



ΠΟΛΥΤΕΧΝΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΘΕΜΑ:

**«Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»**

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ
ΕΡΓΑΣΙΑ**

Της Μακριδάκη Ευτυχίας Παναγιώτας

**Επιβλέπων Καθηγητής
Κ. Ζοπουνίδης**

ΧΑΝΙΑ 2022

Περιεχόμενα

Εισαγωγή	3
1. Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα στον φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων.....	
2. Φορολογικοί Έλεγχοι.....	5
2.1 Φορολογική Διοίκηση.....	5
2.2 Ο Φορολογικός Έλεγχος.....	7
2.3 Ο Φορολογικός Έλεγχος στην Ελλάδα.....	10
3. Φορολογική Διοίκηση & Ηλεκτρονικά Πληροφοριακά Συστήματα.....	12
4. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	22
4.1 Ορισμός.....	22
4.2 Νόμος 4308/2014 κύρια σημεία	25
4.3 Περιεχόμενο ΕΛΠ.....	28
4.4 Αναβαλλόμενη Φορολογία	30
5. Φορολογικός Έλεγχος και ΕΛΠ	34
5.1 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα	37
5.2 Το φορολογικό πιστοποιητικό	37

Εισαγωγή

Όλα τα σύγχρονα κράτη οφείλουν να εισπράττουν αναλογικά των εσόδων των πολιτών τα φορολογικά έσοδα, έτσι ώστε να αναδιανέμεται το εθνικό εισόδημα και να δημιουργείται η απαραίτητη βάση που χρειάζεται για τη χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών. Μέσω της δημιουργίας ενός ενιαίου συστήματος φορολόγησης δίνεται, εκτός των άλλων η δυνατότητα να αποφεύγονται οι δυσκολίες των οικονομικών ανισοτήτων, η φοροδιαφυγή και η φόρο-αποφυγή.

Στη σύγχρονη Ελλάδα, ειδικότερα κατά την τελευταία δεκαετία, προέκυψαν ένα πλήθος προβλημάτων λόγω της οικονομικής κρίσης που τα έφερε στο προσκήνιο. Προβλήματα όπως η διαφθορά, η φοροδιαφυγή και η γραφειοκρατία αναδείχθηκαν ξεκάθαρα ως ύφαλοι στην ομαλή λειτουργία του κράτους. Ακόμη αναδείχθηκε το πρόβλημα της είσπραξης του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Όλα τα παραπάνω συνέβαλαν στην μεγέθυνση της δημοσιονομικής κρίσης της Ελλάδας. Ιδιαίτερη βαρύτητα δίνεται στην σημασία και το μέγεθος της φόρο-αποφυγής και της φοροδιαφυγής που συναντάται ευρύτατα στη χώρα. Η ετήσια έκθεση του Ο.Ο.Σ.Α. του 2011, (OECD, 2011) σημειώνει: «Εάν η Ελλάδα εισέπραττε το Φ.Π.Α., τις ασφαλιστικές εισφορές και το φόρο εισοδήματος με την αποτελεσματικότητα των χωρών του Ο.Ο.Σ.Α. κατά μέσο όρο, τα φορολογικά έσοδα θα αυξάνονταν σχεδόν κατά 5% του Α.Ε.Π.».

1. Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα στον φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων

Ακόμα και στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εξαιτίας της φοροδιαφυγής σημειώνονται μεγάλες απώλειες στους προϋπολογισμούς όλων των χωρών της. Μόνο για το έτος 2009, η εκτίμηση των απωλειών ανέρχονται σε 864 δισ. Ευρώ, ενώ πάλι για το 2009 σημειώνονται απώλειες της τάξης των 927 δισ. Ευρώ βασισμένα σε στοιχεία της Παγκόσμιας Τράπεζας. Αντιστοίχου μεγέθους για το έτος 2013 και τέσσερα χρόνια αργότερα σημειώθηκαν απώλειες που έφτασαν το 1 τρισεκατομμύριο €. Ο Νόμος 4174/2013, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ το 2014 και επί της ουσίας αποτελεί τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών, είναι ο νόμος που εισάγει στην Ελλάδα γενικούς κανόνες κατά της φοροδιαφυγής με καταχρηστική χρήση της νομοθεσίας, έτσι ώστε να γίνεται σεβαστό από όλους τους πολίτες.

Στη συνέχεια, αξίζει να σημειωθεί οι ορισμοί που δίνονται για την φοροδιαφυγή και την ουσία της έννοιας. Συνεπώς, ως φοροδιαφυγή ορίζεται «η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος, η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή κράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών, η είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων από τη Φορολογική Διοίκηση μετά από παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων» (Ν. 4174/2013).

Κλείνοντας, μέσω των οδηγιών, αναδεικνύεται η αναγκαιότητα της αντίστοιχης διοίκησης να θεσπίσει κανόνες για την σωστή εκτέλεση της διεξαγωγής των φορολογικών ελέγχων χρησιμοποιώντας σύγχρονες τεχνολογίες και τεχνικές ελέγχου και είναι σημαντικό ότι ο έλεγχος των υποθέσεων γίνεται με risk analysis, δηλαδή με κριτήρια ανάλυσης κινδύνου. Γι' αυτόν τον σκοπό δημιουργήθηκε η πλατφόρμα «ELENXIS», ένα σύστημα πληροφοριακό που καλύπτει τους φορολογικούς ελέγχους, ήδη από τις αρχές του 2011, ενώ ειδικότερα στοχεύει στο να αναβαθμίσει τις λειτουργίες των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και να αναπτύξει όλα

εκείνα τα μέσα υποδομής και υποστήριξης που απαιτούνται για να γίνονται πιο ολοκληρωμένοι έλεγχοι (Παρτάλης, 2012).

2. Φορολογικοί Έλεγχοι

2.1 Φορολογική Διοίκηση

Για να γίνει ευκολότερα κατανοητός ο φορολογικός έλεγχος, κρίνεται αναγκαίο να παρουσιαστούν σαν πρώτο βήμα κάποια στοιχεία της φορολογικής διοίκησης τα οποία σχετίζονται με την τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας αλλά και τη διεξαγωγή των ελέγχων από φορολογικής άποψης. Στόχος κάθε φορολογικής διοίκησης είναι να εξασφαλίζει τη δέσμευση της συμμόρφωσης κάθε πολίτη και κάθε επιχείρησης ως προς τους νόμους της φορολογίας. Κάθε κυβέρνηση σε κάθε χώρα θέτει σε θέση εξέχουσας σημασίας την αποτελεσματικότητα των φορολογικών υπηρεσιών (Alm & Duncan, 2014).

Κατά τον WHO (2011), ο διττός ρόλος της φορολογικής διοίκησης συνοψίζεται στους εξής δύο πόλους:

- Αποτελεσματικότητα στη βάση της διασφάλισης της συμμόρφωσης των φορολογουμένων πολιτών και επιχειρήσεων, φυσικών ή νομικών προσώπων.
- Χαμηλές διοικητικές δαπάνες συγκρινόμενα με τα έσοδα που εισπράττονται.

Συνεχίζοντας, η έκθεση του Ο.Ο.Σ.Α. κατά το έτος 2017 (OECD, 2017) συνοψίζει τα βασικά χαρακτηριστικά που θα πρέπει να προβάλλει μια επιτυχημένη φορολογική διοίκηση:

- Οι νόμιμες εξουσίες είσπραξης φόρων πρέπει να είναι ανεξάρτητες (ΑΑΔΕ).
- Η διαχείριση όλων των φόρων πρέπει να χαρακτηρίζεται από ένα ενιαίο και σταθερό νομικό πλαίσιο.
- Οι άμεσοι και οι έμμεσοι φόροι θα πρέπει να αναφέρονται σε ένα κοινό όργανο της φορολογικής διοίκησης, το οποίο θα είναι υπεύθυνο γι' αυτούς.

- Η οργάνωση, ο προγραμματισμός, η διαχείριση του προϋπολογισμού και η διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού θα πρέπει να είναι επαρκώς αυτόνομες δραστηριότητες από την φορολογική διοίκηση.
- Η κάθε φορολογική διοίκηση θα πρέπει να διαχωρίζει σαφείς αρμοδιότητες και ευθύνες των λειτουργιών και των λειτουργών της, γεγονός που θα της χαρίσει στρατηγική, όραμα και οργάνωση.
- Η αποτελεσματική διαχείριση της φορολογικής νομοθεσίας θα πρέπει να συνδέει τις διάφορες φορολογικές δραστηριότητες μεταξύ τους καθώς και να είναι υπεύθυνη για τη διασφάλιση τους χωρίς να ανταγωνίζεται η μία την άλλη ή να παρατηρούνται αρνητικές συνέπειες.

Το πρόσφατο χρονικό διάστημα, το φορολογικό και το φοροεισπρακτικό σύστημα της Ελλάδας έχει υποστεί σημαντικές μεταρρυθμίσεις ειδικότερα στα πλαίσια του Νόμου 4093/2012. Ο Νόμος αυτός, ο οποίος συστάθηκε από την Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων αφορά άμεσα την φορολογική διοίκηση. Προϊστάμενος καθίσταται ο Γενικός Γραμματέας του φορέα αυτού και σε αυτήν την υπηρεσία υπάγονται όλες οι υπηρεσίες με συγγενείς αρμοδιότητες, δηλαδή η Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνιακών Θεμάτων κτλ. Τα δημόσια έσοδα τα οποία αποτελούν έναν τομέα ιδιαιτέρως κρίσιμο, ήταν ο κύριος στόχος των παρεμβάσεων του Νόμου 4093/2012, καθώς σκοπός είναι να απαλλαγούν από οποιεσδήποτε πολιτικές ή άλλες παρεμβάσεις έτσι ώστε να εξασφαλιστεί η απαιτούμενη διαφάνεια στη δημόσια διοίκηση. Άλλες αλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κατά το ίδιο έτος, δηλαδή το 2012, ήταν η ενοποίηση των Τμημάτων Δικαστικού και Ελέγχου και η μεταφορά αρμοδιοτήτων τους σε άλλες υπηρεσίες, οι συγχωνεύσεις των Δ.Ο.Υ., η αναστολή λειτουργίας υπηρεσιών όπως κάποιων τμημάτων ελέγχου και δικαστικών και η γενικότερη οργανωτική αναδιάρθρωση του Υπουργείου Οικονομικών.

Αλλαγή που έπρεπε να έχει πραγματοποιηθεί από καιρό ήταν η δημιουργία και η σύσταση της Α.Α.Δ.Ε., δηλαδή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το 2017. Η σύσταση νομιμοποιήθηκε με τον Νόμο 4389/2016 και έρχεται σε συμφωνία με τα διεθνή πρότυπα φορολογικής διοίκησης και την αρχή της αυτονομίας η οποία

θεωρείται προ-απαιτούμενο. Η Α.Α.Δ.Ε. αντικατέστησε επί της ουσίας τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων.

