

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ**



**Φορολογικοί έλεγχοι: πώς διασφαλίζεται η
αποτελεσματικότητά τους;**

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ **1/2023**

ΣΥΝΟΨΗ

Αντικείμενο του ελέγχου ήταν η αξιολόγηση των συστημάτων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) για την επιλογή και εκτέλεση αποτελεσματικών ελέγχων, κατά την περίοδο 2020-2021. Το γενικό συμπέρασμα του ελέγχου είναι ότι στη φορολογική διοίκηση επιτελείται σημαντική πρόοδος για την ενδυνάμωση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και της ακεραιότητας των ελεγκτικών διαδικασιών. Παρά την πρόοδο αυτή, υπάρχει πεδίο περαιτέρω βελτίωσης των διαδικασιών εντοπισμού και διαχείρισης των κινδύνων.

1. Οι «παράγοντες κινδύνου» δεν είναι επαρκώς στοχευμένοι στο είδος και το μέγεθος των επιχειρήσεων· δεν διασφαλίζεται η αντιμετώπιση κατά ισοδύναμο τρόπο του κινδύνου φοροδιαφυγής από όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες.
2. Οι ελεγκτικές υπηρεσίες μεταβάλλουν, με στερεοτυπικές αιτιολογίες, τον πίνακα προτεραιοποίησης προτάσσοντας τις εκκρεμείς υποθέσεις τους, τους υποχρεωτικούς ελέγχους και τις υπό παραγραφή περιπτώσεις.
3. Δεν έχουν θεσπιστεί κανόνες ούτε υφίστανται επαρκείς δικλίδες που να εξασφαλίζουν την αιτιολόγηση της παράκαμψης των ελέγχων που περιλαμβάνονται στον πίνακα προτεραιοποίησης.
4. Διαπιστώθηκε η παροχή ευρύτατης διακριτικής ευχέρειας στις ελεγκτικές υπηρεσίες για την επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν, ώστε να μην διασφαλίζεται ισότητα μεταχείρισης σε όλη την επικράτεια των φορολογουμένων.
5. Οι έλεγχοι που διενεργούνται για την υλοποίηση του πίνακα των προτεραιοποιημένων υποθέσεων δεν είναι εστιασμένοι μόνο στον συγκεκριμένο κίνδυνο φοροδιαφυγής που αξιολογήθηκε προηγουμένως.
6. Δεν έχει θεσπισθεί κεντρικά ένα αυστηρό πλαίσιο για την υλοποίηση των ελεγκτικών ενεργειών από τις επιμέρους υπηρεσίες.
7. Δεν εντοπίστηκε διαδικασία αξιολόγησης a posteriori της αποτελεσματικότητας των «παραγόντων κινδύνου» που έχουν θεσπιστεί για την επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν.
8. Το σύστημα διασφάλισης των ικανοτήτων του ελεγκτικού προσωπικού χρήζει διαρκούς ανάπτυξης.
9. Το σύστημα διασφάλισης της ακεραιότητας στον φοροελεγκτικό μηχανισμό εμφανίζει αδυναμίες.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο διαπίστωσε την πρόοδο που επιτελέστηκε στην ΑΑΔΕ από την έναρξη του ελέγχου τον Μάρτιο του 2022 και τη διάθεση της διοίκησής της να βελτιώνει διαρκώς τα συστήματα αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. Η φορολογική διοίκηση, για την αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων της φοροδιαφυγής και της διαφθοράς πρέπει να διαθέτει και να εφαρμόζει μία δομημένη και συστηματική διαδικασία για την επιλογή και ιεράρχηση των υποθέσεων που θα ελεγχθούν ώστε να διασφαλίζεται ότι κάθε έλεγχος είναι στοχευμένος στον προηγουμένως εντοπισθέντα κίνδυνο.
2. Ακόμη, είναι αναγκαίο να διαθέτει τις κατάλληλες οργανωτικές και διοικητικές δομές και διαδικασίες που εγγυώνται τον καταμερισμό των αρμοδιοτήτων και βοηθούν στην καταπολέμηση των συγκρούσεων συμφερόντων και οποιωνδήποτε αντιλήψεων για διαφθορά από τους ελεγκτές.
3. Στο Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχων έτους 2022 του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εντάχθηκε ο έλεγχος με τον τίτλο «Φορολογικοί έλεγχοι: πώς διασφαλίζεται η αποτελεσματικότητά τους;». Ο έλεγχος αφορά στο σύστημα διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και διενεργήθηκε με αφορμή την 2121/2021 απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου.
4. Ο έλεγχος κάλυψε το σύστημα επιλογής, προτεραιοποίησης και διενέργειας των φορολογικών ελέγχων, όπως θεσμοθετείται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και εκτελείται από την κεντρική φορολογική υπηρεσία και τις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ). Στο πλαίσιο του συστήματος αυτού, διενεργούνται τόσο επιτόπιοι έλεγχοι όσο και έλεγχοι γραφείου.
5. Στόχος του ελέγχου ήταν η αξιολόγηση των διαδικασιών από την άποψη τόσο της καθιέρωσης προτεραιοτήτων ελέγχου όσο και της ενίσχυσης της ακεραιότητας των διαδικασιών ελέγχου διά της θεσμοθέτησης μηχανισμών αποτροπής του κινδύνου διαφθοράς.
6. Ο έλεγχος κάλυψε μόνο τη διαδικασία κατάρτισης, εφαρμογής και εκτέλεσης –με τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων- του ετήσιου προγράμματος ελέγχων των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποθέσεων, και ζητήματα που άπτονται της διαδικασίας διενέργειας προληπτικών ελέγχων. Δεν επεκτάθηκε στις διακριτές διαδικασίες επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων που εφαρμόζονται για τον ΦΠΑ¹ και για την επιστροφή του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων², ούτε στις ειδικές ρυθμίσεις που ισχύουν για τους φορολογικούς ελέγχους και περιλαμβάνονται στον κώδικα φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013, φ. Α'167), στον κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικίων και κερδών από τυχερά παίγνια (ν. 2961/2001, φ. Α'266), στον κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας (ν. 2859/2000, φ. Α'248), στον κώδικα φορολογίας οиноπνεύματος (β.δ/γμα 14/18.2.1939), και στον

¹ Απόφαση Α.1104/2020 «Διαδικασία επιστροφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (ΦΕΚ Β 1895/18.5.2020) και της απόφασης ΠΟΛ.1103/17 «Επίσπευση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου των υποκειμένων που έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και είτε πραγματοποιούν κυρίως πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, είτε είναι κάτοχοι «άδειας Α.Ε.Ο. Authorised Economic Operator» ή «αδειών απλουστευμένων διαδικασιών» (ΦΕΚ 2536 Β/21-7-2017).

² ΠΟΛ 1287/2013 «Διαδικασία επιστροφής φόρου εισοδήματος για τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα» (όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την ΠΟΛ.1183/28.7.2014)».

κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών (υποπαράγραφος Ε1 του ν. 4093/2012, φ. Α΄ 222).

7. Ακόμη, η εμβέλεια του ελέγχου δεν κάλυψε τη νομιμότητα των φορολογικών ελέγχων και των συναφών λειτουργικών διαδικασιών ούτε επεκτάθηκε στην αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των ελέγχων και των αποτελεσμάτων τους. Επίσης, δεν αποτέλεσε αντικείμενο του ελέγχου η πληρότητα συνολικά των κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου για την επιλογή και προτεραιοποίηση των προς έλεγχο υποθέσεων, και η ορθότητα της ποιοτικής και ποσοτικής ανάλυσης και βαθμολόγησής τους για την απόδοση του βαθμού επικινδυνότητας. Οι διαδικασίες που εφαρμόστηκαν και τα μέτρα που λήφθηκαν μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών εργασιών (Σεπτέμβριος 2022) δεν έχουν αξιολογηθεί.

8. Στο πλαίσιο αυτό, τα ερωτήματα του ελέγχου, τελικώς, διαμορφώθηκαν ως εξής:

(α) Στο ισχύον κεντροποιημένο σύστημα, η επιλογή και προτεραιοποίηση των προς έλεγχο υποθέσεων βασίζεται σε ένα σύστημα αναγνώρισης και αξιολόγησης του κινδύνου φοροδιαφυγής και προτάσσεται ο έλεγχος των υποθέσεων υψηλού κινδύνου παραβατικότητας;

(β) Η εφαρμογή του προγράμματος ελέγχου των προτεραιοποιημένων υποθέσεων θωρακίζεται ώστε να αποτρέπονται επεμβάσεις που μπορεί είτε να μειώνουν την αποτελεσματικότητα του συστήματος διαχείρισης του κινδύνου φοροδιαφυγής, είτε να υποκρύπτουν περιστατικά διαφθοράς στον φοροελεγκτικό μηχανισμό;

(γ) Κατά την εκτέλεση του προγράμματος ελέγχου, οι φορολογικοί έλεγχοί είναι στοχευμένοι στη διερεύνηση των κινδύνων που έχουν προηγουμένως εντοπισθεί, και οργανώνονται βάσει των κατάλληλων διαδικασιών για την αύξηση της αποτελεσματικότητάς τους και την αποτροπή περιστατικών διαφθοράς στον φοροελεγκτικό μηχανισμό;

(δ) Υφίστανται οι κατάλληλες προληπτικές, εποπτικές και ελεγκτικές διαδικασίες για την αποτροπή περιστατικών διαφθοράς στον φοροελεγκτικό μηχανισμό;

9. Στις ελεγκτικές εργασίες που πραγματοποιήθηκαν συγκαταλέγονται η μελέτη του κανονιστικού πλαισίου (νομοθεσία, αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ, εγκύκλιοι, οδηγίες και κατευθυντήριες γραμμές, εγχειρίδια λειτουργικών διαδικασιών, ελεγκτικά εγχειρίδια, κανονισμός λειτουργίας, Κώδικας Δεοντολογίας κ.α.), η ανάκτηση και χρήση απολογιστικών στοιχείων από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα (Ο.Π.Σ.) του ελεγχόμενου φορέα, μέσω των αρμόδιων διευθύνσεων της κεντρικής υπηρεσίας της ΑΑΔΕ, καθώς επίσης και σχετικών με τον έλεγχο εκθέσεων (Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου, Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων), συναντήσεις με διευθυντές, προϊσταμένους και υπαλλήλους της ΑΑΔΕ και των ελεγκτικών υπηρεσιών, ανάλυση ερωτηματολογίου που συμπληρώθηκε από την κεντρική διοίκηση, τις Φορολογικές Περιφέρειες και επιμέρους ελεγκτικές υπηρεσίες.

10. Επίσης, αναζητήθηκαν στοιχεία σχετικά με τις εξεταζόμενες διαδικασίες, όπως τα Επιχειρησιακά Σχέδια και οι Απολογιστικές Εκθέσεις της ΑΑΔΕ, εκθέσεις

αξιολόγησης, εποπτείας, επανελέγχου, έντυπα ελέγχου, προγράμματα ελέγχου, αναλύσεις κινδύνου διαφθοράς, στοιχεία καταγγελιών, προγράμματα επιμόρφωσης, πίνακας υπηρετούντος προσωπικού, πίνακας με τον αριθμό και την ιδιότητα των συμμετεχόντων στις εκπαιδευτικές δράσεις, και κάθε αναγκαία πληροφορία σχετικά με τις προπαρασκευαστικές εργασίες και τα διοικητικά στάδια της ελεγχόμενης διαδικασίας, όπως και κάθε άλλο απαιτούμενο έγγραφο, πληροφορία και δεδομένο.

11. Βάσει αυτών, το Ελεγκτικό Συνέδριο αξιολόγησε βασικές πτυχές που καθορίζουν την αποτελεσματικότητα του συστήματος φορολογικών ελέγχων, όπως η κατάρτιση, εφαρμογή και εκτέλεση του ετήσιου πίνακα επιλογής και προτεραιοποίησης των ελεγκτέων φορολογικών υποθέσεων, η θωράκιση των διαδικασιών αυτών κατά του κινδύνου της διαφθοράς και η διασφάλιση της ακεραιότητας των φοροελεγκτικών υπαλλήλων.

12. Αξιολογήθηκε κατά πόσον ο σχεδιασμός του πλαισίου επιλογής των υποθέσεων που έχει αναπτύξει η ΑΑΔΕ, προκειμένου να εφαρμοστεί από τις φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες, διασφαλίζει, αφενός, την κατ' εναρμονισμένο τρόπο επιλογή των φορολογικών υποθέσεων που υποβάλλονταν σε έλεγχο και, αφετέρου, την ορθή, ενιαία και αποτελεσματική εφαρμογή του από τις επιμέρους ελεγκτικές υπηρεσίες.

