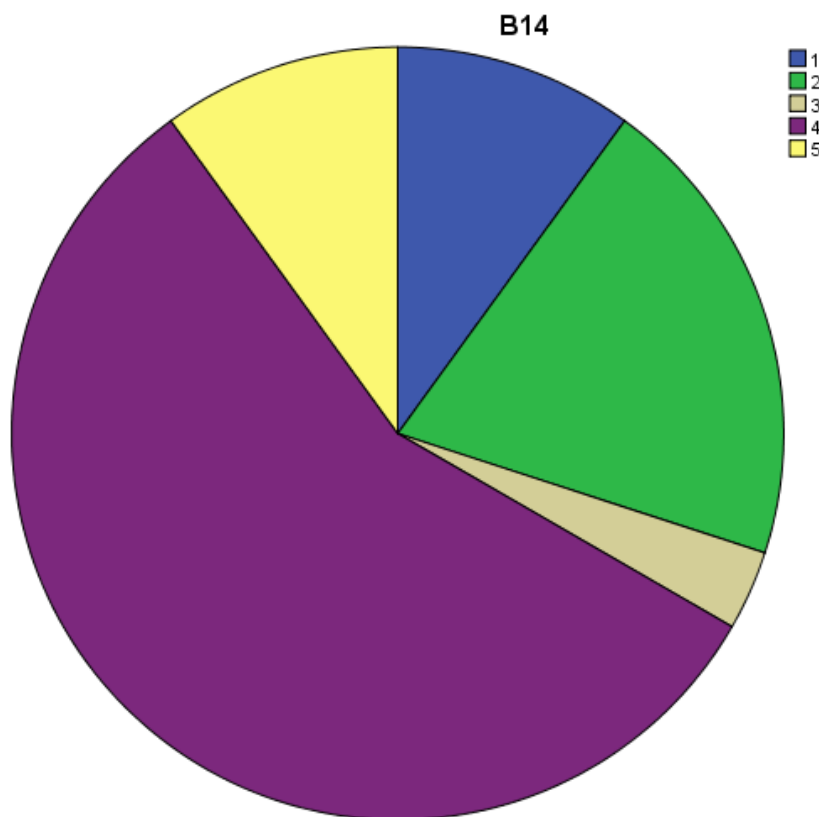
Στην ερώτηση αυτή φαίνεται να υπάρχει σημαντική διάσταση των απόψεων των ερωτηθέντων καθώς το 43,3% πιστεύει ότι το υπάρχον λογισμικό το οποίο είναι διαθέσιμο υποστηρίζει και διευκολύνει το ελεγκτικό έργο ενώ το 26,7% κρίνει ότι συμβάλλει ελάχιστα ,το 10% καθόλου και το 20% κρίνει ότι συμβάλλει μέτρια.



B14 Η χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων και εφαρμογών επεξεργασίας πληροφοριών (π.χ. Newtaxis, Elenxisk.λπ) διευκολύνουν το έργο των ελεγκτικών υπηρεσιών;

		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	1	3	10,0	10,0	10,0
	2	6	20,0	20,0	30,0
	3	1	3,3	3,3	33,3
	4	17	56,7	56,7	90,0
	5	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

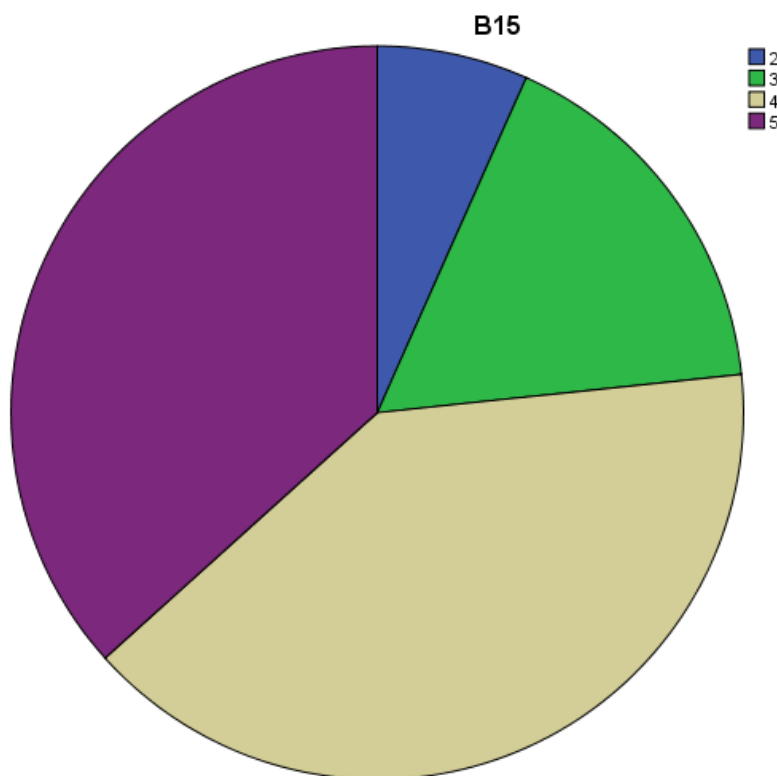
Σύμφωνα με τις απαντήσεις των ερωτηθέντων το 66,7% (56,7% αρκετά και 10% πολύ) θεωρεί ότι η χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων και εφαρμογών πληροφοριών συμβάλλουν στο ελεγκτικό έργο ενώ το 33,3%(10% καθόλου,20% λίγο και 3,3% μέτρια) θεωρεί ότι δεν υπάρχει και καμία ιδιαίτερη διαφορά ή και να υπάρχει είναι ελάχιστη.



B15 Το γνωσιακό - τεχνολογικό επίπεδο των υπαλλήλων/ ελεγκτών επηρεάζει την αποδοτικότητά τους;

		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	2	2	6,7	6,7	6,7
	3	5	16,7	16,7	23,3
	4	12	40,0	40,0	63,3
	5	11	36,7	36,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

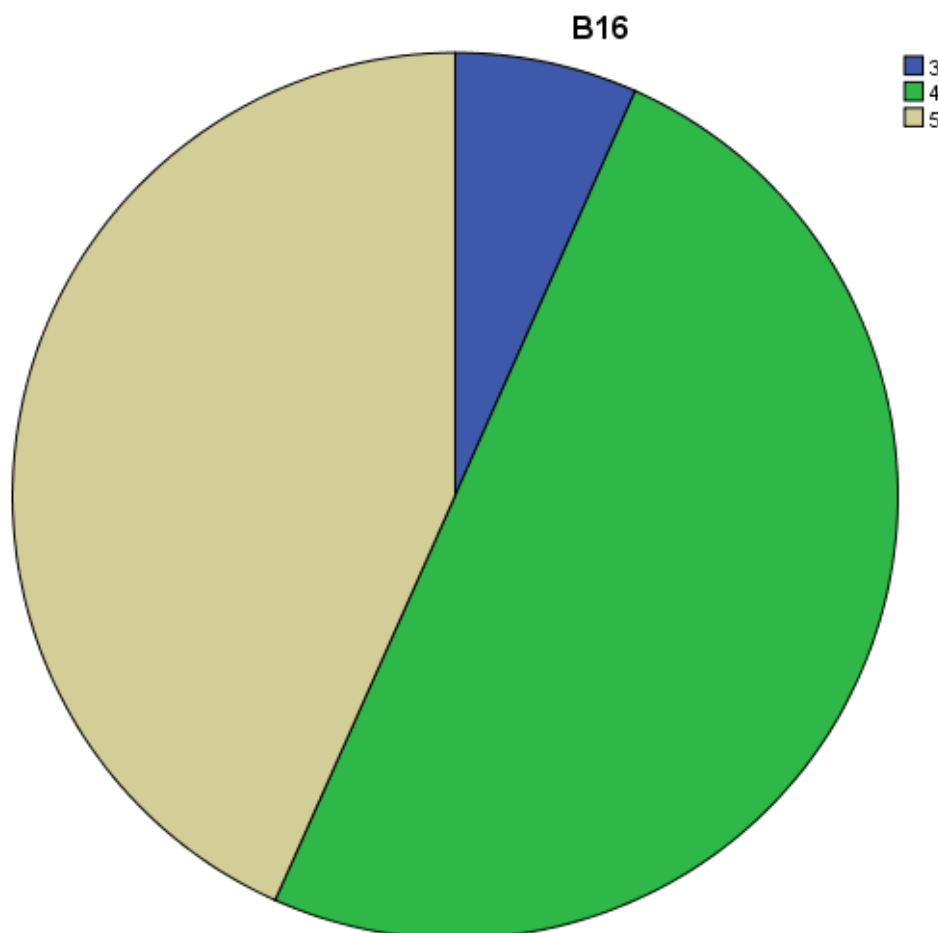
Αναλύοντας τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι το 76,7% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι το γνωσιακό - τεχνολογικό επίπεδο των υπαλλήλων/ ελεγκτών επηρεάζει την αποδοτικότητά τους σε σημαντικό βαθμό. Συγκεκριμένα το 40% θεωρεί ότι τους επηρεάζει αρκετά και το 36,7% ότι τους επηρεάζει πολύ. Ενώ το 23,4% κρίνει ότι δεν έχει και τόσο μεγάλη σημασία μιας και το 16,7% κρίνει ότι η επιρροή είναι μέτρια ενώ το 6,7% ελάχιστη.



B16 Η ελεγκτική εμπειρία των υπαλλήλων/ ελεγκτών συμβάλει στην αποτελεσματικότητα των φοροελεγκτικών μηχανισμών;

	Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid 3	2	6,7	6,7	6,7
4	15	50,0	50,0	56,7
5	13	43,3	43,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

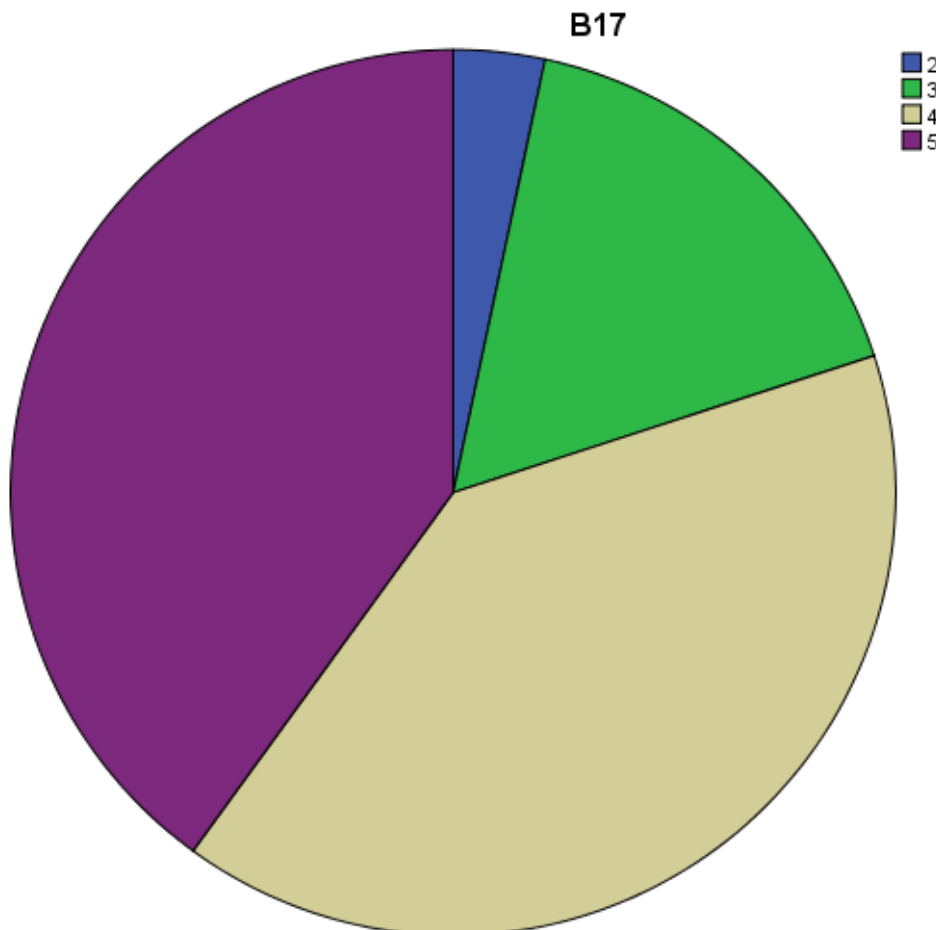
Το 93,3% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι η ελεγκτική εμπειρία των υπαλλήλων συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών μηχανισμών. Συγκεκριμένα το 50% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι η ελεγκτική εμπειρία των υπαλλήλων συμβάλει αρκετά και το 43,3% θεωρεί ότι συμβάλει πολύ. Ενώ μόλις το 6,7% θεωρεί ότι συμβάλει μέτρια.