2.2 Ο Φορολογικός Έλεγχος

Κατά τους Drogalas et al. (2015), η επιτυχία της φορολογικής διοίκησης είναι να καταφέρει να ελέγξει τα φορολογικά έσοδα που κάθε φορολογούμενος θα πρέπει να έχει δηλώσει σωστά αναλογικά με αυτά που ορίζει ο ισχύων νόμος ότι πρέπει να δηλωθούν και να φορολογηθούν. Ο φορολογικός έλεγχος ορίζεται ως η διαδικασία που ακολουθείται για αυτά που περιγράφηκαν παραπάνω. Ο φορολογικός έλεγχος είναι υποχρεωμένος να εξετάσει την αλήθεια και το πόσο ακριβή είναι όσα υποβλήθηκαν μέσα από τα αντίστοιχα έγγραφα και τις φορολογικές δηλώσεις. Μέσα από αυτή τη διαδικασία ο ελεγκτής είναι σε θέση να επιβεβαιώσει ή όχι με ακρίβεια τον οφειλόμενο φόρο και το ποσό αυτού (Κορομηλάς, 2013).

Η διαδικασία του ελέγχου, παρόλο που ακούγεται απλή, για τον ίδιο τον ελεγκτή αποτελεί μια περίπλοκη διαδικασία κατά την οποία πρέπει να ολοκληρώσει συγκεκριμένες μεθόδους και διαδικασίες έτσι ώστε να κληθεί ο φορολογούμενος στο μετέπειτα στάδιο να ολοκληρώσει (να πληρώσει) το απαιτούμενο υποχρεωτικό ποσό (Καραμάνης, 2008).

Η περιπλοκότητα του ζητήματος αναδεικνύεται και από το γεγονός ότι στην Ελλάδα τα ισχύοντα νομοθετικά πλαίσια συνεχώς μεταβάλλονται και αλλάζουν και οι διαδικασίες και οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτό. Παρόλα αυτά, τα συναλλακτικά ήθη και οι αρχές που καθορίζονται από κοινή λογική παραμένουν ίδια (Καραμάνης, 2008).

Αν γίνει προσπάθεια να δοθεί ένας πιο συνεκτικός ορισμός του φορολογικού ελέγχου, ίσως πιο ολοκληρωμένο θα ήταν να ειπωθεί ότι « ο φορολογικός έλεγχος είναι η συγκέντρωση από τον ελεγκτή τεκμηρίων σχετικά με ορισμένες πληροφορίες, για να διαπιστωθεί ο βαθμός συμφωνίας μεταξύ των πληροφοριών αυτών και ορισμένων κριτηρίων και η έκφραση σχετικής γνώμης μέσα από την έκθεση ελέγχου», κατά τον Καραμάνης (2008).

Ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να επιλέγει προσεκτικά τις υποθέσεις που είναι προς έλεγχο, κυρίως υποθέσεις που παρουσιάζουν σημαντικά κέρδη, έτσι ώστε ο έλεγχος να είναι πιο αποτελεσματικός. Η επιλογή αυτή αποτελεί το πρώτο και ένα από τα σημαντικότερα βήματα στην πορεία του φορολογικού ελέγχου. Κατά τους Hsu et al (2015), εκτός των άλλων είναι κέρδος για μια φορολογική διοίκηση να επιλέξει προς έλεγχο, τις πιο επικερδείς υποθέσεις καθώς με αυτό τον τρόπο θα επιτύχει να εισπράξει και μεγαλύτερα φορολογικά ποσά εσόδων και δυνητικά θα σημειώσει ασφαλέστερα ποσοστά επιτυχίας παρά αποτυχίας.

Είναι εύκολα κατανοητό ότι δεν υφίσταται η περίπτωση ο έλεγχος να καταφέρει να πραγματοποιηθεί για το σύνολο των φορολογουμένων πολιτών, καθώς κάτι τέτοιο θα σήμαινε απαίτηση για πολλαπλάσιους από τους παρεχόμενους πόρους και πολύ περισσότερο απαιτούμενο χρόνο.

Εξαιτίας των παραπάνω, η επιλογή του ελέγχου από τους εμπειρογνώμονες καθίσταται καίριας σημασίας, καθώς από αυτά καθορίζονται στα τελικά αποτελέσματα και τα συνολικά έσοδα που θα εισπράξει κάθε κράτος.

Οι πολίτες και μόνο υπό τον φόβο μιας ενδεχόμενης σύλληψης, θα είναι πιο διστακτικοί να φοροδιαφύγουν αν οι πιθανότητες ελέγχου είναι ολοένα και μεγαλύτερες, σύμφωνα με το μοντέλο φοροδιαφυγής των Allingham και Sandmo (1972). Ακόμη, τα άτομα προσδοκούν πάντα περισσότερα ειδικότερα όταν έχουν στη διάθεση τους ένα ευρύ φάσμα πληροφοριών, κατά τους Alm, Jackson και McKee (2009).

Αυτό που αξίζει να σημειωθεί σε αυτό το σημείο, είναι ότι οι έλεγχοι ακόμα και σε προσεγμένο δείγμα δεν καταφέρνουν πάντα να φέρουν επιτυχία σε ποσοστό του 100%. Ένας έλεγχος είναι πιθανό να μην μπορέσει να εντοπίσει έσοδα που έχουν αποκρυφθεί με συνέπεια να επηρεάσει και τη γνώμη των φορολογουμένων σε ότι αφορά τους μελλοντικούς ελέγχους και την ποιότητα τους.

Σημαντικό εύρημα αποτελεί κατά τους Spicer and Hero (1985), Benjamini and Maital (1985) και Webley (1987) ότι σε μελέτες που πραγματοποιήθηκαν ανέδειξαν τη μεγαλύτερη συμμόρφωση των ατόμων τα οποία είχαν ελεγχθεί σε προγενέστερους ελέγχους από πριν. Κατά τους Gemmell & Ratto (2012), μία ενδεχόμενη απάντηση σε αυτό το εύρημα είναι ότι η προσδοκία ενός ενδεχόμενου ελέγχου αυξάνεται αν έχει

προηγηθεί στο παρελθόν. Παρόλα αυτά, σε μελέτες που έγιναν κάποια χρόνια αργότερα απέδειξαν το αντίθετο αποτέλεσμα. Δηλαδή, ότι αν κάποιος είχε ελεγχθεί κάποια στιγμή δεν θεωρούσε πιθανό να επανελεγχθεί και δεν ήταν το ίδιο προσεκτικός και συμμορφωμένος. Κατά τους Mittone (1999, 2006) και Maciejovsky, Kirchler και Schwarzenberger (2007), τα ποσοστά συμμόρφωσης ήταν αντιστρόφως ανάλογα με την αύξηση του ποσοστού πιθανότητας ελέγχου στα άτομα τα οποία είχαν ήδη ελεγχθεί. Κατά τους Gemmell & Ratto (2012), αυτό είναι αποτέλεσμα του γεγονότος ότι οι φορολογούμενοι ξέρουν εξ' αρχής ότι οι πραγματοποιημένοι έλεγχοι είναι τυχαίοι.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα μέσω μελέτης που πραγματοποιήθηκε με δείγμα φορολογουμένων στη Μινεσότα παρουσιάζει κάποια ενδιαφέροντα αποτελέσματα ως προς τις πραγματικές αντιδράσεις των ατόμων. Κατά τους Slemrod, Blumenthal & Christian (2001), το δείγμα αφορούσε μια ομάδα τυχαία επιλεγμένων ατόμων, οι οποίοι ενημερώθηκαν μέσω επιστολής ότι θα τους πραγματοποιηθεί φορολογικός έλεγχος στις φορολογικές δηλώσεις που είχαν υποβάλει κατά το τρέχον έτος.

Η επίδραση της παραλαβής της επιστολής εκτιμήθηκε χρησιμοποιώντας τη μέθοδο (προσέγγιση) difference-indifference (DID), καθώς συγκρίθηκε η μεταξύ τους διαφοροποίηση, μεταξύ ατόμων που δεν είχαν λάβει επιστολή. Τα αποτελέσματα υποδηλώνουν ότι η επίδραση της «ελεγκτικής απειλής» ποικίλλουν ανάλογα με το επίπεδο του εισοδήματος και τις δυνατότητες φοροαποφυγής.

Συνεπώς, οι φορολογούμενοι που παρουσιάζουν χαμηλά ή μεσαία εισοδήματα, παρουσίασαν και πολύ μεγάλα ποσοστά ευκαιριών φόρο-αποφυγής ή και φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα, οι φορολογούμενοι με μεσαία δηλωθέντα εισοδήματα παρουσίασαν αύξηση 12% ενώ για αυτούς με χαμηλά εισοδήματα 145%. Παρόλα αυτά, οι φορολογούμενοι με υψηλότερα εισοδήματα παρουσίασαν μείωση.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει αυτή η συνθήκη του ελέγχου και για την Ελλάδα. Κατά τον Tagkalakis (2013), οι ενδείξεις είναι αποκαλυπτικές. Η εντατικοποίηση ή και το ενδεχόμενο πιθανού φορολογικού ελέγχου διαπιστώνεται ότι μπορεί να έχει άμεσο αντίκτυπο στην συμμόρφωση των πολιτών. Στα πλαίσια έρευνα που διενεργήθηκε το καλοκαίρι του 2012 κυρίως σε τουριστικές περιοχές σε 13 περιφέρειες της χώρας, τα αποτελέσματα ανέδειξαν ότι έστω και αύξηση του

φορολογικού ελέγχου σε ποσοστό 1%, μειώνει τις φορολογικές παραβάσεις σε ποσοστό έως και 0,4% κάθε μέρα. Επιπλέον, η ευαισθησία του ποσοστού των φορολογικών παραβατών είναι μεγαλύτερη στις αυξήσεις των φορολογικών ελέγχων στις περιοχές υψηλής ανεργίας και χαμηλού εκπαιδευτικού επιπέδου και στα νησιά.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, συμπεραίνει κανείς ότι ο φορολογικός έλεγχος και οι τακτικές του, ακόμη και ενδεχόμενη εντατικοποίηση του, μπορεί να χρησιμοποιηθεί στρατηγικά στα πλαίσια της επιβολής της φορολογικής νομοθεσίας.

2.3 Ο Φορολογικός Έλεγχος στην Ελλάδα

Παρακάτω, θα αναπτυχθεί η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου στην Ελλάδα και όπως αυτή ορίζεται και θεσμοθετείται από τον Νόμο 4174/2013, δηλαδή τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από την αρχή του έτους του 2014.

Μέχρι εκείνη την ημερομηνία, ο φορολογικός έλεγχος είτε προέκυπτε ως προληπτικός είτε προσωρινός είτε τακτικός, υπαγόταν στις διατάξεις του Προεδρικού Διατάγματος 186/1992 στο άρθρο 36, του Νόμου 2850/2000 στο άρθρο 48, καθώς και του Νόμου 2238/1992 στο άρθρο 66.

Τα καθήκοντα που περιλαμβάνονται και επαφίενται των αρμοδιοτήτων της Α.Α.Δ.Ε. αφορούν εκτός των άλλων, την κατάρτιση των επιχειρησιακών σχεδίων που αφορούν τα φορολογικά, τα τελωνειακά ζητήματα και τις λοιπές αρμοδιότητες της. Ακόμη, ο προγραμματισμός ελέγχων για τη διαπίστωση της εφαρμογής της φορολογικής, τελωνειακής και λοιπής νομοθεσίας όπως και η αξιολόγηση και η ιεράρχηση των αιτημάτων ελέγχου που υποβάλλονται από άλλους φορείς ανήκουν στις αρμοδιότητες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Ν. 4174/2013).

Οι εξουσίες της φορολογικής διοίκησης καθορίζονται αναλυτικότερα από τον Νόμο 4174/2013 στο άρθρο 23. Σκοπός του καθορισμού είναι να διαπιστώσει το βαθμό που ένας φορολογούμενος εφαρμόζει τις φορολογικές διατάξεις αλλά και να επαληθεύει τη βάση των φορολογικών δηλώσεων και το κατά πόσο τα στοιχεία που δηλώνονται ως οικονομικά στοιχεία ανταποκρίνονται στην αλήθεια.

