



Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο ΈΛΕΓΧΟΣ ΣΤΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Γλαμπεδάκη Αδαμαντία AM 10182
Καραπατή Γεωργία AM 10423
Νάσσος Χρήστος AM 10097

ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2018

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	4
ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΟΣ	5
1.1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	5
1.2. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ.....	6
1.3. ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	8
1.4. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	9
1.5. ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΚΡΑΤΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ	10
ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΟΣ	133
2.1. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	133
2.2. ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	144
2.3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	17
2.4. ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	20
2.5. ΤΑ ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ	21
2.6. ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ.....	29
2.7. ΤΗΡΗΣΗ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ - ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ.....	37
2.8. ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ	41
2.9. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	51
2.10. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟ	54
ΤΡΙΤΟ ΜΕΡΟΣ	58
3.1. ΕΙΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ.....	58
3.2. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	59
3.3. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	66
3.4. ΠΗΓΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΡΟΣ ΕΞΕΤΑΣΗ	69
3.5. ΈΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	71
3.6. ΕΙΔΗ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ	72
3.7. ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	75
3.8. ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΑΝΤΑΠΟΔΕΙΞΗΣ.....	76
ΤΕΤΑΡΤΟ ΜΕΡΟΣ	77

4.1. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥ ΥΨΟΥΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ ΥΠΟΘΕΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ Ο.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ 77

4.2. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕΘΟΔΟ ΕΜΜΕΣΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΥΠΟΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ Ε.Π.Ε ΕΤΩΝ 2016 ΚΑΙ 2017..... 81

4.3. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕΘΟΔΟ ΕΜΜΕΣΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΥΠΟΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ Α.Ε 85

4.4. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕΘΟΔΟ ΕΜΜΕΣΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΦΥΣΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ.....858

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ..... 88

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ..... 88



ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία εκπονείται στα πλαίσια των λογιστικών αρχών και ως αντικείμενο έχει την περιγραφή των φορολογικών διαδικασιών και των φορολογικών ελέγχων των νομικών προσώπων. Αρχικά γίνεται εκτενής αναφορά στις βασικές γενικές έννοιες προς πληροφόρηση του αναγνώστη και εισαγωγή στο αντικείμενο της εργασίας. Στην συνέχεια παρατίθενται οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις στις οποίες βασίζονται οι φορολογικοί έλεγχοι και παράλληλα γίνεται αναφορά στις διαδικασίες ελέγχου που πραγματοποιούνται στα νομικά πρόσωπα όσον αφορά τα είδη και τις τεχνικές που εφαρμόζονται. Τέλος παρουσιάζονται παραδείγματα φορολογικών ελέγχων σε εταιρείες διαφορετικής μορφής προς εφαρμογή των περιεχομένων της εργασίας.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η οικονομία μιας χώρας αποτελεί ουσιώδες και αναπόσπαστο μέρος το οποίο την προσδιορίζει ανάμεσα στις κοινωνίες. Οι οικονομικές συνθήκες διαφοροποιούνται συνεχώς με αποτέλεσμα οι κοινωνίες να διαφοροποιούν τον τρόπο λειτουργίας και διαχείρισης διαφόρων συνθηκών προς την επίτευξη του επιθυμητού αποτελέσματος .

Μια από τις βασικότερες διαδικασίες στην οποία υπόκεινται όλες οι οικονομικές μονάδες , είτε επιχειρήσεις είτε φυσικά πρόσωπα είναι και ο φορολογικός έλεγχος. Τα διοικητικά όργανα των χωρών υποχρεούνται να ελέγχουν τις οικονομικές διαδικασίες προκειμένου να επιβληθούν οι απαιτούμενοι φόροι καθώς η είσπραξη αυτών αποτελεί μια από τις κυριότερες πηγές εσόδων των κρατών και απαραίτητο στοιχείο για την λειτουργία τους.

Η διαδικασία των φορολογικών ελέγχων παράλληλα είναι σημαντική όχι μόνο για φοροεισπρακτικούς λόγους αλλά και για τον έλεγχο , ουσιαστικά , της σωστής εφαρμογής των νόμων στις πραγματοποιούμενες οικονομικές συναλλαγές μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών και την αποκάλυψη ενδεχόμενων αποκρύψεων οικονομικών συναλλαγών με απώτερο σκοπό την φοροδιαφυγή από τα μέρη ή ακόμα και παραλείψεων που δημιουργούνται καθώς πάντα όταν εμπλέκεται ανθρώπινος παράγοντας σε διαδικασίες υπάρχει το ενδεχόμενο λάθους. Ειδικότερα ενδεχόμενα λάθη σε δημόσιους οργανισμούς ενδέχεται να επηρεάσουν ακόμα και την συνολική οικονομία μιας χώρας σε βιοτικό επίπεδο και επίπεδο βιωσιμότητας και ακόμη σε παγκόσμιο επίπεδο αφού όλα τα κράτη αποτελούν μέρη του παγκόσμιου οικονομικού συνόλου. Ταυτόχρονα με την σωστή εφαρμογή των εκλεκτικών μηχανισμών δημιουργείται το συναίσθημα της ασφάλειας και της δικαιοσύνης μέσα στην κοινωνία καθώς και εμπιστοσύνης στα κρατικά όργανα που είναι αρμόδια για τις συγκεκριμένες διαδικασίες.

Η συγκεκριμένη διαδικασία τα τελευταία έτη , λόγω των επικρατουσών δυσμενών οικονομικών συνθηκών στη χώρα μας , αποτελεί απαραίτητη λειτουργική διαδικασία για την συνέχιση της βιωσιμότητας. Αποτελείται από διαφόρων ειδών διαδικασίες ανάλογα με την φύση των οικονομικών συναλλαγών και την κατηγορία των εμπλεκόμενων μερών. Η έλλειψη φορολογικών ελέγχων και μηχανισμών από τις κυβερνήσεις των κρατών μπορεί να προκαλέσει φοροδιαφυγικές τάσεις.

Εμπλεκόμενα μέρη σε οικονομικές συναλλαγές είναι οι πολίτες μιας χώρας , οι οποίοι πραγματοποιούν οικονομικές συναλλαγές, οι επιχειρήσεις καθώς και οι κρατικές υπηρεσίες και οι επιχειρήσεις.

Προκειμένου επομένως οι κρατικοί μηχανισμοί να είναι σε θέση να αντιμετωπίζουν τις συνεχώς μεταβαλλόμενες οικονομικές συνθήκες των χωρών μεταβάλλουν με την σειρά τους φορολογικές διαδικασίες και νόμους.

ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΟΣ

1.1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η έννοια του φορολογικού ελέγχου που ακολουθούν τα εκάστοτε αρμόδια όργανα των κρατών είναι το σύνολο των δραστηριοτήτων και των διαδικασιών που ακολουθούνται για την εξασφάλιση , την παρακολούθηση , την αξιολόγηση και την διόρθωση των οικονομικών συναλλαγών που πραγματοποιούνται μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών μιας οικονομικά ενεργής κοινωνίας με στόχο της επίτευξη των οικονομικών σκοπών και των επιθυμητών αποτελεσμάτων αυτών .

Επομένως η διαδικασία του ελέγχου πραγματοποιείται τόσο στις λειτουργικές διαδικασίες των εμπλεκόμενων μερών και στις οικονομικές συναλλαγές αυτών όσο και στα αποτελέσματα που εμφανίζουν στις οικονομικές καταστάσεις τους, όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα ή στα δηλωθέντα εισοδήματα στο τέλος κάθε έτους, όσον αφορά τα φυσικά πρόσωπα.

Βασικά στάδια του ελέγχου αποτελούν ο καθορισμός των πρότυπων ελεγκτικών αρχών που διέπουν τις οικονομικές συναλλαγές , η παρακολούθηση , η αξιολόγηση και οι μετρήσεις των αποτελεσμάτων, η σύγκριση της σχέσης των οικονομικών συναλλαγών με τα επιβαλλόμενα νομοθετικά πλαίσια και η ανάλυση των αποτελεσμάτων όσον αφορά τις συγκλίσεις , τις αποκλίσεις και τα αίτια αυτών.

Ο έλεγχος πραγματοποιείται αρχικά με τον καθορισμό συγκεκριμένων νομοθετικών πλαισίων και φορολογικών ρυθμιστικών νόμων ρυθμίζει τους τρόπους λειτουργίας των κοινωνιών σε νομικά πλαίσια κατάλληλα προς την επίτευξη των οικονομικών στόχων και την διευκόλυνση της ελεγκτικής διαδικασίας. Στη συνέχεια παρακολουθούνται οι οικονομικές συναλλαγές με διάφορα ελεγκτικά μέσα και αξιολογούνται ως προς την έννομη πραγματοποίηση των συναλλαγών. Στην ελεγκτική διαδικασία επομένως γίνεται σύγκριση των διδόμενων νομοθετικών πλαισίων με τον τρόπο της πραγματοποιηθείσας συναλλαγής. Μελετώντας το αποτέλεσμα της σύγκρισης τα αρμόδια όργανα ελέγχου αποφαινόμενα ως προς την νομιμότητα της πραγματοποιηθείσας συναλλαγής και ερευνούν τα αίτια των ενδεχόμενων αποκλίσεων , για το εάν ενδεχομένως η απόκλιση που προκύπτει εμπεριέχει δόλο από το εμπλεκόμενο μέρος.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες βοηθούν στην αποκάλυψη φοροδιαφυγικών συμπεριφορών και στην δημιουργία νέων αρχών και μηχανισμών πρόληψης της γενικότερης οικονομίας μια χώρας από προσπάθειες παρόμοιων συμπεριφορών από τους φορολογούμενους.

1.2. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ

Από την αρχή ακόμα της δημιουργίας των κοινωνιών και της έναρξης των κοινωνικοοικονομικών συναλλαγών εμφανίζεται η έννοια του ελέγχου και γίνεται αντιληπτή η σημαντικότητα της . Οι πρώτες συναλλαγές των ανθρώπων φέρνουν στο προσκήνιο την ανάγκη ελέγχου των διαδικασιών και των ανταλλακτικών ενεργειών προκειμένου να αποφεύγονται τα κρούσματα κλοπών ανάμεσα στους συναλλασσόμενους.

Οι πρώτες μαρτυρίες ελεγκτικών διαδικασιών εμφανίζονται το 3000 π.Χ. στην Βαβυλώνα και στην αρχαία Αίγυπτο. Στην Ελλάδα των αρχαίων χρόνων ο ελεγκτής διαχειρίζονταν τα οικονομικά όλου του κράτους. Εμφανίζεται στην Αθήνα ο θεσμός του “Λογιστή” και των “Ευθυνών” με οικονομικής διαχείρισης αρμοδιότητες και ελεγκτικές παράλληλα. Σε άλλες πόλεις της χώρας οι ίδιες αρμοδιότητες εμφανίζονται στα πρόσωπα των “ Εξεταστών” των “ Συνηγόρων “ και άλλων.

Αργότερα στα χρόνια της Ρωμαϊκής αυτοκρατορίας εμφανίζονται οι θεσμοί των “ Ύπατων ”, “ Κλησόρων ” και των “ Ταμείων ”¹ οι οποίοι είχαν οικονομικής φύσεως αρμοδιότητες διαχείρισης και έδιναν αναλυτική αναφορά στο τότε διοικητικό όργανο της αυτοκρατορίας δηλαδή την Σύγκλητο, με ισχυροποίηση του θεσμού κατά την εποχή του Βυζαντίου.

Όσον αφορά τον έλεγχο των επιχειρήσεων στην Ελλάδα και τους ελεγκτικούς μηχανισμούς αυτών το 1931 θεσμοθετείται το πρώτο νομοθετικό πλαίσιο με τους Ελεγκτές να πρωταγωνιστούν , σχέδιο το οποίο αποτυγχάνει και ο θεσμός αποτελεί τυπικό και μη ουσιώδες ελεγκτικό όργανο λόγω της μη ύπαρξης ανεξαρτησίας διαμορφώνοντας ένα και μόνο ρόλο , αυτόν της επιβεβαίωσης της σωστής λειτουργίας των επιχειρήσεων ασχέτως με την πραγματική διάσταση των αποτελεσμάτων των ελεγκτικών διαδικασιών.

Ο θεσμός και η λειτουργία των ελεγκτικών μηχανισμών στις επιχειρήσεις αποκτά κύρος με τον νόμο 3329 το 1955 με την ίδρυση του “ Σώματος Ορκωτών Λογιστών ”. Εκτός από την ελεγκτική διαδικασία των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων , οι αρμοδιότητες τους εκείνη την εποχή αυξάνονται και οι ελεγκτές ασκούν πλέον και διαχειριστικό έλεγχο στις επιχειρήσεις με την συναίνεση και πρωτοβουλία των ιδίων των επιχειρήσεων καθώς ενώ ισχυροποιείται ο θεσμός παραμένει η χρήση του ως προαιρετική νομικά ακόμα.

Ο έλεγχος και η διοίκηση του θεσμού ασκείται από το Εποπτικό Συμβούλιο το οποίο διόριζε το κράτος και η δραστηριότητα του ως διοικητικό όργανο του θεσμού ανανεώνονταν ανά 4 έτη. Το Εποπτικό Συμβούλιο ήταν υπεύθυνο για τον διορισμό των νέων μελών του σώματος και την γενική εποπτεία και

¹Πηγή :ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΠΟΙΗΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΣΥΝΤΑΣΣΟΝΤΑΙ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, Σχολέκη Κ. Ευαγγελία, Νοέμβριος 2008 , Διαθέσιμο στον ιστότοπο:<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/13346/2/SxalekiMsc2008.pdf>

καθοδήγηση του, όριζε ποια επιχείρηση θα αναλάμβανε το εκάστοτε μέλος του σώματος και επέπτευε την διαδικασία εφαρμόζοντας πειθαρχικές η αυστηρότερες ποινές κατά περίπτωση, όριζε την αμοιβή των μελών κατά έλεγχο και κατά μήνα. Όλες οι εποπτικές διαδικασίες ήταν στην δικαιοδοσία του Εποπτικού Συμβουλίου γεγονός που προσέδιδε λόγους αμφισβήτησης της ακεραιότητας των διαδικασιών δεδομένου την συγκέντρωση όλων των εξουσιών στο Συμβούλιο.

Με τα παραπάνω δεδομένα το Σώμα Ορκωτών Λογιστών παύει την λειτουργία του το 1992 και υιοθετείται ο Κανονισμός Επαγγελματικής Δεοντολογίας του Αμερικανικού Ιδρύματος Ορκωτών Λογιστών. Ο κανονισμός επέβαλλε στα μέλη ρυθμιστικούς κανόνες δεοντολογίας ρυθμίζοντας την συμπεριφορά των μελών και την αντικειμενικότητα των διαδικασιών αναγκάζοντας τα μέλη σε συμμόρφωση στους κανόνες. Η ανεξαρτησία των ελέγχων είναι ένα από τα σοβαρότερα θέματα που ρύθμιζε ο κανονισμός καθώς και η εξασφάλιση της εχεμύθειας και του επαγγελματισμού των μελών. Ακολουθώντας τον κανονισμό ο ελεγκτής έχει αστική ευθύνη έναντι της ελεγχόμενης εταιρείας πλέον και είναι υπόχρεος στην τήρηση της συμφωνηθείσας σύμβασης κατά περίπτωση. Κυρώσεις σε ενδεχόμενη μη συμμόρφωση στους κανονισμούς πραγματοποιούνται βάσει του νόμου 2190/1920 επιβάλλοντας ακόμα και φυλάκιση σε περιπτώσεις μη τήρησης της υποχρέωσης εχεμύθειας και ελεγκτικού απορρήτου.

Τα επιβαλλόμενα πειθαρχικά μέτρα που έχει τη δυνατότητα να επιβάλλει το Συμβούλιο είναι από απλή επίπληξη ή πρόστιμο , προσωρινή παύση εργασιών έως την διευκρίνηση της υπόθεσης ακόμα και οριστική παύση εάν αυτό κρίνεται απαραίτητο κατά περίπτωση. Εάν κριθεί απαραίτητο παραπέμπεται στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), η οποία αποφαινεται με σύσταση ή επίπληξη καθώς και πρόστιμα (ανώτερο 50.000€), αναστολή άσκησης επαγγέλματος έως και ένα χρόνο ή σε εξαιρετικά μεγάλες παραβάσεις οριστική διαγραφή του μέλους από το σώμα.



1.3. ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι οικονομικές καταστάσεις, οι πραγματοποιούμενες συναλλαγές των επιχειρηματικών οντοτήτων καθώς και τα αποτελέσματα της γενικότερης επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης αποτελούν αντικείμενο ενδιαφέροντος για τα εμπλεκόμενα μέρη της, όπως οι πιστωτές, οι πελάτες, οι μέτοχοι αλλά και το ίδιο το κράτος.

Ελεγκτικές διαδικασίες γίνονται τόσο για τον έλεγχο της σωστής εφαρμογής των κανόνων λειτουργίας εσωτερικά της επιχείρησης όσο και για τον έλεγχο της εφαρμογής των κανόνων δικαίου που προσδιορίζει το κράτος οι οποίοι την διέπουν.

Είδη ελέγχων υπάρχουν τόσο για την μελέτη και ανάλυση των λειτουργικών διαδικασιών από την επιχείρηση και την αποκάλυψη λαθών και παραλείψεων καθώς και έλεγχοι φορολογικού ενδιαφέροντος οι οποίοι αποκαλύπτουν φορολογικές παραλείψεις που εμπεριέχουν δόλο σε μια προσπάθεια απόκρυψης φορολογητέων εισοδημάτων και φοροδιαφυγής.

Τα περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων γενικότερα και τα κεφάλαια που συγκεντρώνουν αποτελούν αντικείμενο μελέτης και ενδιαφέροντος για τις ελεγκτικές διαδικασίες, επομένως, είτε αυτές προέρχονται από την ίδια την επιχείρηση προς βελτιστοποίηση της λειτουργικότητας της είτε από τους κρατικούς ελεγκτικούς μηχανισμούς προς πάταξη της φοροδιαφυγών εσόδων από φόρους του κράτους.

Τα αποτελέσματα παράλληλα των ελεγκτικών διαδικασιών πάσης φύσεως έχουν με την σειρά τους σημαντικότατο ρόλο καθώς επηρεάζουν αρχικά τις αποφάσεις των διοικητικών οργάνων και στην συνέχεια την αντιμετώπιση της ίδιας από τα ελεγκτικά όργανα του κράτους ακόμα και την ίδια αφού ενδεχόμενες ελλείψεις και παραλείψεις μπορεί να οδηγήσουν σε φορολογικά πρόστιμα το ύψος των οποίων μπορεί ακόμα να επηρεάσει και την βιωσιμότητα της.²

Όσον αφορά τα φυσικά πρόσωπα υπόκεινται και αυτά σε φορολογικό έλεγχο προκειμένου να προσδιοριστεί ο απαιτούμενος φόρος εισοδήματος αναλογικά με τα δηλωθέντα εισοδήματα του στο τέλος τους έτους.

Και εδώ φαίνεται η σημαντικότητα της ελεγκτικής διαδικασίας καθώς ο κάθε φορολογούμενος πολίτης μιας κοινωνίας αποτελεί σημαντικό γρανάζι στην αλυσίδα της οικονομίας. Μια μικρή παράλειψη από ένα μόνο φορολογούμενο ενδεχομένως να μην είναι ικανό να επηρεάσει το σύνολο της οικονομίας, όταν

²Τ.Ε.Ι. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ Τμήμα Χρηματοοικονομικών και Ελεγκτικών Υπηρεσιών, Άσκηση Ελέγχου στις Ανώνυμες Εταιρείες, ΔΗΜΗΤΡΑ (Β.Χουδελούδη ΑΜ 2001056 Αθήνα, 2006 ΣΕΛ6

[:http://nestor.teipel.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/16256/SDO_XRHMEL_00197_Medium.pdf?sequence=1](http://nestor.teipel.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/16256/SDO_XRHMEL_00197_Medium.pdf?sequence=1)

όμως το φαινόμενο αποκτά μεγάλες διαστάσεις τότε η κατάσταση χαρακτηρίζεται δυσμενής και χρειάζεται σωστή διαχείριση ώστε να αποφευχθεί ακόμα και χρεοκοπία μιας χώρας η οποία διακατέχεται από υψηλό ποσοστό φοροδιαφυγής.

Έτσι η κοινωνία υιοθετεί ελεγκτικούς μηχανισμούς και εφαρμόζει το κατάλληλο νομοθετικό πλαίσιο στήριξης του ελέγχου για την αποφυγή καταστάσεων όμοιων με την προαναφερθείσα.

Ακόμα και οι ίδιες οι επιχειρήσεις πλέον αναγνωρίζουν την σημαντικότητα των ελεγκτικών διαδικασιών και αποδέχονται την επιβολή ειδικών ελεγκτών ώστε να φαίνεται η διαφάνεια των συναλλαγών τους και να αυξάνεται η αξιοπιστία τους στους πελάτες. Έτσι δημιουργούνται και υιοθετούνται ελεγκτικοί θεσμοί και μηχανισμοί αναφορικά με τις επιχειρήσεις.

Οι υπαγόμενοι σε φορολογικό έλεγχο μπορεί να είναι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογούμενων φυσικών προσώπων οι οποίες δεν έχουν υπαχθεί σε φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 για τα φορολογικά έτη από το 2014 και έπειτα καθώς και οι υποθέσεις που δεν υπάχθηκαν σε φορολογικό έλεγχο πριν την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 και δεν υπήρχε έναρξη ελέγχου έως και το τέλος του έτους 2013. Υπάγονται σε έλεγχο εάν παρουσιάζεται αυξημένος πλουτισμός πέραν του δέοντος σε περιουσιακά στοιχεία και τραπεζικές καταθέσεις, εμφανίζονται αδικαιολόγητα ποσά δαπανών τα οποία δεν καλύπτονται από το σύνολο των εισοδημάτων, δεν τηρούνται τα απαραίτητα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τον ΚΒΣ/Κ.Φ.Α.Σ, παρουσιάζονται ζημίες κατ' εξακολούθηση στα αποτελέσματα των εταιρειών καθώς επίσης και εάν υπάρχει συγκεκριμένη πληροφόρηση για αδήλωτα εισοδήματα ή δαπάνες. Η επιλογή των υποθέσεων προς φορολογικό έλεγχο γίνεται βάσει των διατάξεων του ΚΦΔ (ν.4174/2013, άρθρο 26)

ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σύμφωνα με τον νόμο 2238/1994 και τα άρθρα 2 και 101 υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών είναι κάθε ημεδαπό πρόσωπο, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που δραστηριοποιείται στην ελληνική επικράτεια και σκοπό έχει την απόκτηση εισοδηματικών πόρων από μισθούς, εμπορικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις, βιοτεχνικές ή αγροτικές, ελευθέρια επαγγέλματα, αστικές κερδοσκοπικές ή μη επιχειρήσεις και εταιρείες. Υποχρεούται παράλληλα στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων που αφορούν την οικονομική του δραστηριότητα και υποβολή των δεδομένων αυτών προς διασταύρωση και έλεγχο.³



³ Πηγή: Νόμος 2238/1994 - Άρθρο 101, Κωδικοποιημένος σύμφωνα με το Ν.4110/2013.

1.4. ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΚΡΑΤΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ

Η διαδικασία των ελέγχων σε μια χώρα αποτελεί κύρια πηγή αποκάλυψης και καταστολής φοροδιαφυγικών συμπεριφορών των πολιτών . Οι εκάστοτε κυβερνήσεις δημιουργούν ένα ελεγκτικό σύστημα κατάλληλο για την ρύθμιση και την καταστολή των προαναφερθέντων συμπεριφορών. Η κυβέρνηση το 2016 ενεργοποίησε το Συντονιστικό Όργανο Επιθεώρησης και Ελέγχου (Σ.Ο.Ε.Ε.) , το οποίο έχει ως αρμοδιότητα τη ρύθμιση της λειτουργίας των επιμέρους οργάνων του τα οποία είναι :

- Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης
- Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος
- Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης
- Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας Πρόνοιας (ΣΕΥΥΠ)
- Γενική Δ/ση Δημοσιονομικών Ελέγχων
- Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Δ/ση Εσωτερικού Ελέγχου
- Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Δ/ση Εσωτερικών Υποθέσεων
- Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων (Σ.Ε.Δ.Ε.)
- Γενική Δ/ση Τελωνείων & Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης Δ/ση Στρατηγικής Τελωνειακών Ελέγχων & Παραβάσεων
 - Δ/ση Επιθεώρησης Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων
- Δ/ση Οικονομικής Εποπτείας & Επιθεώρησης Νομικών Προσώπων Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης & Κοινωνικής Αλληλεγγύης
 - Υπηρεσία Ελέγχου Δαπανών Υγείας Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης
 - Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (Σ.ΕΠ.Ε.)
 - Σώμα Επιθεώρησης Περιβάλλοντος, Δόμησης, Ενέργειας και Μεταλλείων
- Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων Λιμενικού Σώματος – Ελληνικής Ακτοφυλακής
 - Δ/ση Εσωτερικών Υποθέσεων Ελληνικής Αστυνομίας
 - Δ/ση Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος
- Σώμα Επιθεώρησης και Ελέγχου Καταστημάτων Κράτησης (Υπουργείου Δικαιοσύνης)
 - Μονάδα Εσωτερικού ελέγχου υπουργείου οικονομικών

Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Υπουργείου Υποδομών Μεταφορών και Δικτύων

Δ/ση Προστασίας Θαλάσσιου Περιβάλλοντος

Το όργανο καταγράφει όλες τις ετήσιες εργασίες και αρμοδιότητες των σωμάτων σε ετήσια έκθεση την οποία παραδίδει στον αρμόδιο υπουργό η Γενική Επιθεωρήτρια Δημόσιας Διοίκησης. Στην έκθεση περιλαμβάνονται οι συντονιστικές διαδικασίες των παραπάνω σωμάτων, οι επιθεωρήσεις που διενεργήθηκαν καθώς και οι έλεγχοι που πραγματοποιήθηκαν.

Το ελεγκτικό έργο του οργάνου βοηθά στην εξάλειψη φαινομένων επικαλύψεων και αντιφάσεων στα αποτελέσματα προγενέστερων ελέγχων των ελεγκτικών μηχανισμών με την χρήση ειδικών τεχνογνωσιών σωστός συντονισμός των επιμέρους παραπάνω ελεγκτικών σωμάτων και υπηρεσιών ενισχύει την καταπολέμηση φαινομένων φοροδιαφυγής και διαφθοράς όχι μόνο από τους πολίτες-φορολογούμενους του κράτους ή τις επιχειρήσεις αλλά και από την ίδια την ηγεσία.

Για την σωστή αποπεράτωση των ελεγκτικών διαδικασιών το Σ.Ο.Ε.Ε. συγκρότησε:

1. Για την διενέργεια οικονομικού και διοικητικού ελέγχου στο Υποθηκοφυλακείο Αχαρνών και στα αρμόδια και συνδεδεμένα με αυτό , Υπουργεία με εκτέλεση σχετικής παραγγελίας από τον Εισαγγελέα Διαφθοράς συγκρότησε Μικτό Κλιμάκιο με μέλη από το Γ.Ε.Δ.Δ, το Υπουργείο Οικονομικών, από τη Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, τη Γ.Δ.Δ.Ε., από το Σ.Δ.Ο.Ε., την Οικονομική Αστυνομία, και από το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ..
2. Για την διενέργεια οικονομικού και διοικητικού ελέγχου στο ΚΕ.ΕΛ.Π.ΝΟ και την εξακρίβωση του νόμιμου των διαχειριστικών του πράξεων συγκρότησε Μικτό Κλιμάκιο με μέλη από το Γ.Ε.Δ.Δ, το Υπουργείο Οικονομικών, από τη Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, τη Γ.Δ.Δ.Ε., από το Σ.Ε.Υ.Υ.Π. και από το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ..
3. Για την διενέργεια οικονομικού και διοικητικού ελέγχου της διαδικασίας έγκρισης, τιμολόγησης και συνταγογράφησης σκευασμάτων και των ομοειδών διανεμόμενων φαρμακευτικών προϊόντων των φαρμακευτικών εταιρειών στην αγορά, συγκρότησε Μικτό Κλιμάκιο με μέλη από το Γ.Ε.Δ.Δ, από το Σ.Δ.Ο.Ε., την Οικονομική Αστυνομία, από το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., μέλη από το Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., το Σ.Ε.Υ.Υ.Π και την ΥΠ.Ε.Δ.Υ.Φ.Κ.Α..⁴

⁴ Πηγή: ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΣΩΜΑΤΑ & ΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ, ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Ελεγκτικά Σώματα Και Υπηρεσίες Επιθεώρησης Και Έλεγχου, σελ.26, Γενικός Επιθεωρητής δημοσίας διοίκησης ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α. / Ε.Π. “ΠΟΛΙΤΕΙΑ”, ΑΘΗΝΑ Δεκέμβριος 2007. Διαθέσιμο στον ιστότοπο : https://www.gedd.gr/article_data/Linked_files/38/02EgxeiridioElegxou.pdf

Παράλληλες διαδικασίες ελέγχου με την συγκρότηση των παραπάνω κλιμακίων είναι η απόφαση πραγματοποίησης κοινών επιθεωρήσεων ελέγχων και ερευνών από τους επιθεωρητές των παραπάνω σωμάτων και υπηρεσιών για την εξάλειψη του χρονοβόρου των διαδικασιών και ενίσχυσης της απόδοσης και αποτελεσματικότητας τους σε υποθέσεις υψηλής διαφθοράς στη Δημόσια Διοίκηση κατά κύριο λόγο και στον ιδιωτικό τομέα σε δευτερεύοντα χρόνο κυρίως στον τομέα της Υγείας , σε δραστηριότητες ανάθεσης έργων σε Δήμους και συναλλαγές ανωνύμων εταιρειών με υπηρεσίες της Δημόσιας Διοίκησης. Πέραν της παραπάνω απόφασης κοινών επιθεωρήσεων , η Εισαγγελία διενεργεί παράλληλο έργο επίδοσης συγκεκριμένων παραγγελιών ελέγχου για την εξακρίβωση του νόμιμου των πράξεων συγκεκριμένων συναλλαγών όσων αφορά τις συναλλαγές της Δημόσιας Διοίκησης. Τα αρμόδια σώματα κατά περίπτωση συγκροτούν ειδικά κλιμάκια ελέγχων, τα μέλη των οποίων έχουν την ιδιότητα των ανακριτικών υπαλλήλων προς τα ελεγχόμενα μέρη των ελεγκτικών διαδικασιών σύμφωνα με τον νόμο 3074/02 και το άρθρο 5 αυτού. Οι εντολές ελέγχου φέρουν την υπογραφή του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης και του προέδρου του Σ.Ο.Ε.Ε. οι οποίοι με παραγγελία της Εισαγγελίας Διαφθοράς κατά το έτος 2016 και προς εφαρμογή του γενικότερου συντονιστικού ελεγκτικού έργου και της παραπάνω προσπάθειας εξάλειψης της φοροδιαφυγής και διαφθοράς. Μετέπειτα ζητείται ενημέρωση ως προς την πορεία των επιθεωρήσεων-ελέγχων σε όλα στάδια από την Γ.Ε.Δ.Δ από όλα τα εμπλεκόμενα ελεγκτικά σώματα για την αποτελεσματικότερη παρακολούθηση των ελεγκτικών διαδικασιών των αρμόδιων οργάνων. Τελικό στάδιο του συντονιστικού έργου αποτελεί η υποβολή ειδικών μηνιαίων συγκεντρωτικών πινάκων με περιεχόμενο την συνοπτική παρουσίαση των ελεγκτικών διαδικασιών που είναι υπό τέλεση ή έχουν πραγματοποιηθεί.



ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΟΣ

2.1. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Φυσικό πρόσωπο⁵ νομικά θεωρείται κάθε άνθρωπος που έχει δικαιωμάτων και υποχρεώσεις σε όποιο γένος και εάν ανήκει, όποιας ηλικίας, θρησκείας και εθνικότητας. Αντίθετα από το νομικό πρόσωπο, φυσικό θεωρείται μόνο ο άνθρωπος αρχής γενομένης από την γέννηση του έως και την παύση της ύπαρξης του ή την εξαφάνιση του με μεγάλη πιθανότητα θανάτου ή με δικαστική απόφαση να θεωρηθεί αφανής και νομικά αποθανών.

Κάθε άνθρωπος έχει ικανότητα Δικαίου και επομένως δικαιώματα και υποχρεώσεις σύμφωνα με τον νόμο. Κατέχει την πλήρη ικανότητα προς δικαιοπραξία, δηλαδή να διαθέτει αυτόβουλα τα δικαιώματα του και να αναλαμβάνει τις υποχρεώσεις του, από τα 18 έτη του και έπειτα και μέχρι την συμπλήρωση αυτών είναι περιορισμένα ικανός και εκποιεί δικαιώματα ή αναλαμβάνει υποχρεώσεις μέσω νόμιμου ενήλικα εκπροσώπου.

Νομικό πρόσωπο⁶ θεωρείται βάσει νόμου η ένωση περισσότερων από ένα φυσικών προσώπων ή μιας ομάδας περιουσίας, τα οποία κατέχουν την αυτοτελή ικανότητα δικαιοπραξιών και Δικαίου, μπορούν επομένως να αναλάβουν υποχρεώσεις ή να διαθέσουν τα δικαιώματα τους. Τα νομικά πρόσωπα ουσιαστικά δεν είναι υπαρκτά είναι όμως υποκείμενα Δικαίου και αναγνωρίζονται νομικά διευκολύνοντας την επιχειρηματική δραστηριότητα και τον διαχωρισμό των επιχειρηματικών οντοτήτων από της μη.

Τα νομικά πρόσωπα δραστηριοποιούνται και αντιμετωπίζονται από την κοινωνία και τις αρχές της ως αυτούσιες και αυτοτελής οντότητες βάσει των διαχειριστικών τους οργάνων και των καταστατικών σύστασης τους ή τον εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας τους εξειδικεύοντας με τον τρόπο αυτό το διαχειριστικό πλαίσιο που τα διέπει.

Για τη δημιουργία του νομικού προσώπου νομικά απαιτούνται απαραίτητες έγγραφες πράξεις οι οποίες αναφέρουν απαραίτητες λεπτομέρειες όπως η επωνυμία της επιχειρηματικής οντότητας, την έδρα, την φύση της

⁵ Πηγή: WIKIPEDIA, Λήμμα: “ΦΥΣΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ” Διαθέσιμο στον ιστότοπο : https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CF%85%CF%83%CE%B9%CE%BA%CF%8C_%CF%80%CF%81%CF%8C%CF%83%CF%89%CF%80%CE%BF

⁶ Πηγή: WIKIPEDIA, Λήμμα: “ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ” Διαθέσιμο στον ιστότοπο : https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%9D%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CF%8C_%CF%80%CF%81%CF%8C%CF%83%CF%89%CF%80%CE%BF

δραστηριότητας , τα δικαιώματα των μελών , τις υποχρεώσεις και τις αρμοδιότητες των διοικητικών της οργάνων καθώς και λειτουργικές λεπτομέρειες όπως η συχνότητα της υποχρέωσης συνεδρίασης των διοικητικών οργάνων της.

Τα νομικά πρόσωπα διακρίνονται σε:

- Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ)⁷τα οποία αφορούν στην εξυπηρέτηση και την πραγματοποίηση μιας δημόσιας λειτουργίας ή υπηρεσίας όπως για παράδειγμα οι δήμοι ή οι περιφέρειες ή οι οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης και διέπονται από το δημόσιο δίκαιο.
- Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (ΝΠΙΔ)⁸τα οποία ιδρύονται από ιδιώτες φυσικά πρόσωπα και διέπονται από το ιδιωτικό δίκαιο. Κυριότερες κατηγορίες Νομικών Προσώπων Ιδιωτικού Δικαίου είναι τα σωματεία , τα ιδρύματα , οι εταιρείες και οι συνεταιρισμοί. Παράλληλη διάκριση είναι και αυτή των κερδοσκοπικών και μη κερδοσκοπικών νομικών προσώπων με την διαφορά πως τα μη κερδοσκοπικά δεν διανέμουν κέρδη στα αποτελέσματα των οικονομικών τους καταστάσεων.

2.2. ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Τα φυσικά πρόσωπα φορολογούνται και ελέγχονται από τα αρμόδια όργανα ως προς το δηλωθέν εισόδημα τους στο τέλος του έτους αναλογικά.

⁷ Πηγή : WIKIPEDIA, Λήμμα : “ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ (ΝΠΔΔ)” Διαθέσιμο στον ιστότοπο :

https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%9D%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CF%8C_%CE%A0%CF%81%CF%8C%CF%83%CF%89%CF%80%CE%BF_%CE%94%CE%B7%CE%BC%CE%BF%CF%83%CE%AF%CE%BF%CF%85_%CE%94%CE%B9%CE%BA%CE%B1%CE%AF%CE%BF%CF%85

⁸Πηγή : Γενικό Διοικητικό Δίκαιο: Έννοια και οριοθέτηση του δημόσιου τομέα, Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Δημοσίευση Απρίλιος 2017, Ενημέρωση Φεβρουάριος 2018 , Διαθέσιμο στον ιστότοπο :

<https://www.prevedourou.gr/%CE%AD%CE%BD%CE%BD%CE%BF%CE%B9%CE%B1-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CE%BF%CF%81%CE%B9%CE%BF%CE%B8%CE%AD%CF%84%CE%B7%CF%83%CE%B7-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%B4%CE%B7%CE%BC%CF%8C%CF%83%CE%B9%CE%BF%CF%85-%CF%84%CE%BF/>

Τα νομικά πρόσωπα φορολογούνται ως προς την δήλωση εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα των μελών τους καθώς και των μερισμάτων που τους διανέμονται από τις επιχειρηματικές οντότητες στις οποίες συμμετέχουν στο τέλος του έτους κατά την διανομή των κερδών.

Κατηγορίες εισοδημάτων , επομένως , προς φορολόγηση και έλεγχο αποτελούν οι μισθοί και οι συντάξεις , οι μισθοί από έκδοση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών , από ατομικές επιχειρήσεις και ελευθέρια επαγγέλματα , από γεωργικές επιχειρήσεις , από μισθώσεις ακινήτων και από εισοδήματα προερχόμενα από κινητές αξίες .

ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1)Καταθέσεις - Αναλήψεις χρηματοπιστωτικών λογαριασμών

Αποτελούν το σύνολο των καταθέσεων και αναλήψεων από προσωπικούς επαγγελματικούς ή οικογενειακούς λογαριασμούς του φορολογούμενου και της υπόλοιπης οικογένειας του , σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής ή της αλλοδαπής. Οι καταθέσεις – αναλήψεις που πραγματοποιούνται σε κοινούς λογαριασμούς επιβαρύνουν τον πραγματικό δικαιούχο και σε περιπτώσεις αδυναμίας προσδιορισμού αυτού τα ποσά ισοκατανέμονται αναλογικά σε όλους τους συνδικαιούχους.

2)Περιουσιακά στοιχεία

Ως περιουσιακά στοιχεία αναφέρεται η κάθε είδους κινητή και ακίνητη περιουσία του φορολογούμενου και των προστατευόμενων μελών της οικογένειας του η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή. Ο προσδιορισμός της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου γίνεται με το κόστος κτήσης ή κατασκευής αυξημένο κατά κόστος προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένο κατά απαιτήσεων τρίτων.

3) Προστατευόμενα μέλη

Ανάλογα με τις ισχύουσες διατάξεις της εξεταζόμενη φορολογική περίοδο , προστατευόμενα μέλη από τον φορολογούμενο θεωρούνται τα μέλη που τον

βαρύνουν με το άρθρο 7 του ν.2238/1994 καθώς και τα εξαρτώμενα από αυτόν μέλη σύμφωνα το άρθρο 11 του ν.4172/2013.

4) Δαπάνες

Οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες προσωπικής ή οικογενειακής διαβίωσης πάσης φύσεως πραγματοποιούμενες από τον ελεγχόμενο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτού. Η φορολογική διοίκηση παρέχει σχετική πληροφόρηση σε περιπτώσεις στις οποίες η δαπάνη από το εμπλεκόμενο μέρος δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ακρίβεια η ακόμα και καθόλου .

5) Φορολογική περίοδος

Ως φορολογική περίοδος θεωρείται η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ορίζεται από τον Ν.2238/1994 ενώ για εισοδήματα από το 2014 και έπειτα ως φορολογική περίοδος θεωρείται το φορολογικό έτος. Σε ορισμένες τεχνικές ελέγχων οι ελεγχόμενες περιόδους περιλαμβάνουν περισσότερες από μια διαχειριστικές περιόδους σε συνέχεια όπως στην μέθοδο ελέγχου καθαρής θέσης.

6) Φορολογούμενος

Φορολογούμενος είναι το πρόσωπο όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας *“κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλλει φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα ή έχει οποιαδήποτε άλλη φορολογική υποχρέωση ή κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να παρακρατεί φόρους και να τους αποδίδει στη Φορολογική Διοίκηση και στο άρθρο 2 του Ν.4172/2013, “κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. ανεξάρτητα από τις πηγές των εισοδημάτων του”*.

2.3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Τα αρμόδια όργανα έχουν την δικαιοδοσία να ζητήσουν στην έναρξη ή κατά τη διάρκεια του ελέγχου, από τον φορολογούμενο ή την φορολογούμενη εταιρεία τα στοιχεία που απαιτούνται για τη διενέργεια του ελέγχου και το εμπλεκόμενο μέρος είναι υποχρεωμένο να τα παραδώσει στην αρμόδια ελεγκτική αρχή ώστε να προχωρήσει η διαδικασία. Στοιχεία μπορεί να είναι για την περιουσιακή κατάσταση του εμπλεκόμενου μέρους ή της οικογενείας του, στοιχεία για ακίνητα και οικόπεδα, αγροτεμάχια, και κάθε μορφής κτίσματα, για κινητά μέσα και οχήματα παντός είδους, είτε εδάφους, εναέρια ή πλωτά, για κεφαλαιουχικές επενδύσεις όπως συμμετοχές σε εταιρείες ή επενδύσεις και μετοχές όλων των μορφών είτε στην Ελλάδα είτε στο εξωτερικό, για μετρητά και πολύτιμα αντικείμενα όπως έργα τέχνης ή τιμαλφή (των οποίων η αξία εκάστου ανέρχεται πάνω από 5000€) και όλων των ειδών απαιτήσεις που μπορεί να έχει στην κατοχή του και τα στοιχεία αυτά παρέχονται σε περίπτωση μεταβολών από το προηγούμενο έτος, διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο.⁹

Μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη

Σε περιπτώσεις κοινής φορολογικής δήλωσης συζύγων όπου προκύπτει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με την μέθοδο έμμεσου προσδιορισμού, η ύλη κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που τους αφορά και αν αυτό δεν είναι δυνατόν να διανεμηθεί λόγω έλλειψης στοιχείων τότε μερίζεται κατ' αναλογία. Εάν ο ένας εκ των δύο κατέχει εισόδημα προερχόμενο από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει αυτόν ενώ εάν έχουν και οι δύο τότε μερίζεται κατ' αναλογία εκτός εάν από τον έλεγχο προκύψουν άλλα στοιχεία ακριβούς προσδιορισμού αυτού.

Η ύλη κατανέμεται στην περίοδο φορολόγησης που αφορά και ανάγεται στις πηγές εισοδήματος εφόσον μπορούν να προσδιοριστούν φορολογικά. Αν δεν μπορούν να προσδιοριστούν, η διαφορά που προκύπτει καταλογίζεται

⁹ Πηγή: Ερωτήσεις και απαντήσεις για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων Χρήσιμες πληροφορίες για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, Συντάκτης : Lawspot.gr, Δημοσίευση: 08/12/2013, Ενημέρωση 20/4/2018, Τελευταία τροποποίηση: 22/06/2018

Διαθέσιμο στον ιστότοπο :

<https://www.lawspot.gr/nomikes-plirofories/voithitika-kemena/hrisimes-plirofories-gia-ti-forologia-eisodimatos-fysikon>

σύμφωνα με το άρθρο 48 του ν.2238/1994 για εισοδήματα έως το 2013 και από την 1/1/2014 και μετά εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4172/2013. Η φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται και κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων και φορολογικών ετών όταν η φορολογική περίοδος που υπόκειται σε έλεγχο περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους και έτη φορολόγησης.

Καθαρό φορολογητέο εισόδημα

Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προσδιορίζουν τα φορολογητέα εισοδήματα και αυτά που αποκρύπτονται. Τα προηγούμενα αθροίζονται και προκύπτει το καθαρό φορολογητέο εισόδημα ανά φορολογική περίοδο και πηγή εισοδήματος.

Αρχικά με τις γενικές ισχύουσες νομικές διατάξεις και το δηλωθέν εισόδημα σε όλες τις πηγές εισοδήματος προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου και έπειτα σύμφωνα με την απόφαση των οργάνων προσδιορίζεται το εισόδημα από όλες τις πηγές εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου που αποφασίζονται. Τα δύο αποτελέσματα των φορολογικών προσδιορισμών συγκρίνονται και το μεγαλύτερο αποτελεί το φορολογητέο εισόδημα που θα εφαρμοστούν οι εκάστοτε φορολογικές επιβαρύνσεις.

Σε περιπτώσεις συνυποβολής συζύγων τότε η διαδικασία γίνεται αθροιστικά και ενιαία καθώς και η τελική σύγκριση των δύο παραπάνω αποτελεσμάτων. Ο προσδιορισμός, και σε αυτή την περίπτωση όπως παραπάνω για μεμονωμένους φορολογούμενους, του φορολογητέου εισοδήματος γίνεται με την επιλογή του μεγαλύτερου αποτελέσματος των παραπάνω προσδιορισμών. Εάν σε προηγούμενη φορολογική περίοδο ο προσδιορισμός ενός εκ των δύο πραγματοποιήθηκε με τεκμαρτό τρόπο, τότε ο ενιαίος προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος γίνεται και αυτός με τεκμαρτό τρόπο σύμφωνα με τα άρθρα 15 έως 19 του ν.2238/1994 και τον ν. 4172/2013.

Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος με την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις στην περίπτωση που και το τελικό φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τον ίδιο τρόπο.

Αντίθετα τελικό φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού τότε εάν προκύψει διαφορά στο φορολογητέο από το δηλωθέν στην κατηγορία εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, τότε η διαφορά προστίθεται στα δηλωθέντα ή

βάσει βιβλίων ακαθάριστα εισοδήματα για τον προσδιορισμό των συνολικών εσόδων.

Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης

Με τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων κατά περίπτωση εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις φορολόγησης μία εκ των οποίων είναι και η Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011 και οι λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις , τέλη , φόροι και εισφορές για κάθε φορολογική περίοδο.

Δικαίωμα Ανταπόδειξης

Σύμφωνα με τις διατάξεις του του άρθρου 28 του ν.4174/2013¹⁰ ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογητέου εισοδήματος εάν αυτό προκύπτει με διαφορετικό τρόπο από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα. Η επιβάρυνση της ανταπόδειξης επιβαρύνει τον φορολογούμενο και ο τελευταίος καλείται να αποδείξει το λάθος στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με την επίδειξη των πραγματικών στοιχείων των συναλλαγών που πραγματοποίησε σε έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα από τον ίδιο τη σύζυγο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτού και μη δηλωθέντα έξοδα.



¹⁰ Πηγή:Νόμος 4174/2013, Άρθρο 28,Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου, Συντάκτης : Taxheaven.gr

Διαθέσιμο στον ιστότοπο :

<https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/28>

2.4. ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Νομικά Πρόσωπα - Εταιρείες

Ως “Εταιρεία” ο νόμος αναφέρεται σε κάθε είδους ένωση Φυσικών ή Νομικών προσώπων προς την επίτευξη ενός κοινού σκοπού, οποίος μπορεί να είναι και μη κερδοσκοπικός.

Μορφές εταιρειών είναι η ομόρρυθμη, η ετερόρρυθμη, η Ανώνυμη Εταιρεία, Ι.Κ.Ε. και ατομικές, οι τελευταίες μειονεκτούν έναντι των υπολοίπων καθώς δεν έχουν εύκολη συγκέντρωση κεφαλαίων ή μεγάλη πιστοληπτική ικανότητα έχουν όμως μεγαλύτερη ταχύτητα στις αποφάσεις και περισσότερη προσαρμοστικότητα στις σε ενδεχόμενες αλλαγές λόγω των επικρατούσων οικονομικών και κοινωνικών συνθηκών στην κοινωνία την οποία ανήκουν.

Δυο βασικές κατηγορίες βάσει προσώπων είναι οι Προσωπικές εταιρίες οι οποίες περιλαμβάνουν τις Ο.Ε, Ε.Ε, και τις αφανείς ενώ αντίθετα οι Κεφαλαιουχικές - Απρόσωπες εταιρείες ΑΕ, Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε.. Η επίτευξη του σκοπού των επιχειρηματικών οντοτήτων και νομικών προσώπων επιτυγχάνεται από την ένωση πολλών συμβαλλόμενων και τον ευδιάκριτο διαχωρισμό των υποχρεώσεων, των δικαιωμάτων και των αρμοδιοτήτων τους. Νομικά και σύμφωνα με τον Αστικό κώδικα εταιρεία θεωρείται η αμφοτεροβαρής σχέση δύο ή περισσότερων φυσικών προσώπων τα οποία αναλαμβάνουν την επιδίωξη ενός κοινού σκοπού καταβάλλοντας εισφορές για την επίτευξη του σκοπού τους.

Το εισόδημα που προκύπτει από την συγκεκριμένη δραστηριότητα, δηλαδή από ιδρυτικούς τίτλους, μετοχές, δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη και άλλα εταιρικά δικαιώματα συμπεριλαμβανομένων των μεριδίων, των προμερισμάτων και αποθεματικών ονομάζονται μερίσματα. Βάσει νόμου η φορολογική υποχρέωση για το συγκεκριμένο φορολογικό είδος εισοδήματος εξαντλείται για τα φυσικά πρόσωπα τα οποία συμμετέχουν στις συγκεκριμένες εταιρείες με την παρακράτηση του φόρου από την διανομή των μερισμάτων. Κέρδος των εταιρικών οντοτήτων θεωρούνται τα έσοδα από επιχειρηματικές δραστηριότητες και η πώληση των ενεργητικών στοιχείων αυτών και το θετικό αποτέλεσμα της ετήσιας εκκαθάρισης απομειωμένο από τις δαπάνες, τις αποσβέσεις και τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων.

2.5. ΤΑ ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

2.5.1. ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ο.Ε)

Η Ομόρρυθμη Εταιρεία είναι η εταιρεία η οποία ιδρύεται από δύο ή περισσότερους εταίρους. Οι εταίροι προσφέρουν το αρχικό κεφάλαιο ανάλογα με την συμφωνία τους χωρίς νομική δέσμευση όσον αφορά το ποσό και οι λεπτομέρειες της συνεργασίας τους αναγράφονται στο καταστατικό της ιδρυθείσας εταιρείας. Με την δημοσίευση του καταστατικού στο Φ.Ε.Κ. αυτόματα γίνεται η ίδρυση και έναρξη της εταιρείας. Στο καταστατικό αναγράφονται η διανομή των κερδών, το προσφερόμενο κεφάλαιο, το αντικείμενο εργασιών της εταιρείας και λεπτομέρειες όπως η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, δεν είναι όμως απαραίτητο καθώς αρκεί και ένα ιδιωτικό συμφωνητικό για την ίδρυση και λειτουργία της που να αναγράφει όλες τις παραπάνω απαραίτητες λεπτομέρειες και να υπογράφεται από όλους τους εταίρους.

Όσον αφορά την ευθύνη των εταίρων στη συγκεκριμένη μορφή προσωπικής εταιρείας θα πρέπει να σημειωθεί πως είναι ίδια για όλους τους εταίρους που συμμετέχουν σε αυτή. Το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων δεν διαφοροποιεί την ευθύνη αυτών στις υποχρεώσεις της και οι τελευταίοι ευθύνονται με το σύνολο της περιουσίας τους καθώς συμμετέχουν στην διοίκηση της ισότιμα. Η υψηλή ευθύνη τους αναφορικά με τις υποχρεώσεις της εταιρείας τους αποδίδει υψηλή πιστοληπτική ικανότητα και δεν παύει με ενδεχόμενη διάλυση της πάρα μόνο έως ότου αποπληρωθούν οι υποχρεώσεις της.

Στη συνέχεια υπόκειται σε έλεγχο επωνυμίας και διακριτικού τίτλου από το επιμελητήριο και εφόσον δεν υπάρχει ίδια με αυτήν, γίνεται η εγγραφή της επωνυμίας της στα βιβλία επωνυμιών, γίνεται η εγγραφή της στην αρμόδια φορολογική υπηρεσία προς καταβολή του νόμιμου φόρου, γίνεται η θεώρηση της και ξεκινά την λειτουργία της νομικά και επίσημα. Η εταιρία φορολογείται με ειδικό αναλογικό φόρο με ποσοστό 1% επί της πραγματικής αξίας των εταιρικών εισφορών και υποχρεούται να καταβάλλει το ποσό εντός 15 ημερών από την δήλωση φόρου και παράλληλα καταβάλλει 0,50% επί του κεφαλαίου υπέρ Ταμείου Συντάξεως Νομικών πριν την δημοσίευση του καταστατικού. Το καταστατικό κατατίθεται σε δύο αντίγραφα στο Πρωτοδικείο έδρας προς δημοσίευση, η οποία αποτελεί πράξη ίδρυσης-σύστασης της εταιρείας και εντός δύο μηνών από την δημοσίευση υποχρεούται η εταιρεία να εγγραφεί στο επιμελητήριο που υπάγεται.¹¹

¹¹Πηγή: Φορολογία Εισοδήματος Προσωπικών και Κεφαλαιουχικών Εταιρειών Αλλαγές στο φορολογικό σύστημα για τα οικονομικά έτη 2013-2014, Ανδρουλάκης Ορέστης, Κληρονόμος Νικόλαος, Τσάλκα Αντωνία, Ηράκλειο Κρήτης, Δεκέμβριος 2014, Δεύτερο και Τρίτο Μέρος. Διαθέσιμο στον ιστότοπο : http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/acfi/2014/AndroulakisOrestis,KlironomosNikolaos,TsalkaAntonia/attached-document-1423816118-500803-17357/AndroulakisOrestis_KlironomosNikolaos_TsalkaAntonia2014.pdf

2.5.2. ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ε.Ε.)

Η συγκεκριμένη μορφή εταιρείας ιδρύεται από δύο η περισσότερα πρόσωπα και εμπορεύεται κάτω από συγκεκριμένη εμπορική επωνυμία. Στην εταιρεία συμμετέχουν ομόρρυθμοι και ετερόρρυθμοι εταίροι. Ομόρρυθμοι εταίροι είναι ένας ή περισσότεροι εταίροι που ευθύνονται απεριόριστα και αλληλέγγυα ενώ ετερόρρυθμοι εταίροι είναι αυτοί που ευθύνονται μέχρις του ποσού της εισφοράς τους για τις εταιρικές υποχρεώσεις.

Η σύσταση της ετερόρρυθμης εταιρείας γίνεται με ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο σύμφωνα με το άρθρο 39 του Εμπορικού Νόμου, υπογεγραμμένο από όλους τους εταίρους, ομόρρυθμους και ετερόρρυθμους, και η περίληψη του εγγράφου, η ακόμα και ολόκληρο, δημοσιοποιείται στο αρμόδιο δικαστήριο. Στην επωνυμία της επιχείρησης μπορεί να μπει ένα ή περισσότερα ονόματα εταίρων που συμμετέχουν στην εταιρεία ή ενός ομόρρυθμου.

Σύμφωνα με το άρθρο 25 του Εμπορικού Νόμου, ο ετερόρρυθμος εταίρος απαγορεύεται να κάνει διαχειριστικές πράξεις, είτε εργασίες, είτε να συμμετέχει σε αποφάσεις στην εταιρεία, και όταν το πράττει ευθύνεται απεριόριστα και αλληλέγγυα για αυτή την πράξη του χωρίς να μετατρέπεται σε ομόρρυθμο όμως και ούτε να έχει τα ίδια δικαιώματα με αυτόν σύμφωνα με το άρθρο 28 του ίδιου νόμου. Το ίδιο συμβαίνει και εάν εμφανίζεται στην επωνυμία της επιχείρησής, δηλαδή ευθύνεται απεριόριστα και αλληλέγγυα χωρίς την μετατροπή του σε ετερόρρυθμο σύμφωνα με τη νομολογία Α.Π. 985/1983. Απλή Ετερόρρυθμη Εταιρεία είναι η εταιρεία που οι ετερόρρυθμοι εταίροι της δεν μπορούν να μεταβιβάσουν ή εκχωρήσουν την συμμετοχή τους σε άλλους ενώ η Κατά Μετοχές Ετερόρρυθμη Εταιρεία είναι αυτή που το κεφάλαιο των ετερόρρυθμων εταίρων της διαιρείται σε μετοχικούς τίτλους - μερίδια τα οποία μπορούν να μεταβιβαστούν σε άλλους.¹²

¹²Πηγή: Φορολογία Εισοδήματος Προσωπικών και Κεφαλαιουχικών Εταιρειών Αλλαγές στο φορολογικό σύστημα για τα οικονομικά έτη 2013-2014, Ανδρουλάκης Ορέστης, Κληρονόμος Νικόλαος, Τσάλκα Αντωνία, Ηράκλειο Κρήτης, Δεκέμβριος 2014, Δεύτερο και Τρίτο Μέρος. Διαθέσιμο στον ιστότοπο : http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/acfi/2014/AndroulakisOrestis,KlironomosNikolaos,TsalkaAntonia/attached-document-1423816118-500803-17357/AndroulakisOrestis_KlironomosNikolaos_TsalkaAntonia2014.pdf

2.5.3. ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Α.Ε.)

Οι εταιρείες οι οποίες είναι μορφής Ανώνυμης Εταιρείας σχηματίζονται με την διαίρεση του κεφαλαίου χρηματοδότησης σε μετοχές με κατώτατο όριο μετοχικού κεφαλαίου σύμφωνα με την Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου της 12/12/2012, ΦΕΚ 240 Α' στα είκοσι τέσσερις χιλιάδες ευρώ (24.000€). Το εταιρικό κεφάλαιο χωρίζεται ισομερώς σε μετοχές, ανώνυμες ή ονομαστικές, οι οποίες μεταβιβάζονται ελεύθερα από τους μετόχους εκτός και εάν υπάρχει διαφορετική ρύθμιση (δεσμευμένες μετοχές) στο καταστατικό σύστασης της εταιρείας.

Η ευθύνη που έχουν οι μέτοχοι για την συγκεκριμένη εταιρική μορφή είναι μέχρις του ποσού της εισφοράς που δίνουν στην εταιρεία για την σύσταση ή και μετέπειτα με την διενέργεια αγοραπωλησίας των μετοχών της.

Ο σχηματισμός και το φορολογικό νομοθετικό τους πλαίσιο ξεκινά ακόμη από το 1920 με τον νόμο 2190 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», νομικό πλαίσιο το οποίο περιλαμβανόταν στο «Δίκαιο της Α.Ε.»

Σύμφωνα με το Εμπορικό Δίκαιο μια από τις ιδιαιτερότητες της συγκεκριμένης εταιρικής μορφής είναι πως η εμπορικότητα της είναι πάντα σε ισχύ ακόμα και αν πραγματοποιεί εμπορικές συναλλαγές. Η εταιρεία παράλληλα υποχρεούται να δημοσιεύει στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ετησίως Ισολογισμό, Αποτελέσματα Χρήσης και τα Αποτελέσματα Διάθεσης για την πλήρη πληροφόρηση των συναλλασσόμενων και των ενδιαφερόμενων προσώπων καθώς και σε άλλη μια πολιτική εταιρεία.

- **Σύσταση**

Η εταιρεία ιδρύεται μετά από σχετική αίτηση των ενδιαφερόμενων προσώπων και μετά από έγκριση του Υπουργείου Ανάπτυξης ή της Νομαρχίας στην οποία ανήκει σε περιπτώσεις που το κεφάλαιο ίδρυσης υπερβαίνει τα 3 εκ. ευρώ.

Έπειτα ζητείται η καταχώριση της έγκρισης και του καταστατικού της εταιρείας στο Μητρώο Α.Ε. και δημοσιεύεται μια περίληψη στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως στο ειδικό Τεύχος που αφορά τις Α.Ε. & Ε.Π.Ε.

- **Όργανα**

Ένα από τα διοικητικά όργανα υψίστης σημασίας για τις Α.Ε. είναι η Γενική Συνέλευση (Γ.Σ.). Αποτελείται από μετόχους της εταιρείας και κατά την διάρκεια των συνεδριάσεων τους λαμβάνονται οι σπουδαιότερες αποφάσεις για την πορεία της εταιρείας.

Η Γενική Συνέλευση πραγματοποιεί έκτακτες και τακτικές συνελεύσεις για την διευθέτηση των ζητημάτων που προκύπτουν και υποχρεωτικά πραγματοποιεί μια φορά το χρόνο την Τακτική Γενική Συνέλευση. Στις συνελεύσεις που πραγματοποιεί το όργανο ορίζονται και τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου,

οι αρμοδιότητες και τα καθήκοντα τους και λαμβάνονται αποφάσεις για την πολιτική της εταιρείας όπως η χρηματοπιστωτική γραμμή που ακολουθεί και άλλα παρόμοια καίριας σημασίας ζητήματα. Παράλληλα εγκρίνει τα αποτελέσματα και τον ισολογισμό χρήσης της εταιρείας και αποφασίζει τις οποιεσδήποτε αλλαγές πραγματοποιούνται στο Καταστατικό της.

Οι μετοχές των Α.Ε. δίνουν την δυνατότητα στους μετόχους που τις έχουν στην κατοχή τους το δικαίωμα ψήφου στις συνελεύσεις.

Ένα από τα διοικητικά όργανα υψίστης σημασίας για τις Α.Ε. είναι επίσης και το Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.). Αποτελείται από μέλη τα οποία ψηφίζονται κατά την διάρκεια μιας Γενικής Συνέλευσης και κατά την διάρκεια των συνεδριάσεων τους λαμβάνονται οι αποφάσεις για την στρατηγική που ακολουθεί η εταιρεία προς την επίτευξη των στόχων της.

Σε αυτό το όργανο διοίκησης εκλέγεται ο Πρόεδρος ο οποίος έχει αρμοδιότητα τον συντονισμό των εργασιών του Διοικητικού Συμβουλίου και ο "Διευθύνων Σύμβουλος", ο οποίος έχει διοικητικές αρμοδιότητες και εκπροσωπεί την εταιρεία όταν αυτό απαιτείται. Η εταιρεία μπορεί να έχει περισσότερους από έναν Διευθύνοντες Σύμβουλους και είναι αρκετά συχνό φαινόμενο σε εταιρείες με την συγκεκριμένη εταιρική μορφή ο Πρόεδρος και ο Διευθύνων Σύμβουλος να είναι το ίδιο πρόσωπο.

- **Νομικά ζητήματα**

Η εταιρεία υποχρεούται να δημοσιεύσει ειδική πρόσκληση συμμετοχής των μετόχων στην Γενική Συνέλευση είκοσι ημέρες πριν την πραγματοποίηση της ώστε να υπάρχει έγκαιρη ενημέρωση.

