

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Διοίκηση και τον  
Χρηματοοικονομικό Σχεδιασμό για στελέχη του Δημοσίου και  
Ιδιωτικού Τομέα**

**Executive MBA in Financial Planning**



**Μεταπτυχιακή Διατριβή**

**Φορολογικό Σύστημα στην Ελλάδα και Μορφές Φορολογικού Ελέγχου**

**Αριστέα Μαρία Καρσαμπά**

**Επιβλέπων Καθηγητής: Αντώνιος Γεωργόπουλος**



Διατριβή υποβληθείσα στο Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου. Η παρούσα διατριβή αποτελεί μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη Διοίκηση και τον Χρηματοοικονομικό Σχεδιασμό για στελέχη του Δημοσίου και Ιδιωτικού Τομέα

Καλαμάτα, Μάρτιος 2023

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Διοίκηση και τον  
Χρηματοοικονομικό Σχεδιασμό για στελέχη του Δημοσίου και  
Ιδιωτικού Τομέα**

**Executive MBA in Financial Planning**



**Τριμελής Εξεταστική Επιτροπή [Calibri, Bold, 16]**

**Αντώνιος Γεωργόπουλος**  
Καθηγητής , Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων , Πανεπιστήμιο Πατρών

**Οδυσσέας Σπηλιόπουλος**  
Αναπληρωτής Καθηγητής , Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής  
, Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου

**Σωτήριος Νικολόπουλος**  
Επίκουρος Καθηγητής , Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής ,  
Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου

UNIVERSITY OF PELOPONNESE  
DEPARTMENT OF ACCOUNTING & FINANCE

**Postgraduate Master Program in Management and Financial  
Planning for executives of the Public and Private Sector**

**Executive MBA in Financial Planning**



**Master Thesis**

**Updated Greek Tax System and Forms of Tax Audit  
Aristea Maria Karsaba**

**Supervising Professor: Antonios Georgopoulos**



This thesis submitted to the Department of Accounting & Finance of the University of Peloponnese. This dissertation is part of the requirements for obtaining the Master's Degree in Management and Financial Planning for executives of the Public and Private Sector

Kalamata, March 2023

UNIVERSITY OF PELOPONNESE  
DEPARTMENT OF ACCOUNTING & FINANCE

**Postgraduate Master Program in Management and Financial  
Planning for executives of the Public and Private Sector**

## Executive MBA in Financial Planning



### **Updated Greek Taxation System and Forms of Tax Audit**

**Antonios Georgopoulos**

**Professor, Department Business Management , University Of Patras**

**Odysseus Spiliopoulos**

**Substitute Professor, Department of Accounting and Finance ,University of Peloponnese**

**Sotirios Nikolopoulos**

**Assistant Professor, Department of Accounting and Finance, University of Peloponnese**

Ο/Η Αριστέα Μαρία Καρσαμπά

δηλώνω υπεύθυνα ότι:

- 1)** Είμαι ο κάτοχος των πνευματικών δικαιωμάτων της πρωτότυπης αυτής εργασίας και από όσο γνωρίζω η εργασία μου δε συκοφαντεί πρόσωπα, ούτε προσβάλλει τα πνευματικά δικαιώματα τρίτων.
  
- 2)** Αποδέχομαι ότι το Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής μπορεί, χωρίς να αλλάξει το περιεχόμενο της εργασίας μου, να τη διαθέσει σε ηλεκτρονική μορφή μέσα από τη ψηφιακή Βιβλιοθήκη του Ιδρύματος, να την αντιγράψει σε οποιοδήποτε μέσο ή/και σε οποιοδήποτε μορφότυπο καθώς και να κρατά περισσότερα από ένα αντίγραφα για λόγους συντήρησης και ασφάλειας.

Στον γιό μου Άγγελο ,  
την αστείρευτη πηγή δύναμης μου .

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θερμά ευχαριστώ τον επιβλέποντα Καθηγητή μου **κο Αντώνη Γεωργόπουλο** για την υποστήριξη ,την καθοδήγηση και την υπομονή του καθώς και όλους του καθηγητές του Μεταπτυχιακού για τις γνώσεις που μου πρόσφεραν.

## Πίνακας περιεχομένων

Πίνακας περιεχομένων .....	8
<i>ΠΕΡΙΛΗΨΗ</i> .....	12
<i>Abstract</i> .....	13
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	14
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ .....	14
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	15
Εισαγωγή .....	16
Ιστορική αναδρομή Φορολογίας .....	19
Μέρος 1ο.....	22
2.0.0.Βασικές έννοιες φορολόγησης .....	22
2.1.1 Έννοια Φόρου.....	22
2.1.2 Ουσιώδη στοιχεία του φόρου .....	23
2.1.2.1. Υποκείμενο του φόρου .....	23
2.1.2.2 Φορολογική βάση ή Αντικείμενο του φόρου .....	24
2.1.2.3 Φορολογικοί Συντελεστές .....	25
2.1.2.4 Φορολογικές Απαλλαγές και Εξαιρέσεις .....	26
3.0.0. Διακρίσεις Φόρων .....	26
3.1.0 Άμεσοι και Έμμεσοι φόροι.....	26
3.2.0 Διοικητική διάκριση των Φόρων.....	27
3.3.0 Ταξινόμηση με βάση το χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή.....	28
3.4.0 Διάκριση φόρων βάσει φορολογικής βάσης .....	30
3.4.1 Φόροι εισοδήματος.....	31
3.4.2 Φόροι περιουσίας .....	31
3.4.3 Φόροι κατανάλωσης .....	33
3.5.0 Διάκριση φόρων σε Προσωπικούς και Απρόσωπους .....	34
3.6.0 Διάκριση των φόρων με βάση τη μέθοδο υπολογισμού .....	34
3.7.0 Διάκριση φόρων σε τακτικούς και έκτακτους.....	35
4.0.0 Οι έννοιες της Φοροδιαφυγής-Φοροαποφυγής-Παραοικονομίας .....	35
Μέρος 2ο.....	37
5.0.0. Έννοια Φορολογικού Συστήματος.....	37
5.1.0 Χαρακτηριστικά Φορολογικών Συστημάτων .....	37
5.2 .0. Ιστορική αναδρομή Ελληνικού φορολογικού συστήματος .....	42
5.3.0 Το φορολογικό σύστημα σε Ευρωπαϊκό επίπεδο.....	44
5.4.0 Άμεση και Έμμεση φορολογία στην Ε.Ε.....	46
5.5.0 Σύγχρονο οικονομικό κοινωνικό πλαίσιο .....	47
Μέρος 3 <sup>ο</sup> .....	62



6.0.0 Σύγχρονο Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα.....	62
7.0.0 Κώδικας Απεικόνισης Φορολογικών Συναλλαγών (ΚΦΑΣ)( Ν.4093/2012).....	63
8.0.0. Ν.4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και άλλες διατάξεις .....	66
9.0.0. Ν.4389/2016 Επείγουσες Διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις -Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων .....	69
9.1.1 Σύσταση Α.Α.Δ.Ε. ....	70
9.1.2 .Οργανόγραμμα.....	72
9.1.3 Αρμοδιότητες .....	74
9.1.4.Διαδικτυακά Πληροφοριακά Συστήματα.....	75
9.1.5.Δημοσιεύσεις .....	81
9.1.6.Στρατηγικοί Στόχοι .....	81
9.1.7.Το θέμα της λειτουργικής ανεξαρτησίας της Α.Α.Δ.Ε. ....	84
10.0.0. Ν.4172 /2013 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος .....	85
10.1.0. Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων κατά τον Ν.4172/2014 .....	88
10.1.2.Εισόδημα από Κεφάλαιο .....	95
10.1.3.Εισόδημα από Υπεραξία μεταβίβασης Κεφαλαίου .....	96
10.1.4.Εισφορά αλληλεγγύης .....	97
10.1.5.Τεκμαρτό Εισόδημα .....	98
10.1.6.Φορολογία Νομικών Προσώπων κατά τον Ν.4172/2014.....	98
10.1.7.Προκαταβολή φόρου Εισοδήματος .....	100
10.1.8. Διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής & της φοροαποφυγής.....	101
11.0.0.Ν.2859/2000 Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας .....	102
11.1.1. Φ.Π.Α Ενδοκοινοτικών Συναλλαγών .....	104
11.1.2. Απαλλαγές Φ.Π.Α. ....	106
11.1.3 Εκπτώσεις Φ.Π.Α. ....	106
11.1.4. Επιστροφές Φ.Π.Α. ....	106
12.0.0 Ν.4174/2013 Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.....	107
Μέρος 4 <sup>ο</sup> .....	109
13.0.0. Φορολογικός Έλεγχος .....	109
13.1.1 Έννοια φορολογικού ελέγχου.....	109
13.2.0 Ανάλυση άρθρων Ν.4987/2022 που Αφορούν τον Φορολογικό έλεγχο.....	110
13.2.1 Άρθρο 4 Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, ανάθεση καθηκόντων και εξουσιοδότηση υπογραφής .....	110
13.2.2. Άρθρο 5 Κοινοποίηση Πράξεων .....	110
13.2.3. Άρθρο 13 Τήρηση Βιβλίων και Στοιχείων .....	111
13.2.4. Άρθρο 14 Πληροφορίες από τον Φορολογούμενο .....	111
13.2.5. Άρθρο 15 Πληροφορίες από Τρίτους.....	112

13.2.6 Άρθρα 18 και 19 Υποβολή Φορολογικής Δήλωσης και τροποποιητικής Φορολογικής Δήλωσης.....	112
13.2.7. Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης .....	113
13.2.8 Άρθρο 24 Πρόσβαση στα βιβλία και στα στοιχεία .....	114
13.2.9. Άρθρο 25 παρ.1 .....	115
13.2.10.Είδη Φορολογικών Ελέγχων.....	115
13.2.11 'Άρθρο 25 παρ.3 .....	116
13.2.12. Περιεχόμενο εντολής Ελέγχου .....	117
13.2.13.Άρθρο 26 Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο.....	117
13.2.14. Άρθρο 27. Μέθοδοι Έμμεσου Προσδιορισμού της Φορολογητέας Ύλης.....	119
13.2.15.Νομοθετικό πλαίσιο.....	120
13.2.16 Μέθοδοι έμμεσων τεχνικών ελέγχου .....	121
13.2.17.Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας.....	122
13.2.18.Η Τεχνική της Καθαρής Θέσης του Φορολογούμενου .....	124
13.2.19.Τεχνική Τραπεζικών Καταθέσεων και Δαπανών σε Μετρητά .....	126
13.2.20.Η αρχή των αναλογιών.....	128
13.2.21 Τεχνική σχέσης της Τιμής Πώλησης Προς τον Συνολικό Όγκο Κύκλου Εργασιών. ....	129
13.2.22.Κριτήρια εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου .....	130
13.2.23.Προσδιορισμός Καθαρού Φορολογητέου Εισοδήματος.....	131
13.2.24.'Άρθρο 28 Αποτελέσματα Φορολογικού Ελέγχου.....	132
13.2.25.Άρθρο 28 Α Έλεγχος Υποθέσεων που διαβιβάζονται από την Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος.....	133
13.2.26.'Άρθρο 29 Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή .....	133
Άλλες πηγές Πληροφοριών .....	135
13.3.0 Ελεγκτικές Υπηρεσίες .....	136
13.3.1 Διεύθυνση Ελέγχων.....	139
13.3.2.Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων .....	139
13.3.3. Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου ( ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) .....	140
13.3.4.ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ.....	141
13.3.5.Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες.....	143
13.3.6.Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων ( Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) .....	143
13.3.7.Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης ( Δ.ΗΛΕ.Δ) .....	145
13.3.8.Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος.....	145
13.4.0.Ευθύνη Λογιστών .....	146
14.0.0 Συμπεράσματα .....	147
15.0.0.Περιορισμοί Έρευνας .....	150
16.0.0.Προτάσεις για Περαιτέρω Έρευνα .....	150

Βιβλιογραφία ..... 151

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η φορολόγηση των πολιτών αποτελεί δομικό χαρακτηριστικό και κύρια πηγή εσόδων για τις ανθρώπινες κοινωνίες από την απαρχή τους .Από την επιβολή φορολόγησης στις πρώτες οργανωμένες κοινωνίες μέχρι σήμερα η διαδικασία φορολόγησης των μελών των κοινωνιών έχει μετασχηματισθεί, εμπλουτιστεί και οργανωθεί φτάνοντας σήμερα να χρησιμοποιεί ποικίλες επιστήμες (οικονομική, νομική, λογιστική, κοινωνικοπολιτική κλπ.) καθώς αποτελεί δομικό στοιχείο κάθε σύγχρονου κράτους αφού συνιστά την κύρια πηγή εσόδων και χρηματοδότησης των διοικήσεων των σύγχρονων αυτών κρατών αλλά και εργαλείο ανάπτυξης οικονομικής και κοινωνικής και μέσο άσκησης οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής . Με την παρούσα εργασία επιχειρείται η παρουσίαση του ελληνικού φορολογικού συστήματος από την συγκρότηση της χώρας σε ανεξάρτητο κράτος καθώς και η παρουσίαση των οικονομικών, κοινωνικών και πολιτικών συνθήκων που διαμόρφωσαν το σύγχρονο ελληνικό φορολογικό σύστημα .Αναλύονται τα βασικά νομοθετήματα που αποτελούν τον κορμό του σύγχρονου φορολογικού συστήματος καθώς και οι μορφές, το νομικό πλαίσιο και τα θεσμικά όργανα φορολογικού ελέγχου της χώρας , αφού η άσκηση ελέγχου κρίνεται απαραίτητη για την επιτυχή και αποτελεσματική εφαρμογή της σύγχρονης φορολογικής νομοθεσίας και φορολογικής μεταρρύθμισης.

Καταλήγοντας διαπιστώνουμε πως ειδικά μετά την οικονομική κρίση του 2008 που οδήγησε την χώρα στην σύναψη μνημονίων οικονομικής συνεργασίας, πραγματοποιήθηκε μια ευρεία φορολογική μεταρρύθμιση τόσο σε νομικό όσο και οργανωτικό-δομικό επίπεδο με στόχευση την εξυγίανση των δημόσιων οικονομικών, η οποία ακόμη σήμερα εξελίσσεται και αξιολογείται .

**Λέξεις κλειδιά:** Οικονομική κρίση, Μνημόνια, Μεταρρύθμιση, Φορολογικό σύστημα, Φορολογικός έλεγχος

## *Abstract*

Taxing citizens is a structural feature and a main source of revenue for human societies from the outset. Since the imposition of taxation on the first organized societies up to now, the process of taxing the members of societies has been transformed, enriched and organized; currently using a variety of sciences (economics, law, accounting, socio-politics, etc.) as it is a structural component of every modern State, being the main source of revenue and financing of their administrations as well as a tool of economic and social development, plus a means of economic and social policy exercise. The present paper attempts to present the Greek Tax System since the country's formation as an independent State, along with the presentation of the economic, social and political conditions which shaped the contemporary Greek Tax System. The basic legislations that form the core of the modern Tax system are analyzed, as well as the structures, the legal framework and the country's Tax Control Institution, since the exercise of control is deemed necessary for the successful and effective application of modern tax legislation and reform.

Noting that, especially after the 2008 economic crisis, which led the country to conclude economic cooperation memoranda, a wide-ranging tax reform has been implemented at legal and organizational level with the aim of consolidating public finances, currently being developed and evaluated.

**Keywords:** Crisis ,Austerity Deal ,Reformation, taxation system ,Tax Audit

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1. Φορολογική Βάση ή αντικείμενο του φόρου .....	24
Πίνακας 2. Διάκριση φορολογικών συντελεστών.....	25
Πίνακας 3. Διάκριση φόρων σε άμεσους και έμμεσους .....	27
Πίνακας 4. Διοικητική Διάκριση Φόρων .....	28
Πίνακας 5. Διάκριση φόρων με βάση τον χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή .....	29
Πίνακας 6. Αναλυτική Διάκριση Φόρων βάση φορολογικής βάσης .....	30
Πίνακας 7. Ιδιότητες Φορολογικών Συστημάτων .....	38
Πίνακας 8. Συνολικό προβλεπόμενο ποσό δανεισμού στα 3 μνημόνια (δισ. €) .....	56
Πίνακας 9. Νόμοι που αποτελούν κορμό του σύγχρονου ελληνικού φορολογικού συστήματος .....	62
Πίνακας 10. Διαδικτυακές υπηρεσίες Α.Α.Δ.Ε. ....	75
Πίνακας 11. Διαδικτυακά Προγράμματα Α.Α.Δ.Ε. ....	80
Πίνακας 12. Στρατηγικοί στόχοι Α.Α.Δ.Ε. περιόδου 2020-2024 .....	81
Πίνακας 13. Κατηγορίες εισοδημάτων φυσικών προσώπων .....	87
Πίνακας 14. Συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων.....	92
Πίνακας 15. Ποσοστό υποχρεωτικών προβλέψεων ανάλογα με το χρόνο υπερημερίας .....	93
Πίνακας 16. Φορολογικός συντελεστής ανά κλιμάκιο εισοδήματος .....	93
Πίνακας 17. Ποσό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονικό μέσο ανά κλιμάκιο εισοδήματος.....	94
Πίνακας 18. Συντελεστές αυτοτελούς φορολόγησης εισοδήματος από κεφάλαιο.....	96
Πίνακας 19. Κατάλογος Συντελεστών Φ.Π.Α. στα Κράτη μέλη Ε.Ε.....	104
Πίνακας 20. Ισοζύγιο Ανάλυσης Ρευστότητας.....	122
Πίνακας 21. Αναλυτικό Ισοζύγιο Ανάλυσης Ρευστότητας.....	123

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ

Εικόνα 1. Ελληνικό Χρέος .....	σελ.48
Εικόνα 2. Δαπάνες εξυπηρέτησης δημόσιου χρέους .....	σελ.58
Εικόνα 3. Μέσο επιτόκιο δανεισμού.....	σελ.59
Εικόνα 4. Οργανόγραμμα Α.Α.Δ.Ε. ....	σελ.73
Εικόνα 5. Οργάνογραμμα ελεγκτικών υπηρεσιών .....	σελ.138

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΜΦΣ	Μέσος Φορολογικός Συντελεστής
ΟΦΣ	Οριακός Φορολογικός Συντελεστής
ΕΝΦΙΑ	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
ΕΦΚΑ	Εθνικός Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης
ΕΤΑΚ	Ειδικός Αριθμός Ταυτότητας Ακινήτου
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Ο.Ο.Σ.Α	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
Ε.Κ.Α.Χ	Ευρωπαϊκή Κοινότητα Άνθρακα και Χάλυβα
Ε.Ο.Κ.	Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα
ΜΟΧΠ	Μνημόνιο Οικονομικής Χρηματοπιστωτικής Πολιτικής
ΤΜΣ	Τεχνικό Μνημόνιο Συνεννόησης
ΣΜΟΠ	Μνημόνιο Συνεννόησης στις συγκεκριμένες προϋποθέσεις οικονομικής πολιτικής
Δ.Ν.Τ.	Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
Ε.Τ.Χ.Σ.	Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας
Α.Ε.Π.	Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν
ΕΛΣΤΑΤ	Ελληνική Στατιστική Αρχή
Δ.Ε.Κ.Ο.	Δημόσιες Επιχειρήσεις Κοινής Ωφέλειας
Ε.Μ.Σ.	Ευρωπαϊκός Μηχανισμός Σταθερότητας
Ο.Δ.Δ.Η.Χ	Οργανισμός Διαχείρισης Δημοσίου Χρέους
Ε.Κ.Τ.	Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα
Κ.Φ.Α.Σ.	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
Υ.Α.Σ.	Υπόχρεοι Απεικόνισης Συναλλαγών
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Φ.Τ.Μ.	Φορολογικός Ταμειακός Μηχανισμός
Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.	
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Γ.Γ.Δ.Ε.	Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
Α.Α.Δ.Ε.	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Σ.Δ.Ο.Ε.	Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος
Φ.Ε.Κ.	Φύλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.	Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων
Σ.Λ.Μ.Τ.	Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών
Ο.Π.Σ.Γ.Χ.Κ	Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Γενικού Χημείου του Κράτους
Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ	Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων
ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π	Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρεία

## Εισαγωγή

Η φορολογία εμφανίζεται από την αρχή της συγκρότησης των ανθρώπων σε κοινωνικές ομάδες ή κοινωνίες ως απαραίτητο στοιχείο κάλυψης κοινών αναγκών και ως μέσο οικονομικής εξέλιξης των κοινωνιών αυτών. Αρχικά παρουσιάζεται μια σύντομη αναδρομή στον τρόπο που η φορολόγηση εμφανίζεται σε διάφορες ιστορικές στιγμές της ανθρωπότητας και ποικίλες μορφές οργάνωσης των ανθρώπινων κοινωνιών.

**Στο πρώτο μέρος** της εργασίας αναλύονται ορισμένες βασικές έννοιες όπως η έννοια του φόρου ,το υποκείμενο και αντικείμενο του φόρου οι ποικίλες διακρίσεις των φόρων, η έννοια της φοροδιαφυγής , φοροαποφυγής και παραοικονομίας κλπ. η διευκρίνιση των οποίων είναι απαραίτητη για την κατανόηση της αναγκαιότητας ύπαρξης φορολογίας ,των στοιχείων που συνθέτουν τα φορολογικά συστήματα και την περαιτέρω ανάπτυξη και κατανόηση βασικών εννοιών των φορολογικών συστημάτων.

**Στο δεύτερο μέρος** διασαφηνίζεται η έννοια του φορολογικού συστήματος και αναλύονται τα χαρακτηριστικά που οφείλει να διαθέτει ένα φορολογικό σύστημα προκειμένου να είναι αποδεκτό από την κοινωνία στην οποία εφαρμόζεται και αποτελεσματικό ως προς τους στόχους που επιχειρεί να εξυπηρετήσει .Ακολουθεί μια ιστορική αναδρομή του ελληνικού φορολογικού συστήματος από την ίδρυση του Ελληνικού Κράτους μέχρι και την παγκόσμια οικονομική κρίση του 2008 ενώ συνοψίζονται οι υποχρεώσεις της χώρας που πηγάζουν από την συμμετοχή της στην Ευρωπαϊκή Ένωση ,όσον αφορά την φορολογική πολιτική που επιλέγει να εφαρμόσει . Ειδικότερα απεικονίζεται η υποχρέωση της χώρας για φορολογική εναρμόνιση με τα υπόλοιπα Κράτη -μέλη όσον αφορά την άμεση και έμμεση φορολόγηση .Ακολούθως περιγράφονται οι συνέπειες της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης του 2008 καθώς και ο τρόπος που αυτή εκδηλώθηκε στην Ελλάδα ,οδηγώντας την χώρα στον μονόδρομο της σύναψης μνημονίων συνεργασίας με την Ευρωπαϊκή ένωση και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο προκειμένου να αποφευχθεί το φαινόμενο της άτακτης χρεωκοπίας .Τα συναφθέντα μνημόνια οδήγησαν ,μεταξύ άλλων, στην ανάληψη της υποχρέωσης εφαρμογής μιας ευρείας φορολογικής μεταρρύθμισης που θα εξασφάλιζε τα συμφέροντα των δανειστών και θα εξυγίανε την οικονομική ζωή της χώρας, μιας φορολογικής μεταρρύθμισης που καθόρισε το σύγχρονο



ελληνικό φορολογικό σύστημα . Επίσης γίνεται αναφορά στα μέτρα που πάρθηκαν σε Ευρωπαϊκό επίπεδο για την αντιμετώπιση της κρίσης της πανδημίας που ξέσπασε το 2020 και των οικονομικών επιπτώσεων αυτής στις χώρες της ευρωζώνης.

**Στο τρίτο μέρος** παρουσιάζονται τα βασικά νομοθετήματα που συνιστούν το ισχύον φορολογικό σύστημα. Παρουσιάζεται συνοπτικά ο **N.4093/2012** (Κώδικας Φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών ) που αντικατέστησε τον Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων και εφαρμόστηκε για μια σύντομη μεταβατική περίοδο (από 01-01-2013 έως 31-12-2014) εισάγοντας σημαντικές καινοτομίες στον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων και τήρησης των λογιστικών αρχείων. Αντικαταστάθηκε από τον **N.4308/2014** Ελληνικά λογιστικά πρότυπα κ.α. διατάξεις που εκσυγχρόνισε την τήρηση του ελληνικού λογιστικού σχεδίου και είχε σκοπό να ενσωματώσει με ορθότητα και πληρότητα στο εθνικό δίκαιο της λογιστικές διατάξεις της οδηγίας 33/2014 της Ε.Ε. και να απλοποιήσει περαιτέρω τον προαναφερόμενο κώδικα ως προς την έκδοση των στοιχείων και την τήρηση των βιβλίων. Ακολουθεί ο **N.4389/2016** που δημιούργησε την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων ( Α.Α.Δ.Ε.) σκοπός της οποίας είναι η διασφάλιση της είσπραξης των δημοσίων εσόδων ,ο σχεδιασμός και η εποπτεία των φορολογικών και τελωνειακών ελέγχων, η αποτροπή της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου και η ποιοτική εξυπηρέτηση των πολιτών στα πλαίσια της αποπολιτικοποίησης της φορολογικής διοίκησης . Η φορολόγηση των εισοδημάτων επιβάλλεται βάσει του **N.4172/2013** Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος που καθορίζει την φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων και οντοτήτων ,προσδιορίζει τις κατηγορίες των εισοδημάτων και τον τρόπο φορολόγησης τους ,καθώς και τον τρόπο απόδοσης και παρακράτησης των φόρων. Ακολουθεί μια σύντομη αναφορά στον **N.2859/2000** που περιλαμβάνει τις διατάξεις που αφορούν τον φόρο Προστιθέμενης αξίας και επικεντρώνεται στις αλλαγές που υπέστη λόγω της φορολογικής μεταρρύθμισης . Τέλος γίνεται σύντομη αναφορά στον **N.4174/2013** Κώδικα φορολογικής διαδικασίας στον οποίο περιλήφθηκαν διατάξεις που αφορούν ταυτόχρονα την φορολογία εισοδήματος ,τον Φ.Π.Α. την τήρηση Βιβλίων και Στοιχείων ,την διαδικασία είσπραξης , τον φορολογικό έλεγχο καθώς και διάφορα οργανωτικά θέματα.

Στο **Τέταρτο Μέρος** αποσαφηνίζεται η έννοια και οι σκοποί και οι μορφές του φορολογικού ελέγχου καθώς και οι ενέργειες που πραγματοποιούνται στα πλαίσια διενέργειας του. Αναλύονται όλα τα άρθρα που καθορίζουν τον φορολογικό έλεγχο και περιέχονται στον **N.4789/2022** που αντικατέστησε τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ( **N.4174/2013**) .Παρουσιάζονται οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης καθώς και η

διαδικασία και ο τύπος κοινοποίησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου .Επίσης παρουσιάζονται οι συνθήκες της συνεργασίας μεταξύ των χωρών για την ανταλλαγή πληροφοριών που θα διευκολύνουν το φορολογικό έλεγχο καθιστώντας αποτελεσματικότερη την πάταξη της φοροδιαφυγής ' καθώς και η νομοθεσία που αφορά την υποχρέωση άλλων πηγών , παροχής πληροφοριών απαραίτητων για την ολοκλήρωση του ελεγκτικού έργου. Επιπλέον παρουσιάζονται οι αρμόδιες για την διενέργεια φορολογικού ελέγχου υπηρεσίες η οργάνωση αυτών και οι αρμοδιότητές τους .

Τέλος γίνεται ένας συμπερασματικός απολογισμός της φορολογικής μεταρρύθμισης και των αναμενόμενων αυτής αποτελεσμάτων

## Ιστορική αναδρομή Φορολογίας

Η φορολογία εμφανίζεται από την αρχαιότητα με την υποχρέωση των ανθρώπων να καταβάλλουν προϊόντα, αντικείμενα αξίας ή νομίσματα σ' έναν άρχοντα ή στο κράτος, ενώ τα έσοδα από την φορολογία χρηματοδοτούσαν αντίστοιχα το ταμείο των αρχόντων, του κράτους κ.λπ. Από την αρχαιότητα μέχρι και σήμερα οι φόροι που επιβάλλονταν, αλλά και η φορολογία γενικότερα, είχαν διαφορετική αιτία, σκοπό, προορισμό, διαφορετική βάση, αλλά και διαφορετικά κριτήρια με βάση τα οποία επιβάλλονταν στους ανθρώπους.

Στην **Αρχαία Ελλάδα**, και ειδικότερα στους Αθηναίους των κλασικών χρόνων, η άμεση φορολογία θεωρούνταν προσβλητική και τυραννική. Η οποιαδήποτε φορολογία του σώματος, της εργασίας και της περιουσίας θεωρούνταν ασυμβίβαστη προς την ιδιότητα του ελεύθερου πολίτη, καθώς αντιμετωπιζόταν ως κάτι το ανελεύθερο. **Ωστόσο, στην πράξη ήταν ήδη γνωστή τόσο η άμεση όσο και η έμμεση φορολόγηση**, καθώς η κρατική μηχανή δεν μπορεί να λειτουργήσει σωστά, χωρίς την επιβολή άμεσης φορολογίας, η οποία επιτρέπει μια ακριβέστερη πρόβλεψη των ποσών που πρόκειται να μπουν στο δημόσιο κορβανά και επιπλέον μια πιο προγραμματισμένη και απρόσκοπτη εκτέλεση των δημοσίων δαπανών. [Η άμεση φορολογία στην αρχαιότητα - Ειδήσεις - νέα - Το Βήμα Online \(tovima.gr\)](#)

Δύο άμεσοι φόροι που επιβάλλονταν ήταν το **μετοίκιον** και το **ξενικόν** οι οποίοι όμως δεν αφορούσαν τους Αθηναίους πολίτες. Τον πρώτο τον πλήρωναν οι μέτοικοι, οι ξένοι, δηλαδή που ζούσαν μόνιμα στην Αθήνα και απολάμβαναν αρκετά δικαιώματα που τους παρέιχε η Αθηναϊκή Πολιτεία. Ο δεύτερος επιβαλλόταν στους ξένους που τύχαινε να παρεπιδημούν στην Αθηναϊκή επικράτεια. Επισημαίνουμε ότι οι μέτοικοι ασκούσαν τότε επαγγέλματα που δεν έχαιραν μεγάλης εκτίμησης, καθώς σε άμεση φορολογία υπόκεινταν όσοι ασκούσαν ατιμωτικά ή τυχοδιωκτικά επαγγέλματα και αυτός ήταν ένας από τους λόγους που δικαιολογούσε την επιβολή άμεσης φορολογίας.

Ωστόσο, άμεσους φόρους πλήρωναν και οι ίδιοι οι Αθηναίοι καθώς η Αθηναϊκή πολιτεία είχε εφεύρει τρόπους να ξεπερνά την απέχθειά της προς την άμεση φορολογία. Ένας τέτοιος φόρος ήταν η εισφορά, η οποία ήταν ένας έκτακτος φόρος επί του κεφαλαίου. Επιπλέον, κατά το δεύτερο μισό του 4<sup>ου</sup> αιώνα ανέπτυξαν έναν έμμεσο τρόπο φορολόγησης των πλουσίων γνωστός ως "Λειτουργίες" που απευθυνόταν στους πιο εύρωστους οικονομικά πολίτες της Αθήνας εκείνης της εποχής. Υπήρχαν πολλά είδη λειτουργιών, η χορηγία σε δημόσιες γιορτές, η

γυμνασιαρχία ( εκπαίδευση διαγωνιζόμενων σε αθλητικούς αγώνες ) , η τριηραρχία ( εξοπλισμός πολεμικών πλοίων σε περιόδους πολέμων. ) , η αρχιθεωρία ( κάλυψη εξόδων αντιπροσωπίας σε μεγάλες γιορτές ) και η εστίαση ( παράθεση γευμάτων σε γιορτές ). Περαιτέρω, ενώ οι "λειτουργίες" ήταν εξαιρετικά ακριβές, ποτέ δεν έπεφταν διαδοχικά στο ίδιο πρόσωπο , αλλά μόνο περιοδικά και μετά από διακοπή μερικών ετών . Με αυτόν τον τρόπο η φορολόγηση ήταν έτσι δομημένη που πάντα ήταν προς όφελος της πλειοψηφίας των κατοίκων , ώστε τα φορολογικά βάρη στην Αθηναϊκή Δημοκρατία τα αισθάνονταν οι "έχοντες και κατέχοντες" .

Παράλληλα, με την φορολόγηση εμφανίστηκε και η φοροδιαφυγή σύμφυτη της ανθρώπινης φύσης για την οποία θεσπίστηκαν νόμοι και δικλείδες ασφαλείας, προκειμένου να αντιμετωπιστεί. Ένα τέτοιο μέτρο ήταν το μέτρο της " αντίδοσης " κατά το οποίο αν κάποιος πολίτης αναλάμβανε μια εισφορά που ήταν πάνω από τις δυνατότητές του και πίστευε ότι κάποιος άλλος είχε περισσότερα χρήματα που τα έκρυβε και λιγότερες υποχρεώσεις, μπορούσε να ζητήσει να ανταλλάξουν τις περιουσίες και τις υποχρεώσεις τους . Έτσι ο φοροδιαφεύγων κινδύνευε να χάσει όλη την περιουσία του. Η αντίδοση έκανε τον έναν πολίτη να ελέγχει τον άλλον και αυτό δεν θεωρούνταν ανήθικο. Περαιτέρω, επειδή οι λειτουργίες ήταν μια τιμητική , αν και δαπανηρή πράξη, κατά αντιστοιχία η φοροδιαφυγή ήταν καταδικαστέα και οδηγούσε τον φοροφυγά σε δημόσια ατίμωση.

Τα χρήματα εισέπρατταν δέκα πολίτες, οι ελληνοταμίες, που είχαν περιουσία τουλάχιστο πεντακόσιους μεδίμνους, ώστε να μην υποκύπτουν εύκολα στον πειρασμό του προσωπικού πλουτισμού . Εκλέγονταν και διορίζονταν από την Εκκλησία του Δήμου και φυσικά το αξίωμα ήταν από τα πιο τιμητικά . Οι διεφθαρμένοι εφοριακοί ήταν πραγματικότητα και στην Αρχαία Αθήνα, μόνο που όταν τους έπιαναν, έλυναν το πρόβλημα άμεσα και αποτελεσματικά . Κατά τον Αντιφώντα σε μια περίπτωση εννέα στους δέκα ελληνοταμίες διαπιστώθηκε ότι έκαναν ατασθαλίες . Συνελήφθησαν , δικάστηκαν , καταδικάστηκαν σε θάνατο και ήπιαν το κώνειο.

Επιπρόσθετα, αναφέρουμε πως στην Αρχαία Αθήνα κανένας δεν γλίτωνε από την τσιμπίδα του νόμου, αφού μέχρι και οι εταίρες πλήρωναν τον πορνικό φόρο, ενώ υπήρχε και φόρος για τα δημόσια ουρητήρια .

Γενικά, στην αρχαία Αθήνα υπήρχε η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και η συνείδηση του εισφέρειν. Προφανώς, δεν ήταν όλα τέλεια αλλά η μέριμνα για τα κοινά είχε ως πρωταρχικό στόχο την είσπραξη των φόρων υπό την προϋπόθεση "ότι τα χρήματα επέστρεφαν στον λαό. [Το φορολογικό σύστημα στην αρχαία Αθήνα | BriefingNews](#)

Μια άλλη μορφή φορολόγησης εμφανίστηκε κατά την περίοδο του Χρυσού αιώνα του Περικλέως ( 5<sup>ος</sup> αιων.), όπου οι Αθηναίοι ωφελήθηκαν οικονομικά από τις συνεισφορές των συμμάχων τους, οι οποίοι ήταν φόρου υποτελείς, σύμφωνα με την Αθηναϊκή Συμμαχία, και δεν πρόσφεραν στρατιωτικές υπηρεσίες στην Συμμαχία, αλλά μόνο χρήματα στο κοινό ταμείο .Μάλιστα το μεγαλύτερο μέρος από τις πληρωμές για την κατασκευή του Παρθενώνα δόθηκε από αυτές τις συνεισφορές.( [To Φορολογικό Σύστημα στην Αρχαία Ελλάδα | HuffPost Greece \(huffingtonpost.gr\)](https://www.huffpost.gr/2015/04/07/to-φορολογικο-systima-stin-archaia-ellada/))

**Στην αρχαία Αίγυπτο**, η υποχρεωτική εισφορά αποτελούσε μέρος της σοδειάς των ανθρώπων – καλλιεργητών , τρόπος φορολόγησης που συνεχίστηκε μέχρι και την Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία

Κατά την **Βυζαντινή περίοδο** ο άρχοντας υποκαταστάθηκε από την κοινότητα, η οποία στην συνέχεια απέδιδε στο κράτος. Επιπλέον ένα φαινόμενο κατά την βυζαντινή περίοδο ήταν αναγνωρισμένα κράτη ( Σλαβικά κράτη) να είναι φορολογούμενα κι όχι απλοί πολίτες , αποδίδοντας φόρους σε άλλα κράτη, μετά από διμερείς συνθήκες με αυτά .Το φαινόμενο αυτό συνεχίστηκε και αργότερα με το Βυζάντιο να πληρώνει φόρο στην Οθωμανική αυτοκρατορία και στην Περσία .

Στον **Μεσαίωνα** οι άρχοντες είχαν το δικαίωμα είσπραξης των φόρων, ενώ σε αντάλλαγμα παρείχαν υπηρεσίες .Στο φεουδαρχικό μεσαιωνικό σύστημα τα έσοδα του κράτους και το κρατικό ταμείο συγχέονταν με το προσωπικό ταμείο του ηγεμόνα, ο οποίος ζητούσε συνεισφορά, όποτε χρειαζόταν να ενισχύσει το ταμείο του.

Από τα αρχαία όμως χρόνια μέχρι και το τέλος του 18<sup>ου</sup> αιώνα ο φόρος και η φορολογία είχαν διαφορετικό προορισμό , διαφορετική βάση και επιβάλλονταν στους φορολογούμενους με διαφορετικά κριτήρια από εποχή σε εποχή και σε σχέση με το σήμερα .

**Στην νεότερη οικονομική ιστορία** ( ιδιαίτερα μετά την Γαλλική Επανάσταση ) η επιβολή της φορολογίας συνδέεται με τις πολιτικές ελευθερίες και εξελίξεις, κατόπιν των αγώνων του ανθρώπου να δημιουργήσει καλύτερες συνθήκες ζωής μέσα στα πλαίσια της κρατικής εξουσίας .Η επιβολή της φορολογίας συνδέεται με την εξέλιξη των δημοκρατικών διαδικασιών, αφού από την ανεξέλεγκτη εξουσία του ηγεμόνα , κατά τον φεουδαρχικό Μεσαίωνα- που επέβαλλε φόρους στους υπηκόους του ανεξέλεγκτα -φτάσαμε στην σημερινή μορφή επιβολής φόρου με νόμο που ψηφίζεται από την βουλή , μέσα σε Συνταγματικά πλαίσια, τα οποία εξασφαλίζουν την κατά το δυνατό δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών διασφαλίζοντας φορολογική δικαιοσύνη .

## Μέρος 1ο

### 2.0.0.Βασικές έννοιες φορολόγησης

Προκειμένου να αναλύσουμε το αντικείμενο της παρούσας διπλωματικής είναι σκόπιμο να αποσαφηνίσουμε ορισμένες βασικές έννοιες, από τις οποίες συνίστανται όλα τα σύγχρονα φορολογικά συστήματα, του ελληνικού φορολογικού συστήματος συμπεριλαμβανόμενου.

#### 2.1.1 Έννοια Φόρου

Ο φόρος και η επιβολή φορολογίας αποτελεί νόμιμο δικαίωμα και αξίωση του κράτους που εκτείνεται σε κάθε πολίτη της επικράτειάς του ,ενώ προκύπτει από την ανάγκη χρηματοδότησης των δαπανών του. Το δικαίωμα αυτό, εκτός από το κράτος, το ασκούν, μετά από ειδική εξουσιοδότηση, και οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, αλλά και ασφαλιστικοί οργανισμοί .

Ο φόρος, ως οικονομικό φαινόμενο, συνιστά το μέσο που επιβάλλει την μετάθεση αναγκαιών πόρων και αγοραστικής δύναμης από την ιδιωτική οικονομία στο Δημόσιο. Επιπρόσθετα, αποτελεί και θεσμό δικαίου, καθώς η συμμετοχή όλων των πολιτών στα φορολογικά βάρη καθιερώνεται Συνταγματικά και για αυτό το λόγο απασχολεί τόσο την οικονομική όσο και την νομική επιστήμη. Οι φόροι χρησιμοποιούνται από τα σύγχρονα κράτη ως πηγές εσόδων ( ταμειευτική λειτουργία) προκειμένου να χρηματοδοτήσουν τις δημόσιες δαπάνες τους που αφορούν σημαντικούς τομείς της δραστηριότητάς τους όπως η Δημόσια Υγεία , Παιδεία κλπ.(Γεωργακόπουλος 2005), αλλά και ως μέσο άσκησης οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής (Φορτσάκης Σαβαΐδου 2013), καθώς επηρεάζουν τη συνολική καταναλωτική δαπάνη, την καταπολέμηση ανεργίας, του πληθωρισμού και τη συνολική ζήτηση, αλλά και την κοινωνική δικαιοσύνη μέσω της αναδιανομής εισοδημάτων ( κοινωνική λειτουργία) ( Κοψιαύτης 2008).

Ο ορισμός της έννοιας του είναι δύσκολος τόσο για την οικονομική όσο και για την νομική επιστήμη .Η έννοια του φόρου παίρνει διαφορετική μορφή ανάλογα με την χώρα και την εποχή που αφορά γιατί παρακολουθεί την οργάνωση και τη λειτουργία κατά τόπο και χρόνο όσο και την μορφή και εξέλιξη της οικονομίας κάθε πολιτείας. Η επιλογή των διαφόρων μορφών του φόρου στηρίζεται σε νομικούς, δημοσιονομικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς λόγους.

Φόρος είναι η αναγκαστική και χωρίς ειδικό αντάλλαγμα εισφορά προς το κράτος, ώστε αυτό να διαθέτει πόρους για την εκπλήρωση σκοπών οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής δηλαδή δημόσιους σκοπούς .(Φορτσάκης Σαβαΐδου 2013)

Αναλυτικότερα, τα κύρια χαρακτηριστικά του φόρου είναι ότι πρόκειται για οριστική μονομερή χρηματική παροχή , υποχρεωτικού χαρακτήρα ,χωρίς την ύπαρξη ειδικού ανταλλάγματος από το κράτος που επιβάλλεται για την εξυπηρέτηση δημοσίων σκοπών.

Οι διάφοροι φόροι επιβάλλονται σύμφωνα με **κάποιους βασικούς κανόνες** που ρυθμίζουν το περιεχόμενο του φορολογικού δικαιώματος του κράτους και τον τρόπο ασκήσεως αυτού.

Δηλαδή

**α) επιβάλλονται με νόμο** για να εξασφαλισθεί με τα οικονομικά μέσα που θα προκύψουν από την επιβολή τους ,η λειτουργία των δημοσίων υπηρεσιών και έχουν ως μέτρο τις απαραίτητες γι' αυτές δαπάνες και

**β) αποτελεί μέσο εξασφάλισης δίκαιης και ίσης κατανομής** των δημοσίων δαπανών ανάμεσα στους πολίτες , οι οποίοι έχουν το καθήκον να καταβάλλουν την δίκαιη και ίση αυτή εισφορά προς το κράτος όπως έχει καθοριστεί από τους νόμους για την ικανοποίηση γενικών αναγκών του ( Σέλλας 1989).

Αυτό αποτελεί την **“φορολογική νομοθεσία ”** που με την σειρά της αποτελεί μέρος του φορολογικού δικαίου, δηλαδή αφορά νόμους με φορολογικό περιεχόμενο ,νομολογία δικαστηρίων, εγκύκλιους του Υπουργείου Οικονομικών, διεθνείς συμβάσεις κλπ.

Η φορολογία είναι σημαντική δραστηριότητα των δημόσιων φορέων σε όλες τις χώρες του κόσμου, ειδικά των αναπτυγμένων, αφού εξασφαλίζει περίπου το 90% των εσόδων τους και για το λόγο αυτό αποτελεί αντικείμενο μελέτης ποικίλων επιστημών όπως οικονομική , νομική ,,διοικητική κ.α. Περαιτέρω, άλλες πηγές εσόδων για τα κράτη μπορεί να είναι η επιχειρηματική δραστηριότητα( μονοπώλια) κλπ.

## 2.1.2 Ουσιώδη στοιχεία του φόρου

### 2.1.2.1. Υποκείμενο του φόρου

Το άτομο, του οποίου τα οικονομικά στοιχεία λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου, αποτελεί το υποκείμενο του φόρου .Αν και συνήθως το υποκείμενο είναι αυτό που έχει

την υποχρέωση να καταβάλλει τον φόρο, υπάρχουν περιπτώσεις όπου αυτό δεν είναι απαραίτητο, ούτε υποχρεωτικό, από τον νόμο. Στην φορολογική νομοθεσία της χώρας μας το υποκείμενο του φόρου μπορεί να είναι είτε φυσικό, είτε νομικό πρόσωπο, και στη δεύτερη περίπτωση ο φόρος δύναται να καταβληθεί από τα φυσικά πρόσωπα που το αποτελούν.

#### 2.1.2.2 Φορολογική βάση ή Αντικείμενο του φόρου

Φορολογική βάση είναι το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση του ατόμου, δηλαδή το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβάλλει ο φορολογούμενος. Στην αρχαιότητα χρησιμοποιούνταν διάφορα χαρακτηριστικά των φορολογούμενων ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής τους υποχρέωσης, σήμερα όμως ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται διάφορα οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου όπως το **εισόδημα**, η **περιουσία**, η **καταναλωτική δαπάνη** όπως φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 1. Φορολογική Βάση ή αντικείμενο του φόρου



Στην θεωρία υπάρχει διαμάχη σχετικά με το ποιο από αυτά τα στοιχεία αποτελεί αντικειμενικότερη βάση για τον υπολογισμό των φόρων και οδηγεί σε δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών.

Από την πλειοψηφία των θεωρητικών γίνεται δεκτό πως το εισόδημα πρέπει να χρησιμοποιείται πρωταρχικά ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης, επειδή υποδεικνύει τη δυνατότητα των φορολογουμένων να συμβάλλουν στην χρηματοδότηση των δημοσίων



δαπανών .Συμπληρωματικά όμως θα πρέπει να χρησιμοποιείται και η περιουσία, γιατί ανάμεσα σε δυο φορολογούμενους με το ίδιο εισόδημα και διαφορετική περιουσία , αυτός με την μεγαλύτερη περιουσία έχει μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα .Αντίθετα λόγω της μεγάλης έκτασης της φοροδιαφυγής αρκετοί θεωρητικοί υποστηρίζουν πως η καταναλωτική δαπάνη αντικατοπτρίζει με μεγαλύτερη ακρίβεια και αλήθεια την φοροδοτική ικανότητα του πολίτη.

Ωστόσο στην πράξη ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται και τα τρία αυτά οικονομικά χαρακτηριστικά δηλαδή και το εισόδημα και η περιουσία και η καταναλωτική δαπάνη με την εφαρμογή διαφόρων τύπων φόρων και διαφόρων μεθόδων φορολόγησης .( Γεωργακόπουλος 1997 )

### 2.1.2.3 Φορολογικοί Συντελεστές

Ο φόρος που αντιστοιχεί σε κάθε μονάδα φορολογικής βάσης, αποτελεί τον φορολογικό συντελεστή ( Περδίκης Κ., 1986, Θεωρία της φορολογίας) και διακρίνεται σε:

- **Μέσο Φορολογικό Συντελεστή ( ΜΦΣ)**, δηλαδή το συνολικό ποσό του φόρου που καταβάλλεται από τον υπόχρεο στο φόρο προς το συνολικό ποσό της φορολογητέας ύλης και σε
- **Οριακό Φορολογικό Συντελεστή( ΟΦΣ)** δηλαδή το επιπλέον ποσό του φόρου που θα πρέπει να καταβάλλει ο υπόχρεος, όταν αυξάνεται η φορολογητέα ύλη κατά μία μονάδα.

Πίνακας 2. Διάκριση φορολογικών συντελεστών

#### Μέσος φορολογικός Συντελεστής ( Μ.Φ.Σ.)

- Συνολικό ποσό φόρου /Συνολικό Ποσό Φορολογητέας ύλης

#### Οριακός Φορολογικός Συντελεστής (Ο.Φ.Σ.)

- Αύξηση φόρου /Αύξηση κατά μία μονάδα φορολογητέας ύλης

#### 2.1.2.4 Φορολογικές Απαλλαγές και Εξαιρέσεις

Πολύ συχνά προβλέπονται από την νομοθεσία απαλλαγές ή εκπτώσεις από φόρους για ορισμένες κοινωνικές ομάδες, εξυπηρετώντας κοινωνικούς ,οικονομικούς ή πολιτικούς σκοπούς.

Οι απαλλαγές αυτές απαντώνται με υπολογισμό έκπτωσης στον οφειλόμενο φόρο, ή με πλήρη απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής συγκεκριμένων φόρων ( π.χ.ΕΝΦΙΑ ) .Ωστόσο, συχνά οι απαλλαγές και οι εξαιρέσεις αυτές ξεπερνούν την λογική θεμελίωσης του νόμου και πραγματοποιούνται κατόπιν πιέσεων πολιτικών και κοινωνικών ομάδων ( π.χ. Εκκλησία της Ελλάδας ).

### 3.0.0. Διακρίσεις Φόρων

#### 3.1.0 Άμεσοι και Έμμεσοι φόροι

Μια πολύ διαδεδομένη διάκριση των φόρων είναι αυτή ανάμεσα σε άμεσους και έμμεσους φόρους.

Τα κριτήρια ταξινόμησης δεν είναι ευδιάκριτα, όμως σε γενικές γραμμές μπορούμε να πούμε ότι:

**Άμεσοι** είναι οι φόροι που επιβάλλονται

- Επί στοιχείων που προσδιορίζουν άμεσα την φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου , δηλαδή την οικονομική του δυνατότητα να πληρώνει φόρους στο κράτος και
- Με την πρόθεση να επιβαρύνουν το πρόσωπο που είναι κατά το νόμο υπόχρεο για την πληρωμή του φόρου, π.χ. το φυσικό πρόσωπο που φορολογείται με έναν φόρο εισοδήματος υφίσταται μια μείωση του εισοδήματός του.