B17 Η διαφθορά επηρεάζει αρνητικά την κοινή γνώμη ως προς το έργο των ελεγκτικών υπηρεσιών;

		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	2	1	3,3	3,3	3,3
	3	5	16,7	16,7	20,0
	4	12	40,0	40,0	60,0
	5	12	40,0	40,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

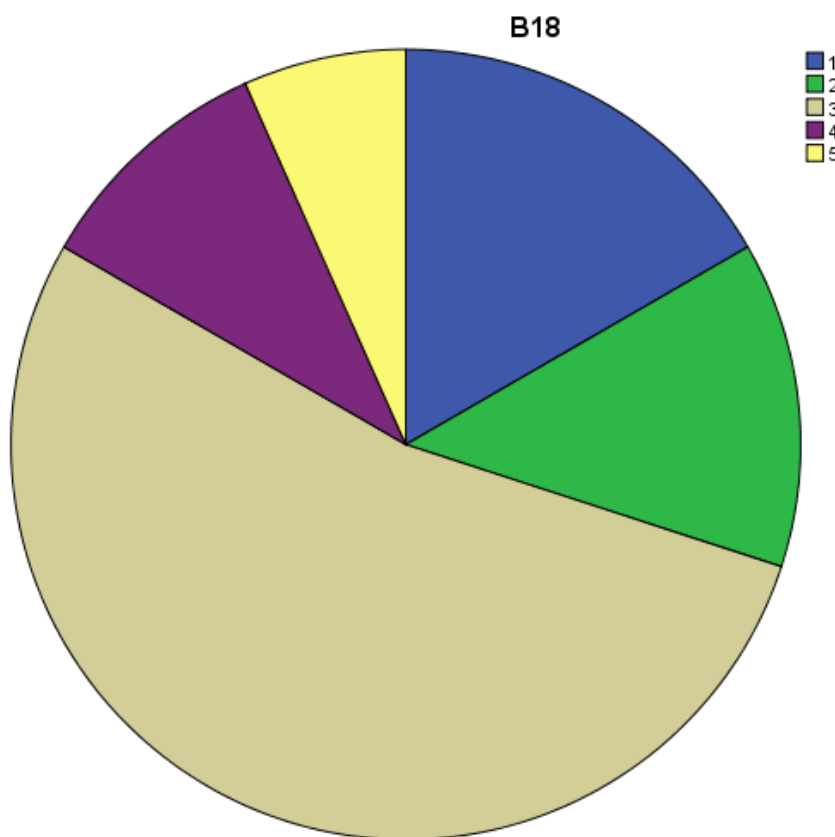
Στον πίνακα που παρατίθεται συμπεράνουμε ότι η διαφθορά επηρεάζει αρνητικά την κοινή γνώμη ως προς το έργο των ελεγκτικών υπηρεσιών σε ποσοστό 80%. Συγκεκριμένα επηρεάζει 40% αρκετά και 40% πολύ. Ενώ το 20% θεωρεί ότι δεν υπάρχει και τόσο μεγάλη σημασία στην άσκηση του έργου τους εξαιτίας της διαφθοράς. Δηλαδή 3,3% λίγο και 16,7% μέτρια.



B18 Η επιμόρφωση των στελεχών τα οποία διεκπεραιώνουν το έργο του ελέγχου είναι κατάλληλη και επαρκής;

		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	1	5	16,7	16,7	16,7
	2	4	13,3	13,3	30,0
	3	16	53,3	53,3	83,3
	4	3	10,0	10,0	93,3
	5	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

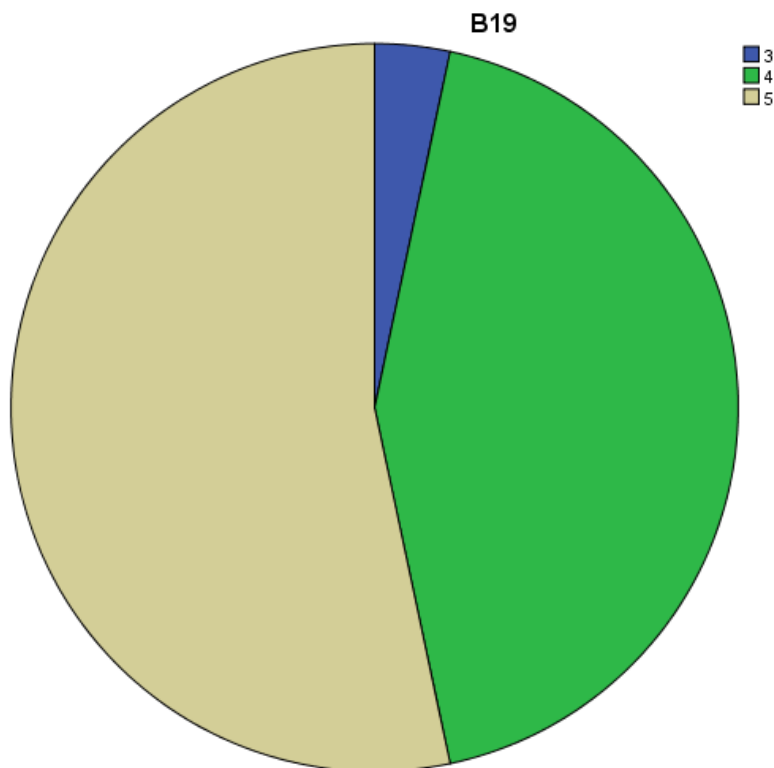
Στην συγκεκριμένη ερώτηση το 83,3% των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η επιμόρφωση των στελεχών που εφαρμόζουν το φορολογικό έλεγχο είναι από καθόλου έως μέτρια. Αναλυτικά το 53,3% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι η επιμόρφωση είναι μέτρια, 13,3% ότι είναι λίγη και το 16,7% καθόλου. Ενώ μόλις το 16,7% θεωρεί ότι υπάρχει επαρκής και κατάλληλη εκπαίδευση. Συγκεκριμένα το 10% αρκετά και το 6,7% πολύ.



B19 Η συνεχής εκπαίδευση και επιμόρφωση των ελεγκτών σε νέες μεθόδους ελέγχων, συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση του έργου των ελεγκτικών υπηρεσιών;

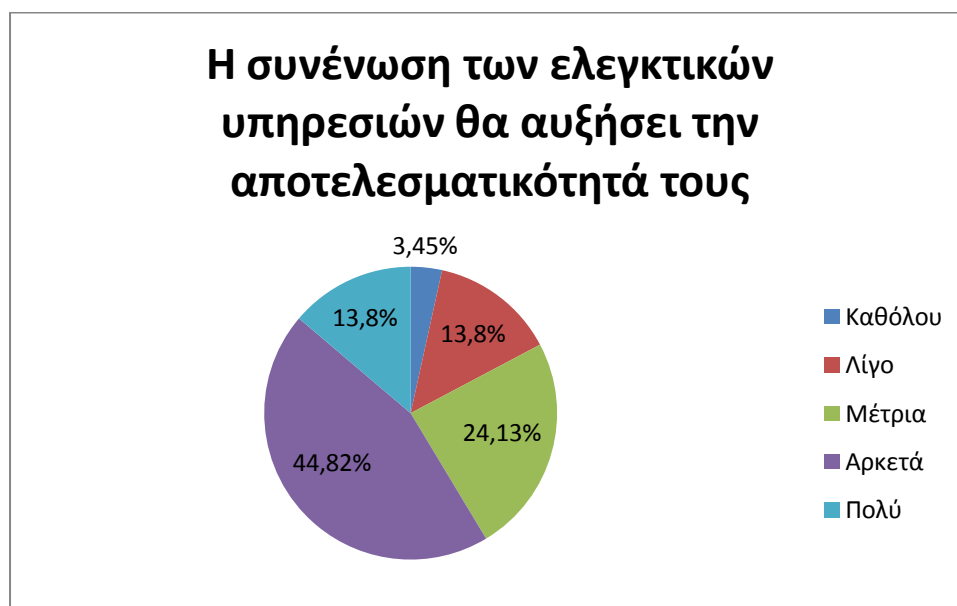
		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	3	1	3,3	3,3	3,3
	4	13	43,3	43,3	46,7
	5	16	53,3	53,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Εδώ η πλειοψηφία απαντά θετικά. Το 96,6% θεωρεί ότι η εκπαίδευση και η επιμόρφωση των ελεγκτών σε νέες μεθόδους συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση του έργου των ελεγκτικών υπηρεσιών. Συγκεκριμένα το 43,3% θεωρεί ότι συμβάλλει αρκετά και το 53,3% θεωρεί ότι συμβάλλει πολύ. Ενώ μόνο το 3,3% το κρίνει μέτρια.



B20 Η συνένωση των ελεγκτικών υπηρεσιών θα αυξήσει την αποτελεσματικότητά τους;				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
1	1	3,45	3,45	3,45
2	4	13,8	13,8	17,25
3	7	24,13	24,13	41,38
4	13	44,82	44,82	86,20
5	4	13,8	13,8	100
Total	29	100,0	100,0	

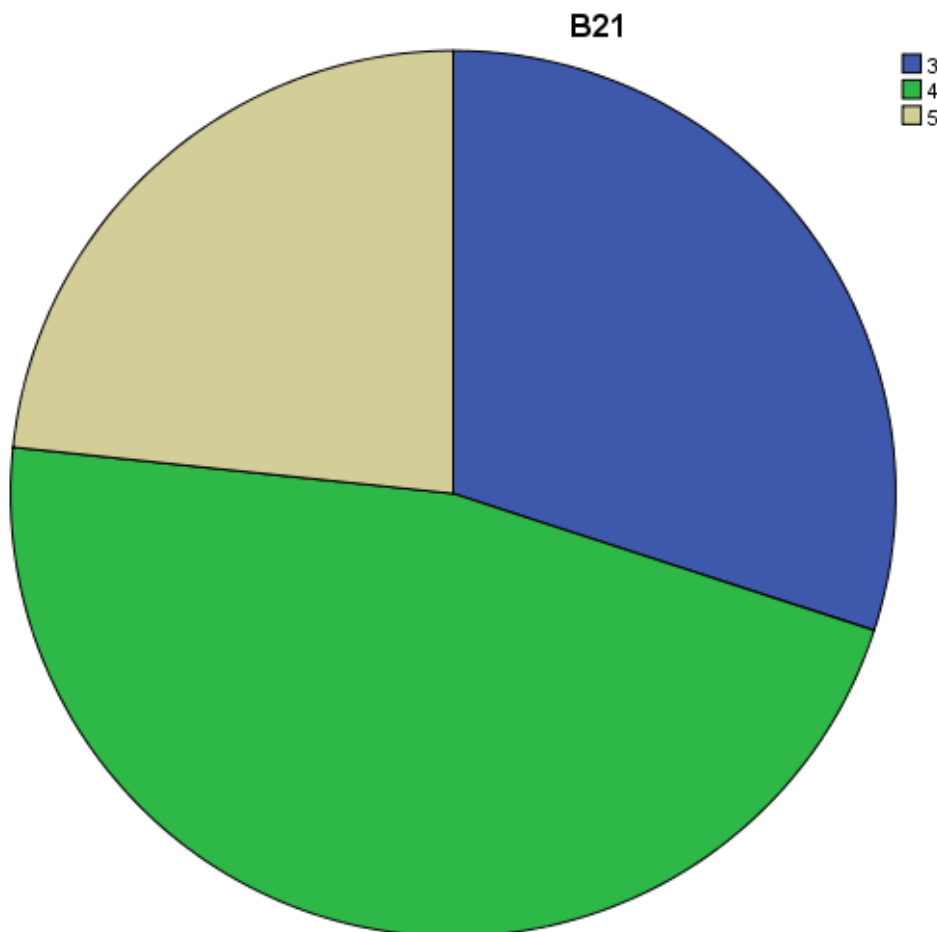
Από το σύνολο των 30 ερωτηθέντων απάντησαν στην ανωτέρω ερώτηση οι 29. Λαμβάνοντας υπόψη τις 29 απαντήσεις, προκύπτει το συμπέρασμα ότι η συνένωση των ελεγκτικών υπηρεσιών θα αυξήσει την αποτελεσματικότητά τους σε ποσοστό 58,62%. Ειδικότερα το 44,82% θεωρεί ότι η συνένωση των ελεγκτικών υπηρεσιών θα αυξήσει την αποτελεσματικότητά τους αρκετά και πολύ σε ποσοστό το 13,8% . Ενώ το 41,38% κρίνει ότι δεν θα επιφέρει καμία ουσιαστική αλλαγή. Δηλαδή το 3,45% κρίνει καθόλου, το 13,8% κρίνει λίγο και το 24,13% μέτρια.