Επιπρόσθετα, αρμοδιότητα της διοίκησης είναι να προσδιορίσει το ποσό που οφείλεται κάθε φορά και πρέπει να καταβληθεί είτε αυτό πρόκειται για φόρο είτε για πρόστιμο είτε τέλος και εισφορά κτλ. Στις περισσότερες περιπτώσεις η φορολογική διοίκηση επιλέγει να διενεργήσει τον έλεγχο από το γραφείο βασιζόμενη στις οικονομικές καταστάσεις, τις φορολογικές δηλώσεις και γενικότερα τα στοιχεία που έχει υποβάλλει ο κάθε φορολογούμενος. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις που η διοίκηση διενεργεί ακόμα και επιτόπιο έλεγχο σε επιχειρήσεις, τις εγκαταστάσεις ακόμα και στην κατοικία του φορολογούμενου που έχει επιλέξει για έλεγχο. Σε τέτοιο ενδεχόμενο θα πρέπει να ενημερώσει εκ των προτέρων τον φορολογούμενο για την επίσκεψη. Παρόλα αυτά, σε περιπτώσεις που υπάρχει υποψία φοροδιαφυγής, ο έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί χωρίς προειδοποίηση και με την σύμφωνη γνώμη του διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Κατά τους Σταματόπουλος & Καραβοκύρης (2017), οι συνεχείς μεταβολές χαρακτήριζαν ανέκαθεν τις φορολογικές διατάξεις, γεγονός που απαιτεί τη διαρκή ενημέρωση και την ενδελεχή ανάλυση των δεδομένων σε ότι σχετίζεται με τις φορολογικές επιβαρύνσεις των εισοδημάτων είτε αυτό αφορά φυσικά πρόσωπα είτε επιχειρήσεις και οικονομικές μονάδες γενικά, όπως νομικές επιχειρήσεις και νομικά πρόσωπα. Ο κώδικας φορολογίας για το εισόδημα τροποποιήθηκε πρόσφατα, ενώ η νομοθετική διάταξη που εισήγαγε τις τροποποιήσεις ήταν ο νόμος 4172 με το ΦΕΚ Α 167/23-07-2013.

Συνεχίζοντας, ο νόμος 4325/2015, ο οποίος αφορά την «Αποκατάσταση αδικιών – Επαναφορά προσωπικού – Κινητικότητα 1», με τις διατάξεις του κεφαλαίου 4, αναφέρεται σε υπαλλήλους που τελούν σε καθεστώς διαθεσιμότητας, είτε αυτοί είναι μόνιμοι είτε είναι ιδιωτικοί με σύμβαση αορίστου χρόνου, και ισχύει ακόμα και εάν ο χρόνος της διαθεσιμότητας έχει παρέλθει και χωρίς να έχει λήξει η εργασιακή σχέση. Κατά τον Τότση (2016), η διαθεσιμότητα που εισάγεται και νομιμοποιείται με τα άρθρα 80-93 του παρόντος νόμου, καταργείται μόλις οι διαδικασίες του Κεφ. 4 του 4325/2015 ολοκληρωθούν. Ωστόσο, αξίζει να σημειωθεί ότι ο χρόνος της διαθεσιμότητας, οποίος αφορά όσους υπαλλήλους τελούν υπό το καθεστώς αυτό, χρεώνεται και προσμετράται ως χρόνος υπηρεσίας και διαδραματίζει ενεργό ρόλο στην βαθμολογική και μισθολογική εξέλιξη ενός υπαλλήλου, σύμφωνα με το άρθρο 39 του νόμου 4369/2016. Λαμβάνοντας υπόψη τον ίδιο νόμο, όμως

σύμφωνα με το άρθρο 70, οι υπάλληλοι που δεν έχουν μεταφερθεί μέχρι να ενεργοποιηθεί ο νόμος 4369/2016, και παρόλα αυτά συμπεριλαμβάνονται στους οριστικούς πίνακες, έχουν τη δυνατότητα να κάνουν αίτηση στην οποία να ζητήσουν να επανέλθουν στην θέση που ειδικότητας που κατείχαν και μάλιστα στο ίδιο μισθολογικό κλιμάκιο και με τον ίδιο βαθμό που κατείχαν πριν βγουν σε διαθεσιμότητα. Αυτό εξαρτάται από το γεγονός πως δεν πρέπει η συγκεκριμένη θέση να έχει καλυφθεί, κατά τον Κορομηλά (2017).

3. Φορολογική Διοίκηση & Ηλεκτρονικά Πληροφοριακά Συστήματα

Η ηλεκτρονική διακυβέρνηση έχει αποδειχθεί ότι είναι σε μεγάλο βαθμό αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη από τον παραδοσιακό τρόπο εξυπηρέτησης των πολιτών. Ειδικότερα κατά τα τελευταία – τουλάχιστον – δέκα χρόνια, όλοι οι δημόσιοι φορείς, η κυβέρνηση αλλά και οι εκάστοτε επιχειρήσεις το αναγνωρίζουν και μεταβάλλουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες στον ψηφιακό κόσμο. Η ηλεκτρονική διακυβέρνηση στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης μεταφράζεται και ως e – governance και διέπει όλες τις δημόσιες υπηρεσίες, ενώ σύμφωνα με σχετική μελέτη το 2016, αποδείχτηκε ότι η ηλεκτρονική διακυβέρνηση κερδίζει όλο και περισσότερο έδαφος με ένα ποσοστό 81% των παρεχόμενων υπηρεσιών να διαμοιράζεται και μέσω του διαδικτύου ελεύθερα και πιο προσιτά στους πολίτες.

Κατά τους Siau & Long (2005), μπορούν να διακριθούν 4 υπο-ενότητες της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης και οι οποίες είναι οι εξής:

1. Κυβέρνηση προς Κυβέρνηση [Government to Government (G2G)]
2. Κυβέρνηση προς Επιχειρήσεις [Government to Business (G2B)]
3. Κυβέρνηση προς Εργαζομένους [Government to Employees (G2E)]
4. Κυβέρνηση στους πολίτες [Government to Citizens (G2C)]

Επίσης, ο Buckley (2003) στην δική του μελέτη σημειώνει ότι οι δημόσιες ηλεκτρονικές υπηρεσίες, δηλαδή το e-public και η ηλεκτρονική διακυβέρνηση (e-government) θα έπρεπε να γίνονται αντιληπτά ως δυο ξεχωριστά πράγματα που διαφέρουν κατά πολύ.

Οι *ηλεκτρονικές δημόσιες υπηρεσίες*, το e-public, όπως συχνά αποκαλούνται και ως ηλεκτρονική διοίκηση ή e-administration, εννοούν την παροχή δημόσιων υπηρεσιών στους πολίτες, τους επιχειρηματικούς εταίρους και τους προμηθευτές αλλά και σε όσους εργάζονται στον κυβερνητικό τομέα μέσω ηλεκτρονικών μέσων, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών, της επικοινωνίας, της αλληλεπίδρασης, της σύναψης συμβάσεων και των συναλλαγών.

Αντιθέτως, η *ηλεκτρονική διακυβέρνηση*, το *e-governance*, σημαίνει την παροχή κυβερνητικών πληροφοριών προς τους πολίτες, τη διευκόλυνση της ενεργού συμμετοχής τους και τη διαβούλευση με αυτούς. Με άλλα λόγια μπορεί να γίνει αντιληπτή και ως μία μορφή ψηφιακής δημοκρατίας και ως όρος θα μπορούσε να της αποδοθεί το «*e-democracy*».

Η επιθυμία για ταχύτητα, διαφάνεια και ποιότητα σε ότι σχετίζεται με τις συναλλαγές του με τους δημόσιους φορείς και τη δημόσια διοίκηση είναι επιτακτική και εκφράζεται σε πολλαπλά επίπεδα από τους πολίτες. Η εκάστοτε κυβέρνηση οφείλει να το αντιλαμβάνεται και να δρα αναλόγως. Κατά τους Raghunathan, Kumar & Thamaraiselvi (2015), μέσω της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης, η αλληλεπίδραση της κυβέρνησης τόσο με τους πολίτες όσο και με τις επιχειρήσεις ενισχύεται και δίνεται η ευκαιρία για αποτελεσματικότερη διαχείριση των ζητημάτων όσο και θεμάτων διοίκησης. Η αναγκαιότητα έγινε ακόμα πιο αισθητή κατά τη διάρκεια της πανδημίας και των περιορισμών λόγω COVID-19 που συντέλεσε στην άμεσα ανταπόκριση από τον Κρατικό μηχανισμό και την εξέλιξη πολλών ηλεκτρονικών μέσων μα τα οποία πλέον ιδιώτες και επιχειρήσεις μπορούν να συνδεθούν με πλήθος δημόσιων υπηρεσιών απομακρυσμένα (Πρωτοδικείο, Δ.Ο.Υ, Κ.Ε.Π κ.α.).

Το ίδιο φαινόμενο παρατηρείται και σε ότι αφορά και σχετίζεται με τη φορολογική διοίκηση. Ενώ, εκ πρώτης οι διοικήσεις παρέβλεψαν τις πληροφοριακές τεχνολογίες ως βοηθητικό μέσο για την διαχείριση των θεμάτων τους, οι ολοένα και πιο εξελισσόμενες τεχνολογικές πρακτικές οδηγούν στον μονόδρομο αξιοποίησης τους το συντομότερο. Κατά τους Cotton & Dark (2017), οι φορολογικές διοικήσεις αναγκάζονται να διαχειριστούν τον συνεχώς αυξανόμενο αριθμό φορολογουμένων και την αυξανόμενη ποσότητα πληροφοριών, ενώ ακόμη, έχουν ανάγκη μεγαλύτερης διαφάνειας σε ότι αφορά τις λειτουργίες τους, τόσο από πλευράς των φορολογουμένων πολιτών αλλά και της κυβέρνησης. Όλες ανεξαιρέτως οι φορολογικές διοικήσεις πλέον ενδιαφέρονται στον μέγιστο βαθμό για την τεχνολογική τους αναβάθμιση, με σκοπό να βελτιώσουν τις υπηρεσίες που παρέχουν, τις πληροφορίες που λαμβάνουν ώστε να επιτυγχάνουν όσο το δυνατό μεγαλύτερη απόδοση και αποτελέσματα στον τομέα της συμμόρφωσης των πολιτών ώστε η φορολογική διοίκηση να αποκομίζει τα μέγιστα. Σύμφωνα με την έκθεση του 2016 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η επιτυχία μιας διοίκησης δεν εξαρτάται μόνο από τη

γρήγορη μεταβολή του στον ψηφιακό κόσμο, αλλά επί της ουσίας στον ουσιαστικό μετασχηματισμό της, ο οποίος είναι σε θέση μέσω της βοήθειας των νέων τεχνολογικών μέσων να καταφέρει να τις αξιοποιήσει. Συνεπώς, αξίζει να σημειωθεί σε αυτό το σημείο ότι όλοι οι εμπλεκόμενοι, από την ηγεσία έως και τους ειδικούς του πληροφορικού τμήματος αλλά και όλους τους εργαζόμενους όλων των τμημάτων, οφείλουν να λάβουν τη σωστή καθοδήγηση ώστε να αναπτύξουν τις δεξιότητες που απαιτούνται για να εφαρμόσουν με τον καλύτερο και αποτελεσματικότερο τρόπο τις νέες τεχνολογίες και τα νέα μέσα στην καθημερινή εξυπηρέτηση και ζωή. Παρόλο που δεν υπάρχουν πολλά επίσημα στοιχεία σε σχέση με αυτές τις στατιστικές μετρήσεις, κυριαρχεί η εντύπωση ότι οι δημόσιοι υπάλληλοι χρειάζεται να εκπαιδευτούν σε μεγάλο βαθμό για να καταφέρουν να φέρουν εις πέρας την εν λόγω ψηφιακή μεταβολή ολόκληρου του συστήματος.