Κατά αντιδιαστολή **Έμμεσοι** είναι οι φόροι που επιβάλλονται από το κράτος

- Επί στοιχείων ,που αποτελούν ενδείξεις μόνο της φοροδοτικής του ικανότητας όπως είναι οι φόροι κατανάλωσης
- Με την πρόθεση να επιβαρύνουν τα πρόσωπα , με τα οποία συναλλάσσεται ο κατά νόμω για την πληρωμή του φόρου στο Δημόσιο υπόχρεος π.χ. ο έμπορος ποτών είναι κατά νόμω υπόχρεος να καταβάλλει στο κράτος τον ειδικό φόρο οινοπνεύματος πλην όμως δεν

υφίσταται γι' αυτό μείωση των κερδών του, αλλά εισπράττει από τους καταναλωτές του αλκοόλ τον φόρο, αυξάνοντας το τίμημα πώλησης του προϊόντος.

Πίνακας 3. Διάκριση φόρων σε άμεσους και έμμεσους



Πηγή :Πρωτότυπος Πίνακας

### 3.2.0 Διοικητική διάκριση των Φόρων

Με κριτήριο το είδος του δημόσιου φορέα -υπηρεσίας που είναι αρμόδιοι για την είσπραξη των φόρων, έχουμε φόρους της Κεντρικής Διοίκησης, φόρους υπέρ των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ( δημοτικοί και κοινοτικοί φόροι) και φόρους υπέρ των οργανισμών κοινωνικής ασφάλισης.( εισφορές κοινωνικής ασφάλισης π.χ. Ε.Φ.Κ.Α)

Σε Ελλαδικό επίπεδο μπορούν να αναδείξουν την ουσιαστική πολιτική περί "τοπικής αυτοδιοίκησης " που εφαρμόζει η κάθε κυβέρνηση .Διότι η πολιτεία , είτε επειδή "εμπιστεύεται" είτε επειδή επιθυμεί την ενίσχυση της Τοπικής Αυτοδιοίκησης , δίνει ή μεταβιβάζει ή παραχωρεί ,πόρους -φόρους από την κεντρική διοίκηση στον εκάστοτε οργανισμό της τοπικής αυτοδιοίκησης , τόσο για την είσπραξη τους όσο και για την εκμετάλλευση των φόρων που θα συγκεντρώσει

Πίνακας 4. Διοικητική Διάκριση Φόρων



Πηγή :Πρωτότυπος Πίνακας

### 3.3.0 Ταξινόμηση με βάση το χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή

Ανάλογα τον χαρακτήρα του μέσου φορολογικού συντελεστή, οι φόροι διακρίνονται σε αναλογικούς ,προοδευτικούς και αντιστρόφως προοδευτικούς

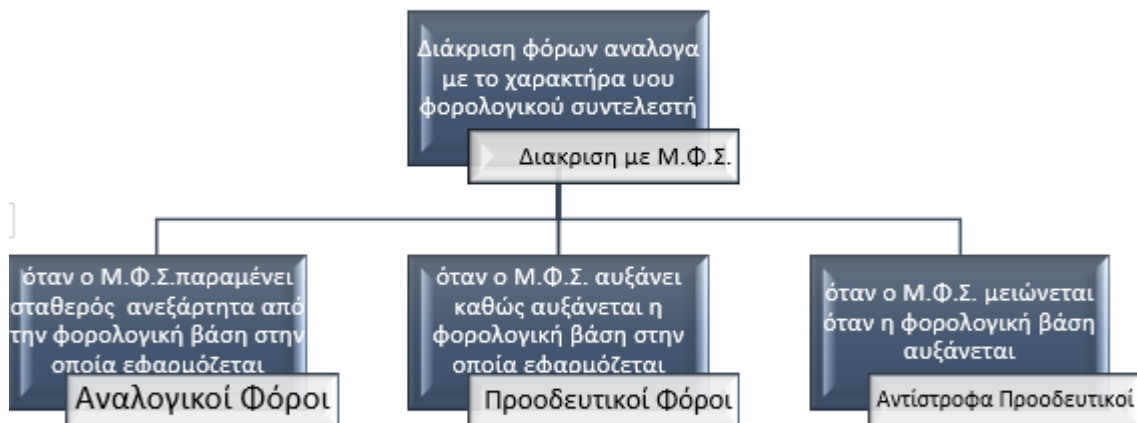
- **Αναλογικοί φόροι** είναι οι φόροι που επιβαρύνουν την φορολογική μονάδα με τον ίδιο μέσο φορολογικό συντελεστή , ανεξάρτητα από το μέγεθός της φορολογικής βάσης, όταν η φορολογία είναι αναλογική ο ΜΦΣ παραμένει σταθερός, καθώς μεταβάλλεται η φορολογική βάση ( Γεωργακόπουλος Γ.(2005 ) Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική )( Γεωργακόπουλος Θ. -Πάσχος-Π.(2003) Εισαγωγή στην φορολογία )
- **Προοδευτικοί φόροι** είναι οι φόροι, των οποίων ο ΜΦΣ αυξάνει , καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση .Έτσι η φορολογούσα αρχή αφαιρεί με τον φόρο μεγαλύτερο ποσοστό της φορολογικής βάσης από τα άτομα που κατέχουν μεγαλύτερη βάση ( εισόδημα , περιουσία και δαπάνη) και μικρότερο ποσοστό από τα άτομα που έχουν μικρότερη βάση .Καθώς λοιπόν αυξάνεται η φορολογική βάση, ο ΜΦΣ αυξάνει με σταθερό ρυθμό την προοδευτικότητα του φόρου και για αυτό την ονομάζουμε σταθερή . **Όταν** αυξάνεται με αύξοντα ρυθμό, την ονομάζουμε «αύξουσα», ενώ όταν αυξάνεται με φθίνοντα ρυθμό «φθίνουσα». Βέβαια στην πράξη η μεταβολή δεν είναι συνεχής, αλλά ο φορολογικός

συντελεστής αλλάζει ,καθώς η φορολογική βάση διαιρείται σε κλιμάκια .Κάθε κλιμάκιο φορολογείται με υψηλότερο συντελεστή απ'ότι το αμέσως προηγούμενο .Αυτοί οι συντελεστές είναι οι οριακοί που μας δείχνουν με ποιο ποσοστό του επιπλέον εισοδήματος φορολογείται Οι οριακοί ορίζονται από τη νομοθεσία και οι μέσοι προκύπτουν από το λόγο του άθροισματος των ποσών του φόρου στα επιμέρους κλιμάκια δια το άθροισμα των κλιμακίων. Ο φόρος για κάθε κλιμάκιο είναι αναλογικός αφού για όλο το φάσμα των εισοδημάτων που ανήκουν σε κάποιο από τα κλιμάκια υπάρχει ενιαίο ποσοστό φορολογίας.

- **Αντίστροφα προοδευτικοί**

Είναι οι φόροι που έχουν την ιδιότητα να μειώνουν τον ΜΦΣ ,καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση ,κι επομένως και η φορολογική επιβάρυνση Δηλαδή σε αυτήν την περίπτωση ο ΜΦΣ είναι μεγαλύτερος από τον οριακό Βέβαια αυτοί οι φόροι είναι σπάνιοι ,όμως μερικοί φόροι αν και αναλογικοί ως προς την φορολογική βάση που επιβάλλονται ,γίνονται στην πράξη αντιστρόφως προοδευτικοί ,εάν η φορολογική βάση εκφραστεί ως ποσοστό μιας εναλλακτικής φορολογικής βάσης . Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης .

Πίνακας 5. Διάκριση φόρων με βάση τον χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή



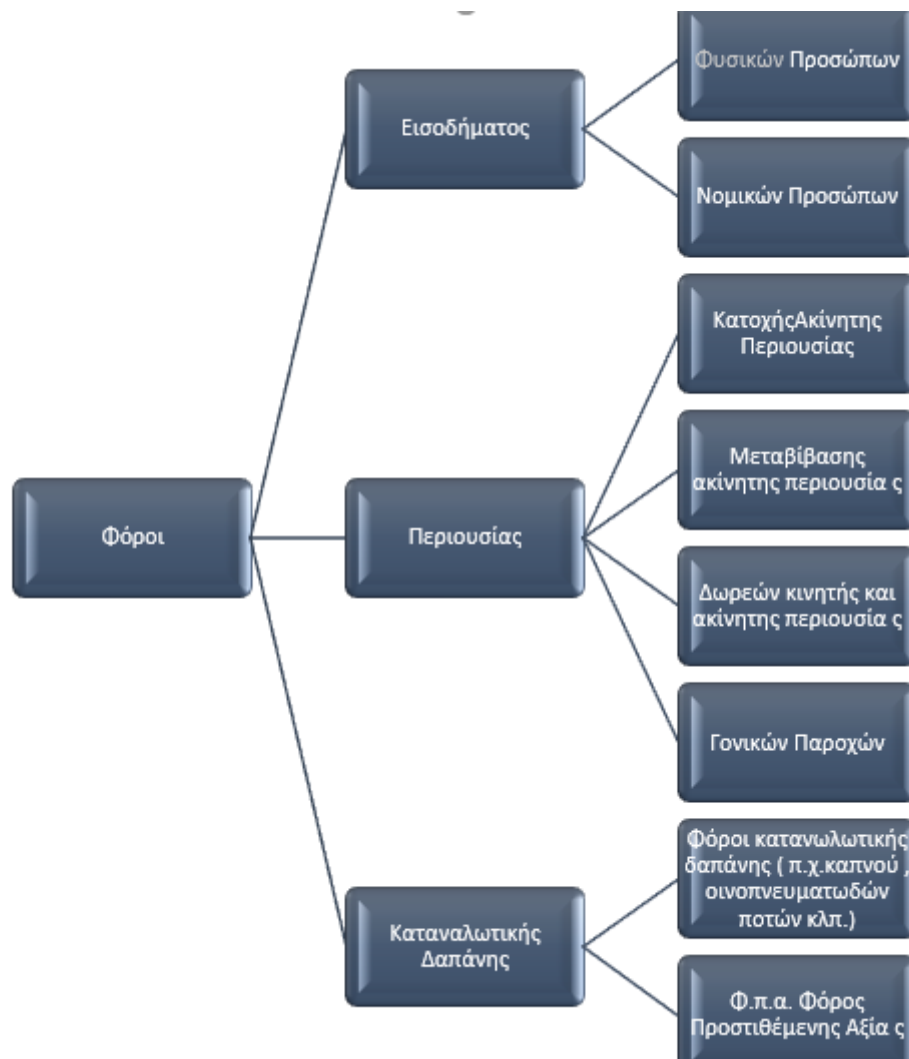
### 3.4.0 Διάκριση φόρων βάσει φορολογικής βάσης

Με βάση την φορολογική βάση, δηλαδή του μεγέθους επί του οποίου υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση του πολίτη, όπως έχουμε προαναφέρει, προκύπτει η ακόλουθη διάκριση φόρων:

- **περιουσίας ,**
- **εισοδήματος και**
- **δαπάνης .**

Οι φόροι αυτοί αναλύονται σε επιπλέον κατηγορίες όπως φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί

Πίνακας 6. Αναλυτική Διάκριση Φόρων βάση φορολογικής βάσης



### 3.4.1 Φόροι εισοδήματος

Η φορολογική βάση των φόρων αυτών είναι το εισόδημα που πραγματοποιούν οι ιδιωτικοί φορείς από διάφορες πηγές ( ακίνητα , εργασία μετοχές κλπ.) σε ορισμένη χρονική περίοδο ( συνήθως ένα έτος ).Οι φόροι αυτοί, αναλόγως της νομικής τους φύσης, διακρίνονται σε

- φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και
- φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων.

Στους φόρους **εισοδήματος φυσικών προσώπων** η φορολογούσα βάση ταυτίζεται με το ετήσιο εισόδημα των φυσικών προσώπων ,μετά την αφαίρεση των εξόδων για την πραγματοποίηση του εισοδήματος και την εφαρμογή ορισμένων άλλων κατά περίπτωση απαλλαγών, φορολογικών μειώσεων και εξαιρέσεων όπως οι αποσβέσεις ακινήτων που ενοικιάζονται, κατοχύρωση αφορολόγητου με δαπάνες, ποσοστό ιατρικών δαπανών κλπ.

Στους φόρους **εισοδήματος νομικών προσώπων** από την άλλη η φορολογούσα βάση συμπίπτει με το ετήσιο σύνολο των καθαρών κερδών των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου ,ανώνυμες εταιρείες, ομόρρυθμες εταιρείες , ετερόρρυθμες εταιρείες κλπ.

### 3.4.2 Φόροι περιουσίας

Είναι οι φόροι που επιβάλλονται στην φορολογούμενη μονάδα, με βάση την αξία ή τον όγκο της περιουσίας ,την οποία κατέχει ο φορολογούμενος . Ταξινομούνται σε **φόρους**:

- **κατοχής της περιουσίας ,**
- **μεταβίβασης κληρονομιών ,**
- **δωρεών και**
- **γονικών παροχών.**

#### **Φόροι κατοχής περιουσίας**

Οι φόροι κατοχής περιουσίας είναι δυνατό να προβλέπονται είτε ως τακτικοί είτε ως έκτακτοι. Τακτικοί είναι οι φόροι που επιβάλλονται περιοδικά στην κατεχόμενη από τον φορολογούμενο περιουσία .Η επιβολή των φόρων αυτών δικαιολογείται, καθώς η κατοχή περιουσίας αποτελεί δείκτη φοροδοτικής ικανότητας .

Ένας φόρος ακίνητης περιουσίας είναι μια εισφορά επί της αξίας της περιουσίας που ο ιδιοκτήτης του ακινήτου υποχρεούται να αποδώσει στο κράτος, στο οποίο βρίσκεται το ακίνητο.

Πολλές δημόσιες υπηρεσίες μπορούν να φορολογήσουν το ίδιο ακίνητο. Υπάρχουν τρεις γενικές κατηγορίες ιδιοκτησίας **“γη, διάφορες βελτιώσεις που μπορούν να γίνουν στην γη ( δηλαδή ακίνητα αντικείμενα που παράγονται από τον άνθρωπο π.χ. κτίρια ) και προσωπική ιδιοκτησία ( κινητά αντικείμενα )** .Τα οποιασδήποτε μορφής ακίνητα είναι ο συνδυασμός που αναφέρεται στην γη , αλλά και σε οποιαδήποτε βελτίωση της γης . Ένας κοινός τύπος φόρου ακίνητης περιουσίας είναι μια ετήσια χρέωση επί της ιδιοκτησίας ακίνητης περιουσίας ,όπου η φορολογική βάση είναι η εκτιμώμενη αξία του ακινήτου ( ΕΤΑΚ).

#### *Φόροι μεταβίβασης*

Οι φόροι πλήττουν τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων και ειδικότερα είτε αυτά μεταβιβάζονται “αιτία θανάτου ”, είτε μεταβιβάζονται “εν ζωή”. Στην περίπτωση αυτή γίνεται περαιτέρω διάκριση σε μεταβίβαση περιουσίας εκ χαριστικής αιτίας και μεταβίβαση περιουσίας εξ επαχθούς αιτίας .Περαιτέρω διακρίνονται σε φόρους που επιβάλλονται κατά τη μεταβίβαση της περιουσίας με οικονομικό αντάλλαγμα και σε φόρους μεταβίβασης της περιουσίας με ετεροβαρείς δικαιопραξίες, όπου η περιουσία του ατόμου αυξάνει όταν ένα άλλο άτομο μεταβιβάζει περιουσία χωρίς αντάλλαγμα .Τέτοιοι φόροι είναι οι φόροι κληρονομιών , δωρεών και γονικών παροχών.

#### *Φόροι κληρονομιών*

Ο φόρος κληρονομιών επιβάλλεται κατά τη μεταβίβαση αιτία θανάτου, βαρύνει δε τους κληρονόμους και κληροδόχους. Δικαιολογητική βάση της φορολογίας αυτής αποτελεί η αύξηση της φοροδοτικής ικανότητας του κληρονόμου ή κληροδόχου αιτία της μεταβίβασης σε αυτόν κληρονομικής μερίδας .Αντικείμενο του φόρου είναι η αξία της μεταβιβαζόμενης περιουσίας .Σε περίπτωση περισσότερων του ενός κληρονόμων αντικείμενο του φόρου είναι η αξία της κληρονομικής μερίδας.

#### *Φόροι δωρεών και γονικών παροχών*

Ο φόρος δωρεών επιβάλλεται επί οριστικής μεταβιβάσεως περιουσίας εν ζωή εκ χαριστικής αιτίας. Ο νομοθέτης στην Ελλάδα αντιμετωπίζει τη δωρεά, όπως και την κληρονομιά .Τόσο η φορολογική βάση όσο και τα αφορολόγητα ποσά και οι φορολογικοί συντελεστές,



υπολογίζονται στον φόρο δωρεών ,όπως και στην φορολογία κληρονομιών.Ο φόρος γονικών παροχών επιβάλλεται επί της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που μεταβιβάζονται από τους γονείς στα τέκνα ως γονική παροχή.

### 3.4.3 Φόροι κατανάλωσης

Οι φόροι κατανάλωσης επιβαρύνουν τη δαπάνη των καταναλωτών για την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών. Πρόκειται για έμμεσους φόρους που επιβάλλονται στα προϊόντα που εισάγονται ή πωλούνται , στην τιμή των οποίων ενσωματώνονται επιβαρύνοντας τους αγοραστές αυτών.

Διακρίνονται ανάλογα με τον τρόπο που επιβάλλονται. Έτσι έχουμε τον **προσωπικό φόρο επί της δαπάνης** ,ο οποίος επιβάλλεται στη συνολική δαπάνη που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος, και τον **φόρο επί των προϊόντων** ,ο οποίος επιβάλλεται ανά μονάδα ή κατά αξία παραγόμενων ή εισαγόμενων προϊόντων, οι οποίοι τελικά επιβαρύνουν συνολικά ή μερικώς τους τελικούς καταναλωτές .Υπόχρεος για τον φόρο αυτόν είναι συνήθως ο παραγωγός , ο εισαγωγέας ή ο έμπορος, ο οποίος και τον καταβάλλει τελικά στο δημόσιο .Συνήθως οι φόροι δαπάνης επηρεάζουν με τον ίδιο συντελεστή όλες τις επιχειρήσεις , ανεξάρτητα από τον κύκλο εργασιών τους. Οι φόροι αυτοί με τη σειρά τους διακρίνονται σε γενικούς,, όταν επιβαρύνουν όλα καταρχήν τα αγαθά και υπηρεσίες και ειδικούς οι οποίοι επιβάλλονται μόνο σε ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες .Οι γενικοί φόροι δαπάνης συνίστανται στην επιβολή ενός ενιαίου φορολογικού συντελεστή σε όλα τα προϊόντα τα οποία διατίθενται στην αγορά .Τέτοιοι φόροι είναι τα τέλη χαρτοσήμου ,ο φόρος κύκλου εργασιών ,ο φόρος κατανάλωσης .Ο σπουδαιότερος όλων είναι ο φόρος προστιθέμενης αξίας ( ΦΠΑ). Από την άλλη η ειδικοί φόροι δαπάνης επιβάλλονται επί της παραγωγής ή πώλησης ορισμένων μόνο αγαθών κατ' αξία ή κατά μονάδα προϊόντος. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος καπνού, ο φόρος υγρών καυσίμων και οινόπνευματων ποτών, τα τέλη ταξινόμησης αυτοκινήτων ,τα τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων κ.α.

#### *Φόρος προστιθέμενης αξίας*

Ο λόγος για τον οποίο θα πρέπει να αναλυθεί εκτενέστερα ο συγκεκριμένος φόρος είναι ότι αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς φόρους που επιβλήθηκα από το παράγωγο δίκαιο "του κοινοτικού δικαίου στα μέλη της Ε.Ε..Ο φόρος αυτός καθιερώθηκε στην Ελλάδα την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1987 και εφαρμόστηκε με συντελεστή 6% στα είδη κατανάλωσης ,13% για τις υπηρεσίες και 36% για τα είδη πολυτελείας. Συνεπώς πρόκειται για ένα φόρο καταναλωτικής δαπάνης .Το κύριο χαρακτηριστικό του φόρου αυτού είναι ότι οι υποκείμενοι στον φόρο υποχρεούνται να αποδίδουν στο δημόσιο το

ποσό του φόρου που αναλογεί στην αξία που προστίθεται σε κάθε προϊόν και στο ποσό που αναλογεί με την αξία πωλήσεως του προϊόντος. Στην πραγματικότητα για τον υπολογισμό του εφαρμόζεται ο αντίστοιχος συντελεστής ανά ομάδα συνόλου πωλήσεων, αφού αφαιρεθεί το ποσό του ΦΠΑ που αντιστοιχεί ανά ομάδα αγορασθέντων πρώτων υλών και υπηρεσιών.

Κατά αυτόν τον τρόπο το ποσό που τελικά καταβάλλεται απ' την επιχείρηση στο δημόσιο ταμείο είναι εκείνο που αντιστοιχεί στην προστιθέμενη αξία του. Ο ΦΠΑ υιοθετήθηκε από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, γιατί παρουσιάζει τρία σημαντικά πλεονεκτήματα .

1<sup>ο</sup> επιβαρύνει τα προϊόντα μόνο μια φορά κι αυτό σύμφωνα με την προστιθέμενη αξία 2<sup>ο</sup> επιτρέπει την εξίσωση της επιβράδυνσης των εισαγόμενων και των εγχώρια παραγόμενων προϊόντων και 3<sup>ο</sup> απαλλάσσει εντελώς τα κεφαλαιουχικά αγαθά ,κάτι το οποίο είναι απαραίτητο για την προσέλκυση επενδύσεων που είναι απαραίτητες για την οικονομική ανάπτυξη των χωρών.

### 3.5.0 Διάκριση φόρων σε Προσωπικούς και Απρόσωπους

Στους **προσωπικούς φόρους**, η φορολογούσα αρχή έρχεται σε επαφή με το φορολογούμενο , με την έννοια ότι λαμβάνονται υπόψη το μέγεθος του εισοδήματος ή της περιουσίας του, τις προσωπικές συνθήκες , την οικογενειακή κατάσταση , τον τρόπο κτήσης του εισοδήματος του φορολογούμενου κ.ο.κ. Στην κατηγορία αυτή υπάγονται ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων , ο προσωπικός φόρος ,ο προσωπικός φόρος επί της δαπάνης ο φόρος κληρονομιών κλπ.

Αντίθετα **οι απρόσωποι φόροι** επιβάλλονται όχι σε "πρόσωπα" αλλά στις συναλλαγές ή σε πράγματα βάση αντικειμενικών κριτηρίων , όπου είναι π.χ. το ύψος της δαπάνης που διενεργεί το νοικοκυριό για την αγορά ενός συγκεκριμένου αγαθού. Συνεπώς οι απρόσωποι φόροι , στους οποίους υπάγονται κυρίως οι φόροι κατανάλωσης , δεν λαμβάνουν υπόψη ούτε τις προσωπικές και λοιπές συνθήκες των φορολογουμένων ,ούτε το ύψος του εισοδήματος ή τις περιουσίες του.

### 3.6.0 Διάκριση των φόρων με βάση τη μέθοδο υπολογισμού

Η διάκριση αυτή γίνεται με βάση τον τρόπο καθορισμού της φορολογητέας ύλης από τις ισχύουσες διατάξεις και διακρίνονται σε πραγματικούς και τεκμαρτούς.

- **Τεκμαρτοί φόροι:** Λόγω της μεγάλης φοροδιαφυγής που συναντάται θεσπίζεται σε ορισμένες περιπτώσεις η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου να προσδιορίζεται με βάση ορισμένα τεκμήρια.Σε αυτήν την περίπτωση η φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία του φορολογούμενου τα οποία οδηγούν στο συμπέρασμα συγκεκριμένης φοροδοτικής ικανότητας ( π.χ. τεκμήρια διαβίωσης ).Λαμβάνονται δηλαδή υπόψη εσωτερικά τεκμήρια με βάση συντελεστές κέρδους ανά

επαγγελματική δραστηριότητα για τους ελεύθερους επαγγελματίες αλλά και τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ( π.χ. αυτοκίνητα )

- **Πραγματικοί φόροι:** Από την άλλη πλευρά ,στην περίπτωση της πραγματικής φορολογίας η φοροδοτική ικανότητα υπολογίζεται με βάση την πραγματική φορολογητέα ύλη, π.χ. η παρακράτηση φόρου από τον εργοδότη στην πηγή των μισθωτών και των συνταξιούχων, από τον εκάστοτε ασφαλιστικό οργανισμό και η απόδοσή τους στο κράτος .

### 3.7.0 Διάκριση φόρων σε τακτικούς και έκτακτους

Οι φόροι διακρίνονται επίσης σε τακτικούς και σε έκτακτους. Τακτικοί είναι οι καθιερωμένοι φόροι και οι νέοι που επιβάλλονται και έχουν μόνιμη ισχύ χωρίς μελλοντικό χρονικό περιορισμό ,ενώ έκτακτοι είναι αυτοί που επιβάλλονται για την κάλυψη έκτακτων αναγκών ,εφάπαξ ή για ορισμένα χρόνια .

### 4.0.0 Οι έννοιες της Φοροδιαφυγής-Φοροαποφυγής-Παραοικονομίας

Δεδομένου ότι οι φόροι αποτελούν μονομερείς παροχές των ιδιωτικών φορέων στους δημόσιους που δεν συνδυάζονται με αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή των τελευταίων, ενώ μεταβιβάζουν αγοραστική δύναμη από τους ιδιωτικούς φορείς στους δημόσιους , η επιβολή τους προκαλούσε ανέκαθεν αντιδράσεις από την πλευρά των φορολογουμένων με σκοπό την περιορισμό της φορολογικής τους υποχρέωσης .( Γεωργακόπουλος 1997).

Οι αντιδράσεις αυτές προκαλούν στρεβλώσεις τόσο οικονομικές όσο και κοινωνικές, καθώς οδηγούν σε διαφορετική κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης από αυτήν που προβλέπεται από την φορολογική νομοθεσία .

Η κυριότερη αντίδραση είναι η **φοροδιαφυγή** που συνιστά κάθε πράξη που αποσκοπεί στην ολική ή μερική αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης κατά παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, συνιστά δηλαδή παράνομη πράξη. Με βάση την ελληνική φορολογική νομοθεσία, φοροδιαφυγή διαπράττει όποιος προκειμένου να αποφύγει την καταβολή φόρου αποκρύπτει φορολογητέα ύλη, είτε παραλείποντας να υποβάλλει δήλωση, είτε υποβάλλοντας την αλλά με ανακριβή στοιχεία .

Η έννοια της φοροδιαφυγής συχνά συγχέεται με αυτήν της φοροαποφυγής, ωστόσο οι δύο αυτές έννοιες διαφέρουν μεταξύ τους τόσο εννοιολογικά όσο και πρακτικά .Ενώ η φοροδιαφυγή συνιστά παράνομη πράξη και κατά ευθεία παράβαση των φορολογικών διατάξεων , η

**φοροαποφυγή** εκμεταλλεύεται νομικά κενά και τη δυνατότητα διενέργειας νομικών διευθετήσεων, παραβαίνοντας όχι απαραίτητα το γράμμα του νόμου, αλλά κατά βάση το πνεύμα του νόμου, στοχεύοντας στην αποφυγή της φορολογικής επιβάρυνσης .

Η έννοια της φοροδιαφυγής επίσης δεν θα πρέπει να συγχέεται με την έννοια της **παραοικονομίας** που συνιστά επίσης παράνομη δραστηριότητα, με τεράστιες επιπτώσεις, καθώς εμποδίζει την αποτελεσματική άσκηση οικονομικής πολιτικής .

Η πραγματική οικονομία αποτελείται από

- 1) την επίσημη μετρούμενη οικονομία
- 2) την ανεπίσημη άτυπη οικονομία και
- 3) την παραοικονομία .

Η παραοικονομία περιλαμβάνει τις δραστηριότητες εκείνες που παράγουν προστιθέμενη αξία, και δεν δηλώνονται, ή δεν είναι δυνατό να μετρηθούν με τις υπάρχουσες στατιστικές τεχνικές. Η παραοικονομία περιλαμβάνει μεγάλο τμήμα της φοροδιαφυγής, τη διαφθορά, τη δωροδοκία, ενώ περιλαμβάνει πράξεις όπως το λαθρεμπόριο και τη λαθραία εργασία .Αποτελείται α) από ένα μίγμα δραστηριοτήτων εκτός μηχανισμού της αγοράς β) από παράνομες δραστηριότητες εντός του πλαισίου της αγοράς και από γ) νόμιμες δραστηριότητες της αγοράς, οι οποίες δεν καταγράφονται για ποικίλους λόγους. Η παραοικονομία επιφέρει μεγάλη φοροδιαφυγή με επακόλουθο περιορισμό δημοσίων εσόδων και εισφορών κοινωνικής ασφάλισης , διόγκωση ελλειμάτων και αναποτελεσματική άσκηση δημοσιονομικής πολιτικής .Ωστόσο, παραοικονομία και φοροδιαφυγή δεν ταυτίζονται, καθώς η φοροδιαφυγή αφορά και στη νόμιμη οικονομία .

Φοροδιαφυγή είναι δυνατό να υπάρχει τόσο στα πλαίσια της καταγραφόμενης οικονομικής δραστηριότητας, όσο και στα πλαίσια της μη καταγραφόμενης . Συνεπώς η έννοια της φοροδιαφυγής είναι ευρύτερη της παραοικονομίας. Στο βαθμό όμως που η φοροδιαφυγή είναι αιτία της παραοικονομίας, τότε οι δύο ενέργειες επιφέρουν τα ίδια αποτελέσματα στο οικονομικό σύστημα και ο περιορισμός του ενός θα μπορούσε να συντελέσει στον περιορισμό και του άλλου.

## Μέρος 2ο

### 5.0.0. Έννοια Φορολογικού Συστήματος

Το σύνολο των φορολογικών νόμων που ισχύουν σε μια χώρα σε μια δεδομένη χρονική στιγμή αποτελεί το φορολογικό σύστημα της χώρας αυτής. Αυτό το σύνολο φορολογικών νόμων δεν είναι τυχαίος συνδυασμός νόμων αλλά υπαγορεύεται από ορισμένους κανόνες ιδεολογικής, οικονομικής και κοινωνικής υφής ενώ απεικονίζει ένα σημαντικό κομμάτι και συνεπικουρεί την εκάστοτε οικονομική πολιτική κάθε κυβέρνησης. (Κοψιαύτης 2008).

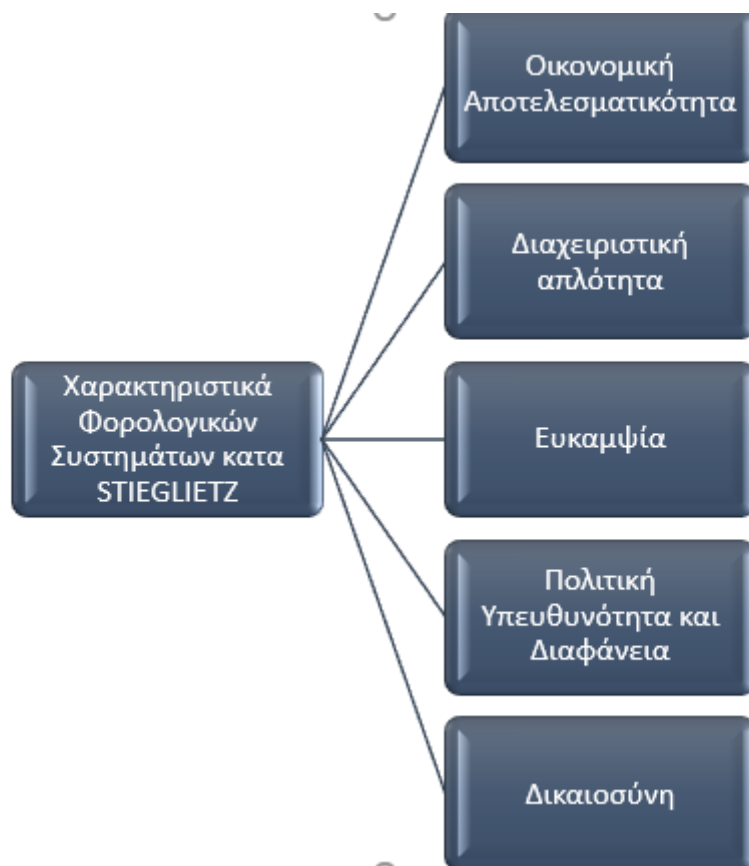
Η ισχύς και η εφαρμογή πολλών και διαφορετικών φορολογικών νόμων κρίνεται απαραίτητη καθώς ορισμένοι είναι περισσότερο αποτελεσματικοί στην επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ενώ άλλοι πιο αποτελεσματικοί και κατάλληλοι στην επίτευξη άλλων στόχων. (Γεωργακόπουλος 2005).

Η σύνθεση και η εφαρμογή των φόρων αποτελεί ένα πολυδιάστατο και πολύπλοκο ζήτημα γιατί είναι πιθανό να επιφέρει θετικές προς το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα αλλαγές αλλά και παρενέργειες οι οποίες πρέπει να έχουν προβλεφθεί ενώ δέχεται επιρροές από ποικίλους παράγοντες. Η τελική σύνθεση αποτελεί το φορολογικό σύστημα.

### 5.1.0 Χαρακτηριστικά Φορολογικών Συστημάτων

Κατά τον Joseph Stiglitz (Οικονομική του Δημόσιου Τομέα 1992) ένα φορολογικό σύστημα πρέπει να έχει πέντε ιδιότητες

Πίνακας 7. Ιδιότητες Φορολογικών Συστημάτων



Πηγή :Πρωτότυπος Πίνακας

1. **Οικονομική αποτελεσματικότητα** : 'το φορολογικό σύστημα δεν πρέπει να παρεμβαίνει στην αποτελεσματική κατανομή πόρων ,με την έννοια ότι δεν θα πρέπει να αποθαρρύνει την εργασία και την αποταμίευση αλλά ούτε να στρεβλώνει την οικονομική συμπεριφορά των ατόμων με άλλο τρόπο( π.χ. κατανάλωση).Κάθε φορολογικό σύστημα επηρεάζει την συμπεριφορά, καθώς το κράτος αποσπά χρήματα από ένα άτομο περιμένουμε ότι αυτό θα αντιδράσει με κάποιο τρόπο σε αυτό το χαμηλότερο το εισόδημα .Όταν λέμε ότι ένα σύστημα δεν πρέπει να είναι στρεβλωτικό δεν εννοούμε ότι επιθυμούμε να μην αντιδράσει καθόλου το άτομο .Ένας φόρος είναι μη στρεβλωτικός αν, και μόνον αν το άτομο δεν μπορεί να κάνει τίποτα για να αλλάξει την φορολογική υποχρέωσή του .Οι **στρεβλώσεις συνδέονται με την προσπάθεια του ατόμου να μειώσει την φορολογική του υποχρέωση** . Κάθε φόρος επί ενός εμπορεύματος π.χ. είναι στρεβλωτικός καθώς κάθε άτομο μπορεί να μειώσει την φορολογική του υποχρέωση μειώνοντας τις ποσότητες που αγοράζει από αυτό το αγαθό .Αντίθετα ένας εφάπαξ φόρος είναι μη στρεβλωτικός καθώς δίνει την δυνατότητα στο κράτος να αντλήσει

περισσότερα έσοδα χωρίς μεταβολή στην ευημερία των ατόμων. Η φορολογία ωστόσο μπορεί ενίοτε να χρησιμοποιηθεί με θετικό τρόπο διορθώνοντας κάποια ατέλεια της αγοράς .Οι **διορθωτικοί φόροι** συγκεντρώνουν έσοδα και βελτιώνουν την αποτελεσματική κατανομή πόρων .Περαιτέρω η επιβολή φόρων μπορεί να έχει επιπτώσεις στην γενική ισορροπία .Η φορολογία τόκων π.χ. μπορεί να μειώσει το μέγεθος της αποταμίευσης και τελικά το κεφαλαιακό απόθεμα ,το οποίο με τη σειρά του θα μειώσει ενδεχομένως την παραγωγικότητα των εργατών και τους μισθούς τους. .Οι επιπτώσεις έχουν σημαντικές συνέπειες επί της διανομής συχνά σε κατεύθυνση που είναι εντελώς αντίθετη από την πρόθεση της νομοθεσίας για το λόγο αυτό όλες οι πιθανές επιπτώσεις επιβολής ενός φόρου πρέπει να έχουν προβλεφθεί και να έχει συμπεριληφθεί η επίπτωσή τους στο τελικό αποτέλεσμα .

Επιπρόσθετα η οικονομία δεν προσαρμόζεται ακαριαία σε έναν νέο φόρο .Οι μακροπρόθεσμες στρεβλώσεις συχνά είναι πολύ μεγαλύτερες από τις βραχυπρόθεσμες ,επειδή τότε η οικονομία είναι σε θέση να έχει ολοκληρώσει την αντίδρασή της στην νέα κατάσταση .Ωστόσο μερικά από τα αποτελέσματα του φόρου μπορεί να γίνουν αισθητά ακόμη και πριν την επιβολή του, απλά με την **εξαγγελία** του φόρου. Αν πιστεύεται π.χ. ότι μια συγκεκριμένη κατηγορία περιουσιακών στοιχείων όπως η κατοικία πρόκειται να υποβληθεί σε υψηλότερη φορολογία και αν εξαλειφθεί η έκπτωση των τόκων των στεγαστικών δανείων ,τότε μπορεί να έχουμε σημαντική πτώση της τιμής αυτών των περιουσιακών στοιχείων ,με αποτέλεσμα οι ιδιοκτήτες αυτών των περιουσιακών στοιχείων να επωμισθούν το κύριο βάρος του φόρου όταν γίνει η εξαγγελία ( γεγονός προφανώς άδικο).

2. **Διαχειριστική απλότητα** το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι εύκολο στην εφαρμογή του και σχετικά μη δαπανηρό στη διοικητική διαχείρισή του. Η διοικητική διαχείριση του φορολογικού συστήματος συνεπάγεται σημαντικό κόστος το οποίο μπορεί να είναι είτε άμεσο -το κόστος λειτουργίας της Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων -είτε έμμεσο -αυτό που θα υποστούν οι φορολογούμενοι. Το έμμεσο κόστος προσλαμβάνει ποικιλία μορφών :κόστος χρόνου που απαιτείται για την συμπλήρωση και υποβολή φορολογικών δηλώσεων ,κόστος διατήρησης αρχείων, κόστος φοροτεχνικών και νομικών συμβούλων. Το διοικητικό κόστος ενός φορολογικού συστήματος εξαρτάται από μια σειρά παραγόντων.

- 1ον από το κόστος των αρχείων που θα διατηρούντο αν δεν υπήρχε φορολογία, ωστόσο η εξέλιξη των υπολογιστών και των λογιστικών προγραμμάτων αυτών έχει μειώσει σημαντικά το κόστος αρχειοθέτησης των επιχειρήσεων.
- 2<sup>ος</sup> παράγοντας κόστους είναι η πολυπλοκότητά ενός φορολογικού συστήματος όπως η δυνατότητα φορολογικής έκπτωσης από τον φόρο εισοδήματος ορισμένων κατηγοριών

δαπανών ( ιατρικά έξοδα , φιλανθρωπικές εισφορές , τόκοι, δαπάνες με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής κλπ.)

- 3ον η διαφοροποίηση των φορολογικών συντελεστών ανάλογα με το άτομο και την εισοδηματική κατηγορία δίνει βάση στις προσπάθειες μετατόπισης εισοδήματος σε άτομα της οικογένειας με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή ή σε κατηγορίες εισοδήματος με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή

- 4ο η φορολόγηση ορισμένων κατηγοριών εισοδήματος ενδέχεται να είναι πιο δαπανηρή από την φορολόγηση άλλων, παράδειγμα είναι η πεποίθηση που κυριαρχεί ότι το διοικητικό κόστος που συνδέεται με την επιβολή φόρων επί του κεφαλαίου είναι πολύ υψηλότερο από εκείνο που συνδέεται με την επιβολή φόρων επί της εργασίας.

3. **Ευκαμψία** πρέπει να είναι έτσι διαρθρωμένο ώστε να προσαρμόζεται με ευκολία ( σε ορισμένες περιπτώσεις αυτόματα ) στις μεταβολές των οικονομικών περιστάσεων .Όταν για παράδειγμα η οικονομία εισέρχεται σε ύφεση , τότε ενδέχεται να είναι επιθυμητή μια μείωση των εσόδων που επιτυγχάνεται με την αντίστοιχη μεταβολή των φορολογικών συντελεστών ,γιατί αυτό μπορεί να παράσχει την αναγκαία τόνωση στην οικονομία .Αντίθετα όταν οι τιμές είναι σταθερές τότε μια προοδευτική φορολογική δομή θα δώσει αυτομάτως σταθεροποίηση .Συνεπώς η **τιμαριθμική αναπροσαρμογή** συμβάλλει στη σταθεροποίηση όταν αυξάνονται οι τιμές κατά την διάρκεια ύφεσης ,μειώνει όμως τα ενδογενή σταθεροποιητικά αποτελέσματα του φόρου εισοδήματος σε περιόδους ανάκαμψης και πληθωρισμού. Περαιτέρω όταν θεωρείται ευκατίο να μεταβληθούν οι φορολογικοί συντελεστές προκύπτουν πολιτικές δυσχέρειες ως προς την επιλογή και την κατεύθυνση προς την οποία θα πρέπει να μεταβληθούν. Τέλος μια σημαντική όψη που έχει η ευκαμψία ενός φορολογικού συστήματος για την σταθεροποίηση της οικονομίας είναι τα **χρονικά περιθώρια που διαθέτει η ταχύτητα** με την οποία μπορούν να εφαρμοστούν οι αλλαγές του φορολογικού κώδικα ( μόλις ψηφιστούν) και οι καθυστερήσεις στην είσπραξη χρηματικών πόρων.

4. **Πολιτική υπευθυνότητα και διαφάνεια** οφείλει να είναι σχεδιασμένο κατά τέτοιο τρόπο που τα άτομα να μπορούν να εξακριβώνουν τι πληρώνουν ,ώστε το πολιτικό σύστημα να μπορεί να αντανακλά τις προτιμήσεις των πολιτών. Οι φόροι δηλαδή στους οποίους είναι σαφές το ποιος πληρώνει είναι καλύτεροι από εκείνους στους οποίους δεν είναι προφανές ποιος φέρει το βάρος. Με αυτήν την έννοια ο φόρος εισοδήματος είναι καλός και ο εταιρικός φόρος για τον οποίο ούτε οι οικονομολόγοι δεν συμφωνούν στο ποιος πραγματικά πληρώνει το φόρο , δηλαδή αν είναι στην ουσία φόρος των μετόχων, των καταναλωτών ή όλων των



ιδιοκτητών κεφαλαίου είναι κακός . Περαιτέρω το κράτος οφείλει να παρουσιάζει με διαφάνεια το κόστος των υπηρεσιών που παρέχει όπως είναι η κοινωνική ασφάλιση , με σαφή διάκριση μεταξύ του κόστους που επωμίζεται ο εργοδότης και αυτού που βαρύνει τον εργαζόμενο έτσι ώστε να μην επηρεάζονται η οικονομική συμπεριφορά τους ούτε η στάση τους απέναντι στην κοινωνική ασφάλιση αν π.χ. εξαγγελόταν ότι ο υπάλληλος οφείλει να καταβάλλει το σύνολο του φόρου , εφόσον ο εργοδότης θα έδινε μια ισοδύναμη αύξηση στον υπάλληλο προκειμένου να καλύψει το κόστος .Σε ορισμένες περιπτώσεις το κράτος ηθελήμενα προτιμά φορολογικά συστήματα στα οποία το άτομο δεν διακρίνει ποτέ ποιο είναι το πλήρες κόστος του κράτους όπως είναι ο φόρος επί των πωλήσεων σε αντίθεση με τον φόρο εισοδήματος .Πολιτικά υπεύθυνη φορολογική δομή είναι εκείνη στην οποία οι φορολογικές αλλαγές προκύπτουν από τις νομοθετημένες μεταβολές και όπου το κράτος οφείλει να καταφεύγει επανειλημμένως στους πολίτες για μια εκτίμηση του κατά πόσο δαπανά υπερβολικά πολλά ή λίγα για τις υπηρεσίες που του παρέχονται.

5. **Δικαιοσύνη το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι δίκαιο στην συγκριτική αντιμετώπιση των διαφόρων ατόμων.** Υπάρχουν δύο διακριτές έννοιες δικαιοσύνης η αρχή της **κάθετης δικαιοσύνης** η οποία λέει ότι εκείνοι που βρίσκονται σε καλύτερη θέση ή έχουν μεγαλύτερες δυνατότητες πληρωμής οφείλουν να συνεισφέρουν περισσότερο στην οικονομική ενίσχυση του κράτους και η αρχή της **οριζόντιας δικαιοσύνης** που λέει ότι όσοι είναι σε εξίσου καλή θέση ( όσοι έχουν ίση ικανότητα προς πληρωμή )οφείλουν όλοι να συνεισφέρουν το ίδιο ποσό ωστόσο και οι δύο αρχές παρέχουν μόνο περιορισμένη βοήθεια ,μολονότι εκ πρώτης όψεως φαίνεται να παρέχουν μια λογική βάση σχεδιασμού ενός δίκαιου φορολογικού συστήματος . Για το λόγο αυτό αναπτύχθηκαν επιπλέον θεωρίες επί των οποίων θα έπρεπε να θεμελιωθεί ένας “δίκαιος φόρος “ .Μία προσέγγιση που επανατοποθετεί το πρόβλημα του σχεδιασμού φορολογικών δομών ως πρόβλημα της κοινωνικής ευημερίας ,είναι η αποτελεσματική κατά Pareto φορολογία σε συνδυασμό με συναρτήσεις κοινωνικής ευημερίας. Με την οποία επιχειρείται να προσδιοριστεί το σύνολο των αποτελεσματικών κατά Pareto φορολογιών δηλ.φορολογιών με τις οποίες δεν μπορεί να βελτιωθεί η θέση κάποιου χωρίς να χειροτερέψει η θέση κάποιου άλλου .Ακολουθως επιχειρείται η επιλογή μεταξύ περισσότερων αποτελεσματικών φορολογικών δομών προσδιορίζοντας την στάση που υιοθετεί η κοινωνία έναντι της ευημερίας διαφόρων ατόμων ,χρησιμοποιώντας είτε την ωφελμιστική είτε την Ρουσσισιανή συνάρτηση .Ωστόσο πολλές από τις έννοιες που εμπεριέχονται στις συζητήσεις περί δίκαιων φορολογικών δομών δεν είναι άμεσα μετρήσιμες συνεπώς πολλές από τις φαινομενικές ανισότητες που μπορεί να εμπεριέχει ένα

φορολογικό σύστημα είναι απλά συνέπειες των σύμφυτων δυσκολιών που ενυπάρχουν στην μετάφραση μη επαρκώς ορισμένων εννοιών στην ακριβή γλώσσα που απαιτείται από κάθε φορολογικό νόμο,γι αυτό είναι απαραίτητο να μπορούν να προσδιοριστούν οι πλήρεις συνέπειες οποιουδήποτε επιβαλλόμενου φόρου , οι οποίες σπανίως αποδίδονται απλά με τα ποσά που πληρώνει κάποιο άτομο άμεσα.

## 5.2 .0. Ιστορική αναδρομή Ελληνικού φορολογικού συστήματος

Το Ελληνικό Κράτος από την απελευθέρωση το 1821 έως και σήμερα έχει εφαρμόσει και επιβάλλει άπειρο αριθμό νόμων σχετικά με την φορολόγηση των πολιτών .Οι νόμοι που ίσχυαν καθ 'όλη τη διάρκεια καθώς και αυτοί που ισχύουν σήμερα είναι επηρεασμένοι από φορολογικά συστήματα χωρών της Ευρώπης όπως η Αγγλία ,η Γερμανία και η Γαλλία.

1. Ο αρχαιότερος φόρος είναι ο φόρος της “ **δεκάτης**”που ίσχυε επί Τουρκοκρατίας και εντάχθηκε στο σύστημα **με διάταγμα του Όθωνα το 1834**. Αναλυτικά φορολογούνταν με ποσοστό 10% το ακαθάριστο εισόδημα από τα προϊόντα της γης που συνήθως εισέπραττε το κράτος σε είδος ,έπαιρνε δηλαδή το 10% της γεωργικής παραγωγής .
2. Το **1898** μετά την πτώχευση του κράτους και τον ατυχή πόλεμο κατά της Τουρκίας του 1897 επιβλήθηκε ο **Διεθνής Οικονομικός Έλεγχος** ,αφού διακανονίστηκαν τα διάφορα εξωτερικά δάνεια .Ρυθμίζονταν τότε με διακανονισμούς τα δάνεια της Επανάστασης , αλλά και τα μεταεπαναστατικά .Οι ξένοι δανειστές με τον διακανονισμό που έγινε τότε έλεγχαν ορισμένους προσόδους που ονομάζονταν υπέγγυοι και τελούσαν υπό την διαχείριση Ειδικής Επιτροπής της Εταιρείας Διαχειρίσεως Υπέγγυων προσόδων. Οι υπέγγυοι που ήταν μέρος των κρατών διαχειρίζονταν έσοδα που προέρχονταν από τα μονοπωλιακά είδη όπως ήταν το αλάτι , η ζαχαρίνη ,τα σπύρτα και τα ναρκωτικά φάρμακα .Ο Διεθνής αυτός οικονομικός έλεγχος καταργήθηκε με νόμο που ψήφισε η Βουλή .Τα έσοδα από τα μονοπωλιακά είδη αποτελούσαν έσοδα του Κρατικού Προϋπολογισμού και κατατάσσονταν σε αυτόν, στην κατηγορία των υπολοίπων εσόδων από κρατική επιχειρηματική δραστηριότητα.
3. Το **1909** έγινε νέα αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος .Μειώθηκαν οι φορολογικές επιβαρύνσεις των λαϊκών τάξεων αλλά αυξήθηκαν παράλληλα οι φορολογίες καπνού ,οινοπνεύματος και ηλεκτρικού . Το **1910** , την εποχή του **Βενιζέλου** έχουμε την εισαγωγή νέων φορολογιών ( φόρος κληρονομιών και φόρος καθαρών προσόδων ) ,του Νέου Νόμου” περί δασμολογίου της αναμορφώσεως της φορολογίας

”περί “Δημοσίων Θεαμάτων ” και της φορολογίας του οίνου. Από τότε μέχρι και το 1919 παρατηρείται αύξηση των εσόδων από φόρους καταναλώσεως και μονοπωλίων. Πιο συγκεκριμένα το 1919 ψηφίζεται και **εφαρμόζεται ο νόμος 1640/3.3.1919** σχετικά με την φορολόγηση των καθαρών προσόδων που αποτέλεσε και την αρχή της οργάνωσης και θέσπισης ενός φορολογικού συστήματος για τη χώρα ενώ παράλληλα θεωρήθηκε και ένας από τους δικαιότερους φορολογικούς νόμους καθώς η φορολογική μεταρρύθμιση αυτή βελτίωσε σημαντικά τις όποιες αδικίες υπήρχαν προηγουμένως . Η αναλυτική φορολογία εισοδήματος ήταν το χαρακτηριστικό γνώρισμα του Νόμου αυτού καθώς όποιος εμφάνιζε εισόδημα από δύο διαφορετικές πηγές είχε και την υποχρέωση να υποβάλλει δύο διαφορετικές δηλώσεις και να φορολογηθεί ξεχωριστά .