B21 Ο ενεργός ρόλος των ελεγκτών, συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη διαχείριση των φοροελεγκτικών μηχανισμών;

		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	3	9	30,0	30,0	30,0
	4	14	46,7	46,7	76,7
	5	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

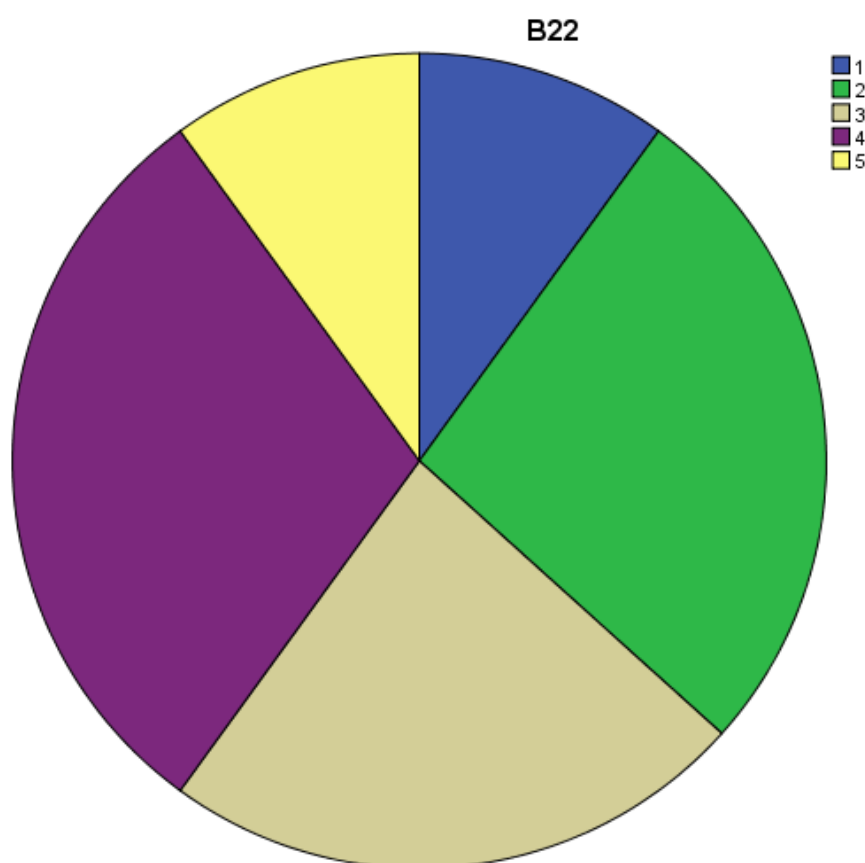
Σύμφωνα με τα στοιχεία του πίνακα οι ερωτηθέντες πιστεύουν ότι ο ενεργός ρόλος των ελεγκτών, συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη διαχείριση των φοροελεγκτικών μηχανισμών σε ποσοστό 70% (46,7% αρκετά και 23,3% πολύ) ενώ το 30% θεωρεί ότι δεν υπάρχει κάποια σημαντική διαφοροποίηση.



B22 Η κατάργηση ελεγκτικών υπηρεσιών θα δημιουργήσει προβλήματα στη σχέση ελεγκτή – ελεγχόμενου;

		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	1	3	10,0	10,0	10,0
	2	8	26,7	26,7	36,7
	3	7	23,3	23,3	60,0
	4	9	30,0	30,0	90,0
	5	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

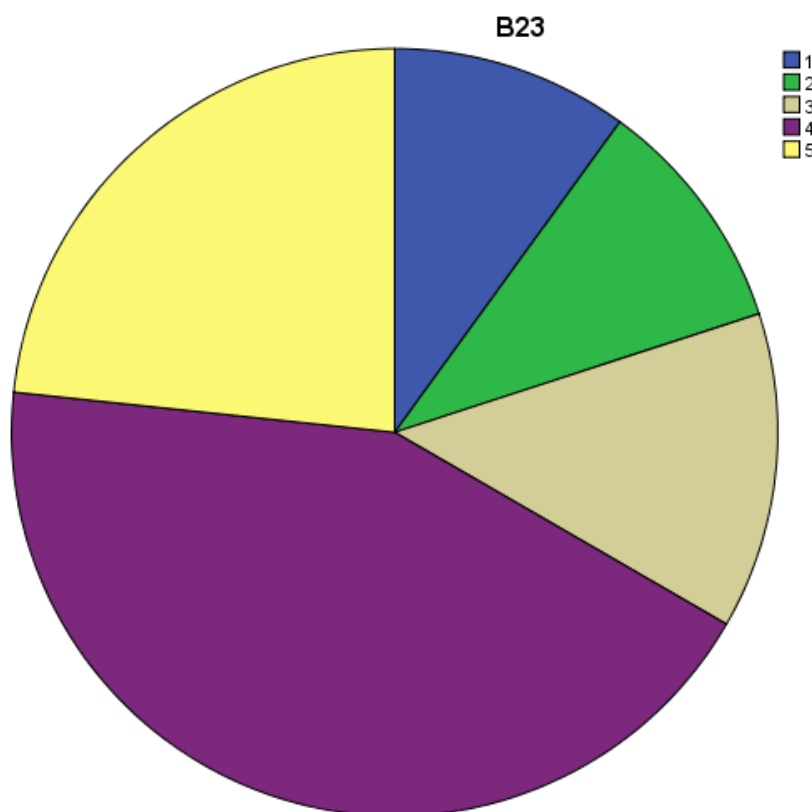
Αναλύοντας τον παραπάνω πίνακα, προκύπτει ότι η κατάργηση ελεγκτικών υπηρεσιών θα δημιουργήσει προβλήματα στη σχέση ελεγκτή – ελεγχόμενου σε ποσοστό 40% των ερωτηθέντων. Συγκεκριμένα το 30% θεωρεί ότι θα δημιουργήσει προβλήματα αρκετά και το 10% θεωρεί πολύ. Ενώ το 60% φαίνεται να κρίνει ότι δεν έχει καμία σημασία (10% καθόλου, 26,7% λίγο και 23,3% μέτρια).



B23 Η ανάθεσή των ελεγκτικών υπηρεσιών στον ιδιωτικό τομέα, θα δημιουργήσει προβλήματα στη σχέση ελεγκτή – ελεγχόμενου;

		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	1	3	10,0	10,0	10,0
	2	3	10,0	10,0	20,0
	3	4	13,3	13,3	33,3
	4	13	43,3	43,3	76,7
	5	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Αναλύοντας τον παραπάνω πίνακα προκύπτει το συμπέρασμα ότι η ανάθεσή των ελεγκτικών υπηρεσιών στον ιδιωτικό τομέα, θα δημιουργήσει προβλήματα στη σχέση ελεγκτή – ελεγχόμενου σε ποσοστό 66,6%. Συγκεκριμένα θα δημιουργήσουν αρκετό πρόβλημα σε ποσοστό 43,3% και πολύ σε ποσοστό 23,3%. Ενώ το 33,3% των ερωτηθέντων (10% καθόλου, 10% λίγο και 13,3% μέτρια) θεωρεί ότι δεν θα αλλάξει κάτι και ότι δεν θα υπάρξουν προβλήματα.

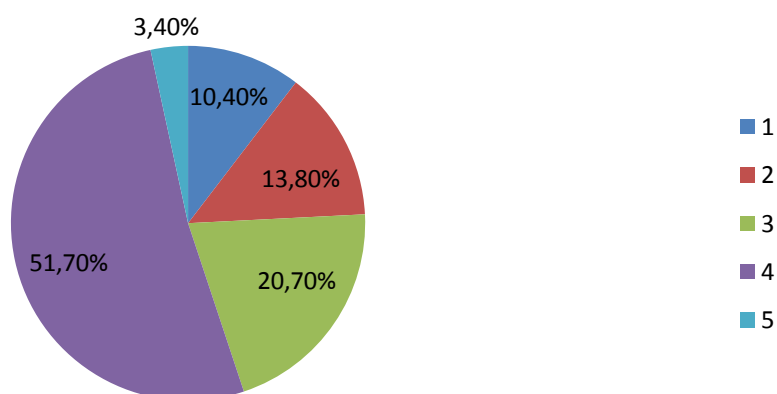


B24 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι κάθε προσπάθεια βελτίωσης των φορολογικών μηχανισμών καταλήγει σε αδιέξοδο;

	Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid				
1	3	10,4	10,4	10,4
2	4	13,8	13,8	24,20
3	6	20,7	20,7	44,90
4	15	51,7	51,7	96,60
5	1	3,4	3,4	100
Total	29	100,0	100,0	

Από το σύνολο των 30 ερωτηθέντων απάντησαν στην ανωτέρω ερώτηση οι 29. Λαμβάνοντας υπόψη τις 29 απαντήσεις ,προκύπτει ότι το 55,10% θεωρεί ότι η προσπάθεια βελτίωσης των φορολογικών μηχανισμών καταλήγει από αρκετά 51,7% ως πολύ 3,4% σε αδιέξοδο ενώ το 44,9% θεωρεί ότι δεν δημιουργείται αδιέξοδο (καθόλου 10,4%, λίγο 13,8%, μέτρια 20,7%).

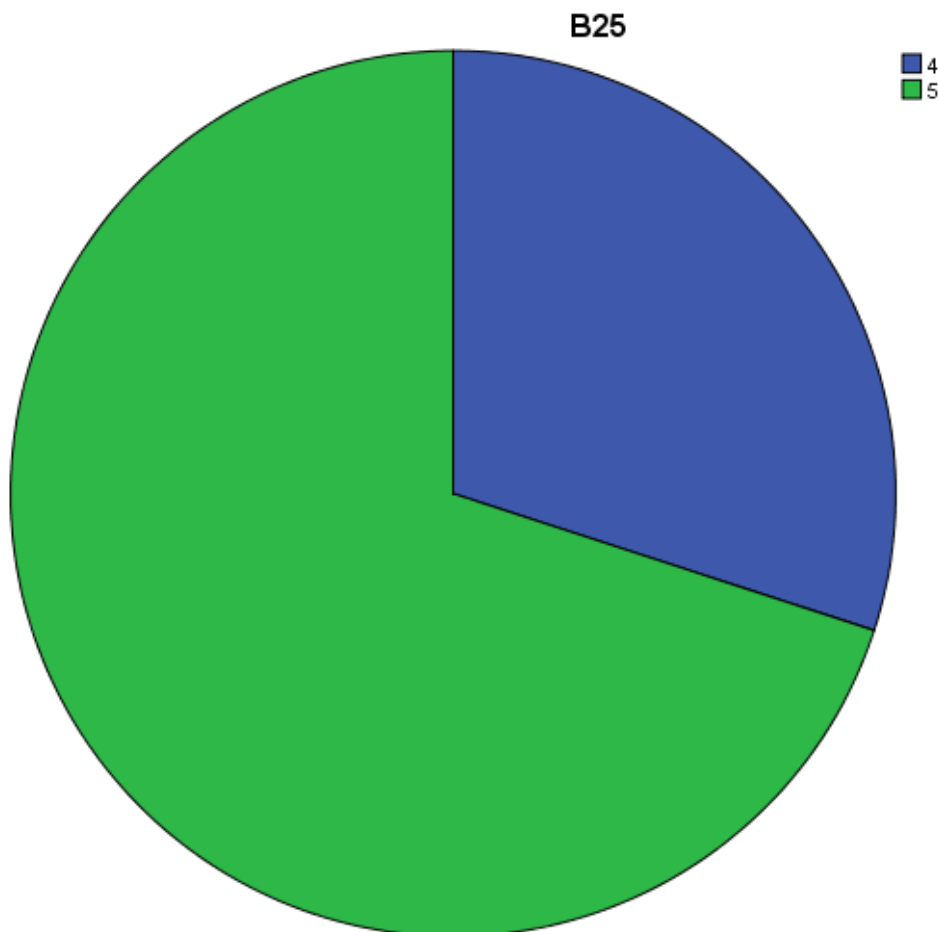
Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι κάθε προσπάθεια βελτίωσης των φορολογικών μηχανισμών καταλήγει σε αδιέξοδο