13. Αξιολογήθηκε, επίσης, κατά πόσον οι εφαρμοζόμενες διαδικασίες διασφαλίζουν την ορθή και ομοιόμορφη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων. Εξετάστηκαν, τέλος, οι διαδικασίες παρακολούθησης και αξιολόγησης της εφαρμογής και εκτέλεσης του ετήσιου προγράμματος ελέγχου.

14. Ο έλεγχος κάλυψε την περίοδο των ετών 2020 και 2021, ενώ για ορισμένα ζητήματα αναζητήθηκαν και στοιχεία από παλαιότερα έτη.

15. Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Μαρτίου έως την 30η Σεπτεμβρίου 2022. Αρχικώς συμμετείχαν 16 Υπηρεσίες Επιτρόπων του Ελεγκτικού Συνεδρίου σε όλη την επικράτεια. Λόγω, όμως, της δυσχέρειας χορήγησης από τις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ τμήματος του αναγκαίου υλικού τεκμηρίωσης του ελέγχου, οι ελεγκτικές εργασίες περιορίστηκαν μόνο σε επιμέρους διευθύνσεις της ΑΑΔΕ, και στο Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ), στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) και σε ορισμένες μόνο από τις αρχικώς επιλεγείσες ΔΟΥ και συγκεκριμένα στις Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, ΛΑΡΙΣΑΣ και ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ και ο έλεγχος, τελικώς, ολοκληρώθηκε με τη συμμετοχή 7 Υπηρεσιών Επιτρόπων του Ελεγκτικού Συνεδρίου σε όλη την επικράτεια.

16. Τα προκαταρκτικά ευρήματα απεστάλησαν στην ΑΑΔΕ με το 73435/322/27.12.2022 έγγραφο της Υπηρεσίας Επιτρόπου «Παρακολούθηση και έλεγχος της είσπραξης των δημοσίων εσόδων και επιτήρηση δημοσίων υπολόγων» (πρώην 2^{ης} Υπηρεσίας Επιτρόπου στον Τομέα Οικονομικών) με το ΔΙΟΙΚ.ΑΑΔΕ 00723 ΕΞ 2023 ΕΜΠ/13.02.23 έγγραφό του ο φορέας απάντησε, αποδεχόμενος αυτά στο μεγαλύτερο μέρος τους. Προκαταρκτικά ευρήματα απεστάλησαν και στις επιμέρους ελεγκτικές υπηρεσίες της ΑΑΔΕ που συμμετείχαν στον έλεγχο και

ελήφθησαν υπόψη οι διατυπωθείσες παρατηρήσεις τους, οι οποίες, όμως, δεν ασκούν επιρροή στις διαπιστώσεις του ελέγχου.

17. Η προκαταρκτική έκθεση ελέγχου κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ στις 11.4.2023. Προφορικές διευκρινίσεις επί των ευρημάτων παρασχέθηκαν στη συνάντηση του Διοικητή και λοιπών στελεχών της ΑΑΔΕ με τα μέλη του Τμήματος Ελέγχου στις 13.7.2023 και στις 27.7.2023. Γραπτές απαντήσεις απεστάλησαν ηλεκτρονικά την 1η.8.2023.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η ανάγκη διενέργειας αποτελεσματικών φορολογικών ελέγχων

18. Η φορολογία αντιπροσωπεύει πάνω από το 80% των συνολικών κρατικών εσόδων στις μισές περίπου χώρες του κόσμου, και περισσότερο από το 50% σχεδόν σε κάθε χώρα³. Εκτός όμως από τον ταμειευτικό χαρακτήρα της, υπηρετεί επιπλέον τον αναδιανεμητικό ρόλο του κράτους για τη διόρθωση-άμβλυνση των οικονομικών ανισοτήτων, και, παράλληλα, στο πλαίσιο της οικονομικής της λειτουργίας, παρέχει τα εργαλεία για τη στήριξη αναπτυξιακών πολιτικών.

19. Η φοροδιαφυγή στερεί την πολιτεία από έσοδα, δημιουργεί δημόσια ελλείμματα, προκαλεί έμμεσα στρεβλώσεις στη φορολογική επιβάρυνση των πολιτών, πλήττει το κοινωνικό κράτος, νοθεύει τους όρους του ελεύθερου ανταγωνισμού της αγοράς και, ενδεχομένως, οδηγεί σε έλλειψη του αισθήματος αλληλεγγύης, μειώνοντας την προθυμία των πολιτών να πληρώσουν φόρους, όπως επίσης και σε έλλειψη εμπιστοσύνης προς τους θεσμούς και τους κρατικούς μηχανισμούς εκ μέρους των φορολογουμένων.

Το ύψος της απώλειας των εσόδων από φοροδιαφυγή δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί με ακρίβεια. Σύμφωνα πάντως με εκτιμήσεις της Επιτροπής Ελέγχου του Προϋπολογισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αναφέρεται στις προτάσεις της προς την Επιτροπή Οικονομικών και Νομισματικών Θεμάτων για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και των φορολογικών παραδείσων, οι απώλειες λόγω φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής για όλη την ΕΕ, ανέρχονται ετησίως στο ύψος του 1 τρισεκατομμυρίου ευρώ περίπου, ποσό που αντιστοιχεί σε κόστος 2.000€ για κάθε ευρωπαίο πολίτη.

20. Στο πλαίσιο αυτό, καθήκον και πρωταρχικός στόχος της φορολογικής διοίκησης είναι η διαχείριση του κινδύνου της μη συμμόρφωσης⁴ των ιδιωτών και των επιχειρήσεων στις φορολογικές τους υποχρεώσεις, και η είσπραξη των φορολογικών εσόδων, έτσι ώστε να χρηματοδοτούνται με σταθερό τρόπο οι δημοσιές δαπάνες

³Esteban Ortiz-Ospina και Max Roser (2017) - "Φορολογία". Δημοσιεύεται ηλεκτρονικά στο OurWorldInData.org. Ανακτήθηκε από: <https://ourworldindata.org/taxation>.

⁴ Η «συμμόρφωση» σχετίζεται με τον βαθμό στον οποίο ένας φορολογούμενος εκπληρώνει τις υποχρεώσεις του για εγγραφή στο σύστημα, δήλωση ή έγκαιρη δήλωση των απαραίτητων φορολογικών στοιχείων με αναφορά πλήρων και ακριβών πληροφοριών και εμπρόθεσμη πληρωμή των φορολογικών του υποχρεώσεων. Εάν ένας φορολογούμενος δεν εκπληρώσει κάποια από τις παραπάνω υποχρεώσεις, τότε μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν συμμορφώνεται.

αλλά και να αντιμετωπίζονται οι στρεβλώσεις και οικονομικές ανισότητες που δημιουργούνται από τη φοροδιαφυγή⁵.

21. Η αποτελεσματική διαχείριση του κινδύνου της μη συμμόρφωσης στις φορολογικές υποχρεώσεις προϋποθέτει, για τον εντοπισμό της παραβατικής συμπεριφοράς και τη σύλληψη της φοροδιαφυγής, την υιοθέτηση αποτελεσματικών συστημάτων ελέγχου⁶.

22. Η έννοια της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων συνδέεται ουσιαστικά με το κατά πόσον εκπληρώνουν τους στόχους για τους οποίους πραγματοποιούνται, αν δηλαδή μέσω αυτών επιτυγχάνεται η αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης και η μείωση της φοροδιαφυγής.

Αυτό σημαίνει ότι, καθώς υπάρχουν σαφώς διαφορετικοί βαθμοί μη φορολογικής συμμόρφωσης και το επίπεδο των ελεγκτικών πόρων είναι πεπερασμένο και οπωσδήποτε πολύ μικρότερο από αυτό που απαιτείται για να διασφαλιστεί η πλήρης συμμόρφωση από κάθε φορολογούμενο, η φορολογική διοίκηση⁷ πρέπει να διαθέτει και να εφαρμόζει μία δομημένη και συστηματική διαδικασία για την επιλογή και ιεράρχηση των υποθέσεων που θα ελεγχθούν, και την ορθολογική κατανομή των πόρων της, καθώς και αποτελεσματικά είδη ελέγχου και τεχνικές εξέτασης ώστε να

⁵ Όπως αναφέρεται στις Κατευθυντήριες Οδηγίες Ανάλυσης και Αξιολόγησης Κινδύνου Διαφθοράς στις Επιχειρήσεις στην Ελλάδα, του ΟΟΣΑ, σύμφωνα με μελέτη του 2015 από ερευνητές του Πανεπιστημίου του Σικάγο και του Πολυτεχνείου της Βιρτζίνια, η φοροδιαφυγή στοιχίζει στην Ελλάδα περίπου 37 δισεκατομμύρια δολάρια ΗΠΑ ετησίως, ποσό ίσο περίπου με το 15% της οικονομικής παραγωγής [με παραπομπή σε Measuring Income Tax Evasion using Bank Credit: Evidence from Greece («Μέτρηση Φοροδιαφυγής στον Φόρο Εισοδήματος με τη χρήση της Τραπεζικής Πίστωσης: Στοιχεία από την Ελλάδα»), Chicago Booth Research Paper No. 12-25, Fama-Miller Working Paper, Nikolaos T. Artavanis, Adair Morse, Margarita Tsoutsoura]. Στην Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για την καταπολέμηση της διαφθοράς (COM/2014/038 final), αναφέρεται για το ελληνικό κράτος ότι, πρόσφατες μελέτες για την ανάπτυξη της παραοικονομίας υπολόγισαν ότι το κόστος αυτό έφτασε το 2012 σε επίπεδα της τάξης του 24,3 % του ΑΕΠ.

⁶ Ενόψει και της συνταγματικής επιταγής για συμμετοχή των πολιτών στα δημόσια βάρη, ο νομοθέτης αναγνωρίζει στις φορολογικές αρχές δικαίωμα ελέγχων, καθώς η διενέργειά τους προστατεύει τον δίκαιο χαρακτήρα του φορολογικού συστήματος, διασφαλίζει ισότιμους όρους ανταγωνισμού στον τομέα της φορολογίας και αποτρέπει την καταβολή αυξημένων φόρων από μέρους των έντιμων φορολογουμένων, η οποία προκύπτει όταν οι υπόλοιποι φορολογούμενοι δεν συμμορφώνονται και δεν καταβάλλουν τους φόρους που τους αναλογούν. Το κύριο εργαλείο για την μείωση της φοροδιαφυγής είναι οι φορολογικοί έλεγχοι. Στόχος κάθε χώρας πρέπει να είναι η δημιουργία ενός ισχυρού φορολογικού συστήματος με αποτελεσματικούς φορολογικούς ελέγχους που συνεισφέρουν στην μείωση και την εξάλειψη της φοροδιαφυγής.

⁷ Για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης έχουν αναπτυχθεί διάφορα εργαλεία όπως π.χ. το TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool). Το TADAT είναι ένα εργαλείο που αναπτύχθηκε, με σκοπό την παροχή μιας αντικειμενικής αξιολόγησης αναφορικά με τα βασικά στοιχεία του συστήματος της φορολογικής διοίκησης, την έκταση της μεταρρύθμισης που απαιτείται και τις προτεραιότητες που πρέπει να τεθούν. Το TADAT υποστηρίζεται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, την Παγκόσμια Τράπεζα, καθώς και ορισμένες χώρες. Με τη χρήση του TADAT αξιολογούνται η πληρότητα του φορολογικού μητρώου, η αποτελεσματική διαχείριση κινδύνων, η υποστήριξη της οικειοθελούς συμμόρφωσης των φορολογουμένων, η εμπρόθεσμη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, η εμπρόθεσμη καταβολή φορολογικών οφειλών, η μη διαπίστωση ανακριβών φορολογικών δηλώσεων, η αποτελεσματική επίλυση φορολογικών διαφορών, η αποτελεσματική διαχείριση εσόδων, καθώς και η λογοδοσία και η διαφάνεια. Βλ. Αικατερίνη Σαββαΐδου, Δημοσιονομική Διαφάνεια, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη (2017).

διασφαλίζεται ότι κάθε έλεγχος καταλήγει σε μια εύλογα ακριβή εκτίμηση της ορθής φορολογικής υποχρέωσης κάθε φορολογούμενου⁸.

Η επιλογή και ιεράρχηση των προς έλεγχο φορολογικών υποθέσεων βάσει κινδύνου

23. Στο πλαίσιο αυτό, η υιοθέτηση μιας προσέγγισης βάσει κινδύνου για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής έχει πολλά πλεονεκτήματα.

