



**Π.Μ.Σ.
«ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ
ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΗ»**

**Α.Ε.Ι. ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ.
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ &
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**



ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

«ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΗ»

**«Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ Η
ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ, ΤΟΥ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ
ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΝΟΜΕΣ
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ»**

Ιωάννης Α. Κατσίπης

Διπλωματική Εργασία υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής
του Α.Ε.Ι. Πειραιά Τ.Τ. για την απόκτηση
Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στη Δημόσια Οικονομική και Πολιτική.

Πειραιάς, 2018



**Π.Μ.Σ.
«ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ
ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΗ»**

**Α.Ε.Ι. ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ.
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ &
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**



**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΗ»**

**«Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ Η
ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ, ΤΟΥ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ
ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΝΟΜΕΣ
ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ»**

Ιωάννης Α. Κατσίπης Α.Μ.: 09713

Επιβλέπων: Παπαηλίας Θεόδωρος, Καθηγητής Α.Ε.Ι. Πειραιά Τ.Τ.,
Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής

Διπλωματική Εργασία υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής
του Α.Ε.Ι. Πειραιά Τ.Τ. για την απόκτηση
Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στη Δημόσια Οικονομική και Πολιτική.

Πειραιάς, 2018



**M.Sc. IN
«PUBLIC ECONOMICS
AND POLICY»**

**PIRAEUS UNIVERSITY OF
APPLIED SCIENCES
DEPARTMENT OF
ACCOUNTING & FINANCE**



M.Sc. in Public Economics and Policy

**“TAX AUDIT IN GREECE AND THE FIGHT AGAINST TAX
EVASION, ECONOMIC CRIME AND THE LEGITIMATION OF
BLIND INCOME DERIVING FROM CRIMINAL AND ILLEGAL
ACTIVITIES”**

Ioannis Katsipis, R.N.: 09713

Supervisor: Papailias Theodoros, Professor, Piraeus University of Applied Sciences,
Dept. Of Accounting and Finance

Master Thesis submitted to the Department of Accounting & Finance of the Piraeus
University of Applied Sciences (T.E.I. of Piraeus) in partial fulfillment of the
requirements for the degree of M.Sc. in Public Economics and Policy

Piraeus, Greece, 2018

*Στην οικογένειά μου, στα αγαπημένα πρόσωπα της ζωής μου,
στο όραμα που καθημερινά παρακινεί τις ενέργειές μου.*

Ευχαριστίες

Αισθάνομαι την ανάγκη να ευχαριστήσω ιδιαίτερα τον επιβλέποντα Καθηγητή Κο Παπαηλία Θεόδωρο για το όραμα που μου μετέδωσε και τη στήριξη που μου παρείχε. Επίσης, όλους τους καθηγητές του μεταπτυχιακού προγράμματος κυρίως για το ερέθισμα που μου μετέδωσαν για μια άλλη οπτική ματιά. Τέλος, τη φίλη Γκανούρη Μαρία - Αγγελική και τους φίλους Κορδώνη Βασίλη, Σγουρό Χάρη, και Ντίνο Αντώνη, χωρίς τη διαχρονική εμπιστοσύνη των οποίων, στα εύκολα και στα δύσκολα, δεν θα ήταν δυνατή η ολοκλήρωση αυτής της προσπάθειας.

«Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ Η ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ, ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΝΟΜΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ»

Περίληψη

Στην παρούσα εργασία επιχειρείται μια ολοκληρωμένη προσέγγιση και ανάλυση του φαινομένου της φοροδιαφυγής του οικονομικού εγκλήματος και της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες και εγκληματικές δραστηριότητες, σε εθνικό επίπεδο. Η φοροδιαφυγή και η νομιμοποίηση παρανόμων εσόδων, συνιστά εθνικό πρόβλημα, με ευρύτερες οικονομικές, κοινωνικές και πολιτικές προεκτάσεις, η εμφάνιση του οποίου συναρτάται άμεσα με την οικονομική δραστηριότητα. Προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι αρνητικές επιπτώσεις του φαινομένου, ενισχύονται συνεχώς οι δράσεις των ελεγκτικών μηχανισμών και το νομοθετικό πλαίσιο προσπαθεί να προσαρμοστεί στις διαρκώς μεταβαλλόμενες ανάγκες. Η Ελλάδα, στην προσπάθεια καταπολέμησης του φαινομένου θέσπισε τη φοροδιαφυγή ως ένα από τα βασικά αδικήματα «ξεπλύματος χρήματος», γεγονός που συμβάλει σημαντικά στην αντιμετώπιση αυτής. Το μέγεθος της φοροδιαφυγής αποτελεί πλέον κοινωνικό φαινόμενο και οι δράσεις του φοροελεγκτικού μηχανισμού αποτελούν εθνική αναγκαιότητα. Η αποτελεσματικότητα του ελεγκτικού μηχανισμού και η βέλτιστη κατανομή των περιορισμένων ελεγκτικών πόρων συνιστά το μείζον ζητούμενο.

Λέξεις κλειδιά: Φοροδιαφυγή, νομιμοποίηση εσόδων, ξέπλυμα χρήματος, τεχνικές νομιμοποίησης, φορολογικός έλεγχος, φορολογική βάση, φορολογητέα ύλη, ελεγκτικό κέντρο, φυσικό πρόσωπο, νομικό πρόσωπο, απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

“TAX AUDIT IN GREECE AND THE FIGHT AGAINST TAX EVASION, ECONOMIC CRIME AND THE LEGITIMATION OF BLIND INCOME DERIVING FROM CRIMINAL AND ILLEGAL ACTIVITIES”

Abstract

This paper attempts an integrated approach and analysis of the phenomenon of tax evasion, financial crime and money laundering at a national level. Tax evasion and money laundering constitute of a national problem with wider economic, social and political implications, the emergence of which is directly related to economic activity. In order to address the negative effects of the phenomenon, the actions of the control mechanisms are constantly being strengthened and the legislative framework continually aims to keep up with the ever-changing needs.

In the attempt of combating the phenomenon, Greece has introduced tax evasion as one of the main "money laundering" offenses, which could significantly contribute to its effective tackling. The magnitude of tax evasion is nowadays a social phenomenon and therefore the actions taken by the tax audit mechanism against it, constitute of a national necessity.

The effectiveness of the audit mechanism and the optimal allocation of scarce audit resources is the major challenge.

Keywords: Tax evasion, legalization of proceeds from criminal activity, money laundering, money laundering techniques, tax audit, tax base, taxable source, audit center, natural person, legal person, concealment of taxable material.

Περιεχόμενα

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	XVII
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	XIX
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	XXI
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	3
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	3
1.1 ΈΝΝΟΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	3
1.2 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΠΟΥ ΔΙΕΠΕΙ ΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	3
1.3 ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΕΩΣ ΤΗΝ 31/12/2013	4
1.4 ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΑΠΟ ΤΗΝ 01/01/2014	5
1.5 ΕΙΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ.....	10
1.5.1 Τακτικός Έλεγχος - Έννοια – Διατάξεις που διέπουν τη διενέργεια τακτικού ελέγχου (ν.2238/1994)	10
1.5.2 Προσωρινός Έλεγχος - Έννοια – Διατάξεις που διέπουν τη διενέργεια προσωρινού ελέγχου (ν.2238/1994)	11
1.5.3 Πλήρης φορολογικός έλεγχος (ν.4174/2014).....	13
1.5.4 Μερικός φορολογικός έλεγχος (ν.4174/2013).....	14
1.5.5 Συγκριτικά αποτελέσματα Δ.Ο.Υ. πλήρων και μερικών ελέγχων το 2016	15
1.5.6 Προληπτικός Έλεγχος/ Μερικός επιτόπιος - Έννοια – Διατάξεις που διέπουν τη διενέργεια του εν λόγω ελέγχου.....	17
1.5.7 Αποτελέσματα ΥΕΔΔΕ μερικών επιτόπιων (προληπτικών) ελέγχων το 2016.....	18
1.6 ΈΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	21
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ/ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΓΚΛΗΜΑ.....	21
2.1 ΈΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	21
2.2 ΕΓΚΛΗΜΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ - ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ	21
2.2.1 Νομοθετικό Πλαίσιο	21
2.3 ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ	22
2.3.1 Νομοθετικό Πλαίσιο	23
2.3.2 Έννομες συνέπειες από τη Διαπίστωση Φοροαποφυγής.....	24
2.4 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΑΠΟ ΤΗ ΣΥΝΑΦΗ ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ.....	25
2.5 ΑΙΤΙΑ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΝΘΑΡΡΥΝΟΥΝ ΤΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ	26
2.6 ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	26
2.7 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΓΚΛΗΜΑ	27
2.8 ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	29
ΞΕΠΛΥΜΑ ΜΑΥΡΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΣ – ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ.....	29
3.1 ΈΝΝΟΙΑ	29

3.2 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ – ΒΑΣΙΚΑ ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ	29
3.3 ΔΙΕΘΝΕΣ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	30
3.4 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ	30
3.5 ΥΠΟΧΡΕΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	35
ΟΡΓΑΝΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ.....	35
4.1 ΕΠΙΤΕΛΙΚΕΣ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΕΣ ΟΡΓΑΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ - ΕΠΙΓΡΑΜΜΑΤΙΚΑ	35
4.1.1 Διεύθυνση Ελέγχων (Δ.ΕΛ.)	35
4.1.2 Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)	36
4.1.3 Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)	38
4.1.4 Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.)	39
4.1.5 Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.).....	40
4.2 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ (Δ.ΗΛΕ.Δ.)	41
4.3 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	45
ΜΕΛΕΤΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ	45
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	45
5.1 Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	45
5.1.2 Ενδοομιλικές Συναλλαγές - Νομοθετικό πλαίσιο - Συμφωνίες προέγκρισης μεθοδολογίας - Έλεγχοι.....	50
5.2 ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.	54
5.2.1 Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας	60
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....	63
ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ	63
6.1 ΠΗΓΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ.....	63
6.1.1 Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών	63
6.1.2 Δεδομένα από τρίτες πηγές πληροφόρησης ΠΟΛ.1033/2014.....	66
6.1.3 Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών & Λογαριασμών Πληρωμών	66
6.1.4 Συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών	68
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7.....	73
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	73
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	75
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΠΗΓΕΣ.....	93
ΕΛΛΗΝΙΚΗ.....	93
ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ	93

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1.1 Αποτελέσματα ελεγκτικού έργου των Δ.Ο.Υ (2016)	16
Πίνακας 1.2 Αποτελέσματα προληπτικών ελέγχων Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. (2016)	19
Πίνακας 5.1 Διαχρονικά Αποτελέσματα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	46
Πίνακας 5.2 Διαχρονικά Αποτελέσματα ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.	55
Πίνακας 6.1 Πίνακας αποτύπωσης αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών	65
Πίνακας 6.2 Υπόχρεοι στην ΠΟΛ.1033/2014 και υποβαλλόμενα στοιχεία	66

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 5.1	Εξέλιξη Ολοκληρωμένων ελέγχων Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.....	47
Διάγραμμα 5.2	Εξέλιξη Βεβαίωσης Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ	47
Διάγραμμα 5.3	Εξέλιξη Υπηρετούντων Ελεγκτών Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ	48
Διάγραμμα 5.4	Συγκριτική απεικόνιση δεδομένων Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ	49
Διάγραμμα 5.5	Εξέλιξη Ολοκληρωμένων Ελέγχων ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.....	56
Διάγραμμα 5.6	Εξέλιξη Βεβαίωσης ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.....	58
Διάγραμμα 5.7	Εξέλιξη Υπηρετούντων Ελεγκτών ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.....	58
Διάγραμμα 5.8	Συγκριτική Απεικόνιση Δεδομένων ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.....	59

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Α.Δ.Ε.	=	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Κ.Φ.Δ.	=	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.	=	Υπηρεσία Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων
Δ.Ο.Υ.	=	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΚΦΕ	=	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Γ.Γ.Δ.Ε.	=	Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
ΠΟΛ	=	Πολυγραφημένη (Εγκύκλιος)
Δ.ΗΛΕ.Δ	=	Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π	=	Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου
Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	=	Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων
Σ.Δ.Ο.Ε.	=	Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος
Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.	=	Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων
ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.	=	Διεύθυνση Προγραμματισμού & Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών
ΣτΕ	=	Συμβούλιο της Επικρατείας
Ε.Ε.	=	Ευρωπαϊκή ένωση
Ο.Ο.Σ.Α.	=	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
Σ.Α.Δ.Φ.	=	Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η οικονομική συγκυρία και η δημοσιονομική προσαρμογή που είναι σε εξέλιξη δημιούργησε την ανάγκη για την εκπόνηση της παρούσας μελέτης, η οποία προσεγγίζει το μηχανισμό του φορολογικού ελέγχου ως μέσο για την αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής, του οικονομικού εγκλήματος και της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.

Ο ελεγκτικός μηχανισμός επιβάλλεται να υιοθετήσει και να χρησιμοποιήσει νέες ελεγκτικές μεθόδους προσαρμοζόμενος συνεχώς και δυναμικά στην εξέλιξη της φοροδιαφυγής.

Η παρούσα έρευνα διαρθρώνεται σε ενότητες αποσκοπώντας τόσο τη θεωρητική όσο και την ερευνητική προσέγγιση και τη εξαγωγή συμπερασμάτων, ως προς την αναγκαιότητα του φορολογικού ελέγχου και τις ενέργειες που απαιτούνται για την μεγιστοποίηση των αποτελεσμάτων από τις δράσεις αυτού.

Ειδικότερα, στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην έννοια του φορολογικού ελέγχου, τα είδη αυτού διαχρονικά και τα εκάστοτε ισχύοντα νομοθετικά πλαίσια.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η έννοια της φοροδιαφυγής, του οικονομικού εγκλήματος και το αντίστοιχο νομοθετικό πλαίσιο.

Στο τρίτο κεφάλαιο, επισκοπείται η έννοια της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, το νομοθετικό πλαίσιο και τα υπόχρεα πρόσωπα που ο νομοθέτης ορίζει για την αντιμετώπιση του φαινομένου.

Στο τέταρτο κεφάλαιο επισκοπούνται τα όργανα διενέργειας του φορολογικού ελέγχου ως μέσου καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, του οικονομικού εγκλήματος και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρατίθενται τα αποτελέσματα των διενεργηθέντων ελέγχων των δύο μεγαλύτερων ελεγκτικών κέντρων της Φορολογικής Διοίκησης, από τη σύστασή τους έως και το έτος 2017 και γίνεται η ανάλυση τους σε σχέση και με το ελεγκτικό δυναμικό.

Στο έκτο κεφάλαιο παρατίθεται αναφορά για το σημαντικό ρόλο των πληροφοριών, τις πηγές πληροφόρησης και την ανάγκη για σύντομη και συστηματική αξιοποίηση και επεξεργασία αυτών.

Τέλος, στο τελευταίο κεφάλαιο αποτυπώνονται τα εξαγόμενα συμπεράσματα από την εκπόνηση της μελέτης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

1.1 Έννοια φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος περιλαμβάνει το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων που εφαρμόζονται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα με σκοπό να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Ο έλεγχος αποβλέπει στον καθορισμό της φορολογητέας ύλης, καθώς και των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων. Ειδικότερα, έχει σκοπό να επαληθεύσει:

- α) Αν εφαρμόζονται ορθά οι διατάξεις της κείμενης φορολογικής.
- β) Αν τηρήθηκαν από τα υπόχρεα πρόσωπα τα λογιστικά αρχεία που προβλέπονται από το ν. 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, καθώς και για χρήσεις μέχρι 31/12/2014 από τον Κ.Φ.Α.Σ.
- γ) Αν υποβλήθηκαν όλες οι δηλώσεις.
- δ) Αν οι φορολογικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν συμφωνούν με τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων.
- ε) Αν για τις οικονομικές συναλλαγές του υπόχρεου εκδίδονται και λαμβάνονται τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία.
- στ) Αν υπάρχουν πράξεις ή παραλείψεις εξαιτίας των οποίων δεν αποδόθηκαν στο δημόσιο οφειλόμενοι φόροι, τέλη και εισφορές.

Ο φορολογικός έλεγχος στην Ελλάδα αποτελεί σημαντική λειτουργία του κράτους, διότι σε αυτόν επιτυγχάνεται μεταξύ άλλων η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών και η προστασία των υγιών επιχειρήσεων από τον αθέμιτο ανταγωνισμό, και η αύξηση της εθελούσιας συμμόρφωσης μέσα από την εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης. 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.

1.2 Νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου

Από την 1η Ιανουαρίου 2014 ο φορολογικός έλεγχος διέπεται από τις διατάξεις του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

Με τον ν. 4174/2013 Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών για πρώτη φορά έγινε προσπάθεια από την Φορολογική Διοίκηση να συγκεντρωθούν σε ένα νομοθέτημα όλες οι διατάξεις που διέπουν τον Φορολογικό Έλεγχο.

Για τις χρήσεις έως 31/12/2013 ο φορολογικός έλεγχος διενεργείτο με βάση τις διατάξεις των άρθρων 66 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), 48 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) και του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων (ΚΒΣ).

1.3 Διατάξεις που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο έως την 31/12/2013

Για τις χρήσεις έως 31/12/2013 ο φορολογικός έλεγχος διενεργείτο με βάση τις διατάξεις των άρθρων 66 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), 48 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) και του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων (ΚΒΣ).

Ειδικότερα με την παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.2238/1994 ορίζονταν ότι: «Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, 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 αυτών. Σε δηλώσεις που ελέγχονται σύμφωνα με τις αποφάσεις του προηγούμενου εδαφίου αλλά δεν επέρχεται επίλυση της φορολογικής διαφοράς, μπορεί με τις αποφάσεις αυτές να ορίζεται η διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Για τις δηλώσεις αυτές εκδίδονται και κοινοποιούνται τα σχετικά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις και ακολουθείται η οριζόμενη από τις οικείες φορολογικές διατάξεις διαδικασία. Με τις ίδιες αποφάσεις μπορεί να καθορίζεται ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν και από τον έλεγχο δηλώσεων που δεν εμπίπτουν στον τρόπο ελέγχου των αποφάσεων αυτών και να ορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται στις περιπτώσεις αυτές. Οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.2238/1994 ισχύουν ανάλογα και για τις λοιπές φορολογίες.»

Κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων αυτών εκδόθηκαν οι Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/2005, ΠΟΛ.1072/2011 με βάση τις οποίες καθορίζονταν συγκεκριμένος τρόπος και διαδικασία ελέγχου.

1.4 Διατάξεις που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο από την 01/01/2014

Η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου από 01/01/2014 διέπεται από τις διατάξεις του ν.4174/2013 και ειδικότερα των άρθρων 23 – 29.

Με βάση τις διατάξεις αυτές κατά περίπτωση προβλέπεται ότι:

Άρθρο 23, παρ.1: Ορίζει την εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, διενεργώντας έλεγχο σε λογιστικά στοιχεία, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για την διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων κ.τ.λ.

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Άρθρο 23, παρ.2: Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Κάθε επιτόπιος έλεγχος με εξαίρεση τον πλήρη επιτόπιο έλεγχο μπορεί να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση (δικαίωμα αιφνιδιασμού).

«Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην

κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.»

Άρθρο 25, παρ.1: Ορίζει την ανάγκη ύπαρξης εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου να διενεργηθεί επιτόπιος έλεγχος, καθώς επίσης και τα τυπικά στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή, μεταξύ των οποίων είναι το είδος ελέγχου και η διάρκεια του ελέγχου. Σύμφωνα με την αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη και ο οποίος είναι και οριστικός. Ενώ μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Επίσης η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

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

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

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Άρθρο 25, παρ.2: Ορίζει την υποχρέωση επίδειξης της εντολής ελέγχου και του δελτίου ταυτότητας του ελεγκτή πριν την έναρξη του επιτόπιου ελέγχου.

«Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.»

Άρθρο 25, παρ.3: Θέτει το χρονικό πλαίσιο διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, το οποίο όπως αναφέρει δεν δεσμεύεται από το ωράριο λειτουργίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να προσαρμοστεί στο αντικείμενο δραστηριότητας του ελεγχόμενου.

«Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωση του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογουμένου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.»

Άρθρο 25,παρ.4: Ορίζεται ότι η παράταση της διάρκειας του επιτόπιου ελέγχου κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις..

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

Άρθρο 25,παρ.5: Ορίζεται το δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι ο υπολογισμός της φορολογικής οφειλής υπερβαίνει τον αρχικό προσδιορισμό. Εισάγεται όμως μια σημαντική προϋπόθεση τα στοιχεία αυτά να μην ήταν γνωστά κατά τον αρχικό έλεγχο στο σύνολο των υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης.

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που

είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.»

Άρθρο 25,παρ.6: Αναφέρει την υποχρέωση των φορολογουμένων να συνεργάζονται πλήρως και να διευκολύνουν τη διενέργεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, καθώς και το δικαίωμα των ελεγκτών να μετακινούν βιβλία και στοιχεία σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η άμεση χορήγηση αντιγράφων.

«Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.»

Άρθρο 25, παρ.7: Ορίζει την δυνατότητα διενέργειας του μερικού επιτόπιου ελέγχου σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά με σκοπό την διαπίστωση εκπλήρωσης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, κατά την έννοια του «προληπτικού ελέγχου» που ίσχυε με το προγενέστερο θεσμικό πλαίσιο.

«Ειδικά προκειμένου για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο, σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή/και δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παράγραφο 1, μπορεί να περιλαμβάνει, αντί των υπό γ' και δ' στοιχείων, την περιοχή του ελέγχου ή/και το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, στην περίπτωση αυτή, μπορεί να είναι και εκτός του επισήμου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Άρθρο 25, παρ.8: Ορίζει το δικαίωμα που έχουν οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης να ζητούν την συνδρομή της Ελληνικής Αστυνομίας κατά τη διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, εφόσον αυτό κριθεί απαραίτητο.

«Ο αρμόδιος υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης μπορεί, οποτεδήποτε, εφόσον το κρίνει απαραίτητο, να ζητήσει τη συνδρομή των οργάνων της Ελληνικής Αστυνομίας για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου και τα όργανα της Ελληνικής Αστυνομίας

υποχρεούνται να παρέχουν αυτή τη συνδρομή, κατά το χρόνο και στον τόπο που ζητείται.»

Με τις ως άνω διατάξεις συμπερασματικά, ορίζεται:

- a) Η εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, διενεργώντας έλεγχο σε λογιστικά στοιχεία, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για την διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων κ.τ.λ. (Άρθρο 23, παρ.1).
- b) Η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης για διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου (δικαίωμα αιφνιδιασμού). (Άρθρο 23, παρ.2).
- c) Η ανάγκη ύπαρξης εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (εφεξής Διοικητής), προκειμένου να διενεργηθεί επιτόπιος έλεγχος, καθώς επίσης και τα τυπικά στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή, μεταξύ των οποίων είναι το είδος ελέγχου και η διάρκεια του ελέγχου. (Άρθρο 25, παρ.1)
- d) Η υποχρέωση επίδειξης της εντολής ελέγχου και του δελτίου ταυτότητας του ελεγκτή πριν την έναρξη του επιτόπιου ελέγχου. (Άρθρο 25, παρ.2)
- e) Το χρονικό πλαίσιο διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, το οποίο δεν δεσμεύεται από το ωράριο λειτουργίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να προσαρμοστεί στο αντικείμενο δραστηριότητας του ελεγχόμενου. (Άρθρο 25, παρ.3)
- f) Η δυνατότητα παράταση της διάρκειας του επιτόπιου ελέγχου κατά έξι (6) μήνες και η περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. (Άρθρο 25,παρ.4).
- g) Το δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι ο υπολογισμός της φορολογικής οφειλής υπερβαίνει τον αρχικό προσδιορισμό. εφόσον τα στοιχεία αυτά δεν ήταν γνωστά κατά τον αρχικό έλεγχο στο σύνολο των υπηρεσιών της Φορολογική Διοίκησης. (Άρθρο 25,παρ.5).
- h) Η υποχρέωση των φορολογουμένων να συνεργάζονται πλήρως και να διευκολύνουν τη διενέργεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, καθώς και το δικαίωμα των ελεγκτών να μετακινούν βιβλία και στοιχεία σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η άμεση χορήγηση αντιγράφων. (Άρθρο 25,παρ.6).
- i) Η δυνατότητα διενέργειας του μερικού επιτόπιου ελέγχου σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά με σκοπό την διαπίστωση εκπλήρωσης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, κατά την έννοια του

«προληπτικού ελέγχου» που ίσχυε με το προγενέστερο θεσμικό πλαίσιο. (Άρθρο 25, παρ.7).

- γ) Το δικαίωμα που έχουν οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης να ζητούν την συνδρομή της Ελληνικής Αστυνομίας κατά τη διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, εφόσον αυτό κριθεί απαραίτητο. (Άρθρο 25, παρ.8).

1.5 Είδη φορολογικών ελέγχων

1.5.1 Τακτικός Έλεγχος - Έννοια – Διατάξεις που διέπουν τη διενέργεια τακτικού ελέγχου (ν.2238/1994)

Πρόκειται για τον έλεγχο που διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και ο οποίος είναι εμπειριστατωμένος, πλήρης και οριστικός.

Αντικείμενο του τακτικού φορολογικού ελέγχου, ήταν η επαλήθευση της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων που υποβλήθηκαν από τις επιχειρήσεις, ή σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής αυτών, η εξεύρεση της φορολογητέας ύλης και ο προσδιορισμός των ανάλογων φορολογικών υποχρεώσεων. Οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του τακτικού ελέγχου αποτυπώνονταν σε σχετική έκθεση, με βάση την οποία γίνονταν οι καταλογισμοί των διαφόρων φόρων, τελών και εισφορών. Ο τακτικός έλεγχος ήταν ο έλεγχος που διενεργούνταν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994).

Συγκεκριμένα, με τις εν λόγω διατάξεις, «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. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.

β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από

κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.

γ. Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητεί από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως.

δ. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές.

ε. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό. για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των στοιχείων και βιβλίων επιτηδευματία ο οποίος υπάγεται στη δική του ελεγκτική αρμοδιότητα, καλώντας τον επιτηδευματία να προσκομίσει τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία στα γραφεία της ελεγκτικής υπηρεσίας.»

1.5.2 Προσωρινός Έλεγχος - Έννοια – Διατάξεις που διέπουν τη διενέργεια προσωρινού ελέγχου (ν.2238/1994)

Πρόκειται για μορφή ελέγχου που διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις 67 του ν. 2238/1994 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και του άρθρου 50 του ν.2859/2000 Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Με τον έλεγχο αυτό παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί προσωρινό φύλλο ελέγχου, για να καταλογιστούν οι φόροι κ.λπ. που οφείλει η επιχείρηση.

Ο έλεγχος αυτός διενεργούνταν ύστερα από εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας και εμπεριείχε στοιχεία του προληπτικού ελέγχου, με τη διαφορά ότι παρεχόταν η δυνατότητα να εκδοθεί, με βάση έκθεση ελέγχου, προσωρινό φύλλο ελέγχου ή πράξη, προκειμένου να καταλογιστούν οι οφειλόμενοι φόροι. Κύρια χαρακτηριστικά του ελέγχου αυτού ήταν η διενέργεια του για συγκεκριμένες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους και για συγκεκριμένα

φορολογικά αντικείμενα. Επιδιωκόμενος σκοπός ήταν ολοκλήρωση του σε σύντομο χρονικό διάστημα και ο καταλογισμός τυχόν διαφορών φόρων, με στόχο την άμεση είσπραξη αυτών από το δημόσιο καθώς και η συλλογή στοιχείων και πληροφοριών για την αξιοποίηση τους από μελλοντικό τακτικό φορολογικό έλεγχο.