B25 Είναι απαραίτητο να αναληφθούν δράσεις με στόχο την απόκτηση φορολογικής κουλτούρας στους πολίτες;

		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	4	9	30,0	30,0	30,0
	5	21	70,0	70,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

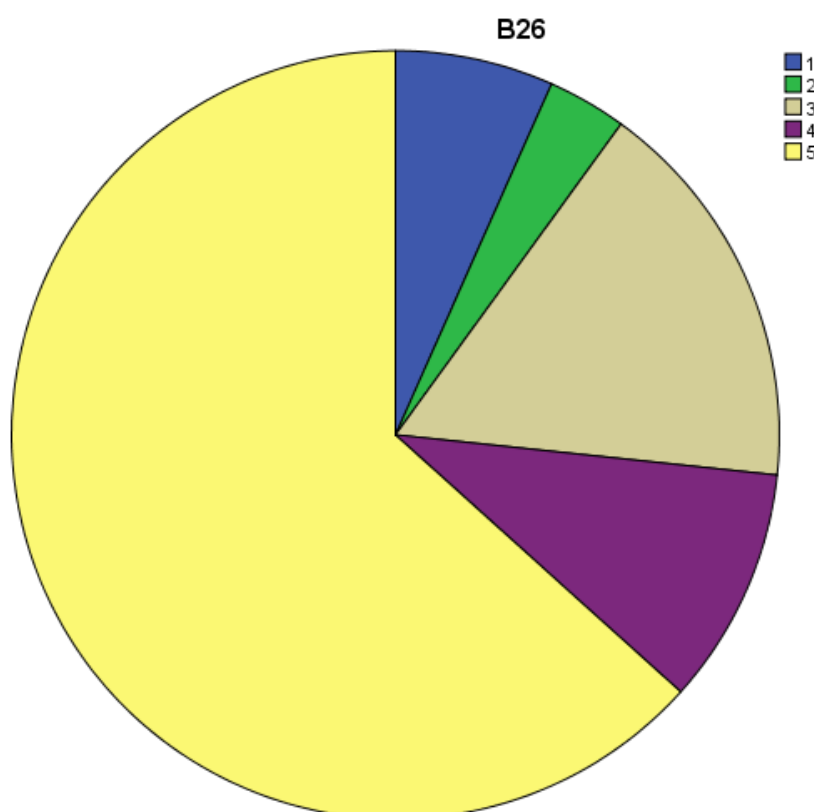
Στην συγκεκριμένη ερώτηση όλοι οι ερωτώμενοι θεωρούν ότι είναι απαραίτητο να αναληφθούν δράσεις με στόχο την απόκτηση φορολογικής κουλτούρας στους πολίτες σε ποσοστό 30% αρκετά και 70% πολύ.



B26 Με την απόκτηση φορολογικής κουλτούρας, μπορεί να αποκατασταθεί η εμπιστοσύνη κράτους και φορολογούμενων

		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	1	2	6,7	6,7	6,7
	2	1	3,3	3,3	10,0
	3	5	16,7	16,7	26,7
	4	3	10,0	10,0	36,7
	5	19	63,3	63,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

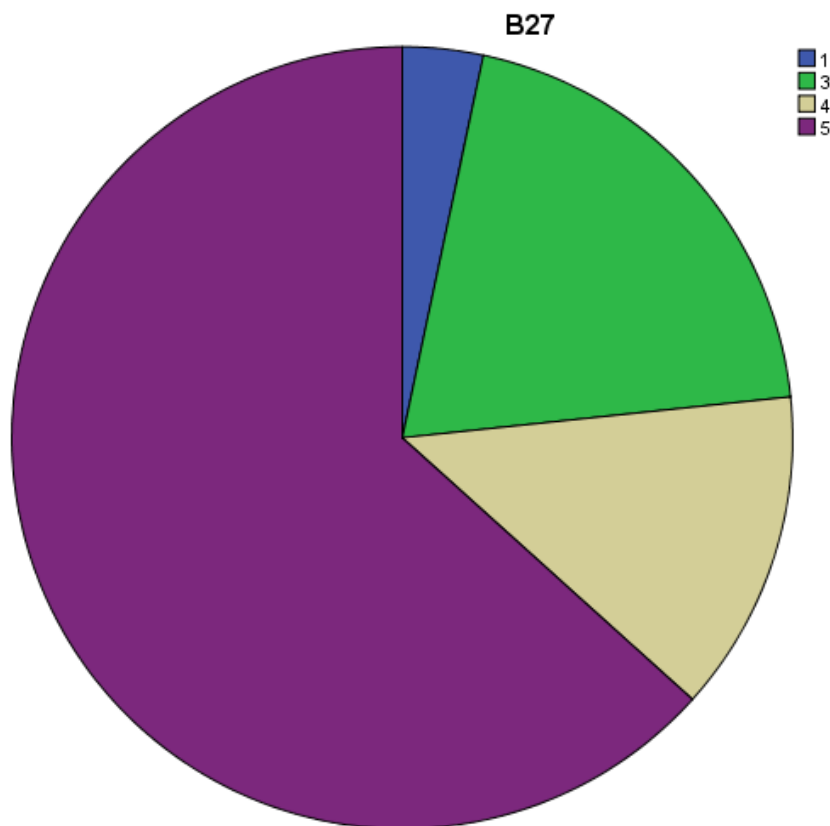
Αναλύοντας τον παραπάνω πίνακα προκύπτει το συμπέρασμα ότι το 73,3% (10% αρκετά και 63,3% πολύ) των ερωτηθέντων θεωρεί ότι με την απόκτηση φορολογικής κουλτούρας, μπορεί να αποκατασταθεί η εμπιστοσύνη κράτους και φορολογούμενων, ενώ το 26,7% (6,7% καθόλου, 3,3% λίγο και 16,7% μέτρια) πιστεύει ότι δεν μπορεί να αποκατασταθεί ή μπορεί να αποκατασταθεί σε μέτριο βαθμό η εμπιστοσύνη κράτους και φορολογούμενων.



B27 Με την απόκτηση της φορολογικής κουλτούρας, θα δημιουργηθεί υποδομή για ένα κλίμα συνεργασίας και αποκατάσταση της φορολογικής δικαιοσύνης

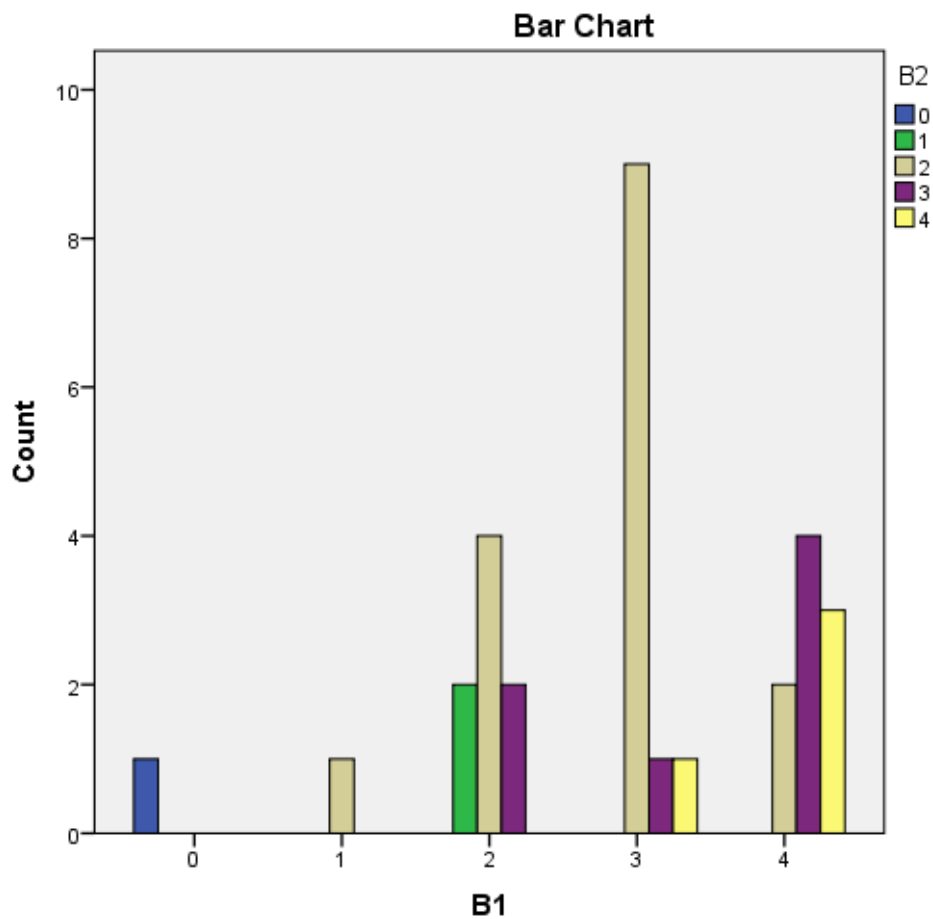
		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	1	1	3,3	3,3	3,3
	3	6	20,0	20,0	23,3
	4	4	13,3	13,3	36,7
	5	19	63,3	63,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Αναλύοντας τον παραπάνω πίνακα προκύπτει το συμπέρασμα ότι με την απόκτηση της φορολογικής κουλτούρας, θα δημιουργηθεί υποδομή για ένα κλίμα συνεργασίας και αποκατάσταση της φορολογικής δικαιοσύνης, την άποψη αυτή φαίνεται να συμμαρρίζεται το 76,6% των ερωτηθέντων (63,3% πολύ και 13,3% αρκετά). Ενώ το 23,3% φαίνεται να έχει αντίθετη άποψη (20% λίγο και 3,3% καθόλου).



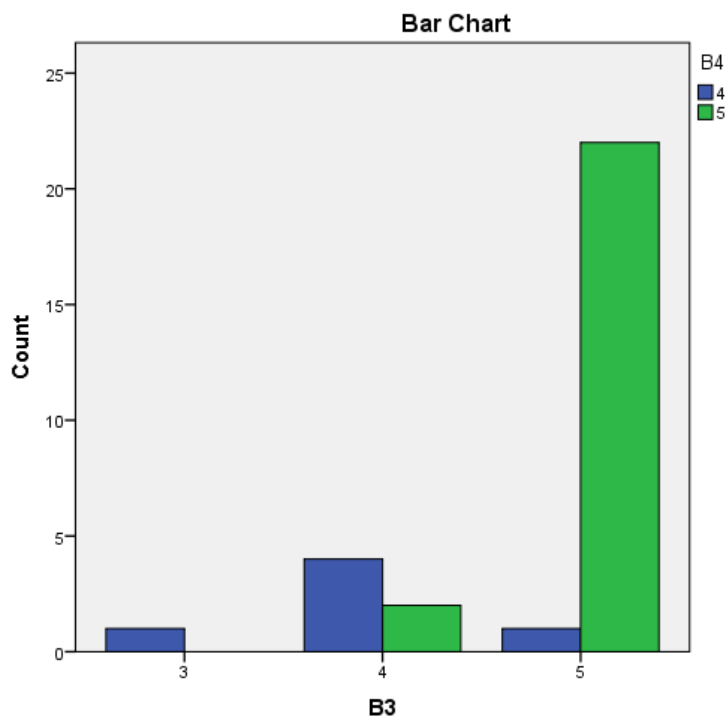
B1 * B2 Crosstabulation							
Count							
	B2					Total	
	0	1	2	3	4		
B1	0	1	0	0	0	0	1
	1	0	0	1	0	0	1
	2	0	2	4	2	0	8
	3	0	0	9	1	1	11
	4	0	0	2	4	3	9
Total		1	2	16	7	4	30

Εδώ φαίνεται πως οι φορολογικοί μηχανισμοί έχουν ελάχιστη συσχέτιση με τους στόχους που τίθενται ετησίως ανά ελεγκτική υπηρεσία. Συγκεκριμένα οι 16 από τους 30 συμμετέχοντες θεωρούν ότι είναι πολύ μικρή συσχέτιση ανάμεσα στα 2 θέματα.