Συγκεκριμένα, η επιλογή των προς έλεγχο φορολογικών υποθέσεων βάσει κινδύνου εστιάζει στους μη συμμορφούμενους φορολογούμενους και βελτιώνει την ικανότητα επιβολής της φορολογικής διοίκησης, αφού οι επιλεγμένες υποθέσεις, εκ πρώτης όψεως, έχουν κάποια ύποπτα χαρακτηριστικά, με αποτέλεσμα αυτή η προσέγγιση να είναι πιο πιθανό να εντοπίσει την πραγματική φοροδιαφυγή από το εάν οι υποθέσεις επιλέγονταν τυχαία.

Επίσης, με την εν λόγω επιλογή βάσει κινδύνου, επιτυγχάνεται η βέλτιστη αξιοποίηση των διαθέσιμων ελεγκτικών πόρων, αφού επιτρέπει στη φορολογική διοίκηση να είναι πιο επιλεκτική στις ελεγκτικές εργασίες της.

Επιπλέον, οι δραστηριότητες ελέγχου και επιβολής είναι πιο παραγωγικές, συγκεντρώνουν πρόσθετα έσοδα και τιμωρούν συχνότερα τη φοροδιαφυγή.

Ακόμη, μειώνεται ο κίνδυνος της διαφθοράς, καθώς, δεν επιτρέπει τη στρατηγική «στόχευση» των φορολογουμένων από μεμονωμένους ελεγκτές και περιορίζει τον αριθμό των ελέγχων μειώνοντας και την αλληλεπίδραση ελεγκτών και φορολογουμένων.

Τέλος, επιτυγχάνει την ίση μεταχείριση των φορολογουμένων, καθώς η επιλογή των υποθέσεων βασίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια και δεν καταλείπεται στη διακριτική ευχέρεια των επιμέρους ελεγκτικών υπηρεσιών και ελεγκτών.

Ένα σύστημα φορολογικού ελέγχου βάσει κινδύνου βελτιστοποιεί τη συλλογή φόρων, επιτρέπει στη φορολογική διοίκηση να βελτιστοποιήσει τη χρήση των πόρων της εστιάζοντας χρόνο και πόρους σε φορολογούμενους υψηλού κινδύνου, είναι δίκαιο και λιγότερο επιρρεπές στη διαφθορά και επομένως βελτιώνει την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα της φορολογικής διοίκησης.

Η οργάνωση και διενέργεια των φορολογικών ελέγχων

24. Όμως, η επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν αφορά στη μία όψη της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.

⁸ ΟΟΣΑ, Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods (2006).

Η άλλη όψη της αποτελεσματικότητας αφορά στον τρόπο και στα μέσα με τα οποία ελέγχονται οι υποθέσεις. Με άλλα λόγια, δεν έχει σημασία μόνο το «τί» επιλέγεται να ελεγχθεί, αλλά και το «πώς» ελέγχεται, καθώς ένας έλεγχος καλής ποιότητας είναι αυτός που επικεντρώνεται σε στοχευμένους κινδύνους και οργανώνεται σωστά⁹.

25. Για την αποτελεσματική διαχείριση του κινδύνου της φοροδιαφυγής απαιτείται, ειδικότερα, η εστίαση του ελέγχου στον ήδη εντοπισθέντα κίνδυνο, η πρόβλεψη των ειδών ελέγχου που πρέπει να διενεργούνται σε διαφορετικές περιπτώσεις, η καταγραφή των διαδικασιών ελέγχου, η ύπαρξη ειδικών φορολογικών υπαλλήλων που κατέχουν τις κατάλληλες δεξιότητες για την εκτέλεση των καθηκόντων τους και επιδεικνύουν την κατάλληλη συμπεριφορά, η ύπαρξη ελέγχων εποπτείας και παρακολούθησης, και ο καταμερισμός των καθηκόντων μεταξύ των οντοτήτων της φορολογικής διοίκησης.

Τα στοιχεία μιας τυπικής διαδικασίας για την αποτελεσματική διαχείριση του κινδύνου της φοροδιαφυγής

26. Η αποτελεσματική διαχείριση του κινδύνου της φοροδιαφυγής εξαρτάται πρωτίτως από τη δημιουργία προτεραιοτήτων, ως επακόλουθο της ανάλυσης κινδύνου, για εκκρεμείς υποθέσεις των φοροελεγκτικών υπηρεσιών.

Στους κινδύνους φοροδιαφυγής περιλαμβάνονται η μη εγγραφή στο μητρώο φορολογουμένων, η μη υποβολή φορολογικών δηλώσεων, η υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων, και η μη ορθή καταβολή των οφειλόμενων φόρων¹⁰.

27. Στο σύστημα αυτό, τα χαρακτηριστικά των φορολογουμένων χρησιμοποιούνται για τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και τη βαθμολόγηση του κινδύνου μη συμμόρφωσης. Αυτό επιτρέπει την κατάλληλη ιεράρχηση του φόρτου εργασίας του ελέγχου και την κατανομή πόρων σε ομάδες υψηλού κινδύνου, ενώ η στοχευμένη εστίαση είναι πιθανό να αυξήσει τα έσοδα και, αναμφισβήτητα, να παρέχει ισχυρότερο αποτρεπτικό μέσο για τη μη συμμόρφωση.

28. Για την ανάλυση του κινδύνου απαιτείται η συλλογή πληροφοριών σχετικά με τον κίνδυνο από μια σειρά εσωτερικών και εξωτερικών πηγών¹¹, και ο εντοπισμός, αξιολόγηση και κατάταξη των κινδύνων ανά κατηγορία φορολογουμένων/ βασικών φόρων/και βασικών υποχρεώσεων.

⁹ OECD Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches (2006).

¹⁰ Λάζος Γρηγόριος, Πρόγραμμα Διαχείρισης Στοχευμένων Φορολογικών Ελέγχων και Φορολογικής Συμμόρφωσης Επιχειρήσεων, Διδακτορική Διατριβή με παραπομπή σε Ministry of Finance India, 2008 “Risk management manual 2008, principles for tax administration at the CBEC”, Central Board of Excise and Customs, Ministry of Finance, Government of India.

¹¹ Πηγές για τον προσδιορισμό κινδύνου είναι δεδομένα από φορολογικές δηλώσεις, πληρωμές φόρων, επίσης πληροφορίες από τρίτους και εξωτερικές βάσεις δεδομένων χρησιμοποιούνται συχνά. Οι αποθήκες δεδομένων λαμβάνουν δεδομένα τόσο από εσωτερικές πηγές (δηλώσεις, ιστορικό φορολογικού ελέγχου) όσο και από εξωτερικές πηγές, όπως άλλες κρατικές υπηρεσίες και ιδρύματα του ιδιωτικού τομέα (τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρείες, λοιποί φορολογούμενοι).

29. Μια τυπική διαδικασία διαχείρισης κινδύνων φοροδιαφυγής και επιλογής των ελεγκτέων υποθέσεων περιλαμβάνει τον προσδιορισμό των ενδείξεων κινδύνου¹², την αξιολόγηση του κινδύνου¹³, την κατάρτιση προφίλ κινδύνου βάσει κριτηρίων, τη δημιουργία προτεραιοτήτων¹⁴, την αντιμετώπιση του κινδύνου¹⁵ με τη σύσταση για έλεγχο και τη διαβίβαση πληροφοριών στην ελεγκτική υπηρεσία και στον ελεγκτή σχετικά με την αιτία επιλογής και την εστίαση του ελέγχου, το είδος και το εύρος των

¹² Δείκτης κινδύνου είναι ένα συγκεκριμένο στοιχείο δεδομένων ή μια συγκεκριμένη πληροφορία σχετικά με την ύπαρξη κινδύνου (ενδεικτικά: δελτίο πληροφοριών, έκδοση εικονικού ή πλαστού στοιχείου). Γενικά, η ύπαρξη συγκεκριμένου κινδύνου προσδιορίζεται βάσει συνδυασμού δεικτών κινδύνου (OECD, «Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance», October 2004, «FORUM ON TAX ADMINISTRATION: COMPLIANCE SUB-GROUP Information Note Managing and Improving Compliance: Recent Developments in Compliance Risk Treatments», March 2009, Compliance Risk Management: Developing Compliance Improvement Plans John Brondolo, Annette Chooi, Trevor Schloss, and Anthony Siouclis Fiscal Affairs Department, EUROPEAN COMMISSION, A risk indicator is a specific data element or a specific piece of information about the existence of a risk).

¹³ Το πρώτο βήμα είναι ο προσδιορισμός (εντοπισμός) κινδύνου. Κίνδυνος είναι η πιθανότητα και ο αντίκτυπος ενός συμβάντος που α) θα παρεμπόδιζε την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας και β) θα έθετε σε κίνδυνο τα δημοσιονομικά συμφέροντα του κράτους. Το δεύτερο βήμα είναι η αξιολόγηση (ανάλυσης) του κινδύνου, κατά το οποίο εξετάζονται οι κίνδυνοι για να ανακαλυφθούν βασικά στοιχεία και χαρακτηριστικά, όπως η συχνότητα, η πιθανότητα και ο αντίκτυπος τους. Ως αξιολόγηση του κινδύνου νοείται η συστηματική χρήση των διαθέσιμων πληροφοριών για τον προσδιορισμό της συχνότητας εμφάνισης συγκεκριμένων κινδύνων, καθώς και του μεγέθους των πιθανών συνεπειών τους, OECD, «Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance», October 2004, «FORUM ON TAX ADMINISTRATION: COMPLIANCE SUB-GROUP Information Note Managing and Improving Compliance: Recent Developments in Compliance Risk Treatments», March 2009, Compliance Risk Management: Developing Compliance Improvement Plans John Brondolo, Annette Chooi, Trevor Schloss, and Anthony Siouclis Fiscal Affairs Department, EUROPEAN COMMISSION, A risk indicator is a specific data element or a specific piece of information about the existence of a risk.

¹⁴ Μετά την αξιολόγησή τους, οι κίνδυνοι πρέπει να ταξινομηθούν. Η κατάταξη κινδύνου εξυπηρετεί τον σκοπό της καταγραφής των κινδύνων (συνήθως) με φθίνουσα σειρά κινδύνου, έτσι ώστε να προσδιορίζονται οι προτεραιότερες της διοίκησης. Έχοντας λοιπόν αξιολογήσει κανείς τους κινδύνους πρέπει να επιδιώξει να εντοπίσει αυτούς που είναι οι πιο σημαντικοί. Πριν από τη δημιουργία μιας λίστας προτεραιοτήτων, το αποτέλεσμα του πίνακα προτεραιοποίησης πρέπει να οριστεί έναντι δύο ακόμη μεταβλητών που είναι: α) οι διαθέσιμοι πόροι για την αντιμετώπιση του κινδύνου (δεν θα ήταν λογικό να δοθεί προτεραιότητα σε ορισμένους κινδύνους που δεν μπορούν να μειωθούν αποτελεσματικά με τους πόρους που υπάρχουν) και β) η σχέση κόστους/αποτελεσματικότητας αντιμετώπισης του κινδύνου (σε ορισμένες περιπτώσεις θα ήταν καλύτερο να αποδεχτεί ορισμένους κινδύνους εάν άλλοι κίνδυνοι μπορούν να καλυφθούν σε ένα περισσότερο οικονομικά αποδοτικό τρόπο), OECD, «Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance», October 2004, «FORUM ON TAX ADMINISTRATION: COMPLIANCE SUB-GROUP Information Note Managing and Improving Compliance: Recent Developments in Compliance Risk Treatments», March 2009, Compliance Risk Management: Developing Compliance Improvement Plans John Brondolo, Annette Chooi, Trevor Schloss, and Anthony Siouclis Fiscal Affairs Department, EUROPEAN COMMISSION, A risk indicator is a specific data element or a specific piece of information about the existence of a risk.

¹⁵ Η αντιμετώπιση του κινδύνου είναι η «διαδικασία κατά την οποία εξουδετερώνεται η αρνητική επίπτωση του κινδύνου στους στόχους της διοίκησης». Αυτό μπορεί να γίνει με πολλούς τρόπους: α) μεταφορά κινδύνου, μεταβιβάζοντας τον κίνδυνο σε άλλα μέρη· β) μείωση κινδύνου, χρησιμοποιώντας μεθόδους για την ελαχιστοποίηση της συχνότητας και/ή της έκτασης του κινδύνου· γ) κάλυψη κινδύνου, με την εκτέλεση δραστηριοτήτων για την εξουδετέρωση των επιπτώσεων του ή την πρόληψη της εμφάνισης ενός πιθανού κινδύνου (δηλαδή αντιμετώπιση των αναμενόμενων καταστάσεων μη συμμόρφωσης, με τη λήψη κατασταλακτικών μέτρων ελέγχου - μέτρων κάλυψης - κατά των παραβατών). Βασικό μέτρο κάλυψης είναι οι φορολογικοί έλεγχοι, OECD, «Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance», October 2004, «FORUM ON TAX ADMINISTRATION: COMPLIANCE SUB-GROUP Information Note Managing and Improving Compliance: Recent Developments in Compliance Risk Treatments», March 2009, Compliance Risk Management: Developing Compliance Improvement Plans John Brondolo, Annette Chooi, Trevor Schloss, and Anthony Siouclis Fiscal Affairs Department, EUROPEAN COMMISSION, A risk indicator is a specific data element or a specific piece of information about the existence of a risk.