Κατά τους Jimenez et al. (2013), οι φορολογικές διοικήσεις οφείλουν να ενισχύσουν τις βάσεις και τις γνώσεις σε τέσσερις βασικούς άξονες, οι οποίοι υποδεικνύονται ως οι πιο σύγχρονες τεχνολογικές λύσεις και προτείνουν:

- Ένα βασικό (ηλεκτρονικό) φορολογικό σύστημα το οποίο πρέπει να παρέχει υποστήριξη, αυτοματοποίηση, διαχείριση ροής των εργασιών και τις κατάλληλες εξουσιοδοτήσεις διαχείρισης των λειτουργιών της φορολογικής διοίκησης. Συγκεκριμένα η ροή των λειτουργιών σε ένα core σύστημα είναι:

Εγγραφή Χρήστη- Διατήρηση δεδομένων φορολογούμενου

Παρακολούθηση Πληρωμών

Διαχείριση Λογαριασμού Φορολογούμενου

Έλεγχος Συμμόρφωσης

Διασφάλιση Συμμόρφωσης

Διαχείριση αντιρρήσεων/ενστάσεων

- Ένα σύστημα e-tax το οποίο πρέπει παρέχει πληροφορίες, εκπαίδευση και υποστήριξη στους φορολογούμενους και θα πρέπει να διευκολύνει τη φορολογική συμμόρφωση και τη διοίκηση. Επιτρέπει στον φορολογούμενο να

δει, να διαχειριστεί το λογαριασμό του και να κάνει διαδικασίες απομακρυσμένα χωρίς να χρειαστεί επίσκεψη στην αρμόδια υπηρεσία.

- Ένα σύστημα παρακολούθησης της συμμόρφωσης το οποίο θα πρέπει να εφαρμόζει διαδικασίες ανάλυσης κινδύνου για την ανίχνευση και αποτροπή της μη συμμόρφωσης, ιδιαίτερα σε υψηλού κινδύνου φορολογούμενους ήτοι εκείνους που τείνουν να αποκτήσουν μεγαλύτερο εισόδημα ή ακόμα και εντοπισμό φοροδιαφυγής γεωγραφικά ανά περιοχή.
- Ένα σύστημα διαχείρισης πληροφοριών (MIS) το οποίο θα διευκολύνει τη συλλογή και τη διάδοση πληροφοριών απόδοσης τόσο στο προσωπικό όσο και τη διοίκηση της ελεγκτικής αρχής μέσω της δημιουργίας αναφορών, στατιστικών αναλύσεων με στόχο την συνεχή βελτίωση στις μεθόδους των ελέγχων και την αύξηση της αποτελεσματικότητάς τους.

	Εγγραφή Χρήστη- Διατήρηση δεδομένων φορολογού μενου	Παρακολο ύθηση Πληρωμώ ν	Διαχείριση Λογαριασμ ού Φορολογο ύμενου	Έλεγχος Συμμόρφ ωσης	Διασφάλι ση Συμμόρφ ωσης	Διαχείριση αντιρρήσεων/εν στάσεων
	Υπηρεσίες Φορολογούμενων					
E- Ta x	Ενημέρωση μέσω web portal					
	Ηλεκτρονική διαχείριση λογαριασμού					
	↕	↕	↕	↕	↕	↕
Co re Ta	Διαχείριση εργασιών/ υποθέσεων					
	Επεξεργασ ία	Διαχείριση Πληρωμώ	Φορολογία εισοδήματ	Σύστημα Ελέγχων		Πληροφορίες Λογαριασμού

x	Εγγραφών	ν	ος	Επιλογή υπόθεση ς	Ανάλυση Κινδύν ο	Τρέχουσα κατάσταση
				Ειδοποιή σεις	Βάση δεδομέν ων/ Ιστορικά στοιχεία	Ειδοποιήσεις
	↕	↕	↕	↕	↕	↕
	Βάση Φορολογούμενων					
	↓	↓	↓	↓	↓	↓
MIS	Διοικητικές Αναφορές					
	Λειτουργικές Αναφορές					
	Αναφορές Απόδοσης					

Πίνακας 1.

Κάθε σύγχρονη διοίκηση περιλαμβάνει τις παραπάνω πέντε βασικές λειτουργίες όμως δεν διαθέτουν όλες οι διοικήσεις το ίδιο επίπεδο τεχνικής υποστήριξης IT. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να διαφοροποιούνται τα συστήματα που διευκολύνουν και εκπονούν τις βασικές λειτουργίες σε δύο είδη: τα συστήματα προσαρμοσμένων λύσεων και στα έτοιμα προς αγορά –εμπορικά- ήτοι Commercial off the shelf. Jimenez et al. (2013).

Αρχικά, οι λύσεις που σχεδιάζονται με βάση τους πελάτες (προσαρμοσμένες) , πολλές φορές αναπτύσσονται από τους πωλητές ή από τους ίδιους τους πελάτες, και είναι συνήθως λύσεις που χρησιμοποιούνται μία φορά και εξυπηρετούν συγκεκριμένες ανάγκες. Αυτή η λύση είναι πλέον παρωχημένη, έχει αυξημένα κόστη, δεν ευνοεί τη διαλειτουργικότητα και την δυναμική εξέλιξη ενός συστήματος. Jimenez et al. (2013).

Από την άλλη, οι λύσεις «commercial off-the-shelf» είναι έτοιμες, κατασκευασμένες από προμηθευτές και μεταβιβάσιμες. Έχουν σχεδιαστεί για να φιλοξενούν τις καλύτερες και πιο σύγχρονες των επιχειρηματικών διαδικασιών. Η παροχή υπηρεσίας πραγματοποιείται μέσω υπέρ-σύγχρονης τεχνολογίας ιδιαίτερα χαμηλής σε κόστος ακόμη και μετά την προσαρμογή τους στις εκάστοτε ανάγκες Jimenez et al. (2013).

Παρά τις διαφορές που παρουσιάζουν μεταξύ τους τα φορολογικά συστήματα, εντούτοις οι απαιτήσεις ελέγχου είναι οι ίδιες και συνοψίζονται στην ταυτοποίηση των φορολογούμενων και την επεξεργασία των πληροφοριών, ώστε να γνωρίζουν ποιος χρωστάει χρήματα σε ποιον και αναλόγως να εισπράττουν τους φόρους. Jimenez et al. (2013).

Κατά τους Cotton & Dark (2017), ένα βασικό ηλεκτρονικό σύστημα φορολογικής διοίκησης θα πρέπει να συγκεντρώνει τα παρακάτω κύρια λειτουργικά συστατικά:

- Ένα σύστημα Καταχώρισης των φορολογουμένων
- Ένα σύστημα Επεξεργασίας των πληρωμών
- Ένα σύστημα Επεξεργασίας των φορολογικών δηλώσεων
- Ένα Λογιστικό σύστημα για τους φορολογουμένους και για τα έσοδα
- Ένα σύστημα Υποστήριξης με ημερολόγιο συμβάντων (πχ προθεσμίες υποβολής δηλώσεων).
- Ένα σύστημα Διαχείρισης των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων
- Ένα σύστημα Διαχείρισης Υποθέσεων
- Ένα σύστημα Υποστήριξης Ελέγχου
- Ένα σύστημα Υπηρεσιών για τους φορολογουμένους
- Ένα σύστημα Αναφοράς και Πρόβλεψης εσόδων
- Ένα σύστημα Ανάλυσης.

Ένα σύστημα Υπηρεσιών για τους φορολογουμένους	Ένα σύστημα Καταχώρισης των φορολογουμένων	Ένα σύστημα Υποστήριξης Ελέγχου	Ένα σύστημα Αναφοράς και Πρόβλεψης εσόδων
	Ένα σύστημα Υποστήριξης με ημερολόγιο συμβάντων (πχ προθεσμίες υποβολής δηλώσεων).		
	Ένα σύστημα Επεξεργασίας των φορολογικών δηλώσεων	Ένα σύστημα Διαχείρισης των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων	
		Ένα σύστημα Διαχείρισης Υποθέσεων	Ένα σύστημα Ανάλυσης
	Ένα Λογιστικό σύστημα για τους φορολογουμένους και για τα έσοδα		
	Ένα σύστημα Επεξεργασίας των πληρωμών		

Πίνακας 2.

Πιο συγκεκριμένα, σε ότι αφορά το σύστημα υποστήριξης του ελέγχου, ορισμένες λειτουργίες απαιτούνται να υποστηρίζονται, κατά τους Cotton & Dark (2017):

- Τη διεξαγωγή οικονομικής ανάλυσης των φορολογικών δηλώσεων και άλλων δεδομένων για την αυτόματη επιλογή υποθέσεων για έλεγχο.
- Την προτεραιοποίηση σε επιλεγμένες περιπτώσεις ελέγχου, βάσει προκαθορισμένων κριτηρίων διαχείρισης κινδύνου.
- Την κατανομή των περιπτώσεων για καταχωρητικές ενέργειες μέσω του συστήματος διαχείρισης περιπτώσεων.

- Την παροχή πληροφοριών για την προετοιμασία του ετήσιου προγράμματος ελέγχου.
- Την παροχή εργαλείων για τη βοήθεια των δραστηριοτήτων του ελέγχου, π.χ. λογισμικό που μπορεί να αναλύει τα αρχεία λογιστικής των φορολογουμένων, συνδέσμους για συλλογή πληροφοριών και αναφορών τρίτων μερών και την παροχή δυνατότητας εξ αποστάσεως λειτουργίας.
- Την καταγραφή των δραστηριοτήτων και των αποτελεσμάτων του ελέγχου. [MM1]
- Την ενημέρωση των δεδομένων κινδύνου ανάλογα με τα αποτελέσματα του ελέγχου.
- Τη δημιουργία καθορισμένων πληροφοριών διαχείρισης σχετικά με τους αριθμούς, και τα αποτελέσματα των ελέγχων, το ποσοστό επιτυχίας των επιλεγμένων περιπτώσεων ελέγχου, τις αλλαγές στα κριτήρια επιλογής και τη διατήρηση μιας διαδρομής ελέγχου για τυχόν προσβάσεις ή προσαρμογές που έγιναν.

To TAXIS

Ένα πλήρως μηχανογραφημένο φορολογικό σύστημα πρέπει να υποστηρίζεται και από ένα πληροφοριακό σύστημα έτσι ώστε να καλύπτεται καθημερινά και αποτελεσματικά η εργασία των φορολογικών γραφείων ενώ ταυτόχρονα θα συγκέντρωνε και όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες. Το σύστημα που αναπτύχθηκε από την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) ονομάστηκε TAXIS (TAX Information System).