Σημειώνεται ότι προσωρινός φορολογικός έλεγχος δεν μπορούσε να διενεργηθεί σε περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή σε περιπτώσεις έκδοσης πλαστών και εικονικών ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες, που δεν είχαν υπαχθεί σε οριστικό έλεγχο μπορούσαν να υπαχθούν σε προσωρινό έλεγχο για τον μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους.

Συγκεκριμένα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να διενεργεί έλεγχο στα στοιχεία των δηλώσεων, στα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν, καθώς και στην επαγγελματική εγκατάσταση κάθε υπόχρεου για να διαπιστώσει:

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

β) Το αντικείμενο εργασιών του υπόχρεου και αν το εισόδημα που δηλώθηκε ανταποκρίνεται προς τα πραγματικά δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία που τηρήθηκαν, τα στοιχεία που εκδόθηκαν και τα στοιχεία που έχουν ληφθεί, καθώς και αν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του παρόντος. «Όταν από τον προσωρινό έλεγχο διαπιστωθεί ότι τα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί ή έχουν καταχωρηθεί ανακριβώς στα τηρούμενα βιβλία, τότε η υπόθεση καθίσταται υποχρεωτικά ελεγκτέα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (Α` 58).

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

Τέλος, ως προς τις διατάξεις του Φ.Π.Α., αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου προέκυπτε ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προέκυπτε από αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος ΔΟΥ μπορούσε να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο.

1.5.3 Πλήρης φορολογικός έλεγχος (ν.4174/2014)

Πλήρης θεωρείται ο έλεγχος όλων των φορολογικών αντικειμένων για καθορισμένες από την εντολή περιόδους ή καθορισμένα φορολογικά έτη.

Κατά τον έλεγχο αυτόν επαληθεύεται, ελέγχεται και διασταυρώνεται η εκπλήρωση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων από μέρους του φορολογούμενου, η ακρίβεια των δεδομένων των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται στη Φορολογική Διοίκηση και επιβεβαιώνεται ο ορθός υπολογισμός και η καταβολή των οφειλόμενων φόρων, τελών και εισφορών.

Για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, απαιτείται ο υπάλληλος να κατέχει έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, η οποία περιλαμβάνει ως ελάχιστα στοιχεία, τα στοιχεία τα οποία αναφέρονται και παραπάνω:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου, στον οποίο έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τα φορολογικά έτη που αφορά ο πλήρης φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης έλεγχος».

Πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου, ο οριζόμενος υπάλληλος από τη Φορολογική Διοίκηση, πρέπει να επιδεικνύει την εντολή φορολογικού ελέγχου και το δελτίο ταυτότητάς του. Ο επιτόπιος πλήρης φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Με τον κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών προβλέπεται η δυνατότητα διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Στην εντολή ελέγχου όπως προαναφέρθηκε ορίζεται η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και σε εξαιρετικές περιπτώσεις ακόμη μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν μπορεί να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος δεν δώσει αληθή και ακριβή αντίγραφα. Τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής

και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή στις περιπτώσεις που δεν δοθούν τα απαραίτητα στοιχεία στον έλεγχο.

Για τους ελέγχους μετά την 01/01/2014 μετά το πέρας οποιουδήποτε είδους ελέγχου οι φορολογικές αρχές εκδίδουν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου κοινοποιούνται εγγράφως στον ελεγχόμενο με βάση προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο ελεγχόμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. Μετά την πάροδο των προαναφερόμενων ημερών και εντός μηνός η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου που μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Η έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση περιλαμβάνει εμπειρισταωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Μετά την ολοκλήρωση του πλήρους φορολογικού ελέγχου και την κοινοποίηση των διορθωτικών πράξεων μπορεί η Φορολογική Διοίκηση να διενεργήσει επανέλεγχο φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.

1.5.4 Μερικός φορολογικός έλεγχος (ν.4174/2013)

Ο μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι κάθε έλεγχος που δεν εντάσσεται στον πλήρη φορολογικό έλεγχο. Σ' αυτόν καθορίζεται το είδος φορολογίας που θα ελεγχθεί και η φορολογική περίοδος ελέγχου με πιθανά πληροφοριακά στοιχεία που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση.

Με τον έλεγχο αυτόν διασταυρώνονται και ελέγχονται για μικρότερη χρονική περίοδο και για συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα ότι και με τον πλήρη φορολογικό έλεγχο. Η ουσιαστική διαφορά με τον πλήρη έλεγχο είναι ότι στον μερικό έλεγχο εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου στην οποία μπορεί να γίνει διόρθωση με νέα πράξη. Με την διορθωτική πράξη του μερικού έλεγχου προσδιορίζονται τυχόν διαφορές φόρου του αντικειμένου και της περιόδου που διενεργείται ο έλεγχος. Ο μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται όπως και ο πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης. Ως προς τις διαδικασίες της έκδοσης των πράξεων και της κοινοποίησης αυτών ακολουθείται ακριβώς η διαδικασία που περιγράφεται παραπάνω και για τον πλήρη έλεγχο.

Επίσης στον μερικό φορολογικό έλεγχο μπορεί να ενταχθεί και ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος ο οποίος έχει σκοπό την επαλήθευση εφαρμογής των διατάξεων για την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, την εμφάνιση όλων των δεδομένων που επηρεάζουν τη φορολογητέα ύλη, στην έδρα της επιχείρησης αλλά και κατά την διακίνηση των εμπορευμάτων.

Τέλος στο μερικό φορολογικό έλεγχο μπορεί να ενταχθεί και οποιοδήποτε άλλο είδος ελέγχου κριθεί σκόπιμο να διενεργηθεί για οποιοδήποτε φορολογικό αντικείμενο. Σε όλες τις περιπτώσεις διενέργειας επιτόπιου μερικού φορολογικού ελέγχου εκδίδεται πάντα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και ακολουθείται η διαδικασία που περιγράφεται για τον πλήρη φορολογικό έλεγχο.

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

1.5.5 Συγκριτικά αποτελέσματα Δ.Ο.Υ. πλήρων και μερικών ελέγχων το 2016

Οι Δ.Ο.Υ. διενεργούν πλήρεις, μερικούς και προληπτικούς ελέγχους. Από την Έκθεση Απολογισμού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 2016 και προγραμματισμού δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017, οι Δ.Ο.Υ. ολοκλήρωσαν συνολικά τη διενέργεια 3.062 πλήρων ελέγχων και 17.507 μερικών, καλύπτοντας το 90% και 111,5% των ετήσιων στόχων πλήρων και μερικών ελέγχων αντίστοιχα. Το 2016 σε σχέση με το έτος 2015, διενεργήθηκαν περισσότεροι πλήρεις έλεγχοι (+14,5%), αλλά λιγότεροι μερικοί (-19,1%).

Η βεβαίωση από πλήρεις ελέγχους το 2016 ανήλθε σε 1.234,6 εκ. €, ξεπερνώντας τον ετήσιο στόχο κατά 23,5% και το αποτέλεσμα έτους 2015 κατά 13,1%.

Τα αποτελέσματα αναφορικά με τη βεβαίωση από μερικούς ελέγχους των Δ.Ο.Υ. εμφανίζονται πολύ διαφοροποιημένα, καθώς το 2016 η βεβαίωση υπολείπεται κατά 69,8% έναντι του στόχου 2016 και κατά 73,8% έναντι του αποτελέσματος 2015, παρόλο που υπερκαλύφθηκε ο στόχος του πλήθους διενεργηθέντων μερικών ελέγχων. Το γεγονός αυτό υποδηλώνει μείωση της απόδοσης των μερικών ελέγχων των Δ.Ο.Υ. σε όρους βεβαίωσης. Τα ανωτέρω αποτυπώνονται στον παρακάτω Πίνακα 1.1:

Πίνακας 1.1

Αποτελέσματα ελεγκτικού έργου των Δ.Ο.Υ (2016)

Αποτελέσματα ελεγκτικού έργου των Δ.Ο.Υ (2016)			
	Στόχος 2016	Αποτελέσματα 2016	Αποτελέσματα 2015
Πλήρεις έλεγχοι			
Πλήθος	3.400	3.062	2.674
Βεβαίωση (εκ. €)	1.000,00€	1.234,6	1.091,7
Μερικοί έλεγχοι			
Πλήθος	15.700	17.507	21.643
Βεβαίωση (εκ. €)	1.300,00	393,02	1.499,5

Πηγή: Έκθεση Απολογισμού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 2016 και προγραμματισμού δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017 (Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού Α.Α.Δ.Ε., Μάρτιος 2017), σελ 58

Από την ερμηνεία των πιο πάνω αποτελεσμάτων, συνάγεται ότι ενώ οι πλήρεις έλεγχοι είναι πού λιγότεροι σε πλήθος από τους μερικούς, το ποσό βεβαίωσης που προκύπτει ως αποτέλεσμα από τη διενέργεια αυτών είναι πολλαπλάσιο από αυτό των μερικών. Συγκεκριμένα, παρατηρείται πως η μέση απόδοση των πλήρων και μερικών ελέγχων των Δ.Ο.Υ. τα έτη 2015 και 2016 ανήλθε αντίστοιχα, ως κάτωθι:

- Μερικοί έλεγχοι (έτος 2015), μέση απόδοση = 69.283,37 €
- Μερικοί έλεγχοι (έτος 2016), μέση απόδοση = 23.041,57 €
- Πλήρεις έλεγχοι (έτος 2015), μέση απόδοση = 408.264,77 €
- Πλήρεις έλεγχοι (έτος 2016), μέση απόδοση = 403.200,52 €

Τα ως άνω αποτελέσματα καταδεικνύουν το γεγονός ότι οι πλήρεις έλεγχοι εκ της φύσεως τους έχουν μεγαλύτερο εύρος και ως εκ τούτου είναι χρονοβόροι καθιστώντας την υπόθεση οριστική, αλλά με όρους μέσης βεβαίωσης έχουν πολλαπλάσια αποτελεσματικότητα σε σχέση με την αντίστοιχη των μερικών.

1.5.6 Προληπτικός Έλεγχος/ Μερικός επιτόπιος - Έννοια – Διατάξεις που διέπουν τη διενέργεια του εν λόγω ελέγχου

Πρόκειται για μορφή ελέγχου που διενεργούνταν (μέχρι 31/12/2013) σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 36 του π.δ.186/1992 (ΚΒΣ), όπου ορίζεται ότι:

«1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.

Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.»

Από την 01/01/2014 ο ως άνω έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Σκοπός του συγκεκριμένου ελέγχου είναι η διαπίστωση εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ ν 4093/2012 καθώς και η εκπλήρωση των ληξιπρόθεσμων εν γένει φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης (υποβολή δηλώσεων, πληρωμή παρακρατούμενων φόρων κλπ).

Ο έλεγχος αυτός είναι σύντομος, ουσιαστικός και είχε το χαρακτήρα του αιφνιδιασμού. Πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε χρόνο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και αφορά στον έλεγχο της έκδοσης φορολογικών στοιχείων, την διακίνηση αγαθών, την ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων, τα αποθέματα, το ταμείο, τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία και τους φορολογικούς μηχανισμούς ΕΑΦΔΣΣ. Διενεργείται στην εγκατάσταση της επιχείρησης ή και εκτός αυτής, ειδικά κατά τη διακίνηση αγαθών και στόχευε στην αποτροπή της διάπραξης φορολογικών παραβάσεων. Ο έλεγχος 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 στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος αυτός επιβάλλεται να είναι ουσιαστικός και σύντομος και ασκείται κυρίως από τις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και Δ.Ο.Υ.

Συνοψίζοντας, ο συγκεκριμένος έλεγχος διενεργείται προληπτικά κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και αναφέρεται:

- Στον έλεγχο διακίνησης των αγαθών
- Στον έλεγχο έκδοσης παραστατικών
- Στον έλεγχο ενημέρωσης των βιβλίων
- Στον έλεγχο αποθεμάτων – ταμείου – περιουσιακών στοιχείων
- Στον έλεγχο πρόσθετων βιβλίων
- Στον έλεγχο νομιμότητας φορολογικών μηχανισμών κ.λ.π.

Εφόσον από τον προληπτικό έλεγχο προκύπτουν στοιχεία που σχετίζονται με τη μη εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης ή με τον λανθασμένο τρόπο προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και κατά συνέπεια του τρόπου φορολόγησης των υπόχρεων, δύναται να εκδίδεται εντολή προσωρινού ή τακτικού (πλήρη ή μερικού) ελέγχου, κατά την κρίση του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής.

1.5.7 Αποτελέσματα ΥΕΛΔΕ μερικών επιτόπιων (προληπτικών) ελέγχων το 2016

Οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) συστάθηκαν τον Απρίλιο του 2014 και ενταχθήκαν σε παραγωγική λειτουργία το Νοέμβριο του 2015. Διαρθρώνονται σε τέσσερις περιφερειακές δομές καλύπτοντας το σύνολο της επικράτειας: Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Θεσσαλονίκης, Πάτρας και Ηρακλείου. Οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., βάσει των αρμοδιοτήτων τους, διενεργούν i) έρευνες και ii) ελέγχους πρόληψης (για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας).

Μέσω της διαπίστωσης και της αντιμετώπισης κάθε μορφής απάτης σε βάρος των δημοσίων εσόδων, συνεισφέρουν στην αποκάλυψη και καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της λαθρεμπορίας.

Οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. είναι οι κατ' εξοχήν υπηρεσίες που διενεργούν προληπτικούς ελέγχους. Το 2016 διενεργήθηκαν συνολικά 7.956 εμφανείς έλεγχοι και έλεγχοι διακίνησης, με ποσοστό παραβατικότητας 20,65%. Από τη διενέργεια των εν λόγω ελέγχων διαπιστώθηκε πλήθος 5.845 παραβάσεων σε 1.643 επιχειρήσεις, κυρίως για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Τα ανωτέρω στοιχεία αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 1.2

Αποτελέσματα προληπτικών ελέγχων Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. (2016)

Αποτελέσματα μερικών επιτόπιων (προληπτικών) ελέγχων Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. (2016)					
Έλεγχοι διακίνησης	Εμφανείς έλεγχοι	Σύνολο	Επιχειρήσεις με παραβάσεις	Αριθμός παραβάσεων	Ποσοστό παραβατικότητας %
4.442	3.514	7.956	1.643	5.845	20,65

Πηγή: Έκθεση Απολογισμού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 2016 και προγραμματισμού δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017 (Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού Α.Α.Δ.Ε., Μάρτιος 2017), σελ 62

Σημειώνεται, πως οι εν λόγω έλεγχοι διενεργήθηκαν, κατά το πλείστον, την περίοδο των εορτών, αργιών και της καλοκαιρινής περιόδου έτους 2016.

1.6 Έμμεσες τεχνικές ελέγχου

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), οι φορολογικοί έλεγχοι δύνανται να γίνονται με την εφαρμογή «μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Ενδεικτικά αναφέρεται, ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου ενεργοποιούνται κυρίως σε περιπτώσεις όπου υπάρχει:

- Αδικαιολόγητη αύξηση περιουσιακών στοιχείων.
- Δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα (ατομικά ή/και οικογενειακά των φυσικών προσώπων).
- Υποψία/ένδειξη ότι το πραγματικό εισόδημα είναι μεγαλύτερο του δηλωθέντος.
- Ζημιογόνο αποτέλεσμα που δηλώνεται από φυσικά πρόσωπα-μέλη εταιρειών.

Με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου επιδιώκεται ο προσδιορισμός τυχόν αποκρυβέντων εισοδημάτων μέσω της αξιοποίησης στοιχείων και πληροφοριών για έσοδα και έξοδα του φορολογουμένου που η φορολογική διοίκηση διαθέτει (π.χ. δαπάνες από κάρτες, εμβάσματα, μεταφορά χαρτοφυλακίου κ.λπ.) ή υποβάλλει προς αυτήν ο φορολογούμενος ύστερα από σχετική πρόσκληση.

Προς τούτο, ο φορολογούμενος καλείται να συμπληρώσει σχετικά έντυπα με στοιχεία και πληροφορίες για τον ίδιο προσωπικά, τη σύζυγό του και τυχόν προστατευόμενα μέλη του.

Τα έντυπα αυτά είναι:

- (α) «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία» όπου θα πρέπει να αναγραφούν ακίνητα και κινητά περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων επενδύσεων, συμμετοχών, καταθέσεων, επαγγελματικών λογαριασμών, θυρίδων, απαιτήσεων από τρίτους κ.λπ.

(β) «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης - μεταβολές - υποχρεώσεις» όπου ζητούνται στοιχεία για λογαριασμούς σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, αγορές ή πωλήσεις ακινήτων, λογαριασμούς ηλεκτροδότησης και υδροδότησης, πιστωτικές κάρτες, καταβληθείσες εισφορές σε επιμελητήρια, συλλόγους, επαγγελματικές οργανώσεις, δάνεια, συμμετοχές σε ασφαλιστικά προγράμματα, δίδακτρα που πληρώθηκαν σε σχολεία και φροντιστήρια, τραπεζικούς λογαριασμούς εντός και εκτός Ελλάδος κ.λπ. Ανάλογα με τα δεδομένα εκάστης υπόθεσης ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει και άλλα στοιχεία.

Οι «μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» διέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Σημειώνεται, ότι συναφείς με τις ανωτέρω, ήταν και οι διατάξεις του άρθρου 67B του ν.2238/1994 οι οποίες ίσχυαν μέχρι 31/12/2013.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ / ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΓΚΛΗΜΑ

2.1 Έννοια της φοροδιαφυγής

Ως φοροδιαφυγή ορίζεται κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου, με την οποία επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης ή η αποφυγή καταβολής βεβαιωμένων φόρων. Η φοροδιαφυγή, ως παράνομη πράξη, καταστρατηγεί διατάξεις φορολογικών νόμων και συνιστά ποινικά κολάσιμη πράξη¹.

2.2 Έγκλημα φοροδιαφυγής - ποινικές κυρώσεις

Με βάση την ελληνική φορολογική νομοθεσία, έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου [π.χ. φόρος εισοδήματος, Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), ειδικός φόρος ακινήτων (ΕΦΑ), παρακρατούμενοι και επιρριπτόμενοι φόροι, τέλη ή εισφορές κ.λπ.], αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα ύλη - είτε παραλείποντας να υποβάλει δήλωση είτε υποβάλλοντάς τη ανακριβώς.

Επιπλέον, τόσο η έκδοση πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, όσο και η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ανεξάρτητα από το εάν ο δράστης διαφεύγει ή όχι της πληρωμής φόρου, συναποτελούν ποινικά κολάσιμες πράξεις φοροδιαφυγής.

2.2.1 Νομοθετικό Πλαίσιο

Τα εγκλήματα φοροδιαφυγής ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Ειδικότερα, έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση, αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ).

¹ Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα - αιτίες, έκταση και προτάσεις καταπολέμησής της Ernst & Young (EY) Ιούνιος 2016

Επίσης, έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου ασφαλιστρων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

Περαιτέρω, έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

Τέλος, όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών.

2.3 Φοροαποφυγή

Η φοροαποφυγή αποτελεί συνειδητή εκμετάλλευση των αδυναμιών του διεθνούς και εθνικού φορολογικού συστήματος για την αποφυγή και τελικώς απομείωση της φορολογικής επιβάρυνσης. Ως εκ τούτου, η φοροαποφυγή προκαλεί τα ίδια αποτελέσματα με τη φοροδιαφυγή, καθώς μειώνει τα φορολογικά έσοδα του δημοσίου. Με το άρθρο 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) θεσπίστηκε για πρώτη φορά στο Ελληνικό δίκαιο ένας γενικός κανόνας κατά της φοροαποφυγής.

Η σύγχρονη τάση στην εγχώρια αγορά ηλεκτρονικού εμπορίου για τη μεταφορά επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εκτός Ελλάδας σε γειτονικά κράτη-μέλη διατρέχει λοιπόν τον κίνδυνο να γίνει αντικείμενο ελέγχου από την Φορολογική Διοίκηση για τυχόν φοροαποφυγή².

² Η Φοροαποφυγή στην Ελληνική Νομοθεσία. Available <http://lawandtech.eu/2016/09/02/tax-evasion> [Πρόσβαση 02/01/2018]

2.3.1 Νομοθετικό Πλαίσιο

Η γενική ρύθμιση της φοροαποφυγής εντοπίζεται στο άρθρο 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και οι έννομες συνέπειες από την διαπίστωση της ύπαρξης φοροαποφυγής αναλύονται στα άρθρα 23, 27, 52 και 56 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ)), η Φορολογική Διοίκηση δύναται, κατά τον προσδιορισμό φόρου, να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

Ω «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. Η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

- α) Ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολο της
- β) Η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά
- γ) Η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους
- δ) Η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα
- ε) Η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του
- στ) Το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

Ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

Ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά

διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Η περιπτώσιολογία του νόμου για τις πρακτικές, που συνιστούν φοροαποφυγή, είναι περιοριστική. Συνεπώς, αν μία διευθέτηση δεν εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις παραπάνω απαριθμούμενες κατηγορίες στον νόμο, δεν αποτελεί φοροαποφυγή.

2.3.2 Έννομες συνέπειες από τη Διαπίστωση Φοροαποφυγής

Το άρθρο 38 του ν.4174/2013 δεν προβλέπει κυρώσεις στην περίπτωση που η φορολογική διοίκηση βεβαιώσει την ύπαρξη φοροαποφυγής. Ωστόσο, προβλέπει ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί τις σχετικές τεχνητές διευθετήσεις φοροαποφυγής.

Στην πράξη η διαπίστωση μίας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων ως φοροαποφυγής συνεπάγεται την αναδρομική βεβαίωση από τη Φορολογική Διοίκηση των αναλογούντων φόρων στην περιουσία του φορολογουμένου, ωσάν η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων να μην είχε λάβει χώρα.

Έτσι, προβλέπεται, ότι δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των ασκούντων επιχειρηματική δραστηριότητα το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΕ, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Τέτοιο κράτος νοείται το κράτος, ή η περιοχή δικαιοδοσίας, ή η υπερπόντια χώρα, ή το έδαφος που τελεί υπό οποιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης, κατά την έννοια του διεθνούς δικαίου. Η διάταξη αυτή δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος – μέλος

της ΕΕ ή του ΕΟΧ, εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους – μέλους (άρθρο 23 § 1γ του ΚΦΕ).

Επιπλέον, αν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους, η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου μιας επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της αξίας ή του αριθμού τους, η μεταφορά σύμφωνα με το παρόν άρθρο παύει να έχει εφαρμογή στις ζημιές που είχε η επιχείρηση αυτή κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή (άρθρο 27 § 4 του ΚΦΕ).

Επιπρόσθετα, η Φορολογική Διοίκηση επιτρέπει τις εισφορές ενεργητικού έναντι μετοχών υπό την προϋπόθεση ότι αυτές δεν γίνονται με σκοπό την καταστράτηγηση των σχετικών διατάξεων του ΚΦΕ. Για τον έλεγχο τυχόν καταστράτηγησης η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητήσει από την εισφέρουσα εταιρεία να διακρατήσει τα χρεόγραφα που λαμβάνει από τη λήπτρια εταιρεία για ελάχιστη περίοδο μέχρι τρία (3) έτη μετά τη μεταβίβαση. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις δεν επιβάλλονται εφόσον τα συμβαλλόμενα μέρη μπορούν εύλογα να αποδείξουν ότι η μεταβίβαση δεν έχει ως σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή (άρθρο 52 § 12 του ΚΦΕ).

Τέλος, τυχόν φορολογικά ευεργετήματα, που απορρέουν από εισφορές έναντι μετοχών, ανταλλαγή μετοχών, συγχωνεύσεις και διασπάσεις εταιρειών καθώς και τη μεταφορά από την Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος της καταστατικής έδρας Ευρωπαϊκής εταιρείας, αίρονται ολικά ή μερικά, όταν κάποια από τις σχετικές πράξεις έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Το γεγονός ότι η πράξη δεν πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιρειών που ενέχονται στη σχετική πράξη, μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή (άρθρο 56 του ΚΦΕ).

2.4 Διάκριση της Φοροδιαφυγής από τη συναφή έννοια της Φοροαποφυγής

Η έννοια της φοροδιαφυγής διαφέρει, τόσο εννοιολογικά όσο και πρακτικά με αυτή της φοροαποφυγής. Ενώ η φοροδιαφυγή συνιστά παράνομη πράξη, κατά παράβαση των φορολογικών διατάξεων, η φοροαποφυγή εκμεταλλεύεται νομοθετικά κενά και τη

δυνατότητα διενέργειας τεχνητών διευθετήσεων, παραβαίνοντας όχι απαραίτητα το γράμμα, αλλά κατά βάση το πνεύμα του νόμου. Ακολουθώντας πρακτικές φοροαποφυγής, ο φορολογούμενος στοχεύει στην αποφυγή της φορολογικής επιβάρυνσης που θα προέκυπτε για εκείνον εάν δεν εκμεταλλευόταν τυχόν νομικά κενά ή τη δυνατότητα διενέργειας τεχνητών διευθετήσεων.

Ωστόσο, το αποτέλεσμα τόσο της φοροδιαφυγής όσο και της φοροαποφυγής καταλήγει να είναι το ίδιο, ήτοι η μη καταβολή φόρων. Υπό το πρίσμα αυτό, οι δύο έννοιες φαίνεται να συναντώνται, έχοντας ως κοινό στοιχείο τη στέρηση εσόδων από το Δημόσιο.

2.5 Αίτια και παράγοντες που ενθαρρύνουν τη φοροδιαφυγή

Οι βασικοί παράγοντες που συντελούν στην εμφάνιση και στην εξέλιξη της φοροδιαφυγής δύνανται να υποστηριχθεί ότι συνίστανται:

- Στην πολυνομία – πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος
- Στους περιορισμένους ελεγκτικούς πόρους
- Στην έλλειψη αισθήματος φορολογικής και κοινωνικής δικαιοσύνης
- Στην έλλειψη αισθήματος ασφάλειας στους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των καθηκόντων τους
- Στην έλλειψη διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου που θα βελτιστοποιήσουν τις ελεγκτικές διαδικασίες και πρακτικές
- Στη συνεχόμενη αύξηση του φορολογικού βάρους
- Σε τεχνολογικούς παράγοντες
- Σε γραφειοκρατικές / Οργανωτικές αιτίες
- Σε διαρθρωτικές αιτίες
- Σε πολιτισμικές Αιτίες (Φορολογική παιδεία - νοοτροπία)
- Στη μη ύπαρξη πολιτικής βούλησης για την αντιμετώπιση του φαινομένου.

2.6 Συνέπειες και αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής

Η φοροδιαφυγή, αποτελεί παγκόσμιο φαινόμενο και ως εκ τούτου η αντιμετώπισή του απαιτεί διεθνείς πρακτικές. Τα τελευταία χρόνια έχει σημειωθεί από πλήθος κρατών μία σειρά προσπαθειών, που στοχεύουν όχι μόνο στην αντιμετώπιση του φαινομένου, αλλά και στην καλλιέργεια της φορολογικής συνείδησης.

Για τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής έχουν θεσπιστεί σχετικές διατάξεις και στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο. Ειδικότερα, όπως προαναφέρθηκε, στο ν.4174/2013 (ΚΦΔ) προβλέπεται ένας γενικός κανόνας για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, σύμφωνα με τον οποίο κατά τον προσδιορισμό του φόρου η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση, ή σειρά διευθετήσεων, που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και η οποία οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Επιπλέον, και στο ν.4172/2013 (ΚΦΕ) έχουν θεσπιστεί διατάξεις κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας («κανόνες για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες»).