4. **Το 1922-23** γίνεται νέα αλλαγή του δασμολογίου σε επιστημονική βάση και το 1927 ιδρύεται η Τράπεζα της Ελλάδος και επιτυγχάνεται **η σταθεροποίηση του εθνικού νομίσματος** .Το 1936-1940 έγινε ανακαίνιση του φορολογικού συστήματος .Επιβάλλεται φόρος πολυτελείας ,φόρος κερδών φορτηγών πλοίων και επιπλέον επιβάλλονται πρόσθετα ποσοστά στη φορολογία των καθαρών προσόδων.,
5. Κατά την περίοδο της ξένης Κατοχής στο Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο καταβλήθηκαν τεράστια ποσά από τα έσοδα του Κράτους στον κατακτητή ως έξοδα κατοχής .Εκδόθηκε απεριόριστα νέο χαρτονόμισμα και δεσμεύτηκαν τεράστιες ποσότητες ιδιωτικών αγαθών .Τα έσοδα κάλυπταν τότε ,μόλις το 15%- 20% των δαπανών του κράτους και προξενήθηκε **απεριόριστος νομισματικός πληθωρισμός** .
6. Μεταπολεμικά επιβλήθηκε η έκτακτη φορολογία στους εύπορους και καταργήθηκαν ως αναχρονιστικές διάφορες παλαιότερες φορολογίες όπως η φορολογία “διαπύλιων τελών “επί της κυκλοφορίας των αγαθών, οι φόροι υπέρ τρίτων ,η φορολογία του λαδιού, της σταφίδας και των ζώων. Επιβλήθηκαν όμως τότε ως αντιστάθμισμα διάφοροι δημοτικοί τοπικοί φόροι , στη γεωργική και κτηνοτροφική παραγωγή οι οποίοι και αυτοί αργότερα αναμορφώθηκαν.
7. **Το 1948** καθιερώθηκε το σύστημα τηρήσεως βιβλίων και εκδόσεως φορολογικών στοιχείων από τους επαγγελματίες και τις επιχειρήσεις .( Σέλλας1989)
8. Μετά 35 χρόνια από τον ν.1640/1919 αυτός αντικαθίσταται από το Νομοθετικό διάταγμα **3323/1955 περί φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων** το οποίο προέβλεπε επιβολή φόρου επί του συνολικού εισοδήματος σε αντίθεση με τον προηγούμενο που ίσχυε μέχρι τότε και το **Νομοθετικό Διάταγμα 3843/1958 περί φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων** .Τα δύο αυτά διατάγματα

εφαρμόστηκαν από το κράτος έως το 1989 με τις απαραίτητες τροποποιήσεις και μετατροπές που απαιτούσε η εκάστοτε φορολογική περίοδος ,ενώ η ψήφιση του **Προεδρικού διατάγματος 129/1989** έφερε αυτόματα και την κωδικοποίηση των δύο αυτών νόμων σε ένα νομοθετικό κείμενο με ονομασία <<Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος>> ( Κ.Φ.Ε.) με 104 άρθρα συνολικά από τα οποία τα ογδόντα πέντε πρώτα αφορούσαν την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα δεκαεννέα αφορούσαν την φορολογία των νομικών προσώπων.

9. Αργότερα με νέα κωδικοποίηση εφαρμόζεται στο Ελληνικό Κράτος ο Νόμος **2238/1994** που αποτελούσε και τον βασικό κορμό του φορολογικού συστήματος μέχρι τις διατάξεις που θα συζητήσουμε σε επόμενα κεφάλαια .Σύμφωνα με αυτόν τον νόμο ο φόρος των φυσικών προσώπων είναι προοδευτικός απόλυτα προσωπικός και επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα ενώ ο φόρος νομικών προσώπων είναι ανάλογος των κερδών. Παράλληλα καθιερώνεται αφορολόγητο όριο εισοδήματος και τα εισοδήματα φορολογούνται ανάλογα με την πηγή τους διακρίνονται δηλαδή σε εισοδήματα από ακίνητα ,κινητές αξίες , εμπορικές επιχειρήσεις ,γεωργικές επιχειρήσεις , μισθωτές υπηρεσίες , ελευθέρια επαγγέλματα και κάθε άλλη πηγή.

### 5.3.0 Το φορολογικό σύστημα σε Ευρωπαϊκό επίπεδο

Λίγα χρόνια μετά τον 2<sup>ο</sup> Παγκόσμιο Πόλεμο ,ο οποίος είχε εξουθενώσει οικονομικά την Ευρώπη ,ξεκίνησε ο η **προσπάθεια δημιουργίας μιας ενιαίας Ευρωπαϊκής αγοράς** με την συνεργασία των χωρών -μελών και απώτερο σκοπό την εξασφάλιση ευημερίας και συνεχούς οικονομικής ανάπτυξης στα μέλη της δια μέσου ενός γενικότερου οικονομικού πλαισίου και πολιτικής . Έτσι το 1948 ιδρύεται ο Οργανισμός Ευρωπαϊκής Οικονομικής Συνεργασίας που μετονομάστηκε το 1961 σε Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης ( **ΟΟΣΑ**) ο οποίος μαζί με την Ευρωπαϊκή Κοινότητα Άνθρακα και Χάλυβα (**Ε.Κ.Α.Χ.**) που ιδρύθηκε το 1950 άρχισε να ενώνει οικονομικά και πολιτικά τις Ευρωπαϊκές χώρες μέλη της. Ακολούθως το 1957 ιδρύεται με την Συνθήκη της Ρώμης η Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα ( **Ε.Ο.Κ.**) από τις αντιπροσωπείες των κρατών μελών της Ε.Κ.Α.Χ. , σύμφωνα με την οποία τα κράτη -μέλη εκχώρησαν το κυριαρχικό δικαίωμα της δασμολογικής πολιτικής τους στην δικαιοδοσία της Κοινότητας .

Η φορολογική πολιτική είναι αυτή χάρη στην οποία συγκεντρώνεται για το κράτος το μεγαλύτερο ποσοστό εσόδων και συνιστά κεντρικό στοιχείο της εθνικής κυριαρχίας. Με τα φορολογικά έσοδα οι κυβερνήσεις εξασφαλίζουν τους αναγκαίους πόρους για την αποτελεσματική λειτουργία τους .Η φορολογία πρέπει ,όπως έχουμε προαναφέρει να είναι

δίκαιη. Αυτό δεν είναι εύκολο να επιτευχθεί σε εθνικό επίπεδο γι αυτό είναι πραγματική πρόκληση όταν πρόκειται για διασυνοριακές δραστηριότητες. Έτσι η Ευρωπαϊκή Ένωση θέτει κάποιους **βασικούς άξονες άσκησης φορολογικής πολιτικής** βάσει των οποίων πρέπει να συντονίζονται όλα τα κράτη -μέλη .Ωστόσο υπάρχουν λεπτομέρειες σε κάθε φορολογικό σύστημα που διαμορφώνονται από την εκάστοτε κυβέρνηση. άλλωστε κάθε κράτος είναι υπεύθυνο για την φορολογική πολιτική του με την Ευρωπαϊκή Ένωση να έχει περισσότερο εποπτικό ρόλο, με την δυνατότητα όμως διατύπωσης προτάσεων και υποβολής συστάσεων με σκοπό την βελτίωση των αποτελεσμάτων σε συλλογικό Ευρωπαϊκό επίπεδο.

Ο Mitchell( 2004) αναφέρει πως με τον όρο **φορολογική εναρμόνιση** νοείται η προσπάθεια για την επίτευξη ενός κοινού επιπέδου φορολογίας με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης .

Επίσης ο Bernardi επιχειρηματολογώντας υπέρ της φορολογικής ευρωπαϊκής εναρμόνισης επισημαίνει αρχικά ότι προκειμένου να επιτευχθεί σύγκλιση απαιτείται να βρεθεί ένα κοινό φορολογικό πλαίσιο φορολογικού συστήματος .

Με σκοπό **λοιπόν την φορολογική εναρμόνιση των Εθνικών συστημάτων** της ευρωπαϊκής κοινότητας η Ε.Ε. στοχεύει

- στην *αποτροπή των δυσμενών επιπτώσεων στον ανταγωνισμό από την ύπαρξη διαφορετικών συντελεστών στα κράτη μέλη , στην έμμεση φορολογία όπως είναι ο Φ.Π.Α. και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης*
- ,στην *αποφυγή της φοροδιαφυγής*
- αλλά και στην *αποφυγή διπλής φορολόγησης των πολιτών , φυσικών ή νομικών προσώπων μέσα από την σύναψη διμερών συμφωνιών μεταξύ των κρατών- μελών .*
- Επιπλέον στοχεύει στην *αποφυγή του φορολογικού ανταγωνισμού και της μετακίνησης των επιχειρήσεων εντός της κοινότητας για την εξεύρεση ευνοϊκότερων φορολογικών συστημάτων αφού μπορεί να στρεβλώσουν τις φορολογικές δομές των κρατών.*
- Τέλος στοχεύει στην επίτευξη ισοσκελισμένων προϋπολογισμών από τα κράτη -μέλη , δηλαδή να μην παρουσιάζουν δημοσιονομικό έλλειμμα ανώτερο του 3% του ΑΕΠ για τη διατήρηση του πληθωρισμού σε σταθερά επίπεδα .

Καίρια για την εύρυθμη λειτουργία της ενιαίας αγοράς υπήρξε η Συνθήκη του Μάαστριχτ ( 1992) η οποία έθεσε και τα θεμέλια της νομισματικής ενοποίησης .

Η Ελλάδα ως κράτος -μέλος της ενιαίας αγοράς από το 1981 έχει σε γενικές γραμμές την ευχέρεια να σχεδιάζει το φορολογικό της σύστημα με βάση τις εθνικές προτεραιότητες, ωστόσο υποχρεούται να τηρεί ορισμένες θεμελιώδεις αρχές της Ε.Ε. όπως η απαγόρευση των διακρίσεων και ο σεβασμός της ελεύθερης κυκλοφορίας εντός της εσωτερικής αγοράς. Επιπλέον η Ε.Ε. έχει θεσπίσει διαδικασίες συνεργασίας κι ένα νομικό πλαίσιο με το οποίο διασφαλίζει δίκαιη και αποτελεσματική φορολόγηση των διασυνοριακών δραστηριοτήτων στην Ε.Ε. Περαιτέρω για να τεθεί σε ισχύ κάποια φορολογική νομοθεσία σε επίπεδο Ε.Ε. απαιτείται ομοφωνία των κρατών μελών ώστε να διασφαλίζεται ότι λαμβάνονται υπόψη τα συμφέροντα κάθε κράτους -μέλους.

#### 5.4.0 Άμεση και Έμμεση φορολογία στην Ε.Ε.

Η φορολογική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης επικεντρώνεται στην δημιουργία προτύπων και κοινών πρακτικών μεταξύ των κρατών μελών με απώτερο σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής. Η άμεση και η έμμεση φορολόγηση αποτελούν τους πυλώνες στην βάση των οποίων χαράσσεται η κοινή ευρωπαϊκή φορολογική πολιτική προς την οποία τα κράτη μέλη εναρμονίζουν τις πρακτικές τους.

#### Άμεση φορολόγηση

Νομοθετικά η άμεση φορολόγηση αποσκοπεί στην μεγαλύτερη εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών καταπολεμώντας παράλληλα την φοροδιαφυγή. Τα κράτη -μέλη έχουν την ελευθερία λήψης αποφάσεων όσον αφορά την άμεση φορολογία που εφαρμόζουν στο βαθμό που οι αποφάσεις αυτές συμφωνούν με τις βασικές ελευθερίες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Έτσι θα πρέπει να μην δημιουργούνται συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ενιαία αγορά και να **διασφαλίζεται δίκαιη και αποτελεσματική φορολόγηση των διασυνοριακών δραστηριοτήτων**. Για το λόγο αυτό εκδόθηκαν το 1990 δύο οδηγίες που αφορούσαν τις συγχωνεύσεις εταιρειών και την εξάλειψη της διπλής φορολόγησης των κερδών μητρικών και θυγατρικών εταιρειών. Συγκροτήθηκε στα πλαίσια της Ε.Ε. ομάδα δεοντολογίας η οποία θα ερευνούσε περιπτώσεις αθέμιτου ανταγωνισμού των επιχειρήσεων ενώ διαπιστώθηκε ότι πολλά από τα θέματα που επηρέαζαν αρνητικά τις επιχειρήσεις οφείλονταν στην προσαρμογή αυτών σε διαφορετικά ρυθμιστικά καθεστάτα στην εσωτερική αγορά. Για αυτό η Ευρωπαϊκή επιτροπή προχώρησε σε προτάσεις προσέγγισης για τη δημιουργία ενιαίας βάσης με την οποία θα υπολογίζονται οι φόροι των εταιρειών που δραστηριοποιούνται εντός Ε.Ε.

### Έμμεση Φορολόγηση

Στην έμμεση φορολόγηση το νομοθετικό πλαίσιο της Ε.Ε. είναι αυστηρότερο προκειμένου να επιτευχθεί εναρμόνιση μεταξύ των κρατών -μελών .Η έμμεση φορολόγηση στα πλαίσια της Ε.Ε. εστιάζει στον φόρο προστιθέμενης αξίας ( Φ.Π.Α. ) και στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης .Σκοπός της έμμεσης φορολόγησης εντός Ε.Ε. είναι φυσικά να υπάρχει ανταγωνισμός μεταξύ κρατών με διαφορετικά φορολογικά εθνικά συστήματα ωστόσο επιδιώκει την εξομάλυνση συνθηκών όταν κάποιο κράτος εμφανίζει αλματώδη αύξηση λόγω της διαφορετικότητας των συντελεστών σε σύγκριση με το γενικό σύνολο των κρατών ώστε να εξασφαλίζεται η σύγκλιση και η εναρμόνιση.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας αποτελεί όπως έχουμε προαναφέρει τον βασικότερο έμμεσο φόρο μαζί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης και ήταν ο πρώτος που εναρμονίστηκε από το 1992 με τις ενιαίες ανάγκες της ευρωπαϊκής αγοράς . Μετά την δημιουργία της νομισματικής ένωσης το 2001 οι αγορές μεταξύ εταιρειών της Ε.Ε. δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. καθώς κάτι τέτοιο σε μια ενωμένη φορολογικά ,οικονομικά και νομισματικά Ευρώπη δεν έχει νόημα ,προσφέροντας έτσι ένα ακόμα κίνητρο οικονομικής ανάπτυξης εντός Ε.Ε. στα πλαίσια πάντα της φορολογικής εναρμόνισης και ομοιογένειας. Ο Φ.Π.Α. υφίσταται στην εσωτερική αγορά κάθε κράτους - μέλους ,αλλά και μεταξύ τους τα κράτη προχωρούν σε συμψηφισμούς αυτού για αγορές αγαθών και υπηρεσιών οι οποίες γίνονται μεταξύ τους ανεξάρτητα αν ο φόρος δεν επιβάλλεται στις εταιρείες την στιγμή της αγοράς για διαχειριστικούς και ελεγκτικούς λόγους .

### 5.5.0 Σύγχρονο οικονομικό κοινωνικό πλαίσιο

Η Παγκόσμια κοινότητα σήμερα ταλανίζεται από πολύπλευρά οικονομικά προβλήματα ενώ η Ευρωπαϊκή Ένωση και η Ελλάδα ειδικότερα, αντιμετωπίζουν τον απόηχο της οικονομικής κρίσης του 2007 που μπορεί να ξεκίνησε από τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής εξαπλώθηκε όμως άμεσα σε όλον τον κόσμο γεγονός που καταδεικνύει την αλληλεπίδραση και την αλληλεξάρτηση των αγορών σε παγκόσμιο επίπεδο. Πιο συγκεκριμένα αν και η κρίση στην Ελλάδα άργησε να φανεί στην συνέχεια πήρε τεράστιες διαστάσεις .Συσσωρευμένα προβλήματα κακοδιαχείρισης του δημοσίου χρήματος και του φορολογικού συστήματος φοροδιαφυγή , απάτες μεγέθυναν τις αρνητικές επιδράσεις στην οικονομία της χώρας .(Ποϊριαζή 2010) Στις περισσότερες χώρες ,ως αποτέλεσμα της κρίσης παρατηρήθηκε ραγδαία επιδείνωση των δημόσιων οικονομικών και

διόγκωση του δημοσίου χρέους .Στην Ελλάδα το πρόβλημα της μείωσης του τεράστιου δημοσιονομικού προβλήματος υπήρξε ο ακρογωνιαίος λίθος του προγράμματος διάσωσης της ελληνικής οικονομίας.

Η κρίση στην Ελλάδα άρχισε να φαίνεται το φθινόπωρο του 2009 και φάνηκε ότι τα αίτια της είχαν βαθιές ρίζες στον τρόπο διακυβέρνησης της χώρας τα τελευταία 30 χρόνια. Τα στοιχεία δείχνουν ότι τις τελευταίες δεκαετίες η Ελλάδα είχε επιλέξει να επιβαρύνει βαθμιαία την οικονομία της , με ένα αντανταγωνιστικό πλέγμα από υπερβολικές, άκαμπτες και ασαφείς κανονιστικές ρυθμίσεις που διένειμαν προσόδους σε καλά οργανωμένες ομάδες συμφερόντων και δημιουργούσαν γόνιμο έδαφος για διαφθορά και κατάχρηση εξουσίας και δημοσίου χρήματος . Παρά την επιτυχή διαχείριση της εισόδου της χώρας στην Ο.Ν.Ε. τα ελαττώματα του ιδιόμορφου ελληνικού οικονομικού μοντέλου το οποίο συνδυάζει στοιχεία ακραίων κυβερνητικών παρεμβάσεων στις αγορές που συνδυάζονται με διαφθορά και έλλειψη κράτους δικαίου αλλά και κάποιες συμβολικές παραχωρήσεις στις αρχές της ελεύθερης αγοράς ,βαθμιαία ρίζωσαν ακόμη πιο βαθιά στο σύστημα παρόλο που οι πολίτες άρχισαν να αντιλαμβάνονται τις δυνητικές τους συνέπειες

Αν και οι δομικές αδυναμίες ήταν εκείνες που δημιούργησαν βαθμιαία τις συνθήκες για την εκδήλωση της κρίσης στην Ελλάδα ,η εξέλιξη των δημόσιων οικονομικών ήταν ο παράγοντας που λειτούργησε ως καταλύτης και οδήγησε την ελληνική κυβέρνηση να ζητήσει βοήθεια την Άνοιξη του 2010 όταν το δημοσιονομικό έλλειμμα άγγιζε το 10% του ΑΕΠ. Στο ακόλουθο διάγραμμα φαίνεται το δημόσιο χρέος της χώρας ως ποσοστό του ΑΕΠ από το 1884 έως και το 2020





Γράφημα 1 .Πηγή : [www.imf.org](http://www.imf.org) Διεθνές Νομισματικό Ταμείο

Λόγω της συνδυασμένης επίδρασης των μειωμένων εσόδων , των ανεξέλεγκτων δαπανών και του αυξανόμενου κόστους των τόκων το πρωτογενές πλεόνασμα του προϋπολογισμού που ήταν διαθέσιμο για την χρηματοδότηση των τόκων ακολούθησε πτωτική τάση και το 2009 ήταν ήδη αρνητικό οδηγώντας τελικά τις διεθνείς χρηματαγορές να κλείσουν την στρόφιγγα για την Ελλάδα. Στις αρχές του 2010 σταδιακά η ελληνική κυβέρνηση παραδέχθηκε ότι υπήρχε σοβαρό πρόβλημα που δεν θα λυνόταν με την δαιμονοποίηση των διεθνών χρηματαγορών και άρχισε να παίρνει μέτρα για την αύξηση των φόρων και την περικοπή των δημοσίων δαπανών.

Θεσπίστηκε μια σειρά από νόμους που περιλάμβαναν μέτρα λιτότητας ,όπως ο **N.3885/2010** που επανάφερε την φορολογία ακινήτων ενώ αυξήθηκαν οι φόροι καπνού , αλκοόλ και καυσίμων. Ο νόμος **3833/2010** που αύξησε τους φόρους κατανάλωσης ,μείωσε τις φοροαπαλλαγές στις χρεώσεις ηλεκτρικού ρεύματος θέσπισε έκτακτο φόρο για τα υψηλά εισοδήματα του 2009 και θέσπισε φόρο πολυτελείας . Ο νόμος **3842/2010** “για την αποκατάσταση της φορολογικής δικαιοσύνης “εισήγαγε μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ,φορολογώντας το τεκμαρτό εισόδημα με την χρήση “αντικειμενικών κριτηρίων ,έδωσε κίνητρα για την συλλογή αποδείξεων από προμηθευτές και επαγγέλματα που παραδοσιακά δεν έκοβαν αποδείξεις ,κατάργησε τις φοροαπαλλαγές και καθόρισε ανεξάρτητα από το εισόδημα έναν ενιαίο φορολογικό συντελεστή για μερικές πολιτικά ευνοούμενες ομάδες επαγγελματιών και αυτοαπασχολούμενων, ενώ φορολόγησε και τα επιδόματα των δημοσίων υπαλλήλων .Όμως ο νόμος αυτός κατέστησε ακόμα πιο προοδευτική την φορολόγηση φυσικών προσώπων και αύξησε τον συντελεστή φορολογίας κερδών και μερισμάτων των επιχειρήσεων σε έναν από τους ψηλότερους στον ΟΟΣΑ και στην Ε.Ε. Θεσπίστηκε ενιαίος φόρος στα ακίνητα για τις “μεγάλες “περιουσίες που επίσης ήταν από τους υψηλότερους στον ΟΟΣΑ, ενώ επέτρεψε την εισαγωγή μεγάλων χρηματικών ποσών από το εξωτερικό χωρίς έλεγχο της νομιμότητάς τους σε μια προσπάθεια να επαναπατριστούν τα αδήλωτα και αφορολόγητα κεφάλαια. Παράλληλα για πρώτη φορά στον ανωτέρω νόμο περιλαμβάνονταν μέτρα για την περικοπή των κρατικών δαπανών .Περικόπηκαν τα δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα των δημοσίων υπαλλήλων και συνταξιούχων ,περικόπηκαν πολλά επιδόματα ,θεσπίστηκε ανώτερο όριο στις υπερωρίες και τα έξοδα μετακίνησης ,ανακοινώθηκε πάγωμα προσλήψεων και ο προϋπολογισμός δημοσίων επενδύσεων μειώθηκε κατά μισό δισεκατομμύριο ευρώ. Όλες οι ανωτέρω μεταρρυθμίσεις πραγματοποιήθηκαν προκειμένου η χώρα να δείξει κάποια καλή θέληση στις κλειστές

χρηματαγορές ,ωστόσο τα μέτρα αυτά κρίθηκαν από τις χρηματαγορές “ανεπαρκή και καθυστερημένα” καθώς η δημοσιονομική διόρθωση που επιτύγχαναν αντιπροσώπευε μόνο ένα μικρό κλάσμα του ελλείμματος το οποίο ξεπερνούσε τα 25 δισεκατομμύρια ευρώ, και αφού είχαν αποκτήσει πλέον πλήρη γνώση των προβλημάτων που έπνιγαν την ελληνική οικονομία ,ήθελαν να δούν μια προσπάθεια εξυγίανσης αντίστοιχη προς το έλλειμμα και μια συνεκτική στρατηγική μεταρρυθμίσεων.

Συνεπεία των ανωτέρω και με την απειλή της άτακτης χρεωκοπίας η ελληνική κυβέρνηση απέστειλε τον Απρίλιο του 2010 μια επιστολή στην οποία ζητούσε την έναρξη της διαδικασίας που είχε προσφερθεί στην Ελλάδα από την **Ευρωπαϊκή Επιτροπή την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο**. Η προσφερόμενη λύση περιλάμβανε την υπογραφή ενός **Μνημονίου Συνεννόησης** που επικυρώθηκε από το Ελληνικό Κοινοβούλιο με τον **N3845/2010** και στο οποίο περιγράφονταν τα μέτρα που έπρεπε να εφαρμοστούν προκειμένου να ενεργοποιηθεί η δανειακή συμφωνία των 110 δισεκατομμυρίων ευρώ.

Την αίτηση συνόδευαν τρία συνημμένα μνημόνια

- 1) **Μνημόνιο οικονομικής και χρηματοπιστωτικής πολιτικής (ΜΟΧΠ)**
- 2) **Τεχνικό Μνημόνιο Συνεννόησης ( ΤΜΣ)**
- 3) **Μνημόνιο Συνεννόησης στις συγκεκριμένες προϋποθέσεις Οικονομικής Πολιτικής (ΣΠΟΠ) .**

Το μνημόνιο αποτελούσε μια νέα προσέγγιση της εφαρμογής ενός μεταρρυθμιστικού προγράμματος σε χώρα της οποίας η Κυβέρνηση ζητά οικονομική βοήθεια μέσα σε ένα πλαίσιο δημοσιονομικών και μακροοικονομικών πιέσεων που δεν μπορεί να αντιμετωπίσει μόνη της .Η προσέγγιση αυτή διέφερε απ ότι μέχρι τότε υιοθετούσε το ΔΝΤ καθώς η συμμετοχή της Ελλάδας στην Ευρωζώνη απαιτούσε να υπάρχει ενεργή συμμετοχή της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και της ΕΚΤ στην σύνταξη των όρων της συμφωνίας και κατόπιν στην επίβλεψη των δεσμεύσεων που είχε αναλάβει η Ελλάδα . Αυτή η συνεργασία δημιούργησε έναν πρωτοφανή συνδυασμό εξειδικευμένων γνώσεων και ικανοτήτων για την δημιουργία ενός λεπτομερούς σχεδίου που θα σταθεροποιούσε τα οικονομικά της Ελλάδας και τα μακροοικονομικά θεμελιώδη της ελληνικής κοινωνίας .

Το Μνημόνιο περιλάμβανε μέτρα που προσπαθούσαν

- a) Να αντιμετωπίσουν τις ακραίες δημοσιονομικές ανισορροπίες της Ελληνικής Κυβέρνησης

- b) Να προτείνουν μακροπρόθεσμες λύσεις για τα βαθύτερα αίτια που επέτρεψαν σε αυτές τις ανισορροπίες να εμφανιστούν και σχετίζονται με την χρήση των δημόσιων κονδυλίων ,τον έλεγχο της φοροδιαφυγής και την κατάργηση φοροαπαλλαγών για τις προνομιούχες κοινωνικές ομάδες .
- c) Να αντιμετωπίσουν οργανισμούς της γενικής κυβέρνησης - ΔΕΗ,ΟΣΕ ,ταμεία κοινωνικής ασφάλισης -που λειτουργούσαν με πλήρη αδιαφορία για κάθε δημοσιονομικό περιορισμό
- d) Να εξαλείψουν τους σημαντικότερους δεσμευτικούς περιορισμούς που κατέπνιγαν τον ανταγωνισμό και την παραγωγικότητα στις αγορές προϊόντων
- e) Να εισαγάγουν κάποια ευκαμψία για καλύτερη επίβλεψη της αγοράς εργασίας

Στην αρχική του μορφή περιλάμβανε πάνω από 200 ενέργειες που προβλέπονταν να πραγματοποιηθούν μέχρι το 2014.Περιλάμβανε την απελευθέρωση των οδικών μεταφορών ,απελευθέρωση επαγγελματικών υπηρεσιών καθώς επίσης περιείχε όρους για την απελευθέρωση της χονδρικής αγοράς ηλεκτρικής ενέργειας και την απλοποίηση ίδρυσης νέων επιχειρήσεων ενώ ζητούσε την απλοποίηση της διαδικασίας αδειοδότησης ,η οποία είχε προϋπόθεση την εξομάλυνση λεπτομερειών χωροταξικού σχεδιασμού καθώς και των όρων για τη δημιουργία περιοχών βιομηχανικής δραστηριότητας και την μείωση της καθημερινής διοικητικής επιβάρυνσης που αντιμετώπιζαν οι επιχειρήσεις .Επιπλέον περιλάμβανε πλήθος δημοσιονομικών μέτρων που σκοπό είχαν να αυξήσουν περαιτέρω τα κρατικά έσοδα ,να μειώσουν την φοροδιαφυγή''η και εισφοροδιαφυγή και να περιορίσουν τις ανεξέλεγκτες και μη βιώσιμες κρατικές δαπάνες. Περαιτέρω όπως είναι εμφανές περιλάμβανε πλήθος **διαρθρωτικών και διοικητικών μέτρων που στρατηγικό σκοπό** είχαν να βελτιώσουν όλα τα τεκμηριωμένα αδύνατα σημεία στον τρόπο που λειτουργούσε η Ελληνική οικονομία .

Παρά της Πελαγίδης, Θ. (2015). *Η Ελληνική Οικονομική Κρίση και το Πρόγραμμα Στήριξης υπό Προϋποθέσεις* [Κεφάλαιο]. Στο Πελαγίδης, Θ. 2015. *Ανάλυση της ελληνικής οικονομίας* [Προπτυχιακό εγχειρίδιο]. Αθήνα: Κάλλιπος, Ανοικτές Ακαδημαϊκές Εκδόσεις. κεφ 6. <http://hdl.handle.net/11419/1184>

Η συμφωνία συνοδεύεται από αυστηρές προϋποθέσεις με την μορφή ενός εκτεταμένου προγράμματος πολιτικών ,την εφαρμογή του οποίου επέβλεπε η αποκαλούμενη <<Τρόικα >> δηλαδή η τριάδα των θεσμών που ανά τρίμηνο αξιολογούσε την πρόοδο του προγράμματος εφαρμογής των όρων του ''Μνημονίου'' και αποφάσιζε για την εκταμίευσή της αντίστοιχης δόσης του δανείου.

**Η πρώτη δανειακή σύμβαση εγκρίθηκε από το ΔΝΤ στις 9 Μαΐου 2010** έπειτα από μια έντονη συνεδρίαση κατά την οποία το ένα τρίτο του συμβουλίου των διευθυντών του ΔΝΤ ( αποτελούμενο κυρίως από τους εκπροσώπους περίπου 40 μη Ευρωπαϊκών χωρών από την Μ. Ανατολή , την Ασία και την Λατινική Αμερική καθώς και από την Ελβετία ) αντέδρασε και πρόβαλλε ενστάσεις αναφορικά με το πρόγραμμα διάσωσης .Οι χώρες αυτές ισχυρίζονταν πως το πρόγραμμα θα αποδεικνυόταν κακοσχεδιασμένο και μη βιώσιμο και θα αποτύγχανε *αν δεν αναλάμβαναν μέρος του βάρους οι πιστωτές με μια αναδιάρθρωση του χρέους προς τον ιδιωτικό τομέα* .( Catan & Talley 2013) . Για να εγκριθεί η συμμετοχή του ΔΝΤ στο ελληνικό πρόγραμμα χρειάστηκε να αλλάξουν τα κριτήρια για την κατ'εξαίρεση πρόσβαση ενός κράτους σε δανεισμό από το ΔΝΤ .Ενώ έπρεπε να προηγηθεί αναδιάρθρωση του χρέους προκειμένου το ΔΝΤ να συνεισφέρει το δικό του μερίδιο στο δανεισμό ( 30δισ από τα 110 δισ ) εισήχθη μια εξαίρεση για κράτη των οποίων τα οικονομικά προβλήματα μπορούσαν να απειλήσουν την παγκόσμια χρηματοπιστωτική σταθερότητα .Η θέσπιση της εξαίρεσης αυτής αργότερα κρίθηκε αναποτελεσματική και καταργήθηκε το 2016 ( Mouzakis 2016).

Παράλληλα η χώρα **μέχρι τον Ιούλιο του 2011 είχε νομοθετήσει τέσσερα πακέτα μέτρων λιτότητας προκειμένου να λάβει τις δόσεις των δανείων** που περιλάμβαναν φορολογικές μεταρρυθμίσεις με αύξηση των συντελεστών και της φορολογικής βάσης εισαγωγή νέων φόρων κλπ. Ενώ ιδρύεται και ο οργανισμός αποκρατικοποιήσεων το **Ταμείο Δημόσιας Περιουσίας** με σκοπό την πώληση της δημόσιας περιουσίας δηλαδή μαζικές αποκρατικοποιήσεις ( λιμάνια , αεροδρόμια , ταχυδρομεία ενέργεια κλπ.).Παρά την πληθώρα των μέτρων όμως η δημοσιονομική προσαρμογή καθυστερεί κι ως εκ τούτου στην διάρκεια μιας μαραθώνιας συνεδρίασης συνόδου κορυφής της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιτυγχάνεται **συμφωνία με τις τράπεζες πιστωτές** της χώρας για διαγραφή μέρους του Ελληνικού χρέους .Στις 27 Οκτωβρίου 2011 ανακοινώνεται κούρεμα του 50% του ελληνικού χρέους και πρόσθετο πακέτο βοήθειας προς την Ελλάδα ενώ παράλληλα αποφασίστηκε η δημιουργία ενός μηχανισμού μόνιμης εποπτείας για την Ελλάδα που θα παρακολουθούσε διαρκώς την εφαρμογή των μεταρρυθμίσεων ( Αθανασίου 2011).

**Στις αρχές του 2012 νομοθετείται νέο πακέτο μέτρων λιτότητας** προκειμένου να καλυφθεί τρύπα 350 εκ ευρώ στον προϋπολογισμό γεγονός που απειλούσε εκ νέου την χώρα με στάση πληρωμών . Τα νέα μέτρα αφορούσαν

- Μείωση κατά 22% του κατώτατου μισθού σε όλα τα κλιμάκια του βασικού μισθού ( από 751€ σε 586€ ) και 32% στους νεοεισερχόμενους μέχρι 25 ετών .

- Κατάργηση 150.000 χιλιάδων θέσεων εργασίας από το δημόσιο μέχρι το 2015
- Ατομικές ή επιχειρησιακές συμβάσεις εργασίας αντί για κλαδικές .Άρση μονιμότητας σε ΔΕΚΟ και υπό κρατικό έλεγχο οι Τράπεζες
- Περικοπές συντάξεων, επιδομάτων ,δαπανών υγείας ,άμυνας λειτουργιών του Κράτους και εκλογών
- Κατάργηση των οργανισμών Εργατικής Κατοικίας και Εστίας
- Αύξηση αντικειμενικών αξιών και ενοποίησή φόρων στα ακίνητα
- Πλήρες άνοιγμα είκοσι κλειστών επαγγελμάτων
- Αύξηση των εισιτηρίων στις αστικές συγκοινωνίες και στον ΟΣΕ 25%
- Κλείσιμο 200 εφοριών ,κατάργηση φοροαπαλλαγών και χαμηλού συντελεστή Φ.Π.Α. στα νησιά

Τα ανωτέρω επέφεραν την σύναψη του **δεύτερου Μνημονίου** που ψηφίστηκε τον **Φεβρουάριο του 2012 από την Ελληνική Βουλή** κατά την συζήτηση για την " Έγκριση των σχεδίων συμβάσεων " Χρηματοδοτικής διευκόλυνσης μεταξύ του Ευρωπαϊκού ταμείου Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.) της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Τράπεζας της Ελλάδος ,του Σχεδίου του μνημονίου Συνεννόησης , μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας , της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και της Τράπεζας της Ελλάδος και άλλες επείγουσες διατάξεις για την μείωση του δημοσίου χρέους και την διάσωση της εθνικής οικονομίας με τον **Νόμο 4046/2012**. Κατόπιν των ανωτέρω οι υπεύθυνοι της Ευρωζώνης υιοθετούν οριστικά ένα δεύτερο πακέτο διάσωσης της χώρας ύψους 237 δις ευρώ , ενώ το πρόγραμμα προβλέπει την απομείωση κατά το ήμισυ της ονομαστικής αξίας του ελληνικού χρέους που κατέχουν ιδιώτες πιστωτές ,τράπεζες και επενδυτικά ταμεία. Το PSI (Private Sector Investment Συμμετοχή ιδιωτικού τομέα ) ολοκληρώθηκε με επιτυχία με την συμμετοχή του ιδιωτικού τομέα να αγγίζει το 97,5%.

Ακολούθως μετά από διαπραγματεύσεις με την Τρόικα καταρτίζεται το *μεσοπρόθεσμο σχέδιο δημοσιονομικής στρατηγικής για το 2013- 2016* που εκφράζεται με το **πολυνομοσχέδιο 4093/2012**. Και μεταξύ άλλων περιλάμβανε τα ακόλουθα

- Αύξηση των ορίων συνταξιοδότησης κατά 2 έτη

- Μείωση στις συντάξεις από 5% έως 15% και τα άνω των 1.000€ ποσά
- Μειώσεις στο εφάπαξ έως 83%
- Κατάργηση της καθολικότητας της εθνικής συλλογικής σύμβασης εργασίας
- Κατάργηση δώρων χριστουγέννων και πάσχα και επιδομάτων αδειάς για τους δημοσίους υπαλλήλους
- Αύξηση φόρου στο υγραέριο κίνησης κατά 23λεπτά
- Εισαγωγή έκτακτης εισφοράς στα φωτοβολταικά
- Αντίτιμο 25 € για εισαγωγή σε νοσοκομείο

Τον Νοέμβριο του 2012 οι Υπουργοί Οικονομικών της ευρωζώνης και το ΔΝΤ συμφωνούν σε μια μείωση κατά 40δισ ευρώ του Ελληνικού χρέους και στην δεκαετή αναβολή καταβολής των επιτοκίων.

**Τον Ιανουάριο του 2013** θεσπίζεται το **8<sup>ο</sup> πακέτο μέτρων λιτότητας** που περιλαμβάνει αύξηση της φορολόγησης των ελευθέρων επαγγελματιών και αύξηση της φορολογίας για τους εργαζόμενους που κερδίζουν πάνω από 21,000 € ετησίως και φορολόγηση των εφοπλιστών για πρώτη φορά από το 1953 .

**Ακολούθως τον Ιούλιο του 2015** υιοθετείται το **ένατο πακέτο μέτρων λιτότητας** που περιλαμβάνει κυρίως

- Μεταρρύθμιση του Φ.Π.Α. για τον εξ ορθολογισμό των συντελεστών
- Μέτρα για την βελτίωση της βιωσιμότητας του συνταξιοδοτικού προγράμματος εν όψει μιας ευρύτερης μεταρρύθμισής του.
- Την εφαρμογή μέτρων σχεδόν αυτόματης περικοπής στις δαπάνες σε περίπτωση δημοσιονομικής απόκλισης

Συνάπτεται έτσι η Τρίτη δανειακή σύμβαση (**Τρίτο Μνημόνιο** ) που επικυρώθηκε από την **Βουλή με τον Ν.4336/2015** << Συνταξιοδοτικές διατάξεις -Κύρωση σχεδίου σύμβασης Οικονομικής ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της συμφωνίας χρηματοδότησης >> τα κυριότερα μέτρα της οποίας είναι τα εξής

- Αύξηση εισφορών υγείας 2% στις κύριες και 6% στις επικουρικές συντάξεις
- Μετακίνηση πλήθους προϊόντων από το 13% στο 23% Φ.Π.Α.

- Σταδιακή κατάργηση του μειωμένου Φ.Π.Α. στα νησιά του Αιγαίου
- Αύξηση φορολογικού συντελεστή επιχειρήσεων από 26% σε 29%
- Αύξηση προκαταβολής φόρου επόμενου έτους στο 100%
- Αύξηση φόρου ασφαλιστρών
- Κατάργηση φοροαπαλλαγών ( αγροτών, ΕΝΦΙΑ κλπ.)

Στις 23 Μαΐου 2016 ψηφίζεται πολυνομοσχέδιο με το οποίο επικυρώνονται αυξήσεις φόρου σε καύσιμα, κινητή τηλεφωνία ,καπνό ,ξενοδοχεία .Ταυτόχρονα με τον Ν.4389/2016 “Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις “θεσμοθετείται ο **Αυτόματος Μηχανισμός Δημοσιονομικής Προσαρμογής του προϋπολογισμού της Γενικής Κυβέρνησης** δηλαδή “ κόφτης ” σύμφωνα με τον οποίο θα πραγματοποιείται αυτόματη περικοπή δαπανών ,πλην ορισμένων εξαιρέσεων ,όταν δεν επιτυγχάνονται οι δημοσιονομικοί στόχοι.( Εφημερίδα της Κυβερνήσεως 2016). Οι περικοπές ορίζονται έως το 2% του ΑΕΠ κάθε έτους ανάλογα με το ύψος της απόκλισης έναντι των στόχων .Ταυτόχρονα ένα ποσοστό 10% επί του συνόλου των κρατικών δαπανών ,πέραν των κατηγοριών που εξαιρούνται ,θα διατηρούνται ως “ μαξιλάρι ” και δεν θα διατίθενται έως την 1<sup>η</sup> Ιουλίου κάθε έτους . Ο “ κόφτης ” δεν θα ενεργοποιείται για αποκλίσεις έως το 0,25 % του ΑΕΠ ή σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας και φυσικών καταστροφών .Ενώ οι αποκλίσεις προβλέπεται να προκύπτουν από ανακοίνωση της ΕΛΣΤΑΤ επικυρωμένη από τη EUROSTAT.

Το πρώτο μνημόνιο (2010) ως τυπικό πρόγραμμα παροχής πιστώσεων με ευνοϊκούς όρους μεν αλλά με αντάλλαγμα την δημοσιονομική προσαρμογή της χώρας και τις διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις ,θεωρούσε ότι η Ελλάδα αντιμετώπιζε πρόβλημα ρευστότητας ( liquidity), αυτός ήταν ο λόγος για τον οποίο τα παρεχόμενα δάνεια ήταν σχετικά βραχυπρόθεσμα και το επιτόκιο τους όχι και τόσο ευνοϊκό ,ενώ δεν περιλάμβαναν αναδιάρθρωση χρέους . Τα επόμενα δύο Μνημόνια όμως ( 2012 και 2015 ) είχαν διαφορετική φιλοσοφία και αντιμετώπιζαν το πρόβλημα της Ελλάδας ως πρόβλημα φερεγγυότητας ( solvency). Έτσι το δεύτερο πρόγραμμα συνοδεύτηκε από μια αναδιάρθρωση του χρέους , ενώ το τρίτο από μια υπόσχεση για περαιτέρω ελάφρυνσή του. Συνολικά στην Ελλάδα στο πλαίσιο των Μνημονίων παρασχέθηκε δανειοδότηση ύψους μεγαλύτερου των 300 δις ευρώ και το δάνειο αυτό αποτελεί μακράν το μεγαλύτερο που έχει δοθεί στην Παγκόσμια ιστορία ( σύγκριση με δεδομένα Reinhart and

Rogoff 2009).Επίσης η αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους του 2012 είναι η μεγαλύτερη καταγεγραμμένη απομείωση χρέους παγκοσμίως .

Σημειώνουμε ότι η οικονομική στήριξη που δόθηκε στην Ελλάδα αντιστοιχεί στο 134% του ΑΕΠ της το 2010 .Σε σύγκριση με την στήριξη που δόθηκε στην Ιρλανδία ( Πορτογαλία , Κύπρο )ήταν αντίστοιχα ίση με το 41% , 31% και 55% του ΑΕΠ τους. Τα ευρωπαϊκά κεφάλαια για το 1<sup>ο</sup> Μνημόνιο προήλθαν κατευθείαν από τα Ευρωπαϊκά κράτη καθώς τότε δεν υπήρχε κάποιος μηχανισμός στήριξης, ενώ το ταμείο που διαχειρίστηκε τα διμερή δάνεια που σύναψε η Ελλάδα ονομάστηκε "Ελληνική Ταμειακή Διευκόλυνση " .Τα κεφάλαια για το 2<sup>ο</sup> μνημόνιο εκταμιεύθηκαν από το Ευρωπαϊκό ταμείο Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας ( ΕΤΧΣ) .Ενώ τα κεφάλαια για το τρίτο μνημόνιο προέρχονται από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας"(ΕΜΣ ) ο οποίος αντικατέστησε το ΕΤΧΣ και αποτελεί πλέον τον μόνιμο μηχανισμό άμεσης πρόσβασης σε οικονομική βοήθεια για τα μέλη της Ευρωζώνης , ενώ η δανειακή του ικανότητα έχει ύψος 500 δις ευρώ.

Στον ακόλουθο πίνακα φαίνεται η κατανομή του δανεισμού της Ελλάδας στα τρία μνημόνια

*Πίνακας 8. Συνολικό προβλεπόμενο ποσό δανεισμού στα 3 μνημόνια (δισ. €)*

<b>1ο Μνημόνιο (Μάιος 2010 - Δεκέμβριος 2011)</b>	<b>ΕΔΔ</b>	<b>ΔΝΤ</b>	<b>Σύνολο</b>
	52.9	20.1	73
	(72.5%)	(27.5%)	(100%)
<b>2ο Μνημόνιο (Μάρτιος 2012 - Ιούνιος 2015)</b>	<b>ΕΤΧΣ</b>	<b>ΔΝΤ</b>	
	130.9	12	142.9
	(91.6%)	(8.4%)	(100%)
	183.8	32.1	215.9
	(85.1%)	(14.9%)	(100%)
<b>Συνολικό ποσό 1ου &amp; 2ου Μνημονίου</b>			



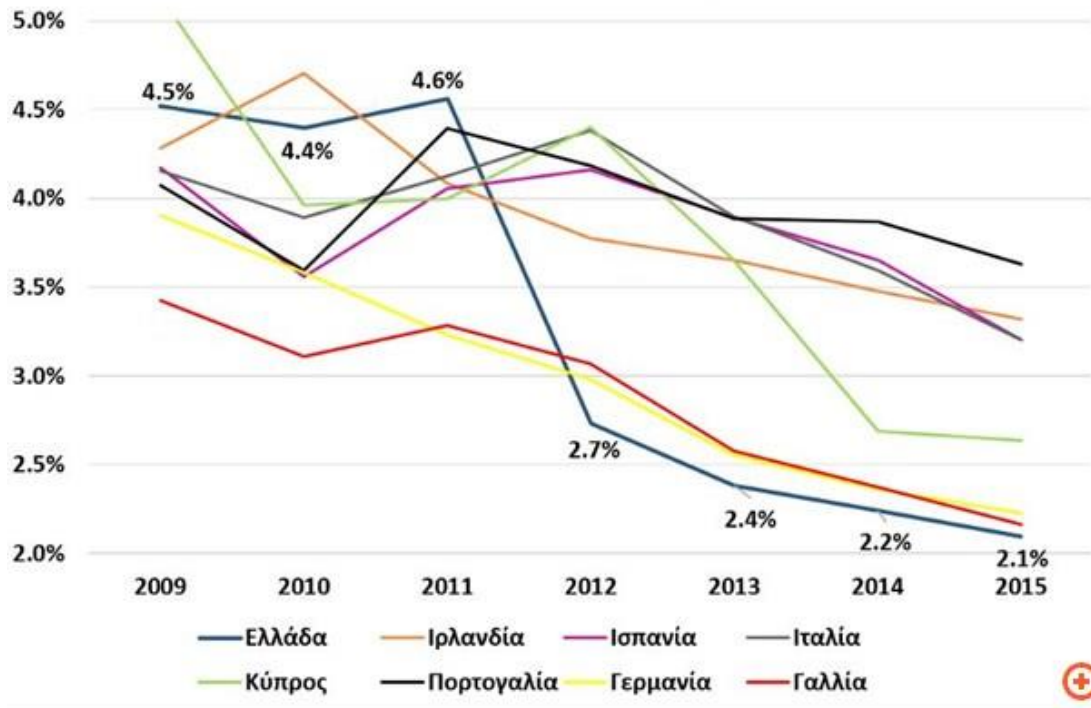
3ο Μνημόνιο (Αύγουστος 2015 - Αύγουστος 2018)	ΕΜΣ	ΔΝΤ	
	86		86
	(100%)	-	(100%)
	269.8	32.1	301.9
	(89.4%)	(10.6%)	(100%)

#### Σύνολο

Πηγές: [Factsheet: ESM/EFSF programmes for Greece](#) & [FAQ on ESM/EFSF financial assistance for Greece](#).

Περαιτέρω ενώ οι αρχικοί όροι δανεισμού από την Ε.Ε. ήταν παρόμοιοι με αυτούς που δανείζει το ΔΝΤ ,οι όροι που διαμορφώθηκαν στην πορεία ήταν ίσως περισσότεροι ευνοϊκοί και από εκείνους που δανείζει η Παγκόσμια Τράπεζα σε χώρες με χαμηλό εισόδημα, με αποτέλεσμα το μέσο επιτόκιο δανεισμού που πληρώνει σήμερα η Ελλάδα είναι αισθητά χαμηλότερο από το αντίστοιχο των υπόλοιπων χωρών της περιφέρειας που αντιμετώπισαν οικονομικά προβλήματα .Συγκεκριμένα , όπως δείχνει το παρακάτω διάγραμμα το επιτόκιο δανεισμού το 2015 κυμάνθηκε στο 2,1% ενώ για την Ισπανία , Ιρλανδία στο 3,2% και 3,1%.