Το TAXIS αποτελεί ένα νέο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα και ταυτόχρονα, το μεγαλύτερο πρόγραμμα Πληροφορικής στην Ελλάδα. Παράλληλα, δίνει την δυνατότητα στους πολίτες να έχουν ηλεκτρονικά πρόσβαση στην πλατφόρμα και να εξυπηρετούνται αμεσότερα και αποτελεσματικότερα. Διαδικτυακά, η πλατφόρμα ονομάζεται TAXISnet. Στα πλαίσια της αξιοποίησης της σύγχρονης τεχνολογίας και της συλλογής δεδομένων από τρίτους φορείς, προστέθηκε και μία καινούρια δράση, η οποία παρουσιάζεται με τη σχετική διάταξη του Νόμου

3842/2010 και σύμφωνα με την οποία: «Τα Υπουργεία, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, οι δικαστικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οι δημόσιες υπηρεσίες ή αρχές, οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί και λοιποί φορείς του Δημοσίου, οι οργανισμοί κοινής ωφέλειας, οι τράπεζες και τα λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών, οι ενώσεις προσώπων, καθώς και κάθε άλλος φορέας ή επαγγελματική οργάνωση, υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος, όπως αμοιβές, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιδοτήσεις, απαιτήσεις από δικαστικές διεκδικήσεις, στοιχεία για την παροχή αδειών άσκησης επαγγέλματος, πληροφορίες για κατοχή ακινήτων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών, πλοίων ή σκαφών αναψυχής και λοιπών περιουσιακών στοιχείων».

Ακόμη, ο Νόμος 4446/2016 έθεσε σε εφαρμογή κάποια μετρά ώστε να διευρυνθούν οι ηλεκτρονικές πληρωμές, ενώ παράλληλα τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, τα οποία εκδίδονταν για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, έχουν τη δυνατότητα να εξοφληθούν από τους λήπτες τους, δηλαδή τους αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών και χρησιμοποιώντας αποκλειστικά μέσα πληρωμής είτε με κάρτα είτε με άλλο ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής, όπως για παράδειγμα με πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών ή με χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Η εξόφληση αυτού του τύπου των στοιχείων δεν επιτρέπεται να γίνεται πλέον με μετρητά. Κλείνοντας, αναφέρεται πως παρακάτω στην επόμενη ενότητα θα αναλυθεί η ελληνική φορολογική πραγματικότητα και πιο συγκεκριμένα τα στοιχεία που συνοδεύουν τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων από το 2011 έως σήμερα, όπως τέθηκε σε λειτουργία το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα (Ο.Π.Σ.) ELENXIS, το οποίο αποτελεί το μοναδικό πληροφοριακό σύστημα υποστήριξης και λειτουργίας του Ελεγκτικού Μηχανισμού του Υπουργείου Οικονομικών (Παρτάλης, 2012)

4.Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

4.1Ορισμός

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ευρέως γνωστά ως Ε.Λ.Π. αντικατέστησαν το Ε.Γ.Λ.Σ. (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο) σταδιακά από το έτος 2014. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα εγκαθιδρύθηκαν με τον νόμο 4308/2014 που αποτελείται από 8 κεφάλαια, 44 άρθρα και 4 παραρτήματα ενσωματώνοντας με σαφήνεια τις λογιστικές διατάξεις της κωδικοποιημένης Ευρωπαϊκής Οδηγίας 34/2013/ΕΕ. Με την εφαρμογή αυτών καταργήθηκαν ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ), το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΠΔ 1123/1980) και οι λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920 που αναφέρονται στον τρόπο σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η αλλαγή αυτή στόχο είχε την απλοποίηση του υφιστάμενου συστήματος και τον εκσυγχρονισμό των ελληνικών πρακτικών σύμφωνα με τις διεθνείς πρακτικές. Σύμφωνα με τον Δ. Φάκο, η καταγωγή των Ε.Λ.Π. είναι στο μεγαλύτερο μέρος της από τα Διεθνή Πρότυπα Οικονομικής Αναφοράς και σε αυτά καλούμαστε να απευθυνθούμε όταν χρειαζόμαστε διευκρινίσεις ή ερμηνεία των Ε.Λ.Π.

Ο ν.4308/2014 αποτελείται από τα παρακάτω που αναγράφονται ακολούθως:

Κεφάλαιο 1 Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει μεγέθους

Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

Άρθρο 2 Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων

Κεφάλαιο 2 Λογιστικά αρχεία

Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά στοιχεία/

Άρθρο 4 Άλλα λογιστικά στοιχεία

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

Άρθρο 6 Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

Άρθρο 7 Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

Κεφάλαιο 3 Παραστατικά πωλήσεων

Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

Άρθρο 9 Περιεχόμενο τιμολογίου

Άρθρο 10 Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο

Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Άρθρο 14 Ηλεκτρονικό τιμολόγιο

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα τιμολογίου

Κεφάλαιο 4 Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Άρθρο 16 Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Άρθρο 17 Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Κεφάλαιο 5 Κανόνες επιμέτρησης

Άρθρο 18 Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Άρθρο 19 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Άρθρο 20 Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

Άρθρο 21 Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Άρθρο 22 Υποχρεώσεις

Άρθρο 23 Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι

Άρθρο 24 Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

Άρθρο 25 Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

Άρθρο 26 Στοιχεία της καθαρής θέσης

Άρθρο 27 Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα

Άρθρο 28 Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών

Κεφάλαιο 6 Προσάρτημα – Σημειώσεις – και απαλλαγές

Άρθρο 29 Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Άρθρο 30 Απλοποιήσεις και απαλλαγές

Κεφάλαιο 7 Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Άρθρο 31 Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης

Άρθρο 32 Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης

Άρθρο 33 Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση

Άρθρο 34 Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Άρθρο 35 Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες

Άρθρο 36 Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Κεφάλαιο 8 Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις

Άρθρο 37 Πρώτη εφαρμογή

Άρθρο 38 Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις

Άρθρο 39 Ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων

Άρθρο 40 Μεταβατικές διατάξεις

Άρθρο 41 Δεν αναφέρεται στα Ε.Λ.Π.

Άρθρο 42 Διάφορες ρυθμίσεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών

Άρθρο 43 Δεν αναφέρεται στα Ε.Λ.Π.

Άρθρο 44 Έναρξη ισχύος

Παράρτημα Α Ορισμοί

Παράρτημα Β Υποδείγματα ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Παράρτημα Γ Σχέδιο λογαριασμών

Παράρτημα Δ Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Τα ΕΛΠ κρίθηκαν υποχρεωτικά από την 31.12.2014 αρχικά μόνο για τις εισηγμένες στο Ελληνικό Χρηματιστήριο εταιρείες. Χαρακτηρίστηκε ένα έτος ως περίοδος προσαρμογής στα νέα δεδομένα πριν την πλήρη εφαρμογή τους. Η ριζική αυτή αλλαγή συντελέστηκε ώστε οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να συντάσσονται ενιαία και να εξασφαλίζεται έτσι η πληροφόρηση και η διαφάνεια.

4.2 Νόμος 4308/2014 κύρια σημεία

Ο νόμος 4308/2014 που θεμελιώνει τα ΕΛΠ περιλαμβάνει τα παρακάτω κύρια σημεία που για την καλύτερη κατανόηση και σύνδεση με τον φορολογικό έλεγχο αξίζει να σημειωθούν.

Κατά γενική ομολογία, οι οντότητες κατατάσσονται βάσει του μεγέθους τους στις παρακάτω κατηγορίες:

- Πολύ μικρές οντότητες: Είναι αυτές με όριο ενεργητικού τις 350.000€, όριο κύκλου εργασιών τις 700.000€ και μέσο όρο προσωπικού τα 10 άτομα.
- Μικρές οντότητες: Όσες δεν είναι πολύ μικρές και κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού τους και δεν ξεπερνούν κατ' ελάχιστο δύο από τα τρία κριτήρια: α) Σύνολο ενεργητικού τα 4.000.000€ β) Κύκλο εργασιών τα 8.000.000€ και γ) Μέσο όρο προσωπικού τα 50 άτομα.
- Μεσαίες οντότητες: Όσες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές και κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού τους και δεν ξεπερνούν κατ' ελάχιστο δύο από τα τρία κριτήρια: α) Σύνολο ενεργητικού τα 20.000.000€ β) Κύκλο εργασιών τα 40.000.000€ και γ) Μέσο όρο προσωπικού τα 250 άτομα.
- Μεγάλες οντότητες: Είναι αυτές που κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού τους ξεπερνούν κατ' ελάχιστο δύο από τα τρία κριτήρια: α) Σύνολο ενεργητικού τα 20.000.000€ β) Κύκλο εργασιών τα 40.000.000€ και γ) Μέσο όρο προσωπικού τα 250 άτομα.

Η κάθε οντότητα οφείλει να τηρεί αρχείο πάσης φύσεως συναλλαγών αλλά και των αποτελεσμάτων αυτής (έσοδα, έξοδα, ζημίες, αγοραπωλησίες, φόροι, τέλη, εισφορές κ.α.). Το λογιστικό σύστημα παρακολουθεί κάθε στοιχείο του ισολογισμού, των εσόδων και εξόδων, των παγίων και της καθαρής θέσης σε λογιστική και φορολογική βάση. Τα λογιστικά συστήματα χωρίζονται σε απλογραφικά ή διπλογραφικά. Αν υπάρχει η υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού τότε το σύστημα πρέπει να είναι διπλογραφικό και να τηρεί ημερολόγιο, αναλυτικό καθολικό και ισοζύγιο. Όταν δεν υπάρχει αυτή η υποχρέωση τότε το σύστημα μπορεί να είναι απλογραφικό και να τηρεί βιβλίο εσόδων και εξόδων. Εξαίρεση είναι οι επιχειρήσεις που υποχρεούνται σε ισολογισμό από άλλο νόμο αλλά μπορούν να διατηρούν βάσει του 4308/2014 απλογραφικό σύστημα.

Με βάση το μέγεθός τους, υποχρεούνται να τηρούν λογιστικές καταστάσεις που διέπονται από επιμέρους πρότυπα (πίνακες, σημειώσεις από τα παραρτήματα του 4308/2014).

Οι μεγάλες οντότητες οφείλουν να τηρούν τις παρακάτω καταστάσεις:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων. /
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών
- ε) Το Προσάρτημα

Οι μεσαίες οντότητες οφείλουν να τηρούν τις παρακάτω καταστάσεις::

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- δ) Το Προσάρτημα

Οι μικρές και πολύ μικρές οντότητες οφείλουν να τηρούν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- γ) Το Προσάρτημα

Για τις πολύ μικρές οντότητες υπάρχει η δυνατότητα κατάρτισης συνοπτικού Ισολογισμού ή μόνο κατάστασης αποτελεσμάτων.

Το λογιστικό σύστημα πρέπει να είναι αξιόπιστο, ενιαίο και κατανοητό από άτομο με ανάλογες γνώσεις καθώς και να παρέχει χρηματοοικονομική εικόνα της οντότητας. Αντίστοιχα, λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι πλήρη και ορθά να συμφωνούν με το νόμο και να υποστηρίζουν την σύνταξη των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η λογιστική παρακολούθηση γίνεται εσωτερικά από αρμόδιο άτομο που καταρτίζει τις Χρηματοοικονομικές καταστάσεις (λογιστή) ενώ η ευθύνη σε περίπτωση ελέγχου βαρύνει την οντότητα.