Οι διατάξεις αυτές στοχεύουν στην πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής τόσο σε επίπεδο νομικών, όσο και σε επίπεδο φυσικών προσώπων. Η εναρμόνιση του ελληνικού δικαίου με τις διεθνείς πρακτικές και η ορθή εφαρμογή των εν λόγω κανόνων δύναται να οδηγήσουν στον περιορισμό του φαινομένου της φοροδιαφυγής.

Επιπλέον, έχουν αναπτυχθεί και άλλες δράσεις σε παγκόσμιο επίπεδο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, μέσω της θέσπισης κανόνων για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών που μεταξύ άλλων αφορούν σε αλλοδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς φυσικών προσώπων μεταξύ χωρών. Η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ξεκίνησε από τις ΗΠΑ, με την εφαρμογή του Νόμου περί Φορολογικής Συμμόρφωσης Λογαριασμών της Αλλοδαπής (FATCA), ο οποίος δίνει στις ΗΠΑ τη δυνατότητα, μέσω διακρατικών συμφωνιών, να λαμβάνουν πληροφορίες από αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, αναφορικά με τους λογαριασμούς που τηρούν σε αυτά Αμερικανοί πολίτες φορολογούμενοι. Με βάση την ως άνω νομοθεσία, θεσπίστηκε το 2014 από τον ΟΟΣΑ ένα ενιαίο πρότυπο για την αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών (Common Reporting Standard – CRS), το οποίο στη συνέχεια ενσωματώθηκε στο θεσμικό πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και πρόσφατα και στο ελληνικό δίκαιο.

2.7 Οικονομικό έγκλημα

Το οικονομικό έγκλημα, ως μία από τις μορφές εγκλήματος, έχει λάβει τα τελευταία χρόνια σημαντική διάσταση. Η καταπολέμηση του οικονομικού εγκλήματος άπτεται της ύπαρξης αποτελεσματικών επιχειρησιακών διαδικασιών και μηχανισμών, καθώς και ευέλικτων ελεγκτικών και διωκτικών υπηρεσιών.

Το οικονομικό έγκλημα και η συναφής εγκληματική δραστηριότητα που σχετίζεται με την επιδίωξη παράνομου οικονομικού οφέλους, οδηγεί τη Φορολογική Διοίκηση σε στέρηση απαραίτητων οικονομικών πόρων, γεγονός που έχει αντίκτυπο στην κοινωνική και οικονομική πολιτική του κράτους. Οι βασικές και γενικές κατηγορίες οικονομικού εγκλήματος είναι τέσσερις, ήτοι Διαφθορά, Απάτη, Κλοπή και Χειραγώγηση³.

2.8 Παραοικονομία

Ο ορισμός της παραοικονομίας όσο και εάν εμφανίζεται να είναι κάτι απλό, εντούτοις ακριβής ορισμός δεν έχει δοθεί, γι 'αυτό και αποτυπώνεται με ποικίλους τρόπους και χαρακτηρισμούς όπως ενδεικτικά κρυφή (hidden), ανεπίσημη (unofficial), υπόγεια (underground), μαύρη (black) ⁴.

Ο Π. Παυλόπουλος την ορίζει ως το τμήμα εκείνο της οικονομικής δραστηριότητας το οποίο θα έπρεπε να συμπεριλαμβάνεται στο εθνικό προϊόν καθώς δημιουργεί προστιθέμενη αξία, αλλά για διάφορους λόγους δεν καταγράφεται στις υπηρεσίες μέτρησης.⁵

Ήδη από τον παραπάνω ορισμό συνάγεται ότι παραοικονομία και φοροδιαφυγή δεν είναι έννοιες ταυτόσημες, παρότι το μέγεθος της πρώτης προσδιορίζεται μεταξύ άλλων και από τη φοροδιαφυγή.

Παρότι πολλοί ερευνητές ασχολούνται με τη μέτρηση του φαινομένου της παραοικονομίας είτε με άμεσους τρόπους εκτίμησής του (πχ δειγματοληψία), είτε με έμμεσο τρόπο (βάση των ιχνών που αφήνει το φαινόμενο στην καταγεγραμμένη οικονομία), εντούτοις οι εκτιμήσεις δύναται να αποκλίνουν μεταξύ τους όσο και οι ορισμοί του φαινομένου. Αντιθέτως θα μπορούσε κανείς να υποστηρίξει ότι οι βεβαιωθέντες κατόπιν ελέγχου φόροι, συνιστούν βέβαιη μέτρηση της φοροδιαφυγής, αν και όχι στο σύνολό της.⁶

Για τους παραπάνω λόγους, ο όρος της παραοικονομίας παρότι ενδεχομένως να έχει ως προσδιοριστικό παράγοντα τη φοροδιαφυγή και ενδεχόμενο αποτέλεσμα το οικονομικό έγκλημα, δεν πρέπει να συγχέεται με τους ορισμούς αυτούς.

³ Το οικονομικό έγκλημα: ορισμοί (<http://www.eglimatologia.gr>)

⁴ Βαβούρας Ι., Κούτρης Α. «Παραοικονομία, Η έκταση του φαινομένου στην Ελλάδα», Εκδόσεις Παπαζήση

⁵ Βαβούρας Ι.Frey B.S, Ginsburgh V.,κα «Παραοικονομία», Τεύχη Πολιτικής Οικονομίας, Ειδική Έκδοση 1, Εκδόσεις Κριτική, Αθήνα 1990

⁶ Βαβούρας Ι.Frey B.S, Ginsburgh V.,κα «Παραοικονομία», Τεύχη Πολιτικής Οικονομίας, Ειδική Έκδοση 1, Εκδόσεις Κριτική, Αθήνα 1990

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΞΕΠΛΥΜΑ ΜΑΥΡΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΣ – ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

3.1 Έννοια

Με τον όρο βρώμικο χρήμα, ή μαύρο χρήμα και ευρύτερα μαύρα, καθιερώθηκε να χαρακτηρίζεται οποιοδήποτε είδος εσόδου από παράνομη πράξη, ή ακόμη και έσοδο από νόμιμη πράξη το οποίο στη συνέχεια δεν δηλώνεται, κατά παράβαση της υφιστάμενης φορολογικής νομοθεσίας. Και στις δύο περιπτώσεις ανάγεται σε οικονομικό έγκλημα.

Στην μεν πρώτη περίπτωση το προϊόν της παράνομης πράξης δεν δηλώνεται προκειμένου να μην αποκαλυφθεί αυτή και οι δράστες της, στη δε δεύτερη περίπτωση για να μην υποστεί φορολογική επιβάρυνση, που επίσημα χαρακτηρίζεται αδήλωτο έσοδο.

3.2 Νομοθετικό πλαίσιο – Βασικά αδικήματα

Βάση του ισχύοντος θεσμικού πλαισίου αποτελεί ο ν.3691/05.08.2008, ο οποίος αναβαθμίζει σημαντικά τους μηχανισμούς πρόληψης του ξεπλύματος χρήματος και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας της χώρας μας και ενσωματώνει τις διατάξεις της Οδηγίας 2005/60/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, καθώς και της Οδηγίας 2006/70/EK της Ευρωπαϊκής Επιτροπής που αποτελεί εφαρμοστικό μέτρο της Οδηγίας 2005/60/EK.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3691/2008, ως εγκληματικές δραστηριότητες νοούνται, μεταξύ άλλων, η διάπραξη ενός ή περισσότερων από τα ακόλουθα "βασικά αδικήματα":

- Εγκληματική οργάνωση
- Τρομοκρατικές πράξεις και χρηματοδότηση της τρομοκρατίας
- Παθητική δωροδοκία
- Ενεργητική δωροδοκία
- Δωροληψία και δωροδοκία πολιτικών προσώπων και δικαστικών λειτουργών
- Εμπορία ανθρώπων
- Απάτη με υπολογιστή
- Σωματεμπορία
- Αδικήματα του ν. 3459/2006 "Κώδικας Νόμου για τα Ναρκωτικά (άρθρα 20, 21, 22 και 23)

- Αδικήματα του ν. 2168/1993 "Όπλα, πυρομαχικά, εκρηκτικές ύλες κ.λπ." (άρθρα 15 και 17)
- Αδικήματα του ν. 3028/2002 "Για την προστασία των αρχαιοτήτων και εν γένει της πολιτιστικής κληρονομιάς"(άρθρα 53, 54, 55, 61 και 63)
- Αδικήματα του ν. 2803/2000 "Προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων"
- Αδικήματα του ν. 3340/2005 "Για την προστασία της Κεφαλαιαγοράς από πράξεις προσώπων που κατέχουν προνομιακές πληροφορίες και πράξεις χειραγώγησης αγοράς" (άρθρα 29 και 30),
- Τα αδικήματα: α) της φοροδιαφυγής, β) της λαθρεμπορίας, και γ) της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο,
- Κάθε άλλο αδίκημα που τιμωρείται με ποινή στερητική της ελευθερίας, της οποίας το ελάχιστο όριο είναι άνω των έξι μηνών και από το οποίο προκύπτει περιουσιακό όφελος.

3.3 Διεθνές νομοθετικό πλαίσιο

Τα διάφορα κράτη προκειμένου να αντιμετωπίσουν φαινόμενα παραγωγής μαύρου χρήματος θεσπίζουν κατάλληλες νομοθεσίες για την πάταξή τους, μεταξύ των οποίων μπορεί να είναι ειδικές ελεγκτικές υπηρεσίες, περιορισμοί ελεύθερης διακίνησης χρήματος, κ.λπ.. Ο Ο.Η.Ε. συνέστησε ειδική επιτροπή, διαδικασίες αλλά και λίστα υπόπτων για την αποτροπή και την πάταξη ενεργειών σχετικών με το "Ξέπλυμα χρήματος" ενώ διεθνώς υπάρχει η αναγνώριση της Ομάδας Χρηματοπιστωτικής Δράσης (Financial Action Task Force - FATF) από περισσότερες από 190 χώρες.

3.4 Ο ρόλος της Φορολογικής Διοίκησης και των Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων
Αρμόδιες αρχές για την εποπτεία των υπόχρεων προσώπων ως προς τις διατάξεις του ν.3691/2008 είναι οι κάτωθι:

α) Η Τράπεζα της Ελλάδος για:

- Τα πιστωτικά ιδρύματα
- Τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης
- Τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων τρίτων
- Τα ανταλλακτήρια συναλλάγματος
- Τα ιδρύματα πληρωμών

- Τις εταιρείες παροχής πιστώσεων
- Τις ταχυδρομικές εταιρείες,
- Τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος

β) Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς για:

- Τις ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου
- Τις ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων
- Τις ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων σε ακίνητη περιουσία
- Τις ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών
- Τις ανώνυμες εταιρείες επενδυτικής διαμεσολάβησης
- Τις ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων επιχειρηματικών συμμετοχών και τις εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών, από τη στιγμή που θα γνωστοποιηθεί στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς η αδειοδότησή τους από τον αρμόδιο φορέα

γ) Η Επιτροπή Εποπτείας Ιδιωτικής Ασφάλισης για τις ασφαλιστικές εταιρείες και τους ασφαλιστικούς διαμεσολαβητές

δ) Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων για τους ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές και τις εταιρείες ορκωτών ελεγκτών-λογιστών.

ε) Το Υπουργείο Οικονομικών (Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων) για:

- Τους φορολογικούς ή φοροτεχνικούς συμβούλους και τις εταιρείες παροχής φορολογικών ή φοροτεχνικών συμβουλών
- Τους λογιστές που δεν συνδέονται με σχέση εξηρτημένης εργασίας και τους ιδιώτες ελεγκτές
- Τους κτηματομεσίτες και τις κτηματομεσιτικές εταιρείες
- Τους οίκους δημοπρασίας
- Τους εμπόρους αγαθών μεγάλης αξίας
- Τους εκπλειστηριαστές
- τους ενεχυροδανειστές

στ) Η Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Τυχρών Παιχνιδιών για:

- Τις επιχειρήσεις Καζίνο
- Τα Καζίνο επί πλοίων με ελληνική σημαία
- Τις επιχειρήσεις, τους οργανισμούς και τους άλλους φορείς που διοργανώνουν ή και διεξάγουν τυχερά παιχνίδια
- Τα πρακτορεία.

ζ) Το Υπουργείο Δικαιοσύνης για τους συμβολαιογράφους και τους δικηγόρους.

Οι Αρμόδιες αρχές εποπτεύουν τα Υπόχρεα πρόσωπα για τα οποία είναι αρμόδιες ως προς τη συμμόρφωση τους με τις υποχρεώσεις που επιβάλλει ο νόμος για το ζέπλυμα και εκδίδουν τις σχετικές ατομικές και κανονιστικές διοικητικές πράξεις.

Επίσης, καθορίζουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής των επί μέρους υποχρεώσεων των εποπτευόμενων προσώπων και καθοδηγούν με κατάλληλες οδηγίες και εγκυκλίους τα Υπόχρεα πρόσωπα, συλλογικά ή ατομικά, ως προς την αντιμετώπιση συγκεκριμένων προβλημάτων, τον καθορισμό πρακτικών συμπεριφοράς έναντι των πελατών, την επιλογή των κατάλληλων πληροφοριακών συστημάτων και την υιοθέτηση εσωτερικών διαδικασιών για τον εντοπισμό ύποπτων ή ασυνήθων συναλλαγών ή δραστηριοτήτων που ενδέχεται να σχετίζονται με τα βασικά αδικήματα.

Περαιτέρω, καθορίζουν με κανονιστικές αποφάσεις τους τα έγγραφα και τα στοιχεία που απαιτούνται για τη διενέργεια από τα Υπόχρεα πρόσωπα της πιστοποίησης και επαλήθευσης κατά την εφαρμογή μέτρων συνήθους, απλουστευμένης ή αυξημένης δέουσας επιμέλειας.

Επιπλέον, ενημερώνουν τα Υπόχρεα πρόσωπα για πληροφορίες και καταστάσεις που αφορούν τη συμμόρφωση ή μη χωρών προς την κοινοτική νομοθεσία και τις Συστάσεις της FATF Ομάδας Χρηματοπιστωτικής Δράσης (Financial Action Task Force FATF).

Περαιτέρω, καταρτίζουν και διανέμουν στα Υπόχρεα πρόσωπα καταστάσεις και πληροφορίες για υποθέσεις στις οποίες χρησιμοποιήθηκαν νέες μέθοδοι και πρακτικές, που εντοπίζονται στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, για τη διάπραξη των αδικημάτων.

Ακόμη, λαμβάνουν μέτρα για τη συνεχή ενημέρωση και εκπαίδευση των υπαλλήλων τους, ιδιαίτερα των ελεγκτών, καθώς και των υπόχρεων προσώπων και των υπαλλήλων αυτών με εκπαιδευτικά προγράμματα, σεμινάρια, συναντήσεις και με άλλους τρόπους.

Τέλος, διενεργούν τακτικούς και έκτακτους ελέγχους, για τον έλεγχο της επάρκειας των μέτρων και διαδικασιών που έχουν υιοθετήσει τα Υπόχρεα πρόσωπα και απαιτούν από τα Υπόχρεα πρόσωπα κάθε στοιχείο ή δεδομένο οποιασδήποτε φύσης ή μορφής που είναι απαραίτητο για την εκπλήρωση των εποπτικών και ελεγκτικών τους καθηκόντων.

Εφόσον από τους ελέγχους υπάρχουν ευρήματα, επιβάλλουν πειθαρχικές και Διοικητικές κυρώσεις κατά των υπόχρεων νομικών ή φυσικών προσώπων και των υπαλλήλων τους.

3.5 Υπόχρεα πρόσωπα

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 (παρ. 1) του ν.3691/2008, ως Υπόχρεα πρόσωπα τα οποία υπόκεινται στις υποχρεώσεις του εν λόγω νόμου νοούνται τα εξής φυσικά και νομικά πρόσωπα:

- α) Τα πιστωτικά ιδρύματα.
- β) Οι χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί.
- γ) Οι εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών.
- δ) Οι εταιρείες παροχής επιχειρηματικού κεφαλαίου].
- ε) Οι ορκωτοί ελεγκτές-λογιστές, οι εταιρείες ορκωτών ελεγκτών-λογιστών, οι λογιστές που δεν συνδέονται με σχέση εξηρημένης εργασίας και οι ιδιώτες ελεγκτές.
- στ) Οι φορολογικοί ή φοροτεχνικοί σύμβουλοι και οι εταιρείες φορολογικών ή φοροτεχνικών συμβουλών.
- ζ) Οι κτηματομεσίτες και οι κτηματομεσιτικές εταιρείες.
- η) Οι επιχειρήσεις Καζίνο και τα Καζίνο επί πλοίων με ελληνική σημαία, καθώς και οι επιχειρήσεις, οργανισμοί και άλλοι φορείς του δημόσιου ή ιδιωτικού τομέα που διοργανώνουν ή και διεξάγουν τυχερά παιχνίδια και πρακτορεία που σχετίζονται με τις δραστηριότητες αυτές.
- θ) Οι οίκοι δημοπρασίας.
- ι) Οι έμποροι αγαθών μεγάλης αξίας, όταν η σχετική συναλλαγή γίνεται σε μετρητά και η αξία της ανέρχεται τουλάχιστον σε δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ, ανεξάρτητα αν αυτή διενεργείται με μία μόνη πράξη ή με περισσότερες, μεταξύ των οποίων φαίνεται να υπάρχει κάποια σχέση.
- ια) Οι εκπλειστηριαστές.
- ιβ) Οι ενεχυροδανειστές.
- ιγ) Οι συμβολαιογράφοι και οι δικηγόροι, όταν συμμετέχουν, είτε ενεργώντας εξ ονόματος και για λογαριασμό των πελατών τους στο πλαίσιο χρηματοπιστωτικών συναλλαγών ή συναλλαγών επί ακινήτων είτε βοηθώντας στο σχεδιασμό ή στην υλοποίηση συναλλαγών για τους πελάτες τους σχετικά με:
 - i) Την αγορά ή πώληση ακινήτων ή επιχειρήσεων,
 - ii) Τη διαχείριση χρημάτων, τίτλων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων των πελατών τους,
 - iii) Το άνοιγμα ή τη διαχείριση τραπεζικών λογαριασμών, λογαριασμών ταμειυτηρίου ή λογαριασμών τίτλων,

iv) Την οργάνωση των αναγκαίων εισφορών για τη σύσταση, λειτουργία ή διοίκηση εταιρειών,

v) τη σύσταση, λειτουργία ή διοίκηση εταιρειών, εμπιστευμάτων (trusts) ή ανάλογων νομικών σχημάτων.

Η παροχή νομικών συμβουλών εξακολουθεί να υπόκειται στην τήρηση του επαγγελματικού απορρήτου, εκτός εάν ο ίδιος ο δικηγόρος ή ο συμβολαιογράφος συμμετέχει σε δραστηριότητες νομιμοποίησης παράνομων εσόδων ή χρηματοδότησης της τρομοκρατίας ή εάν οι νομικές συμβουλές του παρέχονται με σκοπό τη διάπραξη αυτών των αδικημάτων ή εν γνώσει του γεγονότος ότι ο πελάτης του ζητεί νομικές συμβουλές προκειμένου να διαπράξει τα ως άνω αδικήματα.

ιδ) Τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες σε εταιρείες και εμπιστεύματα (trusts), εξαιρουμένων των προσώπων που αναφέρονται στα στοιχεία στ' και ιγ' του άρθρου αυτού, τα οποία παρέχουν κατά επιχειρηματική δραστηριότητα οποιαδήποτε από τις ακόλουθες υπηρεσίες σε τρίτα μέρη:

- Συστήνουν εταιρείες ή άλλα νομικά πρόσωπα,
- Ασκούν ή μεριμνούν ώστε άλλο πρόσωπο να ασκήσει καθήκοντα διευθυντή ή διαχειριστή εταιρείας ή εταίρου εταιρείας ή παρόμοιας θέσης, σε άλλα νομικά πρόσωπα ή σχήματα,
- Παρέχουν καταστατική έδρα, επιχειρηματική διεύθυνση, ταχυδρομική ή διοικητική διεύθυνση και οποιεσδήποτε άλλες σχετικές υπηρεσίες για εταιρεία ή κάθε άλλο νομικό πρόσωπο ή σχήμα,
- Ενεργούν ή μεριμνούν ώστε να λειτουργούν άλλα πρόσωπα ως εμπιστευματοδόχοι ρητού εμπιστεύματος (express trust) ή ανάλογου νομικού σχήματος,
- Ενεργούν ως πληρεξούσιοι μετόχων εταιρείας, εφόσον η εταιρεία αυτή δεν είναι εισηγμένη υπό την έννοια του στοιχείου α' της παρ. 2 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου και δεν υπόκειται σε απαιτήσεις γνωστοποίησης και πληροφόρησης κατά την κοινοτική νομοθεσία ή σύμφωνα με ανάλογα διεθνή πρότυπα ή μεριμνούν ώστε άλλο πρόσωπο να ενεργεί με ίδιο τρόπο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΟΡΓΑΝΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

4.1 Επιτελικές και επιχειρησιακές Οργανικές Ελεγκτικές Μονάδες - Επιγραμματικά

α) Οι επιτελικές Οργανικές Μονάδες παρακολούθησης του ελεγκτικού έργου διαρθρώνονται στις κάτωθι:

αα) Στη Διεύθυνση Ελέγχων (Δ.ΕΛ.), υπαγόμενη στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης και

αβ) Στη Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.), υπαγόμενη στο Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

β) Οι επιχειρησιακές Οργανικές Ελεγκτικές Μονάδες, διαρθρώνονται στις κάτωθι:

βα) Στο Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), το οποίο παρακολουθείται από τη Διεύθυνση Ελέγχων (Δ.ΕΛ.).

ββ) Στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), το οποίο παρακολουθείται από τη Διεύθυνση Ελέγχων (Δ.ΕΛ.).

βγ) Στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.), οι οποίες παρακολουθούνται από τη Διεύθυνση Ελέγχων (Δ.ΕΛ.).

βδ) Στις Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), οι οποίες παρακολουθούνται από τη Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.).

γ) Στρατηγικό ρόλο στο σχεδιασμό, υποστήριξη και απολογισμό του ελεγκτικού έργου επιτελεί η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.) η οποία υπάγεται στην Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Ανθρώπινου Δυναμικού.

δ) Τέλος, τον Ιανουάριο του 2018 συστάθηκε η Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος υπό την εποπτεία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, υπαγόμενη στον Υπουργό Οικονομικών.

Το θεσμικό πλαίσιο και οι κατά περίπτωση αρμοδιότητες των ανωτέρω υπηρεσιών παρατίθενται παρακάτω.

4.1.1 Διεύθυνση Ελέγχων (Δ.ΕΛ.)

Η Διεύθυνση Ελέγχων (Δ.ΕΛ.) υπάγεται στην Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης.

Ως επιχειρησιακοί στόχοι της Διεύθυνσης Ελέγχων (Δ.ΕΛ.) τίθενται οι ακόλουθοι:

- (α) Ο εντοπισμός και η καταπολέμηση της φοροαποφυγής και η τιμωρία της φοροδιαφυγής.
- (β) Η βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας του φοροελεγκτικού μηχανισμού και η αποκατάσταση της εμπιστοσύνης των φορολογουμένων.
- (γ) Η βελτίωση της ποιότητας του ελεγκτικού έργου του φοροελεγκτικού μηχανισμού για την μεγιστοποίηση της διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου.
- (δ) Η διοικητική συνεργασία και η ανταλλαγή πληροφοριών με άλλα Κ-Μ της ΕΕ στον τομέα Φ.Π.Α. και η αξιοποίηση της πληροφορίας για τη στόχευση επικίνδυνων υποθέσεων προς έλεγχο και για την ενημέρωση των ελεγκτικών Υπηρεσιών.
- (ε) Η εποπτεία των υπόχρεων από τη Γενική διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης υπόχρεων προσώπων του ν.3691/2008.
- (στ) Η ευθύνη για την παρακολούθηση του βαθμού επίτευξης των στόχων που έχουν τεθεί για φορολογικούς ελέγχους στα Ελεγκτικά Κέντρα και στις Δ.Ο.Υ..
- (ζ) Οι προτάσεις προς το Γραφείο Υποστήριξης του Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης, για τις εκπαιδευτικές ανάγκες των υπαλλήλων των περιφερειακών μονάδων, σε θέματα αρμοδιότητας της Διεύθυνσης.
- (η) Η διενέργεια στόχευσης για την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο με την χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου, με πρόσβαση στις βάσεις δεδομένων των πληροφοριακών συστημάτων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), με στόχο τη μείωση της φοροδιαφυγής και την διεύρυνση της φορολογικής βάσης.
- (θ) Η απλούστευση των διαδικασιών και η ορθή απεικόνιση των δεδομένων του μητρώου φορολογουμένων.
- (ι) Η εφαρμογή των υποχρεώσεων που προκύπτουν από τον ορισμό της ως «Τμήμα διασύνδεσης» βάσει των διατάξεων του ν.4170/2013, όπως ισχύει.
- Η Διεύθυνση Ελέγχων (Δ.ΕΛ.) διαρθρώνεται σε έξι (6) Τμήματα.
[Άρθρο 28 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)].

4.1.2 Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), είναι Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία φορολογικού ελέγχου, έχει έδρα τον Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια.

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

- Η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.
- Η αποτελεσματική είσπραξη των εσόδων, που αφορούν στις μεγάλες επιχειρήσεις όλης της Επικράτειας.
- Η συμβολή στην βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης των μεγάλων επιχειρήσεων.

Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) διαρθρώνεται σε δύο (2) Υποδιευθύνσεις και δεκαπέντε (15) Τμήματα, από τα οποία τέσσερα (4) Αυτοτελή, υπαγόμενα απευθείας στον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οι ελεγκτικές αρμοδιότητες του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) κατανέμονται μεταξύ των Τμημάτων του και κατά κύριο λόγο συνίστανται στα εξής:

- Στη διενέργεια φορολογικού ελέγχου επί των φορολογουμένων αρμοδιότητάς του.
- Στη διενέργεια φορολογικών ελέγχων για την διαπίστωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και για τον εντοπισμό εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί.
- Στην επιδίωξη της πλήρους επίτευξης των ποσοστών κάλυψης των ελέγχων ανά τύπο ελέγχου, που έχουν τεθεί από την Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το επιχειρησιακό σχέδιο και η παρακολούθηση της πορείας αυτών.
- Στην αποτελεσματική και η αποδοτική διενέργεια όλων των τύπων ελέγχου, με την ορθή και ποιοτική εφαρμογή των διαδικασιών ελέγχου, σύμφωνα με τα προγράμματα που έχουν αναπτυχθεί από την Διεύθυνση Ελέγχων.
- Στην τήρηση των ελεγκτικών προτύπων, που έχουν εκπονηθεί από την Διεύθυνση Ελέγχων και στην εφαρμογή σύγχρονων βέλτιστων πρακτικών ελέγχου, καθώς και των διαδικασιών, των κανόνων και των οδηγιών που έχουν τεθεί από τις αρμόδιες Υπηρεσίες της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης.

[Άρθρο 36 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)].

4.1.3 Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

Το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), είναι Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία φορολογικού ελέγχου, έχει έδρα τον Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια.

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

- Ο εντοπισμός και η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.
- Η αποτελεσματική είσπραξη των εσόδων, που αφορούν στους φορολογουμένους Μεγάλου Πλούτου όλης της Επικράτειας, με την εφαρμογή βελτιωμένων διαδικασιών ελέγχου και είσπραξης αυτών.