### Μέσο επιτόκιο δανεισμού

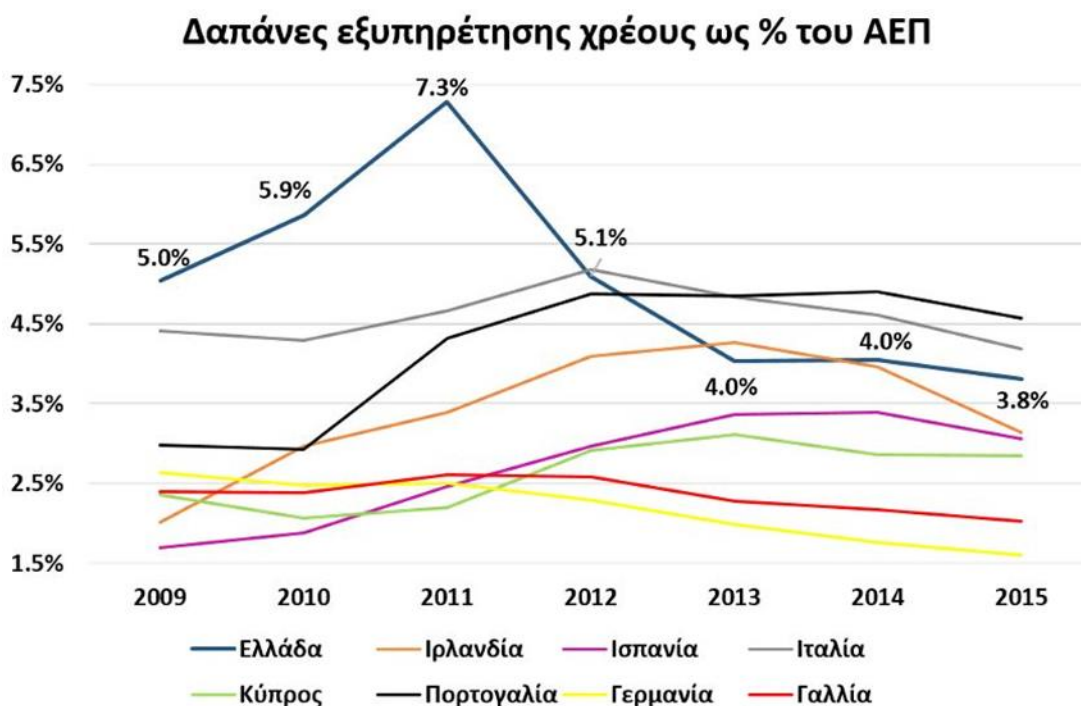


Γράφημα 3: Μέσο επιτόκιο δανεισμού

Πηγή: [Ερωτήσεις-απαντήσεις για τα τρία μνημόνια της Ελλάδας \(Μέρος 1ο\) \(capital.gr\)](#) Βασίλης Σαραφίδης (2016)

Σημειώνεται πως το ανωτέρω διάγραμμα που παρουσιάζονται τα επιτόκια δανεισμού όπως και στο διάγραμμα που ακολουθεί όπως αποτελούν μια ενδεικτική παρουσίαση του χρέους και των επιτοκίων της χώρας σε σχέση με άλλες ευρωπαϊκές χώρες.

Κατά την περίοδο 2010 -2015 η Ελληνική οικονομία συνέχισε να καταγράφει σημαντικά δημοσιονομικά ελλείματα ,συγκεκριμένα το σωρευτικό ποσό των ελλειμάτων έφτασε τα 106 δις ,ενώ το αντίστοιχο ποσό των πρωτογενών ελλειμμάτων τα 47 δις .Αυτό που αυξήθηκε σημαντικά ήταν ο λόγος του χρέους προς το ΑΕΠ ,που οφείλεται στην μεγάλη συρρίκνωση του ΑΕΠ : το 2009 το ΑΕΠ ήταν 237,5 δις ενώ το 2015 έφτασε στα 176 δις. Για τον λόγο αυτό οι δαπάνες για την εξυπηρέτηση του χρέους ως ποσοστό του ΑΕΠ παραμένουν υψηλές παρά το χαμηλό επιτόκιο.



Γράφημα 2: Δαπάνες εξυπηρέτησης χρέους ως ποσοστό του ΑΕΠ

Πηγή : [Ερωτήσεις-απαντήσεις για τα τρία μνημόνια της Ελλάδας \(Μέρος 1ο\) \(capital.gr\)](#) Βασίλης Σαραφίδης (2016)

Το 2018 το ΔΝΤ με έκθεσή του αποφαινεται ότι η μεταρρυθμιστική προσπάθεια σε συνδυασμό με τις ελαφρύνσεις που αποφασίστηκαν στο Eurogroup **καθιστούν την χώρα έτοιμη να εξέλθει του προγράμματος Ευρωπαϊκού Μηχανισμού Σταθερότητας με επιτυχία** ενώ αποκαθιστούν την πρόσβαση της χώρας στις αγορές μεσοπρόθεσμα . Τα μέλη της εκτελεστικής επιτροπής του ταμείου επαινούν στην σχετική έκθεση τις ελληνικές αρχές “ για τις σημαντικές μεταρρυθμίσεις που έχουν σε μεγάλο βαθμό εξαλείψει τις δημοσιονομικές ανισορροπίες ,σταθεροποιήσει τον χρηματοοικονομικό τομέα, μειώσει την ανεργία και αποκαταστήσει την ανάπτυξη” Εκτιμούν ότι το πρωτογενές πλεόνασμα του ΑΕΠ θα κυμαίνεται στο 1,5% ενώ η ετήσια αύξηση του πραγματικού ΑΕΠ θα είναι κοντά στο 1% . Στην ίδια έκθεση προτείνουν τρόπους για την περαιτέρω εξυγίανση των τραπεζών με ρύθμιση των μη εξυπηρετούμενων δανείων ,ώστε οι τράπεζες να είναι σε θέση να συμβάλλουν στην ανάκαμψη της ελληνικής οικονομίας μέσα από την παροχή δανείων. Επιπλέον το Ταμείο κάνει και μια σειρά από συστάσεις για την αναμόρφωση του ευρύτερου δημόσιου τομέα και ειδικότερα του φοροεισπρακτικού μηχανισμού με στόχο την ενίσχυση της διαφάνειας και την αποτελεσματικότητα . Τέλος βάση της προβλεπόμενης διαδικασίας του Ταμείου οι διαβουλεύσεις με την Ελλάδα για την έκθεση του άρθρου 4 ( πορεία ελληνική οικονομίας ) θα

γίνονται στο στενό δωδεκάμηνο κύκλο ,ενώ η στενή συνεργασία ΔΝΤ -Ευρώπης θα συνεχιστεί στα πλαίσια της μεταπρογραμματικής εποπτείας .

Πριν συμπληρωθεί **το πρώτο τρίμηνο του 2019** το Ελληνικό δημόσιο κάλυψε τα τρία τέταρτα των δανειακών υποχρεώσεων του Οργανισμού Διαχείρισης Δημοσίου Χρέους ( ΟΔΔΗΧ) για το σύνολο του έτους. Με την έκδοση ενός πενταετούς ομολόγου άντλησε από τις αγορές 2,5 δις ευρώ με απόδοση 3,6% τον Ιανουάριο του 2019, ενώ με την έκδοση ενός δεκαετούς ομολόγου τον Μάρτιο άντλησε ακόμα 2,5 δις ευρώ με απόδοση 3,9% .Συνολικά τα 5δις αντιστοιχούν στο 71,4% του ανώτερου στόχου στο εύρος των δανειακών αναγκών που είχε ορίσει ο ΟΔΔΗΧ. Το Υπουργείο Οικονομικών ανακοίνωσε πως το δεκαετές ομόλογο ήταν το βασικό κριτήριο **επιστροφής στην κανονικότητα** πιστοποιώντας την πρόσβαση της χώρας στις αγορές. Σημειώνεται πως η έκδοση του δεκαετούς ομολόγου ήταν η πρώτη για το Ελληνικό Δημόσιο μετά την 11 Μαρτίου 2010 τότε που η απόδοση είχε διαμορφωθεί στο 6,25%. Έκτοτε στον ετήσιο προϋπολογισμό του Κράτους περιλαμβάνονται αποπληρωμές δανείων ύψους από 601 δις € το 2020 έως 703 δις € το 2022.

**Στα τέλη του 2019** ξέσπασε νέα παγκόσμια οικονομική και υγειονομική κρίση λόγω πανδημίας του ιού covid -19 .Η νέα κρίση παρουσίαζε διαφορές από την παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση του 2008 αφού η δεύτερη ήταν ενδογενής και δημιουργήθηκε είτε από την ίδια την οικονομία είτε από το χρηματοπιστωτικό σύστημα ενώ η πρώτη εξωγενής καθώς η πανδημία δεν προήλθε από κάποια ανισορροπία του χρηματοπιστωτικού συστήματος ούτε από την ίδια την οικονομία , ωστόσο τα συμπτώματα ήταν κοινά .Ειδικά για την Ελλάδα η μείωση του τουρισμού και ο περιορισμός της κατανάλωσης αναμένεται να επιβραδύνουν την αναμενομένη ανάκαμψη . Η διάκριση μεταξύ των δύο κρίσεων είναι σημαντική γιατί οδήγησε σε διαφορετική και πιο αποτελεσματική θεραπεία δίνοντας την δυνατότητα στις Κεντρικές Τράπεζες και τα κράτη να λάβουν μέτρα χωρίς τον φόβο του πολιτικού κόστους καθώς η “κοινωνική αποδοχή” της αναγκαιότητας για μια ισχυρή οικονομική θεραπεία αποτέλεσε εγγύηση για την αποτελεσματικότητά της επιτρέποντας την άνευ όρων συμμετοχή της Ελλάδας στο νέο πρόγραμμα ποσοτικής χαλάρωσης της ΕΚΤ . Η κρίση αποτέλεσε ένα εξωγενές σοκ που επηρέασε αρνητικά την πραγματική οικονομία στον τομέα της παραγωγής και της κατανάλωσης εξαιτίας των μέτρων που ελήφθησαν για τον περιορισμό της πανδημίας ( τοπικά ή οριζόντια lockdown,κοινωνική αποστασιοποίηση , τηλεργασία ,περιορισμός ταξιδιών και μετακινήσεων κλπ.).Ωστόσο η απειλή για τις οικονομίες συνιστά ασύμμετρη απειλή και οι επιπτώσεις της είναι επίσης ασύμμετρες ιδιαίτερα όσον αφορά την απασχόληση .Σύμφωνα με το Sapir(2020) οι

παράγοντες που επηρεάζουν τον βαθμό της οικονομικής ύφεσης λόγω πανδημίας είναι τρεις : η διάρκεια και η ποιότητα των lockdown που έχουν επιβληθεί ,οι οικονομικές δομές μιας χώρας και η ποιότητα της διακυβέρνησης που στην περίπτωση της Ελλάδας οι δύο τελευταίοι παρουσίαζαν ήδη πρόβλημα και είχαν μπει σε διαδικασία αναμόρφωσης ήδη από το 2010 και το 1<sup>ο</sup> Μνημόνιο.

Το Eurogroup είχε αποφασίσει τον Απρίλιο του 2020 ενίσχυση συνολικού ύψους 540δισ με τρία δίκτυα ασφαλείας ( για τους εργαζόμενους ,τις επιχειρήσεις και τα κράτη μέλη ) από το οποίο η Ελλάδα χρηματοδοτήθηκε με 5,3δισ.

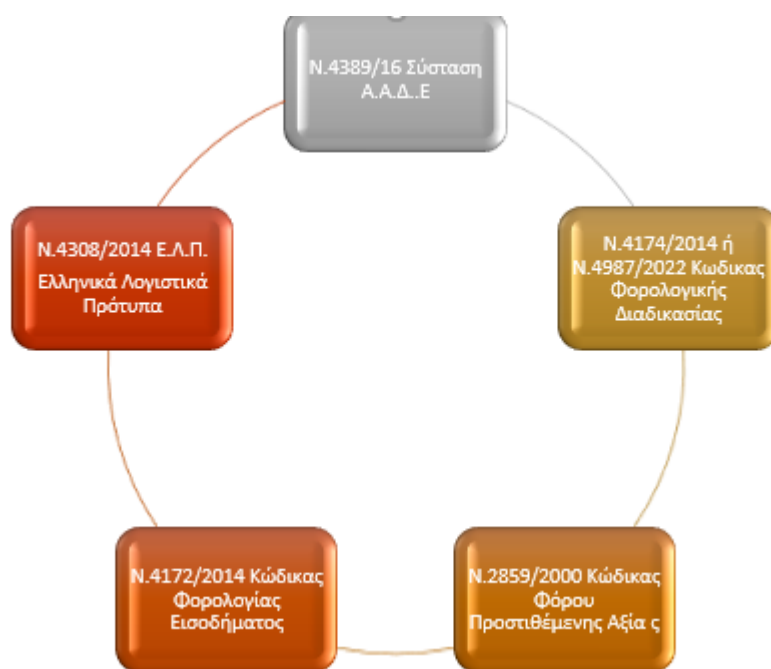
Παράλληλα στις 23 Απριλίου 2020 οι ηγέτες αποφάσισαν να ξεκινήσουν τις προσπάθειες για την σύσταση ενός ταμείου ανάκαμψης της Ε.Ε. με σκοπό να μετριαστούν οι επιπτώσεις της κρίσης .Τον Ιούλιο κατέληξαν σε συμφωνία για το “Next Generation EU ” μια προσπάθεια ανάκαμψης με προϋπολογισμό 750 δισ .Παράλληλα συμφώνησαν μακροπρόθεσμο προϋπολογισμό της Ε.Ε. ύψους 1.074,3δισ € για την περίοδο 2021-2027 με την πρόβλεψη να στηριχτούν οι επενδύσεις στην ψηφιακή και την πράσινη μετάβαση και οι επενδύσεις στην ανθεκτικότητα . Οι συνέπειες της πανδημίας για την χώρα, την ανταπόκρισή της στις δανειακές της υποχρεώσεις και την ανάπτυξη της βρίσκονται σε εξέλιξη και τα αποτελέσματα οικονομικής και πολιτικής διαχείρισης της νέας κρίσης καθώς και των προ υπαρχουσών υποχρεώσεων της χώρας θα φανούν μετά το τέλος των Ευρωπαϊκών επιχορηγήσεων για την αντιμετώπιση της κρίσης της πανδημίας.

## Μέρος 3<sup>ο</sup>

### 6.0.0 Σύγχρονο Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα

Στα πλαίσια του περιβάλλοντος της δημοσιονομικής κρίσης που περιγράψαμε νωρίτερα τις συνέπειες της οποίας ( Μνημόνια -Δανεισμός ) αντιμετωπίζουμε μέχρι σήμερα και προκειμένου αυτή να αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά επιχειρήθηκε μια ευρεία αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος της χώρας με σκοπό αυτή να συμβάλλει στην επιτυχή έξοδο της χώρας από την κρίση ενισχύοντας δεσμούς εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και πολίτη , ενισχύοντας την διαφάνεια και το κράτος δικαίου και απλοποιώντας τις φορολογικές διαδικασίες με σκοπό την διευκόλυνση την επιχειρηματικής και επαγγελματικής δραστηριότητας. Έξι βασικοί νόμοι θεσμοθετήθηκαν για την αναμόρφωση του φορολογικού πλαισίου στην διάρκεια πέντε ετών από το 2012 έως το 2016 εν μέσω πληθώρας νομοθετημάτων έκτακτων μέτρων για την αντιμετώπιση της κρίσης που αποτελούν τον βασικό κορμό λειτουργίας του φορολογικού συστήματος μέχρι σήμερα

Πίνακας 9. Νόμοι που αποτελούν κορμό του σύγχρονου ελληνικού φορολογικού συστήματος



- **N.4096/2012 Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών**
- **N.4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και άλλες διατάξεις**
- **N.4389/2016** Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων που ορίζει την σύσταση της **Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων**
- **N.4172 /2013 Κώδικας φορολογίας Εισοδήματος**
- **N.2859/2000 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας**
- **N.4174/2013 Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ή N.4987/2022**

“Όλοι οι ανωτέρω νόμοι αναμόρφωσαν και αντικατέστησαν παλαιότερα νομοθετήματα με σκοπό την εξάλειψη των αδυναμιών του ελληνικού οικονομικού και φορολογικού συστήματος και τον εκσυγχρονισμό του προκειμένου να καταστήσει αποτελεσματικό τον κρατικό μηχανισμό

#### 7.0.0 Κώδικας Απεικόνισης Φορολογικών Συναλλαγών (ΚΦΑΣ)( N.4093/2012)

Ο Κώδικας φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών δημιουργήθηκε , σύμφωνα με την αιτιολογική του Έκθεση ,προκειμένου να αντικαταστήσει από 01/01/2014 ,τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που , όπως έχουμε ήδη αναφέρει εισήχθη για πρώτη φορά στην χώρα μας , με την ονομασία Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων με το διάταγμα της 7<sup>ης</sup> Ιουλίου 1952 και στην συνέχεια αντικαταστάθηκε με το α.ν.4 /1968 το π.δ. 99/1977 και το προϊσχύον π.δ. 186/1992. Σκοπός του κώδικα σε συνδυασμό με την λογιστική επιστήμη υπήρξε η θέσπιση ενιαίων και σαφών κανόνων σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων ώστε να προκύπτουν οι συναλλαγές και τα αποτελέσματα και να γνωρίζουν επακριβώς οι επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι όλων ( μετόχων, εταίρων , προμηθευτών, πελατών, φορολογικών αρχών. Ο Κώδικας δημιούργησε ένα ρυθμιστικό πλαίσιο καταγραφής των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων ως εργαλείο ελεγκτικών επαληθεύσεων με κύριο σκοπό την εξυπηρέτηση τόσο της ίδιας της επιχείρησης όσο και των επι μέρους φορολογιών( εισόδημα, Φ.Π.Α. κλπ.).

Δεδομένου ότι σε όλες τις χώρες υπάρχουν κανόνες απεικόνισης των συναλλαγών και εμφάνισης των φορολογικών και λογιστικών αποτελεσμάτων καθώς επίσης και του γεγονότος ότι η νομοθεσία και η τιμολόγηση των πωλούμενων αγαθών ή των προσφερόμενων υπηρεσιών ακολουθείται κοινά σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης σύμφωνα με την οδηγία

2001/115/Ε.Κ. ο ΚΦΑΣ αποτέλεσε μια προσπάθεια εκσυγχρονισμού του λογιστικού μας δικαίου. Σύμφωνα με το Υπουργείο Οικονομικών οι προτεινόμενες ρυθμίσεις στον ΚΦΑΣ σηματοδότησαν την μετάβαση από ένα λεπτομερές τυπολατρικό νομοθετικό πλαίσιο σε ένα φιλικότερο φορολογικό περιβάλλον, το οποίο βασίζεται στην εμπιστοσύνη του κράτους προς τον πολίτη και θα έδινε έμφαση στην ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας.

Βασική αρχή του νόμου υπήρξε η απαίτηση ο φορολογούμενος να είναι σε θέση να τεκμηριώνει τις συναλλαγές και τα γεγονότα που τον αφορούν με τρόπο ώστε να διασφαλίζεται η διενέργεια ελέγχου.

Βασική διαφοροποίηση του ΚΦΑΣ από τον προηγούμενο νόμο ΚΒΣ είναι ότι κατήργησε την τήρηση των ειδικών πρόσθετων βιβλίων και την σήμανση των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων εκτός των αποδείξεων λιανικής ενώ ο έλεγχος της διακίνησης άλλαξε μορφή και μπορούσε να γίνει μέσω μιας απλής καταγραφής των περιστατικών με συνδυασμένη διασταύρωση στοιχείων.

Οι βασικές διαφορές που εισήγαγε ο ΚΦΑΣ σε σχέση με τον προηγούμενο νόμο είναι οι ακόλουθες

1. Αλλάζει η ονομασία, χρησιμοποιείται ο όρος Υπόχρεοι Απεικόνισης Συναλλαγών (Υ.Α.Σ.) αντί του όρου επιτηδευματίας, και σε αυτούς προστίθενται και τα νομικά πρόσωπα.
2. Προβλέπεται η δυνατότητα τα τιμολόγια και τα τιμολόγια που είναι συνενωμένα με στοιχεία διακίνησης να εκδίδονται σε ξένη γλώσσα για συναλλαγές και στο εσωτερικό της χώρας, ενώ ορίζονται συγκεκριμένες περιπτώσεις όπου δεν απαιτείται η έκδοση τιμολογίου (εισφορά αγαθών ως συμμετοχή στο κεφάλαιο εταιρείας, αποχώρηση εταίρου, λύση εταιρείας κλπ.). Παράλληλα ορίζει τα παραστατικά που εξομοιώνονται με τιμολόγιο (συμβόλαια μεταβίβασης ακινήτων και κινητών στοιχείων, ομολόγων εντόκων γραμματίων κλπ., στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις ηλεκτρικού ρεύματος, ύδατος, τηλεπικοινωνιακών εργασιών κλπ. Καθώς και η απόδειξη λιανικής (ως παραστατικό εξόδου) στην οποία αναγράφονται λεπτομερώς το είδος και η ποσότητα των παρεχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών. Τέλος ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις εκδόσεως στοιχείων αυτοτιμολόγησης, ενώ προσδιορίζονται και τα στοιχεία και οι πληροφορίες που απαιτείται να εμπεριέχονται στα εκδιδόμενα στοιχεία.
3. Ενισχύεται η έννοια του ηλεκτρονικού τιμολογίου και καθορίζονται οι έννοιες της "αυθεντικότητας της προέλευσης" και της "ακεραιότητας του περιεχομένου" αυτού.



4. Προβλέπεται η παράταση της ενημέρωσης των βιβλίων ( χωρίς γνωστοποίηση ) όταν υπάρχει βλάβη Φ.Τ.Μ. ,ενώ η συγκεντρωτική και αναλυτική απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και στοιχεία γίνεται για όλες τις κατηγορίες βιβλίων .
5. Αντί της ένταξης χρησιμοποιείται ο όρος τήρηση και αντί των βιβλίων Β΄ και Γ΄ κατηγορίας εισάγεται ο όρος Απλογραφικά ( για τα Α΄ και Β΄ ) και Διπλογραφικά ( για τα Γ΄ κατηγορίας ).
6. Επιμηκύνεται ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων και συνδέεται με τις προθεσμίες του Φ.Π.Α. και του φόρου εισοδήματος .
7. Δελτίο αποστολής εκδίδεται για χονδρική πώληση ,χωρίς να οριοθετείται η χονδρική πώληση ,ενώ ονομάζεται και συνοδευτικό έγγραφο ή συνοδευτικό διακίνησης αποθεμάτων ή δελτίο αποστολής αποθεμάτων ή έγγραφο αποστολής αποθεμάτων και παράλληλα η αρμοδιότητα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την μη έκδοση Δ.Α. για την διακίνηση μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων μεταβιβάζεται στον Οικονομικό Επιθεωρητή . Από 01/01/2014 ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εφαρμόζει κατάλληλες δικλείδες που εξειδικεύονται από την ΠΟΛ 1286/31.12.2013 για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και μη τιμολογημένων αποθεμάτων καθιερώνεται έτσι δικαιολογητικό έγγραφο για την παρακολούθηση της αποστολής ,παράδοσης ,διακίνησης ,παραλαβής μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων που διακινούνται με σκοπό την πώλησή τους .Περαιτέρω δίνεται η δυνατότητα έκδοσης στοιχείου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων σε κάθε περίπτωση παραλαβής αποθεμάτων από πρόσωπο που δεν έχει την υποχρέωση έκδοσής του π.χ. αγρότης του ειδικού καθεστώτος ή από πρόσωπο που παρότι έχει υποχρέωση για την έκδοση του στοιχείου αυτού αρνείται να το εκδώσει.
8. Ως τίτλος αποδείξεων λιανικών συναλλαγών αναγράφονται οι φράσεις "Αποδειξη λιανικών συναλλαγών" ή "απόδειξη παροχής υπηρεσιών" ή "απόδειξη λιανικής πώλησης" με την προϋπόθεση ότι εφόσον εκδίδονται για παροχή υπηρεσιών είναι θεωρημένες (χειρόγραφη έκδοση ) ή σημασμένες με μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ του Ν. 1809/1988 ή με τη χρήση Φ.Τ.Μ. ενώ η υποχρέωση έκδοσης ιδιαίτερου στοιχείου αυτοπαραδόσης δεν προβλέπεται και μπορεί να εκδίδεται είτε από ιδιαίτερο τμήμα της Φ.Τ.Μ. είτε γενικά από οποιοδήποτε στοιχείο αξίας του ΚΦΑΣ με την ένδειξη "απόδειξη αυτοπαραδόσης"
9. Καθιερώνεται η δυνατότητα διαφύλαξης όλων των στοιχείων ( εκδοθέντων –ληφθέντων )και των συνοδευτικών ,σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα , σε μικροφίλμ ή σε ηλεκτρονική μορφή ( οπτικοί δίσκοι , CD ROM τεχνολογία ) με φωτογράφιση ή ψηφιοποίηση , επιτρέπεται για

όλους τους Υ.Α.Σ . και όχι για συγκεκριμένες κατηγορίες επιτηδευματιών όπως προέβλεπε ο Κ.Β.Σ.

10. Οι θεωρήσεις έπαψαν να ισχύουν και δεν γίνεται από 01-01-2014 καμία θεώρηση σε κανένα βιβλίο ή στοιχείο

11. Από 01-01-2014 ο μεταφορέας καταργείται η υποχρέωση έκδοσης φορτωτικών ή καταστάσεων αποστολής αγαθών από τους μεταφορείς ,τα μεταφορικά γραφεία ή τους διαμεταφορείς για τις μεταφορές που διενεργούν, αυτοί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7 του ΚΦΑΣ υποχρεούνται πλέον να εκδίδουν τιμολόγια προς άλλους Υ.Α.Σ. ή αποδείξεις παροχής υπηρεσιών προς ιδιώτες με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας ή με την απαίτηση της αμοιβής ή το τέλος της διαχειριστικής περιόδου σύμφωνα με τα προαναφερόμενα άρθρα του ΚΦΑΣ κατά περίπτωση .

Ο Ν4093/2012 εφαρμόστηκε στην χώρα από 01/01/2013 έως 31/12/2014 που αντικαταστάθηκε από τον Ν.4038/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις ,ό οποίος εφαρμόζεται από 01/01/2015 μέχρι και σήμερα .

#### 8.0.0. Ν.4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και άλλες διατάξεις

Με τον νόμο 4308/2014 καταργήθηκε το Π.Δ. 1123/1980, περί εφαρμογής του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, οι λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 καθώς και κάθε ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που είχε εκδοθεί βάσει του ΚΦΑΣ και του ΚΒΣ .Περιλαμβάνει τον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών στα βιβλία και τον τρόπο έκδοσης των στοιχείων ,τον τρόπο κατάρτισης και τήρησης των λογιστικών καταστάσεων και γενικά τις λογιστικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων. Στόχος του νόμου σύμφωνα με την εισηγητική του έκθεση στην Βουλή, είναι να ενσωματώσει με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο της λογιστικές διατάξεις της οδηγίας 34/2013 της Ε.Ε. και να απλοποιήσει περαιτέρω τον Κώδικα Απεικόνισης Φορολογικών Συναλλαγών . Αποσκοπεί στην ενοποίηση , συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας δημιουργώντας ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες .Επιπρόσθετα καταπολεμά την λογιστική πολυνομία και υπηρετεί την ανάγκη για διαφάνεια ,αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Ο νέος νόμος περιλαμβάνει

- Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων και στοιχείων

- Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, που αποτελείται από 8 κεφάλαια με σαράντα τέσσερα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα στα οποία περιλαμβάνονται ορισμοί ,υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός ,Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης , κατάσταση μεταβολών Καθαρής Θέσης κλπ.)και σχέδιο τήρησης λογαριασμών το οποίο παρέχει ευελιξία για προσαρμογή στις ιδιαίτερες ανάγκες των χρηστών ενώ δεν είναι για τις επιχειρήσεις υποχρεωτικό .

Με τον νόμο δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών Ε.Γ.Λ.Σ. με τους νέους κανόνες ή να υιοθετήσουν το νέο σχέδιο λογαριασμών.

Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. κατεδαφίζει το οικοδόμημα της λογιστικής τυποποίησης και επιβάλλει την εφαρμογή μιας παραλλαγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ( Δ.Λ.Π.)χωρίς αυτές να είναι υποχρεωτικές .

Στα θετικά του νόμου συγκαταλέγεται το γεγονός πως το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται σε ένα νομοθέτημα που έχει διαρθρωθεί με τις βέλτιστες πρακτικές για τις επιχειρήσεις και τα λογιστήρια .Επιχειρείται η απλούστευση των κανόνων τήρησης των λογιστικών βιβλίων μειώνοντας το κόστος λειτουργίας και διασφαλίζουν ασφαλέστερους τρόπους διενέργειας των φορολογικών ελέγχων συντελώντας έτσι στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής .

Οι υποχρεωτικές οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται προσδιορίζονται από το μέγεθος της κάθε επιχείρησης και αυτές είναι

- Ισολογισμός ή κατάσταση Χρηματοοικονομικής θέσης
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης
- Προσάρτημα
- Κατάσταση Χρηματορορών

Η εφαρμογή του νόμου καθιστά ευκολότερη και ακριβέστερη την πληροφόρηση για τα στοιχεία των επιχειρήσεων όλων των ενδιαφερομένων μερών ( π.χ. επενδυτές ) και διευκολύνει την συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ενώ εισάγει επίσημα την χρήση διεθνούς ονοματολογίας όρων και κανόνων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης .Παράλληλα εισάγεται η δυνατότητα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην " εύλογη αξία " ,δηλ. στην τιμή ανταλλαγής μεταξύ πρόθυμων και

ενημέρων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες κατά την ημέρα της μέτρησης .

Από την άλλη πλευρά η επιλογή της "εύλογης αξίας" αυξάνει το κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος των επιχειρήσεων ενώ κάνει αναγκαία την παράλληλη τήρηση δύο λογιστικών συστημάτων.

Στο λογιστικό μοντέλο των Ε.Λ.Π. δεν υπάρχει η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Εκμετάλλευσης , παραβλέπεται δηλαδή η σπουδαιότητα της πληροφόρησης που παρείχε η κατάρτιση της κατάστασης αυτής.

Συμπερασματικά

Ο Ν.4308/2014 είναι ένα σημαντικό μεταρρυθμιστικό βήμα για το Ελληνικό φορολογικό σύστημα αλλά και ένα δυναμικό χρήσιμο εργαλείο για όλες τις επιχειρήσεις ,ενώ επιτυγχάνει την ευθυγράμμιση με την νέα Ευρωπαϊκή λογιστική οδηγία και παράλληλα εισάγει την δυνατότητα χρησιμοποίησης προαιρετικά της εύλογης αξίας που αποτελεί απλοποίηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .

Επιπλέον ξεκαθαρίζει και κωδικοποιεί την λογιστική πολυνομία Ε.Γ.Λ.Σ. και Κ.Β.Σ .και Κ.Φ.Α.Σ. και Ν.2190/20 εισάγοντας λογιστικές αρχές και πρακτικές που συνάδουν με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα ,παρέχοντας με αυτόν τον τρόπο στις επιχειρήσεις την δυνατότητα να εμφανίζουν την οικονομική τους κατάσταση με τρόπο που να είναι εύχρηστη και κατανοητή στους ξένους επενδυτές αλλά και συγκρίσιμη με παρόμοιες οντότητες του εξωτερικού.

Ωστόσο η μετάβαση στο νέο λογιστικό σχέδιο δεν είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις ,στις οποίες δίνεται η δυνατότητα να τηρούν το υπάρχον λογιστικό σχέδιο που ήταν σε ισχύ έως την 31 /12/2014 με τις κατάλληλες όμως προσαρμογές και προσθήκες ώστε να καλύπτουν τις απαιτήσεις των ΕΛΠ. Γενικά με την εφαρμογή του νόμου γίνεται προσπάθεια για καλύτερη και διαφανέστερη απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων η οποία προσεγγίζει με μεγαλύτερη αξιοπιστία και σε μεγαλύτερο βαθμό την πραγματικότητα .

Βέβαια δεν λείπουν και οι επικριτές του νόμου που υποστηρίζουν ότι το κόστος προσαρμογής των επιχειρήσεων στο νέο σύστημα είναι μεγάλο καθώς και ότι οι πλειοψηφία των επιχειρήσεων στην Ελλάδα είναι πολύ μικρές οντότητες για τις οποίες δεν θα έχει καμία χρησιμότητα στην καθημερινότητά τους .Ωστόσο οι επιπτώσεις από την εφαρμογή του

νόμου θα κριθούν σε βάθος χρόνου παραταύτα δεν παύει να αποτελεί μια προσπάθεια ανάπτυξης και εξυγίανσης της οικονομικής δραστηριότητας.

#### **9.0.0. Ν.4389/2016 Επείγουσες Διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις - Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων**

Όπως έχουμε αναφέρει η Ελλάδα μετά την κρίση δημοσιονομικού χρέους που αντιμετώπισε και την αναγκαστική προσφυγή της στο Διεθνές Νομισματικό Ταμείο και στον μηχανισμό στήριξης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας υποχρεώθηκε να ακολουθήσει προγράμματα οικονομικής προσαρμογής που περιλάμβαναν γρήγορες και ριζικές μεταρρυθμίσεις. Οι δεσμεύσεις που ανέλαβε η χώρα περιλάμβαναν και δομικές αλλαγές στην λειτουργία του Υπουργείου Οικονομικών. Ήδη το πρώτο μνημόνιο προέβλεπε ότι με Προεδρικό Διάταγμα μπορούν να καταργούνται, συστήνονται ή αναδιαρθρώνονται οι υπηρεσίες του Υπουργείου σε κεντρικό ή περιφερειακό επίπεδο. Η αναδιάρθρωση των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών ήταν στο επίκεντρο του ενδιαφέροντος καθ' όλη την μνημονιακή περίοδο στα πλαίσια της ανεξαρτητοποίησης των οργάνων που ήταν επιφορτισμένα με τον έλεγχο της είσπραξης των δημοσίων εσόδων προκειμένου να μεγιστοποιήσουν την αποτελεσματικότητά τους και να αμβλύνουν τις πολιτικές επιρροές. Έτσι με την ολοκλήρωση των συγχωνεύσεων των αποκεντρωμένων υπηρεσιών ( κλείσιμο περιφερειακών Δ.Ο.Υ.) σχεδιαζόταν ένας πρωτοφανής για τα ελληνικά δεδομένα σχηματισμός διοικητικής οργάνωσης η **ημιαυτόνομη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων ( Γ.Γ.Δ.Ε.) η οποία ιδρύθηκε με την υποπαράγραφο Ε2 του Ν.4096/2012** εφαρμοστικού του δεύτερου μνημονίου Ν.4046/2012. Η Γ.Γ.Δ.Ε. ανήκε μεν στην δομή του Υπουργείου Οικονομικών, αναλαμβάνοντας τις αρμοδιότητες της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων η οποία καταργήθηκε, με περισσότερη όμως ανεξαρτησία καθώς ο Υπουργός οικονομικών της μεταβίβασε αρμοδιότητες που αφορούσαν την φορολογική διοίκηση. **Με τον τρόπο αυτό για πρώτη φορά η εκτελεστική εξουσία του Υπουργείου Οικονομικών διακρίθηκε σε δύο τομείς**

- ❖ *την φορολογική πολιτική που ασκούσε ο Υπουργός και την*
- ❖ *φορολογική διοίκηση που ασκούσε ο Γενικός Γραμματέας .*

Στην αιτιολογική έκθεση του νόμου δε, ο διαχωρισμός θεωρήθηκε αυτονόητος προκειμένου να επιτευχθεί η αποπολιτικοποίηση της φορολογικής διοίκησης και να

εξασφαλιστεί ότι αυτή θα λειτουργούσε με διαφάνεια σύμφωνα με τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης .Περαιτέρω ο νομοθέτης δεν διευκρίνιζε τον διαχωρισμό των αρμοδιοτήτων φάνηκε όμως από τις προβλεπόμενες λειτουργίες των υπηρεσιών πως η φορολογική πολιτική αφορά την προετοιμασία και την ψήφιση των φορολογικών νόμων ,ενώ η εκτέλεση των νόμων και των κανονιστικών πράξεων αφορούσε την διοίκηση.

#### 9.1.1 Σύσταση Α.Α.Δ.Ε.

Τρία χρόνια μετά την δημιουργία της ημιαυτόνομης Γ.Γ.Δ.Ε. η πολιτική βούληση άλλαξε και με το τρίτο μνημόνιο ( Ν.4336/2015) η χώρα ανέλαβε την υποχρέωση να δημιουργήσει έναν εντελώς αυτόνομο φορέα εσόδων με πρόβλεψη για διευθύνοντα σύμβουλο και ανεξάρτητο διοικητικό συμβούλιο .Σε εκτέλεση του εν λόγω μνημονίου ψηφίστηκε ο Ν.4389/2016 που δημιούργησε την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων ( Α.Α.Δ.Ε.). Η επιλογή του 1<sup>ου</sup> διοικητικού συμβουλίου της Α.Α.Δ.Ε. έλαβε χώρα τον Σεπτέμβριο του 2016 και η επιτροπή ανέλαβε τα καθήκοντά της την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2017.

Σκοπός της νέας ανεξάρτητης αρχής είναι η διασφάλιση της είσπραξης των δημοσίων εσόδων ,ο σχεδιασμός και η εποπτεία των φορολογικών και τελωνειακών ελέγχων ,η αποτροπή της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου και η ποιοτική εξυπηρέτηση των πολιτών .Στην Αρχή μεταβιβάστηκε το σύνολο των υπηρεσιών που μέχρι τότε υπάγονταν στο Υπουργείο Οικονομικών (Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες , Τελωνεία ,Χημικές Υπηρεσίες), ενώ συγκέντρωσε τις αρμοδιότητες της κατηργημένης Γ.Γ.Δ.Ε. των Δ.Ο.Υ. καθώς και ένα τμήμα των αρμοδιοτήτων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος ( Σ.Δ.Ο.Ε.) Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός πως κατόπιν απαίτησης των δανειστών η διοικητική οργάνωση της Αρχής έγινε με τέτοιο τρόπο που να διασφαλίζει το δικαίωμά τους να έχουν λόγο στην επιλογή των στελεχών της και να εποπτεύουν την λειτουργία της ( Γιαννάκος 2018).

Η Α.Α.Δ.Ε **δεν υπόκειται σε κυβερνητικό έλεγχο** ενώ χαρακτηρίζεται από **ανεξαρτησία σε διοικητικό ,οικονομικό και λειτουργικό επίπεδο**. Το έργο της υπόκειται σε κοινοβουλευτικό έλεγχο μέσω της υποχρέωσης έγγραφης ενημέρωσης της Επιτροπής Θεσμών και Διαφάνειας της Βουλής ,η οποία λαμβάνει χώρα δύο φορές ετησίως .Η Αρχή βρίσκεται εκτός ιεραρχικού ελέγχου και εποπτείας ,ωστόσο ο Υπουργός οικονομικών έχει το δικαίωμα να καταθέτει προτάσεις σχετικά με την ερμηνεία και την στρατηγική εφαρμογή της κυβερνητικής φορολογικής πολιτικής σε ζητήματα που σχετίζονται με τις αρμοδιότητες

της αλλά και σε συγκεκριμένες εξαιρετικές συνθήκες .Σύμφωνα με το άρθρο 5 του Νόμου μεταξύ της αρχής και του Υπουργού πρέπει να υπάρχει αμφίδρομη ενημέρωση ,ωστόσο σε περίπτωση που υπάρχει διάσταση απόψεων σχετικά με την εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής ο Υπουργός αναθέτει την ευθύνη της σχετικής απόφασης στο διοικητικό συμβούλιο της αρχής .

Κατά το άρθρο 22 τα μέλη της αρχής επιφορτίζονται με την ευθύνη κατάρτισης του επιχειρησιακού και στρατηγικού σχεδίου ,καθώς και επιμέρους σχέδια και δραστηριότητες στα πλαίσια της εφαρμογής της δημοσιονομικής πολιτικής .

Επιπλέον στο άρθρο 23 , οι επιμέρους υπηρεσίες που υπάγονται στην εν λόγω αρχή ενημερώνονται για το στρατηγικό σχέδιο και προσδιορίζονται οι ποιοτικοί και ποσοτικοί στόχοι που αυτές καλούνται να επιτύχουν ,ενώ σχεδιάζονται και οι μέθοδοι υλοποίησης τους και ο τρόπος αξιολόγησης τους ( άρθρο 28 ν.4389/2016).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ιδρυτικού της νόμου στερείται νομικής προσωπικότητας και υπάγεται στα όργανα του Νομικού προσώπου του κράτους ,ενώ είναι φορέας της εκτελεστικής εξουσίας. Τα διοικητικά όργανα της αρχής έχουν το δικαίωμα να εκδίδουν οριστικές εκτελεστικές διοικητικές πράξεις προκειμένου να ασκήσουν την εκάστοτε φορολογική πολιτική ενώ στις αρμοδιότητές της συγκαταλέγεται ο υπολογισμός ,η βεβαίωση και η είσπραξη των φορολογικών υποχρεώσεων των πολιτών και των τελωνειακών εσόδων. Επιπλέον έχουν την ευθύνη για την εφαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας που άπτεται των αρμοδιοτήτων της καθώς και την λήψη επιπλέον μέτρων για την συμμόρφωση των πολιτών.

Περαιτέρω ο Διοικητής της Αρχής επιφορτίζεται με την ευθύνη της ενημέρωσης του αρμόδιου Υπουργού , ώστε να απαντήσει στις επίκαιρες ερωτήσεις στα πλαίσια του προβλεπόμενου κοινοβουλευτικού ελέγχου .

Τέλος οι διατάξεις του Ν.4389/2016 κατοχυρώνουν την προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία των μελών της .

Σημειώνουμε πως το νομικό καθεστώς που καθορίζει την οργάνωση και λειτουργία της Α.Α.Δ.Ε. ακολουθεί τις επιταγές του άρθρου 101 Α του συντάγματος και του Ν.3051/2002 που αφορούν την λειτουργία των ανεξάρτητων αρχών .

Κατά τα άρθρα 7 και 8 του Ν 4389/2016 τα διοικητικά όργανα της αρχής περιλαμβάνουν τον Διοικητή και το Συμβούλιο Διοίκησης που αποτελείται από πέντε ( 5) μέλη

συμπεριλαμβανομένου του Προέδρου ,και η θητεία τους διαρκεί πέντε ( 5) χρόνια. Η απασχόλησή τους αυτή δεν θεωρείται πλήρης ούτε αποκλειστική ενώ ο Διοικητής έχει δικαίωμα συμμετοχής στις συνεδριάσεις χωρίς ωστόσο να έχει δικαίωμα στην λήψη αποφάσεων μέσω ψηφοφορίας.

Τα άρθρα 13,14 και 15 ορίζουν τα απαραίτητα προσόντα και την διαδικασία επιλογής του Διοικητή καθώς και τις αρμοδιότητές του σημειώνουμε πως είναι υπεύθυνος για την εποπτεία του συνόλου των δραστηριοτήτων της Αρχής.

Τα άρθρα 9 και 10 ορίζουν τον τρόπο επιλογής των μελών του συμβουλίου και τις αρμοδιότητες αυτών αξιολογώντας εξ αυτών είναι η πρόταση προς τον Υπουργό Οικονομικών των δύο καταλληλότερων προσώπων για την θέση του Διοικητή της Αρχής καθώς και η ευθύνη της εποπτείας της εκτέλεσης του συμβολαίου απόδοσης του επιλεγμένου για την θέση προσώπου.

Σημαντικός είναι ο ρόλος του Συμβουλίου στην στελέχωση της Αρχής ,αφού απαιτείται επικύρωση από αυτό του σχεδιασμού και της εφαρμογής της ακολουθούμενης πολιτικής , ενώ έχει και γνωμοδοτικές αρμοδιότητες όσον αφορά την στελέχωση της Αρχής ,των μεθόδων προαγωγής ,των απολαβών ,τις διαδικασίες πρόσληψης και τις οργανικές θέσεις της Αρχής.

Επιπλέον η επικύρωση από το Συμβούλιο του Εσωτερικού Κανονισμού λειτουργίας της Αρχής και οποιασδήποτε αλλαγής επιχειρείται σε αυτόν. Τέλος γνωμοδοτούν στον Διοικητή σχετικά με τον προτεινόμενο ετήσιο προϋπολογισμό πριν υποβληθεί στο ΓΛΚ , για την επικύρωσή του από το Κοινοβούλιο ,εποπτεύουν την εκτέλεσή του και ασκούν έλεγχο σκοπιμότητας στις δαπάνες άνω των 200 χιλ. ευρώ στο Ενιαίο Πρόγραμμα Προμηθειών .

Τέλος η παρ. 3 του άρθρου 8 προέβλεπε την συμμετοχή στο δυναμικό της Αρχής ενός εμπειρογνώμονα ,επιφορτισμένου με την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για την βελτιστοποίηση των φορολογικών πρακτικών με βάση την διεθνή εμπειρία ,για τα πρώτα πέντε έτη λειτουργίας της με δυνατότητα παράτασης της θητείας του για άλλα πέντε έτη.

#### 9.1.2 .Οργανόγραμμα

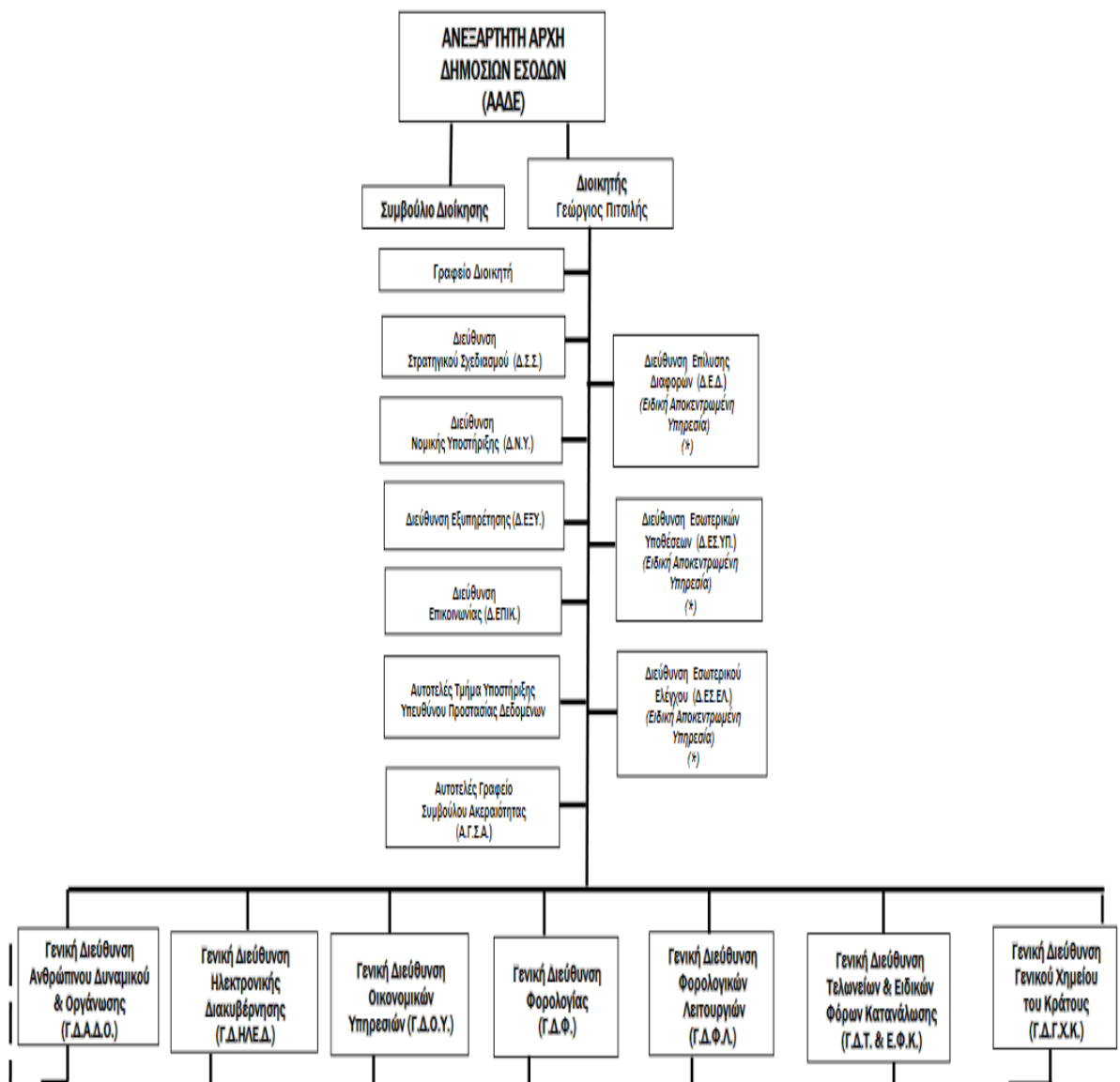
Η Α.Α.Δ.Ε. στην τρέχουσα δομή της σύμφωνα με την αρ.πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859/2020 ( ΦΕΚ 4738/Β'/26-10-2020) διαρθρώνεται σε

- Κεντρικές υπηρεσίες



- Ειδικές αποκεντρωμένες υπηρεσίες υπαγόμενες απευθείας στον Διοικητή της Αρχής και ειδικές αποκεντρωμένες υπηρεσίες υπαγόμενες στις Γενικές διευθύνσεις
- Περιφερειακές υπηρεσίες υπαγόμενες απευθείας στον Διοικητή της Αρχής και περιφερειακές υπηρεσίες υπαγόμενες στις Γενικές Διευθύνσεις (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε,Δ.Ο.Υ,ΤΕΛΩΝΕΙΑ ,Χημικές υπηρεσίες)

Πιο συγκεκριμένα η Α.Α.Δ.Ε. αποτελείται από Αυτοτελείς διευθύνσεις /Τμήματα ,Ειδικές Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες ,Περιφερειακές υπηρεσίες και Γενικές Διευθύνσεις όπως φαίνεται στο ακόλουθο διάγραμμα



Γράφημα 4 : Οργανόγραμμα Ανεξάρτητης Αρχής

Πηγή : my aade.