ελέγχων, διενέργεια του ελέγχου, επεξεργασία των αποτελεσμάτων των ελέγχων και ανατροφοδότηση του συστήματος με πληροφορίες.

30. Για τη δημιουργία προτεραιοτήτων απαιτείται η οργάνωση και αποτίμηση της ελεγκτικής δυνατότητας του προσωπικού, ο σχεδιασμός ελέγχων ανάλογα με τους διαθέσιμους πόρους της φορολογικής αρχής, η εκπαίδευση του ελεγκτικού προσωπικού για την απόκτηση υπαλλήλων που κατέχουν τις κατάλληλες δεξιότητες για την εκτέλεση των καθηκόντων τους και επιδεικνύουν την κατάλληλη συμπεριφορά.

31. Μια αποτελεσματική πρακτική φορολογικών ελέγχων απαιτεί, όμως, όχι μόνο την ύπαρξη καλών κριτηρίων για την αναγνώριση και αξιολόγηση των κινδύνων και την προτεραιοποίηση των υποθέσεων, αλλά και των κατάλληλων οργανωτικών και διοικητικών δομών και κατάλληλων ελεγκτικών πόρων για την αντιμετώπιση των κινδύνων.

Η διαδικασία, δηλαδή, της επιλογής πρέπει να επικουρείται από ελεγκτικές διαδικασίες που να προβλέπουν τη χρήση των κατάλληλων ειδών ελέγχου που πρέπει να διενεργούνται σε διαφορετικές περιπτώσεις, να βασίζονται στην εφαρμογή εγχειριδίων ελέγχου, να εφαρμόζονται με ομοιόμορφο τρόπο και να είναι ικανές να εντοπίσουν τον κίνδυνο.

32. Για να διασφαλιστεί η αντικειμενικότητα των ελεγκτικών διαδικασιών και η ομοιομορφία στη διεξαγωγή των ελέγχων, ώστε να μην αμφισβητείται κατά το δυνατόν η τεκμηρίωσή των ευρημάτων τους, ο ελεγκτής πρέπει να λειτουργεί σε ένα συστηματοποιημένο πλαίσιο ενεργειών και διαδικασιών, με παράλληλη λήψη των κατάλληλων προληπτικών, εποπτικών και κατασταλτικών μέτρων και ενεργειών ώστε να διασφαλίζεται η αντικειμενικότητα και ακεραιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών.

33. Αναγκαία προϋπόθεση είναι, συνεπώς, και η θεσμοθέτηση διαδικασιών εποπτείας των ελεγκτικών υπηρεσιών και εργασιών, προκειμένου να εντοπίζονται και να προλαμβάνονται οι κίνδυνοι ατελούς ή πλημμελούς εφαρμογής του προγράμματος επιλογής και προτεραιοποίησης των υποθέσεων και διοικητικές διαδικασίες παρακολούθησης των αποτελεσμάτων και της απόδοσης των διενεργούμενων ελέγχων, ώστε να λαμβάνονται τα κατάλληλα διορθωτικά μέτρα, τόσο σε επίπεδο επιλογής των υποθέσεων όσο και σε επίπεδο καταλληλότητας των ελεγκτικών ενεργειών που διενεργούνται.

34. Ακόμη αναγκαία είναι η θεσμοθέτηση των κατάλληλων διαδικασιών για την παρακολούθηση και αξιολόγηση των μέτρων αντιμετώπισης των κινδύνων, οι οποίες να παρέχουν επαρκή διαβεβαίωση ότι η νομοθεσία και οι ελεγκτικές διαδικασίες εφαρμόζονται ορθά και ομοιόμορφα.

35. Επιπροσθέτως, αναγκαία προϋπόθεση για τη λειτουργική αρτιότητα των διαδικασιών αυτών είναι η πρόβλεψη των αναγκαίων ελάχιστων ικανοτήτων των υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης, η στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών με ικανό και άρτια εκπαιδευμένο προσωπικό, καθώς οι αδυναμίες ή ελλείψεις σε δεξιότητες προσωπικού μπορεί να εμποδίσουν σοβαρά την ικανότητα της φορολογικής

διοίκησης για την επιτυχή ολοκλήρωση των ελεγκτικών ενεργειών επαλήθευσης των φορολογικών υποχρεώσεων και επιβολής του φόρου.

Δεν πρέπει να παραγνωρίζεται, επομένως, η ανάγκη διαρκούς ενημέρωσης, εκπαίδευσης και εξειδίκευσης των υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης. Σε διαφορετική περίπτωση, εντείνεται η ανασφάλεια ως προς την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας ακόμη και από τους ίδιους τους υπαλλήλους της φορολογικής διοίκησης.

Σε έρευνα που πραγματοποίησε ο ΟΟΣΑ¹⁶, το 17% των ερωτηθέντων πιστεύει πως το βασικό πρόβλημα στην ελληνική φορολογική διοίκηση είναι η εσφαλμένη αξιοποίηση των ικανοτήτων του ενεργού εργατικού δυναμικού. Συγκεκριμένα, αναφορικά με τα προσόντα και τις ικανότητες των νεοπροσληφθέντων και νέων υπαλλήλων εν γένει, οι ερωτηθέντες θεωρούν πως αυτές οι κατηγορίες εργαζομένων αποτελούν πλεονέκτημα για τη διοίκηση, το οποίο όμως δεν αξιοποιείται στο μέγιστο βαθμό. Επιπρόσθετα, σημειώνονται και ενδείξεις ανεπάρκειας ως προς τις τεχνολογικές ικανότητες των εργαζομένων σε συγκεκριμένους τομείς. Τα προαναφερθέντα καθιστούν σαφή την ανάγκη για περαιτέρω εκπαίδευση και κατάρτιση των δημοσίων υπαλλήλων, καθώς και για αποτελεσματικότερη αξιοποίηση των γνώσεων, των προσόντων και των ικανοτήτων τους. Σκόπιμη κρίνεται, επίσης, η μετάθεση των έμπειρων και ικανών υπαλλήλων σε καίριες θέσεις, καθώς και η κατανομή τους σύμφωνα με τις ανάγκες της εκάστοτε μονάδας.

Η κατανομή των αρμοδιοτήτων στις σύγχρονες φορολογικές διοικήσεις

36. Οι σύγχρονες φορολογικές διοικήσεις κατανέμουν τις αρμοδιότητες ελέγχου μεταξύ της κεντρικής και των ελεγκτικών (περιφερειακών) υπηρεσιών. Κύρια αρμοδιότητα της κεντρικής διοίκησης είναι η διαχείριση του κινδύνου φοροδιαφυγής, ενώ οι ελεγκτικές (περιφερειακές) υπηρεσίες είναι υπεύθυνες για την εφαρμογή των αποφάσεων¹⁷.

Είναι κρίσιμο τα κριτήρια που καθορίζονται για τον εντοπισμό των φορολογουμένων υψηλού κινδύνου να αναπτύσσονται στην κεντρική διοίκηση καθώς αυτό διασφαλίζει ότι οι μεμονωμένοι φορολογικοί ελεγκτές δεν έχουν διακριτική ευχέρεια να επιλέξουν ή μη μια συγκεκριμένη υπόθεση για έλεγχο. Πρέπει, όμως, να εξασφαλίζεται και μια τακτική ροή πληροφοριών μεταξύ των περιφερειακών υπηρεσιών και της κεντρικής διοίκησης, καθώς η διαχείριση κινδύνων δεν είναι μόνο η άντληση πληροφοριών από ηλεκτρονικές βάσεις δεδομένων και ανάλυση, έχει να κάνει επίσης με την επιτόπια παρατήρηση και την τοπική γνώση, η οποία δεν είναι διαθέσιμη στα κεντρικά συστήματα. Επομένως για τη βελτίωση της

¹⁶ OECD (2011), Public Governance Reviews, Greece, Review of the central administration, OECD Publishing, σ. 78-81

¹⁷ A handbook for tax simplification, The World Bank, 2009, Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008) 28 January 2009, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, October 2004.

ποιότητάς τους αναγκαία είναι η ανατροφοδότησή τους με την τοπική γνώση των κινδύνων.

37. Ειδικότερα, οι κεντρικές υπηρεσίες πρέπει να αναπτύσσουν στρατηγικά και ετήσια σχέδια εργασιών ελέγχου και για τις περιφερειακές υπηρεσίες, να σχεδιάζουν και να εφαρμόζουν συστήματα ανάλυσης και βαθμολόγησης κινδύνων, να επιλέγουν, να ταξινομούν και να αναθέτουν υποθέσεις προς έλεγχο με βάση τα ετήσια σχέδια ελέγχου, να λαμβάνουν αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο υλοποίησης του προγράμματος ελέγχου - συμπεριλαμβανομένων, ενδεικτικά, του αριθμού και του τύπου των ελέγχων που πρέπει να γίνουν, της κατανομής των πόρων, των τεχνικών ελέγχου – να αναπτύσσουν και να ενημερώνουν συνεχώς όλα τα προγράμματα, τις διαδικασίες και τα εγχειρίδια για τις λειτουργίες ελέγχου, να παρακολουθούν την απόδοση και να διενεργούν ελέγχους για να διασφαλίσουν την ορθή εφαρμογή του νόμου και των οδηγιών, να αξιολογούν τα προγράμματα ελέγχου των περιφερειακών υπηρεσιών, να καθορίζουν τις ανάγκες κατάρτισης του προσωπικού και να αναπτύσσουν πρότυπα αξιολόγησης της απόδοσης των εργαζομένων.

38. Οι ελεγκτικές υπηρεσίες είναι το πρωταρχικό σημείο επαφής μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και του φορολογούμενου. Ο προϊστάμενος αναλαμβάνει τις αρμοδιότητες που του ανατίθενται από την κεντρική διοίκηση, διασφαλίζει ότι όλοι οι προγραμματισμένοι έλεγχοι διενεργούνται με τον τρόπο που ορίζεται και ότι οι ελεγκτές έχουν επαρκή εκπαίδευση για να εκτελέσουν το έργο τους, επιβλέπει την εκτέλεση των ελέγχων, συμπεριλαμβανομένης της κατανομής των υποθέσεων στους ελεγκτές, την ποιότητα της εργασίας, και την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί από την κεντρική διοίκηση.

39. Αυτός ο καταμερισμός αρμοδιοτήτων αποτελεί και μέτρο λογοδοσίας, αφού πολιτικές και επιχειρησιακά καθήκοντα δεν εκτελούνται από το ίδιο προσωπικό. Ένα άλλο πλεονέκτημα του διαχωρισμού των δύο λειτουργιών είναι ότι βοηθά στην καταπολέμηση των συγκρούσεων συμφερόντων και οποιωνδήποτε αντιλήψεων για διαφθορά από τους ελεγκτές, καθώς αποτρέπει τη «στρατηγική» στόχευση των φορολογουμένων, δηλαδή με βάση τη δυνατότητά τους να πραγματοποιούν παράπλευρες πληρωμές ή ως μέσο προστασίας των φορολογουμένων από ελέγχους¹⁸.

Η υπονόμηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων από τη διαφθορά

40. Η διαχείριση του κινδύνου της μη συμμόρφωσης λαμβάνει χώρα εντός του ευρύτερου πεδίου της συνολικής δραστηριότητας διαχείρισης κινδύνου της φορολογικής διοίκησης και περιλαμβάνει εκτός από τη διαχείριση του κινδύνου της φοροδιαφυγής και τη διαχείριση κινδύνων που σχετίζονται με το λειτουργικό της πλαίσιο, τους εσωτερικούς δηλαδή κινδύνους, όπως είναι ο κίνδυνος της διαφθοράς ή της έλλειψης ακεραιότητας στον φοροελεγκτικό μηχανισμό.

¹⁸ Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences Editors Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, and Jan Loeprick, The World Bank, 2011.

Σε νομοθετικό επίπεδο, ο ορισμός της διαφθοράς είναι εκείνος που έχει δοθεί στο άρθρο 2 της Ευρωπαϊκής Αστικής Σύμβασης κατά της διαφθοράς (Στρασβούργο 1999), που κυρώθηκε με τον ν. 2957/2001. Σύμφωνα με τον ορισμό αυτό, ως διαφθορά νοείται: κάθε επιδίωξη, προσφορά, παροχή ή αποδοχή, ευθέως ή πλαγίως, μιας παράνομης προμήθειας ή άλλου μη οφειλόμενου οφέλους, η οποία επηρεάζει την ομαλή άσκηση ενός λειτουργήματος ή την αναμενόμενη συμπεριφορά εκείνου που ωφελείται την παράνομη προμήθεια ή το μη οφειλόμενο όφελος ή την υπόσχεση ενός τέτοιου μη οφειλόμενου οφέλους.