Οι Α.Ε. υποχρεούνται σε φορολογικό έλεγχο που πραγματοποιούν Ορκωτοί Ελεγκτές και Λογιστές για την διαπίστωση της ορθότητας των αποτελεσμάτων και της σωστής τήρησης των υποχρεωτικών βιβλίων και στοιχείων ή αντίθετα πιθανών φοροδιαφυγικών πρακτικών και σε περίπτωση που τα αποτελέσματα είναι ορθά τότε πιστοποιούν τις καταστάσεις .

- **Διαπραγμάτευση μετοχών**

Η σύσταση της εταιρείας που έχει την εταιρική μορφή της Α.Ε. επιβάλλει την ελάχιστη καταβολή μετοχικού κεφαλαίου των είκοσι τεσσάρων χιλιάδων(24.000) ευρώ η οποία καταβάλλεται ολόκληρη κατά την σύσταση και διαιρείται σε μετοχές της εταιρείας με ελάχιστη ονομαστική αξία κάθε μετοχής έως τριάντα λεπτά (0,30) του ευρώ και μέγιστη έως εκατό (100) ευρώ έκαστη.

Μια από τις δυνατότητες που έχουν οι επιχειρήσεις αυτής της εταιρικής μορφής είναι η δυνατότητα εισαγωγής τους στα Χρηματιστήρια όπου δύνανται να διαπραγματεύονται την αγοραπωλησία των μετοχών τους. Τα κριτήρια εισαγωγής σε Χρηματιστήρια είναι αυστηρά και οι εταιρείες υποχρεούνται σε αυξημένες διατυπώσεις δημοσιότητας οι οποίες παρέχουν ασφαλής πλήρη και

αληθή πληροφόρηση στους ενδιαφερόμενους επενδυτές προκειμένου να έχουν την δυνατότητα ορθής κρίσης των επενδυτικών τους ρίσκων.

Δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα πρόσωπα ή τον χρόνο απόκτησης των μετοχών των εταιρειών και όσοι είναι εισηγμένοι στο Χρηματιστήριο μπορούν να συμμετέχουν στην διαδικασία αγοραπωλησίας των μετοχών. Στην τιμή της μετοχής περιλαμβάνονται το μερίδιο του εταιρικού κεφαλαίου και οι Πληροφορίες, οι οποίες αναφέρονται στην αγορά και την επιχείρηση και αυξομειώνουν την τιμή των μετοχών χωρίς όμως ουσιαστική μεταβολή του εταιρικού κεφαλαίου της επιχείρησης.

- **Λύση της ανώνυμης εταιρείας**

Στο καταστατικό της εταιρείας υπάρχει ειδική παράγραφος των όρων λύσης της εταιρείας και συνηθίζεται η λύση της να προέρχεται είτε από την λήξη του χρόνου διάρκειας της σύστασης της, είτε με διοικητική απόφαση, είτε διότι εισέρχεται σε διαδικασία πτώχευσης. Σε περιπτώσεις που η εταιρεία χάνει το εταιρικό της κεφάλαιο κατά 90% ή δεν υποβάλλει ισολογισμούς χρήσης για τρεις συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους τότε τα διοικητικά όργανα μπορούν να την θέσουν υπό εκκαθάριση την οποία διενεργούν ειδικοί εκκαθαριστές.

- **Νομικά πλαίσια**

Αρχικά οι Α.Ε. πλαισιώνονταν από τον νόμο 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών και στην συνέχεια με το νόμο 3604/2007 (ΦΕΚ 189/Α'8.8.2007) εκσυγχρονίστηκε το νομοθετικό τους πλαίσιο αλλάζοντας τον τρόπο διαχείρισης και λειτουργίας τους.

Με τον τελευταίο νόμο ενσωματώθηκε στο φορολογικό νομοθετικό πλαίσιο των Α.Ε. η Οδηγία 2006/68 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου όσον αφορά τις Α.Ε. και όσον αφορά την σύσταση, την διατήρηση και τις μεταβολές του κεφαλαίου τους ενσωματώθηκε η τροποποίηση της Οδηγίας 77/91/ΕΟΚ του Συμβουλίου. Παράλληλα ο νόμος ενσωμάτωσε τις διατάξεις περί απαιτήσεων δημοσιότητας ορισμένων εταιρικών μορφών της Οδηγίας 2003/58 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και την τροποποίηση της Οδηγίας 68/151/ΕΟΚ του Συμβουλίου. Ουσιαστικά ο νόμος απλούστευσε την διαδικασία ίδρυσης των Α.Ε. και μετέβαλε στην ουσία τις οργανωτικές και λειτουργικές διαχειριστικές γραμμές της και ρύθμισε παράλληλα καταλληλότερα τις υποχρεώσεις αυτών.¹³

¹³Πηγή: Φορολογία Εισοδήματος Προσωπικών και Κεφαλαιουχικών Εταιρειών Αλλαγές στο φορολογικό σύστημα για τα οικονομικά έτη 2013-2014, Ανδρουλάκης Ορέστης, Κληρονόμος Νικόλαος, Τσάλκα Αντωνία, Ηράκλειο Κρήτης, Δεκέμβριος 2014, Δεύτερο και Τρίτο Μέρος. Διαθέσιμο στον ιστότοπο : http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/acfi/2014/AndroulakisOrestis,KlironomosNikolaos,TsalkaAntonia/attached-document-1423816118-500803-17357/AndroulakisOrestis_KlironomosNikolaos_TsalkaAntonia2014.pdf

2.5.4. ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ (Ε.Π.Ε)

Μια διαφορετική από τις προηγούμενες εταιρική μορφή είναι η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε). Η συγκεκριμένη εμπορική εταιρεία ενέχει προσωπικά και κεφαλαιουχικά στοιχεία και έχει νομική προσωπικότητα.

Τα προσωπικά στοιχεία τα οποία ενέχει η συγκεκριμένη μορφή εταιρείας είναι η διαπροσωπική σχέση που μπορούν να έχουν οι εταίροι, συνήθως είναι οικογενειακές επιχειρήσεις και παράλληλα το ποσό της εισφοράς τους, τους καθιστά υπεύθυνους για τις υποχρεώσεις της εταιρείας αναλογικά, στοιχείο το οποίο είναι κεφαλαιουχικού περιεχομένου.

- **Σύσταση Ε.Π.Ε.**

Στο καταστατικό των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης αναφέρεται το αρχικό κεφάλαιο της εταιρείας, το οποίο σύμφωνα με τον νέο νόμο καθορίζεται από τους εταίρους και το ύψος αυτού δεν έχει περιορισμό. Το κεφάλαιο διαιρείται σε <<μερίδες συμμετοχής >> στους εταίρους εκ των οποίων η κάθε μερίδα αποτελείται από συγκεκριμένα εταιρικά μερίδια.

- **Εταιρική ευθύνη**

Στην συγκεκριμένη εταιρική μορφή, το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων καθορίζει το ύψος των κερδών που τους αναλογεί καθώς και το μερίδιο ευθύνης έναντι των υποχρεώσεων και των απαιτήσεων που έχει η εταιρεία. Υπάρχουν περιπτώσεις που το παραπάνω μερίδιο ευθύνης είναι διαφορετικό και όχι ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των εταιρειών, καθορίζεται πάντα όμως από το καταστατικό της εταιρείας.

- **Διανομή κερδών**

Ο προσδιορισμός των διανεμόμενων κερδών στις Ε.Π.Ε. γίνεται έπειτα από την αφαίρεση του ποσού του φόρου εισοδήματος από τα καθαρά κέρδη της εταιρείας και την αφαίρεση της παρακράτησης του ποσού για τον σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού κεφαλαίου που υποχρεούται να διατηρεί η επιχείρηση. Η υποχρέωση αυτή εξαντλείται όταν το ποσό φτάσει στο ύψος του 1/3 από το αρχικό εταιρικό κεφάλαιο και το ποσοστό της ετήσιας παρακράτησης για σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού είναι 5% εκτός και εάν η Γενική Συνέλευση της επιχείρησης ορίσει ποσοστό το οποίο σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να είναι μικρότερο από το προαναφερθέν.

- **Προσδιορισμός εισοδήματος**

Ως εισόδημα των εταίρων θεωρούνται οι μισθοί και τα εισοδήματα κάθε είδους που καταβάλλονται από την εταιρεία στην οποία συμμετέχουν για τις προσφερόμενες, προς αυτήν, υπηρεσίες που παρέχουν και λογίζονται ως εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις εφόσον οι ίδιοι ασφαλίζονται σε ταμεία και οργανισμούς που αφορούν επιχειρηματίες.

Ως εισόδημα διαχειριστών, παράλληλα, θεωρούνται τα εισοδήματα κάθε είδους από επιχειρήσεις εμπορίας τα οποία λαμβάνονται από τους διαχειριστές τους για την παροχή των υπηρεσιών τους. Οι διαχειριστές θα πρέπει να είναι ασφαλισμένοι σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό ταμείο που αφορά επιχειρηματίες και ο καθορισμός της αμοιβής των διαχειριστών γίνεται από το καταστατικό της επιχείρησης με την συναίνεση όλων των εταίρων και την δημοσίευση της.

Τα παραπάνω εισοδήματα παρακρατείται φόρος με συντελεστή 40% και υπολογίζεται στο ποσό που προκύπτει έπειτα από την αφαίρεση των υποχρεωτικών ασφαλιστικών εισφορών και των τελών χαρτοσήμου.¹⁴

2.5.5. ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Ι.Κ.Ε.)

Οι εταιρείες μορφής Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.) πρωτοεμφανίστηκαν με τον νόμο 4072/2012 στο ΦΕΚ Α 86 τον Απρίλη του 2012 και αποτελούν νέας μορφής εταιρείες οι οποίες έχουν αρχίσει και αποτελούν ένα σημαντικό αριθμό επιχειρήσεων στο σύνολο της αγοράς λόγω της καινοτομίας τους.

Στην αρχική τους μορφή οι συγκεκριμένες εταιρείες το 2012 επιβαλλόταν να έχουν ελάχιστο ποσό μετοχικού κεφαλαίου 1€ γεγονός που την καθιστούσε ευέλικτη συγκριτικά με τις Α.Ε. δεδομένο το οποίο μεταβλήθηκε το 2013 με τον νόμο 4155/2013 και έγινε ακόμα πιο ευέλικτης μορφής αφού το υποχρεωτικό μετοχικό της κεφάλαιο εξαλείφεται σε μηδενικό. Αυτό το γεγονός ουσιαστικά δίνει ευελιξία στις συγκεκριμένες εταιρείες αφού δεν υποχρεούνται σε εκκαθάριση όπως οι Α.Ε. όταν χαθεί ακόμα και ολόκληρο το εταιρικό τους κεφάλαιο από μια αναπάντεχη μείωση κεφαλαίου και δεν έχει για την εταιρεία αρνητικές επιπτώσεις.

¹⁴Πηγή: Φορολογία Εισοδήματος Προσωπικών και Κεφαλαιουχικών Εταιρειών Αλλαγές στο φορολογικό σύστημα για τα οικονομικά έτη 2013-2014, Ανδρουλάκης Ορέστης, Κληρονόμος Νικόλαος, Τσάλκα Αντωνία, Ηράκλειο Κρήτης, Δεκέμβριος 2014, Δεύτερο και Τρίτο Μέρος. Διαθέσιμο στον ιστότοπο : http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/acfi/2014/AndroulakisOrestis,KlironomosNikolaos,TsalkaAntonia/attached-document-1423816118-500803-17357/AndroulakisOrestis_KlironomosNikolaos_TsalkaAntonia2014.pdf

- **Σύσταση Ι.Κ.Ε.**

Η συγκεκριμένη εταιρεία μπορεί να συσταθεί ένα ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα μέσω της Υπηρεσίας Μιας Στάσης είτε με ιδιωτικό έγγραφο ή συμφωνητικό είτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο με εξαίρεση εάν γίνει εισφορά ακινήτου, που στην συγκεκριμένη περίπτωση υπάγεται σε ειδικές νομοθετικές διατάξεις, και δηλώνεται στην αρμόδια υπηρεσία του Γ.Ε.ΜΗ. Δεν υποχρεούται σε δημοσίευση σύστασης στο Φ.Ε.Κ. Α.Ε. και Ε.Π.Ε. Η Ι.Κ.Ε. υποχρεούται όμως στην απόκτηση εταιρικής ιστοσελίδας σε διάστημα ενός μήνα από την σύσταση της.

- **Έδρα**

Οι συγκεκριμένες εταιρικής μορφής εταιρείες έχουν την δυνατότητα να έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους σε ένα δήμο της χώρας και παράλληλα η πραγματική τους έδρα να βρίσκεται σε άλλο μέρος ακόμα και σε άλλο κράτος –μέλος της Ε.Ε., άλλη μία δυνατότητα η οποία προσδίδει ακόμα ένα στοιχείο ευελιξίας για την συγκεκριμένη εταιρεία.

- **Διάρκεια**

Η διάρκεια της εταιρείας ορίζεται όπως και στις περισσότερες εταιρικές μορφές από το καταστατικό σύσταση της εταιρείας. Εάν το καταστατικό δεν την ορίζει ξεκάθαρα τότε ο χρόνος ορίζεται από τον νόμο στα 12 έτη από τη σύσταση της εκτός εάν τεθεί υπό εκκαθάριση και λύση κατά το ανώτερο χρονικό διάστημα.

- **Φορολογία Ι.Κ.Ε.**

Οι φορολογικές διατάξεις ορίζουν την φορολόγηση των Ι.Κ.Ε. με συντελεστή 26% στο συνολικό επί των προσδιορισμένων φορολογητέων εισοδημάτων τους και παρακράτηση 10% επί των κερδών που διανέμονται στους εταίρους και επομένως στα μερίσματα αυτών. Η δήλωση που παρακρατούμενου φόρου γίνεται σε διάστημα ενός μήνα από την διανομή και η καταβολή πραγματοποιείται εφάπαξ στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.¹⁵



¹⁵Πηγή: Φορολογία Εισοδήματος Προσωπικών και Κεφαλαιουχικών Εταιρειών Αλλαγές στο φορολογικό σύστημα για τα οικονομικά έτη 2013-2014, Ανδρουλάκης Ορέστης, Κληρονόμος Νικόλαος, Τσάλκα Αντωνία, Ηράκλειο Κρήτης, Δεκέμβριος 2014, Δεύτερο και Τρίτο Μέρος. Διαθέσιμο στον ιστότοπο :

http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/acfi/2014/AndroulakisOrestis,KlironomosNikolaos,TsalkaAntonia/attached-document-1423816118-500803-17357/AndroulakisOrestis_KlironomosNikolaos_TsalkaAntonia2014.pdf

2.6. ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ

Υπόχρεα προς φορολόγηση ημεδαπά πρόσωπα.

Υπόχρεοι ορίζονται τα φυσικά πρόσωπα , οι Ο.Ε., οι Ε.Ε., οι κοινωνίες του αστικού δικαίου (οι ασκούσες επιχειρήσεων ή επαγγελμάτων), οι αφανείς εταιρείες ή συμμετοχικές καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες και επιχειρήσεις σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν.2238/1994.

Ως υπόχρεα ημεδαπά πρόσωπα ορίζονται παράλληλα και οι Α.Ε. , οι δημοτικές επιχειρήσεις , οι δημόσιες και οι κοινοτικές επιχειρήσεις , οι συνεταιρισμοί, οι ενώσεις , οι Ε.Π.Ε. , οι Ι.Κ.Ε. και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου καθώς και τα ιδρύματα. Συγκεκριμένα τα ιδρύματα υπάγονται σε ειδικές διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.¹⁶

Σύμφωνα με το Φ.Ε.Κ.86 Α'/11-4-2012 υπόχρεα προς φορολόγηση είναι και η κοινοπραξία που διέπεται από τον Ν.4072/2012 και το άρθρο 293. Οι συμμετέχοντες αυτής της κοινοπραξίας μπορούν να είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή που υποχρεούται στην εφαρμογή ή μη του Κ.Φ.Α.Σ. . Σκοπός της συγκεκριμένης κοινοπραξίας μπορεί να είναι οποιαδήποτε εμπορική δραστηριότητα και δεν υποχρεούται να έγκειται στις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.. Σύμφωνα με τον ν.4072/2012 (παράγραφος 3 του άρθρου 293) οι διατάξεις για την συγκεκριμένη μορφή κοινοπραξίας εφαρμόζονται αναλόγως με τις διατάξεις της ομόρρυθμης εταιρεία. Επιπρόσθετα οι ήδη υφιστάμενες κοινοπραξίες εξακολουθούν να είναι σε ισχύ σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ..

Παράλληλα, υπόχρεα προς φορολόγηση ημεδαπά πρόσωπα σύμφωνα με το φορολογικό νόμο είναι και οι, με βάση ειδικών διατάξεων του νόμου, οποιασδήποτε μορφής νομικές οντότητες.

Οι παραπάνω νομικές οντότητες υποχρεούνται σε εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. για τις οικονομικές δραστηριότητες τους που πραγματοποιούνται στην Ελληνική επικράτεια και σκοπό έχουν την απόκτηση εισοδηματικών πόρων από εμπορικές , βιοτεχνικές , γεωργικές , βιομηχανικές και άλλης μορφής επιχειρήσεις καθώς και ελευθέρια επαγγέλματα σε αυτήν.

Παράλληλα υπόχρεοι τήρησης είναι ο αγρότης του κανονικού καθεστώτος και αγρότες οι οποίοι προαιρετικά επέλεξαν αυτό το καθεστώς καθώς και αυτός που δραστηριοποιείται και πωλεί τα αγαθά του στη λαϊκή αγορά. Ο τελευταίος υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων για τις πωλήσεις που πραγματοποιεί κατά την διάρκεια της δραστηριότητας του στην λαϊκή αγορά όπως ίσχυε και τα προηγούμενα έτη.

¹⁶ Πηγή : ΚΦΑΣ Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4093/2012 Διαθέσιμος στον ιστότοπο : <http://www.eea.gr/system/uploads/asset/data/4190/KFAS.pdf>

Οι ασκούντες ελευθέρων επαγγελμάτων και αυτοί που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα με ποσοστό ανώτερο του 60% των συναλλαγών που πραγματοποιούν για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε άλλο πρόσωπο που υποχρεούται σε απεικόνιση συναλλαγών καθώς και σε αγρότες που υπόκεινται σε ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Τα πρόσωπα που πραγματοποιούν εξαγωγές αγαθών ή υπηρεσιών ανεξαρτήτως του ποσοστού εξαγωγών επί της συνολικής δραστηριότητας που παρουσιάζουν και ανεξαρτήτως ποσού αυτών των εξαγωγών καθώς και τα πρόσωπα της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ .

Ορισμένα πρόσωπα τα οποία δεν χαρακτηρίζονταν ως επιτηδευματίες και δεν υποχρεούνταν σε τήρηση με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. πλέον με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων και είναι :

- Φυσικά πρόσωπα τα οποία παρέχουν υπηρεσίες σε Δημόσιο και Ν.Π.Δ.Δ. συστηματικά και δεν θεωρούνται σύμφωνα με σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 (Φ.Ε.Κ. 248 Α΄) ότι ασκούν δραστηριότητα που υπάγεται σε προσδιορισμό Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.
- Φυσικά πρόσωπα που συνδέονται με σχέσεις μισθώσεων έργων με φορείς εκτελέσεων ερευνητικών έργων τα οποία χρηματοδοτούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση ή επιχορηγούνται από αυτήν και τα εισοδήματα που προκύπτουν φορολογούνται ως Ζ1 πηγές.

Τα παραπάνω πρόσωπα που υπόκεινται για πρώτη φορά σε τήρηση των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. από 1/1/2013 υποχρεούνται σε υποβολή δήλωση έναρξης εργασιών.

Η δήλωση γίνεται στο τμήμα μητρώου της εκάστοτε αρμόδιας Δ.Ο.Υ και το εμπρόθεσμο της υποβολής ισχύει μέχρι την έκδοση του πρώτου φορολογικού στοιχείου και όχι πέραν του υποχρεωτικού χρόνου υποβολής της υποχρεωτικής δήλωσης του Φ.Π.Α. που αφορούν οι συγκεκριμένες συναλλαγές.

Τα προαναφερθέντα πρόσωπα πλέον αυτά που υπάγονται για πρώτη φορά στις διατάξεις του ισχύοντος νόμου υποχρεούνται στην τήρηση και των υπολοίπων διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. που τα αφορούν.

Υπόχρεα αλλοδαπά πρόσωπα

Υπόχρεα για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. είναι κάθε αλλοδαπό πρόσωπο φυσικό ή νομικό (Ε.Π.Ε, Α.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε, κλπ) και οποιαδήποτε νομική οντότητα που συστήνεται βάση νόμου με ειδική διάταξη εφόσον αποκτά φυσική-πραγματική εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποβλέπουν σε απόκτηση εισοδήματος από οποιαδήποτε εμπορική ,

βιομηχανική, βιοτεχνική δραστηριότητα η ελευθέρια επάγγελμα και αποκτούν φυσική – πραγματική εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας για αυτό τον λόγο.

Παράλληλα , αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι υπόχρεα εφαρμογής ορισμένων ειδικών διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ.

Όσον αφορά τα αλλοδαπά πρόσωπα και τις αλλοδαπές νομικές οντότητες , φορολογούνται σύμφωνα με το Κ.Φ.Α.Σ. και αυτές που δραστηριοποιούνται στην Ελληνική επικράτεια με φυσική (πραγματική) εγκατάσταση που σκοπό έχουν την απόκτηση εισοδηματικών πόρων από εμπορικές , βιοτεχνικές , γεωργικές , βιομηχανικές και άλλης μορφής επιχειρήσεις καθώς και ελευθέρια επαγγέλματα σε αυτήν καθώς επίσης και οι αλλοδαπές νομικές οντότητες ή πρόσωπα χωρίς φυσική εγκατάσταση στην Ελληνική επικράτεια που έχουν στην κατοχή τους υπό ανέγερση ακίνητα εντός της Ελλάδας ή πραγματοποιούν διαμορφωτικές προσθετικές ή επεκτατικές δραστηριότητες σε αυτά.

Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

Οι υπόχρεοι απεικόνισης των συναλλαγών τους σε βιβλία υποχρεούνται σε συγκεντρωτική και αναλυτική απεικόνιση των συναλλαγών. Η απεικόνιση θα πρέπει να είναι επαρκής και πλήρης ώστε να επιτυγχάνεται η αναλυτική πληροφόρηση και να είναι εφικτή η επαλήθευση των συναλλαγών σε ενδεχόμενο έλεγχό τους.

Περιεχόμενο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων

Τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία θα πρέπει να είναι σε ελληνική γλώσσα και το εκάστοτε νόμισμα της χώρας , συγκεκριμένα το ευρώ την δεδομένη χρονική στιγμή. Στοιχεία και συναλλαγές που πραγματοποιούνται με χώρες του εξωτερικού οι οποίες συναλλάσσονται με διαφορετικό νόμισμα επιτρέπεται να έχουν στοιχεία με διαφορετικό νόμισμα καθώς και στοιχεία σε αυτή τη γλώσσα.

Σύμφωνα με τον νόμο επιτρέπεται η συναλλαγή και συγκέντρωση φορολογικών στοιχείων σε διαφορετική γλώσσα , και ειδικότερα τιμολόγια και στοιχεία, όμως η φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών στα τηρούμενα βιβλία των επιχειρήσεων θα πρέπει να γίνεται στην ελληνική και η αρχή που πραγματοποιεί φορολογικούς ελέγχους έχει το δικαίωμα να ζητήσει σε ορισμένα φορολογικά στοιχεία μετάφραση προς διασταύρωση του νόμιμού των συναλλαγών και η επιχείρηση υποχρεούται να την παρέχει για να διεκπεραιωθεί ο έλεγχος τελικώς.

Η προσκόμιση της μετάφρασης των φορολογικών στοιχείων θα πρέπει να γίνεται στην εύλογη προθεσμία που ορίζει η εκάστοτε φορολογική αρχή που

πραγματοποιεί τον έλεγχο των συναλλαγών. Τα ποσά των συναλλαγών είναι δυνατόν να εκφράζονται σε διαφορετικό από το εθνικό, νόμισμα, όμως ο οφειλόμενος φόρος που προκύπτει από τις συγκεκριμένες συναλλαγές θα πρέπει να εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα.

Κάθε συναλλαγή που πραγματοποιείται θα πρέπει να υποστηρίζεται από παραστατικά συναλλαγών ή δημόσια έγγραφα ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία στα οποία να αναγράφεται με βάση τις διατάξεις του ισχύοντος φορολογικού νόμου.

Διαδικασία απεικόνισης συναλλαγών και δικαιολογητικά εγγραφών

Οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε τραπεζικά ιδρύματα και αφορούν συναλλαγές με δημόσιους φορείς, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και ασφαλιστικούς οργανισμούς πιστοποιούνται από τα αποδεικτικά των συναλλαγών που εκδίδουν οι ίδιες. Επομένως η συναλλαγή πληρωμής που αφορά την αποπληρωμή χρέους σε δημόσιο φορέα η οποία πραγματοποιείται σε τραπεζικό ίδρυμα πιστοποιείται με την απόδειξη πληρωμής που εκδίδει η τράπεζα και την παραλαμβάνει ο οφειλέτης.

Τα τιμολόγια τα οποία εκδίδονται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή και παρέχουν τις απαιτούμενες σύμφωνα με τον νόμο πληροφορίες για τις πραγματοποιούμενες συναλλαγές ονομάζονται ηλεκτρονικά τιμολόγια.

Η χρήση του ηλεκτρονικού τιμολογίου γίνεται όταν αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες ο λήπτης από τον πάροχο και είναι υποχρεωμένος να διασφαλίσει την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του τιμολογίου έως τη λήξη του υποχρεωτικού διαστήματος φύλαξης αυτού.

Η διασφάλιση της αυθεντικότητας πραγματοποιείται με την ευκρινή πληροφόρηση της προέλευσης των αγαθών και υπηρεσιών, δηλαδή των στοιχείων του προμηθευτή, ενώ η διασφάλιση της ακεραιότητας έγκειται στην ευχέρεια φύλαξης του από τον λήπτη ο οποίος θα πρέπει να φροντίσει ώστε να μην αλλοιωθεί το περιεχόμενο του.

Η αυθεντικότητα και η ακεραιότητα μπορεί να εξασφαλιστεί χρησιμοποιώντας προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή και από τον προμηθευτή και από τον πελάτη σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 150/2001, με την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/Ε.Κ. της Επιτροπής), η οποία βάση συμφωνίας θα πρέπει να διασφαλίζει την γνησιότητα της προέλευσης και ακεραιότητας των δεδομένων και η χρήση ειδικής ασφαλούς σήμανσης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988.

Υπάρχει η δυνατότητα αποστολής παραστατικών σε ηλεκτρονική μορφή εφόσον ο ιδιώτης πελάτης συμφωνεί και δεν είναι υποχρεωτική η τήρηση του εγγράφου αντίγραφου της συναλλαγής σε χαρτί αρκεί να υπάρχουν όλες οι απαραίτητες ενδείξεις στο συγκεκριμένο έγγραφο της πραγματοποιούμενης

συναλλαγής. Σε περιπτώσεις αποστολής πολλών τιμολογίων, οι κοινές ενδείξεις είναι δυνατόν να παρέχονται μια φορά εφόσον υπάρχει πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών όλων των τιμολογίων.

Ηλεκτρονικό τιμολόγιο

Ηλεκτρονικό τιμολόγιο ορίζεται το παραστατικό τιμολόγησης το οποίο εκδίδεται από τον πάροχο σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή και περιλαμβάνει πληροφορίες απεικόνισης των πραγματοποιούμενων συναλλαγών που αφορά σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και έχει την ιδιότητα του χάρτινου έως τώρα τιμολογίου. Μορφολογικά μπορεί να εκδίδεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή την οποία αποφασίζει ο εκδότης του όπως σε μορφή όπως XML ή ένα μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με αρχείο PDF ως τιμολόγιο στα συνημμένα ή μια τηλεομοιοτυπία που λαμβάνεται σε ηλεκτρονική μορφή από τον λήπτη.

Τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή από συγκεκριμένα προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών δεν θεωρούνται ηλεκτρονικά. Ηλεκτρονικά θεωρούνται τα τιμολόγια τα οποία αποθηκεύονται και αποστέλλονται ηλεκτρονικά και ανά πάσα ώρα μπορεί να ανατρέξει κανείς σε αυτά αφού αποστέλλονται ηλεκτρονικά βάση συμφωνίας (γραφτής, προφορικής, σιωπηρής) και συνεννόησης των δυο συναλλασσόμενων μερών. Επομένως έντυπα τιμολόγια που σαρώνονται και αποστέλλονται σε μορφές μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου είναι μιας μορφής ηλεκτρονικά τιμολόγια. Ο φορολογικός νόμος παράλληλα επιτρέπει την μετατροπή της αρχικής μορφής των ηλεκτρονικών τιμολογίων σε άλλη για την διευκόλυνση του παραλήπτη αρκεί να μην υπάρχει αλλοίωση των περιεχόμενων.

Ο νόμος ορίζει πως το ηλεκτρονικό τιμολόγιο μπορεί να αποστέλλεται στον παραλήπτη είτε απευθείας με ηλεκτρονικό μήνυμα είτε να μεταβιβάζεται μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας και να είναι προσβάσιμο από τον παραλήπτη και μέσω διαδικτυακής πύλης.

Οι συναλλασσόμενοι οι οποίοι είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών θα πρέπει να διασφαλίζουν την ακεραιότητα των συναλλαγών και την αυθεντικότητα της προέλευσης τους δηλαδή ότι η συναλλαγή που απεικονίζεται είναι πραγματική και ότι ο εκδότης αναγράφει πραγματική συναλλαγή η οποία αφορά τον παραλήπτη του τιμολογίου ο οποίος θα πρέπει παράλληλα να είναι υπαρκτό πρόσωπο. Τα έγγραφα που πιστοποιούν τις συναλλαγές θα πρέπει να είναι ευκρινή και αληθή από την έκδοσή τους έως και την λήξη της περιόδου υποχρεωτικής φύλαξης τους η οποία ορίζεται από τον εκάστοτε φορολογικό νόμο.

Οι συναλλαγές σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να μεταβληθούν το διάστημα που μεσολαβεί από την έκδοση του τιμολογίου από τον προμηθευτή έως και την λήψη του τιμολογίου από τον πελάτη. Η ενδεχόμενες αλλαγές θα πρέπει να

απεικονίζονται μεταγενέστερα με ειδικά έντυπα όπως τα πιστωτικά τιμολόγια τα οποία σε καμία περίπτωση όπως και τα προηγούμενα δεν θα πρέπει να μεταβάλλονται μονομερώς χωρίς την ενημέρωση και την παραλαβή αυτών και από τα δύο συναλλασσόμενα μέρη. Για την διασφάλιση της ακεραιότητας αυτών μπορεί να χρησιμοποιηθεί η τεχνολογία EDI ή η χρήση ηλεκτρονικών υπογραφών προκειμένου να μην μπορεί να γίνει μεταγενέστερη αλλαγή του περιεχομένου του εντύπου απεικόνισης συναλλαγών από τον χρόνο έκδοσης αυτών.

Συγχώνευση – συνένωση βιβλίων και στοιχείων

Η συγχώνευση – συνένωση βιβλίων με τα στοιχεία απεικόνισης των συναλλαγών θα πρέπει να γίνεται καθολικά και να περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που αφορούν τα συναλλασσόμενα μέρη. Ο υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων δύναται να διατηρεί περισσότερο του ενός αντίτυπα της συνένωσης βιβλίων με στοιχεία.