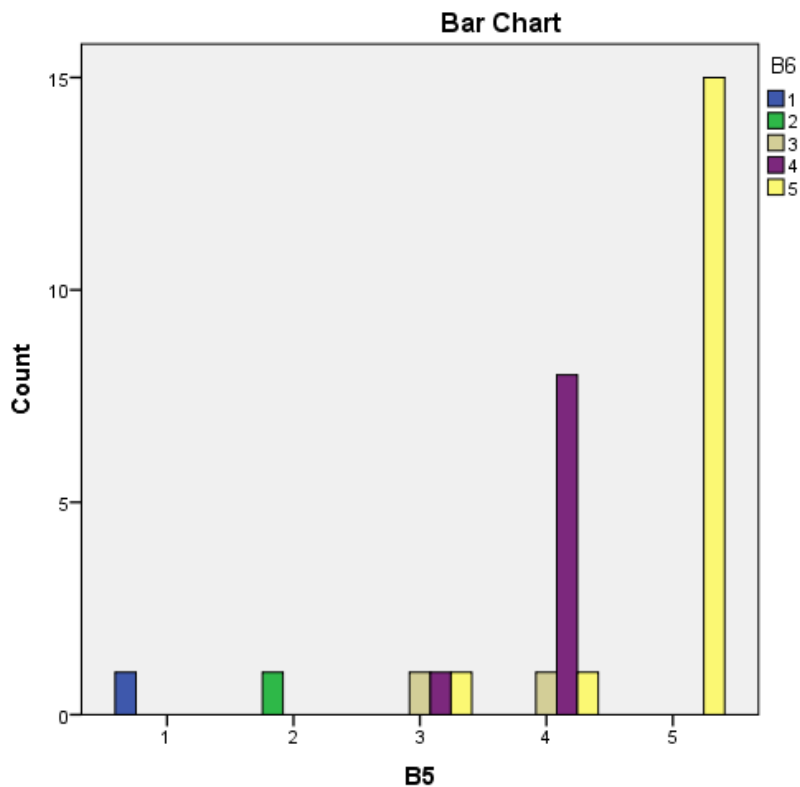
B3 * B4 Crosstabulation				
Count				
		B4		Total
		4	5	
B3	3	1	0	1
	4	4	2	6
	5	1	22	23
Total		6	24	30

Η συσχέτιση μεταξύ του αν οι διαδικασίες του δημοσίου διέπονται από πολυνομία και το αν η πολυνομία, επιδρά αρνητικά στην αποδοτικότητα των φοροελεγκτικών υπηρεσιών φαίνεται να είναι άμεση και να δημιουργεί πολλά προβλήματα. Συγκεκριμένα και οι 30 θεωρούν ότι υπάρχει από αρκετά ως πολύ μεγάλη συσχέτιση ανάμεσα στα δύο θέματα.



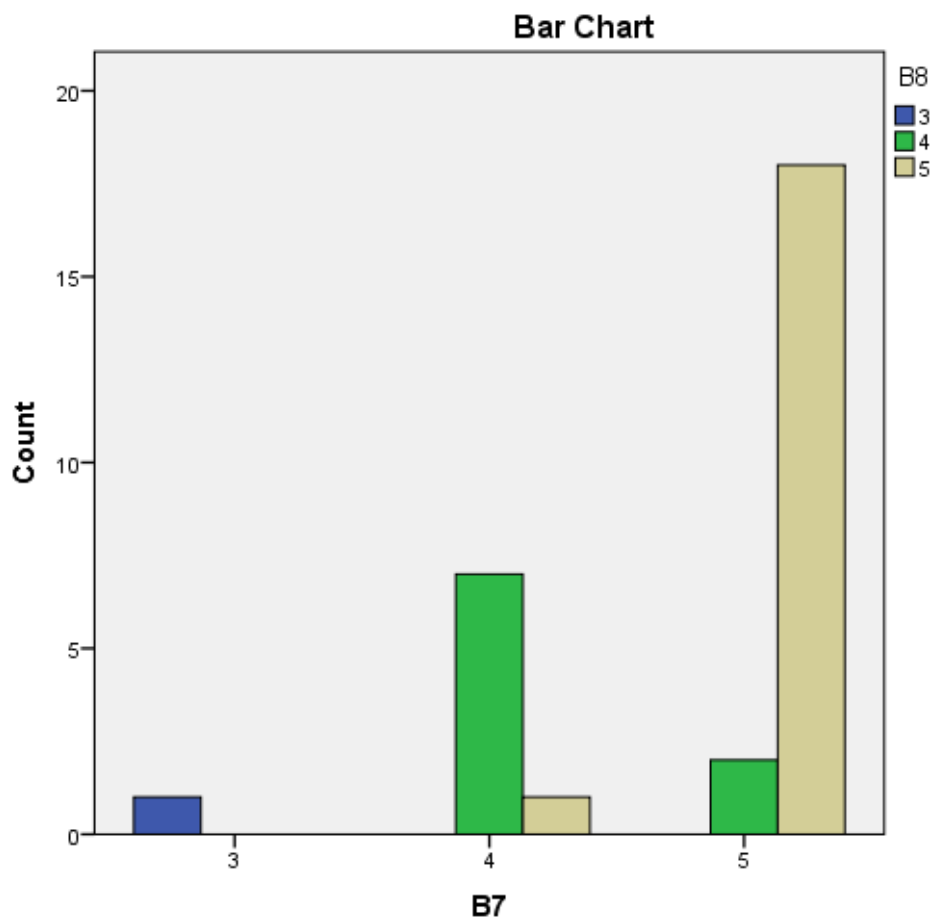
B5 * B6 Crosstabulation							
Count							
		B6					Total
		1	2	3	4	5	
B5	1	1	0	0	0	0	1
	2	0	1	0	0	0	1
	3	0	0	1	1	1	3
	4	0	0	1	8	1	10
	5	0	0	0	0	15	15
Total		1	1	2	9	17	30

Εδώ φαίνεται πως οι ασάφειες που υπάρχουν στην φορολογική νομοθεσία επιδρούν πράγματι αρνητικά στην απόδοση των φορολογικών υπηρεσιών. Συγκεκριμένα οι 26 από τους 30 θεωρούν ότι υπάρχει πολύ μεγάλη συσχέτιση ανάμεσα στα δύο θέματα.



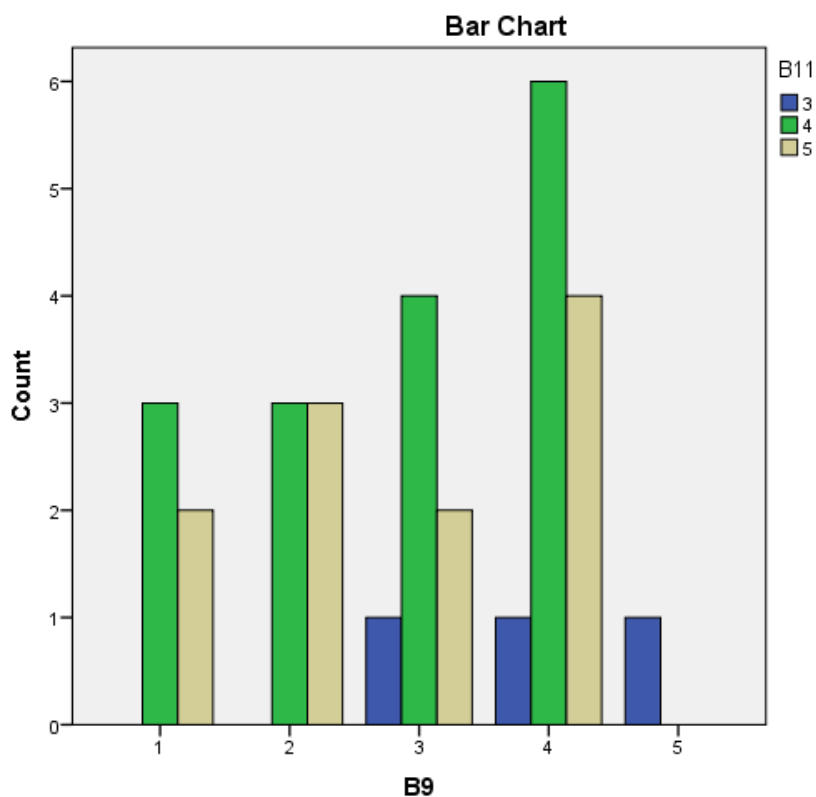
B7 * B8 Crosstabulation					
Count					
		B8			Total
		3	4	5	
B7	3	1	0	0	1
	4	0	7	1	8
	5	0	2	18	20
Total		1	9	19	29

Διεξάγεται συσχέτιση μεταξύ του αν η φορολογική νομοθεσία χαρακτηρίζεται από πολυπλοκότητα και το αν η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας επιδρά αρνητικά στην αποδοτικότητα των φορολογικών υπηρεσιών. Αναλύοντας των ανωτέρω πίνακα παρατηρούμε ότι οι ερωτηθέντες θεωρούν πως η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας είναι αυτή που δυσχεραίνει το έργο των φορολογικών υπηρεσιών, προς αυτή την κατεύθυνση τείνουν οι 28 στους 29 ερωτηθέντες.



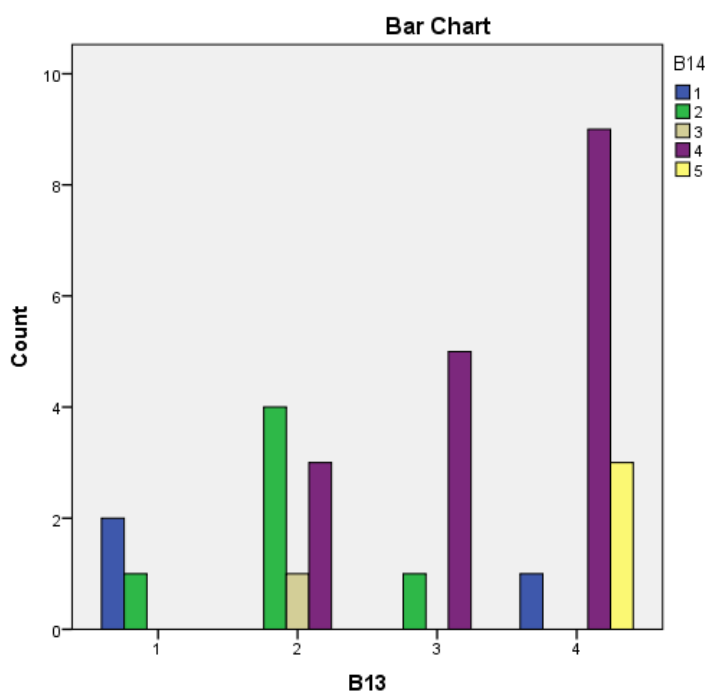
B9 * B11 Crosstabulation					
Count					
		B11			Total
		3	4	5	
B9	1	0	3	2	5
	2	0	3	3	6
	3	1	4	2	7
	4	1	6	4	11
	5	1	0	0	1
Total		3	16	11	30

Διεξάγεται συσχέτιση μεταξύ του αν υπάρχει επαρκής τυποποίηση αναφορικά με τις αρμοδιότητες των ελεγκτικών υπηρεσιών και αν η τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλλει στην ομοιογένεια των ελεγκτικών μηχανισμών. Στην συγκεκριμένη συσχέτιση παρατηρούμε ότι οι τυποποίηση των ελέγχων θα βοηθήσει σημαντικά τη βελτίωση του έργου των ελεγκτών.