41. Η επίδραση, άλλωστε, του φαινομένου της διαφθοράς και της έκτασης αυτής στη διαμόρφωση του μεγέθους της φοροδιαφυγής¹⁹ είναι δεδομένη και αναντίρρητη²⁰, καθώς η διαφθορά μπορεί να αυξήσει σημαντικά τις δραστηριότητες φοροδιαφυγής και να μειώσει σημαντικά τα οφέλη που προκαλούνται από τις ελεγκτικές δραστηριότητες της φορολογικής διοίκησης.

Στην Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για την καταπολέμηση της διαφθοράς (COM/2014/038 final), αναφέρεται, στο Κεφάλαιο που αφορά στην Ελλάδα, ότι πρακτικές διαφθοράς που διευκολύνουν τη φοροδιαφυγή επιβαρύνουν με σημαντικό κόστος το ελληνικό δημόσιο. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, «[π]ρόσφατες μελέτες για την ανάπτυξη της παραοικονομίας υπολόγισαν ότι το κόστος αυτό έφτασε το 2012 σε επίπεδα της τάξης του 24,3 % του ΑΕΠ. Πρώην επικεφαλής του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) δήλωσε το 2011 ότι η Ελλάδα είναι σε θέση να εισπράξει μόνο το 20 % των προστίμων που επιβάλλονται για φοροδιαφυγή. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς, ποσοστό ύψους 40 % συνήθως διαγράφεται και το υπόλοιπο 40 % κατακρατείται από τους αρμόδιους για τη διαδικασία εφοριακών υπαλλήλων. Σύμφωνα με τις ίδιες εκτιμήσεις, σε περιπτώσεις επιστροφών φόρου, 10 % του ποσού υπεξαιρείται επίσης από διεφθαρμένους υπαλλήλους ... Δεδομένων των προαναφερόμενων προκλήσεων, η μεταρρύθμιση της φορολογικής διοίκησης, καθώς και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της διαφθοράς αποτέλεσαν βασικά στοιχεία του προγράμματος μεταρρύθμισης που συνοδεύει τα προγράμματα οικονομικής προσαρμογής για την Ελλάδα. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή συνέστησε τη θέσπιση διαδικασιών για την περιοδική εναλλαγή των διευθυντικών στελεχών, τη βελτίωση του συστήματος προστασίας των καταγγελλόντων περιπτώσεις διαφθοράς, τον καθορισμό στόχων για τους ελέγχους των δηλώσεων περιουσιακών στοιχείων των φορολογικών υπαλλήλων και την

¹⁹ Σε χώρες οι οποίες χαρακτηρίζονται από εκτεταμένη διαφθορά και υπέρμετρη γραφειοκρατία, οι επιχειρήσεις καταφεύγουν σε μη νόμιμες δραστηριότητες όχι πάντα με πρωταρχικό σκοπό την φοροδιαφυγή αλλά πολλές φορές και για να ξεφύγουν από τα γρανάζια της γραφειοκρατίας και της διαφθοράς, Friedman E., Johnson S, Kaufmann D. & Zoido-Lobaton P, (2000), «Dodging the grabbing hand: the determinants of unofficial activity in 69 countries», Journal of Public Economics, June (2000).

²⁰ Στις Κατευθυντήριες Οδηγίες Ανάλυσης και Αξιολόγησης Κινδύνου Διαφθοράς στις Επιχειρήσεις στην Ελλάδα (2017), του ΟΟΣΑ, αναφέρεται ότι η μαζική φοροδιαφυγή στην Ελλάδα δε θα ήταν εφικτή αν δεν συνέτρεχε η διαφθορά φορολογικών αρχών, με παραπομπή σε: Διεθνής Διαφάνεια, Ελλάδα: The cost of a bribe , Απρίλιος 2012 και Eurobarometer, "Businesses' attitudes towards corruption in the EU"», σελ.27: Το 52% των ελληνικών εταιρειών δήλωσε ότι η φοροδιαφυγή ή η μη πληρωμή του ΦΠΑ ήταν ευρέως διαδεδομένες, COM(2014)38 final, Annex 8, Greece to the EU Anti-Corruption Report, σελ.12: «Πρακτικές διαφθοράς που διευκολύνουν τη φοροδιαφυγή επιβαρύνουν με σημαντικό κόστος το ελληνικό δημόσιο».

κατάρτιση ολοκληρωμένου σχεδίου δράσης για την καταπολέμηση της διαφθοράς στον τομέα της φορολογικής διοίκησης²¹».

42. Συνεπακόλουθα η παρουσία φαινομένων εκτεταμένης διαφθοράς παρουσιάζει ισχυρή συσχέτιση με τον περιορισμό των φορολογικών εσόδων²², καθώς η ύπαρξη λιγότερων πόρων²³ λόγω των πρακτικών διαφθοράς μειώνει τον διαθέσιμο προϋπολογισμό, κατ' αποτέλεσμα δε τροφοδοτεί και ενισχύει τις κοινωνικές ανισότητες, ενώ παράλληλα διαβρώνει την εμπιστοσύνη στο κράτος και τους θεσμούς και η επακόλουθη αβεβαιότητα αποθαρρύνει τη δέσμευση των ιδιωτικών επιχειρήσεων σε μια μακροπρόθεσμη αναπτυξιακή στρατηγική, με αποτέλεσμα να καθίσταται δυσχερέστερη η επίτευξη βιώσιμης ανάπτυξης²⁴.

Το Συμβούλιο της Ευρώπης, στο προοίμιο της σύμβασης του ποινικού δικαίου για τη διαφθορά²⁵ διατυπώνει τη θέση, ότι η διαφθορά «... συνιστά απειλή για το κράτος δικαίου, της δημοκρατίας και των ανθρωπίνων δικαιωμάτων, υπονομεύει τη χρηστή διοίκηση, τη δίκαιη μεταχείριση και την κοινωνική δικαιοσύνη, στρεβλώνει τον ανταγωνισμό, παρεμποδίζει την οικονομική ανάπτυξη και θέτει σε κίνδυνο τη σταθερότητα των δημοκρατικών θεσμών και των ηθικών θεμελίων της κοινωνίας...».

43. Δεν είναι δυνατόν, επομένως, να παραγνωρίζεται ο σημαίνων ρόλος της πάταξης της διαφθοράς στην αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής και η φορολογική διοίκηση πρέπει να επαγρυπνεί έναντι του κινδύνου αυτού, δεδομένης και της διαβρωτικής επίδρασής του στην εμπιστοσύνη του κοινού στη διακυβέρνηση και των επιζήμιων οικονομικών επιπτώσεών της.

Σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες Ανάλυσης και Αξιολόγησης Κινδύνου Διαφθοράς στις Επιχειρήσεις στην Ελλάδα (2018) που εκπονήθηκαν από τον ΟΟΣΑ, όπως επισημαίνεται από τις ελληνικές εταιρείες και επιχειρηματικές οργανώσεις κατά την επαφή τους με φορολογικές αρχές είναι ιδιαίτερα εκτεθειμένες στη διαφθορά, χαρακτηρίζοντας σε ποσοστό 64,10% ως σημαντικό ή πολύ σημαντικό τον κίνδυνο διαφθοράς όταν συναλλάσσονται με τις φορολογικές υπηρεσίες. Επίσης η απάτη και η δωροδοκία περιγράφεται ως συνηθισμένο φαινόμενο μεταξύ των εφοριακών και περίπου 4% των ερωτηθέντων από τη Διεθνή Διαφάνεια ανέφερε ότι έχει δωροδοκήσει εφοριακούς υπαλλήλους²⁶. Το 2012, Έλληνες δήλωσαν ότι έναντι δωροδοκιών που κατέβαλαν σε εφοριακούς, πέτυχαν την τακτοποίηση αρχείων

²¹ Έκθεση της ΕΕ προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για την καταπολέμηση της διαφθοράς, COM/2014/038 final

²² Tanzi, V., Davoodi, H.R. (2001), Corruption, Growth, and Public Finances, in A.K. Jain (Ed.), The Political Economy of Corruption.

²³ Alina Mungiu-Pippidi (editor) Controlling Corruption in Europe The Anticorruption Report 1.

²⁴ ΟΟΣΑ (2013) «Issue Paper: Corruption and Economic Growth».

²⁵ Η σύμβαση υπογράφηκε το 1999, τέθηκε σε ισχύ το 2002 και στην Ελλάδα κυρώθηκε με τον ν. 3560/2007.

²⁶ ΤΙ 2013 Παγκόσμιο βαρόμετρο διαφθοράς, Ελλάδα

οικονομικού ελέγχου ή ακόμη και την έκδοση κάποιου εγγράφου. Το ποσό κυμαινόταν από 15.000 έως 20.000 ευρώ²⁷.

Οι παράγοντες που συμβάλλουν στη διαφθορά στη φορολογική διοίκηση

44. Στους παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την ικανότητά της να εκτελεί τα καθήκοντά της με αμερόληπτο και υπεύθυνο τρόπο και συμβάλλουν στη διαφθορά στη φορολογική διοίκηση δημιουργώντας ένα περιβάλλον ώριμο για καταχρηστικές συμπεριφορές περιλαμβάνονται η πολυπλοκότητα των φορολογικών νόμων και διαδικασιών^{28,29}, ο βαθμός διακριτικής ευχέρειας των φορολογικών υπαλλήλων, η έλλειψη επαρκούς συστήματος παρακολούθησης και εποπτείας των φορολογικών ελέγχων, η μονοπωλιακή εξουσία των ελεγκτών εντός μιας φορολογικής περιφέρειας, η έλλειψη σαφώς καθορισμένων ρόλων, λειτουργιών και καθηκόντων και η απουσία μέτρων για τη διατήρηση της ακεραιότητας των υπαλλήλων.

Η ανάλυση στην ΕΕ δείχνει «μια πολύ ισχυρή σχέση μεταξύ της γραφειοκρατίας και της διαφθοράς, καθώς η υπερβολική νομοθεσία είναι το κύριο μέσο που χρησιμοποιείται για την αύξηση της διοικητικής διακριτικής ευχέρειας και μέσω αυτής της διαφθοράς». Ταυτόχρονα, «όσο περισσότερα κράτη προσφέρουν τις υπηρεσίες τους ηλεκτρονικά, τόσο περισσότερο μειώνεται η διαφθορά³⁰».

²⁷ Διεθνής Διαφάνεια, Ελλάδα: The cost of a bribe (Το κόστος μιας δωροδοκίας), Απρίλιος 2012.

²⁸ Όπως χαρακτηριστικά αναφέρθηκε στην ετήσια τακτική γενική συνέλευση της Ένωσης Διοικητικών Δικαστών, της 28ης Φεβρουαρίου 2015, «στην Ελλάδα από το 1975, που σήμανε η Μεταπολίτευση, μέχρι σήμερα, δηλαδή μόνο σε 40 χρόνια, ψηφίστηκαν 250 φορολογικά νομοθετήματα και τροπολογίες, μαζί με άλλους 3.450 νόμους και 115.000 υπουργικές αποφάσεις. Τους τελευταίους 30 μήνες έχουν ψηφιστεί 6 αμιγώς φορολογικοί νόμοι με 177 άρθρα και 17 νόμοι, στους οποίους συμπεριλήφθηκαν 71 νέες φορολογικές διατάξεις. Για τις διατάξεις αυτές εκδόθηκαν 111 υπουργικές αποφάσεις και 138 διευκρινιστικές εγκύκλιοι», Ένωση Διοικητικών Δικαστών, Ομιλία Προέδρου Εφετών και Προέδρου της Ένωσης Διοικητικών Δικαστών, κ. Γιανναδάκη: <http://www.edd.gr/index.php/component/content/article/30-news/announcements-news/171-chairwoman-speech-2015>.