Βλάβη του Η/Υ ή μη λειτουργίας του λογισμικού και αντιμετώπιση

Η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων που τηρούνται τα φορολογικά παραστατικά παρατείνεται σιωπηρά χωρίς την υποχρέωση γνωστοποίησης στην αρμόδια υπηρεσία. Ο νόμος επιβάλλει παρόλα αυτά, πως η ενημέρωση των βιβλίων θα πρέπει να ολοκληρώνεται έως την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ορισμένοι μόνο υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών δεν μπορούν να παρατείνουν αυτή την ενημέρωση όπως οι ιατροί, οι χώροι στάθμευσης, οι εκμεταλλευτές χώρων διαμονής και φιλοξενίας, τα κέντρα αισθητικής κ.α. όπως ορίζονται από τον νόμο.

Οι τελευταίοι υποχρεούνται, επομένως, στην τήρηση χειρόγραφων στοιχείων μέχρι της αποκατάστασης της βλάβης του ηλεκτρονικού λογισμικού τους που απεικονίζει τις συναλλαγές που πραγματοποιούν. Η χειρόγραφη απεικόνιση των συναλλαγών που πραγματοποιούν θα πρέπει να γίνεται σε θεωρημένα φορολογικά στελέχη εντύπων τα οποία και θα πρέπει τελικώς να συμπεριληφθούν στην συνολική τελική απεικόνιση των συναλλαγών τους για τον προσδιορισμό του εισοδήματος στο οποίο θα φορολογηθούν.

Παράλληλα με τις νέες διατάξεις ο νόμος δίνει την δυνατότητα στις επιχειρήσεις να πάψουν να τηρούν ενιαία θεωρημένη αρίθμηση βιβλίων και στοιχείων καθώς και τήρηση θεωρημένου βιβλίου κωδικής αρίθμησης χωρίς όμως να επιβάλλει στις επιχειρήσεις να την λήξουν δίνοντας την επιλογή του τρόπου τήρησης στην ευχέρεια των επιχειρήσεων οι οποίες παρόλα αυτά θα πρέπει να τηρούν συγκεκριμένη αρίθμηση των παραστατικών προς

διευκόλυνση του εκάστοτε γενόμενου φορολογικού ελέγχου και της διασφάλισης της αληθείας των συναλλαγών που πραγματοποιούν.

Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών παράλληλα με την επιλογή της τήρησης ηλεκτρονικών φορολογικών στοιχείων υποχρεούνται να παρέχουν οποιαδήποτε πληροφόρηση τους ζητηθεί η οποία βρίσκεται στο εσωτερικό του ηλεκτρονικού υπολογιστή και πρόσβαση σε αυτόν σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο. Υποχρεούνται ταυτόχρονα να παρέχουν οποιαδήποτε πληροφορία αναφορικά με το λογισμικό και το ηλεκτρονικό πρόγραμμα απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιούν στην ελεγκτική ομάδα που πραγματοποιεί τον έλεγχο ώστε να διασφαλιστεί η καθολικότητα του ελέγχου και η αποτελεσματικότητά του.

Εξαιρέσεις – Απαλλαγές

Εξαίρεση τήρησης βιβλίων αποτελεί το δημόσιο νομικό πρόσωπο της ημεδαπής ή αλλοδαπής, ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και το νομικό πρόσωπο το οποίο βρίσκεται στην αλλοδαπή και δεν έχει φυσική εγκατάσταση στην Ελλάδα ούτε αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε αυτή καθώς και οι αποστολές της αλλοδαπής και οι διεθνείς οργανισμοί.

Τα παραπάνω πρόσωπα υποχρεούνται σε λήψη, έκδοση και φύλαξη των στοιχείων που απεικονίζουν συναλλαγές με την ημεδαπή και όταν πραγματοποιούν πράξεις οι οποίες εμπεριέχουν και υπάγονται σε φόρο προστιθέμενης αξίας τότε και μόνο υποχρεούνται σε τήρηση στοιχείων για τις πράξεις που αφορούν τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Εξαίρεση τήρησης απεικόνισης συναλλαγών αποτελούν και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία πραγματοποιούν συναλλαγές υποκείμενες σε τήρηση απεικόνισης ευκαιριακά ή ως παρεπόμενη απασχόληση και τα στοιχεία της συναλλαγής εκδίδονται από τον αντισυμβαλλόμενο εκτός των ελευθέρων επαγγελματιών.

Μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ισχύοντα φορολογικού νόμου μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών είναι τα φυσικά πρόσωπα εξαιρουμένων των ελευθέρων επαγγελματιών και όσοι κάνουν ευκαιριακά άσκηση παρεπόμενης δραστηριότητας και πώλησης αγαθών η παροχή υπηρεσιών.

Ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα νοείται νομικά η δραστηριότητα η οποία δεν χαρακτηρίζεται συστηματική από τον αρμόδιο φορολογικό έλεγχο και η οποία δεν συνδέεται με ύπαρξη επαγγελματικής εγκατάστασης ή

ιδιαίτερου επαγγελματικού εξοπλισμού και μέσων και δεν δίνεται στις συγκεκριμένες δραστηριότητες ο χαρακτηρισμός μιας επιχείρησης.

Η υπηρεσία που παρέχεται από μη υπόχρεο τήρησης απεικόνισης συναλλαγών θα πρέπει να παρέχεται σε πρόσωπο το οποίο υποχρεούται βάση νόμου και από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. Παράλληλα υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων είναι και το πρόσωπο που παρέχει ευκαιριακά υπηρεσίες ή πωλεί αγαθά σε ιδιώτες ανεξάρτητα από το ύψος της αμοιβής του ή από την ποσότητα των αγαθών που πωλεί.

Μη υπόχρεα σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων είναι και τα πρόσωπα τα οποία δραστηριοποιούνται στον αγροτικό τομέα τα οποία υπόκεινται σε ειδικό καθεστώς των διατάξεων του άρθρου 41 και 42 του Φ.Π.Α. και ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προέρχεται από το αντικείμενο της δραστηριότητας υπόκειται σε αντικειμενικό τρόπο προσδιορισμού σύμφωνα με τις διατάξεις που αφορούν τη Φορολογία Εισοδήματος.

Απαλλαγή παράλληλα από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων έχει και το φυσικό πρόσωπο το οποίο πραγματοποίησε συναλλαγές με ακαθάριστα έσοδα έως πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000€) αθροιστικά ή διαζευκτικά από την δραστηριότητα του ή την παροχή υπηρεσιών και παράλληλα δεν υποχρεούται σε έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης η παροχής υπηρεσιών.

Πλέον απαλλασσόμενα της τήρησης είναι και φυσικά πρόσωπα τα οποία υποχρεούνταν στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων και δεν εμπίπταν στην απαλλαγή με τον προϊσχύοντα φορολογικό νόμο είναι και τα πρόσωπα τα οποία πραγματοποιούν έσοδα κάτω των δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000€) και δεν εξαιρούνται των διατάξεων για ειδικότερους λόγους.

Τα συγκεκριμένα πρόσωπα μπορούν να είναι οι υπόχρεοι πρώην επιτηδευματίες που σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του προϊσχύοντος φορολογικού κώδικα τηρούσαν πρόσθετα βιβλία καθώς και οι εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων, ο επισκευαστές ηλεκτρονικών και ηλεκτρικών συσκευών, οι εκμεταλλευτές αποθηκευτικού χώρου, οι ασκούντες παραϊατρικού επαγγέλματος, οι υπόχρεοι που παρέχουν υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση και οι πάροχοι υπηρεσιών επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή μη.

Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων σε διαφορετικές εταιρικές μορφές

Όσον αφορά τους μετασχηματισμούς των επιχειρήσεων από μια εταιρική μορφή σε διαφορετική, οι νεομετασχηματιζόμενες εταιρείες έχουν όλα τα δικαιώματα καθώς και τις υποχρεώσεις που ορίζει ο φορολογικός νόμος πριν και μετά τον μετασχηματισμό.

Έξοδα πρώτης εγκατάστασης

Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης τα οποία περιέχουν έξοδα αγορών ή παγίων και λοιπών συναλλαγών καταχωρούνται στα βιβλία των νομικών προσώπων και γενικότερα στα βιβλία των υπόχρεων προς τήρηση αμέσως μετά την έναρξη των εργασιών τους και την εταιρική τους σύσταση.

2.7. ΤΗΡΗΣΗ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ - ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

Από την 01/01/2013 οι επιχειρήσεις εντάσσονται σε δύο κατηγορίες ανάλογα με τα βιβλία που υποχρεούνται να τηρούν σε απλογραφικά ή διπλογραφικά. Κριτήρια για την ένταξη τους σε μία από τις δύο κατηγορίες τήρησης αποτελούν το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, το αντικείμενο των εργασιών τους και η εταιρική μορφή που έχουν.

A. ΒΑΣΕΙ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ:

Ένας τρόπος προσδιορισμού της υποχρέωσης τήρησης απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων είναι τα όρια των ακαθάριστων εσόδων που εμφανίζονται στο τέλος κάθε προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Τα όρια είναι :

Όρια ακαθάριστων εσόδων

Τήρηση Απλογραφικών βιβλίων (Β΄ Κατηγορίας) μέχρι και 1.500.000 ευρώ

Τήρηση Διπλογραφικών βιβλίων (Γ΄ Κατηγορίας) Άνω των 1.500.000 ευρώ

Σε περίπτωση που η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος δεν συμπληρώνει το έτος και είναι μικρότερη η διαχειριστική περίοδος ή αντίθετα είναι μεγαλύτερη του 12μήνου, ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων και κατά συνέπεια της υποχρεωτικής κατηγορίας τήρησης βιβλίων γίνεται με αναγωγή στο 12μηνο.

Σε περιπτώσεις πωλήσεων αγαθών από το πρόσωπο που εξετάζεται για λογαριασμό τρίτου προσώπου για τον προσδιορισμό της κατηγορίας τήρησης βιβλίων και στοιχείων λαμβάνεται υπόψιν η αξία των αγαθών που πωλήθηκαν ως ακαθάριστο έσοδο.

Το υπόχρεο πρόσωπο έχει το δικαίωμα τήρησης ανώτερης κατηγορίας βιβλίων προαιρετικά και είναι στην δική του ευχέρεια να αποφασίσει όμως θα πρέπει να τηρεί τα βιβλία και τα στοιχεία όπως ορίζονται από τον νόμο χωρίς ελλείψεις και παραλείψεις.

Βάσει ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου και όχι βάσει αντικειμένου εργασιών όπως ίσχυε με τον προϊσχύοντα φορολογικό νόμο προσδιορίζονται και οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών οι οποίοι δραστηριοποιούνται ως :

- εκμεταλλευτής περιπτέρου
- πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανοδίως
- ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας
- Λοιπές αστικές επαγγελματικές εταιρείες δικηγόρων των προεδρικών διαταγμάτων 518/1989 (Α' 220) και 81/2005 (Α' 120), για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις του νέου κώδικα φορολόγησης και δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις.

Παράλληλα από 1/1/2013 παύει πλέον και η ειδική υποχρεωτική ένταξη των παρακάτω σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας και ο προσδιορισμός γίνεται βάσει ακαθάριστων εσόδων πλέον και για τους :

- Πρόσωπα τα οποία ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών και την κατασκευή έργων σε δημόσια ή ιδιωτικά έργα και τα πρόσωπα των περιπτώσεων β', γ' και δ' που αναφέρονται στην παράγραφο 1 στο άρθρο 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- Οι κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν ένα τουλάχιστον πρόσωπο του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 ή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. οι οποίες έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών.
- Οι ομόρρυθμες εταιρείες στις οποίες συμμετέχουν ένα τουλάχιστον πρόσωπο του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. και ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών.
- Οι ετερόρρυθμες εταιρείες στις οποίες συμμετέχουν ένα τουλάχιστον πρόσωπο του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. και ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών.
- Οι κοινωνίες αστικού δικαίου στις οποίες συμμετέχουν ένα τουλάχιστον πρόσωπο του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. και ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών.
- Οι αστικές εταιρείες στις οποίες συμμετέχουν ένα τουλάχιστον πρόσωπο του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. και ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών.
- Οι κοινοπραξίες οι οποίες αναλαμβάνουν εισφορά κατασκευής τμήματος δημοσίου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου ή η εξ' ολοκλήρου αποπεράτωση αυτού.

Διευκρινήσεις :

Εάν η διαχειριστική περίοδος των παραπάνω αναφερόμενων περιπτώσεων εταιρικών μορφών λήγει μετά την 1/1/2013 , υποχρεούνται μετά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου να κάνουν προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και βάσει αποτελέσματος αυτού να εντάσσουν τα βιβλία τους σε απλογραφική τήρηση ή διπλογραφική αναλόγως. Εάν το αποτέλεσμα του προσδιορισμού ορίζει την ένταξη αυτών σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων το τέλος της διαχειριστικής περιόδου τους αυτόματα λήγει την 31/12 του ίδιου έτους ανεξάρτητα από την ημερομηνία έναρξης της ένταξης τους σε απλογραφική μέθοδο τήρησης βιβλίων και στοιχείων.

B. ΒΑΣΕΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ:

Σε τήρηση **απλογραφικών** βιβλίων και στοιχείων με την επιφύλαξη των παραπάνω αναφερόμενων διατάξεων εντάσσονται οι παρακάτω κατηγορίες , όπως ίσχυε και με τον προηγούμενο φορολογικό κώδικα:

- Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών
- Ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων
- Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας (άρθρο 3 , ν. 27/1975)
- Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου
- Ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης
- Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη εργασιών του

Εάν από τους παραπάνω αναφερόμενους υπάρχει δραστηριοποίηση σε περισσότερους κλάδους από αυτούς που αναφέρονται ως παράλληλη δραστηριότητα , για την τελευταία ο προσδιορισμός της κατηγορίας τήρησης των βιβλίων γίνεται βάσει ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Διευκρινήσεις :

Όσον αφορά τους πρατηριούχους υγρών καυσίμων, με δεδομένο πως το υγραέριο κίνησης ανήκει στην κατηγορία καυσίμων δεν θεωρείται ως παράλληλη εμπορική δραστηριότητα και επομένως η κατηγορία τήρησης βιβλίων δεν προσδιορίζεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα του πρατηριούχου που αφορούν αυτή του την δραστηριότητα.

Όσον αφορά τους νέους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, εντάσσονται σε απλογραφική τήρηση βιβλίων και στοιχείων κατά την έναρξη των εργασιών τους και σε επόμενη διαχειριστική περίοδο γίνεται προσδιορισμός βάσει

ακαθάριστων εσόδων και αναλόγως τηρείται η κατηγορία που ορίζεται από τον εκάστοτε ισχύοντα κώδικα φορολογίας .

Βασικές αλλαγές και εξαιρέσεις από την υποχρεωτική τήρηση διπλογραφικών βιβλίων και την δυνατότητα τήρησης απλογραφικών βάσει του νέου φορολογικού κώδικα σημειώνονται και για τις παρακάτω κατηγορίες εταιρικών μορφών και προσώπων :

- Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις των διατάξεων των νόμων που αναφέρονται στο 89/1967 του ΦΕΚ Α΄ 132 και στο 378/1968 , ΦΕΚ Α΄ 82.
- Τα υποκαταστήματα των αεροπορικών επιχειρήσεων που εδρεύουν σε χώρες εκτός της Ελλάδας και λειτουργούν στην χώρα απαλλάσσονται από φορολόγηση με τους φορολογικούς νόμους της Ελλάδας για λόγους αμοιβαιότητας αφού φορολογούνται στην χώρα προέλευσης τους βάσει των ισχύοντων εκεί νόμων οι οποίοι τις διέπουν.
- Οι Α.Ε. οι οποίες εδρεύουν και ιδρύονται σε χώρες εκτός Ελλάδας οι οποίες δεν εγκαθίστανται μόνιμα στη χώρα αλλά ανεγείρουν ακίνητα που έχουν την κυριότητα τους ή κάνουν προσθήκες και επεκτάσεις σε αυτά.
- Οι Ε.Π.Ε. οι οποίες εδρεύουν και ιδρύονται σε χώρες εκτός Ελλάδας και δεν εγκαθίστανται μόνιμα στη χώρα αλλά ανεγείρουν ακίνητα που έχουν την κυριότητα τους ή κάνουν προσθήκες και επεκτάσεις σε αυτά.

Διευκρίνηση :

Οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και τηρούν απλογραφικά βιβλία με απόφαση του αρμοδίου υπαλλήλου ελέγχου και προσδιορισμού από την αρμόδια Δ.Ο.Υ , που όμως έχουν πραγματική- φυσική εγκατάσταση στην Ελλάδα και διατηρούν γραφεία , αποθήκες και άλλα απαραίτητα λειτουργικά μέσα υποχρεούνται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων και παύουν να ισχύουν οι αποφάσεις των εκάστοτε αρμοδίων υπαλλήλων από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.

Γ. ΒΑΣΕΙ ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΜΟΡΦΗΣ:

Σημαντική μείωση στην ένταξη **διπλογραφικών** βιβλίων παρουσιάζουν οι νέες φορολογικές διατάξεις καθώς βάσει εταιρικής μορφής ειδική ένταξη σε

τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας δηλαδή διπλογραφικών βιβλίων ανεξαρτήτως του ύψους ετήσιων ακαθάριστων εσόδων σύμφωνα με τον νέο νόμο εντάσσονται οι παρακάτω εταιρικές μορφές μόνο:

- ✓ Οι ημεδαπές Α.Ε.
- ✓ Οι ημεδαπές Ε.Π.Ε.
- ✓ Οι ημεδαπές Ι.Κ.Ε.
- ✓ Οι αλλοδαπές Α.Ε.
- ✓ Οι αλλοδαπές Ε.Π.Ε.
- ✓ Οι αλλοδαπές Ι.Κ.Ε.

2.8. ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ.

Με τις νέες διατάξεις του φορολογικού νόμου αλλάζουν κατηγορία τήρησης βιβλίων αρκετές μορφές επιχειρήσεων. Ο νόμος ορίζει ενδελεχώς τον τρόπο τήρησης των διπλογραφικών βιβλίων καθώς και τον χρόνο ενημέρωσης τους με την συγκεκριμένη μέθοδο λογιστικής απεικόνισης των πραγματοποιούμενων εμπορικών συναλλαγών.

Οι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικών βιβλίων και στοιχείων έχουν την υποχρέωση να τηρούν με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα τους εξυπηρετεί αναλογικά με τις ανάγκες της επιχείρησής τους και τις δυνατότητες των υπάρχοντων λογιστικών προγραμμάτων αρκεί να τηρούνται οι αρχές της λογιστικής και να συμβαδίζουν με τις νέες φορολογικές νομοθετικές διατάξεις απεικόνισης των συναλλαγών.

Νέες διατάξεις για την απεικόνιση των συναλλαγών.

Πλέον οι νέες φορολογικές διατάξεις ορίζουν το αθεώρητο των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων. Επομένως εμπράγματα αυτό σημαίνει πως οι επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται σε τήρηση θεωρημένων ημερολογίων και καθολικών ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης τους δηλαδή μηχανογραφημένα ή χειρόγραφα. Άμεση συνέπεια αυτής της αλλαγής είναι και η μη υποχρέωση τήρησης θεωρημένου ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών από τις επιχειρήσεις.

Επομένως για παράδειγμα δεν είναι υποχρεωτική η εκτύπωση του ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού Αναλυτικών Καθολικών για τον μήνα Ιανουάριο του εκάστοτε έτους θα εκτυπωθεί όμως για τον Δεκέμβριο του προηγούμενου ώστε να εμφανιστούν οι τακτοποιητικές εγγραφές κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.

Χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων.

- Από 01/01/2013 ο χρόνος ενημέρωσης των ημερολογίων ορίζεται το τέλος του επόμενου μήνα και πριν την λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης του Φ.Π.Α
- Από 01/01/2013 ο χρόνος ενημέρωσης των καθολικών ορίζεται το τέλος του επόμενου μήνα ανεξαρτήτως της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης του Φ.Π.Α
- Χρησιμοποιείται υποχρεωτικά για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο σύμφωνα με το Π.Δ. 1123/1980, Α' 283.

Διευκρινήσεις :

Χρησιμοποιείται μόνο ως προς την δομή και την ονοματολογία, τους πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους και υπογραμμισμένους τριτοβάθμιους λογαριασμούς.

Εάν τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών , δηλαδή τα περιεχόμενα των λογαριασμών 70 και 71 το λογιστικού σχεδίου υπερβαίνουν τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό τότε από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 του λογιστικού σχεδίου χρησιμοποιείται μόνο ο 94.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησής του να καταχωρεί και να αναπτύσσει τους δευτεροβάθμιους , τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς σε μη θεσμοθετημένους από το Γενικό Λογιστικό σχέδιο σύμφωνα πάντα με τις αρχές της Λογιστικής.

- Οποιαδήποτε άλλη διάταξη επιβάλλει την τήρηση του λογιστικού σχεδίου κλαδικά υπερισχύει της προηγούμενης διάταξης - διευκρίνησης.
- Από την τήρηση των βιβλίων και την απεικόνιση των συναλλαγών με οποιαδήποτε μέθοδο και εάν χρησιμοποιείται είτε μηχανογραφημένα είτε χειρόγραφα , είτε με την τήρηση απλογραφικών βιβλίων και στοιχείων είτε με την τήρηση διπλογραφικών θα πρέπει να γίνεται αληθής καταγραφή των συναλλαγών , να είναι καθολική και να παρέχει πλήρη πληροφόρηση ως προς το μέγεθος και την φύση αυτών σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο. Ο υπόχρεος απεικόνισης υποχρεούται παράλληλα στην πλήρη ενημέρωση και παράδοση των στοιχείων προς έλεγχο στο αρμόδιο πρόσωπο που αναλαμβάνει να ελέγξει την επιχείρησή του ή τα βιβλία που τηρεί.

2.8.1. ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ – ΤΗΡΗΣΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Τα πρόσωπα που υποχρεούνται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων και στοιχείων με βάση τα προαναφερόμενα κριτήρια υποχρεούνται σε τήρηση ημερολογίων και καθολικών σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ως προς την δομή και την ονοματολογία των πρωτοβάθμιων λογαριασμών καθώς και το περιεχόμενο.

Σύμφωνα με τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. δεν υποχρεούται σε τήρηση ημερολογίου αναλυτικής λογιστικής και των λογαριασμών της ομάδας 9 , μόνο του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 94.

Εάν ο υπόχρεος εφαρμόζει τις διατάξεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και αρχών τότε οι ειδικές διατάξεις που επιβάλλουν τα Διεθνή Πρότυπα υπερισχύουν των Ελληνικών και η λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών που πραγματοποιεί θα πρέπει να απεικονίζονται σύμφωνα με τα πρώτα ανεξάρτητα από την εταιρική μορφή της επιχείρησης ή το ύψος των ακαθάριστων εσόδων που πραγματοποιεί.

Τήρηση λογαριασμού 94. Διαχείριση-Χρόνος έναρξης-Ισχύς

Σύμφωνα με τον νέο φορολογικό νόμο ο υπόχρεος τήρησης διπλογραφικών βιβλίων υποχρεούται να τηρεί τον λογαριασμό 94 όταν τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων και προϊόντων που καταχωρούνται στον λογαριασμό 70 και 71 σύμφωνα με τα Ε.Γ.Λ.Σ. υπερβαίνουν τα 5.000.000 ευρώ ανά λογαριασμό.

Η υποχρέωση της τήρησης του λογαριασμού από τον υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων κρίνεται βάσει των ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου αυτοτελώς.

Όταν σε προηγούμενη διαχειριστική περίοδο δεν παρατηρείται υπέρβαση του ορίου των 5.000.000 ευρώ ανά λογαριασμό (70 και 71) ο υπόχρεος παύει αυτόματα να υποχρεούται σε τήρηση του λογαριασμού 94 για την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Παράλληλα ο νόμος ορίζει πως ανεξάρτητα από το εάν το φορολογούμενο πρόσωπο υποχρεούται σε εφαρμογή της ομάδας 9 η όχι η διάταξη αφορά όλους τους υπόχρεους και κρίνεται με βάση το όριο των ακαθάριστων εσόδων υπερισχύοντας από όλες τις προηγούμενες διατάξεις και από διαφορετικές του ίδιου νόμου.

Εάν κατά την διαχειριστική περίοδο σημειωθούν ακαθάριστα έσοδα από τυχών συμπληρωματική πώληση πρώτων υλών στο βιβλίο αποθήκης θα πρέπει να

εμφανίζονται προσαυξημένα και τα τυχόν άλλα έσοδα που πραγματοποιούνται στον εμπορικό κλάδο της επιχείρησης.

Η υποχρεωτική εφαρμογή της τήρησης του λογαριασμού 94 σύμφωνα με τα παραπάνω προαναφερθέντα κριτήρια αρχίζει από την 01/01/2013 σύμφωνα με το άρθρο 3 του Κ.Φ.Α.Σ. Επομένως εάν ο υπόχρεος υπερέβη τα 5.000.000 ευρώ την προηγούμενη χρήση μέχρι την 01/01/2013 τότε υποχρεούται σε τήρηση του λογαριασμού 94 την αμέσως επόμενη.

Σε περίπτωση που ο υπόχρεος τηρούσε βιβλίο αποθήκης πριν την έναρξη ισχύος της διάταξης, επομένως έως και την 31/12/2012, υποχρεούται στην συνέχιση της τήρησης του βιβλίου αποθήκης ως υπολογαριασμό του κύριου λογαριασμού 94 έως το τέλος της διαχειριστικής του περιόδου. Παράλληλα με αυτή τη διάταξη παύει η υποχρέωση τήρησης των δεδομένων του βιβλίου σε θεωρημένο οπτικό ψηφιακό δίσκο.

Σε περίπτωση μη υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης με την προϊσχύουσα διάταξη και έως την 31/12/2012 τότε η υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 θα κριθεί βάσει ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Ο λογαριασμός 94 σύμφωνα με τις νέες διατάξεις τηρείται εξωλογιστικά. Δεν είναι απαραίτητες οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές της ομάδας 9 για την τήρηση του και σύμφωνα με τα Ε.Γ.Λ.Σ. τηρείται έως το τελευταίο όριο του το οποίο είναι η μερίδα αποθήκης.

Οι διατάξεις αναφέρουν την υποχρεωτική τήρηση των υπολογαριασμών σε μερίδες κατά είδος, ποσότητες και αξίες αναφορικά με τα αγαθά που είναι ίδια κατά την εισαγωγή και την εξαγωγή τους. Η τήρηση των αγορών και των πωλήσεων ακολουθούν την ίδια μέθοδο τήρησης υποχρεωτικά καθώς επίσης και κατά είδος και ποσότητες αναφορικά με τις μετακινήσεις ιδίων αγαθών που πραγματοποιούνται εντός και εκτός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης.

Όσον αφορά τις πρώτες ύλες, τα προϊόντα και τα υποπροϊόντα αυτών και τις εγγραφές των εσωτερικών διακινήσεων τους παύει η υποχρέωση τήρησης δελτίου εσωτερικής διακίνησης και πλέον μπορούν να μετακινούνται με την χρήση ειδικών λογιστικών σημειωμάτων τα οποία και αποτελούν δικαιολογητικά εγγραφών για τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 94.

Στα περιεχόμενα του λογαριασμού 94 υποχρεούνται να περιέχονται εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα και οι πρώτες ύλες ενώ παύει η υποχρέωση εμφάνισης των αγαθών τρίτων σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού όπως ίσχυε με προηγούμενες διατάξεις.

Στον λογαριασμό 94 υπάρχει υποχρέωση αναλυτικής περιγραφής με ποιοτική και τεχνική ανάλυση των ειδών. Αντίθετα τα εξατομικευμένα αγαθά που παράγονται κατά παραγγελία των πελατών, η λαμβανόμενη παραγγελία θεωρείται το είδος του προϊόντος και μπορούν να χρησιμοποιούνται κωδικοί αριθμοί για να το προσδιορίζουν αντί να χρησιμοποιείται η περιγραφή του

είδους και σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο θα πρέπει να παραδίδονται μαζί και οι αντιστοιχίσεις των ειδών με τους κωδικούς τους ώστε να διασταυρώνεται η αλήθεια των αποτυπωμένων συναλλαγών.

Εάν η επιχείρηση έχει ξεχωριστές εγκαταστάσεις για την έδρα , το υποκατάστημα και την αποθήκη , ο λογαριασμός 94 υποχρεούται σε τήρηση ανά μερίδες για το καθένα από αυτά και ανά τρίτο . Μόνο στην περίπτωση που η επιχείρηση έχει εγκαταστάσεις σε έναν κτιριακό χώρο τότε στους υπολογαριασμούς του 94 εμφανίζονται και λογίζονται τα παραπάνω ως μία εγκατάσταση.

Οι παραπάνω λογιστικές εγγραφές τηρούνται στην έδρα και οι νέες φορολογικές διατάξεις δεν υποχρεώνουν την τήρηση αυτών και στις διάφορες εγκαταστάσεις που μπορεί να αφορούν.

Η ανάλυση και η ενημέρωση του λογαριασμού 94 γίνεται ανά παραστατικό αγοράς, πώλησης και διακίνησης των αγαθών όμως δεν υπάρχει υποχρέωση ενημέρωσης αμέσως. Η ενημέρωση μπορεί να γίνεται συγκεντρωτικά στο τέλος της ημέρας στα βιβλία της επιχείρησης με μια συγκεντρωτική εγγραφή στον λογαριασμό 94 κατά ποσότητα και αξία και σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο που θα γίνει στην επιχείρηση θα πρέπει να δίνονται οι αναλύσεις των καταχωρήσεων ανά παραστατικό.

Επομένως ο λογαριασμός 94 και οι υφιστάμενοι λογαριασμοί αυτού υποχρεούται σε ενημέρωση μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και πριν την λήξη της υποχρεωτικής υποβολής δηλώσεως του Φ.Π.Α. όπως ακριβώς τηρούνται και ενημερώνονται και τα ημερολόγια της επιχείρησης.

Παράλληλα το κόστος παραχθέντων, το κόστος πωληθέντων και το κόστος των αναλωθέντων υλών και η ενημέρωση των βιβλίων τήρησης τους γίνεται την ημερομηνία που δημιουργείται ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης και επομένως μια φορά ανά φορολογητέο έτος. Η προθεσμία ενημέρωσης ορίζεται έως την δήλωση φορολογίας του εισοδήματος σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί την ομάδα 9 και τους υπολογαριασμούς της ή την τηρεί σε ετήσια βάση και συχνότητα.

Βιβλίο αποθήκης

Εάν μια επιχείρηση είχε την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης βάσει του προϊσχύοντος νόμου τότε υποχρεούται και σε συνέχεια τήρησης του βιβλίου από 01/01/2013 και μετά με τον ακριβώς ίδιο τρόπο που το τηρούσε και προηγουμένως. Οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας δεν υποχρεούται να τα τηρεί σε ιδιαίτερες μερίδες εφόσον τηρούνται σε ειδικούς λογαριασμούς αξίας συγκεντρωτικά.

Η τήρηση των υπολογαριασμών του 94 και ο χρόνος τήρησης αυτού από τις υπόχρεες επιχειρήσεις γίνεται σύμφωνα με τον νέο φορολογικό νόμο και με τις αποφάσεις των:

Κεντρική Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων (Κ.Ε.Λ.Β.)

Επιτροπή Λογιστικών Αμφισβητήσεων (Ε.Λ.Α.)
Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.)

Παράλληλα εξακολουθούν να ισχύουν οι υπουργικές αποφάσεις αναφορικά με την ρύθμιση του τρόπου τήρησης του βιβλίου αποθήκης για ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων καθώς και η υπουργική απόφαση που αφορά τις λιανοπωλήτριες επιχειρήσεις, επιχειρήσεις σούπερ μάρκετ και λοιπές λιανοπωλήτριες μπορούν να την εφαρμόζουν.

Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών

Όσοι υποχρεούνται σε τήρηση του λογαριασμού 94 και των υπολογαριασμών αυτού παύουν να υποχρεούνται σε τήρηση του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών και μετά την 01/01/2013 μπορούν να σταματήσουν να τα τηρούν ανεξάρτητα από την λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου και η μόνη υποχρέωση αναφορικά με τα δεδομένα τα οποία περιέχονται εκεί είναι πως σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο και σε ενδεχόμενη ζήτηση αυτών από τους αρμόδιους υπαλλήλους φορολογικού ελέγχου θα πρέπει να είναι σε θέση η επιχείρηση να τα δείχνει.

Τα περιεχόμενα και οι εγγραφές του λογαριασμού 94 και των υπολογαριασμών αυτού δεν υποχρεούνται σε τήρηση επάνω σε θεωρημένα έγγραφα και έντυπα σύμφωνα με τον νέο φορολογικό νόμο και ταυτόχρονα ο νόμος δεν υποχρεώνει ούτε σε τήρηση εκτυπωμένων εγγράφων είτε αυτά τηρούνται μηχανογραφημένα είτε χειρόγραφα. Υποχρεώνει όμως σε φύλαξη ηλεκτρονικών αρχείων τήρησης και σε ενδεχόμενο έλεγχο την δυνατότητα εκτύπωσης αυτών για την διασταύρωση των στοιχείων.

Καταχώριση εσόδων και εξόδων

Ο φορολογικός νόμος και οι νέες διατάξεις του που αφορούν τα έσοδα αναφέρει πως πλέον οι επιχειρήσεις δύναται να εγγράφουν με μία συγκεντρωτική εγγραφή τα ημερήσια έσοδα στα βιβλία τους. Η συγκεκριμένη διάταξη αφορά τους τηρούντες διπλογραφικά και απλογραφικά στοιχεία αρκεί να υπάρχει η δυνατότητα άμεσης υπόδειξης σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο της ανάλυσης των εσόδων αυτών για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια μέρα.

Άλλα βιβλία τα οποία υποχρεούται σε τήρηση ο υπόχρεος διπλογραφικών βιβλίων είναι :

- Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων
- Βιβλίο απογραφών

Τα βιβλία αυτά τηρούνται αθεώρητα είτε η υπόχρεα επιχείρηση τα τηρεί μηχανογραφημένα είτε χειρόγραφα.

1. Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων

Ο υπόχρεος τηρεί σύμφωνα με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων και σε αυτό τα έπιπλα και τα σκεύη θα πρέπει να τηρούνται και να παρακολουθούνται σύμφωνα με τον εκάστοτε ειδικό συντελεστή απόσβεσης που έχουν. Παράλληλα υποχρεούται από τον νέο φορολογικό νόμο να ενημερώνεται μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος της διαχειριστικής περιόδου.

2. Βιβλίο απογραφών

Το βιβλίο απογραφών τηρείται από τον υπόχρεο και περιέχει την καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας. Η διαδικασία ενημέρωσης του βιβλίου αποθήκης γίνεται κατά την λήξη της διαχειριστικής του περιόδου και δεν παύει να ισχύει η υποχρέωση του αυτή ακόμα και σε περίπτωση εκκαθάρισης πέραν του έτους κατά την οποία συνεχίζει να το τηρεί σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες αποτίμησης.

Για την αποτίμηση των αποθεμάτων που αφορούν τα δεδομένα της απογραφής επιβάλλεται η χρήση των κανόνων του Ε.Γ.Λ.Σ. το οποίο δεν θέτει κάποιο περιορισμό σε θέματα αλλαγής μεθόδου αποτιμήσεων εάν και εφόσον δεν εμπίπτει η επιχείρηση σε ειδικότερες διατάξεις άλλων φορολογικών νόμων. Παρόλα αυτά σε περιπτώσεις αλλαγών σε θέματα αποτιμήσεων οι σχετικές αποφάσεις της Ε.Λ.Β. συνεχίζουν να ισχύουν επιφυλασσόμενες άλλων ισχυρότερων νομοθετικών σχετικών διατάξεων.

Σε περίπτωση που οι υπόχρεες επιχειρήσεις τηρούν τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων η αξία των αποθεμάτων, των παραχθέντων από την ίδια την επιχείρηση και των έτοιμων εμπορευμάτων που εμπορεύματα και προμηθεύεται και η ίδια από άλλους προμηθευτές, που παραμένουν στην επιχείρηση δεν αναπροσαρμόζεται με τις διαφορές που μπορούν να προκύψουν λογιστικά ή φορολογικά. Οι όποιες διαφορές προκύψουν ποσοτικοποιούνται σε ετήσια βάση και καταχωρούνται στον ειδικό Πίνακα των Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης.

Περιεχόμενο του βιβλίου απογραφών

α) Το βιβλίο απογραφών περιλαμβάνει τα αποθέματα διακεκριμένα ανάλογα με τον αποθηκευτικό χώρο στον οποίο βρίσκονται και εάν βρίσκονται σε τρίτους τότε καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς την υποχρέωση καταχώρισης αυτών και ανά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Παράλληλα μόνο τα αποθέματα τρίτων καταχωρούνται πλέον στα βιβλία απογραφών των υπόχρεων και όχι όλα τα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν τρίτους όπως ίσχυε, τα οποία

βρίσκονται στις εγκαταστάσεις των υπόχρεων και εφόσον αυτά δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία.

Στην καταγραφή και καταχώρηση των αποθεμάτων περιλαμβάνονται τα είδη, οι μονάδες μέτρησης, η αξία ανά μονάδα αποθέματος κατά την αποτίμηση και η συνολική αξία του και οι εγγραφές γίνονται για όλη την καταγραφόμενη ποσότητα του είδους του αγαθού σε κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Εάν τα αγαθά δεν βρίσκονται στην έδρα ενώ το τηρούμενο βιβλίο απογραφών βρίσκεται τότε σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο που διενεργείται σε υποκατάστημα της επιχείρησης ή στην αποθήκη θα πρέπει να δείχνονται στους αρμόδιους υπαλλήλους.

β) Στο βιβλίο απογραφών τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται με την μέθοδο των ομοειδών στοιχείων με την αξία κτήσης τους ή το κόστος που κατασκευάστηκαν από την επιχείρηση και προστίθενται πάνω σε αυτή την αξία οι ενδεχόμενες δαπάνες επεκτάσεων και προσθηκών ή βελτιώσεων και παράλληλα εμφανίζονται και καταχωρούνται οι αποσβέσεις που έχουν κατά την διαχειριστική τους περίοδο και η αναπόσβεστη αξία τους.

Όταν τα πάγια αποσβένονται πλήρως, διατηρούνται στο μητρώο των παγίων περιουσιακών στοιχείων και αναγράφονται με την αξία του ενός λεπτού του ευρώ εάν βρίσκονται ακόμη στην κυριότητα της επιχείρησης.

Τα έπιπλα και τα σκεύη μπορούν να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών με τον συντελεστή απόσβεσης που έχουν και η υπόχρεα επιχείρηση θα πρέπει εκεί να εμφανίσει το ποσό της αξίας κτήσης τους μαζί με τις πραγματοποιούμενες αποσβέσεις τους και την αναπόσβεστη αξία που τους έχει απομείνει.

γ) Στο βιβλίο απογραφών παράλληλα τηρούνται και τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού σε πρωτοβάθμια ανάλυση με την προϋπόθεση η ανάλυση τους να μπορεί να παρουσιαστεί σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο και όσον αφορά τις ομολογίες, τις μετοχές και τα λοιπά χρεόγραφα που διαθέτει η επιχείρηση θα πρέπει να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών για το καθένα ξεχωριστά η ποσότητες και οι αξίες κτήσεων καθώς και οι τρέχουσες αξίες τους.

δ) Εάν κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου διατηρεί στις εγκαταστάσεις του αποθέματα άλλου υπόχρεου τήρησης και απεικόνισης συναλλαγών και αυτή η προσωρινή φύλαξη δεν προκύπτει από άλλα βιβλία τότε υποχρεούται να τα εμφανίζει στο βιβλίο απογραφών κατά είδος και ποσότητα.

ε) Παράλληλα στο βιβλίο απογραφών θα πρέπει να υπάρχει συνταγμένος για κάθε τέλος της διαχειριστικής περιόδου ο ετήσιος ισολογισμός χρήσεως και τα αποτελέσματα χρήσης, ο πίνακας διάθεση αποτελεσμάτων και η κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης καθώς και οι ειδικοί πίνακες που απαιτούνται σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Εάν η επιχείρηση είναι υπό εκκαθάριση και η εκκαθάριση αυτή διαρκεί πέραν του έτους τότε η επιχείρηση υποχρεούται σε σύνταξη και καταχώριση στο βιβλίο απογραφών προσωρινού ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως καθώς και κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.

Χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών

Παύει πλέον η υποχρέωση θεωρημένης τήρησης βιβλίου απογραφών και θεωρημένων καταστάσεων απογραφών από τις υπόχρεες προς καταχώρηση επιχειρήσεις και η καταχώριση γίνεται με μη θεωρημένα έγγραφα. Η ποσοτική καταχώρηση αποθεμάτων θα πρέπει να γίνεται έως και την 20η ημέρα του μήνα που επέρχεται του τρέχοντος και πριν τις εγγραφές κλεισίματος της διαχειριστικής περιόδου. Η αξία των αποθεμάτων και των υπολοίπων περιουσιακών στοιχείων και οι εγγραφές κλεισίματος του ισολογισμού θα πρέπει να καταχωρούνται στο βιβλίο πριν την λήξη του περιθωρίου της υποβολής της επιβαλλόμενης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Χρόνος σύνταξης απογραφής έναρξης-Ποιοι είναι οι υπόχρεοι σύνταξης

Σύμφωνα με τις διατάξεις και τις αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου οι νεοσύστατες επιχειρήσεις καθώς και οι επιχειρήσεις που τηρούν για πρώτη φορά διπλογραφικά βιβλία επιβάλλονται σε σύνταξη απογραφής έναρξης σε χρονικό περιθώριο ίδιο με την απογραφή λήξης το οποίο προαναφέρθηκε ακόμα και εάν η τήρηση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται προαιρετικά.

Διοικητικά και Διαχειριστικά βιβλία από τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Με την θεσμοθέτηση των νέων φορολογικών διατάξεων παύει πλέον η υποχρέωση τήρησης από τις Α.Ε. των βιβλίων πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων των υπόχρεων επιχειρήσεων και του βιβλίου των μετόχων και για τις Ε.Π.Ε. παύει η υποχρέωση τήρησης βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίων πρακτικών διαχείρισης και επομένως όλων των διοικητικών και διαχειριστικών βιβλίων.

Υποχρέωση τήρησης ηλεκτρονικού φακέλου ελέγχου

Οι υπόχρεες προς τήρηση διπλογραφικών βιβλίων φακέλου ελέγχου προκειμένου σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο να είναι σε θέση να τον προσκομίσουν όταν τους ζητηθεί από τους αρμοδίους υπαλλήλους και δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής αυτού στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. .

Η τήρηση του ηλεκτρονικού φακέλου ελέγχου γίνεται ανά διαχειριστική περίοδο και η προθεσμία ενημέρωσης αυτού είναι το τέλος του επόμενου μήνα που επέρχεται της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Στο περιεχόμενο του φακέλου περιλαμβάνονται δεδομένα του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών σε όλες τις βαθμίδες τους, του ημερολογίου, του μητρώου παγίων, του βιβλίου απογραφών και του

ισολογισμού εάν αυτά τηρούνται μηχανογραφικά. Εκτός από το οριστικό ισοζύγιο όλων των βαθμίδων στο φάκελο θα πρέπει να περιέχεται και το τελευταίο προσωρινό ισοζύγιο.

Εάν η επιχείρηση τηρεί εξ' ολοκλήρου χειρόγραφα τα παραπάνω δεδομένα τότε δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης ηλεκτρονικού φακέλου ελέγχου ενώ εάν τηρεί μεμονωμένα κάποια από τα παραπάνω βιβλία χειρόγραφα τότε δεν υποχρεούται να τα συμπεριλάβει στον ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου.

Χρόνος ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων

- Ημερολόγιο

Ο επιτρεπτός χρόνος ενημέρωσης του ημερολογίου είναι μέχρι το πέρας του επόμενου μήνα από την ημερομηνία έκδοσης ή λήψης εάν πρόκειται για δικαιολογητικό ενώ εάν πρόκειται για ταμειακή πράξη μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την ημερομηνία διενέργειας των. Η ημερομηνία ενημέρωσης του ημερολογίου δεν μπορεί να υπερβαίνει το εμπρόθεσμο της υποβολής δήλωσης του Φ.Π.Α. σε καμία περίπτωση.

- Γενικό καθολικό –Αναλυτικά καθολικά

Ο επιτρεπτός χρόνος ενημέρωσης του γενικού καθολικού και των αναλυτικών καθολικών της υπόχρεας επιχείρησης είναι μέχρι το πέρας του επόμενου μήνα από την ημερομηνία έκδοσης ή λήψης εάν πρόκειται για εγγραφές που αφορούν δικαιολογητικό ενώ εάν πρόκειται για εγγραφές ταμειακών πράξεων μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την ημερομηνία διενέργειας αυτών όπως και παραπάνω. Η ημερομηνία ενημέρωσης του γενικού καθολικού και των αναλυτικών καθολικών της υπόχρεας επιχείρησης δεν μπορεί να υπερβαίνει το εμπρόθεσμο της υποβολής δήλωσης του Φ.Π.Α. σε καμία περίπτωση.

Εξαιρέση αποτελούν οι επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο εργασιών τις ασφαλιστικές συναλλαγές οι οποίες μπορούν να ενημερώνουν τα γενικά και αναλυτικά καθολικά τους έως και την εικοστή (20η) ημέρα του μεθεπόμενου μήνα και όχι πέραν αυτής σε καμία περίπτωση.

- Μητρώο Παγίων περιουσιακών στοιχείων

Ο επιτρεπτός χρόνος ενημέρωσης του μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων εντάσσεται και είναι ίδιος με τον επιβαλλόμενο χρόνο προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού.

- Ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Παγίων περιουσιακών στοιχείων

Ο επιτρεπτός χρόνος ενημέρωσης του μητρώου παγίων περιουσιακών

στοιχείων εντάσσεται και είναι ίδιος με τον επιβαλλόμενο χρόνο προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού.

- Βιβλίο απογραφών – Ενημέρωση ποσοτήτων

Ο επιτρεπτός χρόνος ενημέρωσης της συνολικής ποσότητας των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών για τις υπόχρεες επιχειρήσεις προς τήρηση διπλογραφικών βιβλίων είναι η 20η ημέρα του μήνα που επέρχεται του μήνα λήξης της διαχειριστικής περιόδου της επιχείρησης.

- Βιβλίο απογραφών – Ενημέρωση αξιών και λοιπών περιουσιακών στοιχείων

Ο επιτρεπτός χρόνος ενημέρωσης της συνολικής αξίας των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων στο βιβλίο απογραφών για τις υπόχρεες επιχειρήσεις προς τήρηση διπλογραφικών βιβλίων είναι η ημερομηνία που λήγει το εμπρόθεσμο της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης.

- Ισολογισμός

Ο επιτρεπτός χρόνος κλεισίματος ισολογισμού για τις υπόχρεες επιχειρήσεις προς τήρηση διπλογραφικών βιβλίων είναι η ημερομηνία που λήγει το εμπρόθεσμο της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης.

2.9. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Σε περιπτώσεις τήρησης και απεικόνισης των συναλλαγών με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) , οι υπόχρεες επιχειρήσεις προς απεικόνιση και τήρηση διπλογραφικών βιβλίων υποχρεούνται να συντάσσουν τις Ετήσιες Οικονομικές τους Καταστάσεις σε συμμόρφωση με τις λογιστικές αρχές των Δ.Λ.Π. ή τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που είναι σε ισχύ.

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για την απεικόνιση των συναλλαγών τους υποχρεούνται σε σύνταξη των παρακάτω βιβλίων και πινάκων :

- Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.).

Ο Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης περιλαμβάνει όλους τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς που χρησιμοποιεί η επιχείρηση σε ξεχωριστές για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό, στήλες, στις οποίες

καταχωρούνται αναλυτικά όσες χρεώσεις και πιστώσεις γίνονται στον λογαριασμό.

Αναλυτικότερα, καταχωρούνται σε αυτόν :

α) Η αξία των πρωτοβάθμιων λογαριασμών όπως μεταβλήθηκε κατά την διαχειριστική περίοδο της επιχείρησης και προκύπτει από τα βιβλία που τηρεί η οποία αναφέρεται ως “Λογιστική βάση”.

β) Η αξία των πρωτοβάθμιων λογαριασμών όπως προσδιορίζεται κατά την διαχειριστική περίοδο της επιχείρησης και προκύπτει βάσει κανόνων της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και των στοιχείων της επιχείρησης η οποία αναφέρεται ως “Φορολογική βάση”.

γ) Η προκύπτουσα διαφορά που διαφαίνεται συγκρίνοντας τα δύο παραπάνω δεδομένα δηλαδή της Λογιστικής βάσης που εμφανίζει η επιχείρηση και της Φορολογικής.

- Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

Το Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων περιέχει όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

- Πίνακας Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης

Ο πίνακας Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και τα περιεχόμενα αυτού δημιουργούνται και αναπαριστώνται από την επιχείρηση βάση των δεδομένων που συλλέγονται από τους λογαριασμούς που τηρούνται με την διπλογραφική μέθοδο στα βιβλία.

- Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

Το ιδιαίτερο αυτό Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων η επιχείρηση μπορεί να το ενσωματώσει στο κύριο Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων της. Η επιχείρηση χρησιμοποιεί το Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων ως βάση για την ποσοτική καταγραφή των δεδομένων και των στοιχείων που καταχωρούνται στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων. Όταν η επιχείρηση εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π. υπάρχουν διαφορές κατά την αποτίμηση των παγίων περιουσιακών της στοιχείων οι οποίες εμφανίζονται λόγω της διαφοροποίησης που προκύπτει στις συσσωρευμένες αποσβέσεις αυτών και επομένως η επιχείρηση υποχρεούται να τις εμφανίσει στο Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων.

- Πίνακας Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών

Ο πίνακας Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και τα περιεχόμενα αυτού δημιουργούνται και αναπαριστώνται από την επιχείρηση βάση των δεδομένων που συλλέγονται από τους λογαριασμούς που τηρούνται με την διπλογραφική μέθοδο στα βιβλία.

- Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Φορολογικών Αποθεματικών

Ο ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Φορολογικών Αποθεματικών και τα περιεχόμενα αυτού δημιουργούνται και αναπαριστώνται από την επιχείρηση βάση των δεδομένων που συλλέγονται από τους λογαριασμούς που τηρούνται με την διπλογραφική μέθοδο στα βιβλία.

Όσον αφορά τις υποχρεώσεις που έχουν οι επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν διπλογραφικά βιβλία και εφαρμόζουν τις διατάξεις του νέου φορολογικού νόμου σύμφωνα με τις αρχές των διεθνών λογιστικών προτύπων ισχύουν οι διατάξεις που ίσχυαν έως τώρα και εφαρμόζονται οι παράγραφοι 6 και 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. με ισχύς του Προεδρικού Διατάγματος 186 /1992.

Υποκαταστήματα και τήρηση στοιχείων και βιβλίων

Όλες οι πραγματοποιούμενες συναλλαγές των υποκαταστημάτων με εξηρημένη λογιστική καταχωρούνται στα υποχρεωτικώς τηρούμενα, σύμφωνα με τον νόμο, βιβλία και στοιχεία της έδρας της υπόχρεας επιχείρησης απεικόνισης συναλλαγών με την διπλογραφική μέθοδο. Δεν καταχωρούνται σε ιδιαίτερα βιβλία ή καταστάσεις ειδικά όμως οι αγορές, οι πωλήσεις καθώς και το ταμείο παρακολουθούνται χωριστά από τα αντίστοιχα δεδομένα της επιχείρησης τα οποία αφορούν την έδρα.

Σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο που μπορεί να επιβληθεί από αρμόδιους υπαλλήλους των ελεγκτικών μηχανισμών του κράτους θα πρέπει να υποδειχθούν κατά αντιστοιχία τα υπόλοιπα των ταμείων τα οποία δεν έχουν καταχωρηθεί ακόμα στα απαραίτητα φορολογικά βιβλία και τα υπόλοιπα θα πρέπει να είναι έως την ημερομηνία που επιβάλλεται να γίνεται η ενημέρωση του ημερολογίου της επιχείρησης.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί αυτοτελές λογιστικό σύστημα ενημέρωσης των βιβλίων για υποκατάστημα της (ένα ή και περισσότερα) υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων και στο υποκατάστημα αυτό το τελικό αποτέλεσμα της οποίας θα πρέπει να ενσωματώνεται στα βιβλία της έδρας με ξεχωριστή ειδική λογιστική εγγραφή.

Εάν ένα από τα υποκαταστήματα της επιχείρησης δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να μην την συμπεριλάβει και ενσωματώσει στην λογιστική απεικόνιση της έδρας της αλλά σε άλλο υποκατάστημα, συσχετιζόμενο με αυτό, το οποίο εξάγει

αυτοτελές αποτέλεσμα, η απεικόνιση του οποίου γίνεται διακεκριμένα από το συνδεδεμένο υποκατάστημα σε λογιστική βάση.

2.10. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟ

Η απεικόνιση συναλλαγών από τους υπόχρεους τήρησης με την συγκεκριμένη μέθοδο τήρησης συναλλαγών υποχρεούνται σε τήρηση των παρακάτω βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τον νέο φορολογικό νόμο.

✓ Βιβλίο εσόδων – εξόδων

Στο βιβλίο εσόδων –εξόδων του υπόχρεου θα πρέπει να εμφανίζονται υποχρεωτικά το είδος του δικαιολογητικού της πραγματοποιούμενης συναλλαγής, ο αύξων αριθμός αυτής και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του παραστατικού καθώς και η επωνυμία του εκδότη ή το ονοματεπώνυμο του είτε το παραστατικό αφορά αγορά είτε έξοδο.

Επιπλέον στο βιβλίο εμπεριέχονται όλες οι πράξεις πωλήσεων εμπορευμάτων ή προϊόντων ή ακόμα και πρώτων ή βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, παροχής υπηρεσιών , οι λοιπές πράξεις πωλήσεων και σε ξεχωριστό σημείο τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποίησε κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο .

Μαζί με τις παραπάνω πράξεις καταχωρούνται στο βιβλίο και οι πράξεις δαπανών για αγορές αγαθών ξεχωριστά , οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λήψη υπηρεσιών από τις υπόχρεες επιχειρήσεις καθώς και όλα τα υπόλοιπα έξοδα των υπόχρεων προς τήρηση επιχειρήσεων γενικά.

Σε πραγματοποιούμενη πώληση ή αγορά παγίων στοιχείων η επιχείρηση υποχρεούται να εμφανίσει την αξία αυτών στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της.

Παράλληλα υποχρεούται βάση νόμου η επιχείρηση που τηρεί βιβλία με την απλογραφική μέθοδο τήρησης, μαζί με τις παραπάνω πράξεις να εμφανίζει στο βιβλίο εσόδων εξόδων τον αντίστοιχο Φ.Π.Α. που προκύπτει.

Ξεχωριστά υποχρεούται να τηρεί επίσης και τις αυτοπαραδόσεις των αγαθών της ή τις πράξεις ιδιοχρησιμοποίησης των υπηρεσιών της.

Στο βιβλίο θα πρέπει επίσης να τηρούνται και τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτων και για τις οποίες πραγματοποιούνται αντίστοιχες εκκαθαρίσεις.

Εκτός από τις πωλήσεις και τις αγορές οι υπόχρεες επιχειρήσεις υποχρεούνται σε τήρηση των επιστροφών των πωληθέντων τους και των ενδεχόμενων εκπτώσεων που υφίστανται τα πωληθέντα προϊόντα ,αγαθά ή οι υπηρεσίες τους, οι οποίες εμφανίζονται αφαιρετικά σε διπλανές στήλες.

Οι παραπάνω πράξεις αναλύονται στον χρόνο ενημέρωσης αυτών και τα ποσά των αξιών τους τηρούνται σε ιδιαίτερες στήλες το βιβλίο εσόδων – εξόδων αναλογικά με τους αντίστοιχους συντελεστές του Φ.Π.Α.

Ο νέος φορολογικός νόμος παύει πλέον την υποχρέωση καταχώρησης σε ιδιαίτερο χώρο των καταθέσεων, των αναλήψεων κεφαλαίων, των δανείων που λαμβάνει η επιχείρηση ή που χορηγεί καθώς επίσης και των πράξεων που αφορούν εισπράξεις ή καταβολές για την μερική ή ολική εξόφληση των παραπάνω.

Η καταχώρηση και ενημέρωση των παραπάνω προαναφερθέντων πράξεων και στοιχείων γίνεται έως και το τέλος του μήνα που επέρχεται του επόμενου ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν της εμπρόθεσμης της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α.

Οι επιχειρήσεις υποχρεούνται σε ανάλυση των παραπάνω δεδομένων συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό μέχρι την προθεσμία λήξης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του συνδεόμενου, με αυτά, φορολογικού έτους και αναλογικά με τις εκάστοτε ανάγκες προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος και των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων.

Η καταχώρηση στοιχείων αγοράς τα οποία λαμβάνονται στην διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος αυτής χωρίς απαραίτητως να έχουν ληφθεί από την επιχείρηση κατά την προαναφερόμενη περίοδο, γίνεται την ημερομηνία παραλαβής αυτών.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται πριν την λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στο εμπρόθεσμο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων – εξόδων. Καταχωρούνται η ημερομηνία κτήσης του παγίου περιουσιακού στοιχείου με το αντίστοιχο δικαιολογητικό κτήσης αυτού, η αξία κτήσης καθώς και τα αποσβεστικά στοιχεία του δηλαδή ο συντελεστής απόσβεσης και οι αποσβέσεις που προκύπτουν κατά την διαχειριστική περίοδο καθώς και το υπόλοιπο της αναπόσβεστης αξίας αυτού.

Τα παραπάνω δεδομένα των προαναφερθέντων βιβλίων τηρούνται σε αθεώρητα έντυπα και παύει η υποχρέωση τήρησης αυτών σε θεωρημένα έγγραφα και παραστατικά με τον νέο φορολογικό νόμο όπως ίσχυε προηγουμένως. Είτε η τήρηση γίνεται χειρόγραφα είτε μηχανογραφημένα υποχρεούται η επιχείρηση να επιδείξει τα βιβλία και στοιχεία που θα τις ζητηθούν από τους αρμόδιους υπαλλήλους οι οποίοι θα προβούν στον φορολογικό της έλεγχο ή διαφορετικά σε μηχανογραφημένη τήρηση θα πρέπει να αποθηκευτούν σε ηλεκτρομαγνητικό μέσο το οποίο και θα παραχωρήσει η επιχείρηση στους υπαλλήλους προκειμένου να διεκπεραιωθεί ο έλεγχος της.

Ο νέος φορολογικός νόμος παράλληλα παύει την υποχρέωση τήρησης της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων εξόδων όπως ίσχυε εφόσον πρόκειται για επιχείρηση με μηχανογραφημένη μέθοδο τήρησης των βιβλίων και στοιχείων της.

Η καταχώρηση των ακαθάριστων εσόδων και η αντίστοιχη αξία του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά γίνεται καθημερινά με ένα ποσό σε στήλες ανά είδος και σειρά των στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημερομηνία με την κατάλληλη αναγραφή του πρώτου καθώς και του τελευταίου αριθμού των αποδεικτικών στοιχείων για τις προαναφερθέντες συναλλαγές.

Σε περιπτώσεις χρήσεων φορολογικών μηχανών από τις επιχειρήσεις η καταχώρηση γίνεται με την καταγραφή του ημερησίου αριθμού των δελτίων «Ζ» ή διαφορετικά υπάρχει η δυνατότητα μιας ενιαίας συγκεντρωτικής εγγραφής σε μηνιαία βάση σύμφωνα με το δελτίο μηνιαίας αναφοράς το οποίο εκδίδεται από τις ταμειακές μηχανές και ενημερώνει για τις προαναφερθείσες αξίες των ημερησίων δελτίων συγκεντρωτικά.

Η καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων εξόδων γίνεται με την εγγραφή του αθροίσματος των επιμέρους αριθμών «Ζ» με την καταγραφή του πρώτου και του τελευταίου άξοντα αριθμού των δελτίων που αφορούν τον συγκεκριμένο μήνα.

Τα ημερήσια δελτία «Ζ» υποχρεούνται οι επιχειρήσεις να τα έχουν στην κατοχή τους και να τα διαφυλάσσουν σε περιπτώσεις φορολογικών ελέγχων όπως και τα δελτία αναφοράς.

Αντίστοιχα τα ποσά των εξόδων μέχρις του ποσού των εκατόν πενήντα ευρώ (150) το κάθε ένα, δύναται να καταχωρούνται καθημερινά με μία συγκεντρωτική εγγραφή του ποσού του στοιχείου που τα αφορά και την αναγραφή του πλήθους των παραστατικών που αποδεικνύουν τις συναλλαγές.

✓ Βιβλίο απογραφών (κατάσταση απογραφής)

Ο υπόχρεος προς απεικόνιση συναλλαγών υποχρεούται σε τήρηση βιβλίου απογραφής ή καταστάσεις απογραφών ανά έτος εφόσον κατά την διαχειριστική περίοδο υπερβεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του στον τομέα των πωλήσεων τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ. Εξαιρούνται τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου τα οποία δεν ανάγονται σε ετήσια βάση σε καμία περίπτωση.

Οι απαλλασσόμενοι από τις φορολογικές διατάξεις περί τήρησης βιβλίου απογραφών και κατάρτισης απογραφών στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου της επιχείρησης εξακολουθούν να απαλλάσσονται και με τον νέο φορολογικό νόμο.

Σε βιβλία απογραφών η απογραφικές απλές καταστάσεις τηρούνται τα εμπορεύματα και τα ημιέτοιμα της υπόχρεας προς τήρηση επιχείρησης, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες καθώς επίσης και τα υλικά συσκευασίας που έχει η επιχείρηση στην διάθεση της κατά την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής της περιόδου τα οποία βρίσκονται στις εγκαταστάσεις της ή σε εγκαταστάσεις τρίτων.

Τα παραπάνω τα οποία βρίσκονται στις εγκαταστάσεις των υποκαταστημάτων ή σε βοηθητικούς ξεχωριστούς αποθηκευτικούς χώρους των υποκαταστημάτων καταχωρούνται σε διακριτική θέση στο βιβλίο απογραφής της έδρας και σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο δίνονται άμεσα στους αρμόδιους υπαλλήλους.

Το βιβλίο θα πρέπει να ενημερώνεται έως και την εικοστή Φεβρουαρίου (20^η) του επόμενου διαχειριστικού έτους και η αξία τίθεται έως τον εμπρόθεσμο χρόνο υποβολής της φορολογίας εισοδήματος.

Το βιβλίο απογραφών δεν υποχρεούται να είναι θεωρημένο και πλέον τηρείται αθεώρητο σύμφωνα με τις νέες φορολογικές διατάξεις.

Παράλληλα καταργείται η υποχρέωση καταχώρησης και τήρησης διπλότυπων καταστάσεων των αποθεμάτων τα οποία βρίσκονται σε χώρους που η απόστασή τους από την έδρα είναι μεγαλύτερη των 50 χιλιομέτρων.

Οι εγκαταστάσεις που στεγάζονται στον ίδιο κτιριακό χώρο στην απογραφή των αποθεμάτων ορίζονται ως μια εγκατάσταση ακόμα και αν είναι συνεχόμενη.