### 9.1.3 Αρμοδιότητες

Η λειτουργία της Α.Α.Δ.Ε. εξαιτίας των αρμοδιοτήτων που αυτή φέρει είναι κομβικής σημασίας για την εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής που καταρτίζεται από την εκάστοτε πολιτική ηγεσία της χώρας με σημαντικό αντίκτυπο στην συνολική δημοσιονομική πολιτική .( Γιαννάκος 2018)

Οι κυριότερες αρμοδιότητες με τις οποίες είναι επιφορτισμένη είναι ( Φίλιου 2019)

- Εποπτεία και έλεγχος της διαδικασίας επαλήθευσης και είσπραξης των δημοσίων εσόδων και η εφαρμογή των κείμενων νομοθετικών διατάξεων
- Ο καθορισμός και η εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την αύξηση της αποτελεσματικότητας και των δεικτών απόδοσης των υπηρεσιών που υπάγονται σ αυτή και είναι επιφορτισμένες με την είσπραξη των φορολογικών και τελωνειακών εσόδων και η ενίσχυση της προσπάθειας αποτροπής ,της φοροδιαφυγής ,της φορολογικής απάτης ,του λαθρεμπορίου και άλλων τομέων της παραοικονομίας .
- Η κατάρτιση του επιχειρησιακού και στρατηγικού σχεδίου των δράσεων του συνόλου των υπηρεσιών της ,καθορισμός των στόχων και των επιθυμητών δεικτών απόδοσης των υπηρεσιών αυτών και η κατάρτιση των επιμέρους επιχειρησιακών σχεδίων
- Έκδοση αποφάσεων, εγκυκλίων ,οδηγιών και άλλων διοικητικών εγγράφων κανονιστικού χαρακτήρα ,που αφορούν θέματα ερμηνείας της ισχύουσας νομοθεσίας και οργάνωσης και διαχείρισης υπηρεσιών
- Εντοπισμός και αποτροπή εμφάνισης φαινομένων διαφθοράς ,αδιαφανών διαδικασιών ,χαμηλής αποτελεσματικότητας και ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και παραβίασης της νομιμότητας στα πλαίσια υπηρεσιών που υπάγονται σε αυτή
- Καθορισμός και εφαρμογή των μέτρων που κρίνονται απαραίτητα για την προάσπιση της δημόσιας υγείας ,του περιβάλλοντος και των δικαιωμάτων των καταναλωτών
- Κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού λειτουργίας της Αρχής
- Παροχή και υποστήριξη ηλεκτρονικών υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των πολιτών ,επιχειρήσεων ,φορέων του ευρύτερου δημόσιου τομέα ,με στόχο τον περιορισμό της γραφειοκρατίας στην Δημόσια Διοίκηση ,την απλοποίηση των διαδικασιών και την επίτευξη εφαρμογής μιας δίκαιης και διαφανούς φορολογικής πολιτικής

- Έλεγχος και συντονισμός των διαφόρων υπηρεσιών που υπάγονται στον τομέα δράσης της (Δ.Ο.Υ., Τελωνεία) αξιολόγηση της αποδοτικότητας τους και σύγκρισή της με τους στόχους που έχουν τεθεί στα πλαίσια του επιχειρησιακού σχεδίου και τα καταρτισμένα επιχειρησιακά προγράμματα
- Κατάθεση προτάσεων για θέσπιση διατάξεων και μέτρων που θα περιορίσουν την φορολογική και τελωνειακή παραβατικότητα καθώς και μεθόδων αύξησης και επιτάχυνσης της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων
- Γνωμοδότηση σχετικά με τα νομοσχέδια που άπτονται των αρμοδιοτήτων της

Το όραμα της Α.Α.Δ.Ε. συνίσταται στην αποκατάσταση της σχέσης εμπιστοσύνης μεταξύ πολιτών και Δημόσιας Διοίκησης και η ανάδειξή του σε ένα πρότυπο οργανισμό διασφάλισης της είσπραξης των δημοσίων εσόδων .

#### 9.1.4. Διαδικτυακά Πληροφοριακά Συστήματα

Παράλληλα η Α.Α.Δ.Ε. αποτελεί σημαντικό φορέα της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης μέσω της ανάπτυξης της διαδικτυακής πύλης aade αρχικά ή οποία αντικαταστάθηκε στην συνέχεια από την my aade (<https://www1.aade.gr>) που προσφέρει πληθώρα υπηρεσιών σε ιδιώτες ,επιχειρήσεις αλλά και στη Δημόσια Διοίκηση.

Πίνακας 10. Διαδικτυακές υπηρεσίες Α.Α.Δ.Ε.



Σε συνεργασία με την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων ,φέρει την ευθύνη για το σχεδιασμό την υλοποίηση και την εποπτεία νέων διαδικτυακών υπηρεσιών ενώ φροντίζει και για τη συστηματική συντήρηση των υπαρχόντων. Ο σκοπός της παροχής υπηρεσιών μέσω των ιστοσελίδων της Α.Α.Δ.Ε. είναι η παροχή ποιοτικών υπηρεσιών στους πολίτες εξαλείφοντας την γραφειοκρατία και μειώνοντας τον χρόνο αναμονής τους στην διεκπεραίωση των υποθέσεων τους με το κράτος .Με την λειτουργία της πλατφόρμας **“Τα αιτήματά μου”** οι φορολογούμενοι απευθύνουν ψηφιακά αιτήματα στις υπηρεσίες ,ενώ στην πλατφόρμα **“ τα Ραντεβού μου ”** έχουν την δυνατότητα να προγραμματίζουν ψηφιακά τα ραντεβού τους για τις υποθέσεις που τους αφορούν. Μέσω της ψηφιακής πλατφόρμας **My Property** υποβάλλονται ψηφιακά οι δηλώσεις φόρου μεταβίβασης Ακινήτων, γονικών παροχών και δωρεών .Μέσω της πλατφόρμας **My Car** μπορεί να παρακολουθήσει την κατάσταση των οχημάτων ιδιοκτησίας του ,να θέσει το όχημά του σε ακινησία με ψηφιακή αίτηση και να εκτυπώσει βεβαίωση περί μη οφειλής τελών κυκλοφορίας .Μέσω της Πλατφόρμας **My Business Support** , υποστηρίχθηκε κάθε είδους ενίσχυση των επιχειρήσεων λόγω Covid -19 ενώ αναπτύχθηκε η ψηφιακή πλατφόρμα **Αρωγή ( arogi.gov.gr)** για την υποστήριξη και αποζημίωση νοικοκυριών ,επιχειρήσεων και ιδιοκτητών ακινήτων που επλήγησαν από πυρκαγιές . Προκειμένου οι πολίτες να έχουν πρόσβαση στο my aade και στο my taxis θα πρέπει να παραλάβουν έναν κλειδάριθμο από το τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με το οποίο θα δημιουργήσουν λογαριασμό με προσωπικούς κωδικούς ασφαλείας.

Επιπλέον η Α.Α.Δ.Ε. διαθέτει τα ακόλουθα επιχειρησιακά προγράμματα

- **Ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα Φορολογίας TAXIS( TAX INFORMATION SYSTEM)** αποτελεί το πιο ολοκληρωμένο διαδικτυακό φορολογικό σύστημα της χώρας και χρησιμοποιείτε από τους εφοριακούς και τα μέλη της Αρχής
- **Ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα TAXISNET** Αποτελεί το κύριο πληροφοριακό σύστημα της Α.Α.Δ.Ε. που δίνει την δυνατότητα στους πολίτες να διεκπεραιώνουν τις υποθέσεις τους διαδικτυακά αποφεύγοντας την ταλαιπωρία της μεγάλης αναμονής στις εφορίες .Συνιστά τμήμα του επιχειρησιακού προγράμματος **“Κλεισθένης”** που υλοποιήθηκε με πόρους του κράτους και της Ε.Ε. Η υλοποίηση του συγκεκριμένου συστήματος αποτέλεσε ένα πολύ σημαντικό βήμα

στην κατεύθυνση της ταχύτερης εξυπηρέτησης των πολιτών και στην αντιμετώπιση της γραφειοκρατίας στις συναλλαγές με το δημόσιο .Επιπλέον μέσω του συγκεκριμένου συστήματος οι πολίτες μπορούν να επικοινωνούν με την Α.Α.Δ.Ε. και να λαμβάνουν προσωποποιημένη πληροφόρηση μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Οι κυριότερες υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του ιστοτόπου της Α.Α.Δ.Ε. είναι

- Υποβολή φορολογικών δηλώσεων ,έντυπα Ε1,Ε2,Ε3
  - Εκκαθάριση δηλώσεων
  - Υποβολή δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης έντυπο Ε9
  - Φορολογική ενημερότητα
  - e- Παράβολο
  - e-Οχήματα
  - κοινωνικό εισόδημα αλληλεγγύης -κοινωνικό μέρισμα ( επιδόματα)
  - e-ΑΠΑΑ 'προσδιορισμός αντικειμενικής αξίας ακινήτων
  - taxis phone
  - Ηλεκτρονική Έκδοση τελών κυκλοφορίας
  - ρύθμιση οφειλών
  - δήλωση ακατάσχετου λογαριασμού
  - ηλεκτρονικά μισθωτήρια
  - Υποβολή αιτήσεων επιδομάτων θέρμανσης
  - τελωνειακές υπηρεσίες
  - υπηρεσίες χημείου
- Υπηρεσίες που αφορούν επιχειρήσεις
- Υποβολή περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.-VIES
  - E -ΚΒΣ
  - Υποβολή δηλώσεων περιουσιακών στοιχείων
  - υποβολή δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών

- μηνιαία υποβολή βεβαιώσεων αποδοχών
- μηνιαία υποβολή παρακρατούμενων και προκαταβλητέων φόρων
- e -οχήματα ηλεκτρονική μεταβολή στοιχείων οχημάτων
- taxis phone
- ICIS ηλεκτρονική διαμετακόμιση ,φορολογικές επιβαρύνσεις εισαγομένων

#### Σύστημα υπηρεσίες εξουσιοδοτήσεων

- e – Εντυπα
  - -δήλωση επαγγελματικού τραπεζικού λογαριασμού
  - Δηλώσεις φόρου πλοίων α΄κατηγορίας
  - Ρύθμιση οφειλών
  - Τέλη και ειδικοί φόροι
  - Υποβολή αιτήσεων επιδότησης πετρελαίου θέρμανσης
  - Υποβολή ηλεκτρονικών μισθωτηρίων
  - e-παράβολο
  - Πληρωμή φόρων και τελών από χώρες της ζώνης SEPA
  - Ανάγνωση κλειδαρίθμων επιχείρησης
- ✓ **Ολοκληρωμένο Π.Σ. ελεγκτικών υπηρεσιών ( ELENXIS)** αναπτύχθηκε με την αξιοποίηση των τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών στο πλαίσιο του επιχειρησιακού προγράμματος "Ψηφιακή Σύγκλιση" που συγχρηματοδοτείται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης . Ξεκίνησε με σκοπό να αντικατασταθούν οι τυχαίοι έλεγχοι επιχειρήσεων και επιτηδευματιών ,με κεντρικά καθοδηγούμενους στοχευμένους ελέγχους που βασίζονται σε ανάλυση κινδύνου που διεξάγεται μέσω αυτού. Καθιερώθηκε την διετία 201-2014 ως το μοναδικό σύστημα ελέγχου της χώρας που συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη λειτουργία καθώς και στην υποστήριξη των ελεγκτικών Υπηρεσιών .Η εφαρμογή και η λειτουργία του γίνεται από το σύνολο των περιφερειακών και κεντρικών υπηρεσιών της Α.Α.Δ.Ε. ,για την πλήρη υποστήριξη του ελεγκτικού κύκλου ( στόχευση, διαχείριση , διενέργεια ελέγχων)και υποστηρίζει τις ακόλουθες επιχειρησιακές περιοχές
- υποστήριξη στρατηγικής ελεγκτικών υπηρεσιών όσον αφορά την επιλογή και στόχευση ,αξιοποιώντας σύγχρονες τεχνολογίες επεξεργασίας και ανάλυσης δεδομένων (π.χ. ανάλυση κινδύνου )

-διενέργεια ελέγχων με κάλυψη του συνόλου των διαδικασιών παρακολούθησης και διαχείρισης των ελέγχων

-εσωτερικό έλεγχο των ελεγκτικών υπηρεσιών

- Ολοκληρωμένο Π.Σ. τελωνείων (ICIS)
- Ολοκληρωμένο Π.Σ. Γενικού Χημείου του Κράτους( Ο.Π.Σ. Γ.Χ.Κ.)
- Σύστημα μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Λ.Μ.Τ)

Ενώ χρησιμοποιεί και τα ακόλουθα υποστηρικτικά πληροφοριακά συστήματα

- ✓ Πληροφοριακά συστήματα διοίκησης
- ✓ Πληροφοριακό σύστημα ακίνητης περιουσίας
- ✓ Κέντρο εξυπηρέτησης φορολογουμένων
- ✓ Σύστημα διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού
- ✓ Σύστημα ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου

### **Συζευξίς**

Το εθνικό δίκτυο δημόσιας διοίκησης “συζευξίς” δημιουργήθηκε από το Υπουργείο Διοικητικής Μεταρρύθμισης και ηλεκτρονικής διακυβέρνησης με στόχο τον εκσυγχρονισμό της τηλεπικοινωνιακής δομής των δημόσιων υπηρεσιών. Περιλαμβάνει ένα δίκτυο πρόσβασης για την διεκπεραίωση της επικοινωνίας μεταξύ των δημόσιων οργανισμών με χαμηλό κόστος ( τηλέφωνο, μεταφορά δεδομένων, τηλεδιασκέψεις )

### **Διαδικτυακή Πύλη Ερμής**

Το έργο “Κεντρική Κυβερνητική Πύλη Ερμής” κάνει χρήση μιας κεντρικής βάσης δεδομένων προκειμένου να παρέχει ολοκληρωμένη πληροφόρηση στους πολίτες και τις επιχειρήσεις σε σχέση με τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Η λειτουργία της αναπτύσσεται γύρω από τρεις βασικούς άξονες

- Παροχή ολοκληρωμένης πληροφόρησης για το σύνολο των υπηρεσιών που υπάγονται στην δημόσια διοίκηση και διατίθενται στο διαδίκτυο
- Διαλειτουργικότητα , διαθέτει υποδομές για την συνολική υποστήριξη της διαλειτουργικότητας μεταξύ των πληροφοριακών συστημάτων της δημόσιας διοίκησης
- Ασφάλεια συναλλαγών διαθέτει ασφαλείς υπηρεσίες ηλεκτρονικής διακυβέρνησης όλων των επιπέδων αφού χρησιμοποιεί κλιμακούμενες μεθόδους ψηφιακής αυθεντικοποίησης

**Διαύγεια ( <https://www.diavgeia.gov.gr/> )**

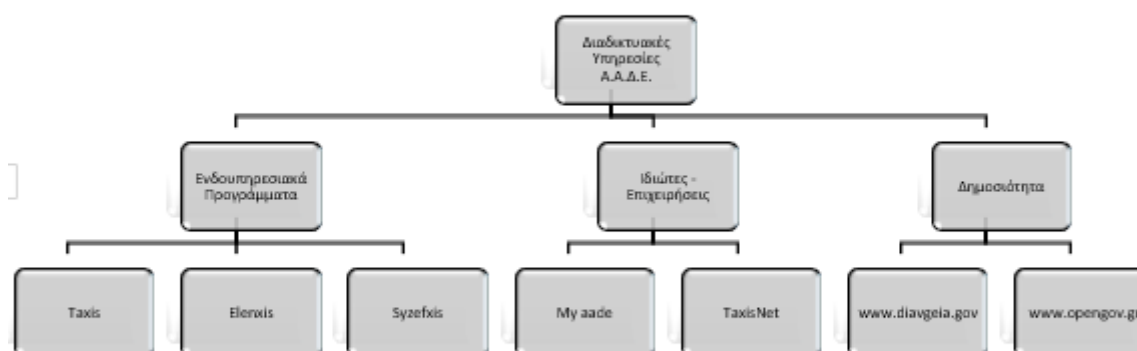
Το 2010 υλοποιήθηκε το πρόγραμμα Διαύγεια που αποσκοπεί στην μέγιστη δυνατή δημοσιότητα της πολιτικής που ασκεί η Κυβέρνηση για λόγους διαφάνειας της δημόσιας διοίκησης .Στο πρόγραμμα αυτό εντάσσονται 3660 φορείς, οι οποίοι αναρτούν πράξεις και αποφάσεις λαμβάνοντας έναν μοναδικό αριθμό διαδικτυακής ανάρτησης ,παρέχοντας έτσι στους πολίτες την δυνατότητα να διαπιστώσουν την εγκυρότητα των διαδικασιών που αφορούν την χρηματοδότηση και άλλα ζητήματα που αφορούν την λειτουργίας τους.

**Opengov (<http://www.opengov.gr/home/services>)**

Είναι η ηλεκτρονική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε. που προωθεί την ανοιχτή διακυβέρνηση και διαβούλευση μεταξύ κυβέρνησης και πολιτών. Είναι μια απόπειρα ενίσχυσης της διαφάνειας ,της λογοδοσίας που υπηρετεί την απαίτηση των πολιτών για πληροφόρηση, αξιοκρατία και συμμετοχή στις αποφάσεις της διοίκησης .

Συνοπτικά οι διαδικτυακές υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. απεικονίζονται στον πίνακα που ακολουθεί

*Πίνακας 11. Διαδικτυακά Προγράμματα Α.Α.Δ.Ε.*





#### 9.1.5. Δημοσιεύσεις

Σύμφωνα με τα άρθρα 20 και 21 του Ν.4389/2017 η Αρχή ενημερώνει περιοδικά τον Υπουργό ,δια της υποβολής τριμηνιαίων εκθέσεων για τις δραστηριότητές της και για θέματα που τυχόν ανακύπτουν κατά την λειτουργία και τη δράση της .

Επιπλέον κατά τα προαναφερόμενα άρθρα δημοσιεύει στην ιστοσελίδα της

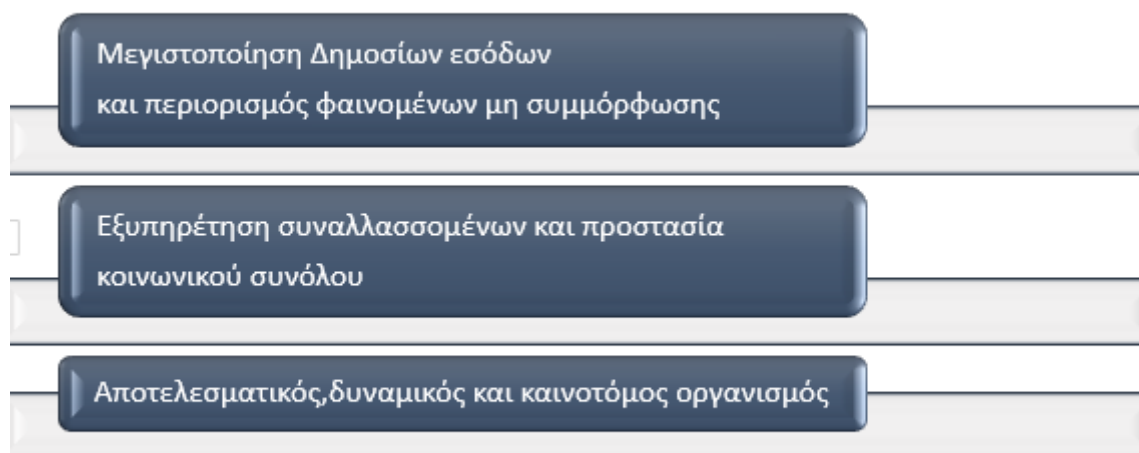
- a) Το στρατηγικό σχέδιο ,το ετήσιο επιχειρησιακό σχέδιο και τις τυχόν αναθεωρήσεις τους
- b) Την ετήσια έκθεση απολογισμού και προγραμματισμού των δραστηριοτήτων της
- c) Τους κρίσιμους δείκτες απόδοσης της φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης καθώς και την μηνιαία εξέλιξή τους
- d) Τις μηνιαίες εκθέσεις για την εξέλιξη και τη διακύμανση ,των φορολογικών ,τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων
- e) Τις μηνιαίες οικονομικές αναφορές δαπανών στο πλαίσιο εκτέλεσης του προϋπολογισμού της

#### 9.1.6. Στρατηγικοί Στόχοι

Το πρώτο στρατηγικό σχέδιο της ΑΑΔΕ αφορούσε τους στρατηγικούς στόχους των φορολογικών ,τελωνειακών και λοιπών υπαγόμενων στην ΑΑΔΕ υπηρεσιών για τα χρόνια 2017-2020

Το στρατηγικό σχέδιο της ΑΑΔΕ για την περίοδο 2020-2024 δημοσιεύτηκε τον Μάρτιο του 2020 (ΦΕΚ 680/Β/3-03-2020) και περιλαμβάνει τρεις στρατηγικούς στόχους και επιμέρους άξονες παρέμβασης /δράσεων

Πίνακας 12. Στρατηγικοί στόχοι Α.Α.Δ.Ε. περιόδου 2020-2024



Προτεραιότητες στον επιχειρησιακό σχεδιασμό της για το έτος 2022 σε εναρμόνιση με τους άξονες κυβερνητικής πολιτικής είναι

- Η ενίσχυση της οικειοθελούς φορολογικής συμμόρφωσης των πολιτών
- Η διεύρυνση της φορολογικής βάσης με τον περιορισμό της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής
- Η αποτελεσματικότερη στόχευση ελέγχων μέσω εξειδικευμένης ανάλυσης κινδύνου φορολογουμένων και εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου
- Η ενίσχυση των ελεγκτικών μηχανισμών και η επένδυση σε ανθρώπινο δυναμικό ,μέσω ορθολογικής /βέλτιστης κατανομής και διαρκούς εκπαίδευσης
- Η επιτάχυνση της διαδικασίας επιστροφών φόρων
- Ο περιορισμός του λαθρεμπορίου με την ενίσχυση των μέσων δίωξης
- Η ενίσχυση των ηλεκτρονικών συναλλαγών και η αξιοποίηση των δεδομένων των ηλεκτρονικών βιβλίων
- Νέο μοντέλο λειτουργίας των Δ.Ο.Υ. ,μέσω διαρκούς αναβάθμισης και αξιοποίησης της σύγχρονης τεχνολογίας για ταχύτερη και αποτελεσματικότερη εξυπηρέτηση των ενδιαφερομένων
- Η ολοκλήρωση της ψηφιοποίησης των διαδικασιών ,ιδίως του φορολογικού μητρώου και η αναβάθμιση των υποδομών των φορολογικών υπηρεσιών ,ώστε να ελαχιστοποιηθεί η αναγκαιότητα φυσικής παρουσίας του πολίτη για την διεκπεραίωση των συναλλαγών του .
- Η ψηφιακή διασύνδεση των υπηρεσιών της Α.Α.Δ.Ε. με άλλες υπηρεσίες του ευρύτερου δημόσιου τομέα
- Εκσυγχρονισμός φορολογικής διοίκησης για τη μείωση της γραφειοκρατίας και του διοικητικού κόστους
- Υιοθέτηση διεθνών βέλτιστων πρακτικών φορολογικής συμμόρφωσης και εισπραξιμότητας
- Η ενίσχυση της διεθνούς διοικητικής συνεργασίας στο πεδίο της ανταλλαγής πληροφοριών μέσω διεθνών συμβάσεων

Ειδικότερα για την διαμόρφωση του επιχειρησιακού της σχεδίου η Α.Α.Δ.Ε. χρησιμοποιεί την ανάλυση PESTEL ( ανάλυση εξωτερικού περιβάλλοντος -ευκαιρίες και κίνδυνοι ),που είναι ένα επιστημονικό εργαλείο που χρησιμοποιείται για την αναγνώριση των προκλήσεων που

αντιμετωπίζει ένας οργανισμός ( οικονομικό ,πολιτικό, κοινωνικό ,νομικό, τεχνολογικό περιβάλλον) με σκοπό να αναγνωριστούν οι ευκαιρίες και οι κίνδυνοι του εξωτερικού περιβάλλοντος της Αρχής ώστε να ληφθούν υπόψη .

Αναλυτικότερα το επιχειρησιακό σχέδιο της Αρχής για το 2022 περιλαμβάνει τους τρεις στρατηγικούς στόχους και την συγκεκριμενοποίηση αυτών ποιοτικά και ποσοτικά με τους εννέα στρατηγικούς άξονες προτεραιότητες που έχουμε ήδη αναφέρει ,δεκαέξι επιχειρησιακούς άξονες μεταρρυθμίσεων και 609 στόχους και 114 δράσεις -έργα .Στόχος για το 2022 είναι η επίτευξη 72στόχων που μετρούνται με τους Καίριους Δείκτες Απόδοσης ( Key Performances Indicators KPI'S) οι οποίοι αποτελούν το εργαλείο αξιολόγησης συγκεκριμένων τομέων δραστηριότητας ενός οργανισμού με στόχο την αναφορά τους κατά τον σχεδιασμό των δράσεων για την επίτευξη των τεθέντων ποσοτικών και στρατηγικών στόχων . Βάση του δείκτη απόδοσης της Ε.Ε. η Ελλάδα κατατάσσεται στην τελευταία βαθμίδα .Η αξιολόγηση των κρατών γίνεται βάσει δύο δεικτών που αφορούν την διείσδυση που σχετίζεται με το βαθμό χρήσης ηλεκτρονικών καναλιών από του χρήστες δημόσιων υπηρεσιών

Και στηρίζεται στην ανάλυση των στοιχείων που δημοσιεύονται από την Eurostat και το βαθμό ψηφιοποίησης των υπηρεσιών που υπολογίζεται μέσω mystery shopping που εστιάζει σε τέσσερις δείκτες διακυβέρνησης που αφορούν την έμφαση στον χρήστη, την διαφάνεια της διακυβέρνησης ,την κινητικότητα των πολιτών και των επιχειρήσεων .Οι εκθέσεις απολογισμού δημοσιεύονται στο τέλος κάθε χρόνου στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ.

Σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν.4389/2017 με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται αναλυτικά οι ετήσιοι στόχοι εσόδων για είσπραξη ,σύμφωνα με τον ετήσιο ψηφισθέντα Κρατικό Προϋπολογισμό . Ειδικότερα με την με αριθ. 17484/ ΕΞ 2021 (ΦΕΚ 655 Β'/22-02-2021 )απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών ,καθορίστηκαν για το έτος 2021 οι στόχοι είσπραξης εσόδων από την ΑΑΔΕ και συγκεκριμένα οι ποσοτικοί στόχοι α) εσόδων για είσπραξη συνολικά 49.685 εκ.€ και β) επιστροφών στο συνολικό ποσό των 5.256εκ.€. Τα συνολικά πραγματοποιηθέντα έσοδα Δ.Ο.Υ. και Τελωνείων για το 2021 πέτυχαν το στόχο κατά ποσοστό 98,6%.

Γενικά στα χρόνια λειτουργίας της η Α.Α.Δ.Ε. έχει μέχρι σήμερα υπερκαλύψει τους ετήσιους στόχους σχετικά με τα επιθυμητά έσοδα ή τους έχει προσεγγίσει σε πολύ υψηλό επίπεδο ,ενώ παρουσιάζει σταθερή άνοδο στην ετήσια είσπραξη φορολογικών εσόδων σε σχέση με κάθε προηγούμενη χρονιά και καλύπτει και τους στόχους σχετικά με την είσπραξη ληξιπρόθεσμων οφειλών .Ακόμη και η επιχειρησιακή μονάδα είσπραξης (ΕΜΕΙΣ) που ως Ειδική Αποκεντρωμένη

Υπηρεσία είναι αρμόδια για την είσπραξη των ληξιπρόθεσμων οφειλών μεγάλων οφειλετών ,τη λήψη στοχευμένων δράσεων και την διαχείριση χαρτοφυλακίου οφειλών ανεπίδεκτων είσπραξης πραγματοποίησε τον ετήσιο για το 2021 στόχο της κατά ποσοστό 104% .Πραγματοποιεί τους σχεδιασθέντες ελέγχους τόσο σε ποσοτικό επίπεδο όσο και σε ποιοτικό ενώ επιτυγχάνει ολοένα και μεγαλύτερο ρυθμό οικειοθελούς συμμόρφωσης των φορολογουμένων ενώ ενισχύεται σταδιακά το έργο των ελεγκτικών υπηρεσιών ( ΚΕΜΕΕΠ,ΚΕΦΟΜΕΠ,Δ.Ο.Υ.)

Παράλληλα προωθεί το πρόγραμμα ηλεκτρονικής διακυβέρνησης και προχωρά σε ψηφιακές μεταρρυθμίσεις εισάγοντας πρωτοποριακές υπηρεσίες στην φορολογική διοίκηση με σκοπό μια ευρύτερη φορολογική μεταρρύθμιση που θα υποβοηθήσει την επίτευξη των στρατηγικών της σχεδίων μακροπρόθεσμα .

Επιπλέον διενήργησε επιθεωρήσεις ελέγχους και χημικές αναλύσεις για την διασφάλιση της δημόσιας υγείας .Ενώ μέσω της διενέργειας εσωτερικών ελέγχων και ελέγχων για την περιουσιακή κατάσταση των στελεχών της επιχειρεί την διασφάλιση των αρχών της δικαιοσύνης της διαφάνειας και της ακεραιότητας που πρέπει να διακρίνουν την λειτουργία της .

#### 9.1.7.Το θέμα της λειτουργικής ανεξαρτησίας της Α.Α.Δ.Ε.

Η λειτουργική ανεξαρτησία της Αρχής αφορά τις σχέσεις της με την Βουλή, τις διοικητικές αρχές και τον Υπουργό Οικονομικών και παρότι αποτελεί κομβικό παράγοντα για την επίτευξη της μέγιστης δυνατής αποτελεσματικότητας της και της πρόληψής φαινομένων διαφθοράς εντός της ,υπάρχει και ο αντίλογος που στηρίζεται κυρίως στο γεγονός ότι η θεσμοθέτησή της ως ανεξάρτητη Αρχή συνεπάγεται τον αποκλεισμό της κρατικής εξουσίας από την εποπτεία των δημοσίων εσόδων ( Βαλαβάνη).

Περαιτέρω η ανεξαρτησία της Αρχής σχετικά με την κατάρτιση και την υλοποίηση του προϋπολογισμού της συνάντησε σφοδρές αντιδράσεις εκ μέρους των συνδικαλιστικών φορέων του Υπουργείου Οικονομικών με κυριότερα επιχειρήματα την διάσπαση του υπαλληλικού κλάδου ,τον ισχυρισμό ότι η μη υπαγωγή των υπαλλήλων της Α.Α.Δ.Ε. στο Υπουργείο οικονομικών θα σήμαινε εξαρχής την απώλεια της ιδιότητας του δημοσίου υπαλλήλου για αυτούς με περαιτέρω δυνατότητα πλήρους ευελιξίας στην μεταχείριση των υπαλλήλων της σε

ότι αφορά τις υπηρεσιακές μεταβολές .Όλοι οι ανωτέρω ισχυρισμοί των συνδικαλιστικών φορέων του Υπουργείου μέχρι ώρας δεν έχουν επιβεβαιωθεί με αποτέλεσμα να μην έχουν επέλθει υπηρεσιακές μεταβολές στους υπαλλήλους της Αρχής πέρα από την εφαρμογή του Ειδικού Μισθολογίου από 01/01/2021 βασική καινοτομία του οποίου ήταν οι απολαβές βάσει της θέσεως εργασίας ,κάθε υπάλληλος δηλ. αμείβεται ανάλογα με τη θέση εργασίας στην οποία υπηρετεί εισάγοντας έτσι πολλαπλές διαφορετικές μισθοδοσίες εντός της ίδιας υπηρεσίας.

Επιπλέον έχει διατυπωθεί η άποψη ότι ο τρόπος λειτουργίας της Αρχής υπονομεύει την νομοπαρασκευαστική ιδιότητα του εκάστοτε Υπουργού με παράλληλα αποδυνάμωση του διοικητικού προσωπικού που παραμένει στην υπηρεσία του.

Επιπρόσθετα σημαντικές επιφυλάξεις διατυπώθηκαν σχετικά αναφορικά με την μη υπαγωγή της Αρχής σε οποιοδήποτε κυβερνητικό έλεγχο ( φορέων ,θεσμών κλπ.).Συγκεκριμένα κατά το 1<sup>ο</sup> άρθρο του νόμου τα μέλη των διοικητικών οργάνων της Αρχής απολαμβάνουν πλήρους ανεξαρτησίας σε οργανωτικό ,λειτουργικό και προσωπικό επίπεδο με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατός ο έλεγχος σκοπιμότητας από οποιαδήποτε κρατική αρχή. Όστε η Αρχή να αναδεικνύεται ως ο μοναδικός φορέας ερμηνείας της νομοθεσίας που ρυθμίζει φορολογικά θέματα ,από την έκδοση σχετικών εγκυκλίων έως την γνωμοδότηση για υποθέσεις πολιτών και επιχειρήσεων στην δικαιοδοσία της Αρχής.

Ακόμη προβληματική θεωρείται η συμμετοχή ενός εμπειρογνώμονα στις συνεδριάσεις του Συμβουλίου Διοίκησης της Αρχής ,ο οποίος δεν επιλέγεται από οποιοδήποτε θεσμικό παράγοντα του Ελληνικού Κράτους ,αλλά αντιθέτως ο Υπουργός δικαιούται να επιλέξει ανάμεσα από τρεις υποψηφίους που προτείνει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Ευνόητο είναι πως το γεγονός ότι ο εμπειρογνώμονας έχει πρόσβαση στα κρατικά αρχεία εσόδων ,αποτελεί μια άνευ προηγουμένου παρέμβαση στα φορολογικά έσοδα του κράτους ( Γεμελιάρης 2017)

#### 10.0.0. N.4172 /2013 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Παρά την αύξηση της φορολογίας που έγινε στην χώρα συνεπεία των μνημονίων που προαναφέραμε ,τα δημόσια έσοδα δεν αυξήθηκαν αναλόγως κι αυτό οφείλεται αφενός στην γενικότερη οικονομική ύφεση και αφετέρου στις δυσλειτουργίες του φορολογικού μηχανισμού .Προκειμένου να αντιμετωπιστούν τα προβλήματα αυτά ,οι αρμόδιοι φορείς προχώρησαν σε μια μεταρρύθμιση με την ψήφιση των νόμων 4172/2013 και 4174/2013 με σκοπό την διεύρυνση της φορολογικής βάσης ώστε να κατανεμηθούν δικαιότερα τα

φορολογικά βάρη, να παταχθεί η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή μέσω εκτεταμένων ελέγχων και να απλοποιηθεί και να εκσυγχρονιστεί το φορολογικό σύστημα .

Ο Νόμος 4172/2013 που αντικατέστησε τον Ν.2238/94 καθορίζει την φορολογία των φυσικών και των Νομικών προσώπων και οντοτήτων ,προσδιορίζει τις κατηγορίες των εισοδημάτων και τον τρόπο φορολόγησης τους καθώς επίσης και τον τρόπο απόδοσης και παρακράτησης των φόρων. Το νέο αυτό φορολογικό σύστημα αποτελεί καινοτομία για τα δεδομένα της χώρας καθώς εισάγει νέους τρόπους και έννοιες ως προς την φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

Ο νέος Κ.Φ.Ε. αποτελείται από έξι μέρη που αφορούν τις γενικές διατάξεις ,την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων ,την φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και οντοτήτων ,τα ζητήματα παρακράτησης φόρου ,τις διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής καθώς και θέματα που αφορούν την υποβολή δηλώσεων και καταβολής φόρου .

Με τον νέο Κ.Φ.Ε έγινε προσπάθεια εισαγωγής ενός νέου συστήματος που διαπνέεται από διαφορετική φιλοσοφία όπως την θέσπιση γενικών αρχών χωρίς εκτεταμένη περιπτωσιολογία και στη στροφή σε ένα πιο ουσιαστικό και ρεαλιστικό σύστημα .

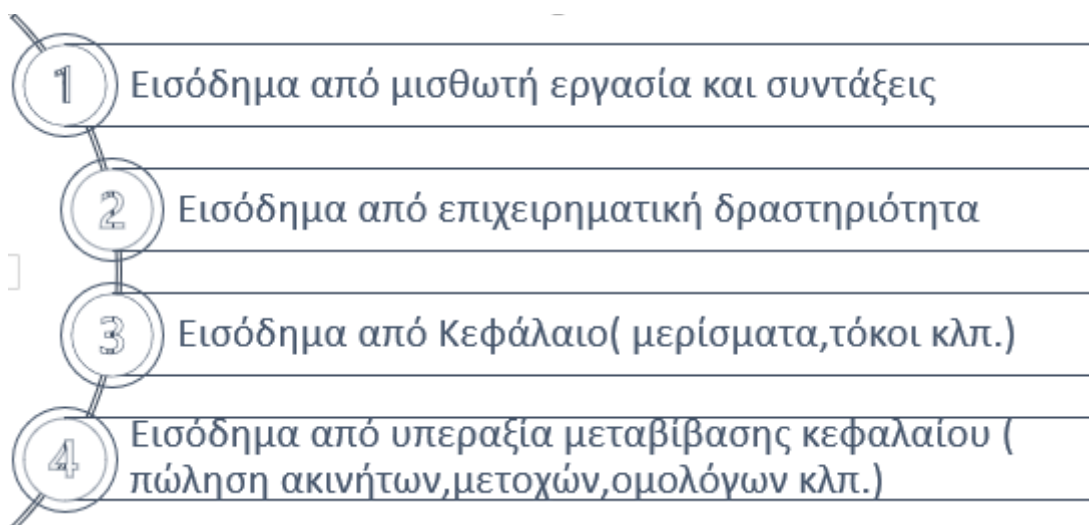
Οι αλλαγές που εισάγει ο νέος Κ.Φ.Ε. είναι πολλές καθώς δεν έχει καμία σχέση με όλα τα προηγούμενα ελληνικά νομοθετήματα γιατί υιοθετεί νέες αρχές προερχόμενες από χώρες της Ε.Ε. και του Ο.Ο.Σ.Α. Παρουσιάζει μια νέα πραγματικότητα στην φορολογία του κράτους δίνοντας βαρύτητα στην ανάγκη απλούστευσης ,αποτελεσματικότητας και δικαιοσύνης του συστήματος φορολόγησης του εισοδήματος .

Ειδικότερα οι πιο σημαντικές αλλαγές που επιφέρει ο νέος κώδικας είναι οι ακόλουθες

- Εισάγεται ένα σύστημα γενικών αρχών και κανόνων αντί για χρήση περιπτωσιολογίας .Υιοθετούνται δηλαδή οι ακόλουθες αρχές
- Η αρχή της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου ( Source and application of fund method)
- Η αρχή των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (Bank deposits and cash expenditure method)
- Η αρχή των αναλογιών ( Mark -up method)

- Η αρχή της σχέσης τιμής πώλησης προς τον συνολικό κύκλο εργασιών ( Unit and volume method)
- Η αρχή της Καθαρής θέσης του φορολογούμενου ( Net worth method)
- Για τα **φυσικά πρόσωπα** εισάγονται τέσσερις νέες κατηγορίες εισοδημάτων ,κάθε μία με δικό της φορολογικό χειρισμό ( καταργείται έτσι η έννοια του συνολικού εισοδήματος )

Πίνακας 13Κατηγορίες εισοδημάτων φυσικών προσώπων



Πηγή Πρωτότυπος Πίνακας

- Εισάγεται με σαφήνεια ο ορισμός της φορολογικής κατοικίας και για τα νομικά πρόσωπα ,περιλαμβάνοντας άσκησης πραγματικής διοίκησης στην Ελλάδα
- Εισάγεται γενικός τρόπος φορολόγησης με συντελεστή 15% της υπεραξίας από πώληση μετοχών εισηγμένων ή μη ,ομολόγων ,παραγώγων κλπ. Αλλά και ακινήτων
- Εκπίπτουν πλέον ,υπό κάποιες γενικές προϋποθέσεις, όλες οι επιχειρηματικές δαπάνες ,πλην κάποιων ρητά επονομαζόμενων . Ενώ υπάρχουν αυστηρές προϋποθέσεις για την έκπτωση των τόκων δανείων
- Διευρύνεται σημαντικά η απαλλαγή για μερίσματα που λαμβάνουν μητρικές εταιρείες από την θυγατρική τους στην Ελλάδα και το εξωτερικό -το ίδιο ισχύει και για τον παρακρατούμενο φόρο μερισμάτων

- Εισάγονται νέες διατάξεις για τους επιχειρηματικούς μετασχηματισμούς στα πρότυπα της αντίστοιχης Ευρωπαϊκής οδηγίας ( Merger Directive).
- Εισάγονται νέοι κανόνες για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής ,όπως η διάταξη για τις ελεγχόμενες Αλλοδαπές εταιρείες ( CFC) .

Για τις ανάγκες του κώδικα αποσαφηνίζονται αρχικά οι έννοιες και το περιεχόμενο όρων που χρησιμοποιούνται από αυτόν ,και πιο συγκεκριμένα ορίζεται ως **φορολογούμενος** κάθε πρόσωπο που υποχρεούται στην υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος ενώ στην έννοια του **προσώπου** περιλαμβάνεται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Ως **Νομικό πρόσωπο** ορίζεται κάθε επιχείρηση με νομική προσωπικότητα ή ένωση αυτών ενώ ως **νομική οντότητα** νοείται κάθε σχήμα εταιρικής η μη οργάνωσης ,κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό η νομικό πρόσωπο όπως οι συνεταιρισμοί οι υπεράκτιες ή εξωχώριες εταιρείες ,οι εταιρείες ιδιωτικών επενδύσεων τα ιδρύματα , τα σωματεία ,οι κάθε μορφής προσωπικές επιχειρήσεις ,οι κάθε μορφής εταιρείες διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς ,οι εταιρείες και κοινωνίες αστικού δικαίου αλλά και οι αφανείς εταιρείες.

Επιπλέον προσδιορίζεται ο υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου ως πρόσωπο που του παρακρατείται φόρος στην πηγή των εισοδημάτων ,ενώ προσδιορίζονται και τα συγγενικά ή συνδεδεμένα πρόσωπα . Στο 3<sup>ο</sup> άρθρο του κώδικα προσδιορίζεται το **υποκείμενο του φόρου** ως ο φορολογούμενος που έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα στην οποία φορολογείται για τα παγκόσμια εισοδήματά του πλην της εξαίρεσης του Α.Ν. 89/1927 και των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας για τις χώρες με τις οποίες υφίστανται .Περαιτέρω ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα εάν βρίσκεται συνεχώς στην χώρα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών με εξαίρεση την περίπτωση προσώπων που βρίσκονται στην χώρα αποκλειστικά για τουριστικούς ή ιατρικούς σκοπούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν ξεπερνά τις 365 ημέρες ανά ημερολογιακό έτος .

#### 10.1.0. Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων κατά τον Ν.4172/2014

Το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται ως το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των εκπιπτόμενων δαπανών και διακρίνεται σε 4 κατηγορίες

1. Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις
2. Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα



3. Εισόδημα από Κεφάλαιο

4. Και εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου

Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό ,με κατάργηση της υπερδωδεκάμηνης χρήσης από 01/01/2014 με μόνη παρέκκλιση νομικά πρόσωπα ή οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας αλλά ανήκουν κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 50% σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο στο οποίο επιτρέπεται το κλείσιμο της διαχειριστικής του χρήσης σύμφωνα με όσα ισχύουν στην χώρα που βρίσκονται τα συμφέροντά του και η Κεφαλαιακή του εξάρτηση .

Σημαντική καινοτομία του νέου ΚΦΕ είναι **η αποσυσχέτιση της ταμειακής είσπραξης του εισοδήματος από τον δεδουλευμένο σχηματισμό του** , ώστε χρόνος κτήσης του εισοδήματος να θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα της είσπραξης με ταυτόχρονη υποχρέωση συμπερίληψης του στην δήλωση και συνεπώς και φορολόγησης του ανεξάρτητα από το αν έχει πραγματικά εισπραχθεί ή όχι .Μόνη εξαίρεση στην ανωτέρω ρύθμιση αποτελούν οι ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές για τις οποίες ο χρόνος απόκτησής ταυτίζεται με τον χρόνο είσπραξής τους εφόσον αυτό ρητά αναγράφεται στις σχετικές βεβαιώσεις αποδοχών. Επιπλέον εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας φορολογούνται κατά τον χρόνο που αυτά εισπράττονται μόνο εφόσον έχουν ασκηθεί αποδεκτά από τον νόμο ένδικα μέσα όπως η διαταγή πληρωμής ,η διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκαση μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων .

Ακόμα προσδιορίζονται **τα πρόσωπα που δύνανται να βαρύνουν φορολογικά** τον φορολογούμενο ως εξαρτώμενα όπως ο/η σύζυγος ,τα ανήλικα τέκνα, άγαμα ενήλικα τέκνα έως 25 ετών ,ανιόντες συγγενείς 1<sup>ου</sup> βαθμού ( εφόσον δεν έχουν εισοδήματα άνω των 3.000€ ετησίως ) καθώς και συγγενείς 1<sup>ου</sup> και δεύτερου βαθμού με αναπηρία άνω του 67% ( εφόσον δεν έχουν εισοδήματα άνω των 6.000€)

Ακολούθως προσδιορίζονται οι κατηγορίες εισοδημάτων των φυσικών προσώπων στις οποίες συμπεριλαμβάνονται

1. **τα κάθε είδους ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις σε είδος ή σε χρήμα** που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης ή παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης ενώ προσδιορίζεται σαφώς από τον κώδικα πότε υφίσταται εργασιακή σχέση. Παράλληλα το **ακαθάριστο εισόδημα** ορίζεται ως οι προβλεπόμενες από διάταξη ή συλλογική σύμβαση εργασίας αποδοχές ή οι συμφωνηθείσες μεταξύ

εργαζόμενου και εργοδότη αποδοχές πριν από οποιαδήποτε υποχρεωτική κράτηση για την ασφαλιστική κάλυψη του μισθωτού. Επιπλέον ως παροχές σε είδος θεωρούνται οποιεσδήποτε παροχές ( παραχώρηση οχήματος , χορήγηση δανείου , παραχώρηση κατοικίας κλπ.) των οποίων η αγοραία αξία , με την οποία και προσμετρώνται στο εισόδημα υπερβαίνει τα 300€ ανά έτος .

2. **κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα** που θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές αφού αφαιρεθούν οι επιχειρηματικές δαπάνες , οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις .

Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσεται όπως έχουμε αναφέρει σύμφωνα με τον Ν. 4308/2014 περί Ελληνικών λογιστικών προτύπων .Επιχειρηματική συναλλαγή θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους .

Επιπλέον κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τον νέο Κώδικα και φορολογείται με συντελεστή 33%( άρθρο 29 Κ.Φ.Ε.)

Περαιτέρω οι επιχειρηματικές δαπάνες που εκπίπτουν , εμπίπτουν στις επιφυλάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΕ και εφόσον πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και κατά την συνήθη πορεία των εργασιών της ,αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας ,στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η φορολογική διοίκηση και εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα.

Επιπρόσθετα ο ΚΦΕ αναφέρει ρητά τις **επιχειρηματικές δαπάνες** οι οποίες ενώ έχουν πραγματοποιηθεί και καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία **δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση** από τα ακαθάριστα έσοδα και θα πρέπει να αναμορφώνονται κατά τον προσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος χρήσης .

Αναλυτικά οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν

- τόκοι από δάνεια που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις από τρίτους ,εκτός των τραπεζικών ,καθώς και ομολογιακά δάνεια ανωνύμων εταιρειών ,χρεωστικά ομόλογα πιστωτικών συνεταιρισμών που λειτουργούν ως ιδρύματα ,κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν αν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων

αλληλόχρεων οργανισμών , προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την περίοδο δανεισμού .

- κάθε δαπάνη που πραγματοποιήθηκε για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών με αξία άνω των 500€ εφόσον η εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
- Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές
- Προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26
- Πρόστιμα και ποινές συμπεριλαμβανομένων των προσαυξήσεων
- Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος που αποτελούν ποινικό αδίκημα
- Ο φόρος εισοδήματος ,το τέλος επιτηδεύματος και οι έκτακτες εισφορές που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ,καθώς και ο Φ.Π.Α. που δεν είναι εκπεστέος ως φόρος είσοδων.
- Το τεκμαρτό μίσθωμα ( αρ.39 παρ2 ΚΦΕ) σε περίπτωση ιδιόχρησης όταν υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου
- Οι δαπάνες διοργάνωσης και διεξαγωγής ενημερωτικών ημερίδων που αφορούν σίτιση και διαμονή αξίας άνω των 300€ ανά συμμετέχοντα κ κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης .
- Δαπάνες διεξαγωγής εορταστικών εκδηλώσεων που αφορούν σίτιση και διαμονή των φιλοξενούμενων αξίας άνω των 300€ ανά άτομο και στο μέτρο που υπερβαίνουν το 0,5%των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων.
- Οι δαπάνες ψυχαγωγίας .οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύουν όταν η κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα είναι η παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο αυτής της δραστηριότητας
- Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες
- Το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος χώρας μη συνεργάσιμης ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς ( άρθρο 65 ΚΦΕ)
- Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης ,εφόσον η τμηματική η η ολική εξόφληση δεν έχει γίνει με την χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ( αρ.12 παρ,2 Ν.4172/2014)

Παράλληλα ο νέος ΚΦΕ απλοποιεί σε γενικές γραμμές τους συντελεστές προσδιορισμού των **ποσών απόσβεσης των παγίων στοιχείων** ,ενώ γίνεται μεγαλύτερη ομαδοποίηση των κατηγοριών των αποσβεστέων περιουσιακών στοιχείων .Επιπλέον οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν είτε από

- Τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης
- Τον μισθωτή σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης

Οι κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων με τους αντίστοιχους συντελεστές απόσβεσης παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα

Πίνακας 14. Συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων

Συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων	
Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (%) ανα φορολογικό έτος
Κτίρια,κατασκευές ,εγκαταστάσεις , βιομηχανικές εγκαταστάσεις βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις ,μη κτιριακές εγκαταστάσεις αποθήκες και σταθμοί περιλαμβανόμενων των παραρτημάτων τους ( και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης )	4%
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία ,εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές διαδικασίες εξόρυξης	5%
Μέσα μαζικής μεταφοράς ,περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών πλοίων και σκαφών	5%
Μηχανήματα ,εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10%
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων (εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές )	12%
Αϋλα στοιχεία και δικαιώματα και έσοδα πολυετούς απόσβεσης	10%
	20%

Εξοπλισμός Η/Υ κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10%

Πηγή ΞσταματόπουλοςΔ.- Καραβοκύρης Α. (2017) Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

Περαιτέρω τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών θα εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς κατά το άρθρο 26

- Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι 1.000€ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των 12 μηνών ,ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη του συνόλου( 100%) της απαίτησης εφόσον έχει αναλάβει τις κατάλληλες ενέργειες για την διασφάλιση της είσπραξης της εν λόγω ενέργειας.
- Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των 1000€ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των 12 μηνών ,ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη ,εφόσον έχει αναλάβει τις κατάλληλες ενέργειες για την διασφάλιση της είσπραξης σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα

Πίνακας 15. Ποσοστό υποχρεωτικών προβλέψεων ανάλογα με το χρόνο υπερημερίας

Χρόνος Υπερημερίας σε μήνες	Προβλέψεις σε %
>12 μήνες	50
>18 μήνες	75
>24	100

Πηγή Ν.4172/2014 Άρθρο 26

Το εισόδημα των φυσικών προσώπων από μισθωτή εργασία , συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογείται βάσει προοδευτικής κλίμακας που αποτελείται από 4 φορολογικούς συντελεστές όπως φαίνεται στον ακόλουθο πίνακα

Πίνακας 16. Φορολογικός συντελεστής ανά κλιμάκιο εισοδήματος

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής (%)	Φόρος κλίμακας	Σύνολο Φορολογητέου εισοδήματος (€)	Σύνολο φόρου (€)
<b>0-20.000</b>	22	4.400	20.000	4.400
<b>20.001-30.000</b>	29	2.900	30.000	7.300
<b>30.000-40.000</b>	37	3.700	40.000	11.000
<b>&gt; 40.000</b>	45			

Πηγή Δ.Σταματόπουλος -Α.Καραβοκύρης (2017) Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

Από την ανωτέρω κλίμακα εξαιρούνται τα εισοδήματα των αξιωματικών που υπηρετούν σε πλοία του εμπορικού ναυτικού και τα οποία φορολογούνται με συντελεστή 15% και τα εισοδήματα του κατώτερου πληρώματος πλοίων του εμπορικού ναυτικού που φορολογείται με 10%.