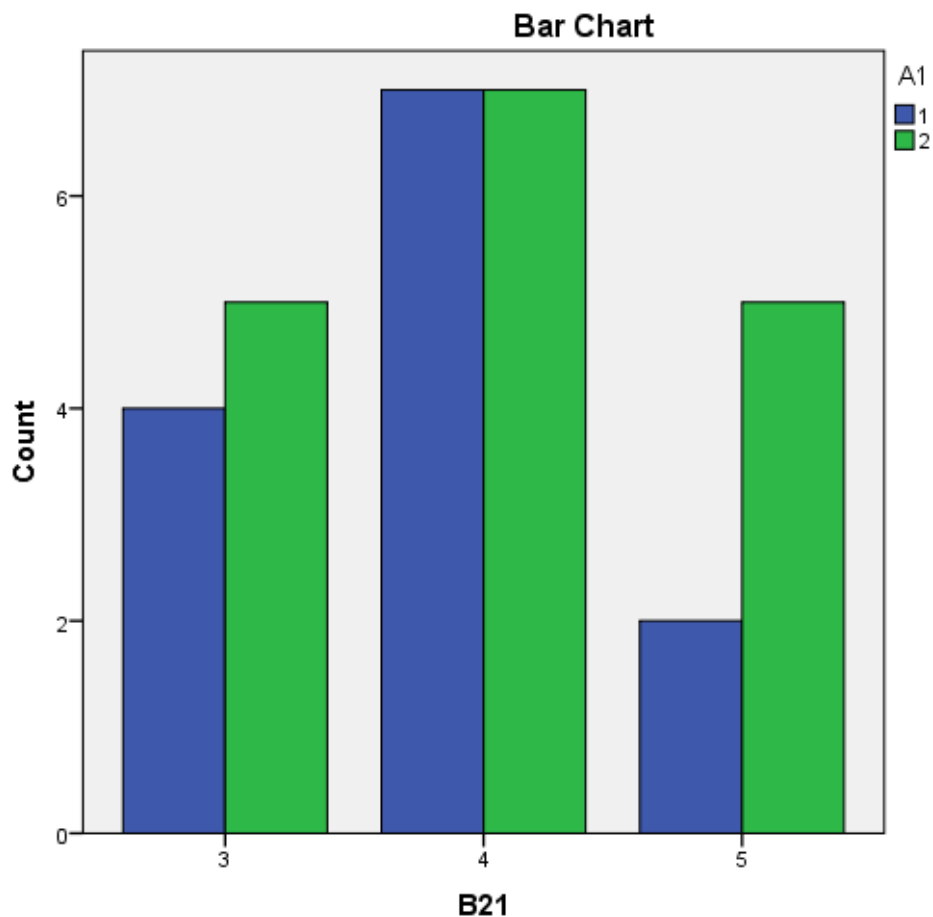
B13 * B14 Crosstabulation							
Count							
		B14					Total
		1	2	3	4	5	
B13	1	2	1	0	0	0	3
	2	0	4	1	3	0	8
	3	0	1	0	5	0	6
	4	1	0	0	9	3	13
Total		3	6	1	17	3	30

Διεξάγεται συσχέτιση μεταξύ του αν και υπάρχουν λογισμικό το οποίο είναι διαθέσιμο για την υποστήριξη και διευκόλυνση του έργου των ελεγκτικών υπηρεσιών είναι κατάλληλο και αν η χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων και εφαρμογών επεξεργασίας πληροφοριών (π.χ. Newtaxis, Elenxisk.λπ) διευκολύνουν το έργο των ελεγκτικών υπηρεσιών. Από τη συγκεκριμένη ερώτηση προκύπτει το συμπέρασμα ότι η εφαρμογή ηλεκτρονικών μηχανισμών ελέγχου θα συμβάλει στη βελτίωση των μηχανισμών ελέγχου σε σημαντικό βαθμό. Τουλάχιστον αυτή την άποψη φαίνεται να υιοθετούν οι 20 από τους 30 ερωτηθέντες.



B21 * A1 Crosstabulation				
Count				
		A1		Total
		1	2	
B21	3	4	5	9
	4	7	7	14
	5	2	5	7
Total		13	17	30

Στην συγκεκριμένη συσχέτιση μελετήθηκε κατά πόσο σύμφωνα με το φύλο των ερωτηθέντων υπάρχει διαφοροποίηση στην άποψη ότι ο ενεργός ρόλος των ελεγκτών, συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη διαχείριση των φοροελεγκτικών μηχανισμών. Από τις απαντήσεις που συνδυάστηκαν προκύπτει ότι ανεξάρτητα από το φύλο όλοι οι ερωτώμενοι έχουν την ίδια θέση. Όλοι θεωρούν ότι συμβάλλει σημαντικά ο ρόλος των ελεγκτών.



ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Από το ερευνητικό μέρος της εργασίας προκύπτει ότι τελικά ο φορολογικός μηχανισμός που υπάρχει είναι αναποτελεσματικός και δεν λειτουργεί σωστά. Τα αίτια τα οποία σύμφωνα με τους ερωτηθέντες είναι αυτά που συντελούν σε αυτή την κατεύθυνση οφείλονται κυρίως στους μηχανισμούς του συστήματος το οποίο δεν τους παρέχει ξεκάθαρες αρμοδιότητες, δεν τους επιτρέπει να ασκήσουν ολοκληρωμένο έργο και αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι υπάρχει πολυνομία, πολυπλοκότητα και ασάφεια στο φορολογικό σύστημα.

Επιπρόσθετα προκύπτει ότι στο φορολογικό μηχανισμό δεν υπάρχει αρκετή τυποποίηση αναφορικά με τις αρμοδιότητες των ελεγκτικών υπηρεσιών πράγμα το οποίο δυσχεράνει την αποτελεσματικότητά τους.

Συγκεκριμένα στην έρευνα έλαβαν μέρος 30 συμμετέχοντες από τις ΔΟΥ Ιωαννίνων και Πρεβέζης οι οποίοι είναι προϊστάμενοι σε ποσοστό 3,5% και φορολογικοί ελεγκτές ποσοστό 96,5%. Οι ερωτηθέντες των ανωτέρω ελεγκτικών υπηρεσιών διαθέτουν προϋπηρεσία στη θέση ευθύνης από 1 έως 5 έτη σε ποσοστό 68%, από 6-10 έτη σε ποσοστό 24% και μόλις το 8% πάνω από 10 έτη. Το μορφωτικό επίπεδο των συμμετεχόντων στην έρευνα είναι ιδιαίτερα υψηλό γιατί είναι κάτοχοι τουλάχιστον τριτοβάθμια εκπαίδευσης σε ποσοστό 93,40%.

Από το δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου προκύπτουν τα εξής:

1. Οι φορολογικοί μηχανισμοί δεν είναι ιδιαίτερα αποτελεσματική επειδή το 37,93% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι οι φορολογικοί μηχανισμοί είναι αποτελεσματικοί σε μέτριο επίπεδο, ενώ το 27,6% κρίνει ότι είναι λίγο αποτελεσματική και καθόλου σε ποσοστό 3,44%. Ενώ το 31,03% θεωρεί ότι οι φορολογικοί μηχανισμοί είναι αρκετά αποτελεσματικοί.
2. Οι στόχοι του που τίθενται ετησίως ανά υπηρεσία δεν είναι επιτεύξιμοι και ρεαλιστικοί μιας και το 6,9% θεωρεί ότι δεν είναι καθόλου επιτεύξιμοι και ρεαλιστικοί, το 55,2% λίγο και το 24,1% μέτρια. Υπάρχει ακόμη και μέρος των ερωτηθέντων που θεωρούν ότι οι στόχοι που τίθενται ετησίως ανά ελεγκτική υπηρεσία είναι επιτεύξιμοι και ρεαλιστικοί σε ποσοστό 13,8%.

3. Οι διαδικασίες του δημοσίου διέπονται από πολυνομία. Επειδή η πλειοψηφία των ερωτηθέντων δηλαδή το 96,7% απαντά ότι υπάρχει μεγάλο ποσοστό πολυνομίας στο δημόσιο τομέα. Ενώ μόλις το 3,3% των ερωτηθέντων απαντά ότι οι διαδικασίες του δημοσίου δεν διέπονται από πολυνομία.
4. Η πολυνομία επιδρά αρνητικά στην αποδοτικότητα των φοροελεγκτικών υπηρεσιών. Είναι η άποψη που συμερίζεται σχεδόν η απόλυτη πλειοψηφία των ερωτώμενων.
5. Υπάρχει ασάφεια στην φορολογική νομοθεσία. Γιατί η πλειοψηφία των ερωτηθέντων δήλωσε ότι υπάρχει ασάφεια στην φορολογική νομοθεσία με ποσοστό 83,3% ενώ το 10% θεωρεί ότι η ασάφεια στην φορολογική νομοθεσία είναι μέτρια και 3,3% καθόλου και λίγο αντίστοιχα. Επιπλέον οι ασάφειες της φορολογικής νομοθεσίας επιδρούν αρνητικά στην αποδοτικότητα των φορολογικών υπηρεσιών με ποσοστό 86,7%. Ενώ το 13,3% απαντάει πως δεν επιδρούν αρνητικά.
6. Η φορολογική νομοθεσία είναι πολύπλοκη. Διότι το 96,56% των ερωτηθέντων κρίνει ότι υπάρχει στην φορολογική νομοθεσία από αρκετά (27,59%) έως πολύ (68,97%) πολυπλοκότητα, ενώ το 3,44% τη βρίσκει μέτρια σε πολυπλοκότητα.
7. Η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας επιδρά αρνητικά στην αποδοτικότητα των φοροελεγκτικών υπηρεσιών σε ποσοστό 30% αρκετά και 66,7% πολύ, ενώ το 3,3% θεωρεί ότι επιδρά μέτρια.
8. Δεν υπάρχει ικανοποιητική τυποποίηση στις αρμοδιότητες των φορολογικών υπηρεσιών που ασκούν τον έλεγχο. Μιας και το 60% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι υπάρχει από μέτρια (23,3%) ,αρκετά (20%) έως καθόλου (16,7%) τυποποίηση αρμοδιοτήτων. Όμως το 36,7% των ερωτηθέντων απάντησαν ότι υπάρχει αρκετή τυποποίηση και πολύ το 3,3%.
9. Δεν υπάρχει επικάλυψη αρμοδιοτήτων μεταξύ των ελεγκτικών υπηρεσιών. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι το 82,76% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι υπάρχει μέτρια έως καθόλου επικάλυψη αρμοδιοτήτων μεταξύ των ελεγκτικών υπηρεσιών (6,9% καθόλου, 37,93% λίγο και 37,93% μέτρια). Ενώ το 17,24% θεωρεί ότι υπάρχει κάποια επικάλυψη των αρμοδιοτήτων.
10. Η τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλει :
 - α) στην ομοιογένεια των ελεγκτικών μηχανισμών σε σημαντικό βαθμό. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτηθέντων

δηλαδή το 90% πιστεύει ότι η τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλει στην ομοιογένεια των ελεγκτικών μηχανισμών ενώ το 10% κρίνει ότι θα υπάρξει μέτρια τυποποίηση των ελέγχων,

β) ιδιαίτερα στην αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών, με ποσοστό 93,4% ενώ μόλις το 6,7% πιστεύει ότι δεν θα έχει και μεγάλη διαφορά.