Σύμφωνα δε με μια σημαντική μελέτη (Πολυνομία, Κακονομία και Γραφειοκρατία στην Ελλάδα, Διανέοσις, 2016), την περίοδο 2002-2015 ψηφίστηκαν 36 αμιγώς φορολογικοί νόμοι (2,6 νόμοι ανά έτος), με μέσο όρο 78 άρθρα και 68 σελίδες ανά νόμο. Οι νομοθετικές παρεμβάσεις δεν περιορίστηκαν όμως στους αμιγώς φορολογικούς νόμους, καθώς ψηφίστηκαν επιπλέον περίπου 40, συναφείς με τη φορολογία, διατάξεις διάσπαρτα σε άλλους νόμους ανά έτος. Έτσι, όπως τονίζεται στην παραπάνω έρευνα, «τόσο συχνές αλλαγές στη νομοθεσία περιορίζουν σημαντικά την προβλεψιμότητα του φορολογικού συστήματος και αυξάνουν την αβεβαιότητα στη διαδικασία λήψης αποφάσεων των φορολογουμένων φυσικών και νομικών προσώπων, με αρνητικές επιδράσεις στα κίνητρα ανάληψης επιχειρηματικών πρωτοβουλιών και γενικότερα στην οικονομική αποτελεσματικότητα».

²⁹ Το Υπουργείο Οικονομικών και η Α.Α.Δ.Ε. ήδη προχωρούν στην αναμόρφωση και απλοποίηση του νομοθετικού πλαισίου μέσω της κωδικοποίησης της φορολογικής νομοθεσίας. Πρόκειται για μια μεταρρύθμιση του Ταμείου Ανάκαμψης και Ανθεκτικότητας για την οποία έχουν τεθεί χρονοδιαγράμματα. Με βάση τον υφιστάμενο προγραμματισμό, το χρονοδιάγραμμα παράδοσης του έργου έχει ως εξής: Νομοθετική Κωδικοποίηση Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων: έως την 30/9/2022. Νομοθετική Κωδικοποίηση Φόρου Προστιθέμενης Αξίας: έως την 31/01/2023. Σημειώνεται ότι τελευταία φορά που κωδικοποιήθηκε ο ΦΠΑ ήταν το 2000. Νομοθετική Κωδικοποίηση Έμμεσης Φορολογίας (Διαφόρων Τελών και Άλλων έμμεσων επιβαρύνσεων φορολογικού περιεχομένου): έως την 31/01/2023. Νομοθετική Κωδικοποίηση Φορολογίας Περιουσίας: έως την 30/6/2023. Νομοθετική Κωδικοποίηση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας: έως την 30/6/2023. Νομοθετική Κωδικοποίηση Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα: έως την 30/11/2022. Διοικητική Κωδικοποίηση Άμεσης Φορολογίας. Κωδικοποίηση φορολογίας χαρτοσήμων.

³⁰ A. Mungiu-Pippidi (επιμ.), (2013), Έλεγχος της Διαφθοράς στην Ευρώπη

Οι μορφές διαφθοράς στη φορολογική διοίκηση

45. Μορφές διαφθοράς στον φοροελεγκτικό μηχανισμό μπορεί να είναι τόσο η δωροδοκία των προϊσταμένων της φορολογικής διοίκησης ώστε σκοπίμως να διατηρήσουν την πιθανότητα του φορολογικού ελέγχου σε χαμηλά επίπεδα³¹, όσο και των φορολογικών ελεγκτών³² από τους φορολογούμενους προκειμένου να παραβλέψουν τις φορολογικές τους παραβάσεις.

46. Η πρώτη μορφή διαφθοράς συνδέεται άρρηκτα με την μη ύπαρξη ενός θεσμοθετημένου προγράμματος επιλογής των φορολογικών ελέγχων σε κεντρικό επίπεδο βασισμένο σε αντικειμενικά κριτήρια, και την ανάθεση της διαδικασίας επιλογής στους επικεφαλής των φοροελεγκτικών υπηρεσιών.

47. Η δεύτερη μορφή διαφθοράς συνδέεται με την έλλειψη σαφών, αντικειμενικών και υποχρεωτικών κανόνων διενέργειας των ελέγχων. Σε δημοσίευμα ξένης εφημερίδας το 2012, περιγράφεται με γλαφυρό τρόπο η θεωρία η οποία αναπτύχθηκε αναφορικά με το σύστημα «4-4-2» που υποστηρίζεται ότι εφαρμόζεται σε ορισμένες ΔΟΥ στην Ελλάδα³³.

48. Συνεπώς, οι κίνδυνοι διαφθοράς είναι ενσωματωμένοι στα συστήματα και στις διαδικασίες της φορολογικής διοίκησης και υποκρύπτονται σε ασαφείς, ανεπαρκείς, αδιαφανείς διαδικασίες, ευρεία όρια διακριτικής ευχέρειας στη λήψη αποφάσεων, υποτυπώδεις μηχανισμούς και διαδικασίες ελέγχου, επανεξέτασης εργασιών και εποπτείας, πολλές ευκαιρίες διεπαφής και αλληλεπίδρασης με τους φορολογούμενους, απουσία ή ανεπάρκεια κανόνων και διαδικασιών που προάγουν την ηθική συμπεριφορά και διαφάνεια, ανεπαρκές σύστημα κατάρτισης και εκπαίδευσης των υπαλλήλων, συμπεριλαμβανομένων των ελεγκτών και των προϊσταμένων.

Η διαχείριση του κινδύνου της διαφθοράς στη φορολογική διοίκηση

49. Για την αποτελεσματική διαχείριση του κινδύνου της διαφθοράς³⁴ είναι, επομένως, αναγκαία, αφενός, η υιοθέτηση συστημάτων και πρακτικών επιλογής των ελεγκτέων υποθέσεων βάσει κινδύνου ώστε να αποφεύγεται η στρατηγική στόχευση

³¹ Akdede, S. H. (2006), “Corruption and tax evasion”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, vol. 7.

³² Franzoni, L. (2004), “Discretion in Tax Enforcement”, *Economica*, vol. 71 (283).

³³ Donadio R. (2012), For Greek tax reformers, good ideas aren't enough, *The New York Times*, σελ. 4.

³⁴ Για την αξιολόγηση της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με την άσκηση των αρμοδιοτήτων της με διαφάνεια και η λογοδοσία στην κυβέρνηση και την κοινωνία, που συνιστούν βασικούς πυλώνες της καλής διακυβέρνησης, εξετάζεται, πλην άλλων, η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων βάσει διαδικασιών και τεχνικών ανάλυσης κινδύνου, το επίπεδο ασφάλειας που παρέχεται από τον εσωτερικό έλεγχο, προκειμένου να αποτρέπονται ζημιές, σφάλματα, λάθη και απάτες, η λήψη μέτρων για την διασφάλιση της ακεραιότητας του φοροελεγκτικού προσωπικού και η έρευνα των καταγγελιών σε βάρος των στελεχών των φοροελεγκτικών υπηρεσιών. Παραδείγματα καλής πρακτικής είναι: Η υιοθέτηση μηχανισμών εσωτερικής διασφάλισης, συμπεριλαμβανομένου του εσωτερικού ελέγχου για την προστασία των συστημάτων διαχείρισης από απάτες, απώλειες και σφάλματα. Η αποδοχή δεοντολογικών προτύπων και διαδικασιών που αποσκοπούν στην αποτροπή των φορολογικών υπαλλήλων κατάχρησης των θέσεων και των εξουσιών τους. Η θέσπιση μηχανισμών υποβολής και έρευνας καταγγελιών που αφορούν αδικήματα και κακοδιοίκηση της φορολογικής διοίκησης. Βλ. Αικατερίνη Σαββαΐδου, Δημοσιονομική Διαφάνεια, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη (2017).

φορολογουμένων και φορολογικών υποθέσεων, και, αφετέρου, η διενέργεια ελέγχων στοχευμένων στον προηγούμενος εντοπισθέντα κίνδυνο, ώστε να δυσχεραίνεται η καταχρηστική εκμηδένιση ή υποτίμηση του αποτελέσματός τους.

Ακόμη, είναι αναγκαία η ύπαρξη των κατάλληλων οργανωτικών και διοικητικών δομών και διαδικασιών που εγγυώνται τον καταμερισμό των αρμοδιοτήτων και βοηθούν στην καταπολέμηση των συγκρούσεων συμφερόντων και οποιωνδήποτε αντιλήψεων για διαφθορά από τους ελεγκτές.

50. Πιο συγκεκριμένα, για να διασφαλιστεί η ακεραιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών αναγκαία είναι τα εξής:

- (α) η καταγραφή των διαδικασιών ελέγχου,
- (β) ο καταμερισμός των καθηκόντων μεταξύ των οντοτήτων του οργανισμού,
- (γ) η υιοθέτηση μηχανισμών εσωτερικής διασφάλισης, συμπεριλαμβανομένου του εσωτερικού ελέγχου και των αυστηρώς τυπικών διαδικασιών,
- (δ) η ενσωμάτωση της διαφάνειας σε όλες τις εσωτερικές διαδικασίες,
- (ε) η υιοθέτηση σαφών κανόνων σχετικά με την οργανωτική διάρθρωση και την ιεραρχία αναφοράς,
- (στ) η καθιέρωση αποτελεσματικών μηχανισμών εποπτείας, παρακολούθησης και αναθεώρησης,
- (ζ) η εδραίωση συστήματος επικύρωσης σημαντικών αποφάσεων,
- (η) η υποχρεωτική μετακίνηση των υπαλλήλων που κατέχουν θέσεις που ενέχουν υψηλό κίνδυνο διαφθοράς,
- (θ) η καθιέρωση ενός ολοκληρωμένου Κώδικα Δεοντολογίας που να περιγράφει την κατάλληλη και ακατάλληλη συμπεριφορά,
- (ι) η παροχή εκπαίδευσης δεοντολογίας και ηθικής συμπεριφοράς, που να περιλαμβάνει τους νόμους που εφαρμόζονται και να τονίζει τις ηθικές αξίες, όπως η ακεραιότητα, η ειλικρίνεια, η δικαιοσύνη, η διαφάνεια, η λογοδοσία και το κράτος δικαίου, και
- (ια) η ανεξάρτητη και αμερόληπτη διερεύνηση καταγγελιών φορολογουμένων που αφορούν αδικήματα και κακοδιοίκηση της φορολογικής διοίκησης.

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

51. Με τον ν. 4389/2016 (ΦΕΚ 94 Α/27-05-2016), συστάθηκε η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), που απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας, διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας.

Η ΑΑΔΕ έχει την καθολική αρμοδιότητα για τον εντοπισμό και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, την κατάρτιση επιμέρους επιχειρησιακών σχεδίων φορολογικών ελέγχων, τον στρατηγικό και επιχειρησιακό σχεδιασμό των δράσεων και την κατάρτιση στοχοθεσίας όλων των υπηρεσιών της, τη λήψη και εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των φορολογικών υπηρεσιών, την εποπτεία, τον συντονισμό, την αξιολόγηση και τον έλεγχο των αποτελεσμάτων της δράσης των φοροελεγκτικών υπηρεσιών, τον εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς, αδιαφανών διαδικασιών, αναποτελεσματικότητας, χαμηλής παραγωγικότητας και ποιότητας των ελεγκτικών εργασιών και μη τήρησης της νομιμότητας που τυχόν παρατηρούνται στη λειτουργία και στη δράση των φορολογικών υπηρεσιών κατά τη διενέργεια των ελέγχων.

52. Ο Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων θεσπίστηκε με την Δ/ΟΡΓ/Α/1125859/ΕΞ2020/2020 (φ. Β' 4738) απόφαση του Διοικητή της. Σύμφωνα με την απόφαση αυτή, όπως ίσχυε κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου, στη διάρθρωση των υπηρεσιών της περιλαμβάνει τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης (ΓΔΦΔ) με στρατηγικό στόχο τον εντοπισμό, καταπολέμηση και κολασμό της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, η οποία, πλην άλλων, είναι αρμόδια για τη συνεχή βελτίωση και απλούστευση των λειτουργικών διαδικασιών των υπηρεσιών της, μέσω της καταγραφής και προτυποποίησής τους (άρθρο 35³⁵).

53. Εντός της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης λειτουργεί η Διεύθυνση Ελέγχων (ΔΕΛ), στους επιχειρησιακούς στόχους της οποίας εμπίπτουν ο εντοπισμός και η καταπολέμηση της φοροαποφυγής και η τιμωρία της φοροδιαφυγής και η βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας του φοροελεγκτικού μηχανισμού, και της ποιότητας του ελεγκτικού έργου του φοροελεγκτικού μηχανισμού για τη μεγιστοποίηση της διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου (άρθρο 37).