Παράλληλα ο ΚΦΕ ορίζει συγκεκριμένες μειώσεις φόρου στις ανωτέρω κλίμακες όπως η μείωση του οφειλόμενου φόρου κατά 1900€ για τον φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα , μείωση 1950€ για 1 εξαρτώμενο τέκνο,2.000€ για 2 εξαρτώμενα τέκνα και 2100€ για 3 ή περισσότερα εξαρτώμενα τέκνα ενώ για εισόδημα ανώτερο των 20.000€ το ποσό της έκπτωσης του φόρου μειώνεται κατά 10€ ανά 1000€ φορολογητέου εισοδήματος .

Ωστόσο προκειμένου αν ισχύσουν οι ανωτέρω μειώσεις φόρου ο φορολογούμενος απαιτείται να πραγματοποιήσει δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε χώρες μέλη της Ε.Ε. τις οποίες θα εξοφλήσει με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ( χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες) ενώ αυτές θα πρέπει να φτάνουν ένα ελάχιστο απαιτούμενο ποσό ,ανάλογο του εισοδήματος ,διαφορετικά ο φόρος προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από την διαφορά του απαιτούμενου με το δηλωθέν πολλαπλασιαζόμενο με συντελεστή 22%.

Ακολουθεί πίνακας στον οποίο παρουσιάζεται το απαιτούμενο ύψος πραγματοποιηθέντων δαπανών ανάλογο με το επίπεδο εισοδήματος .

Πίνακας 17. Ποσό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονικό μέσο ανά κλιμάκιο εισοδήματος

Κλιμάκιο εισοδήματος ( €)	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή & μέσω πληρωμής με κάρτα
1,00-10.000	10%
10.000-30.000	15%
> 30.000	20%

Πηγή Σταματόπουλος Δ. -Καραβοκύρης Α. (2017) Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

Ενώ από την ανωτέρω υποχρέωση εξόφλησης συναλλαγών με ηλεκτρονικό τρόπο εξαιρέθηκαν για ευνόητους λόγους οι φορολογούμενοι με ηλικία άνω των 70 ετών καθώς και όσοι έχουν ποσοστό αναπηρίας > 80% ,όσοι τελούν σε δικαστική συμπαράσταση, όσοι διαμένουν σε οίκους ευγηρίας ή ψυχιατρικά καταστήματα και οι φυλακισμένοι .

Ακόμα προβλέπονται κάποιες επιπλέον εκπτώσεις φόρου υπό προϋποθέσεις όπως είναι οι ιατρικές δαπάνες και οι δωρεές .

Σημειώνουμε ότι τα κέρδη των φυσικών προσώπων από οποιαδήποτε επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται από το 2017 με την ίδια κλίμακα που φορολογούνται και οι μισθοί και οι συντάξεις αλλά χωρίς την εφαρμογή των μειώσεων του φόρου εισοδήματος ,με εξαίρεση το εισόδημα που προέρχεται από ατομική αγροτική επιχείρηση που φορολογείται αυτοτελώς με την ανωτέρω κλίμακα και εφαρμογή των μειώσεων. Συνεπώς όταν φορολογείται εισόδημα από μισθούς ή συντάξεις μαζί με αγροτικό εισόδημα ,η μείωση φόρου υπολογίζεται μία φορά για το σύνολο των εισοδημάτων .όταν όμως φορολογείται εισόδημα που προέρχεται από και μισθούς ή συντάξεις και από επιχειρηματική δραστηριότητα ,οι μειώσεις υπολογίζονται μόνο στο μέρος του εισοδήματος που αντιστοιχεί στους και τις συντάξεις ή και την αγροτική δραστηριότητά αν υπάρχει.

#### 10.1.2.Εισόδημα από Κεφάλαιο

Το άρθρο 35 του Ν.4172/2013 ορίζει ότι τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2014 και προέρχονται από τόκους, μερίσματα ,εισόδημα από ακίνητη περιουσία θεωρούνται εισοδήματα από κεφάλαιο και φορολογούνται το καθένα με ξεχωριστό τρόπο.

- **Μερίσματα** είναι τα εισοδήματα που προκύπτουν από κάθε είδους διανομή κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα .Αν η διανομή μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου , ο παρακρατημένος φόρος εξαντλεί την φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και μόνο για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος.
- Κατά το άρθρο 37 ΚΦΕ οι **Τόκοι** αποτελούν το εισόδημα που προκύπτει από την χρήση δανειακών κεφαλαίων που χορηγείται από τον δανειστή προς τον δανειζόμενο και για τον πρώτο αποτελεί έσοδο ενώ για τον δεύτερο δαπάνη. Απαλλάσσονται του φόρου οι τόκοι ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων ελληνικού δημοσίου .Επίσης απαλλαγή προβλέπεται και στους τόκους που προκύπτουν από τα ομολογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας ( Ε.Τ.Χ.Σ.) κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του Ελληνικού Χρέους. Τέλος αν οι τόκοι υπόκεινται σε παρακράτηση κατά το σχετικό κεφάλαιο του ΚΦΕ η φορολογική υποχρέωση εξαντλείται στην παρακράτηση.
- Περαιτέρω ρυθμίζεται η φορολόγηση **των δικαιωμάτων** (royalties) για τα οποία αν υπάρχει παρακράτηση εξαντλεί επίσης την φορολογική υποχρέωση.

- Επιπλέον το **εισόδημα από ακίνητη περιουσία** αφορά το εισόδημα που προκύπτει σε είδος ή σε χρήμα από την εκμίσθωση ,ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων .Ορίζονται οι δαπάνες που εκπίπτουν από το εισόδημα ακίνητης περιουσίας και οι προϋποθέσεις με τις οποίες ισχύουν στο άρθρο 39 του κώδικα .

Το εισόδημα από τόκους ,μερίσματα και από εκμετάλλευση ακίνητης περιουσίας συνιστά κατά τον ΚΦΕ εισοδήματα από κεφάλαιο τα οποία φορολογούνται διακριτά και δεν συναθροίζονται μεταξύ τους ,κατά τον πίνακα που ακολουθεί

Πίνακας 18. Συντελεστές αυτοτελούς φορολόγησης εισοδήματος από κεφάλαιο

Κατηγορία Εισοδήματος	Ποσοστό φορολόγησης	Φυσικά πρόσωπα
<b>Μερίσματα</b>	10%	Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης
<b>Τόκοι</b>	15%	Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης
<b>Δικαιώματα</b>	20%	Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης
<b>Εισόδημα από εκμετάλλευση ακίνητης περιουσίας</b>	0-12.000€	15%
	12.000-35.000€	35%
	>35.000€	45%

Πηγή Σταματόπουλος Δ.-Καραθοκύρης Α. (2017) Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων

### 10.1.3.Εισόδημα από Υπεραξία μεταβίβασης Κεφαλαίου

Κατά το άρθρο 41 του Κώδικα κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης επαχθούς αιτίας ακίνητης περιουσίας υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων .Η υπεραξία προκύπτει από την διαφορά ανάμεσα στην αξία πώλησης και στην αξία κτήσης .

Όσον αφορά το εισόδημα από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας ο Νόμος καθορίζει το αντικείμενο του φόρου ( μεταβίβαση με επαχθή αιτία ακίνητης περιουσίας ή μεριδίου κλπ. ,εισφορά ακίνητης περιουσίας για την κάλυψη ή την αύξηση κεφαλαίου νομικής οντότητας ,αγοραία αξία κτίσματος ανεγερμένου σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή) ,την έννοια της μεταβίβασης ( μεταβίβαση πλήρους ή ψιλής κυριότητας , σύσταση επικαρπίας /δουλείας, παραίτηση από κυριότητα ,μεταβίβαση τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης,



μεταγραφή δικαστικής απόφασης ,εκποίηση ακινήτου συνεπεία πλειστηριασμού), ενώ καθορίζει σαφώς τις περιπτώσεις εκείνες που δεν συνιστούν μεταβίβαση ακινήτου.

Η υπεραξία υπολογίζεται αν από την τιμή κτήσης αφαιρέσουμε την τιμή πώλησης , όπου τιμή πώλησης είναι η αξία που αναγράφεται στο συμβόλαιο ,ενώ στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει συμβόλαιο ,υπόψη λαμβάνεται η αντικειμενική αξία και όπου δεν υπάρχει η φορολογική αξία .Περαιτέρω προσδιορίζεται η τιμή κτήσης καθώς και ο χρόνος κτήσης του ακινήτου, ενώ ο φορολογικός συντελεστής που επιβάλλεται στην φορολόγηση της υπεραξίας ανέρχεται σε 15% ,παρακρατείται κατά την σύνταξη του συμβολαίου και επιφέρει την εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης .

Επιπρόσθετα κατά το άρθρο 42 του κώδικα φορολογείται και η υπεραξία που προκύπτει από την μεταβίβαση τίτλων, εφόσον αυτή δεν συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητά .Από τον Νόμο προσδιορίζεται η υπεραξία ως η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης ,ενώ ορίζεται και η έννοια των τίτλων ( μετοχές εταιρείας εισηγμένης ή μη, μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες ,κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια, εταιρικά ομόλογα, παράγωγα και χρηματοοικονομικά προϊόντα),και τέλος οι τρόποι προσδιορισμού της τιμής κτήσης και πώλησης .

#### 10.1.4.Εισφορά αλληλεγγύης

Με την παράγραφο 9 του άρθρου 112 του Ν.4387/2016 η Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης που προβλεπόταν στο άρθρο 29 του Ν.3986/2011 ,ενσωματώθηκε με αλλαγές στον Ν.4172/2013 ως άρθρο 43<sup>Α</sup> και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2016 και έπειτα. Για τον υπολογισμό της εισφοράς συναθροίζονται όλα τα εισοδήματα του φορολογούμενου ,ενώ αυτή επιβάλλεται με συντελεστές στα εισοδήματα άνω των 12.000€ των φυσικών προσώπων .Επιπλέον ορίζονται απαλλαγές για ορισμένες κατηγορίες πολιτών και εισοδημάτων ( τυφλοί, αναπηρία > 80% ,αποζημίωση για λύση επαγγελματικής σχέσης κλπ.) .

Ωστόσο σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε2125/2021 εξαιρέθηκαν από την επιβολή του Ειδικού φόρου Εισφοράς Αλληλεγγύης όλα τα εισοδήματα πλην των μισθών του δημοσίου, μισθών ΟΤΑ Α΄ και Β΄ βαθμού και των νομικών προσώπων αυτών ,μισθών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και των συντάξεων από όλα τα ασφαλιστικά ταμεία για το 'φορολογικό έτος 2021.

#### 10.1.5.Τεκμαρτό Εισόδημα

Τα άρθρα 30-34 του Κώδικα ορίζουν εναλλακτικό τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης με την χρήση των τεκμηρίων . Αναλυτικότερα το συνολικό εισόδημα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των ατόμων που τον βαρύνουν. Οι δαπάνες διαβίωσης ,βάσει των οποίων υπολογίζεται με αντικειμενικό τρόπο το εισόδημα του φορολογούμενου είναι οι ακόλουθες

- Δαπάνες κύριας κατοικίας βάσει των τετραγωνικών της
- Δευτερεύουσα κατοικία βάσει των τετραγωνικών της
- Επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ανάλογα με τα κυβικά και την παλαιότητά τους
- Δαπάνες για ιδιωτικά σχολεία
- Σκάφη αναψυχής ,ανάλογα με το είδος, το μήκος και την παλαιότητα
- Οικιακοί βοηθοί ,οδηγοί κλπ.
- Αεροσκάφη, ελικόπτερα κλπ.
- Πισίνες
- Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (χρηματοδοτική μίσθωση , χορήγηση δανείων, απόσβεση δανείων κλπ.)

“Όταν το δηλωθέν είναι χαμηλότερο του τεκμαρτού,η διαφορά προστίθεται στο πρώτο και φορολογείται με τους συντελεστές που ισχύουν για την κυριότερη πηγή εισοδημάτων του.

#### 10.1.6.Φορολογία Νομικών Προσώπων κατά τον Ν.4172/2014

Ο φόρος που επιβάλλεται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα όπως προσδιορίζονται στα άρθρα 47 και 45 του ΚΦΕ των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων αποτελεί το αντικείμενο αυτής της φορολογίας.

Υποκείμενα του φόρου είναι οι κεφαλαιουχικές εταιρείες ( Α.Ε., Ε.Π.Ε.,ΙΚΕ),οι προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε.,Ε.Ε.) ,τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου (ΝΠΔΔ, ΝΠΙΔ),οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών ,οι κοινωνίες αστικού δικαίου ,οι κοινοπραξίες και οι νομικές οντότητες που δεν εντάσσονται σε μια από τις παραπάνω κατηγορίες .

Το άρθρο 46 του κώδικα ορίζει τα νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος όπως οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης με εξαίρεση το κεφάλαιο που αποκτούν από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και επιχειρηματική δραστηριότητα στην οποία

συμμετέχουν με ποσοστό 100% ,η Τράπεζα της Ελλάδας ,οι εταιρείες επενδύσεων και χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες ,οι διεθνείς οργανισμοί όπου υπάρχουν συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας ,το Ταμείο αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου ( ΤΑΙΠΕΔ) και οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων .

Το άρθρο 4 του κώδικα αποσαφηνίζει πότε ένα νομικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας σύμφωνα με τον τόπο σύστασης ή ίδρυσής του και τον τόπο άσκησης πραγματικής διοίκησης, ενώ το άρθρο 6 ορίζει την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης .

Σύμφωνα με το άρθρο 47 του ΚΦΕ το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία ( Α.Ε.,Ε.Ε.,ΙΚΕ ,Ο.Ε.,ΕΕ κλπ.) προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως 29 του κώδικα που αφορά την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων δηλαδή τα ακόλουθα άρθρα

21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα
22. Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες
22. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας
23. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες
24. Φορολογικές αποσβέσεις
25. Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων
26. Επισφαλείς απαιτήσεις
27. Μεταφορά ζημιών
28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

Επιπλέον το άρθρο 48 ορίζει τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοομιλικών μερισμάτων

Επιπλέον το άρθρο 58 του ΚΦΕ ορίζει ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία ,καθώς και οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β,γ,δ,ε ,στ και ζ του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία ,φορολογούνται με συντελεστή 29% για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2018 , ο οποίος μειώνεται σταδιακά σε 28% για τα εισοδήματα του 2019,σε 27% για τα εισοδήματα του 2020 , σε 26% για τα εισοδήματα του 2021 και σε 25% για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2022 και επόμενων , εκτός των πιστωτικών ιδρυμάτων της περ.1 παρ.1 του άρθρου 3 του Ν.4261/2014 που φορολογούνται με συντελεστή 29%.

Περαιτέρω προβλέπονται μειωμένοι συντελεστές φορολογίας για συγκεκριμένες περιπτώσεις όπως κέρδη αγροτικών συνεταιρισμών και ομάδων παραγωγών που φορολογούνται με 13%, μειωμένοι συντελεστές κατά 40% για επιχειρηματική δραστηριότητα σε νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων κλπ.

Επιπρόσθετα τα άρθρα 61 και 62 του κώδικα ορίζουν τους υπόχρεους παρακράτησης φόρου( νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες ,φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα ,αλλοδαπές επιχειρήσεις που ασκούν δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης ,συμβολαιογράφοι ) και τις περιπτώσεις που υποχρεούνται σε παρακράτηση( μερίσματα, τόκοι ,δικαιώματα ,αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες κλπ.)

#### 10.1.7. Προκαταβολή φόρου Εισοδήματος

Σύμφωνα με το άρθρο 69 του ΚΦΕ και βάσει του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με το 100% του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φόρο που αναλογεί στο διανυόμενο φορολογικό έτος. Από τον υπολογισμό της ανωτέρω προκαταβολής εκπίπτουν οι φόροι που παρακρατήθηκαν ,ενώ αν το εισόδημα προκύπτει με τεκμαρτό τρόπο ,ο φόρος που αντιστοιχεί σε αυτό λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της ανωτέρω προκαταβολής .Επιπλέον όταν αποκτάται για πρώτη φορά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ο φόρος που προκαταβάλλεται ανέρχεται στο 50% του φόρου που προκύπτει από την πρώτη υποβληθείσα δήλωση .

Το ποσό της προκαταβολής του φόρου συμψηφίζεται κατά το επόμενο φορολογικό έτος και εφόσον υφίστανται οι προϋποθέσεις ,επιβάλλεται εκ νέου επί του ποσού του προκύπτοντος φόρου για το έτος αυτό .

Επιπρόσθετα αν δεν υποβληθεί δήλωση, η φορολογική διοίκηση προβαίνει στην βεβαίωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου ,με βάση την υπάρχουσα εγγραφή ,για το εγγύτερο ,πριν από την παράλειψη υποβολής δήλωσης έτος ,εφόσον διαπιστωθεί ότι συνεχίζει να αποκτά εισοδήματα από αυτή του την επιχειρηματική δραστηριότητά .

Περαιτέρω κατά το άρθρο 70 δίνεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο σε περίπτωση που τυχόν μειωθεί το εισόδημά του κατά ποσοστό άνω του 25% να ζητήσει με αίτηση του την μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε κατά τις διατάξεις της προκαταβολής .

Η ανωτέρω προκαταβολή φόρου σε ποσοστό 100% του προκύπτοντος φόρου κατά το άρθρο 71 και τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες για τα εισοδήματα που αποκτούν κατά την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας .Η ανωτέρω προκαταβολή φόρου μειώνεται κατά 50% για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία πρώτα έτη από την δήλωση έναρξης εργασιών τους .Η βεβαίωση αυτή όπως και για τα φυσικά πρόσωπα γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο διανυόμενο φορολογικό έτος .Όταν δεν υπάρχει δήλωση ο προκαταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου φορολογικού έτους .Ενώ σε περίπτωση μείωσης των εισοδημάτων δικαιούνται επίσης να υποβάλλουν αίτηση επιστροφής της διαφοράς του φόρου.

#### 10.1.8. Διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής & της φοροαποφυγής

Πέρα από τις γενικές διατάξεις που ορίζουν τον τρόπο φορολόγησης των εισοδημάτων των φυσικών και νομικών προσώπων εισήχθησαν στην νομοθεσία και διατάξεις που στοχεύουν στην αποτροπή συναλλαγών που διευκολύνουν την φοροαποφυγή .Συγκεκριμένα με τον Ν.4172/2013 προβλέφθηκε η στέρηση της δυνατότητας έκπτωσης των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που λειτουργεί σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς κατά το άρθρο 65,εκτός αν αποδεικνύεται ότι οι δαπάνες αφορούν πραγματικές συναλλαγές και δεν έχουν σαν αποτέλεσμα την μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό την φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή . Επιτρέπεται ή έκπτωση δαπανών που καταβάλλονται σε επιχείρηση φορολογικού κατοίκου ,κράτους -μέλους της Ε.Ε. εφόσον υπάρχει νομική βάση για την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών μεταξύ Ελλάδας και των χωρών αυτών

Μη συνεργάσιμα θεωρούνται κράτη που δεν μέλη της Ε.Ε. όσα δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στον φορολογικό τομέα ή δεν έχουν υπογράψει την κοινή Σύμβαση του Συμβουλίου της Ευρώπης -ΟΟΣΑ για αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα καθώς και όσα δεν έχουν δεσμευθεί για αυτόματη ανταλλαγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών μέχρι το αργότερο το 2018.

Ακολούθως τα μη συνεργαζόμενα κράτη προσδιορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως τον Ιανουάριο κάθε έτους .

Κατά την παράγραφο 6 του άρθρου 65 του Κώδικα το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε κράτος εκτός της

Ελλάδας ,όταν η φορολογική κατοικία βρίσκεται σε οποιοδήποτε κράτος ,ακόμη και κράτος μέλος της Ε.Ε. και δεν υπόκειται σε φορολογία ή δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι ή υπόκειται σε φόρο του οποίου ο συντελεστής είναι κατώτερος του 60% των συντελεστών που θα όφειλε σύμφωνα με την ελληνική φορολογία αν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά .

Ομοίως τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς ορίζονται από τον Υπουργό Οικονομικών και δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως τον Ιανουάριο κάθε έτους .

#### **11.0.0.N.2859/2000 Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας**

Ο φόρος Προστιθέμενης αξίας ( Φ.Π.Α.) είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης που επιρρίπτεται από τον κατά τον νόμο υπόχρεο στον αντισυμβαλλόμενο και καταβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας .Οι πράξεις που υπάγονται σε Φ.Π.Α. είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας αλλά και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και η εισαγωγή αγαθών.

Περισσότερες από εκατόν σαράντα ( 140) χώρες στον κόσμο -συμπεριλαμβανομένων των Ευρωπαϊκών επιβάλλουν Φ.Π.Α. στην κατανάλωση .

Ο Ν.2859/2000 αποτελείται από τρία μέρη και 65 άρθρα που ορίζουν όλα τα θέματα του φόρου προστιθέμενης αξίας και εφαρμογής του όπως το αντικείμενο και το υποκείμενο του φόρου, την έννοια της παράδοσης αγαθών ,της οικονομικής δραστηριότητας ,της παράδοσης ακινήτων ,την παροχή υπηρεσιών ,την έννοια της εισαγωγής αγαθών, της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, την έννοια της φορολογητέας αξίας, απαλλαγές εξαιρέσεις ,ειδικά καθεστώτα κλπ. **.Δεδομένου ότι ο νόμος προϋπήρχε της οικονομικής κατάστασης που διαμορφώθηκε κατά την περίοδο της κρίσης ( 2010) θα αναφερθούμε επιγραμματικά σε κάποια καίρια σημεία του καθώς και στις τροποποιήσεις που υπεβλήθη ως απόρροια της κρίσης .**

Η βασική διαφοροποίηση που υπέστη ο φόρος προστιθέμενης αξίας ως αποτέλεσμα της οικονομικής κρίσης και της συνακόλουθης ανάγκης αύξησης των δημοσίων εσόδων, ήταν η διακύμανση του ύψους των συντελεστών και η συχνή αλλαγή αυτών από το 2010 έως σήμερα .

### *Κανονικός Συντελεστής*

Σύμφωνα με τις κοινές αποφάσεις και οδηγίες της Ε.Ε. κάθε χώρα έχει έναν κανονικό συντελεστή που ισχύει για τις περισσότερες συναλλαγές, ο οποίος δεν μπορεί να είναι μικρότερος από 15%. Στην χώρα μας από 01/04/2005 μέχρι 13/10/2010 ανερχόταν στο 19%. Εκτοτε από 15/03/2010 έως 30/0/2010 ανέβηκε στο 21% και από 01/07/2010 μέχρι 31/05/2016 ο κανονικός συντελεστής Φ.Π.Α. ανήλθε στο 23%. Ενώ από 01/06/2016 μέχρι σήμερα ανήλθε κατά μία ακόμα ποσοστιαία μονάδα στο 24%.

### *Χαμηλός Συντελεστής*

Ο χαμηλός συντελεστής που ίσχυε για τα βιβλία, τις εφημερίδες και τα περιοδικά παραμένει στο 6%. Σημειώνεται ότι το ποσοστό αυτό διπλασιάστηκε από το 1987 που εφαρμόστηκε ο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα και που ήταν στο 3%. Το 1992 αυξήθηκε κατά μία μονάδα στο 4%, ενώ το 2010 έφτασε το 5% για να καταλήξει στο σημερινό 6% με εξαίρεση τις χρονιές 2011 και 2016 που είχε φτάσει στο υψηλότερο ποσοστό του, ήτοι 6,5%.

### *Μειωμένος Συντελεστής Φ.Π.Α.*

Ο μειωμένος συντελεστής ίσχυε για την κατανάλωση, τα αναψυκτικά και τα τρόφιμα μέχρι το 2011, οπότε τα αναψυκτικά και η κατανάλωση πήγαν στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. που τότε ήταν 23%, ενώ τα τρόφιμα παρέμειναν στον χαμηλό ήτοι 13%.

Με τον Ν.4611/2019 προσδιορίστηκαν τα αγαθά και οι υπηρεσίες που θα υπάγονται στους μειωμένους συντελεστές 6% και 13%

#### *Ειδικότερα*

- Παρέμειναν στον μειωμένο συντελεστή 13% βασικά αγαθά όπως ψωμί, γαλα, κρέας, ψάρια κλπ
- Παρέμειναν στον υπερμειωμένο συντελεστή 6% φάρμακα και βιβλία
- Επεκτάθηκε η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή (13%) σε όλα τα είδη ζυμαρικών, ψωμιών, καφέ τσαι, χυμούς κλπ.
- Μετατάχθηκαν από τον μειωμένο συντελεστή (13%) στον υπερμειωμένο (6%) η παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας, φυσικού αερίου και θέρμανσής μέσω δικτύου.

#### *Σε ότι αφορά τις υπηρεσίες*

- Επεκτάθηκε η εφαρμογή του μειωμένου συντ/στην παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο της κοινωνικής πρόνοιας από πρόσωπα με κερδοσκοπική δραστηριότητα η μη που όμως είτε δεν αναγνωρίζονται από το κράτος ως φορείς παροχής υπηρεσιών

κοινωνικής πρόνοιας ή το είδος και η έκταση των υπηρεσιών του είναι τέτοια που τυχόν απαλλαγή τους θα οδηγούσε σε στρέβλωση των όρων ανταγωνισμού

#### Μειωμένος Συντελεστής Φ.Π.Α. νησιών

Με την απόφαση Α 1229/2019 ενεργοποιήθηκε παράταση μείωση συντελεστών Φ.Π.Α. για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, κω Σάμο και Χίο λόγω της επείγουσας ανάγκης αντιμετώπισης των αυξανόμενων προσφυγικών ροών στα νησιά αυτά

#### 11.1.1. Φ.Π.Α Ενδοκοινοτικών Συναλλαγών

Ο Φ.Π.Α. αποτελεί μεγάλη και σημαντική πηγή εσόδων για την Ε.Ε. ενώ αντιπροσωπεύει περίπου το 7% του Ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος της Ένωσης .Παρότι σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή νομοθεσία οι συντελεστές οφείλουν να εναρμονίζονται ,ωστόσο παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των Ευρωπαϊκών χωρών. Ακολουθεί πίνακας ενδεικτικός των διαφοροποιήσεων των συντελεστών Φ.Π.Α. στα Κράτη -Μέλη της Ε.Ε.

Πίνακας 19. Κατάλογος Συντελεστών Φ.Π.Α. στα Κράτη μέλη Ε.Ε.

Κατάλογος των συντελεστών Φ.Π.Α. που εφαρμόζονται στα Κράτη-Μέλη της Ε.Ε. ( τελευταία επικαιροποίηση 23 Μαρτίου 2022 )

Κράτος -Μέλος	Κωδικός Χώρας	Κανονικός συντελεστής	Μειωμένος Συντελεστής	Εξαιρετικά μειωμένος συντελεστής	Συντελεστής αναμονής
<b>Αυστρία</b>	AT	20	10/13	-	13
<b>Βέλγιο</b>	BE	21	6/12	-	12
<b>Βουλγαρία</b>	BG	20	9	-	-
<b>Κύπρος</b>	CY	19	5/9	-	-
<b>Τσεχία</b>	CZ	21	10/15	-	-
<b>Γερμανία</b>	DE	19	7	-	--
<b>Δανία</b>	DK	25	-	-	-
<b>Εσθονία</b>	EE	20	9	-	-
<b>Ελλάδα</b>	EL	<b>24</b>	<b>13/6</b>	-	-
<b>Ισπανία</b>	ES	21	10	4	-
<b>Φινλανδία</b>	FI	24	10/14	-	-
<b>Γαλλία</b>	FR	20	5,5/10	-	-
<b>Κροατία</b>	HR	25	5/13	-	-



Ουγγαρία	HU	27	5/18	-	-
Ιρλανδία	IE	23	9/13,5	4,8	13,5
Ιταλία	IT	22	5/10	4	-
Λιθουανία	LT	21	5/9	-	-
Λουξεμβούργο	LU	17	8	3	14
Λετονία	LV	21	12/5	-	-
Μάλτα	MT	18	5/7	-	-
Κάτω χώρες	NL	21	9	-	-
Πολωνία	PL	23	5/8	-	-
Πορτογαλία	PT	23	6/13	-	13
Ρουμανία	RO	19	5/9	-	-
Σουηδία	SE	25	6/12	-	-
Σλοβενία	SI	22	5/9,5	-	-
Σλοβακία	SK	20	10	-	-

Πηγή : [Κανόνες και συντελεστές ΦΠΑ - Your Europe \(eurropa.eu\)](http://eurropa.eu)

Ωστόσο το ισχύον σύστημα του Φ.Π.Α. παραμένει ευάλωτο στην απάτη με την Επιτροπή Οικονομικών και Νομισματικών θεμάτων της Ε.Ε. να εκτιμά ότι η απάτη είναι υπεύθυνη για ένα χάσμα ύψους 170 δις ευρώ από τα οποία τουλάχιστο 50 οφείλονται στην διασυνοριακή απάτη.

Προκειμένου να αντιμετωπιστεί το φαινόμενο η Ε.Ε. έθεσε στην διαθεση των πολιτών και των επιχειρήσεων την ηλεκτρονική πλατφόρμα **VIES ( σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον Φ.Π.Α.)**

Το VIES είναι μια μηχανή αναζήτησης ( όχι βάση δεδομένων ) που ανήκει στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή .Τα δεδομένα ανακτώνται από τις Εθνικές βάσεις δεδομένων Φ.Π.Α.και μπορούν να δώσουν πληροφορίες για την εγκυρότητα του Αριθμού Φορολογικού Μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.

#### *Δήλωση κινήσεων εμπορευμάτων*

Όταν μια επιχείρηση εξάγει η εισάγει εμπορεύματα εντός της Ε.Ε. πάνω από μια συγκεκριμένη αξία ,οφείλει να υποβάλλει στατιστικά στοιχεία για ενδοενωσιακές συναλλαγές που πραγματοποιεί ( **δήλωση INTRASTAT**) Τα όρια πάνω από τα οποία υφίσταται αυτή η υποχρέωση για τις επιχειρήσεις ορίζονται κάθε χρόνο από κάθε χώρα ξεχωριστά και ισχύουν για όλο το επόμενο ημερολογιακό έτος .

#### 11.1.2. Απαλλαγές Φ.Π.Α.

Ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες όπως η εκπαίδευση και η υγειονομική περίθαλψη είναι δυνατό να απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. Οι πωλήσεις αυτές απαλλάσσονται χωρίς το δικαίωμα έκπτωσης . Αυτό σημαίνει ότι δεν μπορεί να αφαιρεθεί ο Φ.Π.Α. για αγορές που σχετίζονται με αυτές τις πωλήσεις .Σε κάθε χώρα της Ε.Ε. υπάρχουν όρια που διαφέρουν.

Στην Ελλάδα η εγκύκλιος Ε 2012/2019 κοινοποίησε τις διατάξεις του άρθρου 111 του Ν.4549/2018 με τις οποίες απλοποιήθηκε το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων και εναρμονίστηκε με το κοινοτικό δίκαιο. Προβλέπεται απαλλαγή από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α. και καταβολής του φόρου ανεξάρτητα από την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων όχι μόνο για τους υποκείμενους οι οποίοι στο προηγούμενο έτος πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών μέχρι 10.000€ ( καθαρή αξία ) αλλά και στους νέους υποκείμενους ,οι οποίοι με την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών επιθυμούν την ένταξή τους στο καθεστώς αυτό.

Σημειώνουμε ότι οι υποκείμενοι που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων δεν ασκούν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους ,δεν υποβάλλουν δηλώσεις Φ.Π.Α. και στα λογιστικά στοιχεία που εκδίδουν υποχρεούνται να αναγράφουν την ένδειξη “χωρίς Φ.Π.Α. -απαλλαγή μικρών επιχειρήσεων αρθρ.39 Ν.2859/2000.

#### 11.1.3 Εκπτώσεις Φ.Π.Α.

Η έκπτωση Φ.Π.Α. αναφέρεται στην δυνατότητα των επιχειρήσεων να αφαιρούν το Φ.Π.Α. αγορών από το Φ.Π.Α. πωλήσεων και να αποδίδουν στην φορολογική διοίκηση την διαφορά .

#### 11.1.4. Επιστροφές Φ.Π.Α.

Η επιστροφή Φ.Π.Α αφορά επιχειρηματικές δραστηριότητες σε χώρα της Ε.Ε. που δεν είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση και ενδέχεται να δικαιούται επιστροφή από τις αρχές της χώρας αυτής .

Ορισμένες χώρες της Ε.Ε. δεν επιτρέπουν επιστροφή για ορισμένες κατηγορίες δαπανών( δραστηριότητες ψυχαγωγίας κλπ.) .

Επιστροφή δύναται να αιτηθεί και όποιος κατέβαλλε διπλό Φ.Π.Α. ( και στην χώρα αγοράς και στην χώρα διαμονής ) .

Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

-αγοράς , εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων ,οινοπνευματωδών ποτών ,απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων μέχρι εννέα( 9) θέσεων και ειδών συσκευασίας .

-δεξιώσεων ,ψυχαγωγίας και φιλοξενίας

-στέγασης ,τροφής ,διασκέδασης και μετακίνησης για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης.

#### 12.0.0 N.4174/2013 Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

Καθώς τα δημόσια έσοδα υστερούσαν σε σχέση με τις δανειακές υποχρεώσεις της χώρας και δεχόμενοι πιέσεις ,οι αρμόδιοι φορείς ,για την εφαρμογή διεθνώς αναγνωρισμένων πρακτικών και μέσα στα πλαίσια της προωθούμενης φορολογικής μεταρρύθμισης της χώρας ψηφίστηκε ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας με τον οποίο τέθηκαν τα θεμέλια **για την θέσπιση ενός ανεξάρτητου συστήματος κανόνων που θα διέπει όλα τα στάδια της φορολογικής διαδικασίας** ,τόσο ως προς τις **φορολογικές υποχρεώσεις** των υποκειμένων που αναφέρονται στον κώδικα ,όσο και ως προς την **διαδικασία είσπραξης** των οφειλόμενων φόρων. **Για πρώτη φορά περιλήφθηκαν στο ίδιο νομοθέτημα διατάξεις που αφορούν ταυτόχρονα την φορολογία εισοδήματος ,τον Φ.Π.Α. την τήρηση Βιβλίων και Στοιχείων ,την διαδικασία είσπραξης , τον φορολογικό έλεγχο καθώς και διάφορα οργανωτικά θέματα** .Ο κώδικας απλοποίησε όλες τις διάσπαρτες διατάξεις της πρωτογενούς και δευτερογενούς νομοθεσίας ,εισήγαγε νέους ,σύγχρονους τρόπους προσδιορισμού του φόρου ,επαναξιολόγησε τα προνόμια του Δημοσίου και επιδίωξε να επαναθεμελιώσει τις σχέσεις μεταξύ των φορολογούμενων και της Φορολογικής Διοίκησης σε δικαιότερη βάση .

Ο Ν.4174/2013 αποτελείται από τρία Μέρη .**Το πρώτο εξ αυτών** αφορά τον Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας που αποτελείται από 73 άρθρα και αφορούν σύμφωνα με το αρχικό άρθρο , την διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για την μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά .Καθορίζονται τα φορολογικά έσοδα για τα οποία ισχύει ( φόρος εισοδήματος , Φ.Π.Α., ΕΝΦΙΑ κλπ.) ,προσδιορίζονται έννοιες όπως η νομική οντότητα ,ο φορολογούμενος ,το πρόσωπο κλπ. Ενώ προσδιορίζονται και οι αρμοδιότητες των οργάνων της φορολογικής διοίκησης. Περαιτέρω ορίζεται η διαδικασία κοινοποίησης πράξεων ,ο τύπος αυτών ,οι

προθεσμίες λήξης φορολογικών υποχρεώσεων ,αιτήσεων κλπ. Ακολουθούν άρθρα που ορίζουν θέματα φορολογικού μητρώου, φορολογικής ενημερότητας ,τήρησης βιβλίων και στοιχείων, υποχρεώσεων παροχής πληροφοριών από τους φορολογούμενους και από τρίτους ,διαφύλαξης απορρήτου πληροφοριών και προβλεπόμενες κυρώσεις για παραβίαση φορολογικού απορρήτου . Ορίζεται η διαδικασία υποβολής δηλώσεων και οι συνθήκες ενδοομιλικών συναλλαγών και ενδοομιλικής τιμολόγησης .Το έβδομο κεφάλαιο του Κώδικα ορίζει θέματα φορολογικού ελέγχου ( άρθρα 23 -29) και το όγδοο κεφάλαιο ( άρθρα 30-39) θέματα προσδιορισμού φόρων ,ενώ το ένατο κεφάλαιο ( άρθρα 41 έως 44) αφορά θέματα είσπραξης και επιστροφής φόρων .Τα άρθρα 45 έως 49 αφορούν μέτρα για την διασφάλιση των εσόδων του δημοσίου και την αναγκαστική εκτέλεση ενώ το άρθρο 51 την παραγραφή των απαιτήσεων του Δημοσίου. Στην συνέχεια τα άρθρα 53 έως 62 αναλύουν θέματα τόκων , προστίμων ,και παραβάσεων ενδιαφέρον παρουσιάζει το άρθρο 55 που οριοθετεί τις παραβάσεις φοροδιαφυγής .Στα άρθρα 63,64 και 65 παρουσιάζεται η διαδικασία και ο τύπος της Ειδικής διοικητικής διαδικασίας των Ενδικοφανών Προσφυγών. Επίσης στα άρθρα 63 έως 71 ορίζονται τα εγκλήματα της φοροδιαφυγής .

**Τέλος το δεύτερο και τρίτο μέρος** του νόμου αναφέρονται σε διατάξεις που αφορούν αρμοδιότητες άλλων υπουργείων ή άλλες διατάξεις του Υπουργείου Οικονομικών.

Στο 4<sup>ο</sup> Μέρος της παρούσας εργασίας θα αναλύσουμε τις διατάξεις που οριοθετούν τον έλεγχο μέσα στο σύγχρονο ελληνικό φορολογικό σύστημα όπως αυτές καθορίζονται από τον Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας.

## Μέρος 4<sup>ο</sup>

### 13.0.0. Φορολογικός Έλεγχος

#### 13.1.1 Έννοια φορολογικού ελέγχου

*Ο φορολογικός έλεγχος αποτελείται από το σύνολο των ενεργειών και επαληθεύσεων που εφαρμόζονται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα με σκοπό να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας. Ο έλεγχος αποβλέπει στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης καθώς και στην εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων.*

Ειδικότερα ο έλεγχος έχει σκοπό να επαληθεύσει ..

- Αν εφαρμόζονται σωστά οι διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας
- Αν τηρήθηκαν από τα υπόχρεα πρόσωπα τα λογιστικά αρχεία που προβλέπονται από τον Ν.4308/2014 και αν υποβλήθηκαν οι προβλεπόμενες δηλώσεις
- Αν οι φορολογικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν συμφωνούν με τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων
- Αν τηρήθηκαν τα βιβλία σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία και τις αρχές της λογιστικής επιστήμης
- Αν για τις οικονομικές συναλλαγές του υπόχρεου εκδίδονται και λαμβάνονται τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία
- Αν υπάρχουν πράξεις ή παραλείψεις εξαιτίας των οποίων
  - Δεν αποδόθηκαν στο δημόσιο οι οφειλόμενοι φόροι ,τέλη ή εισφορές
  - Απέβλεπαν μεθοδευμένα στην μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων

Επιπλέον περιλαμβάνει και όλες τις ενέργειες συλλογής απαιτούμενων πληροφοριών και στοιχείων απαραίτητων για την ορθή εκτίμηση της οικονομικής κατάστασης των ελεγχόμενων ,ώστε να διαμορφωθεί μια σαφής και πλήρης εικόνα που θα οδηγήσει στην εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις .

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

Πέρα από την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου με την διενέργεια ελέγχων επιτυγχάνεται επίσης η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών, η προστασία των υγιών επιχειρήσεων από αθέμιτο ανταγωνισμό και η αύξηση της εθελούσιας συμμόρφωσης μέσα από την εμπέδωση φορολογικής συνείδησης .

Περαιτέρω όπως έχουμε ήδη αναφέρει το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει την διαδικασία ελέγχου οριζόταν μέχρι 04/11/2022 από τις διατάξεις του Ν.4174 /2013 ο οποίος αντικαταστάθηκε από τον Ν.4987/04.11.2022 από την ημερομηνία δημοσίευσής του στην εφημερίδα της κυβερνήσεως ,ο οποίος επικαιροποίησε κάποια άρθρα του προηγούμενου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις διατάξεις του οποίου και θα αναλύσουμε κατά άρθρο στην συνέχεια .

### 13.2.0 Ανάλυση άρθρων Ν.4987/2022 που Αφορούν τον Φορολογικό έλεγχο

#### 13.2.1 Άρθρο 4 Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, ανάθεση καθηκόντων και εξουσιοδότηση υπογραφής

Το συγκεκριμένο άρθρο παρουσιάζει ενδιαφέρον και αναφερόμαστε σε αυτό για να επισημάνουμε ότι όλες οι αποφάσεις ,εντολές ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρων, πράξεις επιβολής προστίμων κλπ. **Εκδίδονται και υπογράφονται από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.** Το γεγονός αυτό αποτελεί σημαντική διαφοροποίηση σε σχέση με το προϊσχύον καθεστώς όπου δικαίωμα υπογραφής είχε ο Προϊστάμενος κάθε υπηρεσίας.

Έτσι με τον Κ.Φ.Δ. οι προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών συνεχίζουν να υπογράφουν όλα τα έγγραφα αρμοδιότητάς τους ,με την διαφορά ότι το δικαίωμα υπογραφής καθώς και οι ανάλογες αρμοδιότητες μεταβιβάζονται κατόπιν εξουσιοδότησης και με απόφαση του Διοικητή της Αρχής .Ως προς τον φορολογικό έλεγχο η συγκεκριμένη διάταξη αποτελεί περισσότερο διαφοροποίηση διαδικαστικού περιεχομένου ,η οποία αποσκοπεί να προσδώσει αυξημένο κύρος και εξουσία στο αξίωμα του Διοικητή ,ενώ με αυτόν τον τρόπο τονίζεται το γεγονός ότι οι ελεγκτές διενεργούν κάθε έλεγχο ύστερα από έγγραφη εντολή του.

#### 13.2.2. Άρθρο 5 Κοινοποίηση Πράξεων

Για πρώτη φορά διατάξεις νόμου **προβλέπουν την δυνατότητα ηλεκτρονικής κοινοποίησης πράξεων της φορολογικής διοίκησης ,γεγονός** που δείχνει ότι ο κώδικας είναι εναρμονισμένος με την γενικότερη προσπάθεια εκσυγχρονισμού της φορολογικής διοίκησης εκμεταλλευόμενος την δυνατότητα χρήσης της τεχνολογίας, της πληροφορικής και των επικοινωνιών όπως καθιερώθηκε για πρώτη φορά με τον Ν.3979/2011.Ο συγκεκριμένος νόμος επέτρεψε στους φορείς του δημοσίου να εκδίδουν διοικητικές πράξεις και να τις κοινοποιούν με ηλεκτρονικό τρόπο .Στον τελευταίο νόμο ορίζονται οι προϋποθέσεις και οι συνθήκες εγκυρότητας των

ηλεκτρονικών εγγράφων ( ηλεκτρονική υπογραφή κλπ.).Τα οφέλη που προκύπτουν όσον αφορά τον έλεγχο ,από την συγκεκριμένη μεταβολή ,αφορούν κυρίως τον χρόνο ολοκλήρωσης των υποθέσεων και την απλοποίηση των διαδικασιών.

Επίσης την ίδια θετική επίδραση στο έργο του ελέγχου έχει και η κοινοποίηση των πράξεων μέσω συστημένης επιστολής που επίσης προβλέπεται από τον κώδικα ,ενώ δεν εγκαταλείπονται και οι διατάξεις που αφορούν κοινοποίηση με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ,δηλαδή τις διαδικασίες που ίσχυαν πριν τον Κ.Φ.Δ., αλλά μόνο στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με κανέναν άλλο τρόπο.

### 13.2.3. Άρθρο 13 Τήρηση Βιβλίων και Στοιχείων

Το συγκεκριμένο άρθρο αφορά την υποχρέωση τήρησης των προβλεπόμενων από την νομοθεσία βιβλίων και στοιχείων από όσους αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα . Ο λόγος που ο Κ.Φ.Δ. αναφέρεται στην συγκεκριμένη υποχρέωση παρόλο που υπάρχει ιδιαίτερη νομοθεσία που προβλέπει αναλυτικά τις προϋποθέσεις και τους όρους τήρησης βιβλίων και στοιχείων ( Ν.4308/2014) οφείλεται πιθανώς στην ανάγκη να συμπεριληφθεί σ ένα ενιαίο κείμενο όλο το φάσμα της φορολογικής διαδικασίας γεγονός που συνάδει με την γενικότερη τάση απλοποίησης της φορολογικής νομοθεσίας.

Επιπλέον ορίζει ως χρονικό ορίζοντα υποχρέωσης διαφύλαξης των βιβλίων την πενταετία με απώτερο σκοπό την αποφυγή συνεχόμενων παρατάσεων στον χρόνο διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων ώστε οι έλεγχοι να επικεντρωθούν κυρίως στα πιο πρόσφατα έτη και οι συναλλασσόμενοι να μην αναγκάζονται να διατηρούν μεγάλο όγκο βιβλίων χωρίς ουσιαστικό λόγο.

### 13.2.4. Άρθρο 14 Πληροφορίες από τον Φορολογούμενο

Το άρθρο αυτό ορίζει την υποχρέωση των ελεγχόμενων να παρέχουν στην φορολογική διοίκηση πληροφορίες που αφορούν την οικονομική τους κατάσταση καθώς επίσης και αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων ή οποιοδήποτε συναφούς εγγράφου κατόπιν εγγράφου αιτήματος με προθεσμία πέντε ( 5) ημερών από την κοινοποίηση του αιτήματος .Επί της ουσίας η διάταξη ορίζει την υποχρέωση που έχουν οι συναλλασσόμενοι να ανταποκρίνονται σε επίσημα αιτήματα των ελεγκτικών υπηρεσιών.

Μία σημαντική διαφορά σε σχέση με ότι ίσχυε πριν είναι ότι πλέον προσκομίζονται αντίγραφα βιβλίων και στοιχείων ενώ τα πρωτότυπα παραμένουν στους ελεγχόμενους .Επιπλέον γίνεται

αναφορά στην λήψη ηλεκτρονικών αρχείων όταν τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται μηχανογραφικά κάτι που όπως και σε άλλα σημεία του Κ.Φ.Δ. συμβαδίζει με τον εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοίκησης ,την χρήση της τεχνολογίας και της πληροφορικής στην διενέργεια των ελέγχων.

Με τον τρόπο αυτό ο Κ.Φ.Δ. παρέχει για πρώτη φορά ένα ξεκάθαρο πλαίσιο που **περιλαμβάνει ταυτόχρονα τις εξουσίες της φορολογικής διοίκησης αλλά και τις υποχρεώσεις των φορολογουμένων**, οι οποίες επί της ουσίας αφορούν την ίδια διαδικασία. Σημειώνουμε ότι στα έγγραφα αιτήματα των ελεγκτών θα πρέπει να αναγράφεται και το συγκεκριμένο άρθρο ώστε να διασφαλίζεται ότι ακολουθείται η νόμιμη διαδικασία .

#### 13.2.5. Άρθρο 15 Πληροφορίες από Τρίτους

Το άρθρο αυτό θεμελιώνει το δικαίωμα του διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. να ζητά πληροφορίες με έγγραφο αίτημα από κρατικές υπηρεσίες ,κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών ,φορέων και εταιρειών όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το κράτος ,καθώς και των ανεξάρτητων αρχών ,οι οποίες υποχρεούνται να παρέχουν κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν χωρίς την μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων τους ,όλα τα πρωτότυπα έγγραφα ,μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους .

Επιπλέον δύναται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα όπως χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ,οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων ,επιμελητήρια ,συμβολαιογράφους ,υποθηκοφύλακες ,προϊσταμένους κτηματολογικών γραφείων κλπ. οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι να απαντούν στο έγγραφο αίτημα εντός δέκα ( 10) ημερών από την παραλαβή του με επιμήκυνση έως 20 επιπλέον ημερών σε εξαιρετικές περιπτώσεις .

Η ερμηνεία του συγκεκριμένου άρθρου πιθανών να οφείλεται στην ανάγκη να αναγνωριστούν αυξημένες αρμοδιότητες στο πρόσωπο του Διοικητή της Αρχής ,αλλά και να τονιστεί το κύρος της Α.Α.Δ.Ε. ως η κατεξοχήν αρμόδια υπηρεσία για την διενέργεια φορολογικών ελέγχων και την είσπραξη των δημοσίων εσόδων.