4.3 Περιεχόμενο ΕΛΠ

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία:

Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και έπειτα αποσβένονται. Σε αυτά περιλαμβάνονται ενδεικτικά η υπεραξία, οι βελτιώσεις, οι επισκευές και συντηρήσεις, οι δαπάνες ανάπτυξης υπό προϋποθέσεις και το κόστος συναρμολόγησης. Τα πάγια που αναπτύσσει η ίδια η επιχείρηση ονομάζονται ιδιοπαραγόμενα.

Τα πάγια από τη στιγμή που τίθενται σε χρήση προς όφελος της οντότητας σταδιακά χάνουν την ωφέλιμη ζωή τους. Η επιχείρηση επιλέγει τον τρόπο απόσβεσης του κάθε παγίου (φθίνουσα/σταθερή/παραγόμενων μονάδων) ώστε να κατανεμηθεί η αξία του στην οικονομική ζωή του. Πάγια όπως η γη και τα έργα τέχνης δεν χάνουν την αξία τους και δεν αποσβένονται. Όταν το πάγιο αποσβεστεί πλήρως παύει να θεωρείται πάγιο.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο που δίνει στον αγοραστή του το δικαίωμα να λαμβάνει μελλοντικά έσοδα από τον πωλητή. Δηλαδή, είναι δικαίωμα επί των πραγματικών περιουσιακών στοιχείων του εκδότη και των μετρητών που δημιουργούν.

Σε αντίθεση με τα ενσώματα πάγια (ένα αυτοκίνητο ή ένα σπίτι για παράδειγμα), τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία δεν έχουν συνήθως φυσική αξία. Ο αγοραστής ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έχει δικαίωμα (ένα περιουσιακό στοιχείο) και ο πωλητής υποχρέωση (υποχρέωση). Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μπορούν να εκδοθούν από οποιαδήποτε οικονομική μονάδα (εταιρεία, κυβέρνηση κ.λπ.).(<https://el.economy-pedia.com/11032774-financial-asset>)

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται όταν :

α) Υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων ή

β) η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει) ή

γ) δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Δημιουργείται επομένως ζημιά απομείωσης όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την αξία που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από το στοιχείο αυτό.

Υποχρεώσεις

Οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε χρηματοοικονομικές (τόκοι) και μη χρηματοοικονομικές όπως είναι οι προβλέψεις αβεβαιότητας αλλά και οι προβλέψεις αποζημίωσης σε προσωπικό. Γενικά, Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά στο οφειλόμενο ποσό τους (Φάκος, 2016) και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που οφείλεται.

Συγκεκριμένα για τις χρηματοοικονομικές, η αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων γίνεται στο καθαρό ποσό που αναλαμβάνεται λαμβάνοντας υπόψη και τα υπέρ ή υπό το άρτιο ποσά καθώς και το άμεσο κόστος ανάληψης αυτών. Οι προκύπτοντες τόκοι αναγνωρίζονται ως έξοδα εκτός αν βαρύνουν το κόστος των περιουσιακών στοιχείων (άρθρο 18 παρ.2.δ και αρ.20 παρ.5).

Για τις προβλέψεις ισχύει ότι αναγνωρίζονται αρχικά και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για διακανονισμό τους. Σε περίπτωση που η επιμέτρηση με βάση την παρούσα αξία αναμένεται να επιδρά σημαντικά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τότε η επιμέτρηση πραγματοποιείται με βάση αυτή έναντι του ονομαστικού ποσού. Για παράδειγμα, στις προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού τα ποσά αναγνωρίζονται και επιμετρώνται είτε στα ονομαστικά ποσά όπως αυτά προκύπτουν από την νομοθεσία είτε βάσει της αναλογιστικής μεθόδου αν ο υπολογισμός με αυτήν έχει σημαντική επίδραση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Τυχόν διαφορές που προκύπτουν από την επανεκτίμηση ή το διακανονισμό των η χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία προκύπτουν.

4.4 Αναβαλλόμενη Φορολογία

Λογιστική και φορολογική βάση:

Σε όλα τα προηγούμενα φορολογικά συστήματα στη χώρα μας η επιχείρηση τηρούσε τα λογιστικά της βιβλία σύμφωνα με το οριζόμενο από τη φορολογία κατά την εκάστοτε περίοδο. Αυτό πρακτικά σήμαινε ότι με σκοπό να συμμορφώνεται φορολογικά και να αποτυπώνεται η φορολογική απεικόνιση στα βιβλία, συχνά δεν αποτυπωνόταν αληθώς η λογιστική πλευρά. Αυτό επιλύεται με την εισαγωγή των Ε.Λ.Π με την εισαγωγή της λογιστικής και φορολογικής βάσης παρακολούθησης.

Το Λογιστικό αποτέλεσμα με απλά λόγια είναι το κέρδος ή ζημία που βγαίνει αν στο τέλος της χρήσης αφού έχουν πραγματοποιηθεί όλες οι λογιστικές εγγραφές εξάγουμε ένα ισοζύγιο και αφαιρέσουμε τα έξοδα από τα έσοδα. Οι λογιστικές καταστάσεις που δημοσιεύονται αποτυπώνουν το λογιστικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Το φορολογικό αποτέλεσμα είναι το αποτέλεσμα πάνω στο οποίο υπολογίζεται ο φόρος που θα πληρώσει η επιχείρηση.

Τα δύο αυτά αποτελέσματα μπορεί να συμφωνούν μεταξύ τους και όντως ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει από το σύνολο των λογιστικών εγγραφών να είναι ο πληρωτέος φόρος, μπορεί όμως και να υπάρχει διαφορά ανάμεσα στον φόρο που προκύπτει από το λογιστικό αποτέλεσμα με τον φόρο που προκύπτει προς πληρωμή ύστερα από την υποβολή των εντύπων φορολογίας εισοδήματος.

Δημιουργούνται έτσι, δύο βάσεις υπολογισμού η λογιστική και η φορολογική βάση. Λογιστική βάση ορίζεται η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενώ φορολογική βάση αντίστοιχα αυτή που αναγνωρίζεται για τους σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος. Φορολογική βάση είναι αντίστοιχα η απεικόνιση των εσόδων και εξόδων, υπό την οπτική της φορολογικής διοίκησης και συγκεκριμένα του ν.4172/2013. Είναι σύνηθες στις πολύ μικρές και μικρές οντότητες οι δύο βάσεις να ταυτίζονται και να μη δημιουργούνται διαφορές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης αφορούν στα

περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις και διακρίνονται σε προσωρινές ή μόνιμες διαφορές. Από τεχνικής άποψης, οι προσωρινές διαφορές απεικονίζονται μέσω του πίνακα Ε του Ε3, ενώ οι οριστικές μέσω του εντύπου φορολογικής αναμόρφωσης δαπανών.

- Προσωρινή διαφορά είναι εκείνη που αναστρέφεται στο μέλλον. Βάσει του παραρτήματος Α στον ν.4308/2014, ως προσωρινή διαφορά νοείται η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή άλλου στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της φορολογικής του βάσης, που η οντότητα αναμένει να επηρεάσει μελλοντικά τα φορολογητέα αποτελέσματα της. Για να γίνει αντιληπτό θα κάνουμε χρήση του παρακάτω παραδείγματος:

Έστω επιχείρηση Α που διαθέτει ένα μηχάνημα στην παραγωγική της διαδικασία. Η επιχείρηση εκτιμά ότι το μηχάνημα αυτό θα έχει ωφέλιμη ζωή 20 έτη και επομένως συντελεστή απόσβεσης 5% ενώ αντίστοιχα ο φορολογικός συντελεστής απόσβεσης είναι 10%. Για την ορθή φορολόγηση της εταιρείας θα πρέπει να εφαρμοστεί στον υπολογισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων της συντελεστής απόσβεσης 10%. Όμως, για την ορθή λογιστική απεικόνιση της εταιρείας ο συντελεστής απόσβεσης του συγκεκριμένου ενσώματου παγίου θα πρέπει να είναι 5%. Με αυτόν τον τρόπο δημιουργούνται δύο βάσεις υπολογισμού της απόσβεσης. Το ποσό της διαφοράς αντιστρέφεται έως την τελική εκκαθάριση του παγίου. Αυτό θα γίνει είτε μέσω αντιθέτων διαφορών αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους είτε μέσω του αποτελέσματος (κέρδος ή ζημιά) που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου. Αντίστοιχες διαφορές προκύπτουν όταν έξοδα που αναγνωρίζονται λογιστικά στην χρήση 20X1 θα εκπέσουν φορολογικά στην χρήση 20X2. Τέλος, στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, η διαφορά προκύπτει στο έτος που λογιστικά αναγνωρίζονται σε αντίθεση με το έτος καταβολής τους όπου εκπίπτουν φορολογικά (ΠΟΛ 1003/2015).

- Μόνιμες διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ των δύο βάσεων που κρίνονται μη αναστρέψιμες. Τα φορολογικά πρόστιμα δεν εκπίπτουν της φορολογίας ενώ μειώνουν το λογιστικό αποτέλεσμα. Όταν το πρόστιμο

βαρύνει μια επιχείρηση δεν δύναται να αναστραφεί σε επόμενη χρήση επομένως αποτελεί μόνιμη διαφορά. Μόνιμη διαφορά προκύπτει και όταν μια οντότητα καταβάλει εντός μιας χρήσης ποσά που αφορούν σε προσωπικές δαπάνες ανεξάρτητες της λειτουργίας της. Οι δαπάνες αυτές φορολογικά δεν εκπίπτουν και επομένως δεν αφαιρούνται από το φορολογητέο αποτέλεσμα ενώ αφαιρούνται από το λογιστικό αποτέλεσμα. Αντίστοιχα οι μισθοί που καταβλήθηκαν σε εργαζόμενους εκτός τράπεζας αποτελούν μόνιμη διαφορά.

- Οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π. δύναται να χρησιμοποιούν το σύστημα αναβαλλόμενης φορολογίας όπως αυτό προκύπτει από την παρ. 3 του άρθρου 23 του ν.4308/2014. Ο αναβαλλόμενος φόρος δύναται να αναγνωριστεί ως απαίτηση ή υποχρέωση. Εάν μια επιχείρηση επιλέξει να αναγνωρίσει αναβαλλόμενο φόρο για μια από τις διαφορές μεταξύ των βάσεων λογιστικής και φορολογίας τότε οφείλει να εφαρμόσει αυτή την πρακτική στο σύνολο των προσωρινών διαφορών που προκύπτουν μεταξύ των βάσεων. Το ποσό του φόρου εισοδήματος που μπορεί η οντότητα να ανακτήσει μελλοντικά νοείται ως αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Για παράδειγμα όταν χρησιμοποιείται διαφορετικός συντελεστής απόσβεσης σε ένα πάγιο σε σχέση με τους συντελεστές που ορίζει η φορολογία η προς τότε αν η φορολογική απόσβεση είναι μικρότερη από τη λογιστική δημιουργείται μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Αντίστοιχα, ως αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση νοείται το ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλεται σε μελλοντικές περιόδους σε σχέση με φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Είναι δηλαδή ποσά που η επιχείρηση αναβάλλει να πληρώσει και τα μετακυλύει σε μεταγενέστερες χρήσεις. Ενδεικτικά, έσοδα τόκων υπολογίζονται στο λογιστικό κέρδος με βάση την αρχή του δεδουλευμένου στην περίοδο που αφορούν αλλά φορολογικά ενδέχεται να συμπεριλαμβάνονται στην χρήση που εισπράττονται.