Το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) διαρθρώνεται σε δύο (2) Υποδιευθύνσεις, δεκαέξι (16) Τμήματα, από τα οποία πέντε

5.α) Οι ελεγκτικές αρμοδιότητες του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) κατανέμονται μεταξύ των Τμημάτων του και κατά κύριο λόγο συνίστανται στα εξής:

- Στη διενέργεια φορολογικού ελέγχου επί των Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου όλης της Επικράτειας.
- Στη διενέργεια φορολογικών ελέγχων για την διαπίστωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και για τον εντοπισμό εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί.
- Στην επιδίωξη της πλήρους επίτευξης των ποσοστών κάλυψης των ελέγχων ανά τύπο ελέγχου, που έχουν τεθεί από την Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το επιχειρησιακό σχέδιο και η παρακολούθηση της πορείας αυτών.
- Στην αποτελεσματική και αποδοτική διενέργεια όλων των τύπων ελέγχου, με την ορθή και ποιοτική εφαρμογή των διαδικασιών ελέγχου, σύμφωνα με τα προγράμματα που έχουν αναπτυχθεί από την Διεύθυνση Ελέγχων.
- Στην τήρηση των ελεγκτικών προτύπων, που έχουν εκπονηθεί από την Διεύθυνση Ελέγχων και στην εφαρμογή σύγχρονων βέλτιστων πρακτικών ελέγχου, καθώς και των διαδικασιών, των κανόνων και των οδηγιών που έχουν τεθεί από τις αρμόδιες Υπηρεσίες της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης.

Επίσης, στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαρθρώνονται και 3 Αυτοτελή Τμήματα Ελέγχου με επιπλέον αρμοδιότητα τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου φυσικών προσώπων όλης

της Επικράτειας, κατόπιν παραγγελιών του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για τον εντοπισμό εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί.

[Άρθρο 37 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).]

4.1.4 Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.)

Οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) είναι Περιφερειακές Φορολογικές Υπηρεσίες της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης.

Οι επιχειρησιακοί στόχοι των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) είναι οι παρακάτω:

- (α) Η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.
- (β) Η βελτίωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και η ποιοτική εξυπηρέτηση αυτών.
- (γ) Η αποτελεσματική είσπραξη των δημοσίων εσόδων και
- (δ) Η ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας.

Οι ελεγκτικές αρμοδιότητες των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) Α' τάξεως κατανέμονται μεταξύ των Τμημάτων τους και κατά κύριο λόγο συνίστανται στα εξής:

- Στη διενέργεια φορολογικού ελέγχου σε επιχειρήσεις αρμοδιότητάς τους και σε φυσικά πρόσωπα, τα οποία δεν χαρακτηρίζονται ως φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου.
- Στη διενέργεια φορολογικών ελέγχων για την διαπίστωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και τον εντοπισμό εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί.
- στην επιδίωξη της πλήρους επίτευξης των ποσοστών κάλυψης των ελέγχων ανά τύπο ελέγχου, που έχουν τεθεί από την Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το επιχειρησιακό σχέδιο και η παρακολούθηση της πορείας αυτών.
- Στην αποτελεσματική και αποδοτική διενέργεια όλων των τύπων ελέγχου, με την ορθή και ποιοτική εφαρμογή των διαδικασιών ελέγχου, σύμφωνα με τα προγράμματα που έχουν αναπτυχθεί από την Διεύθυνση Ελέγχων.
- Στην τήρηση των ελεγκτικών προτύπων, που έχουν εκπονηθεί από την Διεύθυνση Ελέγχων και στην εφαρμογή σύγχρονων βέλτιστων πρακτικών ελέγχου, καθώς και

των διαδικασιών, των κανόνων και των οδηγιών που έχουν τεθεί από τις αρμόδιες Υπηρεσίες της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης.

- Στην εφαρμογή των διατάξεων περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

[Άρθρο 38 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)].

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

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

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

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

Ειδικότερα:

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

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

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

- Στην προάσπιση των εσόδων του Ελληνικού Δημοσίου και στην προστασία του κοινωνικού συνόλου.

- Στις έρευνες και στους ελέγχους πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας.
- Στην αποκάλυψη και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της λαθρεμπορίας, μέσω της διαπίστωσης και της αντιμετώπισης κάθε μορφής απάτης σε βάρος των δημοσίων εσόδων.
- Στην διενέργεια μερικών ελέγχων, ιδίως στους παρακρατούμενους και στους επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στο Φ.Π.Α..
- Στην έρευνα, στην αποκάλυψη και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου, μέσω της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων, του διαδικτύου και νέων τεχνολογιών.
- Στη διενέργεια ελέγχων στη διακίνηση, στη διαμετακόμιση, στις εισαγωγές και στις εξαγωγές, στον εφοδιασμό και στη διάθεση των προϊόντων που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.).
- Στη διενέργεια ελέγχων σε πλοία παντός είδους, μέσα στα χωρικά ύδατα, για την ανακάλυψη παράνομης διακίνησης και λαθρεμπορίας.
- Στην έρευνα και στον εντοπισμό περιουσιακών στοιχείων φυσικών και νομικών προσώπων που φοροδιαφεύγουν ή που προέρχονται από λαθρεμπορία.
- Στην επεξεργασία κατασχεθέντων βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων.

[Άρθρο 14 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).]

4.2 Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.)

Στην προσέγγιση της παρούσας μελέτης η ηλεκτρονική αξιοποίηση όλων των πηγών πληροφόρησης και η αυτοματοποίηση των επιχειρησιακών διαδικασιών αποτελούν στρατηγικό στόχο και μέσο στην προσπάθεια για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου κρίνεται απαραίτητη η αναφορά στη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.) ως την Υπηρεσία η οποία επωμίζεται αυτό το ρόλο και επιτελεί αυτό το έργο. Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.) υποστηρίζει την ηλεκτρονική ελεγκτική διαδικασία και οι σχετικοί επιχειρησιακοί της στόχοι είναι οι εξής:

- Η ανάπτυξη και η ορθολογική αξιοποίηση Πληροφοριακών Συστημάτων και η χάραξη στρατηγικού σχεδιασμού ένταξης καινοτόμων Τεχνολογιών Πληροφορικής και Επικοινωνιών.

- Η δημιουργία νέων εφαρμογών και η ενσωμάτωση των απαιτούμενων από την νομοθεσία αλλαγών σε υπάρχοντα πληροφοριακά συστήματα και ηλεκτρονικές υπηρεσίες.
- Η συνεχής αναβάθμιση των υπηρεσιών ηλεκτρονικής διακυβέρνησης προς τον πολίτη, τις επιχειρήσεις και τη Δημόσια Διοίκηση.
- Η αξιόπιστη διαχείριση των δεδομένων των πληροφοριακών συστημάτων της Α.Α.Δ.Ε., η στατιστική επεξεργασία τους, καθώς και η παρακολούθηση των αποτελεσμάτων επεξεργασίας.
- Η ανταλλαγή δεδομένων με εγχώριους φορείς και η αυτόματη ανταλλαγή δεδομένων με διεθνείς φορείς, στα πλαίσια κοινοτικών οδηγιών και διεθνών συμφωνιών.
- Η υποστήριξη του ελεγκτικού μηχανισμού, μέσω πληροφοριακού συστήματος και μέσω διασταυρώσεων στοιχείων φορολογικού και τελωνειακού αντικειμένου.

[Άρθρο 14 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)].

4.3 Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος

Με τις διατάξεις του ν.4512/2018 (ΦΕΚ Α΄ 5) συστάθηκε στο Υπουργείο Οικονομικών νέα Υπηρεσία (Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος), επιπέδου Διεύθυνσης, υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών.

Ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος έχει την καθοδήγηση και το συντονισμό λειτουργίας της Υπηρεσίας και η αρμοδιότητά της εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια.

Αποστολή της Υπηρεσίας είναι αποκλειστικά η διενέργεια ερευνών, προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης για την εξακρίβωση τέλεσης φορολογικών εγκλημάτων μείζονος ποινικής απαξίας, κατόπιν παραγγελίας και εποπτείας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Η Υπηρεσία είναι αρμόδια για:

- Τη διενέργεια ερευνών, προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης για την εξακρίβωση τέλεσης φορολογικών εγκλημάτων και οποιωνδήποτε άλλων συναφών οικονομικών εγκλημάτων.
- Τη σύνταξη πορισματικών εκθέσεων σε εκτέλεση των εισαγγελικών παραγγελιών.
- Τη συλλογή, τήρηση και διαρκή ενημέρωση του αρχείου της σχετικά με την εθνική, ευρωπαϊκή και διεθνή νομοθεσία που αφορά στην αποκάλυψη και δίωξη

φορολογικών και οποιωνδήποτε άλλων συναφών οικονομικών εγκλημάτων καθώς και τήρηση αρχείου διοικητικής και ποινικής νομολογίας για τα θέματα αυτά.

Το προσωπικό της Υπηρεσίας κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων του έχει την ιδιότητα των ειδικών ανακριτικών υπαλλήλων. Κατόπιν παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος το προσωπικό:

- Προβαίνει στη διενέργεια ανακριτικών πράξεων.
- Λαμβάνει γνώση και διενεργεί έρευνες επί φορολογικών δεδομένων
- Κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία, στοιχεία, ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς δεδομένων.
- Οι ελεγκτές της Υπηρεσίας, έχουν πρόσβαση στα πληροφοριακά συστήματα που διαχειρίζεται η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), γνωστοποιώντας στην τελευταία την πρόσβαση αυτή, σύμφωνα με τους κανόνες ιχνηλασιμότητας και πρόσβασης στα συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή είναι χρήσιμο για τη συγκεκριμένη υπόθεση που ερευνούν.

Η ως άνω νέα Υπηρεσία διαρθρώνεται στην Υποδιεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος και σε δύο αυτοτελή Τμήματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΜΕΛΕΤΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο, για την εμπειρική θεμελίωση του θεωρητικού μέρους αλλά και για τον εντοπισμό της πορείας των διενεργηθέντων ελέγχων όπως ανακύπτει από τα απολογιστικά στοιχεία που δημοσιοποιούνται από τη Φορολογική Διοίκηση, δημιουργήθηκαν πρωτογενείς πίνακες συγκεντρωτικών διαχρονικών αποτελεσμάτων, για τα δύο μεγαλύτερα ελεγκτικά κέντρα, το ΚΕΜΕΕΠ και το ΚΕΦΟΜΕΠ, τα οποία εστιάζουν στο έλεγχο μεγάλων επιχειρήσεων και φυσικών προσώπων μεγάλου πλούτου αντίστοιχα. Εν συνεχεία, γίνεται απόπειρα ερμηνείας των αποτελεσμάτων, ως προς τη σχέση των μεγεθών μεταξύ τους αλλά και τις ενδεχόμενες αιτίες της εξέλιξής τους. Περαιτέρω, αναλύονται και δύο είδη ελέγχων που διενεργούνται κατά αποκλειστικότητα ή κατά κύριο λόγο από τα ελεγκτικά αυτά κέντρα, καταδεικνύοντας την ιδιαιτερότητά τους.

Ο λόγος διεξαγωγής της μελέτης στα στοιχεία μόνο των δύο αυτών κέντρων, συνίσταται στη δυνατότητα διεξαγωγής ερμηνείας, καθώς οι έλεγχοι είναι διακριτά προσανατολισμένοι στα νομικά και φυσικά πρόσωπα, διάκριση η οποία δεν είναι εφικτή στο πλήθος των ελέγχων των λοιπών υπηρεσιών. Επιπλέον, οι ελεγχόμενοι αυτών των κέντρων, παρουσιάζουν ομοιογένεια ως προς τα χαρακτηριστικά τους, καθώς αφορούν σε επιχειρήσεις πολύ υψηλού τζίρου και φυσικά πρόσωπα μεγάλου πλούτου.

5.1 Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Από τις εκθέσεις απολογισμού που δημοσιοποιούνται κάθε χρόνο από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, όπως αυτά παρατίθενται αναλυτικά στο Παράρτημα της παρούσας εργασίας, αντλήθηκαν τα στοιχεία για τη δημιουργία του κάτωθι πίνακα, ο οποίος ενσωματώνει διαχρονικά, από το έτος σύστασης του Κέντρου το 2013 έως και το 2017. Σημειώνεται ότι τα στοιχεία για το έτος 2017 καθώς και τα στοιχεία που αναφέρονται στο πλήθος των ελεγκτών, συγκεντρώθηκαν από την ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε., στην οποία αναρτώνται για την παρακολούθηση της Φορολογικής Διοίκησης και των δεικτών απόδοσής της.

Πίνακας 5.1

Διαχρονικά Αποτελέσματα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Αποτελέσματα Ελεγκτικού Έργου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.					
Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	2013 (Απολογιστι κά Στοιχεία)	2014 (Απολογιστι κά Στοιχεία)	2015 (Απολογιστι κά Στοιχεία)	2016 (Απολογιστι κά Στοιχεία)	2017 (Απολογιστι κά Στοιχεία)
Σύνολο Ελέγχων					
Σύνολο Ολοκληρωμένων Ελέγχων	914	857	514	306	407
Σύνολο Βεβαιωθέντων Φόρων Και Προστίμων σε εκ. €	311,900	2.255,700	2.011,070	591,300	788,401
Σύνολο Εισπραχθέντων Φόρων Και Προστίμων σε εκ. €	170,600	300,000	344,610	234,600	119,261
Μέση Βεβαίωση (εκ. €/υπόθεση)	0,341	2,632	3,913	1,932	1,937
Μέση Είσπραξη (εκ. €/υπόθεση)	0,187	0,350	0,670	0,767	0,293
Ποσοστό (%) Είσπραξης Προς Βεβαίωση	54,70%	13,30%	17,14%	39,68%	15,13%
Πλήθος Ελεγκτών	120	122	113	113	109
Ολοκληρωμένοι Έλεγχοι ανά Ελεγκτή	7,6	7,0	4,5	2,7	3,7
Μέση Βεβαίωση (εκ. €/ελεγκτή)	2,599	18,489	17,797	5,233	7,233

Στον ανωτέρω πίνακα, μετά τη συγκέντρωση των δεδομένων ανά έτος που αφορούν στο σύνολο των ολοκληρωμένων ελέγχων, στο σύνολο των βεβαιωθέντων ποσών στο σύνολο των εισπραχθέντων ποσών και στο ποσοστό της είσπραξης προς τη βεβαίωση (εισπραξιμότητα), δημιουργήθηκαν πρωτογενώς τα δεδομένα που αφορούν στις μέσες τιμές, ήτοι η μέση βεβαίωση και μέση είσπραξη ανά έτος για το ελεγκτικό κέντρο και οι μέσες τιμές ανά ελεγκτή, ήτοι πόσους ελέγχους ολοκληρώνει κατά μέσο όρο ένας ελεγκτής του Κ.Ε.ΜΕ.Ε.Π σε κάθε χρήση και τι ποσά βεβαίωση αντιστοιχούν σε έκαστο ελεγκτή ανά έτος.

Ιδιαίτερη αναφορά πρέπει να γίνει στη συμπλήρωση της γραμμής «Πλήθος Ελεγκτών», καθώς στο αριθμό συμπεριλήφθηκαν μόνο οι διενεργούντες τον έλεγχο υπάλληλοι και όχι οι επόπτες και οι υποδιευθυντές αυτών, ακόμα κι αν φέρουν την ιδιότητα του ελεγκτή. Επίσης για τον προσδιορισμό του πλήθους των ελεγκτών για τα έτη 2013 και 2014 και καθώς δεν βρέθηκαν δημοσιευμένα σε επίπεδο έτους, ορίστηκαν ως το άθροισμα των ελεγκτών μηνιαία στα αυτά έτη (δημοσιευμένα στοιχεία Tax Administration), δια 12.

Από τον παραπάνω πίνακα, προκύπτουν με τη χρήση εργαλείων του ms office excel, τα κάτωθι διαγράμματα κατά περίπτωση:

Διάγραμμα 5.1

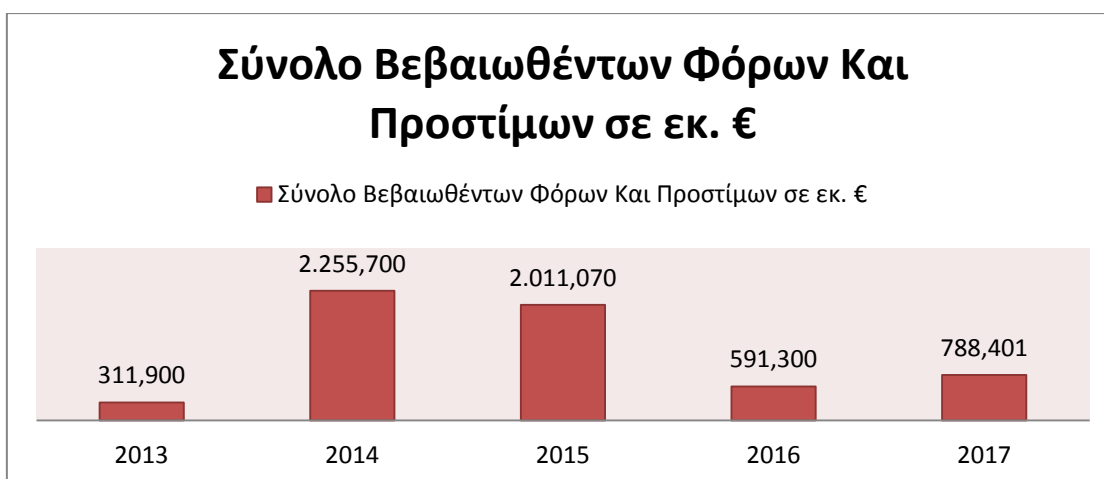
Εξέλιξη Ολοκληρωμένων ελέγχων Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.



Σε επίπεδο πλήθους ελέγχων παρατηρείται μείωση του αριθμού των διενεργηθέντων ελέγχων από το 2015 και έπειτα και σχετική επανάκαμψη το τελευταίο έτος. Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι το 2015 η αρμοδιότητα εκτέλεσης μερικών επιτόπιων ελέγχων για απόδοση παρακρατούμενων φόρων αφαιρέθηκε από το ΚΕΜΕΕΠ και χορηγήθηκε στις Δ.Ο.Υ.⁷

Διάγραμμα 5.2

Εξέλιξη Βεβαιώσεων Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.



Όσον αφορά στη βεβαίωση ποσών που προήλθε από τους διενεργούμενους ελέγχους, αυτή δεν δείχνει να εξελίσσεται κατά αναλογία των ολοκληρωμένων ελέγχων, καθώς το

⁷ Έκθεση Απολογισμού της Γ.Γ.Δ.Ε. για το έτος 2015 και προγραμματισμού δράσεων και έργων για το 2016 (Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης Γ.Γ.Δ.Ε., Φεβρουάριος 2016)

2013 που διενεργήθηκε το μεγαλύτερο πλήθος ελέγχων, παρατηρούμε τη μικρότερη βεβαίωση, ενώ το 2015 που αρχίζει η μείωση του πλήθους των ελέγχων, παρατηρούμε βεβαίωση που προσεγγίζει τα 2,3 δισεκατομμύρια ευρώ. Από το 2016 η βεβαίωση δείχνει να είναι αναλογικότερη του πλήθους των ολοκληρωμένων ελέγχων.

Διάγραμμα 5.3
Εξέλιξη Υπηρετούντων Ελεγκτών Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

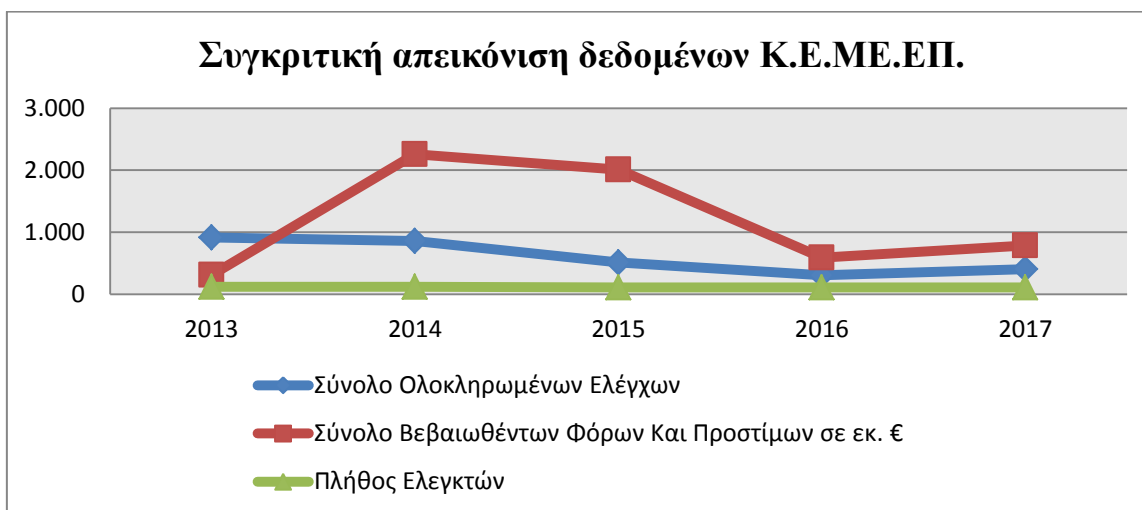


Οι υπηρετούντες ελεγκτές στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φθίνουν κατά τη διάρκεια των ετών, γεγονός που εκτιμάται ότι συναρτάται της ιδιαιτερότητας των διενεργούμενων ελέγχων που απαιτούν και εξειδικευμένες γνώσεις όπως θα αναδειχθεί στην επόμενη υποενότητα, σε συνδυασμό με την αυξημένη ευθύνη που συνεπάγεται ο έλεγχος επιχειρήσεων μεγάλου μεγέθους.

Συγκεντρωτικά, οι συσχετισμοί μεταξύ των τριών προαναφερθέντων μεγεθών, αποτυπώνονται στο παρακάτω διάγραμμα που δημιουργήθηκε με τη χρήση των εργαλείων του ms office excel.

Διάγραμμα 5.4

Συγκριτική απεικόνιση δεδομένων Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.



Στο διάγραμμα, καθίσταται εμφανής η μείωση του αριθμού των ελέγχων και η αναλογικότητά τους με τη βεβαίωση από το 2016 και μετά. Επίσης η μείωση των ελεγκτών, δεν εμφανίζεται να επιδρά αρνητικά ούτε στο πλήθος των ελέγχων ούτε και στη βεβαίωση. Εκτιμάται όμως ότι, ειδικότερα τα υψηλά ποσά βεβαίωσης σε δύο έτη (2014 και 2015), δύνανται να προέρχονται από διακεκριμένες περιπτώσεις ελέγχων σε μεμονωμένες πολύ μεγάλες επιχειρήσεις και να διαταράσσουν την αναλογικότητα πλήθους ελέγχων και βεβαίωσης. Περαιτέρω, η σταδιακή μείωση των ελέγχων, οφείλεται και στην αλλαγή κατηγοριοποίησης των επιχειρήσεων που έχει προκύψει εν τοις πράγμασι από την οικονομική κρίση. Καθώς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. έχει αρμοδιότητα ελέγχου για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μεγαλύτερα των 25. Εκατ. ευρώ ετησίως, εύκολά γίνεται αντιληπτό ότι έχουν συρρικνωθεί οι επιχειρήσεις που πληρούν το κριτήριο αυτό. Για το λόγο αυτό, με τη με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1004403 ΕΞ 2018/10.01.2018 Απόφαση, τροποποιήθηκαν οι αρμοδιότητες του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., μειώνοντας μεταξύ άλλων το όριο στο οποίο οι φορολογούμενοι (επιχειρήσεις ως επί τω πλείστον) υπάγονται στον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και ορίζοντάς το στους έχοντες ετήσια ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα άνω των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000,00) ευρώ κατά την διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2015 ή κατά την πρώτη τους διαχειριστική περίοδο, εφόσον αυτή έκλεισε μετά από την 1/1/2016.

Πέραν όμως των ανωτέρω, ιδιαίτερη αναφορά πρέπει να γίνει και στην κατά αποκλειστικότητα διενέργεια ελέγχου ενδοομολικών συναλλαγών από το εν λόγω

ελεγκτικό κέντρο, έτσι ώστε να καταστούν σαφείς και οι ιδιαιτερότητες που διέπουν τον νέο αυτό έλεγχο.

5.1.2 Ενδοομιλικές Συναλλαγές - Νομοθετικό πλαίσιο - Συμφωνίες προέγκρισης μεθοδολογίας - Έλεγχοι

Από το 1994, οι διατάξεις του ελληνικού φορολογικού νόμου (άρθρο 39 του Ν. 2238/1994, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) επέτρεψαν στις ελληνικές φορολογικές αρχές να προβούν σε προσαρμογές των ενδοομιλικών συναλλαγών που δεν διεξήχθησαν με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Στα μέσα του 2009 το Υπουργείο Οικονομικών θέσπισε κανόνες τεκμηρίωσης για φορολογικούς σκοπούς. Οι κανόνες αυτοί ενσωματώθηκαν στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο δυνάμει του άρθρου 1 του Ν. 3775/2009, το οποίο τροποποίησε το υφιστάμενο άρθρο 39 και πρόσθεσε ένα νέο άρθρο το 39Α στο Ν. 2238/1994.

Οι διατάξεις της ενδοομιλικής τιμολόγησης του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) και του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ν.4174/2013), εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ. Κατά συνέπεια, οι φορολογικές αρχές και τα δικαστήρια πρέπει να λάβουν υπόψη τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικής τιμολόγησης προτού αποφασίσουν σχετικά με περιπτώσεις ενδοομιλικής τιμολόγησης. Αν και δεν είναι άμεσα δεσμευτικές, οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ θα πρέπει να ακολουθούνται για τον προσδιορισμό της αιτιολόγησης της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Οι κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης ισχύουν για συναλλαγές μεταξύ «συνδεδεμένων» μερών. Δύο νομικές οντότητες θεωρούνται «συνδεδεμένα» μέρη στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Μία νομική οντότητα συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο άλλης νομικής οντότητας, μέσω άμεσης ή έμμεσης κατοχής μετοχών ή άλλων δικαιωμάτων συμμετοχής τουλάχιστον 33%, με βάση την αξία ή τον αριθμό
- Όταν σχετίζονται με άλλη επιχείρηση που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο μετοχικό κεφάλαιο τουλάχιστον 33 %, με βάση την αξία ή τον αριθμό, ή δικαιώματα στα κέρδη ή δικαιώματα ψήφου και
- Όταν υπάρχει σχέση με άλλη νομική οντότητα με την οποία υφίσταται σημαντική άμεση ή έμμεση διοικητική εξάρτηση ή έλεγχος, ή όταν η νομική οντότητα ασκεί δεσπόζουσα επιρροή σε σχέση με τη λήψη αποφάσεων μιας επιχείρησης.

Επίσης, ο ορισμός των «συνδεδεμένων» μερών ικανοποιείται εάν και οι δύο οντότητες έχουν σχέση άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή διοικητικής εξάρτησης ή υπάρχει δυνατότητα ουσιαστικής επιρροής από ένα τρίτο μέρος.

Όλες οι μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης του ΟΟΣΑ είναι αποδεκτές από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013).