#### 13.2.6 Άρθρα 18 και 19 Υποβολή Φορολογικής Δήλωσης και τροποποιητικής Φορολογικής Δήλωσης

Το άρθρο αυτό αναφέρεται στην υποχρέωση υποβολής φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία .Η καινοτομία που εισάγει και αφορά τον φορολογικό έλεγχο έγκειται στο γεγονός ότι δεν μπορεί να υποβληθεί δήλωση μετά την κοινοποίηση πράξης



προσωρινού προσδιορισμού φόρου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της διοίκησης για έκδοση πράξης. Με τον τρόπο αυτό η διαδικασία του ελέγχου οριστικοποιείται και δεν ανατρέπονται έτσι τα δεδομένα που τυχόν προκύπτουν από τον έλεγχο. Αυτό δικαιολογείται από το γεγονός ότι ο έλεγχος στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία, ακολουθεί μια ροή εργασιών και καταλήγει σε συμπεράσματα ενώ αναλώνεται σημαντικός χρόνος για την ολοκλήρωσή του, με αποτέλεσμα να συνεπάγεται κόστος ώστε το δικαίωμα των ελεγχόμενων να υποβάλλουν εμπόλιμα οποτεδήποτε δηλώσεις να έρχεται σε αντίθεση με την ουσία και την αποτελεσματικότητα του ελέγχου και να επιδρά αρνητικά στην αποδοτικότητα του ελεγκτικού μηχανισμού.

Επιπλέον σε περίπτωση που υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 από την οποία προκύπτει φόρος επιβάλλεται επί του ποσού αυτού όχι το πρόστιμο του άρθρου 54, αλλά της παρ.2 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58<sup>Α</sup> ή της παρ.1 του άρθρου 59.

Με τον τρόπο αυτό δεν θίγονται τα δικαιώματα των φορολογουμένων, καθώς η νομοθεσία είναι σαφής σχετικά με τις προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων ενώ η μη εμπρόθεσμη υποβολή δεν συνεπάγεται αυτόματα και έλεγχο ώστε να υπάρχει η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης. Σκοπός της διάταξης είναι η παροχή κινήτρων στους φορολογούμενους να είναι περισσότερο συνεπείς ως προς την υποβολή και το περιεχόμενο των δηλώσεων.

#### 13.2.7. Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

Είναι ένα από τα πιο σημαντικά άρθρα του Κ.Φ.Δ. καθώς ουσιαστικά **θεμελιώνει το δικαίωμα ελέγχου από την φορολογική διοίκηση**. Οι χρήσεις μέχρι 31/12/2013 ελέγχονταν βάσει του άρθρου 66 του Ν.2238/1994, του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, του άρθρου 48 Ν.2859/2000 Κώδικα Φ.Π.Α. και του άρθρου 36 του ΚΒΣ. Με τον ΚΦΔ έγινε προσπάθεια για πρώτη φορά να συγκεντρωθούν σε ένα νομοθέτημα όλες οι διατάξεις που διέπουν τον φορολογικό έλεγχο.

Τα δικαιώματα που είχε στην διάθεσή του ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας για την διενέργεια ελέγχου σε γενικές γραμμές είναι τα ίδια που προβλέπει και ο Κ.Φ.Δ. με την διαφορά ότι ενώ στην προηγούμενη νομοθεσία όλες οι διατάξεις ήταν συγκεντρωμένες σε ένα άρθρο (αρ.66 Ν.2238/1994) στον Κ.Φ.Δ. έχουν κατανεμηθεί σε περισσότερα άρθρα. Επίσης σημειώνουμε ότι με τον νέο Κ.Φ.Δ. το δικαίωμα ελέγχου ανήκει στον Διοικητή της Αρχής και

κατά συνέπεια οποιαδήποτε ενέργεια του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας θεωρείται ότι γίνεται κατόπιν εντολής του.

Αναλυτικά 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 ,την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτή και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία ( βιβλία ,στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες ,θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα ,ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για την διεξαγωγή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ,σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον κώδικα .

**Άρθρο 23 παρ.2** ο έλεγχος που πραγματοποιείται από την φορολογική διοίκηση είναι δυνατό να έχει την **μορφή ελέγχου από το γραφείο ή επιτόπιου ελέγχου**. Κάθε επιτόπιος έλεγχος με εξαίρεση τον πλήρη επιτόπιο έλεγχο μπορεί να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση ( δικαίωμα αιφνιδιασμού) .

**A)** η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος ,τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ,καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο ,κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης του άρθρου 14

**B)** η απόφαση της φορολογικής διοίκησης για την διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατό να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή .

13.2.8 Άρθρο 24 Πρόσβαση στα βιβλία και στα στοιχεία

Οι παρ.1 και 2 του άρθρου αναφέρονται στο δικαίωμα των ελεγκτικών υπηρεσιών να ζητούν αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων για την διεξαγωγή του ελέγχου ,για τα οποία ο ελεγχόμενος δηλώνει ότι αποτελούν ακριβή αντίγραφα των φυλασσόμενων πρωτοτύπων ,σε

αντίθετη περίπτωση ο υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση πάνω στα έγγραφα. Επιπλέον όταν τα βιβλία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή η φορολογική διοίκηση έχει το δικαίωμα πρόσβασης σε οποιοδήποτε φυλασσόμενο αρχείο ενώ έχει δικαίωμα να λάβει τα αρχεία σε ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή .

Οι παρ. 3 και 4 του άρθρου αναφέρονται στο δικαίωμα και στην διαδικασία κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται με βάση την τρέχουσα νομοθεσία ή άλλων ανεπίσημων βιβλίων και εγγράφων εφόσον αυτό κριθεί αναγκαίο .

#### 13.2.9. Άρθρο 25 παρ.1

ορίζει την ανάγκη ύπαρξης εντολής ελέγχου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε προκειμένου να διενεργηθεί επιτόπιος έλεγχος καθώς και τα τυπικά στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή ,μεταξύ των οποίων είναι το είδος ελέγχου και η διάρκεια του ελέγχου .

#### 13.2.10.Είδη Φορολογικών Ελέγχων

Με τον νέο Κ.Φ.Δ. άλλαξε η μορφή και τα είδη των φορολογικών ελέγχων από την προηγούμενη διάκρισή τους ( Τακτικός ,Προσωρινός κλπ.) Με την ΑΡ.ΠΡΩΤ.ΔΕΛ. Α 1906048 ΕΞ 2014 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων τότε ,ορίστηκαν νέες μορφές φορολογικού ελέγχου που ισχύουν μέχρι σήμερα

**A) Πλήρης Έλεγχος** είναι αυτός που διενεργείται **για όλες τις φορολογίες και για όλα τα φορολογικά αντικείμενα ,καθώς και για τις εισφορές και για τα τέλη και ο οποίος είναι οριστικός** .Συμπερασματικά μπορούμε να πούμε πως ο πλήρης έλεγχος αντικατέστησε στην ουσία τον τακτικό φορολογικό έλεγχο που προβλεπόταν από τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/1994.

Επιπλέον κατά την **παρ. 5 του άρθρου 25** η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ,**μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία** ,από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή που είχε προσδιοριστεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου.

Σημειώνουμε πως νέο στοιχείο νοείται κάθε στοιχείο που δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στην διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

**B) Μερικός έλεγχος** είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία που αφορούν τον πλήρη έλεγχο ,συνεπώς προκύπτει εμμέσως ότι αυτός **δεν αφορά απαραίτητα όλα τα φορολογικά αντικείμενα ,αλλά μπορεί να διενεργηθεί για ένα μόνο ενώ επιπρόσθετα**

**δεν είναι οριστικός** με την έννοια ότι η ελεγχόμενη χρήση μπορεί να ελεγχθεί εκ νέου για το ίδιο ή άλλα φορολογικά αντικείμενα .Συμπερασματικά μπορούμε να πούμε πως ο μερικός έλεγχος αντικατέστησε όλες τις υπόλοιπες μορφές ελέγχου και ιδιαίτερα τον προσωρινό του άρθρου 67 του Ν.2238/1994.

Γ) Επισημαίνουμε ότι ο **Προληπτικός έλεγχος** δεν αναφέρεται ως έννοια στον Κ.Φ.Δ. εξακολουθεί ωστόσο να υφίσταται ως μια **μορφή μερικού επιτόπιου ελέγχου** που διενεργείται με σκοπό να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014. Με την αιφνίδια επιτόπια παρουσία των ελεγκτών στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή εκτός αυτής κατά την διακίνηση των αγαθών οι ελεγκτικές υπηρεσίες στοχεύουν να αποτρέψουν τους φορολογούμενους από την διάπραξη φορολογικών παραβάσεων και να αποκαλύψουν πιθανές μεθόδους απάτης και φοροδιαφυγής .Ελέγχονται πράξεις και παραλείψεις που ανάγονται στην τρέχουσα χρήση ,χωρίς όμως να αποκλείεται ο έλεγχος παλιότερων χρήσεων εφόσον αυτό επιβάλλεται από τα δεδομένα της ελεγχόμενης υπόθεσης .

Ακολούθως **στην παρ.2 του άρθρου 25** ορίζεται ότι **ο οριζόμενος ή οι** οριζόμενοι από την φορολογική διοίκηση ,υπάλληλος ή υπάλληλοι για την διενέργεια του ελέγχου πρέπει να επιδεικνύουν το δελτίο ταυτότητας τους και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του ελέγχου.

#### 13.2.11 "Άρθρο 25 παρ.3

Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου ,κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της φορολογικής διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του .

Η φορ. Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του ελεγχόμενου .Στην περίπτωση αυτή πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή ελέγχου.

Είσοδος στην κατοικία του ελεγχόμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή αρμόδιου Εισαγγελέα ενώ πραγματοποιείται με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

### 13.2.12. Περιεχόμενο εντολής Ελέγχου

Έτσι κατά το **άρθρο 25 παρ.1** ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από την φορολογική διοίκηση για την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπάλληλος ή υπάλληλοι **φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου ,η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από τα εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της φορολογικής διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστο τα εξής

1. Τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής
2. Το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος
3. Το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία ,την διεύθυνση και το Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου ,αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο
4. Την φορολογική περίοδο ή περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος
5. Την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου και
6. Τον χαρακτηρισμό << πλήρης >> ή << μερικός >> κατά περίπτωση

Η εντολή ελέγχου δεν δημοσιεύεται .

Επιπλέον κατά την **παρ.7 του άρθρου 25** προκειμένου για μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή και δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά ,η εντολή που εκδίδεται ,μπορεί να περιλαμβάνει αντί των στοιχείων 3 και 4 την περιοχή του ελέγχου ή των είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Σε αυτήν την περίπτωση ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου μπορεί να είναι εκτός του επίσημου ωραρίου της φορολογικής διοίκησης .

### 13.2.13.Άρθρο 26 Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο

Οι υποθέσεις που ελέγχονται επιλέγονται με απόφαση του διοικητή και βασίζονται σε κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή εξαιρετικά με βάση άλλα κριτήρια τα οποία καθορίζονται από τον διοικητή και δεν δημοσιοποιούνται .

Οι μέθοδοι ανάλυσης κινδύνου βασίζονται σε ποιοτικά χαρακτηριστικά όπως η νομική μορφή των ελεγχόμενων επιχειρήσεων ,η κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων ,το αντικείμενο εργασιών ,η επικινδυνότητα και παραβατικότητα του κλάδου ,η ύπαρξη φορολογικών ή τελωνειακών παραβάσεων ,σε στοιχεία που προκύπτουν από διασταυρώσεις ή πληροφορίες από τρίτους σχετικά με την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και γενικότερα την φορολογική εικόνα ( φορολογικό προφίλ) και φορολογική συμπεριφορά των υπόχρεων.

Ευνόητο είναι πως σημαντικό ρόλο στην επιλογή των ελεγχόμενων μέσω των μεθόδων ανάλυσης κινδύνου έχουν τα οικονομικά δεδομένα των επιχειρήσεων όπως τα ακαθάριστα έσοδα , οι δαπάνες τα καθαρά κέρδη ή ζημίες τα δεδομένα των οποίων υποβάλλονται σε στατιστική ανάλυση .Επίσης λαμβάνονται υπόψη χωροταξικά κριτήρια όπως ο τόπος παραγωγής και διακίνησης τοπικές ιδιαιτερότητες .Συγκεκριμένα έχει δημιουργηθεί ( Ν.3842/2011 ,Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1233/17-11-2011) πίνακας κριτηρίων -κανόνων επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο και μοριοδότησης αυτών ,στον οποίο αναφέρονται αναλυτικοί κανόνες υλοποίησης για κάθε κριτήριο ,καθώς επίσης και ο αριθμός των μορίων βαρύτητας του κάθε κανόνα ,ο οποίος βασίστηκε με τη σειρά του στα προηγούμενα ποιοτικά χαρακτηριστικά και στα οικονομικά και χωροταξικά δεδομένα .

Με τα παραπάνω κριτήρια τα οποία εισάγονται σε στατιστικά μοντέλα ανάλυσης κινδύνου του ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος "ELENXIS" γίνεται η στόχευση και η επιλογή φορολογουμένων υψηλής επικινδυνότητας. Οι λίστες αυτές αποστέλλονται στους Προϊστάμενους των υπηρεσιών μέσω του ίδιου πληροφοριακού συστήματος προκειμένου να εκδώσουν τις αντίστοιχες εντολές ελέγχου. Ενώ έχουν την δυνατότητα να υποβάλλουν αιτιολογημένες προτάσεις για την έκδοση νέων εντολών για φορολογούμενους που δεν εντάσσονται στις λίστες ,εφόσον έχουν στην διάθεσή του επιβαρυντικά για αυτούς στοιχεία ,ή για την αιτιολογημένη αφαίρεση κάποιων εξ αυτών. Οι προτάσεις αξιολογούνται από τον Διοικητή και με το "ELENXIS" εγκρίνονται ή απορρίπτονται .

Περαιτέρω για τον αριθμό των υποθέσεων που πρέπει να εκτελεστούν εντός του έτους λαμβάνονται υπόψη ο αριθμός των ελεγκτών κάθε υπηρεσίας καθώς και το πλήθος των εκτελεσθέντων ελέγχων του προηγούμενου δωδεκαμήνου .Επιπλέον από τον νόμο ορίζεται ότι σε ποσοστό τουλάχιστον 75% οι εκδοθείσες εντολές θα αφορούν υποθέσεις των τελευταίων τριών ετών (χρήσεων ) για τις οποίες έχει λήξει η προθεσμία υποβολής δηλώσεων.

Ευνόητο είναι πως στην απόφαση του διοικητή για τις προς έλεγχο υποθέσεις ορίζεται το πλήθος των μερικών και πλήρων ελέγχων ,τα φορολογικά έτη ,φορολογικά αντικείμενα και

υποχρεώσεις που αφορούν την τελευταία πενταετία ,εκτός ειδικών περιπτώσεων όπου ο νόμος προβλέπει μακρύτερη χρονικά παραγραφή.

#### 13.2.14. Άρθρο 27. Μέθοδοι Έμμεσου Προσδιορισμού της Φορολογητέας Ύλης

Η **αναγκαιότητα για τον εντοπισμό αδήλων εισοδημάτων** και προσδιορισμού φορολογητέου εισοδήματος που διαφεύγει της φορολογίας με τους υπάρχοντες τρόπους φορολόγησης σε συνδυασμό με την αποτροπή της μη συμμόρφωσης με την φορολογική νομοθεσία οδήγησε στην νομοθέτηση του άρθρου 27 του ΚΦΔ με το οποίο εισήχθη η χρησιμοποίηση μιας διεθνώς αναγνωρισμένης μεθοδολογίας ελέγχου από την φορολογική διοίκηση ,κατά τον εκτιμώμενο ,διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου με σκοπό τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής οφειλής των φορολογουμένων, αυτή των έμμεσων τεχνικών.

Οι έμμεσες τεχνικές που χρησιμοποιεί η φορολογική διοίκηση για να προσδιορίσει φορολογητέα ύλη ,προκειμένου να εκδοθεί πράξη προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο αξιοποιεί στοιχεία ,πληροφορίες και δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως που η υπηρεσία διαθέτει ή συγκεντρώνει για τον ελεγχόμενο ή την σύζυγο και τα προστατευόμενα μέλη τους ( ΠΟΛ1050/17-02-2014).

Σημειώνουμε πως οι νέες τεχνικές ελέγχου **αποτελούν συμπληρωματικό** εργαλείο στην διαδικασία του ελέγχου μαζί με τις παραδοσιακές μορφές ελέγχου οι οποίες βασίζονται κατά κύριο λόγο στα δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία καθώς και στα στοιχεία των φορολογικών δηλώσεων.

Ο σκοπός των έμμεσων τεχνικών **είναι να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο το πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου** το οποίο είτε έχει αναλωθεί σε αγορές και δαπάνες είτε έχει χρησιμοποιηθεί προκειμένου να προσαυξηθεί η περιουσιακή του κατάσταση .Στοχεύουν την διενέργεια ελέγχου βάσει των πραγματικών δεδομένων ώστε να εμπεδωθεί το αίσθημα κοινωνικής δικαιοσύνης και χρηστής διοίκησης να αυξηθεί η συμμόρφωση των φορολογούμενων και να επιτευχθεί εκσυγχρονισμός των ελεγκτικών διαδικασιών κατά τα πρότυπα νομοθεσιών άλλων κρατών .

Με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου επιχειρείται να προσδιοριστεί αδήλωτη φορολογητέα ύλη που με τις προηγούμενες μεθόδους ήταν αδύνατο να εντοπιστεί και για αυτό

δεν περιορίζεται στον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων αλλά αξιοποιεί κάθε στοιχείο ή πληροφορία διαθέτει η υπηρεσία ή μπορεί να συλλέξει (ΠΟΛ 1071/04-07-2013).

Κατά τον έλεγχο και την ταυτόχρονη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών στην πράξη διενεργούνται ταυτόχρονα δύο είδη ελέγχου

1. Αρχικά προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές εισοδήματος βάσει των γενικών διατάξεων .Δηλαδή ελέγχονται

- οι πηγές προέλευσης των εισοδημάτων

-η ορθή απεικόνιση αυτών στις φορολογικές δηλώσεις και στα λογιστικά βιβλία( όταν πρόκειται για επιχειρήσεις )

-η ορθή έκπτωση δαπανών

-αλλά και έλεγχος με τεκμαρτές δαπάνες

2. Στην συνέχεια προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου από όλες τις πηγές /κατηγορίες εισοδημάτων με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου .

3. Τέλος συγκρίνονται ανά φορολογική περίοδο τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θεωρείται το μεγαλύτερο εξ αυτών ( ΠΟΛ.1050 17/02/2014).

#### 13.2.15.Νομοθετικό πλαίσιο

Το νομοθετικό πλαίσιο βάσει του οποίου εφαρμόζονται οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου αποτελείται εξ αρχής από **το άρθρο 81 παρ.3 του Ν.3842/2010** βάσει του οποίου ορίζεται ότι με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να καταρτίζονται κλαδικά εγχειρίδια ελέγχου με τα οποία καθορίζονται οι ελεγκτικές διαδικασίες και επαληθεύσεις καθώς και οι τεχνικές και μέθοδοι ελέγχου που πρέπει να διενεργούνται κατά τον έλεγχο των υπόχρεων αναλόγως του κλάδου ή του τομέα της οικονομίας που αυτοί δραστηριοποιούνται .

Ακολούθως οι έμμεσες τεχνικές εισήχθησαν όπως προαναφέραμε με **το άρθρο 27 του Ν.4174/2013** το οποίο αντικαταστάθηκε από το αντίστοιχο άρθρο του **Ν.4789/2022** καθώς και από το άρθρο 28 του Ν.4172/2013 που αναφέρεται στις μεθόδους προσδιορισμού των εσόδων στο οποίο γίνεται αναφορά στην χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό



του εισοδήματος τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων και παραπέμπει στο προαναφερόμενο άρθρο του κώδικα φορολογικής διαδικασίας .

Ακολούθησαν οι κατωτέρω εγκύκλιοι οι οποίες αποσαφήνισαν τον τρόπο και το αντικείμενο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών στην διενέργεια ελέγχων

- **Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ10-05-2013** με θέμα “Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων”
- **ΠΟΛ 1171/04-07-2013 με θέμα** “Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων.”
- **ΠΟΛ 1270/24-12-2013** με θέμα “Μεθοδολογία έμμεσων τεχνικών ελέγχου ”
- **ΠΟΛ. 1050 /17-02-2014** με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και των τρόπων εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β,γ και ε του άρθρου 24 Ν.4174/2013 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης ,φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού “
- **ΠΟΛ.1094/07-04-2014** “Τροποποίηση της 1050/17-02-2014
- **ΠΟΛ 1259/22-12-2014** με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1050/17-02-2014.
- **Α.1008/27-01-2020** Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των φυσικών προσώπων
- **Ε.2016/31/01/2020** Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

#### 13.2.16 Μέθοδοι έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν.4174/2013 που αντικαταστάθηκε από τον Ν.4987/2022 η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβαίνει σε εκτιμώμενο διορθωτικό η προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιάς ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου

1. Της αρχής των αναλογιών
2. Της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου
3. Της καθαρής θέσης του φορολογούμενου
4. Της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών
5. Του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά

Με αυτές τις τεχνικές μπορεί 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 .

Από τις ως άνω τεχνικές που περιλαμβάνονται στο άρθρο 27 οι αποφάσεις που έχουν εκδοθεί από την Φορολογική διοίκηση προβλέπουν την ουσιαστική εφαρμογή μόνο των τεχνικών των περιπτώσεων 2,3 και 5. Ακολούθως θα κάνουμε μια συνοπτική παρουσίαση των χρησιμοποιούμενων τεχνικών προκειμένου να διασαφηνίσουμε την μεθοδολογία τους .

### 13.2.17.Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας

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

Έτσι με την μέθοδο αυτήν δημιουργείται ένα ισοζύγιο όπως απεικονίζεται στον ακόλουθο πίνακα

### Πίνακας 7

Πίνακας 20. Ισοζύγιο Ανάλυσης Ρευστότητας

ΙΣΟΖΥΓΙΟ	
Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων	Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων
Περιλαμβάνει κάθε μορφής έσοδα που αποδεδειγμένα έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου	Περιλαμβάνει όλες τις πραγματοποιηθείσες αγορές , δαπάνες ,αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

Πηγή Εκπαιδευτικό υλικό σεμιναρίων Α.Α.Δ.Ε.

Η αρνητική διαφορά μεταξύ των εσόδων και των αναλώσεων αντιμετωπίζεται **ως μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη** και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση .

Αναλυτικότερα το ισοζύγιο που συντάσσεται έχει ως ακολούθως

Πίνακας 21. Αναλυτικό Ισοζύγιο Ανάλυσης Ρευστότητας

Πηγές Κεφαλαίων /εσόδων	Χρήση 1/1-31/12/20XX	Αναλώσεις κεφαλαίων /εσόδων	Χρήση 1/1-31/12/20XX
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης		1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί,οικογενειακοί ,επαγγελματικοί)	
2.διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης		2.Διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης	
3.αναλήψεις από επιχ/ση /επιχειρήσεις		3.Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης /επιχειρήσεων	
4. Ακαθάριστα έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα		4.Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5.έσοδα από λουπές πηγές		5.Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών ,επαγγελματικών )	
6.εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις , επιδοτήσεις , δωρεές κλπ. )		6.Αγορές εμπορευμάτων α,β υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	
7.έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων		7.επαγγελματικές /επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	
8.δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα		8.Ποσά αποπληρωμής επαγγελματικών ή προσωπικών δανείων	
9.λοιπά έσοδα πάσης φύσεως ( φορολογητέα ή μη )		9.Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις ,δωρεές και λοιπές δαπάνες	
10.αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10.Ποσά φόρων, τελών εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	
11.μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων		11.Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης ( προσωπικές , οικογενειακές)	
12 αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου έτους		12.Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13.λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13.Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15.Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους /ετών	
		16.Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
<b>Σύνολο</b>		<b>Σύνολο</b>	
<b>Υπόλοιπο</b>	Χρήση 01/01-31/12/20XX		

Σύνολο εσόδων/κεφαλαίων	διαθεσίμων			
Διαθέσιμα που χρησιμοποιήθηκαν	έσοδα /κεφάλαια			
Υπόλοιπο				

Πηγή Εκπαιδευτικό υλικό Σεμιναρίων Α.Α.Δ.Ε.

Τόσο τα ποσά των εσόδων όσο και τα ποσά των αναλώσεων αυτών αθροίζονται και η μεταξύ τους διαφορά εφόσον είναι αρνητική θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη. Στην ουσία η συγκεκριμένη τεχνική βασίζεται στην θεωρία ότι οποιαδήποτε υπέρβαση στα στοιχεία στα στοιχεία δαπανών ( αναλώσεων κεφαλαίων) σε σχέση με τα στοιχεία εσόδων ( πηγών κεφαλαίου) αντιπροσωπεύει μια υποεκτίμηση του φορολογητέου εισοδήματος και επομένως η διαφορά αυτή θα πρέπει να φορολογηθεί .

### 13.2.18.Η Τεχνική της Καθαρής Θέσης του Φορολογούμενου

Η τεχνική αυτή χρησιμοποιείται συνηθέστερα σε περιπτώσεις που υπάρχει υποψία ότι ο φορολογούμενος έχει αποφύγει φόρο και έχει συσσωρεύσει σημαντικά περιουσιακά στοιχεία ή είχε σημαντικές αλλαγές στην καθαρή του θέση για κάποιο χρονικό διάστημα .Σκοπός της μεθόδου είναι να προσδιορίσει εάν ο φορολογούμενος αγοράζει περιουσιακά στοιχεία ή μειώνει υποχρεώσεις ή κάνει δαπάνες με κεφάλαια που δεν αναφέρονται ως φορολογητέο εισόδημα.

Η τεχνική αυτή επί της ουσίας αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του φορολογούμενου φυσικού προσώπου λαμβάνοντας υπόψη

- Όλα τα περιουσιακά στοιχεία και διαθέσιμα κεφάλαια και διάφορες απαιτήσεις προσωπικά ,οικογενειακά , επαγγελματικά
- Τις υποχρεώσεις προσωπικές ,οικογενειακές ,επαγγελματικές( παθητικό)
- Τις ατομικές ,οικογενειακές και επαγγελματικές δαπάνες καθώς και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ένας πίνακας ενεργητικού και παθητικού για όλες τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους ,με φορολογική περίοδο βάσης την αμέσως προηγούμενη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης. Η διαφορά μεταξύ του Ενεργητικού και του Παθητικού αποτελεί την Καθαρή Θέση της κάθε φορολογικής περιόδου .Από την καθαρή θέση λήξης κάθε περιόδου αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης και η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη.

Στο **Ενεργητικό** περιλαμβάνονται όλη η κινητή και ακίνητη περιουσία του φορολογούμενου της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών (προσωπική ,οικογενειακή , επαγγελματική ),τα πάσης φύσεως κεφάλαια σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά τη λήξη εκάστου έτους και οι διάφορες απαιτήσεις ( εισπρακτέοι λογαριασμοί ,πωλήσεις επί πιστώσει, επιστροφή φόρων κλπ.) και αναλυτικά

- Ακίνητη περιουσία ( κόστος)
- έπιπλα ,συσκευές ,λοιπός εξοπλισμός
- Προσωπικά αντικείμενα μεγάλης αξίας >5.000€
- Κοσμήματα, τιμαλφή κλπ.>5.000€
- Απαιτήσεις διάφορες
- Μηχανοκίνητα οχήματα ,σκάφη,αεροσκάφη κλπ.
- Μετρητά διαθέσιμα
- Καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα
- Μετοχές λοιποί τίτλοι
- Σύνολο απογραφής τέλους χρήσης
- Διάφοροι λογαριασμοί -λοιπά περιουσιακά στοιχεία

Από την άλλη πλευρά **στο Παθητικό** περιλαμβάνονται όλες οι υποχρεώσεις του ελεγχόμενου ,της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών αυτών καθώς επίσης και οι επαγγελματικές υποχρεώσεις σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης και αναλυτικά

- Δάνεια προσωπικά /οικογενειακά
- Δάνεια επαγγελματικά
- Γραμμάτια
- Πιστωτές διάφοροι
- Διάφορες υποχρεώσεις ( αποσβέσεις κλπ.)

Ειδικότερα για **τις αποσβέσεις** όταν στον πίνακα του ενεργητικού περιλαμβάνονται πάγια επαγγελματικά στοιχεία για τα οποία έχουν διενεργηθεί αποσβέσεις κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος τότε το σωρευτικό ποσό των αποσβέσεων για αυτά τα στοιχεία αναγράφεται ως υποχρέωση στον πίνακα του παθητικού. Όταν στο ενεργητικό

περιλαμβάνονται πάγια που έχουν αποσβεστεί πλήρως ,στον πίνακα του παθητικού αναγράφεται το σύνολο των αποσβέσεων που έχει διενεργηθεί για αυτά κι έχει εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα .Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν περιλαμβάνεται στο τέλος της χρήσης στο πίνακα του ενεργητικού λόγω πώλησης ή άλλου τρόπου διάθεσης η απόσβεση για αυτό το περιουσιακό στοιχείο δεν περιλαμβάνεται στο πίνακα του παθητικού .Επιπλέον στις **περιπτώσεις πώλησης περιουσιακού στοιχείου** που αποκτήθηκε με αντάλλαγμα ή άνευ ανταλλάγματος λαμβάνεται για τη συγκεκριμένη τεχνική μόνο το προκύπτον κέρδος ή ζημία ,εφόσον δεν φορολογήθηκε ή δεν εκπέσθηκε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και αναγράφεται αντίστοιχα στις ενδείξεις “μη φορολογούμενες περιπτώσεις εσόδων ”ή “ζημιές από εκποίηση περιουσιακών στοιχείων “.Ειδικά στις περιπτώσεις πώλησης περιουσιακού στοιχείου που είχε αποκτηθεί χωρίς αντάλλαγμα ,ως κέρδος ή ζημία λαμβάνεται το συνολικό ποσό της πώλησης μείον το κόστος όπως προσδιορίστηκε στον πίνακα του ενεργητικού .

Δηλαδή οι αυξήσεις /μειώσεις της Καθαρής θέσης αναπροσαρμόζονται με τις περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άνευ ανταλλάγματος ( αιτία θανάτου, δωρεά ,γονική παροχή ,πρόικα ,κερδη από τυχερά παίγνια κλπ.)και τις περιπτώσεις εκποίησης αυτών με τις ατομικές και οικογενειακές δαπάνες κάθε είδους και συγκρίνονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα .Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν δικαιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Η τεχνική αυτή επί της ουσίας στηρίζεται στην θεωρία ότι όταν ένας φορολογούμενος συσσωρεύει τον πλούτο του σε ένα φορολογικό έτος είτε τον επενδύει σε περιουσιακά στοιχεία είτε τον δαπανά.

#### 13.2.19.Τεχνική Τραπεζικών Καταθέσεων και Δαπανών σε Μετρητά

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει την φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση ( των διαθεσίμων ) κεφαλαίων του φορολογούμενου της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών αυτών .Λειτουργεί με την υπόθεση ότι όταν ένας φορολογούμενος έχει χρήματα είτε θα τα καταθέσει σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε θα τα δαπανήσει ( αναλώσει )σε διάφορες συναλλαγές με την χρήση μετρητών .

Αναλύει

- Τις **συνολικές καταθέσεις και τα διαθέσιμα** σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς

- Και τις **αγορές και δαπάνες** σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά την διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου

**Και τα συγκρίνει με τα δηλωθέντα εισοδήματα** , η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και υπόκειται σε φορολόγηση .

Απαραίτητα χαρακτηριστικά της μεθόδου αυτής είναι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν με μετρητά και η απόδειξη ύπαρξης πρωτογενών καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς ,οι οποίες αποτελούν αποδεικτικό στοιχείο φορολογητέων εσόδων. Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι πρωτογενείς καταθέσεις θεωρούνται

-μετρητά από τον ελεγχόμενο ή τρίτους με οποιοδήποτε σκοπό ( π.χ. κατάθεση , πληρωμή κάρτας ,πληρωμή δανείου ,πληρωμή τραπεζικών εξόδων κλπ.)

-επιταγές τραπεζικές ή ιδιωτικές

-εισερχόμενα εμβάσματα από τον ελεγχόμενο ή τρίτους

-μεταφορές χρημάτων από λογαριασμούς τρίτων

-μισθοδοσία ,ενοίκια /μισθώματα ,επαγγελματικές εισπράξεις , επιδοτήσεις κλπ.

-πιστωτικοί τόκοι

-απόδοση επενδυτικών προϊόντων ( μερίσματα κλπ.)

Ενώ ενδεικτικά αναφέρουμε ότι δεν αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις οι ανανεώσεις τραπεζικών και χρηματιστηριακών προϊόντων,( γeros, αμοιβαία κεφάλαια ,προθεσμιακές καταθέσεις κλπ.),οι μεταφορές χρημάτων μεταξύ λογαριασμών του ελεγχόμενου ,οι διάφορες συμψηφιστικές κινήσεις ,πιστώσεις που αφορούν αντιλογισμό προηγούμενης πίστωσης κλπ. Καθώς δεν αποτελούν νεοεισερχόμενο χρήμα στους λογαριασμούς .

Επισημαίνουμε πως κατά την επεξεργασία των λογαριασμών είναι σημαντικό να προσδιοριστεί ο πραγματικός δικαιούχος των συναλλαγών .Στοιχεία που θα βοηθήσουν σε αυτό είναι η γνώση της σειράς των δικαιούχων του λογαριασμού ,ο τόπος ανοίγματος του λογαριασμού, το ποιο είναι οι λοιποί συνδικαιούχοι του λογαριασμού και η σχέση που τους συνδέει με τον ελεγχόμενο, αν η φορολογική τους εικόνα δικαιολογεί τις πραγματοποιούμενες συναλλαγές ,ποιοι προβαίνουν στις καταθέσεις και ποια η σχέση τους με τον ελεγχόμενο κλπ.

Η συγκεκριμένη μέθοδος είναι αποτελεσματική όταν ο ελεγχόμενος χρησιμοποιεί σε μεγάλο βαθμό το χρηματοπιστωτικό σύστημα για τις οικονομικές του δραστηριότητες .Ανάμεσα στα πλεονεκτήματα της μεθόδου είναι το γεγονός ότι από τα στοιχεία που αντλούνται δημιουργείται

το συναλλακτικό προφίλ του ελεγχόμενου και παρέχεται μια ολοκληρωμένη εικόνα των δραστηριοτήτων του ενώ εντοπίζεται η ροή του χρήματος μέσα στο χρηματοπιστωτικό σύστημα και διευκολύνεται ο εντοπισμός της διασποράς ή συγκέντρωσης κεφαλαίων.

#### 13.2.20. Η αρχή των αναλογιών

Με την τεχνική αυτή προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ,οι εκροές του ελεγχόμενου και τα φορολογητέα κέρδη βάσει αναλογιών και αριθμοδεικτών, όπως το περιθώριο μεικτού κέρδους ,που θεωρούνται αξιόπιστοι με βάση τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής και προέρχονται από την ίδια την επιχείρηση αλλά και από τρίτες πηγές .

Η τεχνική αυτή είναι πιο αποτελεσματική σε επιχειρήσεις που "

-κύρια πηγή εσόδων τους είναι η διάθεση αποθεμάτων επεξεργασμένων ή μη

-έχουν περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων

-τα αγαθά που εμπορεύονται έχουν παρόμοιο μικτό κέρδος

-τα αποθέματα μπορούν να προσδιοριστούν με αξιόπιστο τρόπο ή ελέγχονται ( π.χ. βιβλίο απογραφής )

-οι αγορές του έχουν ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους

-η διαμόρφωση του κόστους πωληθέντων δεν εξαρτάται από πολλούς παράγοντες

Για την εφαρμογή της τεχνικής αυτής προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία που εφαρμόζεται σε μια γνωστή εκ των προτέρων βάση ,όπως το κόστος πωληθέντων κι έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητάς του ελεγχόμενου.

Για την σωστή εφαρμογή της τεχνικής πραγματοποιείται έλεγχος προκειμένου να καθοριστούν οι αναλογίες που θα χρησιμοποιηθούν για το προσδιορισμό των εσόδων .Ο έλεγχος γίνεται με βάση τα πραγματικά δεδομένα που προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία αλλά και από κάθε είδους στοιχεία ή πληροφορίες που αντλούνται από τον ίδιο τον φορολογούμενο ή και από τρίτους όπως οι αντισυμβαλλόμενοι .ώστε το πραγματικό περιθώριο μπορεί να προσδιοριστεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με παραστατικά πωλήσεων ή τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης ή βιβλία παραγγελιών ή άλλες παρόμοιες πληροφορίες .

Επιπρόσθετα όταν οι αναλογίες δεν μπορούν να εφαρμοστούν στην βάση των στοιχείων της επιχείρησης είναι δυνατό να καθοριστούν οι δείκτες στη βάση δεδομένων ομοειδών



επιχειρήσεων με την προϋπόθεση ότι θα ληφθούν υπόψη τυχόν ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης όπως

- ο τύπος των εμπορευμάτων
- η γεωγραφική θέση της επιχείρησης
- Το μέγεθος της
- η εμπορική πολιτική της
- η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος

Συχνά χρησιμοποιούμενοι δείκτες με την μέθοδο των αναλογιών είναι ο δείκτης περιθωρίου μικτού κέρδους /πωλήσεων, ο δείκτης περιθωρίου μικτού κέρδους /κόστους, ο δείκτης κόστους πωληθέντων /πωλήσεων, ο δείκτης καθαρής τιμής πώλησης /τιμής κόστους κλπ.οι οποίοι εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από πωλήσεις ( Α.1008/2020).

Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μπορεί με χρήση αξιόπιστων δεικτών να εφαρμοστεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων επιχειρήσεων.

#### 13.2.21 Τεχνική σχέσης της Τιμής Πώλησης Προς τον Συνολικό Όγκο Κύκλου Εργασιών.

Με τη μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας την σχέση τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται εφαρμόζοντας την τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος /υπηρεσίας στον αριθμό των μονάδων ή του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου είτε από τρίτες πηγές.

Ο συνολικός όγκος μπορεί να προσδιοριστεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος /υπηρεσίας .

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών χρησιμοποιείται για να εντοπιστεί η πραγματική φορολογική υποχρέωση όταν :

- a) Είναι δυνατό να προσδιοριστούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος /παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης αν'α μονάδα παραγόμενου προϊόντος /υπηρεσίας
- b) Ο φορολογούμενος που ελέγχεται έχει προς διάθεση περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης /αμοιβές σε όλη την φορολογική περίοδο.

Ο έλεγχος αντλώντας πληροφορίες από τον ίδιο τον ελεγχόμενο ή από τρίτους και κατανοώντας τις πραγματικές συνθήκες και τα δεδομένα της ελεγχόμενης επιχείρησης εφαρμόζει τεχνικές ανάλυσης και έρευνας αξιοποιώντας πληροφορίες και δεδομένα που προσδιορίζουν το κόστος ,τον αριθμό των πωληθέντων μονάδων ή το σύνολο του κύκλου εργασιών αποσαφηνίζουν την σχέση μεταξύ πρώτης ύλης και παραγόμενου προϊόντος .

Με την μέθοδο αυτή μπορούν να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω της εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής σε σχέση με τους συντελεστές της παραγωγής ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες /λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών.

#### 13.2.22.Κριτήρια εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου είναι δυνατό να ελεγχθούν φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ή όχι , όπως ορίζει το άρθρο 28 του Ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01/01/2014 και έπειτα

- a) "όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με το νόμο για τα λογιστικά πρότυπα
- b) Όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον ΚΦΔ
- c) Όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη φορολογική διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση

Ενώ περαιτέρω ορίζεται ότι μπορούν να χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων ανεξάρτητα από το αν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ,όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των πραγματοποιημένων δαπανών ή αν υπάρχει αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας .

Ως προς την επιλογή των υποθέσεων στις οποίες θα εφαρμοστούν μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, αυτή γίνεται βάση των διατάξεων του άρθρου 26 του ΚΦΔ. Συνεπώς σε οποιαδήποτε προς έλεγχο υπόθεση και σε οποιοδήποτε στάδιο της διαδικασίας του ελέγχου είναι δυνατό να εφαρμοστούν έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφόσον υπάρχουν ενδείξεις ότι ο έλεγχος θα είναι ακριβέστερος και αποτελεσματικότερος με την χρήση αυτών π.χ. υπάρχουν πληροφορίες αδήλων εισοδημάτων ή ενδείξεις αδικαιολόγητου πλουτισμού. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας εκδίδει αιτιολογημένη απόφαση την οποία συνυπογράφουν ο υποδιευθυντής της υπηρεσίας και ο προϊστάμενος του τμήματος ελέγχου, που ορίζει την έμμεση τεχνική ελέγχου που θα χρησιμοποιηθεί κατόπιν εισηγήσεως του αρμόδιου ελεγκτή.

Επισημαίνουμε ότι σε περιπτώσεις που εφαρμόζονται έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται παράλληλα και οι λοιπές ισχύουσες διατάξεις περί φορολογικού ελέγχου. Αυτό σημαίνει ότι η χρησιμοποίηση των έμμεσων τεχνικών δεν έχει σκοπό την αντικατάσταση ή κατάργηση των ελεγκτικών διαδικασιών και επαληθεύσεων που εξακολουθούν να ισχύουν. Η ταυτόχρονη χρήση τους αποσκοπεί στον όσο το δυνατό ακριβέστερο προσδιορισμό της πραγματικής φορολογητέας ύλης των ελεγχόμενων και κατά συνέπεια αυξάνει σημαντικά την αποδοτικότητα του ελεγκτικού μηχανισμού.

#### 13.2.23. Προσδιορισμός Καθαρού Φορολογητέου Εισοδήματος

Όταν μετά την διενέργεια ελέγχου με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου διαπιστώνεται απόκρυψη φορολογητέας ύλης, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας αυτής ύλης και του δηλωθέντος εισοδήματος ανά φορολογική περίοδο και πηγή εισοδήματος. Σημειώνεται ότι η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη κατανέμεται κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αυτή αφορά και στην κατηγορία εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται από τον έλεγχο. Όταν δεν μπορεί να προσδιοριστεί πλήρως η πηγή προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, για τα φορολογικά έτη που έπονται της 01/01/2014.

Περαιτέρω όπως έχουμε ήδη αναφέρει κατά την διενέργεια ελέγχου στον οποίο εφαρμόζονται έμμεσες τεχνικές ελέγχου, εξακολουθούν να εφαρμόζονται ταυτόχρονα και οι λοιπές διατάξεις περί φορολογικού ελέγχου. Έτσι για τον τελικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, με βάση το οποίο θα καταλογιστούν και οι οφειλόμενοι φόροι, ακολουθούνται τα εξής :

1. Προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογική περίοδο
  2. Προσδιορίζεται το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις κατηγορίες εισοδήματος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου
  3. Συγκρίνονται ανά φορολογική περίοδο τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο
- Επισημαίνεται ότι το εισόδημα αυτό λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό φόρων τελών και εισφορών και στις υπόλοιπες φορολογίες ( Α.1008/2020).

#### 13.2.24. "Άρθρο 28 Αποτελέσματα Φορολογικού Ελέγχου

Η φορολογική διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον ελεγχόμενο **Σημείωμα Διαπιστώσεων** με τα αποτελέσματα του ελέγχου μαζί με **Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου** η οποία οφείλει να είναι πλήρως αιτιολογημένη .Ο ελεγχόμενος έχει δικαίωμα να ζητά αντίγραφα των εγγράφων και δεδομένων που χρησιμοποιήθηκαν για να εξαχθούν τα αποτελέσματα του ελέγχου ,ενώ έχει προθεσμία είκοσι ( 20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων να υποβάλλει τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου στην διοίκηση.

Ακολούθως εκδίδεται η **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου** ,ένα μήνα μετά τις έγγραφες παρατηρήσεις του ελεγχόμενου ή αν δεν υποβάλλει απόψεις μετά την παρέλευση του εικοσαημέρου που ορίζεται για το σημείωμα διαπιστώσεων. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται βάσει **έκθεσης ελέγχου** που συντάσσεται από την φορολογική διοίκηση η οποία περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα ,τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου .Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη κοινοποιούνται στον ελεγχόμενο ,ο οποίος έχει την δυνατότητά σε περίπτωση διαφωνίας με τα αποτελέσματα του ελέγχου να προσφύγει με **ενδικοφανή προσφυγή** ή και αιτιολογημένου αιτήματος αναστολής είσπραξης του φόρου κατά της οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ( ΔΕΔ) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ). Η ανωτέρω επιτροπή έχει προθεσμία εκατόν είκοσι ( 120) ημερών ,προκειμένου να αποφανθεί επί της ενδικοφανούς προσφυγής .Σε περίπτωση απόρριψης της προσφυγής ( σιωπηρής ή όχι ) ο ελεγχόμενος έχει την δυνατότητα να προσφύγει στα διοικητικά δικαστήρια .

### 13.2.25. Άρθρο 28 Α Έλεγχος Υποθέσεων που διαβιβάζονται από την Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος

Για τις υποθέσεις που διαβιβάζονται από την Διεύθυνση ερευνών οικονομικού εγκλήματος διενεργείται έλεγχος κατ' απόλυτη προτεραιότητα και κατά παρέκκλιση του προηγούμενου άρθρου η φορολογική διοίκηση εκδίδει προσωρινό και οριστικό προσδιορισμό φόρου ως εξής

Μέσα σε ένα μήνα από την διαβίβαση της πορισματικής έκθεσης της Δ.Ε.Ο.Ε. των συνοδευτικών εγγράφων και των στοιχείων που έχει προσκομίσει ο ελεγχόμενος ,η φορολογική διοίκηση κοινοποιεί στον ελεγχόμενο σημείωμα διαπιστώσεων και πράξη προσωρινού προσδιορισμού φόρου με τα αποτελέσματα της έρευνας βάσει της πορισματικής έκθεσης .

Η Φορολογική διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μέσα σε τρεις ( 3) μήνες από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ( 20 είκοσι μέρες μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ) ή σε περίπτωση που δεν προσκομιστεί υπόμνημα ,εντός τριών μηνών από την λήξη του προβλεπόμενου εικοσαήμερου

Αν ο φορολογούμενος προσκομίσει νέα στοιχεία εντός της τεθείσης προθεσμίας η φορολογική διοίκηση μπορεί να τα διαβιβάσει στην Δ.Ο.Ε.Ο για εκ νέου εκτίμηση ,η οποία υποχρεούται να αποστείλει στην ελεγκτική υπηρεσία τις απόψεις της επί των νέων στοιχείων μέσα σε ένα ( 1) μήνα από την παραλαβή τους .Στην περίπτωση αυτή ο χρόνος ολοκλήρωσης της υπόθεσης και η έκδοση οριστικής πράξης δεν μπορεί να υπερβαίνει τους πέντε ( 5) μήνες συμπεριλαμβανόμενης παράτασης ενός μήνα .

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται βάσει έκθεσης ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση και περιλαμβάνει αιτιολογημένα και εμπειριστατωμένα τα γεγονότα ,τα στοιχεία και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη της για τον προσδιορισμό του φόρου .Η έκθεση ελέγχου και οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον ελεγχόμενο ,ο οποίος δύναται να ακολουθήσει την ίδια διαδικασία που περιγράφεται παραπάνω σε περίπτωση που αμφισβητεί τα αποτελέσματα του ελέγχου ( ενδικοφανής προσφυγή, διοικητική προσφυγή κλπ.).

### 13.2.26. Άρθρο 29 Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή

Ως προς την αμοιβαία διοικητική συνδρομή ,συμπεριλαμβανομένων των ταυτόχρονων φορολογικών ελέγχων εφαρμόζονται

- τα κεφάλαια Α΄ έως Η΄ του Ν.4170/2013( Ενσωμάτωση στο Εθνικό Δίκαιο της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου της 15<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2011 σχετικά με την συνεργασία στον τομέα της φορολογίας )
- ,ο Ν.4153/2013 για την κύρωση της σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.)
- Οι διεθνείς συμβάσεις όπως κυρώνονται και ισχύουν με τις διατάξεις εφαρμογής του και τα σχετικά σχόλια του ΟΟΣΑ
- Καθώς και η νομοθεσία σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή .

Για τον έλεγχο της τήρησης των υποχρεώσεων που αφορούν την συμμόρφωση με τους κανόνες υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας από τα Ελληνικά Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα εφαρμόζεται από την φορολογική διοίκηση ο κώδικας .

Ειδικότερα έχει θεσμοθετηθεί βάσει των ισχυουσών Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και του άρθρου 9 του Ν.4170/2013 , η αυτόματη ανταλλαγή διαθέσιμων πληροφοριών ( DAC1) που αφορούν φορολογικές περιόδους από 01/01/2014 και έπειτα, σχετικά με φορολογικούς κατοίκους της χώρας μας όσον αφορά

1. Το εισόδημα από απασχόληση
2. Αμοιβές διευθυντών
3. Προϊόντα ασφάλειας ζωής που δεν καλύπτονται από άλλες νομικές πράξεις της Ε.Ε.
4. Συντάξεις
5. Ακίνητη περιουσία και εισόδημα από ακίνητη περιουσία

Επίσης σύμφωνα με τον ανωτέρω νόμο όπως ΄΄ έχει τροποποιηθεί με τον **Ν.4378/2016 και τον Ν.4428/2016**( MCAA-CRS) έχει θεσμοθετηθεί η αυτόματη ανταλλαγή μεταξύ των αρμοδίων αρχών

- Των Κρατών μελών της Ε.Ε. και
- Των χωρών μεταξύ των οποίων είναι σε εφαρμογή η πολυμερής συμφωνία αρμόδιων αρχών του ΟΟΣΑ ( DAC2)

διαθέσιμων πληροφοριών που αφορούν δηλωτέους λογαριασμούς φορολογικών κατοίκων της χώρας μας στο εξωτερικό για τα έτη από 01/01/2016 και έπειτα ετησίως ,εντός εννέα μηνών από το τέλος του έτους αναφοράς .

Επιπλέον με τον **Ν.4493/2017** έχει θεσμοθετηθεί η αυτόματη ανταλλαγή μεταξύ των αρμοδίων αρχών της **Ελλάδας και των ΗΠΑ** ( FATCA) πληροφοριών που αφορούν δηλωτέους λογαριασμούς της χώρας μας στις ΗΠΑ.