Εν κατακλείδι, τα χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα που προκύπτουν από την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας συμψηφίζονται και τα αντίστοιχα καθαρά ποσά αποτυπώνονται τόσο στον ισολογισμό όσο και στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεων (αρ.23, παρ.3 ν.4308/2014).

Κατ' αρχάς θα πρέπει να καταστήσουμε σαφές ότι οι οντότητες, οφείλουν να παρακολουθούν τόσο τη λογιστική, όσο και τη φορολογική βάση των εσόδων και εξόδων τους, εφόσον αυτές διαφέρουν, με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη φορολογικών δηλώσεων και την διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

5.Φορολογικός Έλεγχος και ΕΛΠ

Η Ελεγκτική των επιχειρήσεων μπορεί να διακριθεί σε κατηγορίες βάσει του οργάνου που αναλαμβάνει τη διενέργεια του ελέγχου. Εσωτερικός Έλεγχος: διενεργείται σε πρώτο βαθμό στο Εσωτερικό της Επιχείρησης από αρμόδιους υπαλλήλους (Ελεγκτές- Επιθεωρητές), με σκοπό τη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας της επιχείρησης και της εφαρμογής του Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας. Εξωτερικός Έλεγχος: διενεργείται σε δεύτερο βαθμό, από Εξωτερικούς Ανεξάρτητους ως προς την επιχείρηση Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, με σκοπό την εξασφάλιση της ορθής εφαρμογής των νόμων και των Διεθνών και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και στην σωστή παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Κρατικός Έλεγχος: Διενεργείται από τα Αρμόδια Κρατικά Όργανα ελέγχου, όπως οι Δημόσιες Φορολογικές και Τελωνειακές αρχές.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος, σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, είναι «μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης». Ως Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να θεωρηθεί το σύνολο των ελέγχων, μέτρων και μεθόδων εργασίας που αναπληρώνουν την απουσία επίβλεψης από τη Διοίκηση και διασφαλίζουν την εύρυθμη λειτουργία και προστασία της περιουσίας της επιχείρησης. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να λειτουργήσει αποτελεσματικά σε όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης (Λειτουργικές, Τεχνικές, Εμπορικές, Διοικητικές)

Ο εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται από καταρτισμένους ελεγκτές στους οποίους η ίδια η οντότητα αναθέτει ενδεικτικά τις παρακάτω λειτουργίες:

- Τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της επιχειρηματικής μονάδας, κατά κύριο λόγο για την ακρίβεια και την ορθότητα των στοιχείων και την πληρότητα των πληροφοριών που παρουσιάζονται.

- Τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, όχι μόνο τα φυσικά περιουσιακά στοιχεία αλλά και τα μη φυσικά όπως τους λογαριασμούς πελατών, τις συμβάσεις και τα λογιστικά τεκμήρια.
- Τη διασφάλιση της τήρησης των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου.
- Τη διαπίστωση της συμμόρφωσης των εργαζομένων στις πολιτικές και στις αποφάσεις της διοίκησης, ο σεβασμός της φιλοσοφίας της επιχείρησης.
- Την επιτήρηση των διαδικασιών πρόσληψης των εργαζομένων στα διάφορα τμήματα, η ορθή και αντικειμενική αξιολόγηση των στελεχών και των εργαζομένων της επιχείρησης
- Την εξέταση της ύπαρξης επαρκούς επικοινωνίας εργαζομένων των διαφόρων τμημάτων μεταξύ τους αλλά και με τη διοίκηση.
- Τον έλεγχο των τρόπων αποφυγής και καταστολής φαινομένων απάτης και κατάχρησης από πλευράς των ανώτατων στελεχών και των εργαζομένων αλλά και την αφοσίωση αυτών στη γενικότερη φιλοσοφία της επιχείρησης
- Την εποπτεία στον τρόπο παρακολούθησης, στην εκτίμηση, στην αξιολόγηση και στη διαχείριση των επιχειρηματικών κινδύνων
- Τον έλεγχο του βαθμού αντίληψης των αρμοδιοτήτων του κάθε τμήματος και της αποστολής τους
- Την αξιολόγηση της απόδοσης των επενδύσεων της επιχείρησης

Ο Εξωτερικός Έλεγχος είναι ο λογιστικός και διαχειριστικός έλεγχος ο οποίος διενεργείται από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές οι οποίοι είναι ανεξάρτητοι, όσον αφορά τις κάθε είδους σχέσεις τους με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία. Οι επαγγελματικές γνώμες που εκφράζουν οι εξωτερικοί ελεγκτές συμβάλλουν τα μέγιστα στην αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων έναντι τρίτων ενδιαφερόμενων προσώπων.

Ορκωτός Ελεγκτής / Λογιστής είναι ο επαγγελματίας ο οποίος συμβουλεύει, εξετάζει και αξιολογεί τα βιβλία, τα αναγκαία νόμιμα δικαιολογητικά και τα

παραστατικά στοιχεία επιχειρήσεων ή οργανισμών με σκοπό την επιβεβαίωση ότι οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις συνάδουν με την ισχύουσα νομοθεσία και τις λογιστικές αρχές κι εμφανίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της ελεγχόμενης μονάδας κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού της.

Ενδεικτικά, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής είναι αρμόδιος για την άσκηση τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων:

- Νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος
- Τραπεζών, ασφαλιστικών εταιρειών, εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου, εταιρειών διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρειών χρηματοδοτικών μισθώσεων και ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων
- Εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και ετερόρρυθμων εταιρειών
- Ανώνυμων εταιρειών των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς και των ανώνυμων εταιρειών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο εν όλω ή εν μέρει έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή,
- Εταιρειών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά που με βάση διάταξη νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο ορκωτών ελεγκτών λογιστών.

Η πρόβλεψη της ύπαρξης από το νόμο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργούντων ελέγχων σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την ευρωπαϊκή νομοθεσία.

5.1 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π) θεσπίστηκαν βάσει του ΦΕΚ 1589Β/ 22-10-2004 από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου. Πρόκειται για ένα σύνολο κανόνων που διέπουν τους οικονομικούς ελέγχους για όλες τις οντότητες. Στόχος τους είναι να η διενέργεια ελέγχων από το τους εξειδικευμένους ορκωτούς λογιστές βάση των διεθνών προτύπων αλλά και η εξασφάλιση της δικαιοσύνης και της αντικειμενικότητας.

Με βάση το ΦΕΚ 1589/22-10-2004 τα Ε.Ε.Π περιλαμβάνουν τις έξης κατηγορίες:

- Εισαγωγικά Θέματα
- Γενικές Αρχές και Ευθύνες
- Αξιολόγηση και Αντιμετώπιση του Ελεγκτικού Κινδύνου
- Ελεγκτική Μαρτυρία
- Χρησιμοποίηση της Εργασίας Τρίτων
- Ελεγκτικά Συμπεράσματα και Πιστοποιητικά
- Εξειδικευμένοι Έλεγχοι

5.2 Το φορολογικό πιστοποιητικό

Το φορολογικό πιστοποιητικό είναι ουσιαστικά μια έκθεση που συντάσσει ορκωτός ελεγκτής και στην οποία καταγράφει –εάν υπάρχουν– φορολογικές παραβάσεις.

Στη συνέχεια, το πιστοποιητικό υποβάλλεται στο υπουργείο Οικονομικών. Στην περίπτωση που είναι καθαρό, ουσιαστικά η εταιρεία δεν έχει την αβεβαιότητα πρόσθετων ελέγχων από την εφορία για τη συγκεκριμένη χρήση. Από τον νόμο προβλέπεται δειγματοληπτικός έλεγχος του 9% των υποθέσεων.

Εάν, από την άλλη, υπάρχουν ευρήματα, τότε κατά τεκμήριο οι επιχειρήσεις αναθεωρούν τους ισολογισμούς τους και πληρώνουν τα επιπλέον ποσά που τους καταλογίζονται.

Το περιεχόμενο του φορολογικού πιστοποιητικού διακρίνεται σε δύο μέρη στην «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και στο «Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων». Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα της υπ' αριθ. Πολ. 1159/22-7-2011 και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Μπορεί να συνταχτεί βάσει των παρακάτω υποδειγμάτων που καθορίζει η το άρθρο 65Α του ν.4174/2013 και είναι:

- Το συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη
- Το συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης
- Το συμπέρασμα με επιφύλαξη
- Το συμπέρασμα με επιφύλαξη με θέματα έμφασης
- Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος
- Αρνητικό συμπέρασμα

Το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων συμπληρώνεται ως υπόδειγμα από τον ελεγκτή και περιλαμβάνει τις εξής πληροφορίες:

- Γενικές πληροφορίες για την επιχείρηση και την ελεγχόμενη χρήση
- Ποσοτικά δεδομένα ελεγχόμενης και συγκρίσιμης χρήσης
- Αντικείμενα ελέγχου
- Πίνακα μη σημαντικών ευρημάτων
- Περιγραφή θεμάτων έμφασης
- Περιγραφή θεμάτων επιφύλαξης

- Περιγραφή λοιπών θεμάτων
- Περιγραφή θεμάτων αδυναμίας συμπεράσματος
- Περιγραφή θεμάτων αρνητικού αποτελέσματος

Για τα τελευταία έξι οι κατηγορίες με τις οποίες συμπληρώνονται αφορούν στα θέματα φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, Κ.Β.Σ., φορολογία ακινήτων, τέλη χαρτοσήμου, υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων, μετασχηματισμός επιχειρήσεων και ενδοομιλικές συναλλαγές και ηλεκτρονικό εμπόριο.

Με την επαναδιατύπωση της διάταξης του άρθρου 82 παρ.5 του Ν. 2238/1994 με την τροποποίηση που έγινε με το άρθρο 21 παρ. 10 περ. (β) του Ν. 3943/2011 προβλέφθηκε ότι αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας δεν διενεργείται φορολογικός έλεγχος, με εξαίρεση των φορολογικών ελέγχων που διενεργούνται με βάση μεθόδους ανάλυσης κινδύνου ή τυχαίου δείγματος (άρθρο 80 παρ. 1 του Ν. 2238/1994) ή εκείνων που διενεργούνται λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων που δεν ήταν διαθέσιμα κατά τον αρχικό έλεγχο. Η νέα διάταξη έδινε πλέον ουσιαστική υπόσταση στο νέο καθεστώς ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης των εταιρειών, εφόσον κάθε εταιρεία με «καθαρό φορολογικό πιστοποιητικό» θα οριστικοποιούσε τις φορολογικές της υποχρεώσεις με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και δεν θα ανέμενε «φορολογικές εκπλήξεις» στο μέλλον, με εξαίρεση κάποιες ειδικές και μη συνηθισμένες περιπτώσεις. Γενικά η τήρηση του φορολογικού πιστοποιητικού δύναται να επιδρά θετικά στις επιχειρήσεις εξασφαλίζοντας τους βεβαιότητα και δυνατότητα πρόβλεψης ταμειακών ροών εφόσον το φορολογικό αποτέλεσμα οριστικοποιείται. Συγχρόνως, εφόσον για τη σύνταξη του πιστοποιητικού απαιτείται διενέργεια ελέγχου δίνεται η δυνατότητα πρόληψη και διόρθωση σφαλμάτων χωρίς την ανεπιθύμητη επιβολή προστίμων που θα επέφερε ένας κρατικός έλεγχος. Η στενή συνεργασία των λογιστικών τμημάτων και των εξωτερικών ελεγκτών έχει ως θετικό αποτέλεσμα την υιοθέτηση σωστών λογιστικών και φορολογικών πρακτικών από τα πρώτα και εντέλει μεγαλύτερη ασφάλεια για την οντότητα. Εξίσου σημαντικό είναι ότι η επιχείρηση εξασφαλίζεται και απέναντι σε έναν φορολογικό έλεγχο καθώς αν κατά τη διάρκεια αυτού αμφισβητηθούν θέσεις και χειρισμοί που έχουν επιβεβαιωθεί στον έλεγχο για το φορολογικό πιστοποιητικό, η εταιρεία θα έχει διαμορφώσει

ξεκάθαρη και τεκμηριωμένη άποψη, με αποτέλεσμα να είναι έτοιμη και ισχυρή στη συζήτηση με τις φορολογικές αρχές και αποφασισμένη να επιδιώξει δικαστική προστασία σε τυχόν αυθαίρετα επιχειρήματα των φορολογικών αρχών. Τέλος, οι σχέσεις εταιρείας και φορολογικών αρχών διέπεται από διαφάνεια και βεβαιότητα.