Βιβλία υποκαταστήματος.

Παύει πλέον η υποχρεωτική τήρηση βιβλίου εσόδων εξουσών στα υποκαταστήματα και εάν παρόλα αυτά τηρείται βιβλίο εσόδων εξόδων στο υποκατάστημα υπάρχει υποχρέωση τήρησης των στοιχείων και στα βιβλία της έδρας σε διακεκριμένο ειδικό χώρο στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της έως και την λήξη της προθεσμίας ενημέρωσης αυτού. 2

Έτσι οι υπόχρεοι τήρησης μπορούν εναλλακτικά να τηρούν το βιβλίο εσόδων εξόδων που αφορά τα υποκαταστήματα της επιχείρησης ενσωματωμένο σε διακεκριμένο χώρο στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της έδρας.

Λοιπές καταργήσεις

Τα υπόλοιπα βιβλία τα οποία ορίζονταν σε υποχρεωτική τήρηση βάση του προϊσχύοντος φορολογικού νόμου καταργούνται, όπως το βιβλίο επενδύσεων και του βιβλίου προσωρινής εναπόθεσης.

Εάν οι επιχειρήσεις έχουν υπολειπόμενα θεωρημένα στελέχη βιβλίων και στοιχείων μπορούν να τα χρησιμοποιήσουν έως εξαντλήσεως αυτών χωρίς την υποχρέωση γνωστοποίησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Τα θεωρεί η αρμόδια Δ.Ο.Υ με τον κωδικό του ηλεκτρονικού συστήματος TAXIS 332 αναγράφοντας τα έντυπα ως «ΕΝΤΥΠΑ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡ. 23 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4» όταν αυτά προκύπτουν ως υποβαλλόμενα.

ΤΡΙΤΟ ΜΕΡΟΣ

3.1. ΕΙΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

Οι αρμόδιες ελεγκτικές φορολογικές υπηρεσίες έχουν ως υποχρέωση την εξακρίβωση της τήρησης του νόμιμου των διαδικασιών των συναλλαγών που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις.

Οι φορολογικοί έλεγχοι που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις έχουν ως σκοπό την τήρηση των φορολογικών διατάξεων από ολόκληρο το οικονομικό κύκλωμα μιας χώρας και συνεπώς την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της.

Οι αρμόδιοι ελεγκτικοί υπάλληλοι είναι υποχρεωμένοι να ενημερώνονται πλήρως για τις αλλαγές των φορολογικών διατάξεων των εκάστοτε αλλαγών που πραγματοποιεί η διαχειριστική οικονομική αρχή προκειμένου να προβεί σε άντληση οικονομικών πόρων από τις φορολογούμενες επιχειρήσεις και γενικότερα από τον φορολογούμενο πληθυσμό μιας χώρας.

✓ **Φορολογικός έλεγχος πραγματοποιούμενος από το γραφείο**

Ένας από του άμεσους τρόπους φορολογικών ελέγχων που πραγματοποιούν οι φορολογικές υπηρεσίες είναι οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται άμεσα από τα γραφεία των αρμόδιων υπαλλήλων.

Οι αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες έχουν την δυνατότητα μέσω των ηλεκτρονικών καταχωρήσεων που υποχρεούνται να πραγματοποιούν οι υπόχρεοι φορολογούμενοι να διασταυρώνουν πληροφορίες σχετικές με τα έσοδα που έχουν και τα πραγματοποιούμενα έξοδα που δηλώνουν.

Από τις παραπάνω διασταυρώσεις προκύπτουν διαφορές οι οποίες συνήθως υποδηλώνουν φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Έτσι οι πραγματοποιούμενοι έλεγχοι είναι υψίστης σημασίας εργαλεία των ελεγκτικών υπηρεσιών και το αποτέλεσμα των οποίων οδηγεί στα ανάλογα συμπεράσματα σχετικά με τα φορολογητέα εισοδήματα.¹⁷

¹⁷ Πηγή : Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ – ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ, Βασιλεία Α. Μπουντουλουση, Θεσσαλονίκη, Ιανουάριος 2017 Διαθέσιμο στον ιστότοπο: <https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/20093/4/BountoulousiVasileiaMsc2017.pdf>

✓ Επιτόπιος φορολογικός έλεγχος

Σε αυτή την κατηγορία ανήκουν δυο υποκατηγορίες επιτόπιων ελέγχων .

Η πρώτη κατηγορία είναι ο πλήρης επιτόπιος έλεγχος με προηγουμένως έγγραφη ειδοποίηση του φορολογούμενου ή της φορολογούμενης επιχείρησης που υπόκειται σε έλεγχο και είναι πλήρης.

Η δεύτερη κατηγορία ελέγχου είναι ο μερικός ή άλλος επιτόπιος έλεγχος στους φορολογούμενους ή στις φορολογούμενες επιχειρήσεις ο οποίος γίνεται άμεσα και χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση εγγράφως.

3.2. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Οι φορολογικές ελεγκτικές μέθοδοι διέπονται από ένα ευρύ φάσμα νομοθετικών διατάξεων ώστε να επιτευχθούν ορθές διενέργειες ελέγχων στα φορολογούμενα πρόσωπα προς το προσφορότερο για το δημόσιο συμφέρον . Ο ν.3842/2010 αφορά και ρυθμίζει τις ελεγκτικές πρακτικές που χρησιμοποιούνται στους ελέγχους. Άλλες διατάξεις εξίσου σημαντικές οι οποίες ρυθμίζουν την ελεγκτική διαδικασία είναι και το άρθρο 4 του ν.4038/2012, το άρθρο 27 του ν.4174/2013, το άρθρο 28 του ν.4172/2013 και οι ΠΟΛ 1171//04.07.2013, ΠΟΛ.1270/24.12.2013, ΠΟΛ. 1050/17.02.2014, ΠΟΛ. 1094/07.04.2014, ΠΟΛ. 1259/22.12.2014 καθώς και οι διατάξεις Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.05.2013 που αφορούν τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

3.2.1. ΑΡΘΡΟ 4 Ν.4038/2012 ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ14

Το συγκεκριμένο άρθρο προσθέτει στον νόμο 2238/1994 το άρθρο 67B ως συμπλήρωμα στο άρθρο 67A που αφορούσε την διενέργεια προσωρινών φορολογικών ελέγχων. Το άρθρο αναφέρεται στην δυνατότητα διενέργειας των ελέγχων με τις τεχνικές έμμεσου ελέγχου που θα αναλυθούν σε επόμενο μέρος της παρούσας. Οι τεχνικές είναι:

- ✓ Τεχνική έμμεσου ελέγχου της αρχής των αναλογιών.

- ✓ Τεχνική έμμεσου ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.
- ✓ Τεχνική έμμεσου ελέγχου της καθαρής θέσης του.
- ✓ Τεχνική έμμεσου ελέγχου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.
- ✓ Τεχνική έμμεσου ελέγχου του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

3.2.2. ΑΡΘΡΟ 27 ΤΟΥ Ν.4174/2013 ΚΑΙ ΑΡΘΡΟ 28 ΤΟΥ Ν.4172/2013

Τα δύο παραπάνω άρθρα ρυθμίζουν τους τρόπους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και των εσόδων. Το άρθρο 27 αναφέρεται στην δυνατότητα που δίνεται στην αρμόδια ελεγκτική επιτροπή να χρησιμοποιεί μια η περισσότερες τεχνικές ελέγχου προκειμένου να προσδιορίζει την φορολογητέα ύλη διορθωτικά ή προληπτικά. Το άρθρο 28 όπως τροποποιήθηκε με τον ν.4223/2013, αρθρο22, παρ. 13 ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης για τα πρόσωπα που ελέγχονται μπορεί να προσδιοριστεί σε περιπτώσεις μη τήρησης των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων ή μη δημοσίευσης των απαραίτητων καταστάσεων βάσει λογιστικών προτύπων κατά περίπτωση ή ακόμα και όταν ζητείται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή η προσκόμιση των στοιχείων που χρειάζονται για την διενέργεια ελέγχου και τα πρόσωπα δεν την πραγματοποιούν.

Ο προσδιορισμός του εισοδήματος γίνεται βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή έμμεσης μεθόδου ελέγχου ανεξαρτήτως προέλευσης ειδικά σε περιπτώσεις όπου το δηλωθέν εισόδημα δεν επαρκεί ώστε να καλυφθούν οι δαπάνες διαβίωσης ή παρατηρείται αύξηση περιουσίας η οποία δεν δικαιολογείται από το δηλωθέν εισόδημα.

3.2.3. ΠΟΛ 1171//04.07.2013

Με την παραπάνω ΠΟΛ 1171//04.07.2013 ορίζεται η δυνατότητα αξιοποίησης των αρμόδιων οργάνων κάθε διαθέσιμης πηγής πληροφόρησης από τα φορολογούμενα φυσικά πρόσωπα προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα. Με την απόφαση ΔΕΣ Α1077357/ΕΞ2013/10.05.2013 ορίζεται πως η ελεγκτική διαδικασία σκοπό έχει τον αντικειμενικό προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων με την μελέτη των πραγματοποιηθέντων δαπανών ή την προσαύξηση της περιουσιακής του κατάστασης συγκριτικά με το δηλωθέν εισόδημα του.

Εάν κατά τον έλεγχο υπάρξει ένδειξη παράλειψης στοιχείων από τον φορολογούμενο η αρμόδια υπηρεσία έχει το δικαίωμα να καλέσει τον φορολογούμενο με ειδικό έγγραφο ώστε να προσκομίσει ο τελευταίος τα απαραίτητα στοιχεία που λείπουν για τον ορθό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. ο φορολογούμενος υποχρεούται από μεριάς του να προσκομίσει τα απαραίτητα έγγραφα και εάν δεν

προβεί σε αυτή την πράξη μπορεί να του επιβληθεί πρόστιμο έως και 50.000€ για την παρεμπόδιση της ελεγκτικής διαδικασίας .

Για την διευκόλυνση των παραπάνω διαδικασιών ο νόμος ορίζει την χρησιμοποίηση ειδικών εντύπων συγκέντρωσης φορολογικών στοιχείων. Το ειδικό έντυπο διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων , το ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης , μεταβολών και υποχρεώσεων καθώς και ειδικές επιστολές οι οποίες περιέχουν αιτήματα προσκόμισης των απαραίτητων εγγράφων από τους φορολογούμενους στην αρμόδια ελεγκτική αρχή. Προς απόδειξη των ισχυρισμών του φορολογούμενου προσώπου θα πρέπει μαζί με τα παραπάνω έντυπα να υπάρχουν και τα έγγραφα που πιστοποιούν το περιεχόμενο τους συνημμένα.

3.2.4. ΠΟΛ.1270/24.12.2013

Με την ΠΟΛ.1270/24.12.2013 καθορίζεται ο τρόπος εφαρμογής και η μεθοδολογία που ακολουθείται από τα αρμόδια όργανα ελέγχου προκειμένου να γίνει ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου κατά την διενέργεια της ελεγκτικής διαδικασίας στα φορολογούμενα πρόσωπα κατά περίπτωση.

3.2.5. ΠΟΛ. 1050/17.02.2014

Με την ΠΟΛ.1050/17.02.2014 καθορίζεται ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου που αναφέρονται στα φυσικά πρόσωπα και επομένως της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του προσώπου, την τεχνική της καθαρής θέσης αυτού και την τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Παράλληλα ρυθμίζει την διαδικασία διορθωτικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης με έμμεσες τεχνικές προσδιορισμού (παρ. 1, άρθρο 27 ν.4174/2013)

3.2.6. ΠΟΛ. 1094/07.04.2014

ΗΠΟΛ. 1094/07.04.2014 τροποποιεί το άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/17.02.2017. το οποίο ανέφερε την επιλογή τεχνικής ελέγχου βάσει προσφορότερου για το δημόσιο συμφέρον κριτηρίου και της ταυτόχρονης ενιαίας αντιμετώπισης των συζύγων όσον αφορά την ελεγκτική διαδικασία. Το άρθρο τροποποιήθηκε και πλέον ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και η επιλογή της τεχνικής ελέγχου έγκειται αποκλειστικά στην ευχέρεια του αρμόδιου προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Η απόφαση εκδίδεται από κοινού με απόφαση και του υποδιευθυντή αλλά και του προϊστάμενου του τμήματος ελέγχου βάσει των διαθέσιμων στοιχείων που έχει στην κατοχή της η υπηρεσία ελέγχου.

3.2.7. ΠΟΛ. 1259/22.12.2014

Με την ΠΟΛ.1259/22.12.2014 καθορίζεται η ομοιόμορφη εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου εάν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι το έτος 2000. Η διεξαγωγή του ελέγχου των τραπεζικών διαθεσίμων που αφορούν τους συζύγους και τα προστατευόμενα μέλη τους λαμβάνει υπόψη το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων έως και την 31.12.1999 χωρίς την διενέργεια εξέτασης των προηγούμενων ετών εφόσον αποδεικνύονται τα παραπάνω με επίσημα δικαιολογητικά. Εάν δηλωθεί η ύπαρξη εκτός των τραπεζικών διαθεσίμων, και μετρητών τότε θα πρέπει να ελεγχθεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο και των προηγούμενων ετών και αν αυτό είναι μικρότερο από τις συνολικές καταθέσεις και τα μετρητά που έχει στη διάθεση του ο φορολογούμενος τότε τα μετρητά δεν αναγνωρίζονται.

Το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προσδιορίζεται από την αφαίρεση των πραγματοποιηθέντων αγορών από τα δηλωθέντα εισοδήματα και οι μη τεκμαρτές δαπάνες οι οποίες έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί βάσει νόμου ή δεν υπήρχε υποχρέωση δήλωσης τους και δεν περιλαμβάνονται στις δηλώσεις φορολογίας.

Επιπρόσθετα συνυπολογίζονται στο τίμημα της πώλησης κάθε επενδυτικό προϊόν που εκποιήθηκε κατά την διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων και ο φορολογούμενος υποχρεούται σε έγγραφη απόδειξη κτήσης καθώς και εκποίησης αυτών.

Ο φορολογούμενος θα πρέπει να δηλώνει το ποσό των μετρητών που έχει στην κατοχή του για οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση και εάν δεν δηλώνεται θεωρείται μηδενικό και ταυτόχρονα έως το έτος 2000 υποχρεούται σε συνεχή φορολογική δήλωση με την προϋπόθεση της υποχρέωσης δήλωσης.

3.2.8. Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.05.2013

Σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.05.2013 οι τεχνικές που χρησιμοποιούνται για την ελεγκτική διαδικασία έμμεσου ελέγχου των φυσικών προσώπων και είναι διεθνώς αναγνωρισμένες είναι η τεχνική έμμεσου ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας (source and application of funds method), η τεχνική έμμεσου ελέγχου της καθαρής θέσης (net worth method) και η τεχνική έμμεσου ελέγχου των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method). Όπως αναφέρθηκε και στις προηγούμενες διατάξεις αντικείμενο των έμμεσων τεχνικών αποτελεί ο προσδιορισμός της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης σε περιπτώσεις που παρατηρείται αδικαιολόγητος, βάσει δηλωθέντων εισοδημάτων, πλουτισμός ή δαπάνες και υπάρχει πληροφόρηση για φοροδιαφυγικές πρακτικές του προσώπου.

3.2.9. ΠΟΛ 1072/2011

Με την ΠΟΛ. 1072/2011 προσδιορίζονται τα κριτήρια επιλογής των επιχειρήσεων προς έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία που θα ακολουθηθεί για την διενέργεια του ελέγχου των υπό έλεγχο επιτηδευματιών καθώς ο τρόπος με τον οποίο υποχρεούνται σε καταβολή των επιπρόσθετων επιβαλλόμενων από τον έλεγχο φόρων των επιτηδευματιών.

Εξαιρέσεις

Η συγκεκριμένη απόφαση ορίζει την έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας των ανέλεγκτων οικονομικών μονάδων με κλεισμένες χρήσεις έως την 31.12.2009 ανεξάρτητα από την εταιρική και νομική τους μορφή καθώς και τον τρόπο τήρησης των βιβλίων και στοιχείων τους καθώς και την δραστηριότητα τους.

Εξαίρεση από την διαδικασία ελέγχου αποτελούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις ελέγχου όπου τα ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν τα € 20.000.000 για την συγκεκριμένη χρήση που παρουσιάζει αυτό το ποσό καθώς και όλες τις επόμενες. Εξαίρεση αποτελούν και οι υποθέσεις για τις οποίες έχει δοθεί ειδική εντολή ελέγχου με ειδικό συνεργείο βάσει του άρθρου 39, παρ.1 ν.1914/1990 καθώς και οι υποθέσεις φορολόγησης εταιρειών εκμετάλλευσης πλοίων. Εξαιρούνται επίσης υποθέσεις με βάσιμες πληροφορίες για εφαρμογή φοροδιαφυγικών πρακτικών καθώς στις συγκεκριμένες θα διενεργείται τακτικός έλεγχος .

Επιλογή Υποθέσεων

Η επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο γίνεται με εντολή και ευθύνη αποκλειστικά των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών με επιλογή τυχαίου δείγματος με ποσοστό από 10 έως 20% των συνολικών υποθέσεων εκτός και εάν υφίστανται παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ή υπάρχουν πληροφορίες για φοροδιαφυγή, υπάρχουν συνεχόμενα και μεγάλα πιστωτικά ποσά στην δήλωση του Φ.Π.Α., υπάρχουν κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία ή παρατηρείται απώλεια βιβλίων και στοιχείων, φαίνονται υψηλά ποσά δαπανών και δεν γίνεται σωστός προσδιορισμός των καθαρών κερδών. Σε αυτές τις περιπτώσεις εφαρμόζονται άλλες μέθοδοι ελέγχου καθώς αποτελούν ειδικές περιπτώσεις οι οποίες χρήζουν ιδιαίτερης μεταχείρισης. Άλλες παρόμοιες περιπτώσεις είναι αυτές οι υποθέσεις που παρουσιάζουν ασυμφωνία στα δηλωμένα ακαθάριστα έσοδα και στα υπόλοιπα οικονομικά μεγέθη, παρουσιάζουν χαμηλό συντελεστή μικτού και καθαρού κέρδους, υποθέσεις επιτηδευματιών οι οποίοι βάσει περιουσιολογίου υπόκεινται σε φορολόγηση ακίνητης περιουσίας, επιχειρήσεις που κάνουν χρήση των αναπτυξιακών νόμων και τέλος υποθέσεις στις οποίες έχει γίνει δεκτό το εκκαθαριστικό σημείωμα βάσει του άρθρου 9,παρ. 1 του ν. 3888/2010.

Επαληθεύσεις

Κατά την διενέργεια του ελέγχου επαληθεύονται παράλληλα εάν τηρήθηκαν ορθά τα απαιτούμενα στοιχεία για τα κεντρικά καταστήματα καθώς και τα υποκαταστήματα αυτών, εάν για κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών έγινε σωστά η εφαρμογή των νομοθετικών διατάξεων προσδιορισμού, εάν υπάρχει συμφωνία μεταξύ των καταχωρήσεων στα βιβλία και τω ακαθάριστων εσόδων από ταμειακές μηχανές σε επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών μικρότερο του €1.500.000, εάν κατά την διενέργεια εκπτώσεων και επιστροφών υπάρχουν τα απαραίτητα δικαιολογητικά των συγκεκριμένων συναλλαγών, εάν για την χρήση των αναπτυξιακών νόμων και των ευεργετικών τους διατάξεων έχει εφαρμοστεί σωστά ο φορολογικός νόμος και

ελέγχονται παράλληλα τα βεβαιωμένα και ληξιπρόθεσμα ποσά οφειλών που έχει ο φορολογούμενος στο όνομα του.

Οι επαληθεύσεις μπορούν να γίνουν περισσότερες από μια φορές και με διαφορετικούς τρόπους εάν κρίνεται απαραίτητο με την απόφαση και του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας προκειμένου το αποτέλεσμα να είναι ορθό.

Προσδιορισμός Ακαθάριστων Εσόδων και Καθαρών Κερδών

Εάν κατά την διενέργεια του ελέγχου κριθούν τα βιβλία ανεπαρκή και δεν διαπιστώνονται παραβάσεις τότε ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων γίνεται σύμφωνα με τα βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων με την προσκόμιση επιπροσθέτων στοιχείων από τον φορολογούμενο όταν αυτό ζητηθεί.

Εάν κατά την διενέργεια του ελέγχου κριθούν τα βιβλία ανακριβή και διαπιστώνονται παραβάσεις τότε ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Εάν κατά την διενέργεια του ελέγχου κριθούν τα βιβλία ακριβή και επαρκή και παρατηρείται ασυμφωνία δηλωθέντων ακαθάριστων με τα υπόλοιπα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης τότε ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών γίνεται με την χρήση του Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους με εφαρμογή του επί των ακαθάριστων κερδών της επιχείρησης.

Έλεγχος Λοιπών Φορολογιών

Τα αποτελέσματα των παραπάνω φορολογικών ελέγχων για την φορολογία εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη υποχρεωτικά για τον προσδιορισμό του συνολικού φόρου και προστίθεται στο αποτέλεσμα των λοιπών φορολογιών.

Διαδικασία Ελέγχου

Η διαδικασία ελέγχου ξεκινά έπειτα από την απόφαση και την έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας και σε ειδικό σημείωμα περιλαμβάνονται τα αποτελέσματα του ελέγχου καθώς και το πόρισμα του ελέγχου όσον αφορά την εγκυρότητα των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων των προς έλεγχο επιχειρήσεων. Τα ειδικά σημειώματα με όλα τα αποτελέσματα ελέγχου εάν υπάρχουν διαφορές επιδίδονται στον επιτηδευματία ενώ σε περίπτωση που δεν προκύπτουν διαφορές στον έλεγχο ενημερώνεται με απλή ταχυδρομική επιστολή. Εάν διαπιστωθούν παραβάσεις και άλλους ελέγχους αλλά η διαδικασία επιβολής δεν έχει προχωρήσει τότε προστίθενται μαζί με τα τελευταία αποτελέσματα.

Επίλυση Φορολογικών Διαφορών

Σε περίπτωση που ο υπόχρεος δεν συμφωνεί με το αποτέλεσμα έχει το δικαίωμα υποβολής των απαραίτητων δικαιολογητικών επισυναπτόμενων προς απόδειξη των ισχυρισμών του εντός της προθεσμίας των ημερών από την επίδοση των

αποτελεσμάτων ελέγχου. Μπορεί παράλληλα να αιτηθεί και για περαιώση άλλων φορολογικών ετών απαραιτήτως όμως για όλα τα φορολογικά αντικείμενα κάθε έτους και μετά την υποβολή της αίτησης ορίζεται η ημερομηνία που θα εξεταστεί η αίτηση του και των επιλύσεων των φορολογικών διαφορών δεν γίνεται να διεξαχθούν σε περισσότερο από 10 ημέρες από την επίδοση των σημειωμάτων ελέγχου.

Υπάρχει η δυνατότητα τροποποίησης του αρχικού πορίσματος ελέγχου μετά το αποτέλεσμα της επίλυσης των διαφορών από 20% έως και 40% εάν αποδειχθεί ότι συνέτρεχαν λόγοι ανωτέρας βίας.

Μόλις επιτευχθεί η επίλυση των διαφορών των 2 μερών συντάσσονται τα ειδικά πρακτικά και τα φύλλα ελέγχου, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, οι πράξεις προσδιορισμού φόρων και οι αποφάσεις επιβολής προστίμων για κάθε διαφορά που είχε προκύψει

3.2.10. ΠΟΛ. 1037/2005

Με την ΠΟΛ. 1037/2005 προσδιορίζονται τα κριτήρια, εκ νέου και επιπροσθέτως, της επιλογής των επιχειρήσεων προς έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία που θα ακολουθηθεί για την διενέργεια του ελέγχου των υπό έλεγχο επιτηδευματιών καθώς ο τρόπος με τον οποίο υποχρεούνται σε καταβολή των επιπρόσθετων επιβαλλόμενων από τον έλεγχο φόρων των επιτηδευματιών.

Επιλογή Υποθέσεων για Έλεγχο

Για την επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο συμπληρώνει και τα κριτήρια ύπαρξης ουσιαστικών παραβάσεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η ύπαρξη ζημίας έστω και σε μία χρήση, η ύπαρξη μεγάλων ποσών σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές καθώς επίσης και η αδικαιολόγητη ύπαρξη διαφοράς ανάμεσα στα συμπληρωματικά στοιχεία του φορολογούμενου και των στοιχείων που βρίσκονται στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ή στην δήλωση του Φ.Π.Α.

Επαληθεύσεις

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1037/2005 επαληθεύεται κατά την διενέργεια του ελέγχου κάθε νόμιμο συστατικό έγγραφο για τις Ο.Ε και τις Ε.Ε., τις Ε.Π.Ε. καθώς και τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Επαληθεύεται εάν έχει καταχωρηθεί ορθά το ύψος των ακαθάριστων εσόδων και αγορών εάν πραγματοποιήθηκαν οι εκδόσεις κάθε απαραίτητου φορολογικού στοιχείου. Παράλληλα επαληθεύονται και οι υπερτιμολογήσεις και προτιμολογήσεις και διαπιστώνεται εάν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του νόμου αναφορικά με την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

Έλεγχος Λοιπών Φορολογικών Αντικειμένων

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1037/2005 επαληθεύεται κατά την διενέργεια του ελέγχου εάν πραγματοποιήθηκαν ορθά οι δηλώσεις Φ.Π.Α.. Ειδικότερα διαπιστώνεται εάν τηρήθηκαν οι νομοθετικές διατάξεις για τις εκπτώσεις επί του τζίρου, εάν έχει γίνει μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. για συμψηφισμό εφόσον δεν συντρέχει ειδικός λόγος για το αντίθετο, εάν έχει γίνει ορθή εφαρμογή του συντελεστή Φ.Π.Α., εάν σε περιπτώσεις απαλλασσόμενων πωλήσεων υπάρχει το αντίστοιχο δικαιολογητικό, εάν οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί ήδη και είναι αληθής, και εάν βάσει το άρθρου 33 του ν.2859/2000 πραγματοποιήθηκε ο διακανονισμός παγίων στοιχείων και ο επιμερισμός του φόρου κοινών εισροών (PRO-RATA) εφόσον υπήρχε υποχρέωση.

3.3. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Έως τώρα οι πραγματοποιούμενοι φορολογικοί έλεγχοι αποτελούσαν μέρη δυο μεγάλων υποκατηγοριών. Οι κατηγορίες φορολογικών ελέγχων διέκριναν τους ελέγχους σε πλήρης και μερικούς. Οι νέες διατάξεις του κώδικα που πραγματεύονται τις συνθήκες την φύση την επιβολή καθώς και την συχνότητα των φορολογικών ελέγχων ισχύουν από την έναρξη του οικονομικού έτους 2014 και έπειτα.

Οι κατηγορίες των πραγματοποιούμενων φορολογικών ελέγχων αυξάνονται και διαμορφώνονται :

1. Συνοπτικός Τακτικός Έλεγχος
2. Απολογιστικός έλεγχος (τακτικός-οριστικός και προσωρινός)
3. Προληπτικός έλεγχος¹⁸

Συνοπτικός Τακτικός Έλεγχος

Η συγκεκριμένη μορφή ελέγχου αφορά τον έλεγχο που πραγματοποιείται από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. στον χώρο της υπηρεσίας με βάση των φορολογικών στοιχείων και εγγράφων που έχει στην διάθεση της η αρμόδια υπηρεσία.

¹⁸ Πηγή : ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ - ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ - ΝΟΜΙΚΕΣ ΕΓΓΥΗΣΕΙΣ-ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ - ΠΡΟΣΒΟΛΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ, Ευαγγελία Κων. Τσακίρη Διοικητικός Δικαστής ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, Σεπτέμβριος 2008 Διαθέσιμο στον ιστότοπο:

<http://ikee.lib.auth.gr/record/123877/files/tsakiri.pdf>

Ο συγκεκριμένος έλεγχος αποτελεί την απλούστερη μορφή ελέγχου επί των δηλωθέντων εισοδημάτων και χρησιμοποιείται πιο τακτικά στον έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων των φυσικών προσώπων και τον έλεγχο της ορθής απεικόνισης των δηλωθέντων εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες .

Μπορεί η συγκεκριμένη μορφή ελέγχου να είναι απλουστευμένη παρόλα αυτά τα αποτελέσματα του είναι σημαντικά αφού εάν υπάρχουν φορολογικές διαφορές τότε μπορεί να είναι η αιτία για την εκκίνηση περαιτέρω και περισσότερο εμπειριστατωμένων ελέγχων επί των δηλωθέντων εισοδημάτων.

Απολογιστικός έλεγχος (τακτικός-οριστικός και προσωρινός)

Ο απολογιστικός έλεγχος διενεργείται μετά από γνωστοποίηση των υποχρεώσεων του φορολογουμένου προσώπου στην αρμόδια ελεγκτική αρχή και κατηγοριοποιείται σε τακτικό-οριστικό ή σε προσωρινό αναλόγως με την έκταση του.

Η πρώτη κατηγορία απολογιστικού ελέγχου είναι ο τακτικός - οριστικός έλεγχος. Η διενέργεια το ελέγχου έχει σκοπό τον οριστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης ώστε να επιτευχθεί ο μετέπειτα ορθός προσδιορισμός του αντίστοιχου φόρου. Σε περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποβληθείσα δήλωση για την συγκεκριμένη περίοδο ελέγχου ο έλεγχος προσδιορίζει με ακρίβεια την φορολογητέα ύλη βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης. Η διαδικασία ενέχει πρακτικές δυσκολίες λόγω του αυξημένου όγκου των φορολογικών δηλώσεων γεγονός που οδηγεί τις αρμόδιες υπηρεσίες σε διενέργεια δειγματοληπτικών ελέγχων και μετέπειτα την διενέργεια περαίωσης των υποθέσεων που παραμένουν σε εκκρεμότητα. Οι διατάξεις που πλαισιώνουν την διαδικασία περαίωσης των ανέλεγκτων υποθέσεων βρίσκονται στην ΠΟΛ. 1037/01.03.2005.

Προσωρινός έλεγχος

Στην ελληνική επικράτεια η ελεγκτική διαδικασία αποτελεί διοικητικό εργαλείο το οποίο στην εφαρμογή του παρουσιάζει πρακτικές δυσκολίες και δεδομένου της αυξημένης ανάγκης για άμεση είσπραξη φόρων και προστίμων τα τελευταία χρόνια, η παρουσία αυξημένης φοροδιαφυγικής πρακτικής έχει σημαντικό ρόλο σε αυτό, δημιουργήθηκε η ανάγκη διενέργειας ενός άλλου είδους ελέγχου προκειμένου να επιτευχθεί η απαραίτητη αμεσότητα. Ο προσωρινός έλεγχος επινοήθηκε για αυτό τον σκοπό. Κατά την διενέργεια του η ανάλυση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων των ελεγχόμενων προσώπων αποκαλύπτει την μη δηλωθέντα φορολογητέα ύλη.