11. Το υπάρχον λογισμικό το οποίο είναι διαθέσιμο για την υποστήριξη και διευκόλυνση του έργου των ελεγκτικών υπηρεσιών δεν είναι κατάλληλο. Το 43,3% των ερωτηθέντων πιστεύει ότι το υπάρχον λογισμικό το οποίο είναι διαθέσιμο υποστηρίζει και διευκολύνει το ελεγκτικό έργο ενώ το 26,7% κρίνει ότι συμβάλλει ελάχιστα, το 10% καθόλου και το 20% κρίνει ότι συμβάλλει μέτρια.
12. Η χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων και εφαρμογών επεξεργασίας πληροφοριών (όπως το Elenxis) διευκολύνουν το έργο των ελεγκτικών υπηρεσιών. Το 66,7% των ερωτηθέντων πιστεύει ότι η χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων και εφαρμογών επεξεργασίας πληροφοριών διευκολύνουν το έργο των ελεγκτικών υπηρεσιών ενώ το 33,3% θεωρεί ότι δεν διευκολύνουν το έργο των ελεγκτικών υπηρεσιών.
13. Το γνωσιακό - τεχνοκρατικό επίπεδο των υπαλλήλων/ ελεγκτών επηρεάζει την αποδοτικότητά τους σε σημαντικό βαθμό. Συγκεκριμένα το 76,7% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι το γνωστικό - τεχνοκρατικό επίπεδο των υπαλλήλων/ ελεγκτών τους επηρεάζει από αρκετά (40%) έως πολύ (36,7%) την αποδοτικότητά τους. Ενώ το 23,4% κρίνει ότι δεν έχει και τόσο μεγάλη σημασία μιας και το 16,7% κρίνει ότι η επιρροή είναι μέτρια ενώ το 6,7% ελάχιστη.
14. Η ελεγκτική εμπειρία των υπαλλήλων συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών μηχανισμών. Συγκεκριμένα το 50% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι η ελεγκτική εμπειρία των υπαλλήλων συμβάλλει αρκετά και το 43,3% θεωρεί ότι συμβάλλει πολύ, δηλαδή το 93,3% κρίνει ότι συμβάλλει από αρκετά έως πολύ. Ενώ μόλις το 6,7% θεωρεί ότι συμβάλλει μέτρια.
15. Δεν είναι κατάλληλη και επαρκής η επιμόρφωση των φορολογικών οργάνων τα οποία διεκπεραιώνουν το έργο του ελέγχου. Την άποψη αυτή φαίνεται να συμεριζεται το 83,3% των ερωτηθέντων.

16. Η εκπαίδευση και η επιμόρφωση των ελεγκτών σε νέες μεθόδους θα συμβάλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση του έργου των ελεγκτικών υπηρεσιών. Την άποψη αυτή φαίνεται να συμμερίζεται το 96,6% των ερωτηθέντων. Ενώ μόλις το 3,3% το κρίνει μέτρια.
17. Ο ενεργός ρόλος των ελεγκτών, συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη διαχείριση των φοροελεγκτικών μηχανισμών. Συγκεκριμένα το 70% των ερωτηθέντων πιστεύει ότι ο ενεργός ρόλος των ελεγκτών, συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη διαχείριση των φοροελεγκτικών μηχανισμών ενώ το 30% θεωρεί ότι δεν συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη διαχείριση των φοροελεγκτικών μηχανισμών.
18. Η ανάθεσή των ελεγκτικών υπηρεσιών στον ιδιωτικό τομέα, θα δημιουργήσει προβλήματα στη σχέση ελεγκτή – ελεγχόμενου. Την άποψη αυτή φαίνεται να συμμερίζεται το 66,6% των ερωτηθέντων. Ενώ το 33,3% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι δεν θα υπάρξουν προβλήματα.
19. Κάθε προσπάθεια βελτίωσης των φορολογικών μηχανισμών καταλήγει σε αδιέξοδο. Την άποψη αυτή φαίνεται να συμμερίζεται 55,1% ερωτηθέντων καθώς κρίνει ότι η προσπάθεια βελτίωσης των φορολογικών μηχανισμών καταλήγει από αρκετά 51,7% ως πολύ 3,4% σε αδιέξοδο ενώ το 44,9% θεωρεί ότι δεν δημιουργείται αδιέξοδο (καθόλου 10,4%, λίγο 13,8%, μέτρια 20,7%).
20. Να αναληφθούν δράσεις με στόχο την απόκτηση φορολογικής κουλτούρας στους πολίτες. Αυτό υποστηρίζει η απόλυτη πλειοψηφία των ερωτηθέντων σε ποσοστό 30% αρκετά και 70% πολύ.
21. Με την απόκτηση φορολογικής κουλτούρας, μπορεί να αποκατασταθεί η εμπιστοσύνη κράτους και φορολογούμενων. Την άποψη αυτή υποστηρίζει το 73,3% των ερωτηθέντων.
22. Με την απόκτηση της φορολογικής κουλτούρας, θα δημιουργηθεί υποδομή για ένα κλίμα συνεργασίας και αποκατάστασης της φορολογικής δικαιοσύνης. Την άποψη αυτή φαίνεται να συμμερίζεται το 76,6% των ερωτηθέντων (63,3% πολύ και 13,3% αρκετά). Ενώ το 23,3% φαίνεται να έχει αντίθετη άποψη (20% λίγο και 3,3% καθόλου).

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Ο στόχος των προτάσεων, που αναφέρονται κάτωθι, είναι να συμβάλουν στην αύξηση της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου στην χώρα μας, αξιοποιώντας τα αποτελέσματα της έρευνας που πραγματοποιήσαμε, με την οποία γίνεται μία προσπάθεια να αναδείξουμε σημαντικά ζητήματα όπως είναι η πολυνομία, η πολυπλοκότητα, η αναποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος.

Με βάση τα ανωτέρω συμπεράσματα, κρίνεται αναγκαίο ότι πρέπει να δημιουργηθεί ένα ενιαίο φορολογικό σύστημα, να υπάρχει τυποποίηση των ελεγκτικών διαδικασιών και μία σταθερή φορολογική νομοθεσία. Για να πραγματοποιηθεί αυτό θα μπορούσε να γίνει παραγραφή των ανέλεγκτων χρήσεων έως και το 2013. Θα υπάρξει ένα κόστος βραχυπρόθεσμα αλλά μακροχρόνια τα οφέλη θα είναι ιδιαίτερα σημαντικά γιατί θα μπορούν να πραγματοποιούνται περισσότεροι έλεγχοι σε μικρότερο χρονικό διάστημα μιας και οι υπάλληλοι των ελεγκτικών υπηρεσιών δεν θα είναι επιβαρυνόμενοι με πλήθος ελέγχων που αναφέρονται σε διαφορετικούς νόμους. Μέσω του ενιαίου φορολογικού συστήματος θα αυξηθούν ποσοτικά και ποιοτικά οι έλεγχοι που διενεργούν τα φορολογικά όργανα. Αυτό θα είναι ένας κατασταλτικός παράγοντας της φοροδιαφυγής. Η δημιουργία ενός σταθερού φορολογικού συστήματος θα ενισχύσει την φορολογική συνείδηση των οντοτήτων και θα υπάρχει η υποδομή για ένα κλίμα συνεργασίας και αποκατάστασης της φορολογικής δικαιοσύνης.

Θα πρέπει να υπάρχει συνεχής εκπαίδευση και επιμόρφωση των φορολογικών οργάνων με σκοπό την ταχύτερη βεβαίωση και είσπραξη δημόσιων εσόδων, η οποία θα συμβάλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση του έργου των ελεγκτικών υπηρεσιών.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Το ερωτηματολόγιο που ακολουθεί αποτελεί μέρος έρευνας που πραγματοποιείται, στο πλαίσιο εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας για το μεταπτυχιακό πρόγραμμα σπουδών Λογιστική – Χρηματοοικονομική και Διοικητική Επιστήμη. Το θέμα αυτής είναι «*Εξωτερικός Έλεγχος: Η εφαρμογή και η αποτελεσματικότητα του Φορολογικού ελέγχου*».

Το παρόν ερωτηματολόγιο, έχει σχεδιαστεί με τρόπο που να απαιτήσει όσο το δυνατό λιγότερο από τον πολύτιμο χρόνο σας. Είναι ανώνυμο και οι απαντήσεις σας θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο για τους σκοπούς της έρευνας. Τα αποτελέσματα της έρευνας θα είναι στη διάθεσή σας, εφόσον το επιθυμείτε. Η συμμετοχή σας στην έρευνα είναι ιδιαίτερα σημαντική για την έκβασή της.

Παρακαλώ θερμά να αποστείλετε συμπληρωμένο το ερωτηματολόγιο σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή σε μια από τις παρακάτω διευθύνσεις:

Σε έντυπη μορφή: Ευσταθία Καλαμπόκη (διεύθυνση) Λέοντος 5 Άρτα Τ.Κ. 47100

Σε ηλεκτρονική μορφή: kalamboki80@yahoo.gr

Σας ευχαριστώ εκ των προτέρων για τη συνεργασία και την συμμετοχή σας.

Με εκτίμηση,

Ευσταθία Καλαμπόκη

A. ΑΤΟΜΙΚΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

(Επιλέξτε τις απαντήσεις στις ερωτήσεις 1 και 4 τοποθετώντας το σύμβολο X στο αντίστοιχο πλαίσιο)

A1. Φύλο:				A2. Αριθμός ετών συνολικής προϋπηρεσίας:	A3. Αριθμός ετών προϋπηρεσίας στο Υπουργείο Οικονομικών:
Ανδρας		Γυναίκα			

A4. Ηλικία:	18 έως 30	31 έως 40	41 έως 50	51 έως 60	60 και άνω
--------------------	------------------	------------------	------------------	------------------	-------------------

--	--	--	--	--	--

A5. Ποιο είναι το επίπεδο εκπαίδευσής σας;(σημειώστε τοποθετώντας το σύμβολο **X** στο/ στα αντίστοιχα πλαίσιο/α)

Δευτερο-βάθμια	Μεταδευτερο-βάθμια(π.χ. ΙΕΚ)	ΤΕΙ	ΑΕΙ	Μεταπτυχιακό	Διδακτορικό	Άλλο (προσδιορίστε)

A6. Θέση ευθύνης:		
Διευθυντής	Προϊστάμενος	Ελεγκτής

A7. Προϋπηρεσίας στη θέση ευθύνης:
(να γραφεί ο αριθμός ετών)

B. ΑΠΟΨΕΙΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ (ερωτήσεις κλειστού τύπου)

Στις ερωτήσεις που ακολουθούν σημειώνετε με \surd στο κατάλληλο τετραγωνάκι:

Σε ποιο βαθμό συμφωνείτε με τις ακόλουθες απόψεις;					
	Καθόλου	Λίγο	Μέτρια	Αρκετά	Πολύ
B1. Οι φοροελεγκτικοί μηχανισμοί είναι αποτελεσματικοί;					
B2. Οι στόχοι που τίθενται ετησίως ανά ελεγκτική υπηρεσία είναι επιτεύξιμοι και ρεαλιστικοί;					
B3. Οι διαδικασίες του δημοσίου διέπονται από πολυνομία;					
B4. Η πολυνομία, επιδρά αρνητικά στην αποδοτικότητα των φοροελεγκτικών υπηρεσιών;					
B5. Υπάρχουν ασάφειες στην φορολογική νομοθεσία;					
B6. Οι ασάφειες της φορολογικής νομοθεσίας επιδρούν αρνητικά στην αποδοτικότητα των φοροελεγκτικών υπηρεσιών;					
B7. Η φορολογική νομοθεσία χαρακτηρίζεται από πολυπλοκότητα;					
B8. Η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας επιδρά αρνητικά στην					