Υπάρχουν τρεις τύποι υποχρεώσεων τεκμηρίωσης. Η πρώτη αφορά την υποβολή στοιχείων στην ΑΑΔΕ για συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, η δεύτερη την υποβολή της Έκθεσης ανά Χώρα και η τρίτη αφορά την τεκμηρίωση της ενδοομιλικής τιμολόγησης, δικαιολογώντας την συμμόρφωση με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Όσον αφορά την πρώτη απαίτηση, οι ελληνικές εταιρείες και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών πολυεθνικών νομικών οντοτήτων πρέπει να υποβάλλουν τον Συνοπτικό Πίνακα ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ. Αυτός ο Συνοπτικός Πίνακας περιλαμβάνει τις ενδοομιλικές συναλλαγές, γενικές πληροφορίες σχετικά με τον Όμιλο, το προφίλ της επιχείρησης και τη μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης που εφαρμόζεται σε κάθε τύπο συναλλαγής. Ο πίνακας αυτός πρέπει να υποβάλλεται στην ΑΑΔΕ το αργότερο τέσσερις μήνες μετά το τέλος της χρήσης. Ωστόσο, για τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται μετά την 1η Ιανουαρίου 2015, ο πίνακας πρέπει να υποβάλλεται εντός της προθεσμίας που προβλέπεται για την υποβολή των ετήσιων δηλώσεων φόρου εισοδήματος (επί του παρόντος εντός έξι μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους).

Όσον αφορά στη δεύτερη απαίτηση πρόκειται για την υποχρέωση υποβολής μιας Έκθεσης ανά χώρα, για όλες τις χώρες που δραστηριοποιείται ο όμιλος, με συνοπτικά στοιχεία για τα έσοδα του Ομίλου από συνδεδεμένες και ανεξάρτητες εταιρείες, φόρους και λοιπούς δείκτες οικονομικής δραστηριότητας (Country by Country Report). Την υποχρέωση για την υποβολή της συγκεκριμένης Έκθεσης έχουν οι όμιλοι με κύκλο εργασιών άνω των 750 εκατ. Ευρώ. Η υποχρέωση ξεκινά για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2016 και έπειτα και η υποβολή πρέπει να γίνεται εντός διαστήματος 12 μηνών στην φορολογική αρχή της μητρικής εταιρείας.

Όσον αφορά στην τρίτη απαίτηση, τα νομικά πρόσωπα που λειτουργούν στην Ελλάδα υποχρεούνται να καταρτίζουν φάκελο τεκμηρίωσης για τις συναλλαγές τους με ελληνικές και ξένες συνδεδεμένες οντότητες. Δεν χρειάζεται να τεκμηριώνονται όλες οι συναλλαγές. Οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών που δεν υπερβαίνουν την αξία των 100.000 ευρώ ετησίως, απαλλάσσονται από την υποχρέωση τεκμηρίωσης, υπό τον όρο ότι τα ακαθάριστα έσοδα να μην υπερβαίνουν το ποσό των 5 εκ. ευρώ. Σε

περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν το ποσό των 5 εκ ευρώ., το όριο για την τεκμηρίωση της ενδοομιλικής τιμολόγησης αυξάνεται στα 200.000 ευρώ.

Εάν πληρείται το ανωτέρω κατώφλι, κάθε συναλλαγή πρέπει να είναι τεκμηριωθεί και αιτιολογηθεί, ανεξάρτητα από την αξία της.

Από την 1η Ιανουαρίου 2014, εφαρμόστηκαν οι νέες διατάξεις αναφορικά με τις Συμφωνίες Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (Advance Pricing Agreements-APAs). Συγκεκριμένα, οι APAs διέπονται από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) και την ΠΟΛ. 1284/2013. Η ΑΑΔΕ έχει εκδώσει σχετικά υποδείγματα της αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, καθώς και της αίτησης προκαταρκτικής διαβούλευσης. Η αρμόδια αρχή που εξετάζει τις αιτήσεις προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι η Διεύθυνση Ελέγχων.

Μία APA μπορεί να είναι μονομερής, διμερής ή πολυμερής και πάντα βασίζεται στην αρχή των ίσων αποστάσεων. Ωστόσο, μία μονομερής APA δεν μπορεί να αποκλείσει τον κίνδυνο διπλής φορολογίας. Αν ο φορολογούμενος συνάψει μονομερή APA με άλλη χώρα σύμφωνα με τη νομοθεσία της, χωρίς τη συμμετοχή των ελληνικών φορολογικών αρχών, τότε οι ελληνικές φορολογικές αρχές δεν δεσμεύονται από αυτήν.

Η διάρκεια μιας APA δεν μπορεί να υπερβαίνει τα τέσσερα έτη. Επιπροσθέτως, η χρονική ισχύς της απόφασης προέγκρισης δεν μπορεί να ανατρέχει σε φορολογικό έτος που έχει παρέλθει κατά τη στιγμή της υποβολής της αίτησης προέγκρισης.

Οι υποχρεώσεις της επιχείρησης ορίζονται στην απόφαση προέγκρισης. Η επιχείρηση έχει την υποχρέωση να καταρτίζει και να υποβάλλει στο αρμόδιο τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων ετήσια έκθεση συμμόρφωσης. Σκοπός της έκθεσης αυτής είναι να αποδείξει ότι τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα στην APA. Σε περίπτωση μη υποβολής της έκθεσης συμμόρφωσης η απόφαση προέγκρισης ακυρώνεται από το φορολογικό έτος το οποίο αφορά και μετά.

Η διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι ανεξάρτητη των φορολογικών ελέγχων. Ωστόσο, κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού ελέγχου, οι ελεγκτές περιορίζονται στην εξέταση του κατά πόσον τηρούνται οι όροι, οι απαιτήσεις και οι παραδοχές βάσει των οποίων εγκρίθηκε η APA.

Οι περιπτώσεις ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών απορρέουν απευθείας από τη διαδικασία ανάλυσης κινδύνου της ΑΑΔΕ. Συγκεκριμένα, στη Διεύθυνση Ελέγχων ειδικό τμήμα εξετάζει ποιοτικούς παράγοντες (κατάταξη διαφόρων στοιχείων του

προφίλ των φορολογούμενων αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές σε υψηλά, μεσαία ή χαμηλά επίπεδα κινδύνου) και πραγματοποιεί μια ποσοτική αξιολόγηση του ποσού του δυνητικού φόρου που διακυβεύεται.

Οι έλεγχοι ενδοομιλικών συναλλαγών για εταιρείες που έχουν υποχρέωση τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης και διενεργούν διεθνείς συναλλαγές, υποστηρίζονται από μία ειδική μονάδα του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, η οποία αναλύει την τεκμηρίωση των Ενδοομιλικών Συναλλαγών, όπως καταρτίζεται από κάθε φορολογούμενο και επικουρεί τους ελεγκτές αναφορικά με τη λειτουργική ανάλυση των υπό εξέταση συναλλαγών, καθώς και με το δείγμα των συγκρίσιμων εταιρειών.

Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής βασίζεται στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ:

- Διεξάγει μια ευρεία ανάλυση των πραγματικών περιστατικών του φορολογούμενου.
- Αναπτύσσει μία προσέγγιση των υπό εξέταση ελεγχόμενων συναλλαγών, βασισμένος κυρίως στη λειτουργική ανάλυση, προκειμένου να επιλέξει το ελεγχόμενο μέρος (όπου απαιτείται), την καταλληλότερη μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης βάσει των πραγματικών περιστατικών της εκάστοτε περίπτωσης, τον κατάλληλο δείκτη επιπέδου κερδοφορίας που θα χρησιμοποιηθεί (στην περίπτωση εφαρμογής της μεθόδου του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής) και να προσδιορίσει τους παράγοντες συγκρισιμότητας που πρέπει να ληφθούν υπόψη.
- Διενεργεί έλεγχο των υφιστάμενων εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, εάν υπάρχουν.
- Προσδιορίζει τις διαθέσιμες πηγές πληροφοριών σχετικά με εξωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία, όπου αυτά απαιτούνται, λαμβάνοντας υπόψη τη σχετική αξιοπιστία τους.
- Επιλέγει την καταλληλότερη μέθοδο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών και ανάλογα με τη μέθοδο, καθορίζει το σχετικό δείκτη επιπέδου κερδοφορίας που θα χρησιμοποιηθεί.
- Προσδιορίζει πιθανά συγκριτικά στοιχεία.
- Διενεργεί τις κατάλληλες προσαρμογές συγκρισιμότητας, εάν είναι απαραίτητο.
- Ερμηνεύει τα στοιχεία που συλλέγονται και καθορίζει τη σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων αμοιβή.

Κατά τη διάρκεια της προαναφερθείσας διαδικασίας, ο ελεγκτής επικουρείται από την ειδική μονάδα Ενδοομιλικών Συναλλαγών που εξετάζει το Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών του φορολογούμενου και συγκρίνει τα ευρήματα του ελέγχου με τα αναφερόμενα γεγονότα, ενώ σημαντική έχει αποδειχθεί η αξιοποίηση της βάσης δεδομένων Amadeus για τον έλεγχο των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών

των πολυεθνικών εταιριών (transfer pricing) και των καταβαλλόμενων ποσών για δικαιώματα (royalties).

Επιπρόσθετα, η ειδική αυτή μονάδα ελέγχει το δείγμα που έχει ετοιμάσει ο φορολογούμενος (με τη χρήση της βάσης δεδομένων TP Catalyst ή άλλων πηγών) και μαζί με τον ελεγκτή αποφασίζουν την επιλογή των συγκρίσιμων στοιχείων, ακολουθώντας την προσθετική ή αφαιρετική προσέγγιση στη διόρθωση του δείγματος (αν χρειαστεί).

Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων συνεργάζεται στενά με το Τμήμα Ειδικών Φορολογικών Ελέγχων της Διεύθυνσης Ελέγχων.

Το Τμήμα Ειδικών Φορολογικών Ελέγχων είναι αρμόδιο για την παροχή κατάρτισης και κατευθυντήριων γραμμών σε ό,τι αφορά τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές, ενώ παράλληλα ακολουθεί την ανάπτυξη των Δράσεων 8-10 για τη «Διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών» (BEPS) του ΟΟΣΑ.

Επιπλέον, είναι υπεύθυνο για τη σύναψη Συμφωνιών προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APAs) και την επίλυση περιπτώσεων διπλής φορολογίας λόγω προσαρμογών σε ενδοομιλικές συναλλαγές, στο πλαίσιο της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (MAP).

5.2 ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Με τον ίδιο ως άνω περιγραφόμενο στην ενότητα 5.1 τρόπο, συγκεντρώθηκαν από τις ετήσιες Απολογιστικές εκθέσεις της Α.Α.Δ.Ε. τα απαιτούμενα στοιχεία για τη δημιουργία πίνακα, στον οποίο ενσωματώνονται διαχρονικά από το έτος σύστασης του Κέντρου το 2013 έως και το 2017. Τα στοιχεία για το έτος 2017 καθώς και τα στοιχεία που αναφέρονται στο πλήθος των ελεγκτών, συγκεντρώθηκαν από την ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε., στην οποία αναρτώνται για την παρακολούθηση της Φορολογικής Διοίκησης και των δεικτών απόδοσής της. Το σύνολο των δεδομένων που χρησιμοποιήθηκαν για τη δημιουργία του πίνακα, παρατίθενται στο Παράρτημα της παρούσας εργασίας.

Πίνακας 5.2

Διαχρονικά Αποτελέσματα ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Αποτελέσματα Ελεγκτικού Έργου ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.					
ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.	2013 (Απολογιστικά στοιχεία)	2014 (Απολογιστικά στοιχεία)	2015 (Απολογιστικά στοιχεία)	2016 (Απολογιστικά στοιχεία)	2017 (Απολογιστικά στοιχεία)
Σύνολο Ελέγχων					
Σύνολο Ολοκληρωμένων Ελέγχων	454	693	488	252	953
Σύνολο Βεβαιωθέντων Φόρων Και Προστίμων σε εκ. €	73,028	249,741	417,173	472,644	473,265
Σύνολο Εισπραχθέντων Φόρων Και Προστίμων σε εκ. €	16,393	63,730	63,633	59,815	56,986
Μέση Βεβαίωση (εκ. €/υπόθεση)	0,161	0,360	0,855	1,876	0,497
Μέση Είσπραξη (εκ. €/υπόθεση)	0,036	0,092	0,130	0,237	0,060
Ποσοστό (%) Είσπραξης Προς Βεβαίωση	22,45%	25,52%	15,25%	12,66%	12,04%
Πλήθος Ελεγκτών	156	156	161	192	187
Ολοκληρωμένοι Έλεγχοι ανά Ελεγκτή	2,9	4,4	3,0	1,3	5,1
Μέση Βεβαίωση (εκ. €/ελεγκτή)	0,468	1,601	2,591	2,462	2,531

Στον ανωτέρω πίνακα, τα δεδομένα των γραμμών « Σύνολο Ολοκληρωμένων Ελέγχων», «Σύνολο Βεβαιωθέντων Φόρων Και Προστίμων σε εκ. €, «Σύνολο Εισπραχθέντων Φόρων Και Προστίμων σε εκ. €» και «Ποσοστό (%) Είσπραξης Προς Βεβαίωση» (εισπραξιμότητα), συνιστούν δευτερογενή δημοσιευμένα από τη Φορολογική Διοίκηση. Οι τιμές για τις γραμμές «Μέση Βεβαίωση (εκ. €/υπόθεση)», «Μέση Είσπραξη (εκ. €/υπόθεση)», «Ολοκληρωμένοι Έλεγχοι ανά Ελεγκτή» και «Μέση Βεβαίωση (εκ. €/ελεγκτή)», συνιστούν το αποτέλεσμα της πρωτογενούς επεξεργασίας των δευτερογενών δεδομένων και αφορούν στις μέσες τιμές, ήτοι τη μέση βεβαίωση και μέση είσπραξη ανά έτος για το ελεγκτικό κέντρο και τις μέσες τιμές ανά ελεγκτή, ήτοι πόσους ελέγχους ολοκληρώνει κατά μέσο όρο ένας ελεγκτής του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. σε κάθε χρήση και τι ποσά βεβαίωσης αντιστοιχούν σε έκαστο ελεγκτή ανά έτος.

Ιδιαίτερη αναφορά πρέπει να γίνει στη συμπλήρωση της γραμμής «Πλήθος Ελεγκτών», καθώς στο αριθμό συμπεριλήφθηκαν μόνο οι διενεργούντες τον έλεγχο υπάλληλοι και όχι οι επόπτες και οι υποδιευθυντές αυτών, ακόμα κι αν φέρουν την ιδιότητα του ελεγκτή. Για τον προσδιορισμό του πλήθους των ελεγκτών για τα έτη 2013 και 2017

και καθώς δεν βρέθηκαν δημοσιευμένα σε επίπεδο έτους, ορίστηκαν ως το άθροισμα των ελεγκτών μηνιαία στα αυτά έτη (δημοσιευμένα στοιχεία Tax Administration), δια 12. Επίσης για τον προσδιορισμό των ελεγκτών των ετών 2014 και 2015 και καθώς στους αναρτημένους από την Α.Α.Δ.Ε. πίνακες για το έτος 2017, αποτυπώνεται συγκεντρωτικά το πλήθος των ελεγκτών (σύνολο ελεγκτικού δυναμικού συμπεριλαμβανομένων εποπτών και υποδιευθυντών) για τα προγενέστερα έτη ως μεταφέρονται από το Δεκέμβρη, έγινε η παραδοχή ότι ισχύει το ίδιο και για την επιμέρους τιμή (πλήθος ελεγκτών που διενεργούν τον έλεγχο).

Από τον παραπάνω πίνακα, με τη χρήση εργαλείων του ms office word, δημιουργήθηκαν τα κάτωθι διαγράμματα ανά ερευνώμενο μέγεθος:

Διάγραμμα 5.5
Εξέλιξη Ολοκληρωμένων Ελέγχων ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.



Σε επίπεδο πλήθους ελέγχων, παρατηρείται αύξηση των ελέγχων το 2014 και μείωση έως και το 2016, το οποίο σημειώνεται μεγάλη πτώση, σε αντίθεση με τους ελέγχους του 2017 οι οποίοι εκτινάσσονται. Επισημαίνεται, ότι η πλειοψηφία των ελέγχων του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., αφορούν σε ελέγχους εμβασμάτων⁸, ήτοι στη διενέργεια ενός «έμμεσου» ελέγχου με τον οποίο συγκρίνονται τα ποσά που έμβασε στο εξωτερικό ο

⁸ Έκθεση Απολογισμού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και προγραμματισμού δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017 (Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού Α.Α.Δ.Ε., Μάρτιος 2017, σελ 56-57)

ελεγχόμενος, με το έως τη διενέργεια του εμβάσματος συσσωρευμένο εισόδημά του.⁹ Το 2016, το Συμβούλιο της Επικρατείας «κατέρριψε» την ελεγκτική αυτή μέθοδο, αναγκάζοντας το ΚΕΦΟΜΕΠ να προσανατολιστεί σε ένα διαφορετικό τρόπο ελέγχου για τα εμβάσματα αυτά, τον επονομαζόμενο έλεγχο προσαύξησης περιουσίας, ο οποίος όπως θα αναλυθεί στην επόμενη υποενότητα είναι πιο χρονοβόρος και απαιτεί εξοικείωση. Η πτώση των ελέγχων του 2016, εκτιμάται ότι οφείλεται στην ανατροπή αυτή. Τα εντυπωσιακά αποτελέσματα του 2017 όμως, οφείλονται εν μέρει στη χορήγηση από τη Φορολογική Διοίκηση ενός ελεγκτικού εργαλείου για την επιτάχυνση ελέγχων προσαύξησης περιουσίας η οποία θα αναλυθεί κατωτέρω, αλλά και σε δύο επιμέρους παράγοντες.

Αναλυτικότερα, το καλοκαίρι του 2017, εκδόθηκε απόφαση από το Συμβούλιο της Επικρατείας απόφαση με την οποία επί της ουσίας μειώνονται τα έτη στα οποία η Φορολογική Διοίκηση δύναται να ανατρέξει για τον προσδιορισμό φορολογητέας ύλης¹⁰. Η ενσωμάτωση της απόφασης αυτής όπως αποτυπώθηκε στην εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1154/2017, είχε ως αποτέλεσμα τη διενέργεια περισσότερων ελέγχων, καθώς έως τότε μια ελεγχόμενη από το ΚΕΦΟΜΕΠ υπόθεση, δύνατο να περιλαμβάνει έως και 15 ελεγχόμενα έτη, τα οποία με την εν λόγω απόφαση μειώθηκαν στα 5.

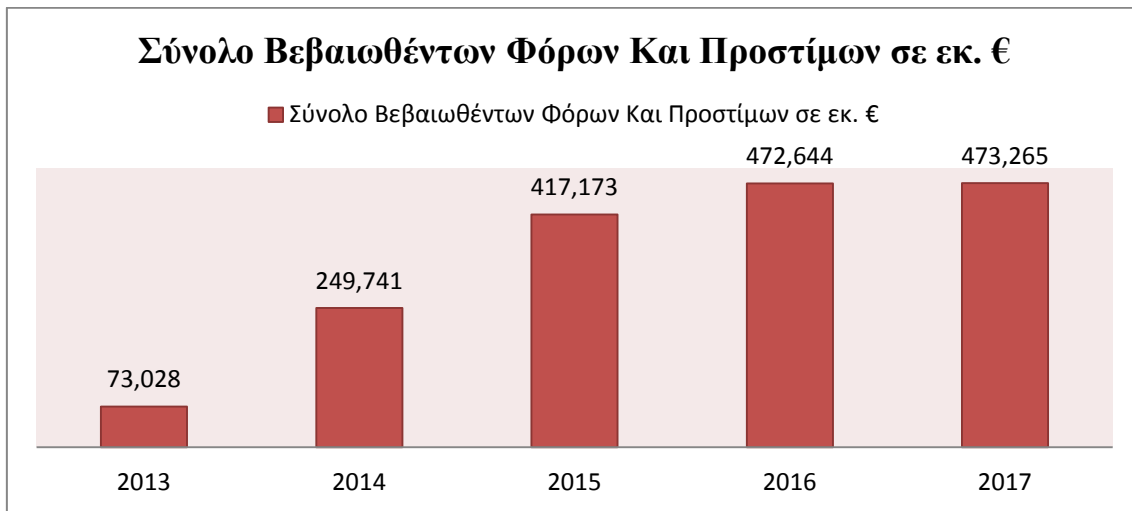
Περαιτέρω, ήδη από το Δεκέμβριο του 2016 και έως και την 25.11.2017, οι φορολογούμενοι απέκτησαν τη δυνατότητα με το ν.4446/2016, να αποκαλύψουν οικειοθελώς τυχόν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη παλαιότερων ετών, με μειωμένες προσαυξήσεις. Καθώς υπήρξε μεγάλη ανταπόκριση από τους φορολογούμενους¹¹, εκτιμάται ότι αρκετές υποθέσεις ολοκληρώθηκαν με την αποδοχή του ελεγκτικού αποτελέσματος από τον ελεγχόμενο, επιταχύνοντας την ολοκλήρωση των υποθέσεων.

⁹ Οι απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις για το είδος αυτού του ελέγχου, ορίστηκαν με την ΠΟΛ1033/21.02.2013

¹⁰ Απόφαση Ολομέλειας ΣτΕ 1738/2017

¹¹ Πρόσθετα φορολογικά έσοδα, ύψους 711 εκατομμυρίων ευρώ, απέδωσε στο Δημόσιο η ρύθμιση για την οικειοθελή αποκάλυψη εισοδημάτων, σύμφωνα με την ομιλία του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. στο 19ο διεθνές επενδυτικό συνέδριο για την Ελλάδα, που πραγματοποιήθηκε την 11.12.2017 από την Capital Link στη Νέα Υόρκη

Διάγραμμα 5.6
Εξέλιξη Βεβαίωσης ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.



Όσον αφορά τη βεβαίωση ποσών που προήλθε από τους ολοκληρωμένους ελέγχους, παρατηρούμε ότι ούτε στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π δείχνει να έχει κάποια αναλογικότητα με το πλήθος των ελέγχων, καθώς δεν αποτυπώνεται ούτε η πτώση των ελέγχων του 2016, ούτε η αύξηση των ελέγχων του έτους 2017 στη βεβαίωση, η οποία κυμαίνεται σε αντίστοιχα επίπεδα, βαίνοντας ωστόσο αυξανόμενη διαχρονικά. Για το 2017 εντούτοις, ήδη από την προηγούμενη ανάλυση για το πλήθος των ελέγχων, καθίσταται εμφανές ότι αφενός ο έλεγχος σε λιγότερες χρήσεις αποφέρει μικρότερη βεβαίωση και αφετέρου η οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης από τον ελεγχόμενο δεν αποφέρει καθόλου βεβαίωση.

Διάγραμμα 5.7
Εξέλιξη Υπηρετούντων Ελεγκτών ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

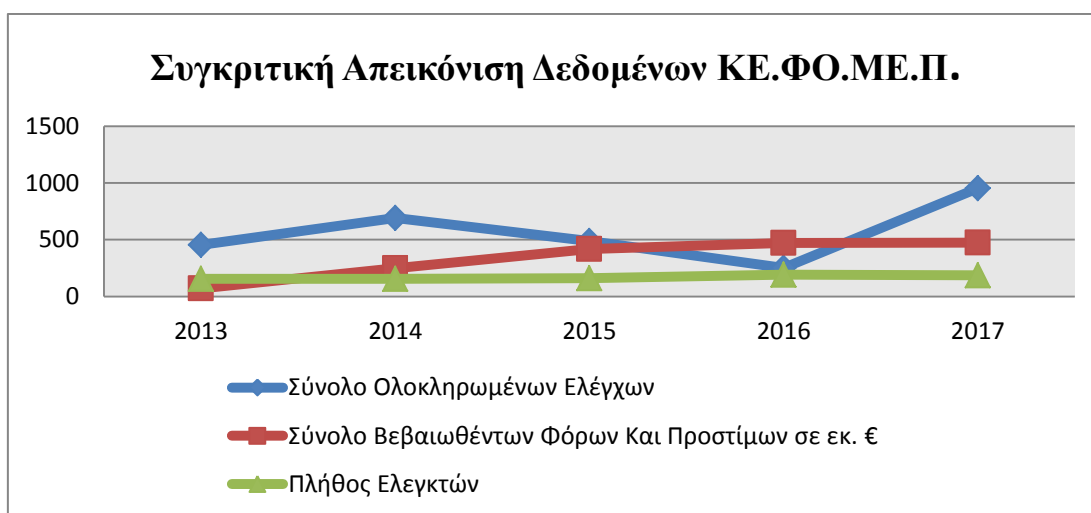


Από την παραπάνω διαγραμματική απεικόνιση αναδεικνύεται μια αύξηση των υπηρετούντων ελεγκτών στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. το 2016 και ανεπαίσθητη μείωση το 2017. Η αύξηση του ελεγκτικού δυναμικού το 2016, δεν δείχνει να έχει καμία θετική επίπτωση στο παραγόμενο αποτέλεσμα σε επίπεδο πλήθους ελέγχων κατά το 2016, καθώς όμως η ιδιαιτερότητα του είδους του ελέγχου προϋποθέτει εξοικείωση και εξειδικευμένες γνώσεις, ενδεχομένως επίδρασε μαζί με τους ήδη αναφερθέντες παράγοντες με χρονική αιτιολογημένη υστέρηση το επόμενο έτος.

Οι ως άνω συσχετίσεις των διακριτά αναλυόμενων μεγεθών, αποτυπώνονται στο επόμενο διάγραμμα που δημιουργήθηκε με τη χρήση ms office excel.

Διάγραμμα 5.8

Συγκριτική Απεικόνιση Δεδομένων ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.



Στο διάγραμμα καθίσταται εμφανής η πτώση των ελέγχων το 2016 και η εκτίναξή τους το έτος 2017, δίχως τα δύο αυτά στοιχεία να εμφανίζουν συσχέτιση με τη βεβαίωση που παραμένει σταθερή στα έτη αυτά αλλά ούτε και με το πλήθος των ελεγκτών το οποίο παρουσιάζει μέγιστο στο ελάχιστο του πλήθους των ελέγχων.

Οι λόγοι για την πορεία των ανωτέρω μεγεθών, αναλύθηκε επαρκώς για έκαστο εξ αυτών, εντούτοις για να γίνει κατανοητή η ιδιαιτερότητα του είδους του μεγαλύτερου όγκου των διενεργηθέντων ελέγχων από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και ο λόγος της μείωσης του 2016 και ένας από τους βασικούς λόγους της εκτίναξης της απόδοσης των ελεγκτών το 2017, πρέπει να γίνει ιδιαίτερη αναφορά στους ελέγχους προσαύξησης περιουσίας και την Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

5.2.1 Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας

Η Φορολογική Διοίκηση προχωρεί σε άρση τραπεζικού απορρήτου ενός προσώπου για τον οποίο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου και υπάρχουν ενδείξεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης όπως αυτές προκύπτουν από την ύπαρξη καταγγελιών, πληροφοριακών στοιχείων από άλλη υπηρεσία και κυρίτερα από τη συμμετοχή του σε λίστες (καταθετών, Λαγκάρντ, εμβασμάτων κλπ). Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι καθώς η ύπαρξη των επονομαζόμενων λιστών άρχισε να γνωστοποιείται στις Φορολογικές Αρχές από το 2012 και μετά, με τη διαβίβαση της επονομαζόμενης Λίστας Λαγκάρντ, ήταν από εκείνη τη χρονική περίοδο και έπειτα που οι Ελεγκτικές Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών προσανατολίστηκαν στην αναγκαιότητα άρσης του τραπεζικού απορρήτου για τον προσδιορισμό απόκρυψης φορολογητέας ύλης, σε συνδυασμό και με το άρθρο 15§ 3 του ν.3888/2010 με το οποίο προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στο άρθρο 48§ 3 ν.2238/94, σύμφωνα με το οποίο *«Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει, είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση»*.