54. Στη Διεύθυνση Ελέγχων λειτουργεί Τμήμα Ζ' Προτεραιοποίησης Υποθέσεων Ελέγχου και Ανίχνευσης Τάσεων Παραβατικότητας, Μηχανογραφικής Υποστήριξης και Αναφορών, στην αρμοδιότητα του οποίου εμπίπτει, πλην άλλων, ο συντονισμός της εκπόνησης του ετήσιου επιχειρησιακού σχεδίου ελέγχων, με στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής, ο καθορισμός των κριτηρίων για τις αρμοδιότητες των ελεγκτικών υπηρεσιών και ο διαχωρισμός των φορολογουμένων ανά ελεγκτική υπηρεσία, η υποστήριξη του Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης για την έγκριση των υποθέσεων ελέγχου, κατόπιν εισήγησης των ελεγκτικών υπηρεσιών, η αποστολή των προς έλεγχο υποθέσεων σε αυτές, η παροχή οδηγιών και η παρακολούθησή τους, η παρακολούθηση και η επεξεργασία των αποτελεσμάτων των ελέγχων των ελεγκτικών υπηρεσιών, η σύνταξη αναφορών αποτελεσμάτων των ελέγχων τους, η διενέργεια στοχευμένων ερευνών και διασταυρώσεων προς επαλήθευση και η αξιοποίηση καταγγελιών ιδιωτών ή άλλων στοιχείων που περιέχονται σε γνώση της ΔΕΛ από κάθε πηγή και η ανίχνευση υφιστάμενων και

³⁵ Το άρθρο 35 ήδη αντικαταστάθηκε με την με την περ. 3 της υποπαρ. Ι της παρ. Β του άρθρου μόνου της ΑΔΑ.Α.Δ.Ε. Δ. ΟΡΓ. Α 1121847 ΕΞ 2022/2022 (ΦΕΚ Β' 6002/24.11.2022) με έναρξη ισχύος από 6.2.2023.

μελλοντικών τάσεων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, μέσω του διαδικτύου ή του έντυπου τύπου και της αξιοποίησης των σχετικών πληροφοριών (άρθρο 37³⁶).

55. Σύμφωνα με την ίδια απόφαση, η επικράτεια χωρίζεται στις Φορολογικές Περιφέρειες (ΦΠ) Αθηνών, Πειραιώς, Θεσσαλονίκης και Πατρών, που είναι Ειδικές Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες. Στην αρμοδιότητά τους εμπίπτει η αποτελεσματική εποπτεία των υπαγόμενων στη χωρική τους αρμοδιότητα Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (ΔΟΥ), καθώς και ο συντονισμός και η καθοδήγηση των προϊσταμένων των ΔΟΥ για τη βέλτιστη λειτουργία τους και τη διασφάλιση της ορθής, ενιαίας και ομοιόμορφης εφαρμογής της φορολογικής και συναφούς νομοθεσίας, καθώς και των λειτουργικών διαδικασιών αυτών, και η επίλυση σχετικών θεμάτων που ανακύπτουν σε αυτές ή η προώθησή τους στις αρμόδιες υπηρεσίες της κεντρικής υπηρεσίας της ΓΔΦΔ, με προτάσεις για την επίλυσή τους.

56. Ειδικότερα, το Τμήμα Α' Εποπτείας, Ελέγχου και Συντονισμού ΔΟΥ είναι, πλην άλλων, αρμόδιο για την παρακολούθηση της ορθής, ενιαίας και ομοιόμορφης εφαρμογής από τις ΔΟΥ των νομοθετικών διατάξεων, εγκυκλίων και οδηγιών και των λειτουργικών διαδικασιών τους, και την καταγραφή των βασικών λειτουργικών διαδικασιών των ΔΟΥ και υποβολή προτάσεων για την απλούστευση αυτών. Διενεργεί δειγματοληπτικούς στοχευμένους ελέγχους της ορθής εφαρμογής της φορολογικής και της λοιπής νομοθεσίας, καθώς και των διαδικασιών από τις ΔΟΥ και κοινοποιεί τα σχετικά αποτελέσματα στο Αυτοτελές Τμήμα Υποστήριξης (ΑΤΥ) της ΓΔΦΔ και στη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου.

57. Το Τμήμα Β' Παρακολούθησης και Αξιολόγησης Έργου, είναι, πλην άλλων, αρμόδιο για την παρακολούθηση της πορείας υλοποίησης των ποσοτικών στόχων των ΔΟΥ, όπως αυτοί τίθενται από τον Προϊστάμενο της ΓΔΦΔ και την παροχή οδηγιών για την εντατικοποίηση των δράσεων, σε περιπτώσεις απόκλισης από αυτούς, τη συγκέντρωση των απολογιστικών στοιχείων των τεθέντων, ανά δράση, ποσοτικών στόχων αυτών, την επιχειρησιακή ανάλυσή τους και την υποβολή τους στο ΑΤΥ της ΓΔΦΔ και στις αρμόδιες Διευθύνσεις αυτής. Επίσης, είναι αρμόδια για την αξιολόγηση των τεθέντων στόχων, ανά οργανική μονάδα και την υποβολή προτάσεων για την αναπροσαρμογή τους, βάσει των διαμορφούμενων συνθηκών και εξελίξεων, και για τη συνολική αξιολόγηση αυτών, ως προς την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητά τους. Επιπλέον, προβαίνει σε κατανομή του στόχου των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης, σύμφωνα με τον σχετικό ετήσιο προγραμματισμό ανά ΔΟΥ και ο συντονισμός και η παρακολούθηση της διενέργειας αυτών από τις ΔΟΥ (άρθρο 43).

58. Στις υπηρεσίες φορολογικού ελέγχου περιλαμβάνονται:

³⁶ Το άρθρο 37 μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου τροποποιήθηκε με την περ. β της υποπαρ.1 της παρ. Β του άρθρου μόνου της Δ. ΟΡΓ. Α 1140270 ΕΞ 2022/30.12.2022 (Β' 7188/31.12.2022), με έναρξη ισχύος από την ημερομηνία δημοσίευσής της, και εν συνεχεία αντικαταστάθηκε με την περ. 5 της υποπαρ. Ι της παρ. Β του άρθρου μόνου της ΑΔΑ.Α.Δ.Ε. Δ. ΟΡΓ. Α 1121847 ΕΞ 2022/2022 (Β' 6002/24.11.2022) με έναρξη ισχύος από 6/2/2023.

(α) το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, το οποίο αποτελεί ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία που διενεργεί φορολογικούς ελέγχους σε μεγάλες επιχειρήσεις όλης της επικράτειας³⁷,

(β) το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, το οποίο αποτελεί ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία που εστιάζει στον έλεγχο φορολογουμένων μεγάλου πλούτου όλης της επικράτειας³⁸,

³⁷ Η ελεγκτική αρμοδιότητα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αφορά: (α) Τους φορολογουμένους όλης της επικράτειας με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα άνω των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000,00) ευρώ κατά τη διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2018 ή κατά την πρώτη τους διαχειριστική περίοδο, εφόσον αυτή έκλεισε μετά από την 1/1/2019. (β) Τον/την σύζυγο του φορολογουμένου της αμέσως προηγούμενης υποπερίπτωσης (α), ανεξαρτήτως άσκησης δραστηριότητας από αυτούς. (γ) Τους φορολογουμένους ανεξαρτήτως ετησίων ακαθάριστων εσόδων οι οποίοι διενεργούν διασυννοιακές συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του Ν.2238/1994(Α151) ή συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 (φ. Α'167) και έχουν υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και μόνο για τον έλεγχο ορθής τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές τους. (δ) Τις εταιρείες παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιχνίτων μέσω διαδικτύου, οι οποίες διέπονται από τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011 (φ. Α' 180). (ε) Τους φορολογούμενους, ανεξάρτητα από το ύψος των ετησίων ακαθάριστων εσόδων τους από επιχειρηματική δραστηριότητα, που μετασηματίζονται ή προήλθαν από οποιασδήποτε μορφής μετασηματισμό (απορρόφηση, συγχώνευση, διάσπαση κ.λπ.), εφόσον ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., είναι αρμόδιος για την έκδοση εντολής ελέγχου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ως άνω υποπερίπτωση (α), για έναν από αυτούς.

³⁸ Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. έχει αρμοδιότητα για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου όλης της Επικράτειας. Σύμφωνα με τη με αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (Β'2743) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, (η οποία αντικατέστησε την αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ), «Ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου - Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. έχει εξουσιοδότηση υπογραφής για έκδοση εντολών ελέγχου για τον φορολογικό πλήρη και μερικό έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων για: «(α) εξαιρετικά, τους φορολογουμένους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων από αυτή: αα) Η αξία της ακίνητης περιουσίας του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων τέκνων αυτού κατά τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως υπολογίζεται στην ηλεκτρονική εφαρμογή του Ο.Π.Σ. Περιουσιολογίου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), υπερβαίνει αθροιστικά, από την 01.01.2015 και μετά τουλάχιστον σε ένα έτος, το ποσό του ενάμισι εκατομμυρίου (1.500.000,00) ευρώ. ββ) Η ετήσια δαπάνη διαβίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.4172/2013, που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018, υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000,00) ευρώ. γγ) Τα ποσά δαπανών του άρθρου 32 του ν.4172/2013 στο φορολογικό έτος 2018 υπερβαίνουν το ποσό των τετρακοσίων χιλιάδων (400.000,00) ευρώ. δδ) Απέστειλαν στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους διακοσίων χιλιάδων (200.000,00) ευρώ, σε τουλάχιστον ένα έτος από το έτος 2015 και μετά, όπως εντοπίζονται από τα στοιχεία που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την αριθμ. ΠΟΛ.1177/2011 (Β' 2050) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών και την αριθμ. ΠΟΛ.1033/2014 (Β' 276) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και των συνδικαιούχων των λογαριασμών χρέωσης για την αποστολή του εμβάσματος. (β) τον / την σύζυγο του φορολογουμένου της αμέσως ως άνω υποπερίπτωσης (α). (γ) τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ιδιοκτησίας ακινήτων και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα κατοχής ακινήτων, τα οποία δεν πραγματοποιούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα τουλάχιστον σε ένα από το έτος 2015 και μετά. (δ) τις υποθέσεις που είχαν ανατεθεί στα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα Αθηνών και Θεσσαλονίκης με την αριθμ. ΔΕΛ Α 1139975 ΕΞ 2012/10.10.2012 (Β' 2756) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. (ε) Δυνητικά και με ειδική αιτιολογία, τα συνδεδεμένα πρόσωπα, κατά την έννοια της περιπτ. ζ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 (φ. Α' 167), με ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο, το οποίο εμπίπτει στα υποστοιχεία αα' έως δδ' του στοιχείου α' ή με νομικό πρόσωπο ή με νομική οντότητα του στοιχείου γ', εφόσον τα πρόσωπα αυτά δεν υπάγονται στους φορολογουμένους της υποπερίπτωσης Α.2 και δεν έχει κοινοποιηθεί αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., στα πλαίσια εκδοθείσας εντολής ελέγχου ή δεν έχει εκδοθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου για την ίδια χρήση/φορολογικό έτος και για το ίδιο είδος φορολογίας από άλλη ελεγκτική υπηρεσία. (στ) Τις υποθέσεις για τις οποίες διαβιβάζεται στη Φορολογική Διοίκηση πορισματική έκθεση από τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος του Υπουργείου Οικονομικών.»

(γ) οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (ΔΟΥ), που έχουν ελεγκτικές αρμοδιότητες και είναι σήμερα 62 σε όλη τη χώρα, οι οποίες αποτελούν περιφερειακές υπηρεσίες της ΑΑΔΕ και διενεργούν όλες τις λοιπές περιπτώσεις φορολογικών ελέγχων³⁹ που δεν υπάγονται στο Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων και στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, και

(δ) οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ), οι οποίες αποτελούν περιφερειακές υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, υπάγονται στην Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙΠΑΕΕ) και διενεργούν έρευνες αλλά και ελέγχους εξακρίβωσης της ορθής εφαρμογής της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας (προληπτικοί έλεγχοι).

59. Με την περ. β της υποπαρ.2 της παρ. Α του άρθρου μόνου της ΑΔΑΑΔΕΔ.ΟΡΓ.Α 1126918 ΕΞ 2020 (φ. [B` 4781/29.10.2020](#)), απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προστέθηκε στον Οργανισμό της ΑΑΔΕ άρθρο 47Α, με το οποίο προβλέφθηκε, με έναρξη ισχύος από 23.4.2021, η λειτουργία έξι περιφερειακών ελεγκτικών υπηρεσιών⁴⁰, επιπέδου Διεύθυνσης, με τους εξής τίτλους: «1ο Ελεγκτικό Κέντρο Αττικής (1ο ΕΛΚΕ Αττικής)», «2ο Ελεγκτικό Κέντρο Αττικής (2ο ΕΛΚΕ Αττικής)», «3ο Ελεγκτικό Κέντρο Αττικής (3ο ΕΛΚΕ Αττικής)», «4ο Ελεγκτικό Κέντρο Αττικής (4ο ΕΛΚΕ Αττικής)», «1ο Ελεγκτικό Κέντρο Θεσσαλονίκης (1ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης)» και «2ο Ελεγκτικό Κέντρο Θεσσαλονίκης (2ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης)». Ακολούθως δε, το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ. Β, υποπαρ. Ι περ.5 του άρθρου μόνου της ΑΔΑΑΔΕ Δ. ΟΡΓ. Α 1029327 ΕΞ 2022/2022 (φ. [B` 1702/07.04.2022](#)), όμοιας απόφασης, με έναρξη ισχύος από 27.6.2022.