Σαφώς υπάρχουν και οι αντίστοιχοι προβληματισμοί όπως το θέμα της ελεύθερης επιλογής ορκωτού ελεγκτή που θα πρέπει να ξεπεραστούν για την εξασφάλιση της βέλτιστης εφαρμογής της παρούσας νομοθετικής ρύθμισης.

6.Βιβλιογραφία

- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Taxation: critical perspectives on the world economy*, 3(1), 323-338.
- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (2009). Getting the word out: Enforcement information dissemination and compliance behavior. *Journal of Public Economics*, 93(3-4), 392-402.
- Alm, J., & Duncan, D. (2014). Estimating tax agency efficiency. *Public Budgeting & Finance*, 34(3), 92-110.

- Benjamini, Y., & Maital, S. (1985). Optimal tax evasion & optimal tax evasion policy behavioral aspects. In *The Economics of the Shadow Economy: Proceedings of the International Conference on the Economics of the Shadow Economy, Held at the University of Bielefeld, West Germany, October 10–14, 1983* (pp. 245-264). Springer Berlin Heidelberg.
- Buckley, J. (2003). E- service quality and the public sector. *Managing Service Quality: An International Journal*, 13(6), 453-462.
- Cotton, M. M., & Dark, G. (2017). *Use of technology in tax administrations 1: developing an information technology strategic plan (ITSP)*. International Monetary Fund.
- Δουκέρης, Α. & Νούσης, Γ. (2021). *Οι μόνιμες και οι προσωρινές διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης, με πολύ απλά λόγια!* Ανακτήθηκε 10 Μαρτίου 2023 από <https://www.taxheaven.gr/news/56867/oi-monimes-kai-oi-proswrines-diafores-logistikhs-kai-forologikhs-bashs-me-poly-apla-logia>).
- Drogalas et al. (2015). Tax audit effectiveness in Greek firms: Tax auditors perceptions. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 123–130. doi:10.5897/jat2015.0186 .
- Gemmell, N., & Ratto, M. (2012). Behavioral responses to taxpayer audits: evidence from random taxpayer inquiries. *National Tax Journal*, 65(1), 33-57.
- Hsu, K. W., Pathak, N., Srivastava, J., Tschida, G., & Bjorklund, E. (2015). Data mining based tax audit selection: a case study of a pilot project at the minnesota department of revenue. *Real world data mining applications*, 221-245.
- Jimenez, G., Mac an tSionnaigh, N., & Kamenov, A. (2013). Information technology for tax administration. *USAID Bureau for Economic Growth, Education and Environment, Office of Economic Policy*.
- Καραμάνης, Κ. (2008). *Σύγχρονη ελεγκτική: θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα*. Εκδόσεις ΟΠΑ.
- Κορομηλάς, Γ. (2013). *Tax notes*. Athens: Tax Advisors.
- Maciejovsky, B., Kirchler, E., & Schwarzenberger, H. (2007). Misperception of chance and loss repair: On the dynamics of tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 28(6), 678-691.

Μαυραγάνης, Γ. Σ. (no date). *Φορολογικό Πιστοποιητικό: Τα Υπέρ Και Τα Κατά*.

Ανακτήθηκε 15 Μαρτίου 2023 από

<https://www.accountancygreece.gr/%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%B1/%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%B105/%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%BF-%CF%80%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%BF%CF%80%CE%BF%CE%B9%CE%B7%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%BF-%CF%84%CE%B1-%CF%85%CF%80%CE%B5%CF%81-%CE%BA%CE%B1%CE%B9/> .

Mittone, L. (1999). *Psychological Constraints on Tax Evasion an Experimental Approach* (Doctoral dissertation, University of Bristol).

Mittone, L. (2006). Dynamic behaviour in tax evasion: An experimental approach. *The Journal of Socio-Economics*, 35(5), 813-835.

Νόμος 2238/1992

Νόμος 2850/2000

Νόμος 3842/2010

Νόμος 4093/2012

Νόμος 4174/2013

Νόμος 4308/2014

Νόμος 4389/2016

OECD. (2011). *OECD Economic Surveys: Greece 2011*, OECD Publishing, Paris.

OECD. (2016). *Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264256439-en> .

OECD. (2017). *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris.

Retrieved 20 May 2023 from

<https://www.oecd.org/publications/tax-administration-23077727-zh.htm>

Παρτάλης, Α. (2012). «ELENXIS»-Ένα Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών, ως ένα νέο αξιόπιστο και σύγχρονο εργαλείο στόχευσης, διαχείρισης και διενέργειας φορολογικών ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, στα πλαίσια αντιμετώπισης του σύγχρονου οικονομικού εγκλήματος και της φοροδιαφυγής.

ΠΟΛ. 1003/2015
ΠΟΛ. 1159/2011

Raghunathan, V. S., Kumar, S. D., & Thamaraiselvi, G. (2015).

e-Governance Service Delivery Platform–Platform to Optimize SDLC, Re engineering Application Architecture and Elimination of Processes.

Indian Journal of Science and Technology, 8, 15.

Σακελλαρόπουλος, Τ. (2021).

Τι είναι η Αναβαλλόμενη Φορολογία με απλά λόγια. (Παραδείγματα).

Ανακτήθηκε 14 Απριλίου 2023 από <https://foroline.gr/archives/44258> .

Siau, K., & Long, Y. (2005).

Synthesizing e- government stage models—a meta- synthesis based on meta- ethnography approach. *Industrial Management & Data Systems*, 105(4), 443-458.

Slemrod, J., Blumenthal, M., & Christian, C. (2001).

Taxpayer response to an increased probability of audit:
evidence from a controlled experiment in Minnesota.

Journal of public economics, 79(3), 455-483.

Spicer, M. W., & Hero, R. E. (1985). Tax evasion and heuristics: A research note.

Journal of Public Economics, 26(2), 263-267.

Σταματόπουλος, Δ., Σταματόπουλος, Π., & Σταματόπουλος, Γ. (2015).

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ανάλυση-ερμηνεία.

Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα.

Σταματόπουλος, Π. Δ., & Καραβοκύρης, Α. (2017).

Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών

Και Νομικών Προσώπων. Ανάλυση - Ερμηνεία. Forin: Αθήνα.

Tagkalakis, A. O. (2013). Audits and tax offenders: recent evidence from

Greece. *Economics Letters*, 118(3), 519-522.

Τότση, Θ. (2016). Εκτίμηση του κινδύνου και της απόδοσης των μετοχικών

Αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού: η περίπτωση των τραπεζών Αγροτικής,
Γενικής, Πειραιώς.

Τζίφας, Β. (no date). *Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης: από τη θεωρία στην*

εφαρμογή. Ανακτήθηκε 5 Απριλίου 2023 από

<https://www.accountancygreece.gr/ekthesi-forologikis-symmorfosis-apo-t/> .

Φάκος, Δ. (2016). *Λογιστική Βάσει Ε.Λ.Π.* Prosvasis: Αθήνα.

ΦΕΚ 1589B/ 22-10-2004, Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα

Webley, P. (1987). Audit probabilities and tax evasion in a business simulation.

Economics Letters, 25(3), 267-270.

World Health Organization. (2011). *WHO technical manual on tobacco tax*

administration. Ανακτήθηκε 10 Οκτωβρίου 2022 από

http://www.who.int/tobacco/publications/en_tfi_tob_tax_chapter3.pdf.

Ζήρας, Β. (2014). *Φορολογικό πιστοποιητικό από ορκωτούς αντί*

για τακτικό έλεγχο από

την εφορία. Ανακτήθηκε 20 Μαρτίου 2023 από

<https://www.kathimerini.gr/economy/local/508190/forologiko-pistopoiitiko-apo-orkotoys-anti-gia-taktiko-elegcho-apo-tin-eforia/>.

<https://taxpress.gr/archives/81300>

[https://taxpress.gr/wp-](https://taxpress.gr/wp-content/uploads/2016/12/%CE%A0%CF%81%CE%BF%CF%83%CE%AC%CF%81%CF%84%CE%B7%CE%BC%CE%B1-%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%BB%CF%85%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CF%80%CE%BB%CE%B7%CF%81%CE%BF%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%B9%CE%B1%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%AF%CF%89%CE%BD.pdf)

[content/uploads/2016/12/%CE%A0%CF%81%CE%BF%CF%83%CE%AC%CF%81%CF%84%CE%B7%CE%BC%CE%B1-](https://taxpress.gr/wp-content/uploads/2016/12/%CE%A0%CF%81%CE%BF%CF%83%CE%AC%CF%81%CF%84%CE%B7%CE%BC%CE%B1-%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%BB%CF%85%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CF%80%CE%BB%CE%B7%CF%81%CE%BF%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%B9%CE%B1%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%AF%CF%89%CE%BD.pdf)

[%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%BB%CF%85%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8E%CE%BD-](https://taxpress.gr/wp-content/uploads/2016/12/%CE%A0%CF%81%CE%BF%CF%83%CE%AC%CF%81%CF%84%CE%B7%CE%BC%CE%B1-%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%BB%CF%85%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CF%80%CE%BB%CE%B7%CF%81%CE%BF%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%B9%CE%B1%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%AF%CF%89%CE%BD.pdf)

[%CF%80%CE%BB%CE%B7%CF%81%CE%BF%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%B9%CE%B1%CE%BA%CF%8E%CE%BD-](https://taxpress.gr/wp-content/uploads/2016/12/%CE%A0%CF%81%CE%BF%CF%83%CE%AC%CF%81%CF%84%CE%B7%CE%BC%CE%B1-%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%BB%CF%85%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CF%80%CE%BB%CE%B7%CF%81%CE%BF%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%B9%CE%B1%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%AF%CF%89%CE%BD.pdf)

[%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%AF%CF%89%CE%BD.pdf](https://taxpress.gr/wp-content/uploads/2016/12/%CE%A0%CF%81%CE%BF%CF%83%CE%AC%CF%81%CF%84%CE%B7%CE%BC%CE%B1-%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%BB%CF%85%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CF%80%CE%BB%CE%B7%CF%81%CE%BF%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%B9%CE%B1%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%AF%CF%89%CE%BD.pdf)

<https://www.oikonomologos.gr/orkotos-elegktis-logistis-certified-auditor-accountant/>

<https://www.hiia.gr/sitemap/protipa-esoterikou-elegchou.htm>