Καθώς για τη διενέργεια ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, απαιτείται μεταξύ των άλλων ελεγκτικών επαληθεύσεων και ο έλεγχος της κίνησης του συνόλου των τραπεζικών λογαριασμών τους, καθώς και ο έλεγχος τυχόν επενδύσεων στις οποίες έχουν προβεί, προκειμένου να προσδιορισθεί η πραγματική χρηματοοικονομική περιουσία τους και εν συνεχεία να συγκριθεί με τα δηλωθέντα εισοδήματα προς εντοπισμό τυχόν αδήλωτων εισοδημάτων, σε χρονική έκταση που καταλαμβάνει μέχρι και την πρώτη μη παραγεγραμμένη χρήση.

Το κυριότερο πρόβλημα συνίσταται στο προσδιορισμό της χρηματοοικονομικής περιουσίας, η οποία συνίσταται για κάθε έτος, στις νεοεισερχόμενες πιστώσεις σε κάθε χρηματοοικονομικό προϊόν. Όπως γίνεται αντιληπτό, η διαδικασία αυτή προϋποθέτει την εξαντλητική ανάλυση έκαστης συναλλαγής, έτσι ώστε να εξαιρεθούν οι μη πρωτογενείς συναλλαγές (μεταφορές, αντιλογισμοί, ανανεώσεις κλπ) και να απομείνουν οι πρωτογενείς καταθέσεις προς σύγκρισή με το ετήσιο εισόδημα. Το χρονικό διάστημα που απαιτείται για την ολοκλήρωση παρόμοιων υποθέσεων είναι μεγάλο και ταυτόχρονα απαιτεί από το ελεγκτικό δυναμικό, ικανότητες διαχείρισης όγκου

πληροφοριών η οποία καθίσταται εφικτή μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων και περαιτέρω επαρκή γνώση του τρόπου λειτουργίας των χρηματοπιστωτικών προϊόντων.

Οι παραπάνω λόγοι δυσχέραιναν την ελεγκτική διαδικασία και για το λόγο αυτό με την Απόφαση Υπουργού Οικονομικών 4105/2015, συστάθηκε Ομάδα Εργασίας για την αυτοματοποίηση της ελεγκτικής διαδικασίας προσδιορισμού προσαύξησης περιουσίας μέσω καθορισμού παραμέτρων μηχανογραφικής εφαρμογής διαχείρισης συνολικών δεδομένων Υπουργείου Οικονομικών και πιστωτικών ιδρυμάτων.

Ως αποτέλεσμα, η Ομάδα Εργασίας δημιούργησε το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας. Μέσω του Λογισμικού, αντλούνται από βάση δεδομένων που διαμορφώθηκε και είναι διαθέσιμα στους ελεγκτές – χρήστες, τα πρωτογενή δεδομένα που απέστειλαν τα πιστωτικά ιδρύματα, τα δηλωθέντα εισοδήματα του εκάστοτε ελεγχόμενου, σε βάθος 13 ετών (χρήσεις 2002 – 2014) καθώς και αυτοματοποιημένη επεξεργασία των δεδομένων (τραπεζικών και φορολογικών) με τον προσδιορισμό πρωτογενών καταθέσεων για κάθε φορολογικό έτος από το 2002 έως και το 2014, για τους συν υπόχρεους υποβολής Δ.Φ.Ε.

Η αυτοματοποιημένη επεξεργασία είναι εφικτή για δύο λόγους:

1. Τα πιστωτικά ιδρύματα απέστειλαν τα στοιχεία έχοντας χαρακτηρίσει τις συναλλαγές με ενιαίο τρόπο όπως προδιαγράφηκε από την Ομάδα Εργασίας, υλοποιώντας ουσιαστικά ένα ενιαίο κωδικολόγιο τραπεζικών συναλλαγών. Με τη χρήση αυτού του κωδικολογίου, τα πιστωτικά ιδρύματα έχουν ήδη κατά την αποστολή των στοιχείων προσδιορίσει τις συναλλαγές εκείνες που δε συνιστούν νέο χρήμα αλλά αφορούν σε μεταφορές χρημάτων εντός του ίδιου πιστωτικού ιδρύματος.

2. Η Ομάδα Εργασίας εκμεταλλευόμενη κατά κύριο λόγο την εφαρμογή του ανωτέρω ενιαίου κωδικολογίου, σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα παρεχόμενα στοιχεία, δημιούργησε αυτοματοποιημένες ελεγκτικές εντολές που εφαρμόζονται σε όλες τις κινήσεις/συναλλαγές και προσδιορίζουν περαιτέρω τις συναλλαγές που συνιστούν νέο χρήμα.

Με τον αυτοματοποιημένο προσδιορισμό των πρωτογενών καταθέσεων με τη χρήση μηχανογραφικών εντολών που προσομοιάζουν στην ελεγκτική διαδικασία, μειώνονται τα προαναφερθέντα προβλήματα, επιτυγχάνεται ενιαίος τρόπος ελεγκτικής διαδικασίας για το συγκεκριμένο είδος ελέγχου, επιτυγχάνεται ο χρόνος ολοκλήρωσης των

υποθέσεων, καλύπτοντας την επιτακτική ανάγκη για ταχείς, αξιόπιστους και τυποποιημένους ελέγχους¹²¹³.

Τα δύο ελεγκτικά κέντρα, καλούνται να υλοποιήσουν νέα είδη ελέγχων, που απαιτούν εξειδικευμένες γνώσεις και δυνατότητα εκμετάλλευσης τόσο των τεχνολογικών μέσων, όσο και των πληροφοριών που προέρχονται από μη φορολογικές πηγές, έτσι ώστε να διενεργούν ελέγχους αξιόπιστους και συμπαγής απέναντι στις περίπλοκες δομές των πολύ μεγάλων επιχειρήσεων και τη δυνατότητα των προσώπων μεγάλου πλούτου, οι οποίοι εξαντλούν όλα τα ένδικα μέσα πριν αποδεχτούν το ελεγκτικό αποτέλεσμα.

¹² Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού Α.Α.Δ.Ε, «Εκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. 2016 & προγραμματισμός δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017», Μάρτιος 2017

¹³ Σγουρός Χ., Ντίνος Α., Γκανούρη Μ. κα (2017), «Εγχειρίδιο Ελεγκτή Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας», Α.Α.Δ.Ε., 2017

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

6.1 Πηγές πληροφοριών

Η Φορολογική Διοίκηση έχοντας στρατηγικό στόχο την προσαρμογή της στο μέλλον καλείται να αντιμετωπίσει την πρόκληση σχεδιασμού και υλοποίησης νέων διαδικασιών ελέγχου που θα είναι ικανές να αντιπαρατεθούν με επιτυχία στη συνεχώς εξελισσόμενη φοροδιαφυγή. Βιώνοντας την παγκοσμιοποίηση και την αυτοματοποίηση του επιχειρηματικού γίνεσθαι μόνος τρόπος εντοπισμού της διαφυγούσας φορολογητέας ύλης αποτελεί η σύντομη αξιοποίηση και συστηματική επεξεργασία όλων των διαθέσιμων πληροφοριών από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.

6.1.1 Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών

Η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών πραγματοποιείται με τη θέσπιση διαφόρων νόμων. Ειδικότερα:

Σύμφωνα με, α) τις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ), β) την καταργηθείσα οδηγία 2003/48/ΕΚ (ν.3312/2015) καθώς και τις ισοδύναμες αυτής συμφωνίες με τρίτες χώρες και συνδεδεμένα/εξαρτημένα εδάφη και γ) το άρθρο 8 της οδηγίας 2011/16/ΕΕ, (άρθρο 9 του Ν.4170/2013) έχει θεσμοθετηθεί η αυτόματη ανταλλαγή διαθέσιμων πληροφοριών (DAC 1) που αφορούν φορολογικές περιόδους από 1/1/2014 και εξής, άπαξ του έτους εντός έξι μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου κατέστησαν διαθέσιμες, σχετικά με φορολογικούς κατοίκους της χώρας μας όσον αφορά τις ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος και κεφαλαίου: α) εισόδημα από απασχόληση, β) αμοιβές διευθυντών, γ) προϊόντα ασφάλειας ζωής που δεν καλύπτονται από άλλες νομικές πράξεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την ανταλλαγή πληροφοριών και άλλα παρόμοια μέτρα, δ) συντάξεις, ε) ακίνητη περιουσία και εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

Επίσης, σύμφωνα με το ν.4170/2013, όπως τροποποιήθηκε με το ν.4378/2016 και το Ν.4428/2016 (MCAA-CRS) έχει θεσμοθετηθεί η αυτόματη ανταλλαγή μεταξύ των αρμοδίων αρχών α) των Κ-Μ της ΕΕ και β) των χωρών μεταξύ των οποίων είναι σε ισχύ και εφαρμογή η Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών του ΟΟΣΑ, (DAC 2) διαθέσιμων πληροφοριών που αφορούν Δηλωτέους Λογαριασμούς φορολογικών κατοίκων της χώρας μας στο εξωτερικό για φορολογικά έτη από 1/1/2016 και εξής,

ετησίως, εντός εννέα μηνών από το τέλος του ημερολογιακού έτους αναφοράς. Η πρώτη ανταλλαγή πληροφοριών υλοποιήθηκε κατά το διάστημα Σεπτεμβρίου-Οκτωβρίου 2017 (για πληροφορίες έτους 2016).

Περαιτέρω, σύμφωνα με το ν.4493/2017 έχει θεσμοθετηθεί η αυτόματη ανταλλαγή μεταξύ των αρμοδίων αρχών της Ελλάδας και των ΗΠΑ (FATCA) πληροφοριών που αφορούν δηλωτέους λογαριασμούς φορολογικών κατοίκων της χώρας μας στις ΗΠΑ. Η ανταλλαγή θα πραγματοποιείται ετησίως, εντός εννέα μηνών από το τέλος του ημερολογιακού έτους αναφοράς. Εκκρεμεί η διενέργεια της πρώτης ανταλλαγής πληροφοριών που θα αφορά σωρευτικά τα έτη 2014, 2015, 2016,

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το ν.4170/2013, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4474/2017 (DAC3) έχει θεσμοθετηθεί η αυτόματη ανταλλαγή μεταξύ των αρμοδίων αρχών των Κ-Μ της ΕΕ εκ των προτέρων διασυνοριακών αποφάσεων και εκ των προτέρων συμφωνιών ενδοομιλικής τιμολόγησης για όσες εκδόθηκαν, τροποποιήθηκαν ή ανανεώθηκαν μετά την 31/12/2016 και εκδοθείσες από 1/1/2012 αλλά σε ισχύ την 1/1/2014. Η ανταλλαγή διενεργείται διαρκώς και ξεκίνησε το 2016.

Εξάλλου, με το ν.4170/2013, όπως τροποποιήθηκε με το ν.4484/2017 (DAC 4) και το Ν.4490/2017 (MCAA) έχει θεσμοθετηθεί η αυτόματη ανταλλαγή μεταξύ των αρμοδίων αρχών α) των Κ-Μ της ΕΕ και β) των χωρών μεταξύ των οποίων είναι σε ισχύ και εφαρμογή η Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών του ΟΟΣΑ, των εκθέσεων ανά χώρα (country by country report) ομίλων πολυεθνικών εταιρειών με τζίρο πάνω από 750.000.000 ευρώ. Η πρώτη ανταλλαγή θα γίνει 30/6/2018 και για τις επόμενες χρονιές θα γίνεται 15 μήνες από το τέλος της περιόδου που θα αφορά η έκθεση.

Επιπλέον, η DAC 5 ακόμη δεν έχει ενσωματωθεί στο εθνικό μας δίκαιο. Με τις προτεινόμενες διατάξεις καθίσταται δυνατή η πρόσβαση των φορολογικών αρχών στους μηχανισμούς, τις διαδικασίες, τα έγγραφα και τις πληροφορίες που αναφέρονται στα άρθρα 13, 30, 31, και 40 της οδηγίας (ΕΕ) 2015/849 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου 4^η Οδηγία για το ξέπλυμα χρήματος (“Anti-money Laundering” Directive - AMLD) και αφορούν την πρόσβαση των φορολογικών αρχών στα μέτρα εφαρμογής, στην τεκμηρίωση και στις πληροφορίες όσον αφορά τους πραγματικούς δικαιούχους και τη δέουσα επιμέλεια ως προς τον πελάτη. (πληροφορίες για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες).

Τέλος, η DAC 6 αφορά ανταλλαγή δηλωτέων διασυνοριακών ρυθμίσεων αλλά ακόμη είναι σε διαδικασία συζήτησης.

Πίνακας 6.1

Πίνακας αποτύπωσης αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών

A/A	ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ	ΑΝΤΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ	ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ
1	N. 4170/2013 (DAC1)	Για φορολογικούς κατοίκους της χώρας μας: 1) εισόδημα από απασχόληση 2) αμοιβές διευθυντών 3) προϊόντα ασφάλειας ζωής που δεν καλύπτονται από άλλες νομικές πράξεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την ανταλλαγή πληροφοριών και άλλα παρόμοια μέτρα, 4) συντάξεις 5) ακίνητη περιουσία και εισόδημα από ακίνητη περιουσία	από 1/1/2014 και εξής	1/1/2015	άπαξ του έτους, εντός 6 μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου κατέστησαν διαθέσιμες
2	N.4170/2013 N.4378/2016 N.4428/2016 (DAC2)	Δηλωτέοι Λογαριασμοί για φυσικά πρόσωπα και οντότητες και για καθέναν: 1) Όνομα, 2) διεύθυνση, 3) κράτος μέλος κατοικίας, 4) ΑΦΜ, 5) ημερομηνία και τόπος γέννησης, 6) αριθμός λογαριασμού, 7) επωνυμία και αριθμό τυποποίησης του Δηλούντος Χρηματοπιστωτικού Ιδρύματος, 8) υπόλοιπο λογαριασμού στο τέλος του ημερολογιακού έτους 9) ακαθάριστο ποσό τόκων ή μερισμάτων ή λοιπών εισοδημάτων που πιστώθηκε κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους 10) ακαθάριστα έσοδα από πώληση ή εξαγορά περιουσιακών στοιχείων που πιστώθηκαν κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους	Από 1/1/2016 και εξής	1/1/2016 (η πρώτη ανταλλαγή ή υλοποιηθείκε κατά το διάστημα Σεπτεμβρίου-Οκτωβρίου 2017)	ετησίως εντός 9 μηνών από το τέλος του ημερολογιακού έτους που αφορούν οι πληροφορίες
3	N.4493/2017 (FATCA)	Δηλωτέοι λογαριασμοί φορολογικών κατοίκων Ελλάδος στις ΗΠΑ	2014 και εξής	Εκκρεμεί η διενέργεια της πρώτης ανταλλαγής που θα αφορά σωρευτικά τα έτη 2014, 2015, 2016	Ετησίως, εντός εννέα μηνών από το τέλος του ημερολογιακού έτους αναφοράς
4	N.4170/2013 N.4474/2017 (DAC3)	1) εκ των προτέρων διασυννοιακές αποφάσεις 2) εκ των προτέρων συμφωνίες ενδοομιλικής τιμολόγησης που εκδόθηκαν, τροποποιήθηκαν ή ανανεώθηκαν μετά την 31/12/2016 και εκδοθείσες από 1/1/2012 με έναρξη ισχύος την 1/1/2014	31/12/2016 και εξής & 1/1/2012 με έναρξη ισχύος 1/1/2014	2016	Διαρκώς
5	N.4170/2013 N.4484/2017 (DAC4)	Εκθέσεις ανά χώρα (country by country report) ομίλων πολυεθνικών εταιρειών με ακαθάριστα έσοδα πάνω από 750.000.000 ευρώ.	5/6/2017	30/6/2018	15 μήνες από το τέλος της περιόδου που αφορά η έκθεση
6	DAC 5	Αφορά συστηματική πρόσβαση στις πληροφορίες για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες	Δεν έχει ενσωματωθεί στο εθνικό μας δίκαιο		
7	DAC 6	Αφορά δηλωτέες διασυννοιακές ρυθμίσεις	Σε διαδικασία συζήτησης		

Πηγή: Προτότυπος Πίνακας

6.1.2 Δεδομένα από τρίτες πηγές πληροφόρησης ΠΟΛ.1033/2014

Με την ΠΟΛ 1033/2014 (ΦΕΚ Β' 276/10-02-2014) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (εφεξής Διοικητής) θεσπίστηκε η υποχρέωση παροχής στοιχείων από τα πιστωτικά και χρηματοδοτικά ιδρύματα, τα ιδρύματα πληρωμών, τα Ελληνικά Ταχυδρομεία, τις Εταιρίες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, τις επιχειρήσεις ιδιωτικής ασφάλισης, τα ιδιωτικά θεραπευτήρια, τα ιδιωτικά εκπαιδευτήρια, τις εταιρίες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις εταιρίες παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α'/26-07-2013).

Οι υπόχρεοι και το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών αποτυπώνεται επιγραμματικά στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 6.2

Υπόχρεοι στην ΠΟΛ.1033/2014 και υποβαλλόμενα στοιχεία

Πληροφορίες από πιστωτικά και χρηματοδοτικά ιδρύματα, Ελληνικά Ταχυδρομεία, Ελληνικά Χρηματιστήρια Α.Ε. και Εταιρίες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών:
Το ποσό των πιστωτικών και χρεωστικών τόκων καταθέσεων και γeros
Στοιχεία που αφορούν σε δεδομένα καταθετικών λογαριασμών ή/και λογαριασμών πληρωμών φυσικών προσώπων
Χαρτοφυλάκιο φυσικών προσώπων που αφορά σε κινητές αξίες
Στοιχεία που αφορούν σε μερίσματα, που διανεμήθηκαν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα
Στοιχεία που αφορούν σε χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων
Στοιχεία που αφορούν σε συναλλαγές καρτών πληρωμών που έχουν εκδοθεί στην αλλοδαπή από πιστωτικό ίδρυμα με έδρα εκτός Ελλάδας.
Στοιχεία που αφορούν σε α) μεταφορές πίστωσης, εμβάσματα, άμεσες χρεώσεις και τραπεζικές επιταγές πελατών τους για μεταφορά κεφαλαίων στο εξωτερικό, β) εισπράξεις συμβεβλημένων με αυτά επιχειρήσεων, μέσω πιστωτικών καρτών
Πληροφορίες από επιχειρήσεις ιδιωτικής ασφάλισης:
Στοιχεία των ασφαλιστικών συμβολαίων ζωής, θανάτου, προσωπικών ατυχημάτων και ασθένειας που συνάφθηκαν.
Στοιχεία που αφορούν σε αποζημιώσεις που καταβάλλουν, βάσει δικαστικής απόφασης σε δικαιούχους, λόγω ανικανότητας για εργασία αιτία ατυχήματος για την απώλεια του εισοδήματος
Πληροφορίες από ιδιωτικά θεραπευτήρια:
Στοιχεία με ιατρικές πράξεις. Τα στοιχεία που διαβιβάζονται είναι τα ακόλουθα:
Πληροφορίες από ιδιωτικά εκπαιδευτήρια:
Στοιχεία καταβληθέντων διδάκτρων και πληρωμών για πρόσθετες παροχές (μεταφορά μαθητών, διατροφή, κλπ) ανά ημερολογιακό έτος.
Πληροφορίες από εταιρίες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας:
Στοιχεία τελών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας των συνδρομητών τους.
Πληροφορίες από εταιρείες παροχής ηλεκτρικής ενέργειας:
Στοιχεία κατανάλωσης και κόστος ηλεκτρικής ενέργειας των συνδρομητών τους.
Πληροφορίες από εταιρείες ύδρευσης:
Στοιχεία κατανάλωσης και κόστος νερού των συνδρομητών τους.

Πηγή: Πρωτότυπος Πίνακας

6.1.3 Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών & Λογαριασμών Πληρωμών

Με τις διατάξεις των άρθρων 62 και 63 του ν. 4170/2013 (ΦΕΚ. 163 Α'), όπως ισχύει, συστήθηκε το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών & Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ) με σκοπό τη διευκόλυνση της διαβίβασης προς τα

Τραπεζικά Ιδρύματα αιτημάτων παροχής πληροφοριών σχετικά με τους τραπεζικούς λογαριασμούς φορολογουμένων για την εξυπηρέτηση του ελεγκτικού έργου. Στο εν λόγω Σύστημα, μεταξύ άλλων, έχουν ενταχθεί κατόπιν σχετικών οδηγιών τα ελεγκτικά κέντρα (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καθώς και οι Δ.Ο.Υ. που διενεργούν ελέγχους.

Στην παρούσα φάση υπάρχει η δυνατότητα υποβολής ηλεκτρονικού αιτήματος προς τα Τραπεζικά Ιδρύματα τα οποία εντός 24 ωρών αποστέλλουν ηλεκτρονικά απάντηση, για συγκεκριμένο ΑΦΜ, που περιλαμβάνει τα στοιχεία των καταθετικών λογαριασμών στους οποίους συμμετέχει ή συμμετείχε κατά την τελευταία 10ετία μαζί με τα τρέχοντα υπόλοιπά τους. Επίσης, παρέχονται ηλεκτρονικά και οι αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών. Με την υπόψη αυτοματοποίηση οι σχετικές πληροφορίες για την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών περιέρχονται ταχύτερα στις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και αυτό έχει ως αποτέλεσμα την επιτάχυνση του ελεγκτικού έργου όσον αφορά τις υποθέσεις για τις οποίες μπορούν να αντληθούν πληροφορίες μέσω του εν λόγω Συστήματος. Ειδικότερα:

Το ΣΜΤΛ και ΛΠ προσφέρει στους Χρήστες τη δυνατότητα να εισάγουν και διαβιβάζουν αιτήματα παροχής πληροφοριών και στοιχείων από τα Υπόχρεα Πρόσωπα. Η εισαγωγή και διαβίβαση γίνεται ηλεκτρονικά, μέσω ειδικής δικτυακής εφαρμογής που αναπτύσσεται για το σκοπό αυτό από τη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε. και προσφέρεται μέσω των υποδομών της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (ΓΠΠΣ) του Υπουργείου Οικονομικών.

Για τη δημιουργία και υποβολή αιτήματος είναι απαραίτητη η γνώση και συμπλήρωση του Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) του φυσικού ή νομικού προσώπου για το οποίο πραγματοποιείται η άρση του τραπεζικού απορρήτου.

Κάθε αίτημα, πρέπει να περιλαμβάνει επιπλέον:

- Στοιχεία του Χρήστη (Α.Φ.Μ., όνομα χρήστη, υπηρεσία που ανήκει)
- Στοιχεία υπόθεσης (αριθμός υπόθεσης, νομοθετική διάταξη βάσει της οποίας υποβάλλεται το αίτημα, άλλες παράμετροι του αιτήματος)
- Πρόσθετα Στοιχεία Μητρώου που αφορούν στο φυσικό ή νομικό πρόσωπο για το οποίο υποβάλλεται το αίτημα
- Στοιχεία έγκρισης προϊσταμένου Αναλυτική καταγραφή των στοιχείων που συνοποβάλλονται με το αίτημα παρατίθεται στο Παράρτημα Β' της παρούσας.

Για την υποβολή αιτήματος πρέπει να έχουν προηγηθεί όλες οι απαραίτητες διαδικασίες έγκρισης άρσης του τραπεζικού απορρήτου που προβλέπονται για τον Φορέα του Χρήστη, με ευθύνη του προϊσταμένου του Χρήστη.

Αίτημα 01: Με το Αίτημα 01 ζητείται από τα πιστωτικά ιδρύματα να απαντήσουν για συγκεκριμένο ΑΦΜ Φυσικού ή Νομικού Προσώπου:

- Αν ο κάτοχος του ΑΦΜ είναι πελάτης του Πιστωτικού Ιδρύματος με οποιαδήποτε σχέση για το χρονικό διάστημα που καλύπτει το ΣΜΤΛ και ΛΠ.
- Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης θα παρατίθεται κατάλογος των ακόλουθων τύπων προϊόντων:

1 = Καταθετικός πρώτης ζήτησης

2 = Καταθετικός προθεσμιακός

3 = Χορηγητικός

4 = Επενδυτικός

5 = Άλλος

Ως ημερομηνία έναρξης της Παραγωγικής Λειτουργίας του συστήματος γενικά και του Αιτήματος 01 ειδικότερα, ορίζεται η 12η Δεκεμβρίου 2013. Μετά την ημερομηνία αυτή, όλα τα ερωτήματα που καλύπτονται από το Αίτημα 01 υποβάλλονται από τους Φορείς που έχουν ενταχθεί στο σύστημα αποκλειστικά ηλεκτρονικά.

Αίτημα 2: Με το Αίτημα 02 ζητείται από συγκεκριμένο πιστωτικό ίδρυμα να απαντήσει για συγκεκριμένο ΑΦΜ Φυσικού ή Νομικού Προσώπου, για συγκεκριμένο τραπεζικό λογαριασμό και για συγκεκριμένη χρονική περίοδο το σύνολο των συναλλαγών του συγκεκριμένου λογαριασμού, οι οποίες επηρεάζουν το λογιστικό υπόλοιπο του λογαριασμού. Λειτουργεί παραγωγικά από την 15/09/2015. Μετά την ημερομηνία αυτή, όλα τα ερωτήματα που καλύπτονται από το Αίτημα 02 πρέπει να υποβάλλονται από τους Φορείς που έχουν ενταχθεί στο σύστημα αποκλειστικά ηλεκτρονικά.

6.1.4 Συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών

1. Υπόχρεο στην υποβολή των συγκεντρωτικών είναι κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, για τα φορολογικά στοιχεία που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική του εξυπηρέτηση. Επισημαίνεται ότι, η υποχρέωση αυτή αφορά κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή της απαλλαγής του από αυτά, καθώς και της υπαγωγής ή μη στις διατάξεις του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (υποκείμενοι που διενεργούν φορολογητέες ή απαλλασσόμενες πράξεις με ή χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών κ.λπ.).

Στα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν περιλαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

2. Υπόχρεο στην υποβολή των συγκεντρωτικών είναι περαιτέρω, κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα, για τα φορολογικά στοιχεία που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού των προσώπων αυτών. Επισημαίνεται ότι, η υποχρέωση αυτή αφορά κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ανεξάρτητα της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή της απαλλαγής από αυτά, καθώς και της υπαγωγής ή μη στις διατάξεις του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (υποκείμενοι που διενεργούν φορολογητέες ή απαλλασσόμενες πράξεις με ή χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών κ.λπ.).

Περιλαμβάνονται, συνεπώς, όλα τα νομικά πρόσωπα και όλες οι νομικές οντότητες, ανεξαρτήτως κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, όπως Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα κ.λπ.

3. Τέλος, υπόχρεοι στην υποβολή των συγκεντρωτικών είναι και οι μη εγκαταστημένοι στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενοι στο Φ.Π.Α., οι οποίοι διαθέτουν Α.Φ.Μ. στο εσωτερικό της χώρας, για τις αγορές ή πωλήσεις που πραγματοποιούν χρησιμοποιώντας τον Α.Φ.Μ. αυτό.

Τρόπος Υποβολής: Ο υπόχρεος υποβάλλει καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, για τα εκδοθέντα και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης αυτών (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα).

Κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους, τα υποβληθέντα στοιχεία των καταστάσεων πελατών – προμηθευτών διασταυρώνονται από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και οι ασυμφωνίες και αποκλίσεις αναρτώνται στους «λογαριασμούς» των υπόχρεων προσώπων, που τηρούνται στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών, ώστε να έχουν τη δυνατότητα προσαρμογής και περαιτέρω διόρθωσης αυτών. Για τη διόρθωση των αποκλίσεων στα υποβληθέντα στοιχεία προμηθευτών, μπορεί να υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση μέχρι το τέλος του Μαρτίου του επόμενου ημερολογιακού έτους που αφορούν. Δεν απαιτείται η διόρθωση των ως άνω αποκλίσεων, εφόσον η συνολική αξία των αποκλίσεων ανά αντισυμβαλλόμενο δεν ξεπερνά τα εκατό (100) ευρώ.

Για τα ημερολογιακά έτη 2017 και επόμενα, για τη διόρθωση των αποκλίσεων στα υποβληθέντα στοιχεία προμηθευτών μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση μέχρι τη 15η Μαΐου του επομένου έτους από το ημερολογιακό έτος που αφορούν. (ΠΟΛ.1033/27.2.2018).

Δεν υποβάλλονται:

- Οι πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών από και προς την αλλοδαπή (ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή αποκτήσεις αγαθών, ενδοκοινοτικές παροχές ή λήψεις υπηρεσιών, πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών από και προς τρίτες χώρες, παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών προς την αλλοδαπή στις οποίες επιβάλλεται Φ.Π.Α. ημεδαπής).
- Τα ενοίκια ακινήτων, στα οποία συμπεριλαμβάνεται και η χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων, εξαιρουμένων των ενοικίων ακινήτων των οποίων η αξία επιβαρύνεται με Φ.Π.Α.
- Οι πωλήσεις εισιτηρίων όλων των μεταφορικών μέσων (οδικών, σιδηροδρομικών, θαλάσσιων, εναέριων) και τα πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδονται γι' αυτά.
- Οι συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις και επαγγελματικά επιμελητήρια.
- Οι συνδρομές και δωρεές σε συλλόγους και νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, για τις οποίες εκδίδονται μη φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις είσπραξης). Αντίθετα, οι συνδρομές σε αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες, για τις οποίες εκδίδονται τιμολόγια, συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις πελατών και προμηθευτών.
- Συναλλαγές που αφορούν τόκους ή προμήθειες που χορηγούνται ή λαμβάνονται από τραπεζικά ιδρύματα, πλην προμηθειών πιστωτικών καρτών από και προς υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών.
- Τα έξοδα μισθοδοσίας (μισθοί, ημερομίσθια, συντάξεις), στα οποία συμπεριλαμβάνονται και οι εργοδοτικές εισφορές.
- Οι εισφορές που καταβάλλονται σε Ταμεία Ασφάλισης (Ο.Α.Ε.Ε. κ.λπ.).
- Τα γραμμάτια προκαταβολής (προείσπραξης) δικηγορικών συλλόγων.
- Τα μερίσματα που χορηγούν οι δικηγορικοί σύλλογοι, οι σύλλογοι δικαστικών επιμελητών, οι συμβολαιογραφικοί σύλλογοι κ.λπ. στα μέλη τους.
- Τα τέλη και δικαιώματα, που εισπράττουν οι άμισθοι υποθηκοφύλακες, για λογαριασμό τους και για λογαριασμό τρίτων.

- Τα ασφάλιστρα και αντασφάλιστρα. Επίσης, δεν καταχωρούνται, οι επιστροφές ασφαλιστρών και οι εκπτώσεις επί των ασφαλιστρών που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.
- Οι κοινόχρηστες δαπάνες.
- Οι πωλήσεις λαχείων.
- Τα φορολογικά στοιχεία για τις πωλήσεις ηλεκτρικού ρεύματος (μόνο από τη Δ.Ε.Η.), τις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού (από την Ε.Υ.Δ.Α.Π., τις δημοτικές επιχειρήσεις κ.λπ.) και την παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών (σταθερή και κινητή τηλεφωνία), δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις πελατών που υποβάλλουν οι εκδότες αυτών, ενώ οι λήπτες, υποβάλλουν στην κατάσταση προμηθευτών, τα στοιχεία αυτά, συγκεντρωτικά, χωρίς αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου (εκδότη), στις οποίες, επίσης, δεν καταχωρούνται το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.), καθώς και το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ακινήτων (Ε.Ε.Τ.Α.), που εισπράττονται μέσω των λογαριασμών της Δ.Ε.Η.

Πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής

Σύμφωνα με την για παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ. (ΠΟΛ.1252/2015).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Από τη θεωρητική προσέγγιση και την ανάλυση των δεδομένων της Ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης για τα παραγόμενα από τα δύο μεγαλύτερα ελεγκτικά της κέντρα αποτελέσματα, αναδείχθηκαν, τόσο το νομοθετικό οπλοστάσιο, όσο και ο προσανατολισμός της τελευταίας στην επίτευξη του στόχου της πάταξης της φοροδιαφυγής.

Οι δυνατότητες και η αποτελεσματικότητα των φοροελεγκτικών μηχανισμών ειδικά στην τρέχουσα συγκυρία συναρτάται άμεσα από τη συστηματική και συντονισμένη αξιοποίηση των διαθέσιμων στη Φορολογική Διοίκηση πληροφοριών. Λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος των περιορισμένων ελεγκτικών πόρων σε σχέση με τις ελεγκτικές ανάγκες, η Φορολογική Διοίκηση επιβάλλεται όπως προσανατολιστεί σε αυτοματοποιημένες επιχειρησιακές διαδικασίες που θα μειώσουν αισθητά τον απαιτούμενο χρόνο για την εξαγωγή ελεγκτικού αποτελέσματος.

Προς τούτο, απαιτείται ένα ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα που θα παρέχει τη δυνατότητα διενέργειας διασταυρώσεων μεταξύ των δηλωθέντων από τον φορολογούμενο εισοδημάτων και των πληροφοριών που προέρχονται από τρίτους

Η ελεγκτική πρακτική πρέπει να χρησιμοποιήσει και να αναδείξει θεσπισμένους κανόνες που αφορούν τόσο στην φοροαποφυγή των εγχώριων εταιρειών, μέσω της μεταφοράς των εσόδων σε θυγατρικές που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολογία όσο και στην εμπέδωση της χρήσης των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ως προς τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος.

Επίσης, όπλο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, αποτελεί και η θέσπιση κανόνων για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών που μεταξύ άλλων αφορούν σε αλλοδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς φυσικών προσώπων μεταξύ χωρών. Η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών έχει ως αποτέλεσμα η Φορολογική Διοίκηση να διαθέτει πληροφορίες για φορολογούμενους που διαμένουν στη Ελλάδα γεγονός που αποτελεί συγκριτικό πλεονέκτημα ως προς τον εντοπισμό των πραγματικών δικαιούχων αδήλωτων εισοδημάτων.

Η φοροδιαφυγή, αποτελεί παγκόσμιο φαινόμενο και ως εκ τούτου η αντιμετώπισή του απαιτεί διεθνείς πρακτικές. Τα τελευταία χρόνια έχει σημειωθεί από πλήθος κρατών μία σειρά προσπαθειών, που στοχεύουν όχι μόνο στην αντιμετώπιση του φαινομένου, αλλά και στην καλλιέργεια της φορολογικής συνείδησης.

Για τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής έχουν θεσπιστεί σχετικές διατάξεις και στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο. Ειδικότερα, όπως προαναφέρθηκε, στο ν.4174/2013 (ΚΦΔ) προβλέπεται ένας γενικός κανόνας για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, σύμφωνα με τον οποίο κατά τον προσδιορισμό του φόρου η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση, ή σειρά διευθετήσεων, που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και η οποία οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Επιπλέον, και στο ν.4172/2013 (ΚΦΕ) έχουν θεσπιστεί διατάξεις κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας («κανόνες για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες»).

Οι διατάξεις αυτές στοχεύουν στην πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής τόσο σε επίπεδο νομικών, όσο και σε επίπεδο φυσικών προσώπων. Η εναρμόνιση του ελληνικού δικαίου με τις διεθνείς πρακτικές και η ορθή εφαρμογή των εν λόγω κανόνων δύναται να οδηγήσουν στον περιορισμό του φαινομένου της φοροδιαφυγής.

Επιπλέον, έχουν αναπτυχθεί και άλλες δράσεις τόσο σε παγκόσμιο επίπεδο όσο και σε εθνικό επίπεδο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, μέσω της θέσπισης κανόνων για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών που μεταξύ άλλων αφορούν σε αλλοδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς φυσικών προσώπων μεταξύ χωρών. Η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ξεκίνησε από τις ΗΠΑ, με την εφαρμογή του Νόμου περί Φορολογικής Συμμόρφωσης Λογαριασμών της Αλλοδαπής (FATCA), ο οποίος δίνει στις ΗΠΑ τη δυνατότητα, μέσω διακρατικών συμφωνιών, να λαμβάνουν πληροφορίες από αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, αναφορικά με τους λογαριασμούς που τηρούν σε αυτά Αμερικανοί πολίτες φορολογούμενοι. Με βάση την ως άνω νομοθεσία, θεσπίστηκε το 2014 από τον ΟΟΣΑ ένα ενιαίο πρότυπο για την αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών (Common Reporting Standard – CRS), το οποίο στη συνέχεια ενσωματώθηκε στο θεσμικό πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και πρόσφατα και στο ελληνικό δίκαιο.

Από την ως άνω ανάλυση του θέματος, καταδεικνύεται αφενός η σοβαρότητα του φαινομένου της φοροδιαφυγής και αφετέρου η σπουδαιότητα του φορολογικού ελέγχου ως μέσου τόσο διαπίστωσης της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης όσο και συμμόρφωσης της φορολογικής βάσης.

Η δυναμική προσαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών σε νέες τάσεις απόκρυψης εισοδημάτων πρέπει να διενεργείται ει δυνατόν σε πραγματικό χρόνο αποσκοπώντας στη μεγιστοποίηση των αποτελεσμάτων των ελεγκτικών δράσεων.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Πίνακες Τακμηρίωσης Μελέτης Δεδομένων

Πίνακας Π1

Πίνακας 2.2.3: Εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (2013 - 2015)					
	2013 (απολογιστικά στοιχεία)	2014 (απολογιστικά στοιχεία)	2014 (στοχοθεσία)	2015 (απολογιστικά στοιχεία)	2015 (στοχοθεσία)
ΠΛΗΡΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΙ Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.					
Σύνολο ολοκληρωμένων Πλήρων Ελέγχων	324	411	500	409	400
Σύνολο Βεβαιωθέντων Φόρων και Προστίμων σε εκ. € (εξαιρουμένων των υποθέσεων χαμηλής εισπραξιμότητας)	-	-	-	540,2	1.370
Σύνολο Βεβαιωθέντων Φόρων και Προστίμων σε εκ. €	179,2	2.006,6	1.000,0	1.875	2.600
Σύνολο Εισπραχθέντων Φόρων και Προστίμων σε εκ. €	97,9	228,9	-	246,18	-
Ποσοστό (%) είσπραξης προς βεβαίωση	54,6%	11,41%	65%	13,1%	-
ΜΕΡΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.					
Σύνολο ολοκληρωμένων Μερικών Ελέγχων	590	446	680	105	500
Σύνολο Βεβαιωθέντων Φόρων και Προστίμων σε εκ. €	132,7	249,1	320,0	136,07	325
Σύνολο Εισπραχθέντων Φόρων και Προστίμων σε εκ. €	72,7	71,1	-	98,43	-
Ποσοστό (%) είσπραξης προς βεβαίωση	54,8%	28,54%	65%	72,3%	-

Πηγή: Έκθεση Απολογισμού της Γ.Γ.Δ.Ε. για το έτος 2015 και προγραμματισμού δράσεων και έργων για το 2016 (Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης Γ.Γ.Δ.Ε., Φεβρουάριος 2016), σελ 34

Πίνακας Π2

Πίνακας 2.2.4: Μέση βεβαίωση και είσπραξη ελέγχων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ανά είδος ελέγχου (2014 - 2015)				
	2014		2015	
	Πλήρεις έλεγχοι	Μερικοί έλεγχοι	Πλήρεις έλεγχοι	Μερικοί έλεγχοι
Πλήθος ελέγχων	411	446	409	105
Βεβαίωση (εκ. €)	2.006,60	249,1	1.875	136,07
Είσπραξη (εκ. €)	228,9	71,1	246,18	98,43
Μέση Βεβαίωση (εκ. €/υπόθεση)	4,88	0,56	4,58	1,30
Μέση είσπραξη (εκ. €/υπόθεση)	0,557	0,159	0,602	0,937

Πηγή: Έκθεση Απολογισμού της Γ.Γ.Δ.Ε. για το έτος 2015 και προγραμματισμού δράσεων και έργων για το 2016 (Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης Γ.Γ.Δ.Ε., Φεβρουάριος 2016), σελ 36

Πίνακας Π3

Πίνακας 2.2.5: Εισπραξιμότητα Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (2013 - 2015)

	2013 (απολογιστικά στοιχεία)	2014 (απολογιστικά στοιχεία)	2014 (στοχοθεσία)	2015 (απολογιστικά στοιχεία)	2015 (στοχοθεσία)
Σύνολο ολοκληρωθέντων Ελέγχων	454	693	720	488	900
Σύνολο Βεβαιωθέντων Φόρων και Προστίμων σε εκ. €	73,0	249,7	288,0	417,2	325
Σύνολο Εισπραχθέντων Φόρων και Προστίμων σε εκ. €	16,4	63,7	-	63,6	77
Ποσοστό (%) είσπραξης προς βεβαίωση	22,4%	25,5%	50,0%	15,3%	-

Πηγή: Έκθεση Απολογισμού της Γ.Γ.Δ.Ε. για το έτος 2015 και προγραμματισμού δράσεων και έργων για το 2016 (Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης Γ.Γ.Δ.Ε., Φεβρουάριος 2016), σελ 36

Πίνακας Π4**Πίνακας 2.2.6: Πλήθος ελέγχων και ποσά βεβαίωσης, ανά είδος ελέγχους (2014 – 2015)**

Είδος ελέγχου	Πλήθος ελέγχων		Ποσά βεβαίωσης (εκ. €)	
	2014	2015	2014	2015
Έλεγχοι off-shore εταιρειών	112	65	51,1	48,5
Έλεγχοι εμβασμάτων	500	369	175,1	331,2
Έλεγχοι Φυσικών Προσώπων Μεγάλου Πλούτου	81	54	23,5	37,5
Σύνολο	693	488	249,7	417,2

Πηγή: Έκθεση Απολογισμού της Γ.Γ.Δ.Ε. για το έτος 2015 και προγραμματισμού δράσεων και έργων για το 2016 (Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης Γ.Γ.Δ.Ε., Φεβρουάριος 2016), σελ 37

Πίνακας Π5

Πίνακας 2.2.7: Μέση βεβαίωση και μέση είσπραξη διενεργηθέντων ελέγχων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (2013 – 2015)			
	2013	2014	2015
μέση βεβαίωση (χιλ. €/υπόθεση)	160,793	360,317	854,918
μέση είσπραξη (χιλ. €/υπόθεση)	36,123	91,919	130,328

Πηγή: Έκθεση Απολογισμού της Γ.Γ.Δ.Ε. για το έτος 2015 και προγραμματισμού δράσεων και έργων για το 2016 (Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης Γ.Γ.Δ.Ε., Φεβρουάριος 2016), σελ 38

.....Πίνακας Π6

Πίνακας 2.2.8: Μέση βεβαίωση ανά είδος διενεργηθέντων ελέγχων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (2014 – 2015)		
	2014	2015
Έλεγχοι off-shore εταιρειών (χιλ. €/υπόθεση)	456,3	746,2
Έλεγχοι εμβασμάτων (χιλ. €/υπόθεση)	350,2	897,6
Έλεγχοι Φυσικών Προσώπων Μεγάλου Πλούτου (χιλ. €/υπόθεση)	290,1	694,4

Πίνακας Π7

Πίνακας 2.3.1.: Αποτελέσματα ελεγκτικού έργου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (2015-2016)			
	Στόχος 2016	Αποτέλεσμα 2016	Αποτέλεσμα 2015
Σύνολο ελέγχων			
Πλήθος	400	306	514
Βεβαίωση (εκ. €)	900	591,3	2.011,1
Είσπραξη (εκ. €)	-	234,6	344,6
Εισπραξιμότητα	45%	39,68%	17,14%

Πηγή: Έκθεση Απολογισμού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και προγραμματισμού δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017 (Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού Α.Α.Δ.Ε., Μάρτιος 2017), σελ 54

Πίνακας Π8

Πίνακας 2.3.2.: Αποτελέσματα ελεγκτικού έργου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ανά είδος ελέγχου (2015-2016)		
	2016	2015
Πλήρεις έλεγχοι		
Πλήθος	185	409
Βεβαίωση (εκ. €)	475,0	1.875,0
Είσπραξη (εκ. €)	118,6	246,2
Μέση βεβαίωση (εκ. €/υπόθεση)	2,567	4,584
Μέση είσπραξη (εκ. €/υπόθεση)	0,641	0,602
Εισπραξιμότητα	24,98%	13,13%
Μερικοί έλεγχοι		
Πλήθος	121	105
Βεβαίωση (εκ. €)	116,3	136,1
Είσπραξη (εκ. €)	116,0	98,4
Μέση βεβαίωση (εκ. €/υπόθεση)	0,961	1,296
Μέση είσπραξη (εκ. €/υπόθεση)	0,959	0,937
Εισπραξιμότητα	99,72%	72,34%

Πηγή: Έκθεση Απολογισμού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και προγραμματισμού δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017 (Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού Α.Α.Δ.Ε., Μάρτιος 2017), σελ 55

Πίνακας Π9

Πίνακας 2.3.3.: Αποτελέσματα ελεγκτικού έργου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (2015-2016)			
	Στόχος 2016	Αποτέλεσμα 2016	Αποτέλεσμα 2015
Πλήθος ολοκληρωμένων ελέγχων	600	252	488
Βεβαίωση (εκ. €)	500,00	472,6	417,2
Είσπραξη (εκ. €)	-	59,8	63,6
Εισπραξιμότητα	22,50%	12,65%	15,25%

Πηγή: Έκθεση Απολογισμού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και προγραμματισμού δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017 (Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού Α.Α.Δ.Ε., Μάρτιος 2017), σελ 56

Πίνακας Π10

Πίνακας 2.3.4.: Αποτελέσματα ελέγχων Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ανά κατηγορία (2015-2016)		
	2016	2015
Έλεγχοι φυσικών προσώπων μεγάλου πλούτου		
Σύνολο ολοκληρωθέντων Ελέγχων	35	54
Σύνολο Βεβαιωθέντων Φόρων και Προστίμων (εκ. €)	39,69	37,51
Έλεγχοι Εμβασμάτων		
Σύνολο ολοκληρωθέντων Ελέγχων	183	369
Σύνολο Βεβαιωθέντων Φόρων και Προστίμων (εκ. €)	445,75	331,15
Έλεγχοι Offshore εταιρειών		
Σύνολο ολοκληρωθέντων Ελέγχων	34	65
Σύνολο Βεβαιωθέντων Φόρων και Προστίμων (εκ. €)	21,41	48,51

Πηγή: Έκθεση Απολογισμού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και προγραμματισμού δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017 (Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού Α.Α.Δ.Ε., Μάρτιος 2017), σελ 56

Πίνακας Π11

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Α.Α.Δ.Ε.)

Παρακολούθηση Φορολογικής Διοίκησης: Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Δείκτες απόδοσης	2014	2015	2016	2017
	τέλος έτους	τέλος έτους	τέλος έτους	ΣΥΝΟΛΟ
ΚΕΝΤΡΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΓΑΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)				
Α) ΠΛΗΡΕΙΣ ΚΑΙ ΜΕΡΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ				
Πλήθος ελέγχων σε εξέλιξη στην αρχή του μήνα αναφοράς (σωρευτικά στοιχεία) (1)				
Πλήθος νέων εντολών ελέγχου (2)				392
Πλήθος ολοκληρωμένων ελέγχων (3)	857	514	306	407

Πλήθος ολοκληρωμένων ελέγχων (φρέσκες υποθέσεις)			103	76
Πλήθος ελέγχων σε εξέλιξη στο τέλος του μήνα αναφοράς (σωρευτικά στοιχεία) (4)=(1)+(2)-(3)				
Βεβαιωθέντες φόροι από ελέγχους στο μήνα αναφοράς (€ εκ.) (5)		1007,96	568,78	734,37
Βεβαιωθέντα πρόστιμα από ελέγχους στο μήνα αναφοράς (€ εκ.) (6)		1003,02	26,12	62,85
Σύνολο βεβαιωθέντων φόρων και προστίμων (από ελέγχους) (7)= (5)+(6)	2255,66	2010,98	594,90	797,22
Μειώσεις/Διαγραφές από Φόρους και Πρόστιμα του μήνα αναφοράς (8)			3,62	8,82
Σύνολο βεβαιωθέντων φόρων και προστίμων (κατόπιν μειώσεων/διαγραφών) (9)= (7)-(8)			591,28	788,40
Εισπραχθέντες φόροι και πρόστιμα από τα βεβαιωθέντα ποσά του μήνα αναφοράς (€ εκ.) (10)		93,12	102,50	21,43
Εισπραχθέντες φόροι και πρόστιμα από τα βεβαιωθέντα ποσά ελέγχων προηγούμενων μηνών του τρέχοντος έτους και ελέγχων προηγούμενων ετών (€ εκ.) (11)		251,49	132,11	97,83
Σύνολο εισπραχθέντων φόρων και προστίμων από ελέγχους (12)= (10)+(11)	300,00	344,61	234,61	119,26
Ποσοστό (%) είσπραξης προς συνολική βεβαίωση (13)=(12)/(9) (ΚΡΙ 5)*		17,14%	39,68%	15,13%

Πηγή: <http://www.aade.gr/open-data/KPIs>. Διαδικτυακός τόπος Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)

Πίνακας Π12

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Α.Α.Δ.Ε.)

Παρακολούθηση Φορολογικής Διοίκησης: Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Δείκτες απόδοσης	2014	2015	2016	2017
	τέλος έτους	τέλος έτους	τέλος έτους	ΣΥΝΟΛΟ
ΚΕΝΤΡΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.)				
<u>Γενικό Σύνολο Ελέγχων αυτοαπασχολούμενων και ατόμων μεγάλου πλούτου ,Offshore εταιρειών και Εμβασμάτων. Μηνιαία νούμερα εκτός από το πλήθος ελέγχων σε εξέλιξη</u>				
Πλήθος ελέγχων σε εξέλιξη (Σωρευτικά Στοιχεία) στην αρχή του μήνα αναφοράς (1)				
Πλήθος νέων εντολών ελέγχου (2)				380
Σύνολο ολοκληρωμένων ελέγχων (3)	693	488	252	953
Πλήθος ολοκληρωμένων ελέγχων (φρέσκες υποθέσεις)			5	14
Πλήθος ελέγχων σε εξέλιξη στο τέλος του μήνα αναφοράς (σωρευτικά στοιχεία) (4)=(1)+(2)-(3)				
Βεβαιωθέντες φόροι (από ελέγχους) στο μήνα αναφοράς (€ εκ.) (5)		416,66	506,40	589,91
Βεβαιωθέντα πρόστιμα (από ελέγχους) στο μήνα αναφοράς (€ εκ.) (6)		0,51	0,44	0,93
Σύνολο βεβαιωθέντων φόρων και προστίμων (από ελέγχους) (7)=(5)+(6)		417,17	506,85	590,84
Μειώσεις/Διαγραφές από Φόρους και Πρόστιμα του μήνα αναφοράς (8)			34,20	117,58
Σύνολο βεβαιωθέντων φόρων και προστίμων (κατόπιν μειώσεων/διαγραφών) (9)= (7)-(8)			472,64	473,26
Εισπραχθέντα ποσά φόρων και προστίμων από τα βεβαιωθέντα ποσά του μήνα αναφοράς (€ εκ.) (10)			22,78	9,94
Εισπραχθέντες φόροι και πρόστιμα από τα βεβαιωθέντα ποσά ελέγχων προηγούμενων μηνών του τρέχοντος έτους και ελέγχων προηγούμενων ετών (€ εκ.) (11)			37,04	47,04
Σύνολο εισπραχθέντων φόρων και προστίμων από ελέγχους (12)=(10)+(11)		63,63	59,81	56,99
Ποσοστό (%) είσπραξης προς συνολική βεβαίωση (ΚΡΙ 6)**		15,25%	12,66%	12,04%

Πηγή: <http://www.aade.gr/open-data/KPIs>. Διαδικτυακός τόπος Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)

Πίνακας Π13

ΕΛΛΗΝΙΚΗ
ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΝΕΞΑΡΤΗ
ΤΗ ΑΡΧΗ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ
ΕΣΟΔΩΝ
(Α.Α.Δ.Ε.)

Παρακολούθηση Φορολογικής Διοίκησης: 1) Ανθρώπινο Δυναμικό 2) Εσωτερικοί Έλεγχοι																
	ΕΤ	ΕΤ	ΕΤ	ΕΤΟΣ 2017												
	ΟΣ	ΟΣ	ΟΣ	ΙΑ	Φ	Μ	Α	Μ	ΙΟ	ΙΟ	Α	ΣΕ	Ο	Ν	ΔΕ	ΣΥΝΟ
	20	20	20	Ν	ΕΒ	ΑΡ	ΠΡ	ΑΪ	ΥΝ	ΥΛ	ΥΓ	Π	ΚΤ	ΟΕ	Κ	ΛΟ
	14	15	16													
Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ (Σωρευτικά νούμερα)																
Πλήθος Υποδιευθυντών (1)	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Πλήθος Εποπτών (2)	10	9	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	9
Πλήθος Ελεγκτών (3)	12	11	11	11	11	10	10	10	10	10	10	10	10	11	11	99
Σύνολο Ελεγκτικού Δυναμικού (1)+(2)+(3)	13	12	12	12	12	12	11	11	11	11	11	12	12	12	12	110
Πλήθος Διοικητικού Προσωπικού	52	52	53	55	55	55	55	55	55	56	57	54	55	55	54	51
Σύνολο	18	17	17	17	17	17	17	17	17	17	17	17	17	17	17	161
ELENXIS σε λειτουργία *		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
ΚΕ.ΦΟ.ΜΕΠ -Έλεγχοι Φορολογού μενων Μεγάλου Πλούτου (Σωρευτικά στοιχεία)																
Πλήθος Υποδιευθυντών (1)			2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Πλήθος Εποπτών (2)			13	13	12	12	12	12	12	14	14	14	14	14	14	12
Πλήθος Ελεγκτών (3)			19	19	18	19	18	18	18	18	18	18	18	18	18	172
Σύνολο Ελεγκτικού Δυναμικού (1)+(2)+(3)	16	17	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	19	19	19	185
Πλήθος Διοικητικού Προσωπικού			40	38	39	39	38	38	39	40	41	40	44	44	43	37
Σύνολο			24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	222

ELENXIS σε λειτουργία *			✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. (Σφωρευτικά στοιχεία)																
Πλήθος Υποδιευθυντών (1)			7	8	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
Πλήθος Εποπτών (2)			15	17	17	17	17	17	17	17	17	17	17	17	17	16
Πλήθος Ελεγκτών (3)			146	140	150	158	166	168	170	168	171	176	180	182	184	152
Σύνολο Ελεγκτικού Δυναμικού (1)+(2)+(3)			168	165	174	182	190	192	194	192	195	200	204	206	208	175
Πλήθος Διοικητικού Προσωπικού			57	59	61	61	61	61	64	69	69	75	74	74	69	61
Σύνολο			225	224	235	243	251	253	258	261	264	275	278	280	277	235

Πηγή: <http://www.aade.gr/open-data/KPIs>. Διαδικτυακός τόπος Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)

Πίνακας Π14

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Επισκόπηση των Κρίσιμων Δεικτών Παρακολούθησης της Απόδοσης της Φορολογικής Διοίκησης (KPIs)					
		2016			
		Q1	Q2	Q3	Q4
		ΑΠΟΤΕ ΛΕΣΜΑ	ΑΠΟΤΕ ΛΕΣΜΑ	ΑΠΟΤΕ ΛΕΣΜΑ	ΑΠΟΤΕ ΛΕΣΜΑ
Είσπραξη οφειλών					
KPI 1	Εισπράξεις έναντι παλαιού ληξιπρόθεσμου χρέους (σε εκ. €)	808,92	1.477,40	2.000,85	2.475,27
KPI 2	Εισπραξιμότητα έναντι νέου ληξιπρόθεσμου χρέους	13,5%	14,6%	17,3%	22,5%
KPI 3	Εισπράξεις έναντι ληξιπρόθεσμου χρέους από την Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης (ΕΜΕΙΣ) (σε εκ. €)	161,76	314,65	456,48	636,91
Έλεγχος φρέσκων υποθέσεων στο σύνολο της ΓΓΔΕ					
KPI 4	Ποσοστό ελέγχων φρέσκων υποθέσεων στο σύνολο των ολοκληρωμένων ελέγχων	68,95%	65,58%	57,13%	36,81%
Έλεγχοι και εισπράξεις Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.					
KPI 5	Εισπραξιμότητα ελέγχων Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	45,76%	20,78%	24,14%	39,68%
Έλεγχοι και εισπράξεις Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.					
KPI 6	Εισπραξιμότητα ελέγχων Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.	66,30%	31,14%	11,87%	12,66%
Επιστροφές φόρων					
KPI 7	Ποσοστό αιτημάτων επιστροφής Φ.Π.Α. που πληρώθηκαν ή/και απορρίφθηκαν εντός 90 ημερών	53,00%	56,74%	37,38%	52,78%
Συμμόρφωση και αναγκαστικά μέτρα					
KPI 8	Ποσοστό εμπρόθεσμων πληρωμών για Φ.Π.Α., Φ.Ε.Φ.Π., Φ.Ε.Ν.Π και Φόρου Ιδιοκτησίας	79,85%	81,86%	81,25%	80,88%
KPI 9	Ποσοστό οφειλετών υπό αναγκαστικά μέτρα είσπραξης	47,06%	50,65%	48,75%	50,92%
Επίλυση φορολογικών διαφορών					
KPI 10	Ποσοστό των υποθέσεων που εξετάζονται πριν από την κατά νόμο προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία.	57,3%	76,2%	92,0%	93,8%

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ:

1. Τα δεδομένα για τα KPIs είναι σωρευτικά από τις αρχές του 2016, με εξαίρεση τα KPIs 4, 7 και 10 που υπολογίζονται σε τριμηνιαία βάση.