αποδοτικότητα των φοροελεγκτικών υπηρεσιών;					
B9. Υπάρχει επαρκής τυποποίηση αναφορικά με τις αρμοδιότητες των ελεγκτικών υπηρεσιών;					
B10. Υπάρχει επικάλυψη αρμοδιοτήτων μεταξύ των ελεγκτικών υπηρεσιών;					
B11. Η τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλλει στην ομοιογένεια των ελεγκτικών μηχανισμών;					
B12. Η τυποποίηση των ελέγχων θα συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών;					
B13. Το υπάρχον λογισμικό το οποίο είναι διαθέσιμο για την υποστήριξη και διευκόλυνση του έργου των ελεγκτικών υπηρεσιών είναι κατάλληλο;					
B14. Η χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων και εφαρμογών επεξεργασίας πληροφοριών (π.χ. Newtaxis, Elenxisk.λπ) διευκολύνουν το έργο των ελεγκτικών υπηρεσιών;					
B15. Το γνωσιακό - τεχνολογικό επίπεδο των υπαλλήλων/ ελεγκτών επηρεάζει την αποδοτικότητά τους;					
B16. Η ελεγκτική εμπειρία των υπαλλήλων/ ελεγκτών συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των φοροελεγκτικών μηχανισμών;					
B17. Η διαφθορά επηρεάζει αρνητικά την κοινή γνώμη ως προς το έργο των ελεγκτικών υπηρεσιών;					
B18. Η επιμόρφωση των στελεχών τα οποία διεκπεραιώνουν το έργο του ελέγχου είναι κατάλληλη και επαρκής;					
B19. Η συνεχής εκπαίδευση και επιμόρφωση των ελεγκτών σε νέες μεθόδους ελέγχων, συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη εκτέλεση του έργου των ελεγκτικών υπηρεσιών;					
B20. Η συνένωση των ελεγκτικών υπηρεσιών θα αυξήσει την αποτελεσματικότητά τους;					
B21. Ο ενεργός ρόλος των ελεγκτών, συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη διαχείριση των φοροελεγκτικών μηχανισμών;					
B22. Η κατάργηση ελεγκτικών υπηρεσιών θα δημιουργήσει προβλήματα στη σχέση ελεγκτή – ελεγχόμενου;					
B23. Η ανάθεσή των ελεγκτικών υπηρεσιών στον ιδιωτικό τομέα, θα δημιουργήσει προβλήματα στη σχέση ελεγκτή – ελεγχόμενου;					
B24. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι κάθε προσπάθεια βελτίωσης των φορολογικών μηχανισμών καταλήγει σε αδιέξοδο;					
B25. Είναι απαραίτητο να αναληφθούν δράσεις με στόχο την απόκτηση φορολογικής κουλτούρας στους πολίτες;					
B26. Με την απόκτηση φορολογικής κουλτούρας, μπορεί να αποκατασταθεί η εμπιστοσύνη κράτους και φορολογούμενων;					

B27. Με την απόκτηση της φορολογικής κουλτούρας, θα δημιουργηθεί υποδομή για ένα κλίμα συνεργασίας και αποκατάσταση της φορολογικής δικαιοσύνης;					
---	--	--	--	--	--

**Γ. ΑΠΟΨΕΙΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
(ερωτήσεις ανοικτού τύπου)**

Γ1. Παρακαλούμε όπως αναφέρετε προτάσεις για βελτίωση της αποτελεσματικότητας των φοροελεγκτικών μηχανισμών, κατά σειρά προτεραιότητας (μέχρι 3).

.....
.....
.....
.....
.....

Γ2. Παρακαλούμε όπως αναφέρετε τους λόγους για τους οποίους το μέγεθος της αναποτελεσματικότητας των φοροελεγκτικών μηχανισμών φτάνει σε σημεία όπου κάθε προσπάθεια βελτίωσης αυτών καταλήγει σε αδιέξοδο, κατά σειρά προτεραιότητας (μέχρι 3).

.....
.....
.....
.....
.....

Γ3. Παρακαλούμε όπως αναφέρετε τις σημαντικότερες αλλαγές κατά την γνώμη σας αναφορικά με την μεθοδολογία διενέργειας φορολογικών ελέγχων κατά σειρά προτεραιότητας (μέχρι 3).

.....
.....
.....
.....
.....

Σας ευχαριστώ θερμά για την συμμετοχή και για το χρόνο που διαθέσατε!

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Αγγελόπουλος, Α., 1943. *Δημόσια Οικονομική*. Αθήνα : Παπαζήσης.
- Αναστόπουλος, Ι. & Φορτσάκης, Θ., 2003. *Φορολογικό Δίκαιο*. 2^η έκδ. Αθήνα – Κομοτηνή: Σάκκουλα.
- Αναστασόπουλος, Ι. & Φορτσάκης, Θ., 2016. *Φορολογικό δίκαιο*. Αθήνα: Σάκκουλα.
- Αραμπατζίδης, Ν., 2015. *Συνεχής έλεγχος: επικρατούσα κατάσταση και μελλοντικές κατευθύνσεις*. Μεταπτυχιακού εργασία. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας. Διαθέσιμο στο: <<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/18832/3/ArampatzidisNikolaosMsc2015.pdf>> [Πρόσβαση στις 04 Ιανουαρίου 2017].
- Βισβίκης, Γ. & Καραγιάννης, Ι., 2016. *Ο φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων σύμφωνα με το κώδικα φορολογικής διαδικασίας*. Διάλεξη. ΤΕΙ Ηπείρου.
- Δαλαμάγκα, Α., 2000. *Φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων*. Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας.
- Θεοχαροπούλου, Λ. Ε., 2007. *Η Φορολογία εισοδήματος από Ηλεκτρονικό Εμπόριο*. Αθήνα: Σάκκουλα.
- Κανάκη, Α., 2011. *Έλεγχος και αξιοπιστία της Αγοράς με σκοπό την καλύτερη εξυπηρέτηση του πελάτη*. Πτυχιακή εργασία. Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Καβάλας. Διαθέσιμο στο: <http://nestor.teipel.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/16635/SDO_XRHMEL_00604_Medium.pdf?sequence=1http://nestor.teipel.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/16635/SDO_XRHMEL_00604_Medium.pdf?sequence=1> [Πρόσβαση στις 20 Ιανουαρίου 2017].
- Κάντζος, Κ., 2006. *Ελεγκτική - θεωρία και πρακτική*. Αθήνα: Σταμούλης.
- Καραμανής, Κ., 2008. *Σύγχρονη Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα*. Αθήνα: ΟΡΑ.
- Κόντος Μάναλης, Λ., 2002. *Ελληνικό φορολογικό δίκαιο: θεμελιώσεις, φορολογική διαδικασία, εφαρμογές*. Αθήνα: Σάκκουλα.
- Πανταζόπουλος, Π., 2012. *Τα Συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.
- Σιμωνιάς, Μ., 1999. *Ο έλεγχος της φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων*. Αθήνα: Φορολογική Επιθεώρηση.
- Σταματόπουλος, Δ. & Καραβοκύρης, Α., 2003. *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*. Αθήνα: Φορολογικό Ινστιτούτο.

Σταματόπουλος, Δ. & Καραβοκύρης, Α., 2007. *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, ανάλυση - ερμηνεία*. Αθήνα: Φορολογικό Ινστιτούτο.

Σταματόπουλος, Δ. & Καραβοκύρης, Α., 2014. *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος: Ανάλυση- Ερμηνεία*. Αθήνα: Φορολογικό Ινστιτούτο.

Φινοκαλιώτης, Κ., 1999. *Φορολογικό δίκαιο*. 2^η έκδ., Αθήνα- Θεσσαλονίκη: Σάκκουλα.

Φινοκαλιώτης, Κ., 2014. *Φορολογικό δίκαιο*. 5^η έκδ. Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Σάκκουλα.

Φλώρος, Α., 2015. *Φορολογική Λογιστική*. Αθήνα: Σύγχρονη Εκδοτική

Φορτσάκης, Θ., 2002. *Οι φορολογικοί έλεγχοι και τα δικαιώματα των ελεγχόμενων φορολογούμενων*. Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας.

Χρυσάφη, Ε., 2014. *Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα και η σύγκρισή του με συστήματα άλλων Ευρωπαϊκών χωρών*. Μεταπτυχιακή Εργασία. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας. Διαθέσιμο στο: <<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/16770/3/\ChrysaphiEleniMsc2014.pdf>> [Πρόσβαση στις 25 Ιανουαρίου 2017].

Stiglitz, J., 1992. *Οικονομική του Δημόσιου Τομέα*. Αθήνα: Κρητική.

Ξένη βιβλιογραφία

Australian Accounting Research Foundation, 1995. *Planning*. [Online] Available at: http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/aus302_9-95.pdf [Accessed on 05 February 2017].

International Standard on Auditing, 2009. *Overall Objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing*. [Online] Available at: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf> [Accessed on 05 February 2017].

OECD, 2001. *Centre for Tax Policy and Administration*. [Online] Available at: <https://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf> [Accessed on 15 April 2017].

World Bank Group, 2015. *Doing Business Going Beyond Efficiency*. [Online] Available at: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2015> [Accessed on 05 March 2017].

Ιστοσελίδες Διαδικτύου

Αργυρού, Π., 2016. *Εκτεταμένη διαφθορά καταγράφει η έκθεση του Γενικού Ελεγκτή*. [online] Διαθέσιμο στο:

<http://www.sigmalive.com/news/local/390110/ektetameni-diafthora-katagrafei-i-ekthesi-tou-genelegkti> [Πρόσβαση στις 10 Φεβρουαρίου 2017].

Κτιστλακη, Σ., 2016. *Η ενδικοφανής διαδικασία επίλυσης διαφορών: αποτελεσματικό μέσο ελέγχου της Διοίκησης σε εποχή οικονομικής κρίσης*. [online] Διαθέσιμο στο: <https://lawtakrap.blogspot.gr/2016/05/blog-post.html> [Πρόσβαση στις 10 Φεβρουαρίου 2017].

Σαββαΐδου, Κ., 2016. *Η αξιολόγηση της φορολογικής διοίκησης, μέσω διεθνών μοντέρνων εργαλείων μέτρησης της αποτελεσματικότητάς της*. [online] Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23668> [Πρόσβαση στις 10 Φεβρουαρίου 2017].

Σε ποιες υποθέσεις ελέγχων θα δώσει προτεραιότητα η ΓΓΔΕ - Τροποποίηση της απόφασης για τους φορολογικούς ελέγχους που θα διενεργηθούν το 2016, 2016. [online] Διαθέσιμο στο:

<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/30696> [Πρόσβαση στις 02 Απριλίου 2017].

Νόμοι

Ν. 4110/2013. *Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 17/Α/23-1-2012).

Ν. 2238/1994. *Κώδικας φορολογίας εισοδήματος*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 151/Α/16-9-1994).

Ν. 4174/2013. *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 170/Α/26-07-2013).

Ν. 2523/1997. *Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 179/Α/11-09-1997).

Ν. 4389/2016. *Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 94/Α/27-5-2016).

N. 3427/2005. Φόρος προστιθέμενης αξίας στις νέες οικοδομές, μεταβολές στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 312/Α/27-12-2005).

N. 2343/1995. Αναδιοργάνωση υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 211/Α/11-10-1995).

N. 2873/2000. Φορολογικές ελαφρύνσεις και απλουστεύσεις και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 285/Α/28-12-2000).

N. 3091/2002. Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 330/Α/24-12-2002).

N 3522/2006. Μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος, απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 276/Α/22-12-2006).

N. 3296/2004. Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 253/Α/14-12-2004).

N.2601/1998. Ενισχύσεις ιδιωτικών επενδύσεων για την οικονομική και περιφερειακή ανάπτυξη της χώρας και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 81/Α/15-4-1998).

N. 3610/2007. Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 258/Α/22-11-2007).

N. 4038/2014. Επείγουσες ρυθμίσεις που αφορούν την εφαρμογή του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012–2015. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 14/Α/02-02-2012).

N. 4172/2013. Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν.4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ Α 167/Α/23-7-2013).

Ν. 3943/2011. *Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 66/Α/31-3-2011).

Ν. 4152/2013. *Επείγοντα Μέτρα εφαρμογής των νόμων 4046/2012, 4093/2012 και 4127/2013*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 107/Α/09-05-2013).

Ν. 4270/2014. *Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις*. Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 143/Α/28-6-2014).

Πολ. 1002/2-1-2014.

Πολ. 1211/12-9-2013.

Πολ.1074/9-4-2008.

Πολ. 1027/22-2-2005.

ΑΥΟ 1061203/1148/ΔΣΣΦΕ/Α/ΠΟΛ 1144/20-5-1998.

ΑΥΟ 1044171/ ΠΟΛ 1155/22-5-2002.

ΑΥΟ 1052506/ΠΟΛ 1085/5-6-2003.

ΑΥΟ 1071445/ΠΟΛ 1105/18-7-2005.

ΑΥΟ 1021681/1120/ΔΕ-Α7 ΠΟΛ 1037/1-3-2005.

ΕΓΚ. 1075164/6432/ΠΟΛ 1102/20-8-2003.

ΔΕΛ 1069048/2-5-2014.

Δ6Α 1036682ΕΞ 2014/25-2-2014.

Σ.τ.Ε. 1066/2005.

Σ.τ.Ε. 3704/2012.