Ο προσωρινός έλεγχος συνήθως διενεργείται μία φορά ανά έτος και μέχρι την πραγματοποίηση του τακτικού ελέγχου αποτελεί την βάση προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Αφορμή για την διενέργεια του προσωρινού ελέγχου μπορούν να σταθούν ιδιαίτεροι παράγοντες. Η υποβολή συνεχώς εκπρόθεσμων δηλώσεων ή η συνεχής τροποποίηση αυτών αποτελεί ένα έναυσμα για την διενέργεια προσωρινού ελέγχου. Ένας άλλος παράγοντας είναι η άσκηση επαγγελματικών δραστηριοτήτων οι οποίες χαρακτηρίζονται ως “υψηλής φορολογικής επικινδυνότητας” αφού σε αυτές παρουσιάζονται τα περισσότερα κρούσματα φοροδιαφυγικών πρακτικών από τα

πρόσωπα που την ασκούν. Τέτοια παραδείγματα επαγγελματικών δραστηριοτήτων είναι οι διαφημιστικές επιχειρήσεις και οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με κάθε είδους χωματουργικά έργα. Παράλληλα επιχειρήσεις που δεν υποβάλλουν καθόλου δηλώσεις ή που είναι συνεχώς πιστωτικές χωρίς να αιτιολογείται αυτό το γεγονός από το αντικείμενο των εργασιών τους αποτελούν αφορμές διενέργειας τέτοιων ελέγχων καθώς επίσης και οι εξωτερικές πληροφορίες που λαμβάνονται από τις αρμόδιες υπηρεσίες πως τα συγκεκριμένα πρόσωπα φοροδιαφεύγουν ή δεν εφαρμόζουν ορθά τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Εφόσον υπάρχουν ενδείξεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή άλλων φοροδιαφυγικών πρακτικών είναι ορθότερο να διενεργείται στα πρόσωπα τακτικός έλεγχος και όχι προσωρινός. Παράλληλα και η ταυτόχρονη διενέργεια προσωρινών και τακτικών ελέγχων δημιουργεί πρακτικά προβλήματα και συνιστάται η αποφυγή της συγκεκριμένης τακτικής.

Σύμφωνα με τον ν.3610/2007 σε περιπτώσεις επιλογής επιχειρήσεων για τακτικό ή προσωρινό έλεγχο, δίνεται η δυνατότητα στις τελευταίες να υποβάλλουν συμπληρωματικά δηλώσεις και να μειώνουν κατά το ήμισυ τους πρόσθετους, επιβαλλόμενους από την διενέργεια του ελέγχου, φόρους.

Προληπτικός έλεγχος

Ένα άλλος είδος φορολογικού ελέγχου είναι ο προληπτικός με αντικείμενο και σκοπό την διαπίστωση της επάρκειας και της ακρίβειας των φορολογικών στοιχείων που τηρούν οι επιχειρήσεις. Είναι έλεγχος ο οποίος διενεργείται παράλληλα με τους υπόλοιπους ως βοηθητικό στοιχείο.

Η αυστηρότητα του καθώς και ο τρόπος που διενεργείται, δηλαδή αιφνιδιαστικά και επιτόπου στο ελεγχόμενο πρόσωπο, ουσιαστικά προκαλούν την συμμόρφωση των συγκεκριμένων προσώπων στις νομοθετικές διατάξεις και αποτελεί μέτρο πρόληψης και αποτροπής φοροδιαφυγικών πρακτικών. Η πρακτική του αιφνιδιασμού συνήθως δεν επηρεάζει μόνο τα φορολογούμενα πρόσωπα αλλά και συνδεδεμένα με αυτά καθώς υπάρχει πληροφόρηση μεταξύ τους γεγονός το οποίο δεν είναι νομοθετικά ορθό καθώς θα πρέπει να υπάρχει εχεμύθεια κατά την διενέργεια του ελέγχου και από τα δύο μέρη, παρόλα αυτά όμως λειτουργεί θετικά στην συμμόρφωση, εκτός του ελεγχόμενου προσώπου, και των υπολοίπων οικείων του.

Μερικά από τα αντικείμενα που πραγματεύεται το συγκεκριμένο είδος ελέγχου είναι ο έλεγχος των φορολογικών αποδείξεων που δίνονται κατά την λιανική πώληση, ο έλεγχος των υποθέσεων που υπάρχει πληροφόρηση για φοροδιαφυγή ή συγκεκριμένη καταγγελία καθώς και η περαιτέρω διερεύνηση υποθέσεων ύστερα από εισαγγελική παραγγελία.

3.4. ΠΗΓΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΡΟΣ ΕΞΕΤΑΣΗ

Απαραίτητη προϋπόθεση για την διενέργεια των φορολογικών ελέγχων των φορολογούμενων προσώπων από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα αποτελεί η πλήρης συγκέντρωση των απαραίτητων πληροφοριών και στοιχείων.

Τα στοιχεία αυτά μπορούν να αντληθούν από περισσότερες από μία πηγές και να συγκριθούν αντίστοιχα για τον προσδιορισμό του εκάστοτε φορολογικού αποτελέσματος.

Τα φορολογούμενα πρόσωπα μπορούν να παρέχουν την πληροφόρηση που απαιτείται μέσω των εντύπων που έχουν στην κατοχή τους τα οποία υποδεικνύουν τα περιουσιακά τους στοιχεία και την πηγή αυτών καθώς και η συμπλήρωση ειδικών ερωτηματολογίων αναφορικά με τον τρόπο διαβίωσης τους τις μεταβολές των περιουσιακών τους στοιχείων και τις μεταβολές που παρουσιάζουν στις υποχρεώσεις τους.

Παράλληλα η συγκέντρωση των απαραίτητων πληροφοριών από τους αρμόδιους υπαλλήλους που διενεργούν τον φορολογικό έλεγχο μπορεί να γίνει μέσω των φακέλων που υπάρχουν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και το Σ.Δ.Ο.Ε, από το αρχείο που κρατά η Γ.Γ.Π.Σ., από τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, από το σύστημα Vies, από τα αρχεία και τα στοιχεία της Οικονομικής Αστυνομίας ή των Λιμεναρχείων η ακόμα και από οποιαδήποτε άλλη δημόσια υπηρεσία που μπορεί να έχει στοιχεία απαραίτητα για την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

Η άντληση πληροφοριών χρήσιμων για την ελεγκτική διαδικασία μπορεί να γίνει παράλληλα σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66 ΚΦΕ από λοιπούς φορείς εάν η ελεγχόμενη υπόθεση το απαιτεί.

Τέλος μια άλλη πηγή πληροφόρησης για την διενέργεια των ελεγκτικών διαδικασιών μπορεί να παρέχουν και τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρεί η ίδια η επιχείρηση που υπόκειται σε έλεγχο ή το φορολογούμενο πρόσωπο η οποία όμως δεν αποτελεί αξιόπιστη πηγή καθώς ενέχει τον κίνδυνο της απόκρυψης στοιχείων δεδομένης της αυξημένης φοροδιαφυγής που παρατηρείται το τελευταίο χρονικό διάστημα στην χώρα μας και για τον λόγο αυτό δεν χρησιμοποιείται συχνά ως μέθοδος επαρκούς ελέγχου αλλά ως λύση ανάγκης η οποία σπανίζει και συνήθως αποφεύγεται .

Ειδικά έντυπα έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Οι αρμόδιοι υπάλληλοι που διενεργούν τον έλεγχο συγκεντρώνουν τα στοιχεία που αφορούν τους φορολογούμενους και τα κατηγοριοποιούν σε αντίστοιχα ειδικά έντυπα.

Επομένως δημιουργούνται έντυπα τα οποία παρέχουν πληροφόρηση όσον αφορά τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία από ακίνητα τα οποία έχουν στην κατοχή τους οι

φορολογούμενοι, δηλαδή από οικόπεδα, αγροτεμάχια και παντός άλλου είδους κτίσματα.

Συγκεντρώνουν πληροφορίες για διαθέσιμα κινητά περιουσιακά στοιχεία των φορολογούμενων όπως αυτοκίνητα, μοτοσυκλέτες παντός είδους, πλωτά μέσα ή ακόμα και εναέρια.

Άλλα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία πρέπει να συγκεντρώνονται σε αυτά τα ειδικά έντυπα είναι τα επενδυτικά στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους οι φορολογούμενοι. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι μετοχές – συμμετοχές σε εταιρείες, καταθέσεις από προσωπικούς ή επαγγελματικούς λογαριασμούς, χρεόγραφα, συλλογές και τιμαλφή συνολικής αξίας άνω των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000€) καθώς και έργα τέχνης που ξεπερνούν το παραπάνω αναφερόμενο ποσό έκαστο.

Άλλα ειδικά έντυπα τεχνικών έμμεσου ελέγχου περιλαμβάνουν λοιπά διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις των φορολογούμενων από τρίτα πρόσωπα καθώς και τα μετρητά που έχουν διαθέσιμα.

Όσον αφορά τις συνολικές αξίες των παραπάνω διαθεσίμων θα πρέπει ο φορολογούμενος να είναι σε θέση να μπορεί να αποδείξει την προέλευση τους και σε καμία περίπτωση το ποσό της αξίας δεν πρέπει να υπερβαίνει το δηλωθέν. Εάν συμβαίνει αυτό τότε υπόκειται σε περαιτέρω φορολόγηση και ενδεχομένως σε επιβολή των διατάξεων του φορολογικού νόμου ακόμα και προστίμων για τις μη δηλωθείσες αξίες.

Ειδικά ερωτηματολόγια έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Μια άλλη μέθοδος συγκέντρωσης πληροφοριών είναι η συμπλήρωση ειδικού ερωτηματολογίου από τον φορολογούμενο αναφορικά με τις συνθήκες διαβίωση αυτού και του οικογενειακού του περιβάλλοντος καθώς και τις μεταβολές που προέκυψαν κατά την ελεγχόμενη χρήση.

Έτσι πληροφορίες για πραγματοποιηθέντα δαπανώμενα ποσά σε δάνεια και έξοδα πιστωτικών καρτών, δίδακτρα σχολείων και φροντιστηρίων κάθε μορφής καθώς επίσης για τραπεζικούς λογαριασμούς στην χώρα ή στο εξωτερικό ενδεχομένως, ολοκληρώνουν την φορολογική εικόνα του ελεγχόμενου προσώπου την οποία οφείλει να παρέχει ο φορολογούμενος και δηλώνεται σε μορφή υπεύθυνης δήλωσης η οποία ενέχει τον κίνδυνο φορολογικής δίωξης σε περίπτωση δήλωσης μη πραγματικών συναλλαγών.

3.5. ΈΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι έμμεσες τεχνικές μέθοδοι ελέγχου είναι ελεγκτικές πρακτικές οι οποίες είναι διεθνώς αναγνωρισμένες και χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή του ακαθάριστου. Ανάλογα με την τεχνική που εφαρμόζεται στον εκάστοτε έλεγχο προσδιορίζεται είτε το φορολογητέο εισόδημα είτε το ακαθάριστο εισόδημα των φορολογούμενων.

Οι τεχνικές έμμεσου προσδιορισμού εφαρμόζονται σε περιπτώσεις ελέγχων από τους οποίους δεν διαπιστώνεται ακρίβεια και απεικόνιση των πραγματικών συναλλαγών στις διασταυρώσεις των δηλωμένων εισοδημάτων και των τηρούμενων βιβλίων που έχει στην κατοχή του ο φορολογούμενος ή η φορολογούμενη επιχείρηση και θεωρούνται οι ιδανικότερες για τον προσδιορισμό της ακριβούς αποκρυβείσας ύλης η οποία δεν υπέστη φορολόγηση λόγω της απόκρυψης της από τον εκάστοτε υπόχρεο.

Η εφαρμογή των ελεγκτικών μεθόδων πλαισιώνονται από το άρθρο 67B του Ν.2238/1994 το οποίο τροποποιήθηκε με το άρθρο 5B περ.1 του Ν.4079/20.9.2012 και την παράγραφο 6 του άρθρου 8 του Ν.4110/23.1.2013

Συνήθως σε διαδικασία ελέγχου με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών μεθόδων ελέγχου υπόκεινται τα φορολογούμενα πρόσωπα στα οποία υπάρχει αδικαιολόγητος πλουτισμός σύμφωνα με τα περιουσιακά στοιχεία και τις καταθέσεις του προσώπου, παρουσιάζονται αδικαιολόγητα μεγάλες δαπάνες οι οποίες δεν συνάδουν με το ύψος των δηλωθέντων εισοδημάτων ατομικών ή και οικογενειακών ή και της επιχείρησης στην οποία συμμετέχει το φορολογούμενο πρόσωπο. Άλλες περιπτώσεις που χρήζουν έμμεσης ελεγκτικής διαδικασίας φορολογικού ελέγχου είναι και οι υποθέσεις προσώπων που ασκούν ελευθέρια επαγγέλματα ή δηλώνουν εισοδήματα από άσκηση ατομικών επιχειρήσεων τα οποία σε υψηλότερο επίπεδο από το αντίστοιχο μέσο όρο ή το αφορολόγητο όριο ή ακόμα και η εμφάνιση αδικαιολόγητων ζημιολογών αποτελεσμάτων σε σειρά ετών. Ταυτόχρονα οι έμμεσες τεχνικές μέθοδοι ελέγχου εφαρμόζονται και στις υποθέσεις στις οποίες οι φορολογητέες επιχειρήσεις δεν τηρούν ή δεν επιδεικνύουν βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ ή σε περιπτώσεις φορολογουμένων που υπάρχει εις βάρος τους ειδική καταγγελία και πληροφορίες για αδήλωτα εισοδήματα και απόκρυψη φορολογικών βιβλίων και στοιχείων.

3.6. ΕΙΔΗ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

Η ελεγκτική διαδικασία επιβάλλει σε αρχικό στάδιο τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με την επιλογή της προσφορότερης , για το δημόσιο συμφέρον , τεχνικής ελέγχου και εφαρμόζονται οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για αυτήν κατά περίπτωση. Σε περιπτώσεις συνυποβολής φορολογικής δήλωσης, σε περίπτωση συζύγων για παράδειγμα, ο υπολογισμός της φορολογητέας ύλης γίνεται σε ενιαία βάση σύμφωνα με τις εκάστοτε φορολογικές διατάξεις της επιλεγμένης φορολογικής μεθόδου.

Τα αρμόδια όργανα ελέγχου συγκεντρώνουν πληροφορίες και φορολογικά στοιχεία από τις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και από άλλες διαθέσιμες πηγές βάσει νόμου. (άρθρο 15 του Κ.Φ.Δ , ν. 4174/2013).

Πληροφορίες μπορεί να παρέχει στο όργανο και ο ίδιος ο φορολογούμενος (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), από τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρεί και διασταυρώνονται με τα ήδη υπάρχοντα στις ελεγκτικές υπηρεσίες για την ακρίβεια τους.

Σύμφωνα με το ΠΟΛ 1050/2014 , αντικείμενο των πραγματοποιούμενων ελέγχων είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού σε φορολογούμενο βασιζόμενο σε μεθόδους αξιοποίησης στοιχείων, πληροφοριών και δεδομένων των εσόδων προερχόμενων από κάθε είδους πηγή και δαπάνη για τον ίδιο τον φορολογούμενο, τον σύζυγο ή την σύζυγο και τα προστατευόμενα από αυτόν μέλη.

Υπάρχουν διάφορων ειδών έμμεσες τεχνικές ελέγχου οι οποίες προσδιορίζουν την αποκρυσταλλώσιμη ύλη από τους φορολογούμενους.

3.6.1. Μέθοδος έμμεσου ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας (source and application of funds method):

Με την συγκεκριμένη τεχνική αναλύονται τα έσοδα , οι αγορές και οι δαπάνες του φορολογούμενου , οι αυξομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του και προσδιορίζεται η φορολογητέα ύλη.

Η μέθοδος αποτελείται από τον σαφή διαχωρισμό και δημιουργία ενός ισοζυγίου των πηγών και αναλώσεων των κεφαλαίων – εσόδων των φορολογούμενων. Στις πηγές κεφαλαίων – εσόδων περιλαμβάνονται όλα τα είδη εσόδων που κτήθηκαν την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο με νόμιμο τρόπο και αντίστοιχα στις αναλώσεις περιλαμβάνονται όλες οι αναλώσεις που αντιστοιχούν στην ίδια φορολογική περίοδο.

Επομένως η συγκεκριμένη μέθοδος χρησιμοποιείται με την δημιουργία ενός ισοζυγίου το οποίο χωρίζεται σε δύο στήλες.

Η πρώτη στήλη περιλαμβάνει όλα τα πραγματοποιούμενα εισπραχθέντα έσοδα της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου η οποία αναφέρεται και ως “Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων” για τα οποία υπάρχει νόμιμη απόδειξη εισπραξής.

Η δεύτερη στήλη περιλαμβάνει όλες τις αναλώσεις μετρητών που πραγματοποιήθηκαν κατά την διάρκεια της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου η οποία αναφέρεται και ως “Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων” για τα οποία υπάρχει νόμιμη απόδειξη πληρωμής.

Εάν κατά την σύγκριση των παραπάνω δύο στηλών προκύψει διαφορά, αυτή θεωρείται αναιτιολόγητο μη δηλωθέν εισόδημα και είναι το αντικείμενο της επιπλέον φορολόγησης που θα πρέπει να εφαρμοστεί στο φορολογούμενο πρόσωπο εφόσον οι διαφορές δεν αιτιολογούνται διαφορετικά.

3.6.2. Μέθοδος έμμεσου ελέγχου καθαρής θέσης (net worth method):

Η συγκεκριμένη μέθοδος επαναπροσδιορίζει το ιστορικό των οικονομικών συναλλαγών του φορολογούμενου. Μελετώντας τα περιουσιακά του στοιχεία, τα κεφάλαια του, τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις του, τα λοιπά εισοδήματα και τις επαγγελματικές του δαπάνες προσδιορίζει την φορολογητέα ύλη.

Προσδιορίζεται η καθαρή θέση του φορολογούμενου που προκύπτει από την διαφορά Ενεργητικού και Παθητικού δημιουργώντας αντίστοιχο πίνακα Ενεργητικού –Παθητικού.

Η συγκεκριμένη μέθοδος χρησιμοποιείται με την δημιουργία, κατά προτίμηση, ενός πίνακα Ενεργητικού και Παθητικού το οποίο περιλαμβάνει τα ελεγχόμενα έτη και το έτος βάσης το οποίο είναι το αμέσως προηγούμενο από το πρώτο έτος κατά σειρά.

Στον πίνακα του Ενεργητικού καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία και οι καταθέσεις του φορολογούμενου προσώπου την χρονική περίοδο της έναρξης του έτους που ελέγχεται και την χρονική περίοδο της λήξης αντίστοιχα.

Η διαφορά του Ενεργητικού από το Παθητικό αποτελεί την Καθαρή θέση του προσώπου που υπόκειται σε φορολογικό έλεγχο και από την Καθαρή θέση λήξης αφαιρείται η Καθαρή θέση έναρξής αυτού.

Γίνεται στην συνέχεια αναπροσαρμογή των αυξομειώσεων της Καθαρής θέσης για περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων χωρίς αντάλλαγμα (δώρες, γονικές παροχές, κλπ.) και εκποίησης αυτών με κάθε είδους δαπάνες οι οποίες έπειτα συγκρίνονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσώπου.

Επομένως η διαδικασία ολοκληρώνεται με την αφαίρεση της καθαρής θέσης έναρξης από την καθαρή θέση λήξης της διαχειριστικής περιόδου. Παράλληλα οι μεταβολές που προκύπτουν στην καθαρή θέση του φορολογούμενου

επαναπροσδιορίζονται με την κτήση στοιχείων άνευ ανταλλάγματος και την εκποίηση τους, οι οποίες στην συνέχεια συγκρίνονται με την δήλωση του φορολογητέου εισοδήματος του.

Εάν κατά την σύγκριση των παραπάνω προκύψει διαφορά, αυτή θεωρείται ανατιολόγητο μη δηλωθέν εισόδημα και είναι το αντικείμενο της επιπλέον φορολόγησης που θα πρέπει να εφαρμοστεί στο φορολογούμενο πρόσωπο εφόσον οι διαφορές δεν αιτιολογούνται διαφορετικά.

3.6.3. Μέθοδος έμμεσου ελέγχου των τραπεζικών καταθέσεων - δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method):

Η συγκεκριμένη μέθοδος ελέγχου έχει ως αντικείμενο μελέτης την κίνηση των κεφαλαίων τα οποία είναι διαθέσιμα, δηλαδή τις διαθέσιμες καταθέσεις στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με την χρήση μετρητών του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών αυτού.

Κατά τον έλεγχο του συνόλου των τραπεζικών διαθεσίμων του φορολογούμενου προσώπου αφαιρούνται οι καταθέσεις οι οποίες αφορούν έσοδα τα οποία δεν φορολογούνται όπως εκταμιεύσεις δανείων και οι συμψηφιστικές κινήσεις καθώς και οι λοιπές πράξεις οι οποίες λογίζονται καθαρά ως καταθέσεις.

Μετά την παραπάνω αφαίρεση προστίθενται στο υπόλοιπο που προκύπτει όλες οι καταβολές που πραγματοποιήθηκαν κατά την ελεγχόμενη χρήση σε μετρητά για αγορές και δαπάνες στο σύνολο τους δηλαδή που αφορούν προσωπικές και επαγγελματικές δαπάνες καθώς και οι λοιπές συναλλαγές. Παράλληλα αφαιρούνται από τα παραπάνω και τα έσοδα τα οποία δεν υπόκεινται σε φορολόγηση και δεν έχουν κατατεθεί σε λογαριασμούς.

Το υπόλοιπο που δημιουργείται αναπροσαρμόζεται με τις αυξήσεις που υπάρχουν στους εισπρακτέους λογαριασμούς και τις μειώσεις των απαιτήσεων και με τις κινήσεις των πληρωτέων λογαριασμών και υποχρεώσεων αντίστοιχα και στην συνέχεια το τελικό υπόλοιπο που προκύπτει συγκρίνεται με το δηλωθέν εισόδημα του φορολογούμενου προσώπου.

Επομένως η φορολογητέα ύλη, προσδιορίζεται από την ανάλυση των διαθέσιμων καταθέσεων του ιδίου και της οικογένειας του, εάν έχει και τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες σε προσωπικό ή επαγγελματικό επίπεδο της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου.

Από τις διαθέσιμες καταθέσεις του αφαιρούνται τα μη φορολογητέα έσοδα, όπως δάνεια και κινήσεις συμψηφισμού και προστίθενται οι καταβολές μετρητών για αγορές και λοιπές δαπάνες.

Εάν κατά την σύγκριση των παραπάνω προκύψει διαφορά, αυτή θεωρείται αναιτιολόγητο μη δηλωθέν εισόδημα και είναι το αντικείμενο της επιπλέον φορολόγησης που θα πρέπει να εφαρμοστεί στο φορολογούμενο πρόσωπο εφόσον οι διαφορές δεν αιτιολογούνται διαφορετικά.

3.6.4. Μέθοδος έμμεσου ελέγχου της αρχής των αναλογιών (mark up method):

Η συγκεκριμένη μέθοδος ελέγχου έχει ως αντικείμενο την μελέτη και ανάλυση των πωλήσεων του φορολογούμενου προσώπου. Η μέθοδος εφαρμόζει ειδικό αναλογικό ποσοστό προσαρμογής για την οριστικοποίηση των ακαθάριστων εσόδων και τον προσδιορισμό επομένως της φορολογητέας ύλης.

Η μέθοδος ξεχωρίζει από τις υπόλοιπες καθώς έχει την δυνατότητα της αποτελεσματικής αναπροσαρμογής του φορολογητέου εισοδήματος όταν ο προσδιορισμός των πραγματοποιηθέντων δαπανών σε μετρητά και οι καταθέσεις σε μετρητά δεν είναι εφικτός.

3.6.5. Μέθοδος έμμεσου ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο και κύκλο εργασιών (unit and volume method):

Η συγκεκριμένη μέθοδος ελέγχου έχει ως αντικείμενο την μελέτη και ανάλυση της σχέσης των τιμών που πραγματοποιούνται οι πωλήσεις και του όγκου των αυτών κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.

Ο πολλαπλασιασμός των δύο παραπάνω αναφερθέντων μεγεθών προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων τα οποία θα πρέπει να είναι δηλωμένα και επομένως την φορολογητέα ύλη στην οποία θα πρέπει να προσδιοριστεί έπειτα ο ανάλογος φόρος.

3.7. ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Όταν συντρέχουν οι αναφερόμενες παραπάνω προϋποθέσεις οι οποίες ορίζουν τον φορολογούμενο υποψήφιο προς έλεγχο λόγω αμφισβητούμενης ακρίβειας των δηλωθέντων συναλλαγών του, τότε επιλέγεται σύμφωνα με το εκάστοτε νομοθετικό πλαίσιο η κατάλληλη και προσφορότερη μέθοδος φορολογικού ελέγχου για το δημόσιο συμφέρον.

Όσον αφορά τις κοινές δηλώσεις συζύγων τότε για τον καθένα μπορεί να επιλεγεί διαφορετική μέθοδος ελέγχου ώστε να επιτευχθεί το προσφορότερο

αποτέλεσμα για το δημόσιο συμφέρον όπως προαναφέρθηκε και οι δαπάνες που μπορεί να εμφανίζονται καταμερίζονται αναλογικά.

3.8. ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΑΝΤΑΠΟΔΕΙΞΗΣ

Μετά τις διαδικασίες έμμεσου ελέγχου οι αρμόδιοι υπάλληλοι οφείλουν να ενημερώσουν τον φορολογούμενο για το αποτέλεσμα των ευρημάτων τους. Εάν υπάρχουν προκύπτουσες διαφορές ενημερώνεται ο φορολογούμενος ή ο νομικός εκπρόσωπος του με ειδικό Σημείωμα Ελέγχου.

Ο φορολογούμενος έχει περιθώριο να ανταποδείξει τα μη δηλωθέντα περιουσιακά στοιχεία του και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία για τις διαφορές που εμφανίστηκαν κατά την διενέργεια του ελέγχου εντός πέντε (5) ημερών από την ενημέρωση.

Ο φορολογούμενος μπορεί να τεκμηριώσει με κάθε νόμιμο σχετικό φορολογικό στοιχείο την ύπαρξη των αποκτηθέντων και μη δηλωθέντων εσόδων του και την ευθύνη της απόδειξης αυτής την φέρει ο ίδιος αποκλειστικά. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίζει αποδείξεις που να δηλώνουν πραγματικές συναλλαγές.



ΤΕΤΑΡΤΟ ΜΕΡΟΣ

4. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΚΑΙ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Με βάση τα προαναφερθέντα δεδομένα ακολουθούν παρακάτω παραδείγματα φορολογικών ελέγχων επί των δηλωθέντων εισοδημάτων με υποθετικά αποτελέσματα διαφόρων εταιρειών προς κατανόηση των παραπάνω διαδικασιών φορολογικών ελέγχων.

4.1. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥ ΥΨΟΥΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ ΥΠΟΘΕΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ Ο.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

Μια Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.) η οποία παρέχει φορολογικές και λογιστικές υπηρεσίες στην οποία συμμετέχουν τρεις εταίροι με συμμετοχή ο Α εταίρος 30%, ο Β εταίρος 30% και ο Γ εταίρος με 40%, στο εταιρικό κεφάλαιο και στα αποτελέσματα κατά το έτος 2017 τήρησε απλογραφικά βιβλία και παρουσίασε δηλωθέντα κέρδη 36.950 ευρώ.

Η επιχείρηση έχει διαθέσιμα:

	ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ			
		Φ	Χ	Ψ	Ω
Τραπεζικά διαθέσιμα :	1/1/2017	13.500 €	18.400 €	15.800 €	26.600 €
	31/12/2017	17.500 €	34.950 €	27.000 €	88.500 €
Δαπάνες και αγορές της επιχείρησης με πληρωμή από τον λογαριασμό:	2017	4.100 €	3.500 €	2.000 €	21.000 €
Έσοδα από παροχή υπηρεσιών με είσπραξη από πελάτες στον λογαριασμό:	2017	10.500 €	23.200 €	12.100 €	28.700 €
Λοιπές συμψηφιστικές πράξεις στον λογαριασμό:	2017	2.400 €	3.150 €	1.500 €	5.800 €

Διαθέσιμο ταμειακό υπόλοιπο την 01.01.2017 : 2.220€

Διαθέσιμο ταμειακό υπόλοιπο την 31.12.2017 : 8.100€

Εκταμίευση δανείου την 22/02/2017 από την τράπεζα Κ στον λογαριασμό της που διατηρεί η επιχείρηση στην τράπεζα Ω για την αγορά λογιστικού και λοιπού εξοπλισμού γραφείων 2 υποκαταστημάτων : 60.000€

Καταβολές για αγορές σε μετρητά : 4.200€

Εισπράξεις εσόδων από πελάτες σε μετρητά : 10.100€

Φορολογικός έλεγχος

Η τεχνική φορολογικού ελέγχου που θα χρησιμοποιηθεί στο συγκεκριμένο παράδειγμα είναι η τεχνική ελέγχου του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά και θα προσδιορίσει το φορολογητέο εισόδημα παρακολουθώντας τα τραπεζικά διαθέσιμα της εταιρείας και αναλύοντας τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές της επιχείρησης καθώς και τις δαπάνες. Αφαιρούνται από τα συνολικά έσοδα τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα δηλαδή εκταμιεύσεις δανείων και συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καταθέσεις. Στο παραπάνω υπόλοιπο θα προστεθούν τυχών καταβολές για αγορές σε μετρητά και δαπάνες καθώς και λοιπές συναλλαγές που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς. Το υπόλοιπο που θα προκύψει θα αναμορφωθεί με τις αυξομειώσεις των εισπρακτέων λογαριασμών και θα συγκριθεί με το δηλωθέν εισόδημα της επιχείρησης.

Για τα τραπεζικά διαθέσιμα στην τράπεζα Φ:

Διαθέσιμα 01.01.2017

– Δαπάνες και αγορές 2017 με καταβολή από τον λογαριασμό της τράπεζας

+ Έσοδα με εισπραξη καταβολής από πελάτες στην τράπεζα

– Λοιπές συμψηφιστικές κινήσεις 2017 στην τράπεζα =

13.500€ - 4.100€ + 10.500€ - 2.400€ = 17.500€

Επομένως ο φορολογικός έλεγχος των διαθεσίμων στην τράπεζα Φ δεν έδειξε διαφορές.

Για τα τραπεζικά διαθέσιμα στην τράπεζα Χ:

Διαθέσιμα 01.01.2017

– Δαπάνες και αγορές 2017 με καταβολή από τον λογαριασμό της τράπεζας

+ Έσοδα με είσπραξη καταβολής από πελάτες στην τράπεζα

– Λοιπές συμψηφιστικές κινήσεις 2017 στην τράπεζα =

$$18.400\text{€} - 3.500\text{€} + 23.200\text{€} - 3.150\text{€} = 34.950\text{€}$$

Επομένως ο φορολογικός έλεγχος των διαθεσίμων στην τράπεζα Χ δεν έδειξε διαφορές.

Για τα τραπεζικά διαθέσιμα στην τράπεζα Ψ:

Διαθέσιμα 01.01.2017

– Δαπάνες και αγορές 2017 με καταβολή από τον λογαριασμό της τράπεζας

+ Έσοδα με είσπραξη καταβολής από πελάτες στην τράπεζα

– Λοιπές συμψηφιστικές κινήσεις 2017 στην τράπεζα =

$$15.800\text{€} - 2.000\text{€} + 12.100\text{€} - 1.500\text{€} = 24.400\text{€}$$

Επομένως ο φορολογικός έλεγχος των διαθεσίμων στην τράπεζα Ψ έδειξε διαφορά. Βάσει βιβλίων της επιχείρησης τα διαθέσιμα της επιχείρησης στην τράπεζα Ψ θα έπρεπε να είναι 24.400 € ενώ από τις αναλύσεις των τραπεζικών διαθεσίμων τα τραπεζικά διαθέσιμα στην τράπεζα Ψ της επιχείρησης είναι 27.000€ και επομένως η διαφορά είναι 2.600€.

Με περαιτέρω ανάλυση των οικονομικών βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συγκεκριμένα των εισπρακτικών λογαριασμών της προκύπτει πως το ποσό αφορά είσπραξη από πελάτη Ζ χωρίς την έκδοση σχετικού παραστατικού εσόδου.