Ακόμη με τον **N.4170/2013** όπως τροποποιήθηκε με τον **N.4474/2017 ( DAC3)** έχει θεσμοθετηθεί η αυτόματη ανταλλαγή μεταξύ των αρμοδίων αρχών των ΚΜ της ΕΕ εκ των προτέρων διασυννοριακών αποφάσεων και εκ των προτέρων συμφωνιών ενδοομιλικής τιμολόγησης για όσες εκδόθηκαν ,τροποποιήθηκαν ή ανανεώθηκαν μετά την 31/12/2016.

Άλλωστε με τον N.4170/2013 όπως τροποποιήθηκε με τον N.4484/2017 και τον N.4490/2017 έχει θεσμοθετηθεί η αυτόματη ανταλλαγή μεταξύ των αρμοδίων αρχών των ΚΜ της ΕΕ και των χωρών μεταξύ των οποίων είναι σε ισχύ η Πολυμερής Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών του ΟΟΣΑ ,των εκθέσεων ανά χώρα ομίλων πολυεθνικών εταιρειών με τζίρο πάνω από 750.000.000€.

Επίσης η DAC-5 καθιστά δυνατή την 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 για το ξέπλυμα χρήματος ( Anti Money Laundering Directive-AMLD ) και αφορά την πρόσβαση στα μέτρα εφαρμογής, την τεκμηρίωση και τις πληροφορίες για τον προσδιορισμό των πραγματικών δικαιούχων.

#### Άλλες πηγές Πληροφοριών

Περαιτέρω για τους σκοπούς εφαρμογής και επιβολής του **N.4170/2013** και διασφάλιση της διοικητικής λειτουργίας και συνεργασίας θεσπίστηκε η πρόσβαση της φορολογικής διοίκησης ,δυνάμει του ίδιου νόμου , στους μηχανισμούς ,τις διαδικασίες , τα έγγραφα και τις πληροφορίες με τα άρθρα 13,14,20,21 και 30 του Ν. **4557/2018** ( Κεντρικό Μητρώο Πραγματικών Δικαιούχων, Μητρώο Πραγματικών Δικαιούχων Εμπιστευμάτων ,Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών ).

Ειδικότερα με τα άρθρα 62 και 63 του N.4170/2013 συστήθηκε το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών ( ΣΛΜΤ &ΛΠ) με σκοπό την διευκόλυνση διαβίβασης αιτημάτων παροχής πληροφοριών για τραπεζικούς λογαριασμούς φορολογουμένων ,από την φορολογική διοίκηση προς τα πιστωτικά ιδρύματα ,με σκοπό την διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου. Η διαβίβαση των αιτημάτων και η λήψη των πληροφοριών γίνεται ηλεκτρονικά μέσω ειδικής διαδικτυακής εφαρμογής στην οποία έχουν πρόσβαση όλες οι υπηρεσίες της ΑΑΔΕ που ασκούν ελεγκτικό έργο .

Επιπλέον με την **ΠΟΛ 1033/2014** θεσπίστηκε η **υποχρέωση παροχής στοιχείων** από τα πιστωτικά και χρηματοδοτικά ιδρύματα ,τα ιδρύματα πληρωμών ,τα Ελληνικά Ταχυδρομεία ,τις

εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών ,τις επιχειρήσεις ιδιωτικής ασφάλισης ,τα ιδιωτικά θεραπευτήρια ,τα ιδιωτικά εκπαιδευτήρια ,τις εταιρείες κινητής και σταθερής τηλεφωνίας ,τις εταιρείες παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης ,σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν.4174/2013 και κατόπιν 4789/2022 .

### 13.3.0 Ελεγκτικές Υπηρεσίες

Οι ελεγκτικές υπηρεσίες εντός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων διακρίνονται σε **επιτελικές οργανικές μονάδες και επιχειρησιακές οργανικές μονάδες**

**Οι επιτελικές οργανικές μονάδες** παρακολούθησης του ελεγκτικού έργου διαρθρώνονται ως ακολούθως

- Στην **Διεύθυνση Ελέγχων (ΔΕΛ )** που υπάγεται στην Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης .Σημειώνουμε πως από τον Φεβρουάριο 2023 η Διεύθυνση Ελέγχων μετονομάστηκε σε **Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων ( ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.)** ,ενώ η Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης σε Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Λειτουργιών. (Γ.Δ.Φ.Λ.)
- Στην **Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών ( ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.)** που υπάγεται στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μέσω της διεύθυνσης φορολογικών λειτουργιών.

Οι **επιχειρησιακές οργανικές ελεγκτικές μονάδες** διαρθρώνονται στις κάτωθι :

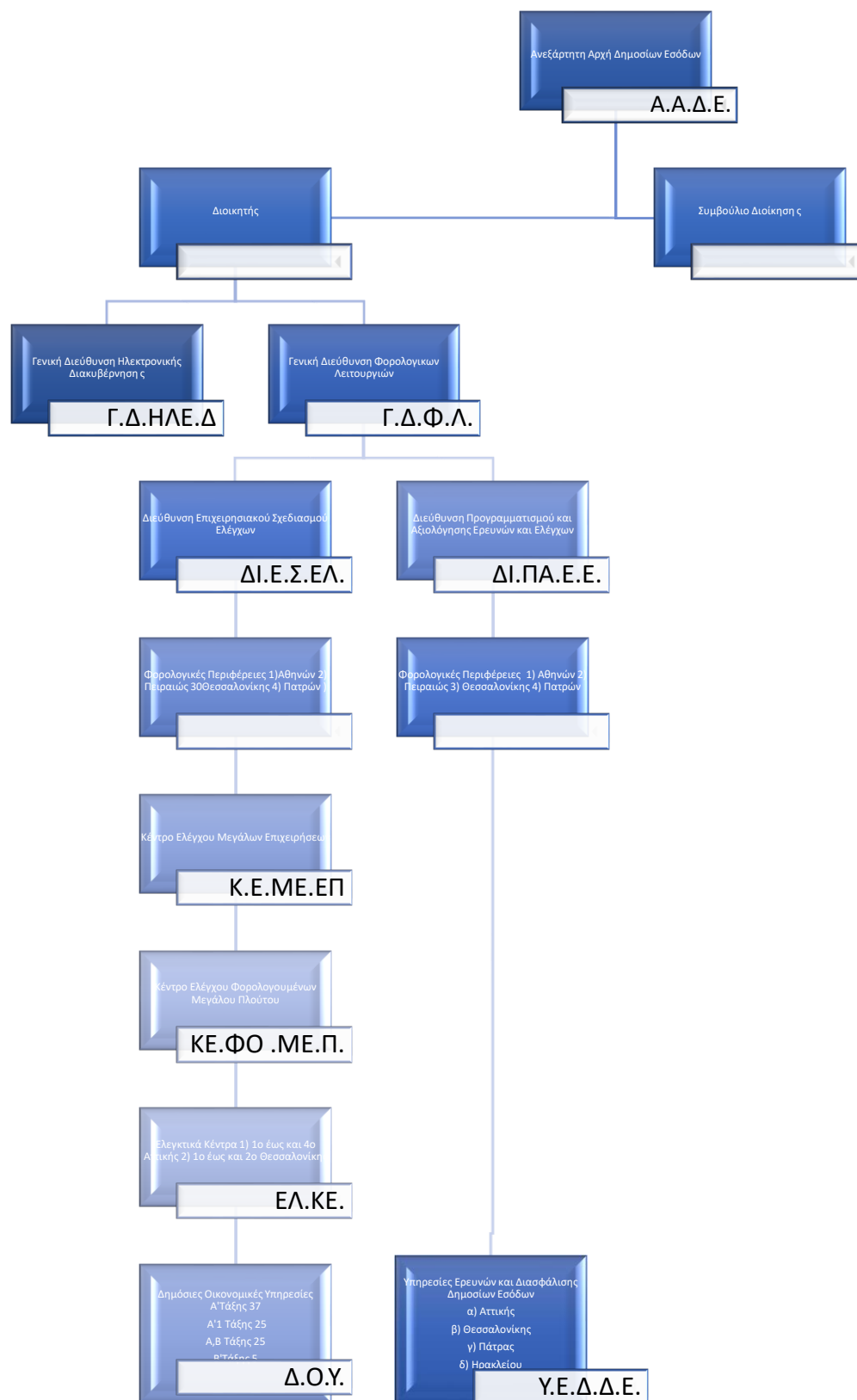
- Στο **Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων ( Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)** το οποίο παρακολουθείται από την διεύθυνση ελέγχων ( Δ.Ε.Λ.)
- Στο **Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)** το οποίο παρακολουθείται από την Δ.Ε.Λ.
- **Ελεγκτικά Κέντρα ( ΕΛ.ΚΕ.)** μέσα στο 2022 λειτούργησαν έξι νέα ελεγκτικά κέντρα ,τέσσερα στην Αττική και δύο στην Θεσσαλονίκη τα οποία υπάγονται στην διεύθυνση ελέγχων ( ΔΕΛ) ή πλέον **Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων ( ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.)**
- Τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες ( Δ.Ο.Υ.)οι οποίες παρακολουθούνται από την Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων ( ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.)
- Τις Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων ( Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)οι οποίες παρακολουθούνται από την Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών ( ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.)



Στρατηγικό ρόλο στον σχεδιασμό την υποστήριξη και τον απολογισμό του ελεγκτικού έργου επιτελεί η **Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης ( Δ.ΗΛΕ.Δ)** η οποία υπάγεται στην Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Ανθρώπινου Δυναμικού

Στην αρχή του 2018 συστάθηκε η Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος υπό την Εποπτεία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος που υπάγεται στον Υπουργό Οικονομικών.

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



Γράφημα 5 Οργανόγραμμα Ελεγκτικών Υπηρεσιών  
 Πρωτότυπος πίνακας από στοιχεία της Α.Α.ΔΕ.

### 13.3.1 Διεύθυνση Ελέγχων

Υπάγεται στην Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Λειτουργιών και οι επιχειρησιακοί στόχοι της είναι οι ακόλουθοι

1. Ο εντοπισμός και η καταπολέμηση της φοροαποφυγής και η τιμωρία της φοροδιαφυγής
2. Η βελτίωση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητάς του φοροελεγκτικού μηχανισμού και η αποκατάσταση της εμπιστοσύνης με τους φορολογούμενους
3. Η βελτίωση της ποιότητας του ελεγκτικού έργου για την μεγιστοποίηση της διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου
4. Η διοικητική συνεργασία και ανταλλαγή πληροφοριών με άλλα ΚΜ της ΕΕ στον τομέα Φ.Π.Α. και η αξιοποίηση της πληροφορίας για την στόχευση προς έλεγχο επικίνδυνων υποθέσεων
5. Η εποπτεία των υπόχρεων προσώπων του Ν.3961/2008
6. Η ευθύνη για την παρακολούθηση του βαθμού επίτευξης των στόχων που έχουν τεθεί στα ελεγκτικά κέντρα και στις Δ.Ο.Υ.
7. Οι προτάσεις προς το γραφείο υποστήριξης του Προϊσταμένου Γενικής Διεύθυνσης για τις εκπαιδευτικές ανάγκες των υπαλλήλων
8. Η διενέργεια στόχευσης για την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο με την εφαρμογή μεθόδων ανάλυσης κινδύνου
9. Η εφαρμογή των υποχρεώσεων που προκύπτουν από τον χαρακτηρισμό της ως τμήμα Διασύνδεσης βάσει του Ν.4170/2013

### 13.3.2.Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων

Το κέντρο ελέγχου μεγάλων επιχειρήσεων είναι ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου έχει έδρα στον Δήμο Αθηναίων ,ενώ η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την επικράτεια .Οι επιχειρησιακοί του στόχοι είναι

- 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 ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ διαρθρώνεται σε δύο υποδιευθύνσεις και δεκαπέντε (15) τμήματα ,εκ των οποίων τα τέσσερα είναι αυτοτελή υπαγόμενα απευθείας στον Προϊστάμενο του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.

Οι ελεγκτικές αρμοδιότητες κατανέμονται μεταξύ των τμημάτων του και κατά κύριο λόγο αφορούν

- την διενέργεια φορολογικού ελέγχου επί των φορολογουμένων αρμοδιότητάς του
- στην διενέργεια ελέγχων για την διαπίστωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και των εντοπισμό εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί
- στην επιδίωξη πλήρους επίτευξης των ποσοστών κάλυψης των ελέγχων ,ανά τύπο ελέγχου που έχουν τεθεί από την ΔΕΛ 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 πρακτικών ελέγχου και διαδικασιών ,κανόνων και οδηγιών που έχουν τεθεί από τις αρμόδιες υπηρεσίες της Γενικής Διεύθυνσης φορολογικής διοίκησής ( άρθρο 36 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960/10-03-2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.) .

### 13.3.3. Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου ( ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

Είναι ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία , έχει έδρα τον Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την επικράτεια .

Οι επιχειρησιακοί στόχοι του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π είναι οι ακόλουθοι

- ο εντοπισμός και η πάταξη της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής
- η αποτελεσματική είσπραξη των εσόδων που αφορούν τους φορολογούμενους μεγάλου πλούτου όλης της επικράτειας ,με την εφαρμογή βελτιωμένων διαδικασιών ελέγχου και είσπραξης

Διαρθρώνεται σε δύο υποδιευθύνσεις και δέκα έξι τμήματα εκ των οποίων πέντε ( 5) είναι αυτοτελή και υπάγονται απευθείας στον Προϊστάμενο .Οι ελεγκτικές αρμοδιότητές του συνίστανται στα εξής

-στην διενέργεια φορολογικού ελέγχου επί των φορολογουμένων 'μεγάλου πλούτου' όλης της επικράτειας

--στην διενέργεια ελέγχων για την διαπίστωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και των εντοπισμό εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί

-στην επιδίωξη πλήρους επίτευξης των ποσοστών κάλυψης των ελέγχων ,ανά τύπο ελέγχου που έχουν τεθεί από την ΔΕΛ 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 πρακτικών ελέγχου και διαδικασιών ,κανόνων και οδηγιών που έχουν τεθεί από τις αρμόδιες υπηρεσίες της Γενικής Διεύθυνσης φορολογικής διοίκησης.

Επίσης στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαρθρώνονται και τρία αυτοτελή τμήματα ελέγχου με επιπλέον αρμοδιότητα την διενέργεια ελέγχων σε φυσικά πρόσωπα όλης της επικράτειας κατόπιν παραγγελιών του Οικονομικού Εισαγγελέα για τον εντοπισμό εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί( άρθρο 37 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960/10-03-2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.) .

#### 13.3.4.ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ

Τα Ελεγκτικά κέντρα είναι περιφερειακές ελεγκτικές υπηρεσίες και ο υπηρεσιακός τους στόχος είναι ο εντοπισμός και η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και έν γένει κάθε μορφής απάτης σε βάρος των φορολογικών εσόδων.

Τα ΕΛ.ΚΕ. ασκούν τις αρμοδιότητές τους στα πλαίσια της χωρικής τους αρμοδιότητας η οποία είναι η ακόλουθη

1. Στο 1<sup>ο</sup> ελεγκτικό κέντρο ( 1<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ) με έδρα την Περιφέρεια Αττικής ,αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητά των Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών ,Δ'Αθηνών και ΙΓ' Αθηνών
2. Στο 2<sup>ο</sup> Ελεγκτικό κέντρο ( 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ) με έδρα την Περιφέρεια Αττικής , αντιστοιχεί η αρμοδιότητά των Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών,ΙΒ Αθηνών ,Ηλιούπολης ,Γλυφάδας ,Καλλιθέας και Μοσχάτου

3. Στο 3<sup>ο</sup> Ελεγκτικό κέντρο ( 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ) με έδρα την Περιφέρεια Αττικής , αντιστοιχεί η αρμοδιότητά των Δ.Ο.Υ. Χολαργού, Ψυχικού ,Νέας Ιωνίας ,Αμαρουσίου ,Κηφισιάς , Παλλήνης και Κορωπίου

4. Στο 4<sup>ο</sup> Ελεγκτικό κέντρο ( 4<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ) με έδρα την Περιφέρεια Αττικής , αντιστοιχεί η αρμοδιότητά των Δ.Ο.Υ. Α΄Πειραιά ,Σάμου ,Ε΄Πειραιά ,Νίκαιας ,Αγίων Αναργύρων, Περιστερίου ,Ελευσίνας και Αιγαλεω

5. Στο 1<sup>ο</sup> Ελεγκτικό κέντρο Θεσσαλονίκης ( 1<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης ) με έδρα την Περιφερειακή ενότητα Θεσσαλονίκης , αντιστοιχεί η αρμοδιότητά των Δ.Ο.Υ.Α΄Θεσσαλονίκης , Ε΄Θεσσαλονίκης ,Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης ,Λαγκαδά ,Κιλκίς και Ιωνίας Θεσσαλονίκης ,

6. Στο 2<sup>ο</sup> Ελεγκτικό κέντρο Θεσσαλονίκης ( 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης ) με έδρα την Περιφερειακή ενότητα Θεσσαλονίκης , αντιστοιχεί η αρμοδιότητά των Δ.Ο.Υ. Δ΄Θεσσαλονίκης ,Ζ΄Θεσσαλονίκης ,Η΄Θεσσαλονίκης και Καλαμαριάς

Κάθε ΕΛ.ΚΕ., με την επιφύλαξη των αρμοδιοτήτων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., έχει αρμοδιότητα για φορολογουμένους που υπάγονται σε Δ.Ο.Υ. της χωρικής του αρμοδιότητας και για φορολογουμένους, οι οποίοι υπάγονται ως προς την καθ' ύλην αρμοδιότητα, σε Δ.Ο.Υ. της χωρικής του αρμοδιότητας, καθώς και για φορολογουμένους που υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, Πειραιώς και Θεσσαλονίκης κατά το μέρος που αντιστοιχεί στη χωρική του αρμοδιότητα, με βάση την τελευταία δηλωθείσα στο Μητρώο της Φορολογικής Διοίκησης έδρα ή μόνιμη εγκατάστασή τους. Επίσης, με την επιφύλαξη του προηγούμενου εδαφίου, το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής έχει αρμοδιότητα και για τους φορολογουμένους που υπάγονται στη Δ.Ο.Υ. Κατ. Εξωτερικού και Εναλ/κής Φορ/σης Φορ/κών Κατ. Ημεδαπής. Επιπλέον, το 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και για τους φορολογουμένους που υπάγονται στη Δ.Ο.Υ. Πλοίων.

Κάθε ΕΛ.ΚΕ διαρθρώνεται σε δύο Υποδιευθύνσεις και δέκα ( 10) τμήματα από τα οποία τα δύο αυτοτελή που υπάγονται απευθείας στον Προϊστάμενο του Ελεγκτικού Κέντρου ( Αυτοτελές τμήμα Νομικής Υποστήριξης και Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής και Μηχανογραφικής υποστήριξης ).

Οι ελεγκτικές του αρμοδιότητες είναι οι ίδιες με αυτές των Δ.Ο.Υ. τις οποίες αντικατέστησαν .(Δ.ΟΡΓ. Α1126918 ΕΞ 2020)

### 13.3.5. Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες

Οι Δ.Ο.Υ. είναι Περιφερειακές φορολογικές υπηρεσίες της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών των οποίων οι επιχειρησιακοί στόχοι είναι οι ακόλουθοι

- η πάταξη της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής
- η βελτίωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και η ποιοτική εξυπηρέτηση αυτών
- η αποτελεσματική είσπραξη των δημοσίων εσόδων
- η ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας

Οι ελεγκτικές αρμοδιότητες των Δ.Ο.Υ. κατανέμονται κατά κύριο λόγο στα τμήματα ελέγχου αυτών και συνίστανται στα εξής

- Στην διενέργεια φορολογικού ελέγχου σε επιχειρήσεις αρμοδιότητάς τους και σε φυσικά πρόσωπα που δεν χαρακτηρίζονται ως φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου
- στην διενέργεια ελέγχων για την διαπίστωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και των εντοπισμό εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί
- στην επιδίωξη πλήρους επίτευξης των ποσοστών κάλυψης των ελέγχων ,ανά τύπο ελέγχου που έχουν τεθεί από την ΔΕΛ 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 πρακτικών ελέγχου και διαδικασιών ,κανόνων και 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 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.)

### 13.3.6. 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 ( Δι.Π.Α.Ε.Ε.) και οι υπηρεσίες ερευνών και διασφάλισης δημοσίων εσόδων( Υ.Ε.Δ.Δ.Ε) της Α.Α.Δ.Ε έχουν αρμοδιότητά την διενέργεια ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση ορθής εφαρμογής της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας .

Οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε διαρθρώνονται σε τέσσερις διευθύνσεις Αττικής ,Θεσσαλονίκης ,Πάτρας και Ηρακλείου .Κύριο έργο τους είναι η αποκάλυψη και η καταπολέμηση εστιών οικονομικού εγκλήματος που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων μεγάλης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίας ,ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων ,ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών και οι αρμοδιότητές τους ασκούνται από τις οργανικές τους μονάδες παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε.

Ειδικότερα η ΔΙ.ΠΑ.Ε. είναι ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία υπαγόμενη απευθείας στον Διοικητή της ΑΑΔΕ η οποία εποπτεύει τις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. της Αρχής.

Οι επιχειρησιακοί στόχοι των υπηρεσιών ερευνών και διασφάλισης δημοσίων εσόδων είναι οι ακόλουθοι

- η προάσπιση των εσόδων του Ελληνικού Δημοσίου και η προστασία του κοινωνικού συνόλου
- η διενέργεια ερευνών και ελέγχων πρόληψης για την την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας
- η αποκάλυψη και καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ,φοροαποφυγής και της λαθρεμπορίας μέσω της διαπίστωσης και της αντιμετώπισης κάθε μορφής απάτης σε βάρος των δημοσίων εσόδων
- η διενέργεια μερικών ελέγχων κυρίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους με έμφαση στο Φ.Π.Α.
- η έρευνα ,αποκάλυψη και καταπολέμηση φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου μέσω της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων ,του διαδικτύου και σύγχρονων τεχνολογιών
- η διενέργεια ελέγχων στην διακίνηση διαμετακόμιση ,στις εισαγωγές και εξαγωγές ,στον εφοδιασμό και στην διάθεση των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ( Ε.Φ.Κ.)
- η διενέργεια ελέγχων σε πλοία παντός είδους ,μέσα στα χωρικά ύδατα ,για την ανακάλυψη παράνομης διακίνησης και λαθρεμπορίας
- η έρευνα και ο εντοπισμός περιουσιακών στοιχείων φυσικών και νομικών προσώπων που φοροδιαφεύγουν ή που προέρχονται από λαθρεμπορία ( άρθρο 14 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960/10-03-2017 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.)



### 13.3.7. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης ( Δ.ΗΛΕ.Δ)

Η διεύθυνση ηλεκτρονικής διακυβέρνησης υποστηρίζει την ηλεκτρονική ελεγκτική διαδικασία και οι επιχειρησιακοί της στόχοι είναι οι ακόλουθοι

-η ανάπτυξη και η ορθολογική αξιοποίηση Πληροφοριακών Συστημάτων και η χάραξη στρατηγικού σχεδιασμού για την εισαγωγή καινοτόμων Τεχνολογιών Πληροφορικής και επικοινωνιών στην υπηρεσία του ελέγχου

-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 την Δημόσια Διοίκηση

-η αξιόπιστη διαχείριση των δεδομένων των πληροφοριακών συστημάτων της ΑΑΔΕ, 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 Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.).

### 13.3.8. Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος

Με τον Ν.4512/2018 συστάθηκε η διεύθυνση ερευνών οικονομικού εγκλήματος υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών .Ο εισαγγελέας οικονομικού εγκλήματος έχει την καθοδήγηση και τον συντονισμό λειτουργίας της υπηρεσίας που έχει αρμοδιότητα σε όλη την Επικράτεια .

Αποστολή της είναι η διενέργεια ερευνών προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης για την εξακρίβωση τέλεσης φορολογικών εγκλημάτων μείζονος ποινικής απαξίας κατόπιν παραγγελίας και εποπτείας του Εισαγγελέα .Είναι αρμόδια

- Την διενέργεια ερευνών προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης για την εξακρίβωση τέλεσης φορολογικών εγκλημάτων και άλλων συναφών εγκλημάτων
- Την σύνταξη πορισματικών εκθέσεων σε εκτέλεση εισαγγελικών παραγγελιών

- την συλλογή ,τήρηση και ενημέρωση του αρχείου της σχετικά με την εθνική, ευρωπαϊκή και διεθνή νομοθεσία που αφορά στην αποκάλυψη και δίωξη φορολογικών και άλλων συναφών οικονομικών εγκλημάτων καθώς και τήρηση αρχείου διοικητικής και ποινικής νομολογίας για τα θέματα αυτά

Το προσωπικό της Υπηρεσίας κατά την άσκηση των καθηκόντων του έχει την ιδιότητα των ειδικών ανακριτικών υπαλλήλων και κατόπιν παραγγελίας του εισαγγελέα

- Προβαίνει στην διενέργεια ανακριτικών πράξεων
- Λαμβάνει γνώση και διενεργεί έρευνες επί φορολογικών δεδομένων
- Οι ελεγκτές έχουν πρόσβαση στα πληροφοριακά συστήματα που διαχειρίζεται η Α.Α.Δ.Ε. και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο είναι χρήσιμο για την υπόθεση που ερευνούν ,γνωστοποιώντας στην Α.Α.Δ.Ε. την πρόσβαση αυτή ,σύμφωνα με τους κανόνες της ιχνηλασιμότητάς .

Διαρθρώνεται σε μία Υποδιεύθυνση και δύο αυτοτελή τμήματα

#### 13.4.0.Ευθύνη Λογιστών

Στα πλαίσια της προσπάθειας αντιμετώπισης φαινομένων παραβατικής φορολογικής συμπεριφοράς από το 2010 και μέσα στην γενικότερη προσπάθεια μέσω της νομοθεσίας για αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης καθιερώθηκε μέσω διαφόρων διατάξεων η **ευθύνη των λογιστών -φοροτεχνικών** για μια σειρά υποχρεώσεις που αφορούν τις υπηρεσίες που παρέχουν ,καθώς και η χορήγηση του **ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού από τους αρμόδιους ορκωτούς -ελεγκτές**, μεταβολές που δεν θα μπορούσαμε να παραβλέψουμε σε μια εργασία που αφορά τον φορολογικό έλεγχο .

Αναλυτικότερα οι λογιστές πλέον φέρουν ευθύνη αφενός έναντι των πελατών τους και αφετέρου έναντι του Δημοσίου για την ειλικρίνεια των δηλώσεων που υποβάλλουν και την ορθή μεταφορά και συμφωνία αυτών με τα βιβλία που τηρούνται καθώς και την ορθή τήρηση των βιβλίων και στοιχείων .Έτσι σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο κάθε λογιστής έχει ευθύνη να λειτουργεί αξιόπιστα σύμφωνα με του νόμους και τους κανόνες που διέπουν την επαγγελματική του δραστηριότητα .Η αυξημένη ευθύνη των φοροτεχνικών -λογιστών πέρα από την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου έχει σαν αποτέλεσμα την αναβάθμιση του ρόλου τους.

Παράλληλα το 2010 καθιερώθηκε η υποχρέωση των ορκωτών ελεγκτών -λογιστών και των ελεγκτικών γραφείων ,που ασκούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για την χορήγηση του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού .Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται σε συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα που προσδιορίζονται σε πρόγραμμα ελέγχου που συντάσσεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και ελέγχων και το οποίο αναπροσδιορίζεται σε ετήσια βάση .

Με την θέσπιση της ανωτέρω υποχρέωσης επιχειρήθηκε η αποσυμφόρηση των ελεγκτικών υπηρεσιών. Έτσι κατά κάποιο μεταφέρθηκε έμμεσα το βάρος του πρωθύστερου προσωρινού ελέγχου στους επαγγελματίες λογιστές -φοροτεχνικούς , ενώ με το φορολογικό πιστοποιητικό μέρος των επιχειρήσεων ελέγχεται με διαδικασίες τακτικού ελέγχου από τους ορκωτούς -ελεγκτές . Άπώτερη επιδίωξη της ανωτέρω μεταρρύθμισης είναι να απελευθερωθεί στελεχιακό ελεγκτικό δυναμικό που θα μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε στοχευμένους φορολογικούς ελέγχους βάσει των κριτηρίων που υπάρχουν αποφέροντας σημαντικότερα αποτελέσματα στο κυνήγι της φοροδιαφυγής .

#### 14.0.0 Συμπεράσματα

Παρουσιάσαμε μια ευρεία φορολογική μεταρρύθμιση που πραγματοποιήθηκε στην χώρα τόσο όσον αφορά την αλλαγή της νομοθεσίας όσο και την οργάνωση και την διοίκηση των υπεύθυνων υπηρεσιών, για την εφαρμογή και τήρηση από τους πολίτες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Το σύνολο των νομοθετημάτων και των αρμόδιων για την εφαρμογή τους υπηρεσιών καθώς και των εργαλείων που δημιουργήθηκαν για την εξυπηρέτηση των σκοπών της φορολογικής πολιτικής ( elenxis ,my aade κλπ. ) αποτελούν το σύγχρονο φορολογικό σύστημα .Διασαφήνισαμε πως επικουρείται η εφαρμογή της νομοθετημένης φορολογικής πολιτικής από τις ελεγκτικές υπηρεσίες με την διενέργεια ποικίλων μορφών φορολογικού ελέγχου και την αναγκαιότητα ύπαρξης ελέγχου για την διασφάλιση της συμμόρφωσης των πολιτών.

Αναμφίβολα συντελέστηκε μια τεράστια φορολογική μεταρρύθμιση που έχει πολλά πλεονεκτήματα σε σχέση με παλαιότερα φορολογικά συστήματα που ίσχυαν στην χώρα ,το

σημαντικότερο εκ των οποίων είναι ότι με τα νέα νομοθετήματα επιχειρήθηκε μια συγκεντρωτική φορολογική οριοθέτηση όλων των θεμάτων που άπτονται της φορολογίας και ένταξή τους σε μια σταθερή νομική βάση που περιλαμβάνει όλες τις φορολογίες . Ενισχύθηκε και οριοθετήθηκε ο φορολογικός έλεγχος που τα τελευταία προ της κρίσης χρόνια είχε εγκαταλειφθεί και αντικατασταθεί από αλληπάλληλους νόμους περαιώσεων( Ν.3259/2004,Ν.3888/2010) που έβαζαν τους φορολογούμενους σε μια θέση συνδιαλλαγής με την φορολογική διοίκηση αφού τους έδινε την επιλογή να πληρώσουν ένα ελάχιστο απαιτούμενο ποσό προκειμένου να εξασφαλίσουν ότι δεν θα ελεγχθούν φορολογικά, καθεστώς απαράδεκτο για οργανωμένη πολιτεία και άδικο για τους συνεπείς φορολογούμενους .Εδώ θα πρέπει να επισημανθεί ωστόσο ότι ο Ν.4308/2014 που αφορά την έκδοση φορολογικών στοιχείων και τήρηση λογιστικών αρχείων με την κατάργηση των θεωρήσεων των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων και των τηρούμενων βιβλίων δυσχέρανε τον φορολογικό έλεγχο ιδιαίτερος δε τον προληπτικό ,γεγονός στο οποίο οφείλεται η εισαγωγή για πρώτη φορά ως εργαλείων ελέγχου των έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού φορολογητέας ύλης κατά τα πρότυπα του φορολογικού ελέγχου άλλων προηγμένων χωρών.

Η φορολογική μεταρρύθμιση η οποία συνεχίζεται και εξελίσσεται μέχρι σήμερα' με την σταδιακή δημιουργία νέων νομοθετημάτων και συστημάτων υποστήριξης αυτών ( my data , e-timologio κλπ.) δεν ήταν απόρροια μιας αλλαγής εκ των έσω ,δεν προήλθε από την συνειδητή ή ασυνείδητη κοινωνική επιταγή για εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοίκησης και αποκατάσταση της κοινωνικής εμπιστοσύνης στην διοίκηση ,δεν υπαγορεύτηκε από ένα όραμα με την συμμετοχή όλων των κοινωνικών ομάδων για την δημιουργία μιάς ισχυρής εξελισσόμενης οικονομίας ικανής να ανταπεξέλθει στις προκλήσεις της παγκοσμιοποιημένης αγοράς και της ενοποιημένης Ευρωπαϊκής αγοράς , αντιθέτως συντελέστηκε ως μια αναγκαστική φορολογική μεταρρύθμιση υπαγορευόμενη υπό το βάρος των επιπτώσεων της οικονομικής κρίσης του 2007 που έφεραν την χώρα στα πρόθυρα της χρεωκοπίας και καθ' υπόδειξιν των μνημονιακών μας δανειστών προκειμένου να εξασφαλιστούν τα συμφέροντα τους και η απρόσκοπτη αποπληρωμή των δανείων. Σημειώνεται εδώ πως από τα έσοδα της Α.Α.Δ.Ε. γίνεται η αποπληρωμή των τοκοχρεολυσίων των δανείων.

Αποτέλεσμα εξάλλου αυτής της ανάγκης είναι και η συμμετοχή στο Διοικητικό Συμβούλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και κατά συνέπεια και στην λήψη αποφάσεων , των Ευρωπαίων εταίρων μας .Γεγονός που σημαίνει ότι μπορεί η μνημονιακή εποπτεία και η εποπτεία του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου επισήμως να έχει λήξει και η χώρα να έχει

επιστρέψει στις αγορές ο έλεγχος όμως συνεχίζεται μέσω των νέων θεσμοθετημένων οργάνων που ασκούν φορολογική πολιτική και φορολογικό έλεγχο.

Η διαμόρφωση του σύγχρονου ελληνικού φορολογικού συστήματος είχε ως κύριο στόχο την καταπολέμηση δομικών αδυναμιών του συστήματος όπως η διαφθορά η αποπολιτικοποίηση της φορολογικής πολιτικής και αποκατάσταση της εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και πολιτών εφαρμόζοντας ένα δίκαιο ισόνομο φορολογικό σύστημα .Όλες αυτές οι προσπάθειες έγιναν προς την σωστή κατεύθυνση απλοποίηση ,ομαλοποίηση, συγκέντρωση σταθερότητα στην φορολογική νομοθεσία ωστόσο η επιτυχία ή όχι της μεταρρύθμισης κρίνεται από τον τρόπο που αυτή εφαρμόζεται από τους ανθρώπους για τους οποίους και εξ αιτίας των οποίων εξ αρχής δημιουργήθηκε . Η επιτυχής εφαρμογή ή όχι της φορολογικής μεταρρύθμισης κρίνεται από τις νοοτροπίες τα οράματα και την βούληση των ανθρώπων τους οποίους αφορά είτε είναι οι φορολογούμενοι ,οι κυβερνώντες ,οι φορολογικοί υπάλληλοι κλπ.

Αποτελεί μια σημαντική προσπάθεια εξυγίανσης των δημόσιων οικονομικών οριοθέτησης του φορολογικού συστήματος της χώρας σε μια σταθερή διαχρονικά βάση ,ανταπόκρισης στις προκλήσεις της παγκόσμιας και της ενοποιημένης Ευρωπαϊκής Αγοράς και αποκατάστασης των σχέσεων και της εμπιστοσύνης των διοικούμενων στην διοίκηση .Ωστόσο η επιτυχία ή αποτυχία του όλου εγχειρήματος εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τον ανθρώπινο παράγοντα .Δεν αρκεί η νομοθέτηση για την εξασφάλιση της διαφάνειας στα δημόσια οικονομικά ,της κατάργησης των πελατειακών σχέσεων στις σχέσεις πολιτικών και διοικούμενων και κατ επέκταση επικράτησης οικονομικοκοινωνικής δικαιοσύνης .Όσον αφορά την φορολογία απαιτείται οι άνθρωποι που εφαρμόζουν την νομοθεσία να πιστεύουν σε αυτήν και να την αποδέχονται αλλά και να την εφαρμόζουν σύμφωνα με την αρχική πρόθεση του νομοθέτη γεγονός δύσκολο αν αναλογιστούμε τις συνθήκες που όπως έχουμε αναλύσει επιβλήθηκαν από ανώτερη βία. Απαιτείται δηλαδή αλλαγή νοοτροπίας όσον αφορά στην συμμετοχή στα κοινά βάρη όλων των πολιτών ανάλογη της οικονομικής τους δυνατότητας καθώς και ενίσχυση του ανταποδοτικού χαρακτήρα της φορολόγησης μέσω των παροχών που το κράτος οφείλει να διασφαλίζει για τους πολίτες του ( υγεία, ασφάλεια , εκπαίδευση κλπ.) .Πρωτίστως απαιτείται προσπάθεια από τους ίδιους τους λειτουργούς της φορολογικής διοίκησης για αποκατάσταση της εμπιστοσύνης στην διοίκηση . Εν κατακλείδι αποτελεί ένα σημαντικό βήμα προς μια σύγχρονη και αποτελεσματική φορολογική διοίκηση που εξαρτάται ωστόσο από τον τρόπο που θα εφαρμοστεί από όσους συμμετέχουν σε αυτή ,και η επιτυχία της ή όχι θα κριθεί σε βάθος χρόνου από τα αποτελέσματα που θα φέρει μακροπρόθεσμα .

### 15.0.0.Περιορισμοί Έρευνας

Επιχειρήθηκε να παρουσιαστούν με σαφήνεια και απλότητα οι οικονομικές συνθήκες που διαμόρφωσαν το σύγχρονο φορολογικό σύστημα της χώρας και να παρουσιαστούν και να αναλυθούν τα νομοθετήματα που αποτελούν τον βασικό κορμό αυτού. Η μελέτη στηρίχθηκε στην βιβλιογραφία σε άρθρα και εργασίες που έχουν αναρτηθεί στο διαδίκτυο και στην νομοθεσία. Λόγω του εύρους του θέματος ,και με δεδομένο τον περιορισμό του χρόνου επικεντρωθήκαμε στα σημαντικότερα σημεία των νόμων που διέπουν το σύγχρονο φορολογικό σύστημα και ως εκ τούτου δεν έγινε λεπτομερής ανάλυση όλων των νομοθετημάτων. Περαιτέρω δεδομένου ότι η φορολογική μεταρρύθμιση είναι μια δυναμική αδιάκοπη διαδικασία που συνεχίζει να εξελίσσεται και να εμπλουτίζεται με νέα νομοθετήματα και με νέα εγχειρήματα που θα αυξήσουν την αποτελεσματικότητα του φοροελεγκτικού μηχανισμού ,τα οποία κατά της διάρκεια της συγγραφής της εργασίας άρχισαν να εφαρμόζονται όπως είναι η άμεση διαδικτυακή διαβίβαση δεδομένων φορολογικών παραστατικών σε πληροφοριακή βάση της Α.Α.Δ.Ε. μέσω του προγράμματος my data και e-timologio ,λόγω του πολύ πρόσφατου χαρακτήρα τους δεν παρουσιάστηκαν στην παρούσα έρευνα.

### 16.0.0.Προτάσεις για Περαιτέρω Έρευνα

Επιχειρήθηκε η παρουσίαση όλων των δεδομένων και των συστατικών στοιχείων που διαμορφώνουν το σύγχρονο φορολογικό σύστημα της χώρας ,του οποίου η μεταρρύθμιση συνεχίζεται και εξελίσσεται με την εισαγωγή νέων εργαλείων (my data , e-timologio ,my apodeixi κλπ.) και την συνεχιζόμενη νομοθέτηση που θα οριοθετήσει την χρήση τους. Αλλά και την συνεχιζόμενη αναδιοργάνωση και ανανέωση των υπηρεσιών που καλούνται να επιμεληθούν την εφαρμογή της νομοθεσίας. Μια πιθανή περαιτέρω έρευνα θα μπορούσε να γίνει για την ευρεία φορολογική μεταρρύθμιση που συντελείται σήμερα στα πλαίσια της ηλεκτρονικής φορολογικής διακυβέρνησης και αφορά την χρήση των ηλεκτρονικών μέσων και προγραμμάτων για την επίτευξη των στόχων της φορολογικής πολιτικής και την συμβολή τους στην αποτελεσματικότητα των τεθέντων στόχων για την πάταξη της φοροδιαφυγής ,την αποκατάσταση των σχέσεων πολιτών και διοίκησης και την απλοποίηση των φορολογικών διαδικασιών .

Περαιτέρω λόγω των συνθηκών που οδήγησαν και διαμόρφωσαν το φορολογικό σύστημα της χώρας όπως παρουσιάζεται στην εργασία ιδιαίτερο ενδιαφέρον θα είχε μια μελέτη που θα

πραγματευόταν το θέμα της βιωσιμότητας του Δημόσιου Χρέους της χώρας και των προοπτικών οικονομικής ανάπτυξης αυτής στα πλαίσια της εφαρμοζόμενης φορολογικής πολιτικής .Καθώς επίσης μια διαχρονική μελέτη της σχέσης του Δημόσιου χρέους της χώρας και της επιλεγόμενης κατά καιρούς και υπό διαφορετικές κοινωνικοοικονομικές και διεθνείς συνθήκες , φορολογικής πολιτικής .

## Βιβλιογραφία

- Φλώρος Αριστείδης (2004) Φορολογική Λογιστική , -Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων ,Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση ,Σύγχρονη Εκδοτική Αθήνα
- Διγκαβέ Κώστας (1998) Ελληνικό και Διεθνές Αλμανακ ,Εκδόσεις Μπαρμπουνάκη Αθήνα
- Θ.Γεωργακόπουλος "Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική "(2005)
- Θ.Φορτσάκης -Κ.Σαββαΐδου "Φορολογικό Δίκαιο "(2013)
- Αναστασόπουλος Ι.κ Φορτσάκης Θ.(2003) Φορολογικό Δίκαιο Σάκκουλα ,Αθήνα
- Α.Κοψιάυτης "Κωδικοποίηση και Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων"(2008)
- Προβόπουλος Γ.(1985) Ο Δημόσιος τομέας στην Ελληνική οικονομία Πρόσφατες τάσεις οικονομικές επιπτώσεις Εκδόσεις ΙΟΒΕ
- Γκίνογλου Δ. (2004) Φορολογική Λογιστική Εκδόσεις Ανικούλα , Θεσσαλονίκη
- Κ.Περδίκης "Θεωρία της Φορολογίας "(1986)Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα , Κομοτηνή
- Θ.Γεωργακόπουλος -Π.Πάσχος "Εισαγωγή στη Φορολογία "(2003) Εκδόσεις Μπένου
- Joseph Stieglitz "Οικονομική του Δημόσιου Τομέα" (1992)
- Μανκίω G.(2001) Αρχές της Οικονομικής ,Α' Τόμος ,Τυπωθήτω ,Αθήνα
- Πελαγίδης Θ. "Η Ελληνική οικονομική κρίση και το πρόγραμμα στήριξης υπό προϋποθέσεις "(2015) Εκδόσεις Κάλλιπος
- Γιαννάκος Ι.(2018) Ρυθμιστική Πολιτική και Κρατικοί Μετασχηματισμοί : Οι Ανεξάρτητες Αρχές στο Ελληνικό Πολιτικό Σύστημα , ( διδακτορική διατριβή ) Αθήνα Πανεπιστήμιο Κρήτης
- Δ.Σταματόπουλος -Α.Καραβοκύρης "Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων"(2017)
- Σέλλας Σ.(1989) "Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα "Εκδόσεις Παπαζήση ,Αθήνα
- Φινοκαλιώτης Κ. (2011)"Φορολογικό Δίκαιο " Εκδόσεις Σάκουλα ,Αθήνα -Θεσσαλονίκη
- Κοψιάυτης Α. (2009)Κωδικοποίηση και Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων , Αθήνα
- Τζούμας Ν. (2009) Πολυπλοκότητα ελληνικού φορολογικού συστήματος ,φοροδιαφυγή παραοικονομία κ φορολογική συνείδηση Διπλωματική Εργασία Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
- Ποίριαζη Ε.(2010) Φοροδιαφυγή Πλαστά Εικονικά στοιχεία Φορολογικοί έλεγχοι
- . Sapir, A. 2020. Why has COVID-19 hit different European Union economies so differently? [Online]. Policy Contribution 2020/18, Bruegel. [Accessed 08 August 2021]. Available from: <https://www.bruegel.org/2020/09/why-has-covid-19-hit-different-european-union-economies-so-differently/>

- Γιαννάκος, Ι. (2018). Ρυθμιστική πολιτική και κρατικοί μετασχηματισμοί: Οι Ανεξάρτητες Αρχές στο ελληνικό πολιτικό σύστημα. (διδακτορική διατριβή). Αθήνα: Πανεπιστήμιο Κρήτης
- Φίλιου, Χ.Ε. (2019). Η διοίκηση της απόδοσης στο δημόσιο τομέα. Η περίπτωση της νεοσύστατης Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.). (διπλωματική εργασία). Θεσσαλονίκη: Ε.Α.Π.

### **Νομοθεσία**

- ΦΕΚ 680/Β/03-03-2020
- Π.Δ.186/1992 Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων ΦΕΚ Α 84
- **Ν.2238/1194** Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ΦΕΚ Α 151
- **Ν.4093/2012** Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και λοιπές φορολογικές διατάξεις ΦΕΚ Α 222 /12.11.2012
- **Ν.4308/2014** Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα κ.α. Διατάξεις
- **Ν.4389/2016** Σύσταση Α.Α.Δ.Ε.
- **Ν.4174/2013** Κώδικας Φορολογίας Διαδικασίας κ.α. διατάξεις
- **Ν.2859/2000** Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ΦΕΚ Α 248/7.11.2000
- **Ν.4172/2013** Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
- **Ν.4879/2022** Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
- **Ν.3842/2010** Αποκατάσταση Φορολογικής Δικαιοσύνης Αντιμετώπιση της Φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις " ΦΕΚ Α 58/23.4.2010
- **Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1072/08-04-2011** Έλεγχος Φορολογικών Υποθέσεων Επιτηδευματιών ,Επίλυση Φορολογικών Διαφορών ,Βεβαίωση κ Καταβολή Φόρων
- Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α.1077357/ΕΞ 10-05-2013
- **ΠΟΛ. 1171/04-07-2013"** Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων "Γ.Γ.Δ.Ε.
- **ΠΟΛ.1270/24-12-2013** Μεθοδολογία Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου Γ.Γ.Δ.Ε.
- **ΠΟΛ. 1050/17-02-2014** "Καθορισμός του Περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των Τεχνικών Ελέγχου των Περιπτώσεων β',γ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 ( ΦΕΚ Α 170) για τον Διορθωτικό Προσδιορισμό της Φορολογητέας ύλης Φορολογουμένων Φυσικών Προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού" Α ΦΕΚ Β 474/25-02-2014
- **ΠΟΛ.1094/07-04-2014** Τροποποίηση της ΠΟΛ 1050/17.2.2014 περί καθορισμού του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β,γ και ε' του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού
- **ΠΟΛ.1259/22-12-2014** Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε.
- **Α.1008/27-01-2020** Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης ,των περιπτώσεων α' και δ' του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα .
- Ε.2016/31-01-2020
- **ΔΕΛ Η 1110399 ΕΞ 2022ΕΜΠ** Διαβίβαση εγχειριδίου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ
- **ΔΕΛ.Β 127156 ΕΞ 2020 ΕΜΠ** Εγχειρίδιο πρακτικής εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης
- **Δ.ΟΡΓ. Α1126918 ΕΞ 2020** Τροποποίηση και συμπλήρωση της υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ. Α 1125859/ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφ. Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ως προς την σύσταση Ελεγκτικών Κέντρων στην Γ.Φ.Γ.Δ. και τον καθορισμό των επιχειρησιακών στόχων ,της δομής και των κατά τόπον και καθ "ύλην αρμοδιότητας αυτών ,καθώς και της υπό στοιχεία Δ. ΟΡΓ. Α 1081822 ΕΞ/2020/10-07-2020
- Δ.ΟΡΓ. Α 1036960/10-03-2017 Οργανισμός Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- ΔΕΛ. Α 1069048 ΕΞ 2014 Γ.Γ.Δ.Ε.



- ΔΕΛ.Α 1198404 ΕΞ 20 3 Αποφ .Γ.Γ.Δ.Ε. Αποτελέσματα Φορολογικού Ελέγχου
- Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 Οργανισμός Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- **N.4170/2013** Ενσωμάτωση στο Εθνικό Δίκαιο της οδηγίας 2011/16 Ε.Ε. του Συμβουλίου της 15<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2011 Σχετικά με την Διοικητική Συνεργασία στον τομέα της Φορολογίας και κατάργηση της οδηγίας 77/799/ Ε.Ο.Κ.
- **N.4474/2017** Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας Ε.Ε. 2015/2376 κ.α. διατάξεις ΦΕΚ Α' 80 /7-6-2018
- **N.4493/2017** Κύρωση του Μνημονίου Συνεννόησης και της συμφωνίας μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής για την βελτίωση της διεθνούς φορολογικής συμμόρφωσης και την εφαρμογή του νόμου περί φορολογικής συμμόρφωσης Λογαριασμών της Αλλοδαπής ( FATCA)καθώς και της συμφωνίας αρμόδιων αρχών και διατάξεις εφαρμογής (ΦΕΚ Α' 164/31-10-2017)
- **N.4378/2016** Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις α) των οδηγιών 2014/107/ Ε.Ε. και Ε.Ε. 2015/2060 β) της οδηγίας 2014/86/Ε.Ε. και 2015/121/ ΕΕ και γ) 2013/61/ΕΕ κ.α. διατάξεις
- **N.4428/2016** Κύρωση της Πολυμερούς Συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών και διατάξεις εφαρμογής (ΦΕΚ Α' 190/13-10-2016)
- **N.4153/2013** Κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης ( ΟΟΣΑ)με τα συναφή παραρτήματα σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα και του πρωτοκόλλου τροποποίησης αυτής (ΦΕΚ Α' 116/23-05-2013).

#### **Διαδικτυακές Πηγές**

[Η άμεση φορολογία στην αρχαιότητα - Ειδήσεις - νέα - Το Βήμα Online \(tovima.gr\)](#)

[Το φορολογικό σύστημα στην αρχαία Αθήνα | BriefingNews](#)

[Το Φορολογικό Σύστημα στην Αρχαία Ελλάδα | HuffPost Greece \(huffingtonpost.gr\)](#)

[Ερωτήσεις-απαντήσεις για τα τρία μνημόνια της Ελλάδας \(Μέρος 1ο\) \(capital.gr\)](#)

[Ιστορία της ΕΕ, πρωτεργάτες και πρωτεργάτριες της ΕΕ | Ευρωπαϊκή Ένωση \(europa.eu\)](#)

<https://www1.aade.gr>

[Factsheet: ESM/EFSF programmes for Greece & FAQ on ESM/EFSF financial assistance for Greece.](#)

[Tax Evasion diaNEOsis Upd 17 03 2017.pdf](#)

[www.europa.eu](http://www.europa.eu)