Πηγή: <http://www.aade.gr/open-data/KPIs>. Διαδικτυακός τόπος Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)

Πίνακας Π15

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Α.Α.Δ.Ε.)

Επισκόπηση των Κρίσιμων Δεικτών Παρακολούθησης της Απόδοσης της Φορολογικής Διοίκησης (KPIs)					
		2017			
		Q1	Q2	Q3	Q4
		ΑΠΟΤΕ ΛΕΣΜΑ	ΑΠΟΤΕ ΛΕΣΜΑ	ΑΠΟΤΕ ΛΕΣΜΑ	ΑΠΟΤΕ ΛΕΣΜΑ
Είσπραξη οφειλών					
KPI 1	Εισπράξεις έναντι παλαιού ληξιπρόθεσμου χρέους (σε εκ. €)	878,55	1.562,61	2.145,87	2.678,11
KPI 2	Εισπραξιμότητα έναντι νέου ληξιπρόθεσμου χρέους	16,0%	18,3%	19,0%	22,4%
KPI 3	Εισπράξεις έναντι ληξιπρόθεσμου χρέους από την Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης (ΕΜΕΙΣ) (σε εκ. €)	144,96	283,34	452,54	698,15
Έλεγχος φρέσκων υποθέσεων στο σύνολο της ΑΑΔΕ					
KPI 4	Ποσοστό ελέγχων φρέσκων υποθέσεων στο σύνολο των ολοκληρωμένων ελέγχων	66,6%	50,0%	50,8%	34,4%
Έλεγχοι και εισπράξεις Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.					
KPI 5	Εισπραξιμότητα ελέγχων Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	8,1%	5,9%	13,0%	15,1%
Έλεγχοι και εισπράξεις Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.					
KPI 6	Εισπραξιμότητα ελέγχων Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.	44,4%	32,3%	10,1%	12,0%
Επιστροφές φόρων					
KPI 7	Ποσοστό αιτημάτων επιστροφής Φ.Π.Α. που διεκπεραιώθηκαν εντός 90 ημερών	56,0%	61,8%	57,1%	66,0%
Συμμόρφωση και αναγκαστικά μέτρα					
KPI 8	Ποσοστό εμπρόθεσμων πληρωμών για Φ.Π.Α., Φ.Ε.Φ.Π., Φ.Ε.Ν.Π και Φόρου Ιδιοκτησίας	80,7%	82,9%	81,4%	80,7%
KPI 9	Ποσοστό οφειλετών υπό αναγκαστικά μέτρα είσπραξης	54,8%	59,1%	57,5%	60,2%
Επίλυση φορολογικών διαφορών					
KPI 10	Ποσοστό των υποθέσεων που εξετάζονται πριν από την κατά νόμο προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία.	91,6%	93,6%	90,2%	92,9%
Έλεγχοι δίωξης από τις ΚΟΕ					
KPI 11	Έλεγχοι δίωξης από τις Κινητές Ομάδες Ελέγχου (ΚΟΕ)	3.324	7.225	13.697	19.320

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ:

1. Τα δεδομένα για τα KPIs είναι σωρευτικά από τις αρχές του 2017, με εξαίρεση τα KPIs 4, 7 και 10 που υπολογίζονται σε τριμηνιαία βάση.

Πηγή: <http://www.aade.gr/open-data/KPIs>. Διαδικτυακός τόπος Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)

Πίνακας Π16

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ
ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡ. ΕΛΕΓΧΩΝ & ΕΙΣΠΡ.
ΔΗΜ.ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΥ
ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ
ΤΜΗΜΑ Α΄

Παρακολούθηση Φορολογικής Διοίκησης : Μέρος Α

Α. Εφαρμογή μεταρρυθμίσεων στη φορολογική διοίκηση	Σύνολο 2012	2013												
		ΙΑΝ	ΦΕΒ	ΜΑΡ	ΑΠΡ	ΜΑΪ	ΙΟΥΝ	ΙΟΥΛ	ΑΥΓ	ΣΕΠ	ΟΚΤ	ΝΟΕ	ΔΕΚ	ΣΥΝΟΛΟ
Αναστολή λειτουργίας Δ.Ο.Υ [ΣΤΟΧΟΣ: Κλείσιμο τουλάχιστον 180 Δ.Ο.Υ έως το πέρας του στρατηγικού σχεδίου για την ελληνική φορολογική διοίκηση (2011-2015) / 191 Δ.Ο.Υ σε λειτουργία μέχρι το τέλος του 2012]														
Πλήθος Δ.Ο.Υ που ανέστειλαν τη λειτουργία τους	52	51	0	0	0	0	7	0	0	14	0	0	0	72
Πλήθος Δ.Ο.Υ Α' τάξης που συγχωνεύτηκαν με άλλες Δ.Ο.Υ Α' τάξης στον ίδιο νομό.	21	27	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	29
Πλήθος Δ.Ο.Υ Β' τάξης που ανέστειλαν τη λειτουργία τους και οι αρμοδιότητές τους μεταφέρθηκαν σε Δ.Ο.Υ Α' τάξης.	31	23	0	0	0	0	5	0	0	0	0	0	0	28
Πλήθος Δ.Ο.Υ Β' τάξης που ανέστειλαν τη λειτουργία τους και οι αρμοδιότητές τους μεταφέρθηκαν σε Δ.Ο.Υ Β' τάξης.	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Πλήθος Δ.Ο.Υ Α' τάξης που υποβιβάστηκαν σε Δ.Ο.Υ Α'- Β' τάξης	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Πλήθος Δ.Ο.Υ Α' τάξης που υποβιβάστηκαν σε Δ.Ο.Υ Β' τάξης	2	15	5	0	0	0	14	7	3	0	0	3	7	614
Πλήθος τμημάτων Δ.Ο.Υ που έκλεισαν ή συγχωνεύτηκαν με αντίστοιχα τμήματα μεγαλύτερων Δ.Ο.Υ./ή μέσα στην ίδια Δ.Ο.Υ.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Πρόσληψη νέων ελεγκτών [ΣΤΟΧΟΣ 2013: Πρόσληψη 200 ελεγκτών μέχρι τέλος Μαρτίου. Αύξηση του συνολικού αριθμού των ελεγκτών σε 2000 μέχρι τέλος Ιουνίου] Μηνιαία Νούμερα														
Πλήθος συμβολαίων διευθυντών υπηρεσιών που υπογράφηκαν		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Πλήθος συμβολαίων υποδιευθυντών ελέγχου που υπογράφηκαν		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Πλήθος συμβολαίων εποπτών ελέγχου που υπογράφηκαν		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Πλήθος συμβολαίων ελεγκτών που υπογράφηκαν		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Πλήθος Ελεγκτών που προσλήφθηκαν		0	0	0	0	0	0	0	15	6	0	0	0	156

Σύνολο συμβολαίων που υπογράφηκαν		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης (Σωρευτικά νούμερα)														
Πλήθος Διοικητικού Προσωπικού	10	10	10	10	10	9	9	9	12	11	11	11	11	11
Πλήθος Ελεγκτών	30	30	30	38	38	36	36	39	42	44	44	42	44	41
Σύνολο	40	40	40	48	48	45	45	48	54	55	55	53	55	52
Δ.Ο.Υ Μεγάλων Επιχειρήσεων- ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ (Σωρευτικά νούμερα)														
Πλήθος Υποδιευθυντών Ελέγχου	1	1	1	1	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2
Πλήθος Εποπτών	4	4	4	4	4	4	9	9	9	9	9	9	9	9
Πλήθος Ελεγκτών	123	137	133	131	127	128	124	120	121	118	115	97	94	94
Σύνολο Ελεγκτικού Δυναμικού	128	142	138	136	132	133	135	131	133	131	129	108	105	105
Πλήθος Διοικητικού Προσωπικού	102	75	75	75	77	77	80	73	70	62	50	50	49	49
Σύστημα ELENXIS σε λειτουργία	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Έλεγχοι Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Σωρευτικά νούμερα)														
Πλήθος Εποπτών Δ.Ε.Κ Αθήνας		6	6	6	6	6	0	0	0	0	0	0	0	0
Πλήθος Ελεγκτών Δ.Ε.Κ Αθήνας		107	136	133	143	142	0	0	0	0	0	0	0	0
Πλήθος Εποπτών Δ.Ε.Κ Θεσσαλονίκης		2	3	3	3	3	3	3	4	4	4	4	4	4
Πλήθος Ελεγκτών Δ.Ε.Κ Θεσσαλονίκης		20	27	26	25	24	24	25	35	27	33	31	32	32
Πλήθος Εποπτών ΚΕΦΟΜΕΠ		0	0	0	0	0	10	10	10	10	9	9	9	9
Πλήθος Ελεγκτών ΚΕΦΟΜΕΠ		0	0	0	0	0	119	125	139	137	133	130	136	136
Σύνολο Εποπτών		8	9	9	9	9	13	13	14	14	13	13	13	13
Σύνολο Ελεγκτών	140	127	163	166	168	143	143	150	174	164	166	161	168	168
Σύνολο Ελεγκτικού Δυναμικού		135	172	171	177	156	156	163	188	178	178	174	161	161
Σύστημα ELENXIS σε λειτουργία	√	√	√	√	√	√	0	√	√	√	√	√	√	√
Το ΔΕΚ Αθήνας λειτούργησε μέχρι 5/6/2013. Για τον Ιούνιο το ΚΕΦΟΜΕΠ δεν έχει σύστημα ELENXIS σε λειτουργία.														
Στον μήνα Αύγουστο οι 11 από τους 35 ελεγκτές του ΔΕΚ Θεσσαλονίκης τοποθετήθηκαν μετά τις 15/8, και 2 μετακινήθηκαν σε άλλες Δ.Ο.Υ														
Εσωτερικοί Έλεγχοι Περιουσιακής Κατάστασης [ΣΤΟΧΟΣ 2013: 50 έλεγχοι διευθυντών-υποδιευθυντών-εποπτών και τμηματάρχων Δ.Ο.Υ και Δ.Ε.Κ έως τέλος Ιουνίου και 110 συνολικά έως τέλος Δεκεμβρίου ; 50 έλεγχοι ελεγκτών Δ.Ο.Υ -Δ.Ε.Κ έως τέλος Ιουνίου και 130 συνολικά έως τέλος Δεκεμβρίου], μηνιαία σωρευτικά νούμερα εκτός πλήθους ελέγχων σε εξέλιξη														
Πλήθος ελέγχων Δ/ντων-Υποδ/ντων-Εποπτών-Τμηματάρχων σε εξέλιξη		26	30	31	69	77	95	96	100	111	117	119	96	96
Πλήθος ολοκληρωμένων ελέγχων Δ/ντων-		0	0	0	0	0	0	6	16	10	3	12	7	54

Υποδ/ντων-Εποπτών- Τμηματάρχων														
Πλήθος ελέγχων Ελεγκτών σε εξέλιξη	55	62	66	70	87	151	153	158	159	173	180	221		
Πλήθος ολοκληρωμένων ελέγχων Ελεγκτών	0	0	0	0	0	0	14	20	8	6	6	18	72	

*** Προς το παρόν χρησιμοποιείται μόνο το υποσύστημα διαχείρισης υποθέσεων ελέγχου.**

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΕΛΕΓΧΩΝ
ΤΜΗΜΑ Γ'

Παρακολούθηση Φορολογικής Διοίκησης : Μέρος Α

Α. Εφαρμογή μεταρρυθμίσεων στη φορολογική διοίκηση	2014												
	ΙΑΝ	ΦΕΒ	ΜΑΡ	ΑΠΡ	ΜΑΪ	ΙΟΥΝ	ΙΟΥΛ	ΑΥΓ	ΣΕΠ	ΟΚΤ	ΝΟΕ	ΔΕΚ	ΣΥΝΟΛΟ
Αναστολή λειτουργίας Δ.Ο.Υ													
Πλήθος Δ.Ο.Υ που ανέστειλαν τη λειτουργία τους	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Πλήθος Δ.Ο.Υ Α' τάξης που συγχωνεύτηκαν με άλλες Δ.Ο.Υ Α' τάξης στον ίδιο νομό.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Πλήθος Δ.Ο.Υ Α'- Β; τάξης που συγχωνεύτηκαν με άλλες Δ.Ο.Υ Α' τάξης στον ίδιο νομό.	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Πλήθος Δ.Ο.Υ Β' τάξης που ανέστειλαν τη λειτουργία τους και οι αρμοδιότητές τους μεταφέρθηκαν σε Δ.Ο.Υ Α' τάξης.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Πλήθος Δ.Ο.Υ Β' τάξης που ανέστειλαν τη λειτουργία τους και οι αρμοδιότητές τους μεταφέρθηκαν σε Δ.Ο.Υ Β' τάξης.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Πλήθος Δ.Ο.Υ Α' τάξης που υποβιβάστηκαν σε Δ.Ο.Υ Α' - Β' τάξης	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Πλήθος Δ.Ο.Υ Α' τάξης που υποβιβάστηκαν σε Δ.Ο.Υ Β' τάξης	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Πλήθος τμημάτων Δ.Ο.Υ που έκλεισαν ή συγχωνεύτηκαν με αντίστοιχα τμήματα μεγαλύτερων Δ.Ο.Υ./ή μέσα στην ίδια Δ.Ο.Υ.	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Πρόσληψη νέων ελεγκτών Μηνιαία Νούμερα													
Πλήθος συμβολαίων διευθυντών υπηρεσιών που υπογράφηκαν	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Πλήθος συμβολαίων	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

υποδιευθυντών ελέγχου που υπογράφηκαν														
Πλήθος συμβολαίων εποπτών ελέγχου που υπογράφηκαν	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Πλήθος συμβολαίων ελεγκτών που υπογράφηκαν	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Πλήθος Ελεγκτών που προσλήφθηκαν	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Σύνολο συμβολαίων που υπογράφηκαν	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης (Σωρευτικά νούμερα)														
Διευθυντής - Τμηματάρχης	11	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Πλήθος Ελεγκτών	41	47	44	46	47	49	50	51	51	51	50	56	62	
Σύνολο	52	52	49	51	52	54	55	57	57	57	55	61	67	
Δ.Ο.Υ Μεγάλων Επιχειρήσεων- ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ (Σωρευτικά νούμερα)														
Πλήθος Υποδιευθυντών Ελέγχου		2	1	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	
Πλήθος Εποπτών		9	9	9	9	10	10	10	10	10	10	10	10	
Πλήθος Ελεγκτών		103	101	113	113	114	112	113	113	123	124	124	122	
Σύνολο Ελεγκτικού Δυναμικού		114	111	123	123	126	124	125	125	135	136	136	134	
Πλήθος Διοικητικού Προσωπικού		48	47	46	45	48	48	49	49	50	50	53	52	
Σύστημα ELENXIS σε λειτουργία		√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	
Έλεγχοι Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Σωρευτικά νούμερα)														
Πλήθος Εποπτών (υποθέσεων μεγάλου πλούτου) Δ.Ε.Κ Θεσσαλονίκης		4	4	4										
Πλήθος Ελεγκτών (υποθέσεων μεγάλου πλούτου) Δ.Ε.Κ Θεσσαλονίκης		30	28	27										
Πλήθος Εποπτών ΚΕΦΟΜΕΠ		9	9	10	10	10	10	10	10	10	10	10	12	
Πλήθος Ελεγκτών ΚΕΦΟΜΕΠ		128	144	147	147	146	147	145	145	141	153	165	156	
Σύνολο Εποπτών		13	13	14	10	10	10	10	10	10	10	10	12	
Σύνολο Ελεγκτών		158	172	174	147	146	147	145	145	141	153	165	156	
Σύνολο Ελεγκτικού Δυναμικού		171	185	188	157	156	157	155	155	151	163	175	168	
Σύστημα ELENXIS σε		√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	

Λειτουργία														
------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Εσωτερικοί Έλεγχοι Περιουσιακής Κατάστασης [Στόχος 2014: Διενέργεια 48 ελέγχων περιουσιακής κατάστασης προϊσταμένων Διευθύνσεων/ Τμημάτων μέχρι τέλος Ιουνίου 2014 και 125 ελέγχων περιουσιακής κατάστασης προϊσταμένων Διευθύνσεων/ Τμημάτων μέχρι τέλος Δεκεμβρίου 2014 , Διενέργεια 63 ελέγχων περιουσιακής κατάστασης υπαλλήλων μέχρι τέλος Ιουνίου 2014 και 150 ελέγχων περιουσιακής κατάστασης υπαλλήλων μέχρι τέλος Δεκεμβρίου 2014] ,μηνιαία σωρευτικά νούμερα εκτός πλήθους ελέγχων σε εξέλιξη														
Πλήθος ελέγχων Δ/ντων-Υποδ/ντων-Εποπτών-Τμηματάρχων σε εξέλιξη (σωρευτικά νούμερα)		0	0	15	16	16	16	31	32	32	32	41	46	
Πλήθος ολοκληρωμένων ελέγχων Δ/ντων-Υποδ/ντων-Εποπτών-Τμηματάρχων		3	1	2	7	7	19	7	5	23	6	5	19	104
Πλήθος ελέγχων Ελεγκτών σε εξέλιξη (σωρευτικά νούμερα)		4	4	22	24	24	24	45	45	45	47	75	76	
Πλήθος ολοκληρωμένων ελέγχων Ελεγκτών		4	5	8	4	4	8	7	3	25	11	9	20	108

Πηγή: <http://www.aade.gr/open-data/KPIs>. Διαδικτυακός τόπος Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)

Πίνακας Π17

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ
ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

Παρακολούθηση Φορολογικής Διοίκησης : Μέρος Α														
Α. Εφαρμογή μεταρρυθμίσεων στη φορολογική Διοίκηση	ΕΤΟΣ 2014	ΕΤΟΣ 2015												
		ΙΑΝ	ΦΕΒ	ΜΑΡ	ΑΠΡ	ΜΑΪ	ΙΟΥΝ	ΙΟΥΛ	ΑΥΓ	ΣΕΠ	ΟΚΤ	ΝΟΕ	ΔΕΚ	ΣΥΝΟΛΟ
Αναστολή λειτουργίας Δ.Ο.Υ.														
Κατά το έτος 2015 δεν προβλέπεται καμία οργανωτική αλλαγή, που να αφορά σε σύσταση, κατάργηση ή αναστολή λειτουργίας Δ.Ο.Υ. (ή επιμέρους Τμημάτων τους) ή σε υποβιβασμό αυτών από Α Τάξης (επιπέδου Διεύθυνσης) σε Α - Β (επιπέδου Διεύθυνσης) ή σε Β τάξης (επιπέδου Τμήματος)														
ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ (Σωρευτικά νούμερα)														
Πλήθος Υποδιευθυντών (1)	2	2	2	2	2	2	1	1	1	1	1	2	2	
Πλήθος Εποπτών (2)	10	10	10	10	10	10	8	8	8	8	8	10	9	
Πλήθος Ελεγκτών (3)	122	123	123	122	122	123	121	119	120	118	118	116	113	
Σύνολο Ελεγκτικού Δυναμικού (1)+(2)+(3)	134	133	133	133	133	133	130	128	129	127	127	128	124	
Πλήθος Διοικητικού Προσωπικού	52	56	54	53	53	53	53	54	54	54	54	53	52	
Σύστημα ELENXIS σε λειτουργία		√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	
ΚΕ.ΦΟ.ΜΕΠ -Έλεγχοι Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Σωρευτικά νούμερα)														
Πλήθος Εποπτών (1)		12	12	12	12	11	11	11	11	11	11	11	11	
Πλήθος Ελεγκτών (2)		161	161	166	167	166	166	165	162	162	161	161	161	
Σύνολο Ελεγκτικού Δυναμικού (1)+(2)	168	173	173	178	179	177	177	176	173	173	172	172	172	

Σύστημα ELENXIS σε λειτουργία		√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√		
Πρόσληψη νέων ελεγκτών Μηνιαία Νούμερα															
Πλήθος ελεγκτών που προσλήφθηκαν	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης Μηνιαία Νούμερα															
Διευθυντής - Τμηματάρχες (1)		5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5		
Πλήθος Ελεγκτών (2)		62	61	61	61	61	61	60	60	61	60	60	60		
Σύνολο (1)+(2)	67	67	66	66	66	66	66	65	65	66	66	65	65		
Εσωτερικοί έλεγχοι Περιουσιακής Κατάστασης Μηνιαία Νούμερα															
														ΣΤ ΟΧ ΟΙ 201 5	
Πλήθος ολοκληρωμένων ελέγχων Δ/ντών - Υποδ/ντών - Εποπτών – Τμηματάρχων	104	3	5	5	8	3	6	5	1	4	2	6	4	52	70
Πλήθος ολοκληρωμένων ελέγχων Ελεγκτών - Υπαλλήλων	108	2	4	7	3	8	3	3	3	12	5	5	19	74	130
Σύνολο (1)+(2)	212	5	9	12	11	11	9	8	4	16	7	11	23	126	200

Πηγή: <http://www.aade.gr/open-data/KPIs>. Διαδικτυακός τόπος Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)

Βιβλιογραφία - Πηγές

Ελληνική

1. Βαβούρας Ι., Κούτρης Α., (1991), «Παραοικονομία – Η έκταση του φαινομένου στην Ελλάδα και το εξωτερικό», εκδόσεις Παπαζήση.
2. Βαβούρας Ι., Frey B.S., Ginsburgh V., Καραβίτης Ν., Μανεσιώτης Β., Mathews K.G.P., Pellerman S., Petsieau P., Petersen H.- G., Πετρινιώτης Ξ., Pyle D.J., Schneider F., Σταμάτης Γ., Thomas J.J., Τσούχλου Α., Weck-Hannemann H., Welfens M.J., Welfens P.J.J.(1990), «Παραοικονομία», Τεύχη Πολιτικής Οικονομίας, Ειδική έκδοση 1, εκδόσεις Κριτική.
3. Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92)
4. Κ.Φ.Α.Σ.ν 4093/2012
5. Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ν.2238/1994
6. Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ν.2859/2000
7. Πιερής Μ., Κουτσούκος Χ., Χαλβατσιώτης Δ., Μανουσάκης Ι. και Τρυποσκούφης Θ., «Οδηγός Φορολογικού Ελέγχου: Μέθοδοι και Τεχνικές Φορολογικού Ελέγχου», Αθήνα, Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών, 2008, σελ. 11
8. Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού της Α.Α.Δ.Ε, «Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. 2016 & προγραμματισμός δραστηριοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. για το έτος 2017», Αθήνα, Μάρτιος 2017
9. Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού της Γ.Γ.Δ.Ε., «Απολογιστική Έκθεση Γ.Γ.Δ.Ε. για το 2015 & προγραμματισμός δράσεων και έργων για το 2016», Αθήνα, Φεβρουάριος 2016
10. Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού της Γ.Γ.Δ.Ε., «Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. για το 2014 & προγραμματισμός δράσεων για το 2015», Αθήνα, Φεβρουάριος 2015
11. Σγουρός Χ., Ντίνος Α., Γκανούρη Μ. κα (2017), «Εγχειρίδιο Ελεγκτή Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας», Α.Α.Δ.Ε., 2017

Διαδικτυακές πηγές

1. Available at: <http://www.kathimerini.gr/895890/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/oi-emeses-texnikes-elegxoy-twn-forologoymenwn-shmera> [Πρόσβαση 30/12/2017].
2. Available <https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%9E%CE%AD%CF%80%CE%BB%CF%85%CE>

%BC%CE%B1_%CE%BC%CE%B1%CF%8D%CF%81%CE%BF%CF%85_%CF%87%CF%81%CE%AE%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%BF%CF%82

[Πρόσβαση 21/01/2018].

3. Η Φοροαποφυγή στην Ελληνική Νομοθεσία. Available <http://lawandtech.eu/2016/09/02/tax-evasion/> [Πρόσβαση 02/01/2018].
4. Η Φοροαποφυγή στην Ελληνική Νομοθεσία. Available <http://lawandtech.eu/2016/09/02/tax-evasion> [Πρόσβαση 02/01/2018]
5. Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ - ΑΙΤΙΕΣ, ΈΚΤΑΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ - ERNST & YOUNG (EY) ΙΟΥΝΙΟΣ 2016. Available at:https://www.dianeosis.org/wp-content/uploads/2016/06/tex_evasion_version_230616_1.pdf [Πρόσβαση 02/01/2018].
6. Το οικονομικό έγκλημα: ορισμοί (α' μέρος) Available <http://www.eglimatologia.gr/%CF%84%CE%BF-%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CF%8C-%CE%AD%CE%B3%CE%BA%CE%BB%CE%B7%CE%BC%CE%B1-%CE%BF%CF%81%CE%B9%CF%83%CE%BC%CE%BF%CE%AF%CE%B1-%CE%BC%CE%AD%CF%81%CE%BF%CF%82> [Πρόσβαση 02/01/2018]
7. <http://www.taxheaven.gr> [Πρόσβαση 27/01/2018]
8. <http://www.aade.gr/open-data/KPIs> [Πρόσβαση 27/01/2018]
9. <http://www.eglimatologia.gr> [Πρόσβαση 02/01/2018]