Για τα τραπεζικά διαθέσιμα στην τράπεζα Ω:

Διαθέσιμα 01.01.2017

– Δαπάνες και αγορές 2017 με καταβολή από τον λογαριασμό της τράπεζας

+ Έσοδα με είσπραξη καταβολής από πελάτες στην τράπεζα

– Λοιπές συμψηφιστικές κινήσεις 2017 στην τράπεζα

+ Εκταμίευση δανείου την 22.02.2017 από την τράπεζα =

$26.600€ - 21.000€ + 28.700€ - 5.800€ + 60.000€ = 88.500€$

Επομένως ο φορολογικός έλεγχος των διαθεσίμων στην τράπεζα Ω δεν έδειξε διαφορές.

Έλεγχος επί των ταμειακών διαθεσίμων :

Ταμειακό διαθέσιμο την 01.01.

- Καταβολές για αγορές σε μετρητά

+ Εισπράξεις εσόδων από πελάτες σε μετρητά =

$2.200€ - 4.200€ + 10.100€ = 8.100€$

Επομένως τα φορολογητέα εισοδήματα της επιχείρησης θα είναι :

- Από την ανάλυση των διαθεσίμων στην τράπεζα Φ:

Διαθέσιμα από 31.12- Διαθέσιμα 01.01 = $17.500€ - 13.500€ = \underline{4.000€}$

- Από την ανάλυση των διαθεσίμων στην τράπεζα Χ:

Διαθέσιμα από 31.12- Διαθέσιμα 01.01 = $34.950€ - 18.400€ = \underline{16.550€}$

- Από την ανάλυση των διαθεσίμων στην τράπεζα Ψ:

$$\text{Διαθέσιμα από 31.12- Διαθέσιμα 01.01} = 27.000\text{€} - 15.800\text{€} = \underline{11.200\text{€}}$$

- Από την ανάλυση των διαθεσίμων στην τράπεζα Ω:

$$\text{Διαθέσιμα από 31.12- Διαθέσιμα 01.01- Εκταμίευση δανείου την 22.02} = 88.500\text{€} - 26.600\text{€} - 60.000\text{€} = \underline{1.900\text{€}}$$

- Από τα ταμειακά διαθέσιμα :

$$\text{Διαθέσιμα από 31.12- Διαθέσιμα 01.01} = 8.100\text{€} - 2.200\text{€} = \underline{5.900\text{€}}$$

Σύνολο φορολογητέων εισοδημάτων της επιχείρησης= 39.550€

(= 4.000 € + 16.550 € + 11.200€ + 1.900€ + 5.900€)

Αποτέλεσμα ελέγχου

Η επιχείρηση δηλώνει φορολογητέα κέρδη 36.950 € από την παραπάνω, όμως, ανάλυση των δεδομένων προκύπτει πως τα συνολικά φορολογητέα εισοδήματα της επιχείρησης θα είναι 39.550€. Από τον έλεγχο προέκυψε μη δηλωθέν φορολογικό έσοδο 2.600€ και επομένως η επιχείρηση θα φορολογηθεί για 39.550€ σύμφωνα με την φορολογική αναμόρφωση που προέκυψε από τον πραγματοποιηθέντα φορολογικό έλεγχο.



4.2. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕΘΟΔΟ ΕΜΜΕΣΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΥΠΟΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ Ε.Π.Ε ΕΤΩΝ 2016 ΚΑΙ 2017.

ΔΕΔΟΜΕΝΑ:

Μια Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) διαθέτει τραπεζικά διαθέσιμα την 31.12.2015 ποσού 20.300€ και την 31.12.2016 ποσού 36.300€ Αγοράζει κτίσμα με σκοπό την στέγαση των νέων γραφείων της εταιρείας στο κέντρο της πόλης για την

καλύτερη εξυπηρέτηση των πελατών και των άμεσα ενδιαφερομένων της για το οποίο δίνει προκαταβολή ποσού 50.000€ την 31.07.2016. Παράλληλα την ίδια χρονιά τα έξοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ανέρχονται σε 23.500€. Δίνει 2.600€ για αποπληρωμή δόσεων του δανείου της και 6.000€ για πληρωμές της υποθήκης που έχει σε περιουσιακό της στοιχείο. Τα ταμειακά διαθέσιμα που υπάρχουν στην επιχείρηση την ίδια χρονιά ανέρχονται σε 37.000€ και παρουσιάζει έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της τάξεως των 44.100€. Λαμβάνει βραχυπρόθεσμο δάνειο ποσού 15.000€ για την ανάγκη κάλυψης άμεσων έκτακτων υποχρεώσεων ενώ λαμβάνει τόκους από καταθέσεις 2.000€ συνολικά για όλο το έτος.

Το επόμενο έτος και την 31.12.2017 διαθέτει σε τραπεζικές καταθέσεις ποσό που ανέρχεται στα 59.300€. Αποφασίζει να επενδύσει σε αγορά αυτοκινήτου για την εξυπηρέτηση της επιχείρησης αξίας 25.000€ την 25.6.2017 και τα λοιπά έξοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για όλο το έτος ανέρχονται σε 18.400€ λόγω μείωσης προσωπικού και των αμοιβών αυτών. Καταβάλλει τις δόσεις πληρωμών των υποθηκών που έχει οι οποίες δεν εμφανίζουν αυξομειώσεις και παραμένουν σταθερές λόγω του εμπρόθεσμου της υποβολής των δόσεων και παράλληλα καταβάλλει και τη συνολική αποπληρωμή του δανείου της η οποία διαμορφώνεται τώρα στα 5.200€. Διαθέτει στα ταμεία της εταιρείας της διαθέσιμα 24.000€ και τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα το συγκεκριμένο έτος ανέρχονται σε 26.500€. Τέλος λαμβάνει τόκους από τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρεί σε τράπεζες συνολικού ποσού 1.550€.

Τα παραπάνω δεδομένα παρουσιάζονται για λόγους ευκολίας στον παρακάτω πίνακα:

	2016	2017
Προκαταβολή για αγορά κτίσματος και στέγαση νέων γραφείων με σκοπό την καλύτερη εξυπηρέτηση των πελατών (31/7):	50.000 €	
Έξοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα:	23.500 €	18.400 €
Αποπληρωμή δόσεων του δανείου:	2.600 €	5.200 €
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα:	44.100 €	26.500 €

Μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης(31/12):	37.000 €	24.000 €
Λήψη τόκων από καταθέσεις:	2.000 €	1.550 €
Λήψη βραχυπρόθεσμου δανείου:	15.000 €	
Πληρωμές της υποθήκης που έχει σε περιουσιακό της στοιχείο:	6.000 €	6.000€
Αγορά αυτοκινήτου για την εξυπηρέτηση της επιχείρησης (25/6):		25.000 €

Για τα τραπεζικά διαθέσιμα :

	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Τραπεζικά διαθέσιμα στην τράπεζα :	20.300 €	36.300 €	59.300 €

Φορολογικός έλεγχος

Η τεχνική φορολογικού ελέγχου που θα χρησιμοποιηθεί στο συγκεκριμένο παράδειγμα είναι η μέθοδος έμμεσου ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας (source and application of funds method). Με την συγκεκριμένη τεχνική αναλύονται τα έσοδα , οι αγορές και οι δαπάνες της φορολογούμενης επιχείρησης , οι αυξήσεις και μειώσεις αντίστοιχα των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και προσδιορίζεται η φορολογητέα ύλη όπως προαναφέρθηκε. Γίνεται σαφής διαχωρισμός και δημιουργείται ειδικό ισοζυγίου με τις πηγές των αναλώσεων των κεφαλαίων – εσόδων. Ο τρόπος που θα χρησιμοποιηθεί εδώ είναι η αφαίρεση όλων των εισπραχθέντων εσόδων της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου (“Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων”) για τα οποία υπάρχει νόμιμη απόδειξη πληρωμής από όλες τις αναλώσεις μετρητών που πραγματοποιήθηκαν (“Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων”) για τα οποία υπάρχει νόμιμη απόδειξη είσπραξης. Οι προκύπτουσες διαφορές αποτελούν μη δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα.



Με βάση επομένως τα παραπάνω δεδομένα της επιχείρησης Ε.Π.Ε. δημιουργείται το ισοζύγιο:

	2016	2017
ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΙΣΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ)		
Αύξηση στα τραπεζικά διαθέσιμα (Διαθέσιμα την 31.12.2016 - Διαθέσιμα την 31.12.2015)	16.000 €	
(Διαθέσιμα την 31.12.2017 -		23.000 €

	Διαθέσιμα την 31.12.2016)		
	Αγορά αυτοκινήτων	0 €	25.000 €
	Λοιπά έξοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας	23.500 €	18.400 €
	Προκαταβολή για αγορά κτίσματος	50.000 €	0 €
	Μηνιαίες πληρωμές υποθηκών	6.000 €	6.000 €
	Αποπληρωμή δανείου	2.600 €	5.200 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	98.100 €	54.600 €
Μείον	ΓΝΩΣΤΕΣ ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ		
	Ταμειακά διαθέσιμα 31.12.2015	37.000 €	
	31.12.2016		24.000 €
	Τόκοι τραπεζικών λογαριασμών	2.000 €	1.550 €
	Δάνειο	15.000 €	0 €
	Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	44.100 €	26.500 €
Υπόλοιπο=	ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0 €	2.550 €

Αποτέλεσμα ελέγχου

Η τεχνική φορολογικού ελέγχου που θα χρησιμοποιηθεί στο συγκεκριμένο παράδειγμα είναι η μέθοδος έμμεσου ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας (sourceandapplicationoffundsmethod). Με βάση τον πραγματοποιηθέντα φορολογικών έλεγχο της επιχείρησης επί των καταστάσεων και των διαθέσιμων αναλώσεων και εσόδων της για την χρήση του 2016 δεν προκύπτουν διαφορές και επομένως η επιχείρηση δεν παρουσιάζει μη δηλωθέντα εισοδήματα

Αντίθετα με βάση τον πραγματοποιηθέντα φορολογικών έλεγχο της επιχείρησης επί των καταστάσεων και των διαθέσιμων αναλώσεων και εσόδων της για την χρήση του 2017 προκύπτουν διαφορές στην σύγκριση των πραγματοποιούμενων δαπανών και πηγών κεφαλαίων που εμφανίζει στις οικονομικές της καταστάσεις και στα τηρούμενα βιβλία της και επομένως η επιχείρηση παρουσιάζει μη δηλωθέντα εισοδήματα ποσού 2.550€. Μετά από έλεγχο των υπολοίπων των εισπρακτέων και πληρωτέων λογαριασμών και διασταύρωση αυτών βρέθηκε ότι το ποσό αφορούσε μη δηλωθέντα εισοδήματα από διάφορους πελάτες λιανικής και μη χορήγηση του απαραίτητου παραστατικού εσόδου σε αυτούς.

4.3. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕΘΟΔΟ ΕΜΜΕΣΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΥΠΟΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ Α.Ε

ΔΕΔΟΜΕΝΑ:

Μια εταιρεία με την εταιρική μορφή της Α.Ε. παρουσιάζει για το οικονομικό έτος 2016 σύνολο Ενεργητικού με 10.000.000€ ενώ οι Υποχρεώσεις του Παθητικού του ίδιου έτους ανέρχονται στα 4.200.000€. Το επόμενο έτος, 2017, παρουσιάζει Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας 3.150.000€, Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών 1.000.000€, Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης 1.200.000€. Παράλληλα άλλα έξοδα τα οποία παρουσιάζει στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως είναι Χρεωστικοί τόκοι και τα συναφή έξοδα 450.000€, Έκτακτα και Ανόργανα έξοδα 200.000€ και έχει αποσβέσει πλήρως τα πάγια περιουσιακά της στοιχεία.

Ο ισολογισμός της για το οικονομικό έτος 2017 είναι :

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Α.Ε. (ΧΡΗΣΗ 2017)	
<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>	
Οφειλόμενο Κεφάλαιο	4.000,00 €
Έξοδα εγκατάστασης	153.000,00 €
Πάγιο ενεργητικό	1.500.000,00 €
Ασώματες ακινητοποιήσεις	400.000,00 €
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	1.000.000,00 €
Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	100.000,00 €
Κυκλοφορούν Ενεργητικό	11.000.000,00 €
Αποθέματα	900.000,00 €
Απαιτήσεις	9.500.000,00 €
Χρεόγραφα	450.000,00 €
Διαθέσιμα	150.000,00 €
Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού	43.000,00 €
Λογαριασμοί τάξεως χρεωστικοί	10.000,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	12.700.000,00 €

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Α.Ε.(ΧΡΗΣΗ 2017)		
ΠΑΘΗΤΙΚΟ		
Ίδια κεφάλαια	6.900.000,00 €	
Αποθεματικά Κεφάλαια		4.500.000,00 €
Αποτελέσματα εις νέο		500.000,00 €
Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου		900.000,00 €
Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα	1.200.000,00 €	
Υποχρεώσεις	4.560.000,00 €	
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		4.000.000,00 €
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		560.000,00 €
Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού	40.000,00 €	
Λογαριασμοί τάξεως πιστωτικοί	10.000,00 €	
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		12.700.000,00 €

Φορολογικός έλεγχος

Η τεχνική φορολογικού ελέγχου που θα χρησιμοποιηθεί στο συγκεκριμένο παράδειγμα είναι η μέθοδος έμμεσου ελέγχου καθαρής θέσης (net worth method). Η συγκεκριμένη μέθοδος προσδιορίζει τις οικονομικές συναλλαγές του φορολογούμενου μελετώντας τα περιουσιακά στοιχεία προσδιορίζει την φορολογητέα ύλη.

Από τα παραπάνω δεδομένα προκύπτουν:

- Καθαρή περιουσία προηγούμενου έτους (2016)

Ενεργητικό 2016 – Υποχρεώσεις Παθητικού 2016 =

$$10.000.000€ - 4.200.000€ = 5.800.000€$$

- Συνολικά έξοδα(2017)

Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας + Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών + Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης + Χρεωστικοί τόκοι και τα συναφή έξοδα + Έκτακτα και Ανόργανα έξοδα

$$= 3.150.000€ + 1.000.000€ + 1.200.000€ + 450.000€ + 200.000€$$

$$= 6.000.000€$$

- Κεφάλαια από γνωστές πηγές (2017)

Ίδια κεφάλαια + Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα

$$= 6.893.000€ + 1.200.000€ = 8.093.000€$$

Επομένως δημιουργείται ο πίνακας :

ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΕΣ Η ΠΑΡΑΝΟΜΕΣ ΠΗΓΕΣ	
	ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ 2017 12.700.000,00 €
-	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ 2017 4.560.000,00 €
=	ΚΑΘΑΡΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ 2017 8.140.000,00 €
-	ΚΑΘΑΡΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟΥ ΕΤΟΥΣ (2016) 5.800.000,00 €
=	ΑΥΞΗΣΗ (Η ΜΕΙΩΣΗ) ΚΑΘΑΡΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ 2017 2.340.000,00 €
+	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΞΟΔΑ 2017 6.000.000,00 €
=	ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Η ΔΑΠΑΝΗ) 2017 8.340.000,00 €
-	ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΑΠΟ ΓΝΩΣΤΕΣ ΠΗΓΕΣ 2017 8.093.000,00 €
=	ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΕΣ ΠΗΓΕΣ 247.000,00 €

Αποτελέσματα ελέγχου

Κατά την σύγκριση των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων και βιβλίων στον πραγματοποιούμενο έλεγχο παρουσιάστηκαν κεφάλαια από άγνωστες πηγές ποσού 247.000€.

Στην συνέχεια έγινε διασταύρωση των τραπεζικών διαθεσίμων και των καταθέσεων που έχει η επιχείρηση και δεν προέκυψαν διαφορές στα δηλωθέντα τραπεζικά διαθέσιμα επομένως ο έλεγχος συνεχίστηκε στα πραγματοποιηθέντα έξοδα. Με την ανάλυση των εξόδων διάθεσης και την μελέτη των βιβλίων και των στοιχείων της επιχείρησης προέκυψε πως το ποσό των 247.000€ αφορούν μη εκπιπτόμενα έξοδα τα οποία δηλώθηκαν ως εκπιπτόμενες δαπάνες.



4.4. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕΘΟΔΟ ΕΜΜΕΣΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΦΥΣΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ

ΔΕΔΟΜΕΝΑ:

Φυσικό πρόσωπο διαθέτει τραπεζικά διαθέσιμα την 31.12.2015 ποσού 1.500€ και την 31.12.2016 ποσού 2.300€. Αγοράζει οικόπεδο με σκοπό την οικοδόμηση δεύτερης εξοχικής κατοικίας έξω από την πόλη 17.000€ την 31.09.2016. Παράλληλα την ίδια χρονιά κάνει έξοδα που ανέρχονται σε 18.500€. Δίνει 2.400€ για αποπληρωμή δόσεων του δανείου του και 4.000€ για πληρωμές της υποθήκης που έχει σε περιουσιακό του στοιχείο. Τα διαθέσιμα μετρητά που έχει είναι 1.200€ την 1/1 του έτους και παρουσιάζει έσοδα από μισθωτές υπηρεσίες της τάξεως των 26.400€. Λαμβάνει βραχυπρόθεσμο δάνειο ποσού 15.000€ ενώ λαμβάνει τόκους από καταθέσεις 100€ συνολικά για όλο το έτος.

Το επόμενο έτος και την 31.12.2017 διαθέτει σε τραπεζικές καταθέσεις ποσό που ανέρχεται στα 3.300€. Αποφασίζει να επενδύσει σε αγορά νέου αυτοκινήτου αξίας 15.000€ την 12.8.2017 και τα λοιπά έξοδα για όλο το έτος ανέρχονται σε 18.400€. Καταβάλλει τις δόσεις πληρωμών των υποθηκών που έχει οι οποίες δεν εμφανίζουν αυξομειώσεις και παραμένουν σταθερές λόγω του εμπρόθεσμου της υποβολής των δόσεων και παράλληλα καταβάλλει και η συνολική αποπληρωμή του δανείου του που διαμορφώνεται τώρα στα 4.800€. Διαθέτει μετρητά 3.100€ την 1/1 έτους και τα έσοδα από μισθωτές υπηρεσίες το συγκεκριμένο έτος ανέρχονται σε 35.400€ λόγω αλλαγής εργοδότη ο οποίος του πρόσφερε εργασία με περισσότερες μηνιαίες αποδοχές. Τέλος λαμβάνει τόκους από τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρεί σε τράπεζες συνολικού ποσού 150€.

Τα παραπάνω δεδομένα παρουσιάζονται για λόγους ευκολίας στον παρακάτω πίνακα:

Για τα τραπεζικά διαθέσιμα :

	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Τραπεζικά διαθέσιμα στην τράπεζα :	1.500 €	2.300 €	3.300 €

	2016	2017
Αγορά οικοπέδου με σκοπό την οικοδόμηση δεύτερης εξοχικής κατοικίας έξω από την πόλη (31/9):	17.000 €	
Έξοδα:	18.500 €	18.400 €
Αποπληρωμή δόσεων του δανείου:	2.400 €	4.800 €
Έσοδα μισθωτές υπηρεσίες :	26.400 €	35.400 €
Διαθέσιμα μετρητά (31/12):	1.200 €	3.100 €
Λήψη τόκων από καταθέσεις:	100 €	150 €
Λήψη βραχυπρόθεσμου δανείου:	15.000 €	
Πληρωμές της υποθήκης που έχει σε περιουσιακό της στοιχείο:	4.000 €	4.000€
Αγορά νέου αυτοκινήτου (12/8):		15.000 €

Φορολογικός έλεγχος

Η τεχνική φορολογικού ελέγχου που θα χρησιμοποιηθεί στο συγκεκριμένο παράδειγμα είναι η μέθοδος έμμεσου ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας (source and application off undsmethod). Με την συγκεκριμένη τεχνική αναλύονται τα έσοδα και οι δαπάνες του φορολογούμενου, οι αυξήσεις και μειώσεις αντίστοιχα των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και προσδιορίζεται η φορολογητέα ύλη όπως προαναφέρθηκε. Γίνεται σαφής διαχωρισμός και δημιουργείται ειδικό ισοζύγιο με τις πηγές των αναλώσεων των κεφαλαίων – εσόδων. Ο τρόπος που θα χρησιμοποιηθεί εδώ είναι η αφαίρεση όλων των εσόδων της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου (“Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων”) για τα οποία υπάρχει νόμιμη απόδειξη είσπραξης από όλες τις αναλώσεις μετρητών που πραγματοποιήθηκαν (“Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων”) για τα οποία υπάρχει νόμιμη απόδειξη πληρωμής. Οι προκύπτουσες διαφορές αποτελούν μη δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα.



Με βάση επομένως τα παραπάνω δεδομένα του φορολογούμενου δημιουργείται το ισοζύγιο:

		2016	2017
ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΙΣΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ)			
	Αύξηση στα τραπεζικά διαθέσιμα (Διαθέσιμα την 31.12.2016 - Διαθέσιμα την 31.12.2015)	800 €	
	(Διαθέσιμα την 31.12.2017 - Διαθέσιμα την 31.12.2016)		1.000 €
	Αγορά αυτοκινήτων	0 €	15.000 €
	Λοιπά έξοδα	18.500 €	18.400 €
	Αγορά οικοπέδου με σκοπό την οικοδόμηση	17.000 €	0 €
	Μηνιαίες πληρωμές υποθηκών	4.000 €	4.000 €
	Αποπληρωμή δανείου	2.400 €	4.800 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	42.700	43.200 €
Μείον	ΓΝΩΣΤΕΣ ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ		
	Διαθέσιμα Μετρητά 1.1.2016	1.200 €	
	1.1.2017		3.100 €
	Τόκοι τραπεζικών λογαριασμών	100 €	150 €
	Δάνειο	15.000 €	0 €
	Έσοδα μισθωτές υπηρεσίες	26.400 €	35.400 €
Υπόλοιπο=	ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0 €	4.550 €

Αποτέλεσμα ελέγχου

Η τεχνική φορολογικού ελέγχου που θα χρησιμοποιηθεί στο συγκεκριμένο παράδειγμα είναι η μέθοδος έμμεσου ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας (sourceandapplicationoffundsmethod). Με βάση τον πραγματοποιηθέντα φορολογικών έλεγχο της επιχείρησης επί των καταστάσεων και των διαθεσίμων αναλώσεων και εσόδων της για την χρήση του 2016 δεν προκύπτουν διαφορές και επομένως ο φορολογούμενος δεν παρουσιάζει μη δηλωθέντα εισοδήματα

Αντίθετα με βάση τον πραγματοποιηθέντα φορολογικών έλεγχο του φορολογούμενου επί των διαθεσίμων αναλώσεων και εσόδων του για την χρήση του 2017 προκύπτουν διαφορές στην σύγκριση των πραγματοποιούμενων δαπανών και πηγών κεφαλαίων που εμφανίζει δήλωση φορολογίας εισοδήματος παρουσιάζει μη δηλωθέντα εισοδήματα ποσού 4.550€. Μετά από έλεγχο των υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών βρέθηκε πως δεν δηλώθηκε σωστά η νέα μισθολογική του κατάσταση στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η διενέργεια φορολογικών ελέγχων αποτελείται από μια σειρά διαδικασιών οι οποίες εφαρμόζονται από τα αρμόδια από το νόμο φορολογικά και ελεγκτικά όργανα. Εφαρμόζονται εκάστοτε φορολογούμενα πρόσωπα , νομικά ή φυσικά, πρόσωπα τα οποία πραγματοποιούν οικονομικές συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας αλλά καθώς και αυτά που πραγματοποιούν οικονομικές συναλλαγές στο εξωτερικό.

Τα είδη των φορολογικών ελέγχων είναι ο πλήρης έλεγχος και ο μερικός έλεγχος, ο συνοπτικός τακτικός έλεγχος, ο απολογιστικός έλεγχος και ο προληπτικός έλεγχος. Παράλληλα οι ελεγκτικοί μέθοδοι που χρησιμοποιούνται κατά την διενέργεια των φορολογικών ελέγχων διακρίνονται σε άμεσες και σε έμμεσες.

Οι έμμεσες μέθοδοι είναι διεθνώς αναγνωρισμένες τεχνικές έλεγχου και είναι η μέθοδος της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου, η μέθοδος της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, η μέθοδος του προσδιορισμού του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά, η μέθοδος της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και η μέθοδος της αρχής των αναλογιών.

Οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος είναι το αντικείμενο διενέργειας φορολογικών ελέγχων των φυσικών προσώπων ενώ για την διενέργεια φορολογικών ελέγχων σε επιχειρήσεις θα πρέπει να εμφανίζουν αδικαιολόγητο πλουτισμό, υψηλές δαπάνες οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα, η μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων καθώς και έγκυρες πληροφορίες ή καταγγελίες εις βάρος τους για φοροδιαφυγή ή απόκρυψη εισοδημάτων.

Στην παρούσα εργασία παρατίθενται παραδείγματα φορολογικών ελέγχων σε εταιρείες καθώς και σε φυσικό πρόσωπο χρησιμοποιώντας μεθόδους έμμεσων ελέγχων. Η πιο συνηθισμένη μέθοδος και η πλέον αναγνωρίσιμη και έγκυρη θεωρείται η μέθοδος της καθαρής θέσης, καθώς παρουσιάζει την πιο ολοκληρωμένη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης και αποτελεί παράλληλα μέθοδο αυτοτελούς απόδειξης εισοδήματος των φορολογούμενων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΠΟΙΗΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΣΥΝΤΑΣΣΟΝΤΑΙ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, Σχαλέκη Κ. Ευαγγελία, Νοέμβριος 2008 , Διαθέσιμο στον ιστότοπο:
<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/13346/2/SxalekiMsc2008.pdf>
- Νόμος 2238/1994 - Άρθρο 101, Κωδικοποιημένος σύμφωνα με το Ν.4110/2013.
Διαθέσιμο στον ιστότοπο :
<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=D2510C09ACCA3910.2DE034E9250DB0&version=2013/01/23>
- ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΣΩΜΑΤΑ & ΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ, ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Ελεγκτικά Σώματα Και Υπηρεσίες Επιθεώρησης Καί Ελεγχου, σελ.26, Γενικός Επιθεωρητής δημοσίας διοίκησης ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α. / Ε.Π. “ΠΟΛΙΤΕΙΑ”, ΑΘΗΝΑ Δεκέμβριος 2007.
Διαθέσιμο στον ιστότοπο :
https://www.gedd.gr/article_data/Linked_files/38/02EgxeiridioElegxou.pdf
- Τ.Ε.Ι. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ Τμήμα Χρηματοοικονομικών και Ελεγκτικών Υπηρεσιών Πτυχιακή Εργασία Άσκηση Ελέγχου στις Ανώνυμες Εταιρείες , ΔΗΜΗΤΡΑ. Β. ΧΟΥΔΕΛΟΥΔΗ ΑΜ 2001056 Αθήνα, 2006 Σελ 6. : Διαθέσιμο στον ιστότοπο
:http://nestor.teipel.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/16256/SDO_XRHMEL_00197_Medium.pdf?sequence=1
- ΔΙΑΔΡΑΣΤΙΚΑ ΣΧΟΛΕΙΑ, 3.4. Ο ΕΛΕΓΧΟΣ , Διαθέσιμο στον ιστότοπο :
<http://ebooks.edu.gr/modules/ebook/show.php/DSGL-C122/38/220,1111/>
- WIKIPEDIA, Λήμμα : “ΦΥΣΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ” Διαθέσιμο στον ιστότοπο :
https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CF%85%CF%83%CE%B9%CE%BA%CF%8C_%CF%80%CF%81%CF%8C%CF%83%CF%89%CF%80%CE%BF
- WIKIPEDIA, Λήμμα : “ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ” Διαθέσιμο στον ιστότοπο :
https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%9D%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CF%8C_%CF%80%CF%81%CF%8C%CF%83%CF%89%CF%80%CE%BF

- WIKIPEDIA, Λήμμα : ‘‘ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ (ΝΠΔΔ)’’

Διαθέσιμο στον ιστότοπο

[:https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%9D%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CF%8C_%CE%A0%CF%81%CF%8C%CF%83%CF%89%CF%80%CE%BF_%CE%94%CE%B7%CE%BC%CE%BF%CF%83%CE%AF%CE%BF%CF%85_%CE%94%CE%B9%CE%BA%CE%B1%CE%AF%CE%BF%CF%85](https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%9D%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CF%8C_%CE%A0%CF%81%CF%8C%CF%83%CF%89%CF%80%CE%BF_%CE%94%CE%B7%CE%BC%CE%BF%CF%83%CE%AF%CE%BF%CF%85_%CE%94%CE%B9%CE%BA%CE%B1%CE%AF%CE%BF%CF%85)

- Γενικό Διοικητικό Δίκαιο: Έννοια και οριοθέτηση του δημόσιου τομέα, Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Δημοσίευση Απρίλιος 2017, Ενημέρωση Φεβρουάριος 2018

Διαθέσιμο στον ιστότοπο :

<https://www.prevedourou.gr/%CE%AD%CE%BD%CE%BD%CE%BF%CE%B9%CE%B1-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CE%BF%CF%81%CE%B9%CE%BF%CE%B8%CE%AD%CF%84%CE%B7%CF%83%CE%B7-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%B4%CE%B7%CE%BC%CF%8C%CF%83%CE%B9%CE%BF%CF%85-%CF%84%CE%BF/>

- Ερωτήσεις και απαντήσεις για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων Χρήσιμες πληροφορίες για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, Συντάκτης : Lawspot.gr, Δημοσίευση: 08/12/2013, Ενημέρωση 20/4/2018, Τελευταία τροποποίηση: 22/06/2018

Διαθέσιμο στον ιστότοπο :

<https://www.lawspot.gr/nomikes-plirofories/voithitika-kemena/hrisimes-plirofories-gia-ti-forologia-eisodimatos-fysikon>

- Νόμος 4174/2013, Άρθρο 28, Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου, Συντάκτης : Taxheaven.gr

Διαθέσιμο στον ιστότοπο :

<https://www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4174/year/2013/article/28>

- Φορολογία Εισοδήματος Προσωπικών και Κεφαλαιουχικών Εταιρειών Αλλαγές στο φορολογικό σύστημα για τα οικονομικά έτη 2013-2014, Ανδρουλάκης Ορέστης , Κληρονόμος Νικόλαος, Τσάλκα Αντωνία , Ηράκλειο Κρήτης , Δεκέμβριος 2014, Δεύτερο και Τρίτο Μέρος .

Διαθέσιμο στον ιστότοπο :

http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/acfi/2014/AndroulakisOrestis,KlironomosNikolaos,TsalkaAntonia/attached-document-1423816118-500803-17357/AndroulakisOrestis_KlironomosNikolaos_TsalkaAntonia2014.pdf

- ΚΦΑΣ Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4093/2012

Διαθέσιμος στον ιστότοπο :

<http://www.eea.gr/system/uploads/asset/data/4190/KFAS.pdf>

- Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ – ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ, Βασιλεία Α. Μπουντουλουση, Θεσσαλονίκη, Ιανουάριος 2017

Διαθέσιμο στον ιστότοπο:

<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/20093/4/BountoulousiVasileiaMsc2017.pdf>

- ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΜΕ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ, Ζωνουδάκη Αντωνία, Θαλασσινού Χρυσή, Κυριακάκη Μαρίνα, Ηράκλειο, 2018

Διαθέσιμο στον ιστότοπο:

https://apothesis.lib.teicrete.gr/bitstream/handle/11713/8605/ZonoudakiAntonia_ThalassinouChrysi_KyriakakiMartina2018.pdf?sequence=5&isAllowed=y

- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ - ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ - ΝΟΜΙΚΕΣ ΕΓΓΥΗΣΕΙΣ-ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ - ΠΡΟΣΒΟΛΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ, Ευαγγελία Κων. Τσακίρη Διοικητικός Δικαστής ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, Σεπτέμβριος 2008

Διαθέσιμο στον ιστότοπο:

<http://ikee.lib.auth.gr/record/123877/files/tsakiri.pdf>