³⁹ Σύμφωνα με τη με αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (B'2743) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, (η οποία αντικατέστησε την αριθμ.Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ), οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ ΦΑΕ έχουν εξουσιοδότηση υπογραφής για έκδοση εντολών ελέγχου για τον φορολογικό πλήρη ή μερικό έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων για τα Νομικά Πρόσωπα και τις Νομικές Οντότητες που υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Επίσης, οι Προϊστάμενοι των λοιπών ΔΟΥ έχουν εξουσιοδότηση υπογραφής για έκδοση εντολών ελέγχου για τον φορολογικό πλήρη ή μερικό έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων για τους φορολογουμένους που υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου.

⁴⁰ Τα ΕΛ.ΚΕ ασκούν την καθ' ύλην αρμοδιότητά τους, στα πλαίσια της χωρικής τους αρμοδιότητας, η οποία είναι η κατωτέρω: α) Στο 1ο ΕΛΚΕ Αττικής, με έδρα τον Δήμο Αθηναίων της Περιφερειακής Ενότητας Κεντρικού Τομέα Αθηνών της Περιφέρειας Αττικής, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των ΔΟΥ Α' Αθηνών, Δ' Αθηνών και ΙΓ' Αθηνών, όπως εκάστοτε ισχύει. β) Στο 2ο ΕΛΚΕ Αττικής, με έδρα τον Δήμο Μοσχάτου - Ταύρου της Περιφερειακής Ενότητας Νοτίου Τομέα Αθηνών της Περιφέρειας Αττικής, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών, ΙΒ' Αθηνών, Ηλιούπολης, Γλυφάδας και Καλλιθέας, όπως εκάστοτε ισχύει. γ) Στο 3ο ΕΛΚΕ Αττικής, με έδρα τον Δήμο Χαλανδρίου της Περιφερειακής Ενότητας Βορείου Τομέα Αθηνών της Περιφέρειας Αττικής, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των ΔΟΥ Χολαργού, Ψυχικού, Νέας Ιωνίας, Αμαρουσίου, Κηφισιάς, Παλλήνης και Κορωπίου, όπως εκάστοτε ισχύει. δ) Στο 4ο ΕΛΚΕ Αττικής, με έδρα τον Δήμο Πειραιώς της Περιφερειακής Ενότητας Πειραιώς της Περιφέρειας Αττικής, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των ΔΟΥ Α' Πειραιά, Σάμου, Ε' Πειραιά, Νίκαιας, Αγίων Αναργύρων, Περιστερίου, Ελευσίνιας και Αιγιάλεω, όπως εκάστοτε ισχύει. ε) Στο 1ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, με έδρα την Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης, Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, Λαγκαδά, Κιλκίς και Ιονίας Θεσσαλονίκης, όπως εκάστοτε ισχύει. στ) Στο 2ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, με έδρα την Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, Ζ' Θεσσαλονίκης και Καλαμαριάς, όπως εκάστοτε ισχύει [βλ. περ. 17 της υποπαρ. Ι της παρ. Β του άρθρου μόνου της ΑΔΑ.Α.Δ.Ε. Δ. ΟΡΓ. Α 1121847 ΕΞ 2022/2022 (φ. Β' 6002/24.11.2022)].

60. Σύμφωνα με τον Οργανισμό της ΑΑΔΕ, ως ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία λειτουργεί η Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων⁴¹ (ΔΕΣΥΠ) με στόχο τον εντοπισμό και την άμεση και αποτελεσματική διερεύνηση και εξιχνίαση υποθέσεων διαφθοράς, η οποία συντελείται με την εμπλοκή υπαλλήλων της ΑΑΔΕ σε ποινικά αδικήματα και πειθαρχικά παραπτώματα, και η διασφάλιση της νόμιμης συμπεριφοράς των υπαλλήλων των υπηρεσιών της ΑΑΔΕ.

Η Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων είναι αρμόδια, πλην άλλων, για τη διενέργεια επιτόπιων ελέγχων σε οργανικές μονάδες της ΑΑΔΕ, προς διαπίστωση της τήρησης και της εφαρμογής των σχετικών διατάξεων νόμων, κανονιστικών αποφάσεων και εγκυκλίων διαταγών, με σκοπό την πρόληψη, αλλά και την αποκάλυψη τυχόν παραβατικής συμπεριφοράς, εκ μέρους των αρμόδιων υπαλλήλων, την εξέταση καταγγελιών και αναφορών που αφορούν σε φορολογικές υποθέσεις για τις οποίες έχει διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος, για την εξακρίβωση ποινικών αδικημάτων και πειθαρχικών παραπτωμάτων, όπως αυτά αναφέρονται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 3943/2011, τα οποία διαπράττουν ή συμμετέχουν σε αυτά υπάλληλοι της ΑΑΔΕ, και τη διενέργεια ελέγχων της περιουσιακής κατάστασης των υπαλλήλων όλων των επιπέδων της ιεραρχίας της ΑΑΔΕ (άρθρο 11).

61. Στην ΑΑΔΕ λειτουργεί η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου⁴² (ΔΕΣΕΛ) η οποία, πλην άλλων, διενεργεί προληπτικούς και κατασταλτικούς εσωτερικούς ελέγχους, προγραμματισμένους ή έκτακτους, στις διαδικασίες και λειτουργίες όλων των υπηρεσιών της Αρχής, ως τρίτη γραμμή άμυνας, ενώ παρέχει και συμβουλευτικό έργο για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και της διακυβέρνησης της ΑΑΔΕ

Η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου ελέγχει τον τρόπο, με τον οποίο οι Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ διαχειρίζονται τους κινδύνους των διαδικασιών τους, οφείλει δε αμελλητί να γνωστοποιεί, κατά τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις, στην αρμόδια υπηρεσία ή αρχή, καθώς και στον πειθαρχικώς προϊστάμενο και στον Διοικητή της ΑΑΔΕ, ενδείξεις απάτης ή έλλειψης ακεραιότητας ή πειθαρχικής ευθύνης υπαλλήλων, που υπέπεσαν στην αντίληψη των οικονομικών επιθεωρητών της Διεύθυνσης, κατά τη διεξαγωγή του έργου τους και οι οποίες χρειάζονται διερεύνηση.

62. Η ΑΑΔΕ υιοθέτησε το πρώτο στρατηγικό σχέδιο της για τα έτη 2017-2020, σύμφωνα με το οποίο, ως στη συνέχεια αναθεωρήθηκε, ως δεύτερος Στρατηγικός Στόχος τίθεται η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου, θέτοντας ως προτεραιότητες, στον Άξονα 1, τη διενέργεια προληπτικών και κατασταλτικών δράσεων για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και τη στόχευση των ελέγχων σε κατηγορίες φορολογουμένων υψηλού κινδύνου, και στον Άξονα 3, τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας του ελεγκτικού μηχανισμού, τον

⁴¹ Άρθρο 11 του Οργανισμού.

⁴² Άρθρο 12 του Οργανισμού.

εκσυγχρονισμό των υπηρεσιών ελέγχου και τη συνεχή βελτίωση των συστημάτων πληροφόρησης, ελέγχου και ανάλυσης κινδύνου.

63. Σύμφωνα με τον τέταρτο Στρατηγικό Στόχο που αφορά στην εξωστρέφεια, αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα της φορολογικής διοίκησης, η ΑΑΔΕ «[ε]πενδύει στην αξιοκρατική στελέχωση των Υπηρεσιών της, τη συνεχή εκπαίδευση και θωράκιση του προσωπικού της με όλα τα απαραίτητα εφόδια, προκειμένου να ανταποκρίνονται με συνέπεια στο έργο τους». Επίσης «[π]ρολαμβάνει και καταπολεμά ενεργά κρούσματα διαφθοράς, με απώτερο στόχο την εξυγίανση του Οργανισμού». Στο πλαίσιο αυτό στον Άξονα 2 θέτει ως προτεραιότητα την αύξηση της αποδοτικότητας του προσωπικού μέσω συνεχούς εκπαίδευσης, τη συνεχή βελτίωση των λειτουργικών διαδικασιών των υπηρεσιών και την ενεργή καταπολέμηση των φαινομένων διαφθοράς.

64. Εν συνεχεία με το δεύτερο Στρατηγικό Σχέδιο της των ετών 2020 – 2024 έθεσε ως πρώτο Στρατηγικό Στόχο τη μεγιστοποίηση των δημοσίων εσόδων και τον περιορισμό των φαινομένων μη συμμόρφωσης, αναφέροντας ότι «[γ]ια την αποτελεσματική αντιμετώπιση της μη συμμόρφωσης στοχεύουμε στην πρόληψη και καταστολή περιπτώσεων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και λαθρεμπορίου, υιοθετώντας σύγχρονες τεχνικές διαχείρισης κινδύνων και μοντέλα συμπεριφορικής ανάλυσης. Οι κίνδυνοι μη συμμόρφωσης θα αντιμετωπισθούν με την ενίσχυση του ελεγκτικού μηχανισμού, την ανάληψη στοχευμένων δράσεων, τη διενέργεια διασταυρώσεων με βέλτιστη αξιοποίηση των πληροφοριών και τη συνεχή εκπαίδευση του ελεγκτικού μας δυναμικού σε νέες μεθόδους και εργαλεία ελέγχου», και θέτοντας ως προτεραιότητες στον Άξονα 2, την ανάπτυξη συστήματος και διαδικασιών προτεραιοποίησης κινδύνων μη συμμόρφωσης και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, επιδιώκοντας τη σταδιακή μείωση του φορολογικού κενού.

65. Με τον τρίτο Στρατηγικό Στόχο, για έναν αποτελεσματικό, δυναμικό και καινοτόμο Οργανισμό, εστιάζει, πλην άλλων, στην ανάπτυξη του προσωπικού, στην αλλαγή του τρόπου λειτουργίας των υπηρεσιών, στην ορθολογική στελέχωσή τους με το κατάλληλο προσωπικό και στην άρτια εκπαίδευσή του, ώστε οι εργαζόμενοι να ανταποκρίνονται άριστα στο έργο τους, στην ενίσχυση της διαφάνειας, στη διαρκή λογοδοσία, στον σχεδιασμό και την υλοποίηση δράσεων για την απλούστευση των εσωτερικών λειτουργιών του Οργανισμού και στην καταπολέμηση της διαφθοράς.

66. Στο πλαίσιο αυτό, θέτει ως προτεραιότητες στον Άξονα 1, τη διασφάλιση της ακεραιότητας και την καταπολέμηση φαινομένων διαφθοράς, τον εκσυγχρονισμό, βελτίωση και απλοποίηση των διαδικασιών και του τρόπου λειτουργίας των υπηρεσιών, στον Άξονα 2, την αποτελεσματική στελέχωση των υπηρεσιών και τον σχεδιασμό και υλοποίηση εκπαιδευτικών δράσεων προσαρμοσμένων στο σύγχρονο περιβάλλον, επιδιώκοντας την παροχή υψηλού επιπέδου εκπαίδευσης στο σύνολο του ανθρώπινου δυναμικού, και στον Άξονα 5, τον εντοπισμό και αντιμετώπιση κινδύνων λειτουργίας του Οργανισμού.

67. Η ΑΑΔΕ υιοθέτησε Στρατηγική για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς για την περίοδο 2019 – 2021.

Η Στρατηγική εναρμονίζεται με το Στρατηγικό Σχέδιο της ΑΑΔΕ, για τα έτη 2017 – 2020 και εμπίπτει στο αντικείμενο του τέταρτου Στρατηγικού Στόχου «Εξωστρεφής, αποτελεσματική & αποδοτική Διοίκηση, με σεβασμό προς τον πολίτη» και στον Άξονα Παρέμβασης 2 «Βελτίωση της απόδοσης του Οργανισμού».

Συνδέεται, επίσης, με τα επιχειρησιακά σχέδια που αναπτύσσονται στο πλαίσιο της Αρχής, τα οποία περιλαμβάνουν άξονες παρέμβασης/προτεραιοποίησης και έργα για την καταπολέμηση της διαφθοράς.

68. Η εν λόγω Στρατηγική, βρίσκεται σε σύμπτωση με το Εθνικό Στρατηγικό Σχέδιο κατά της Διαφθοράς, το οποίο έχει συνταχθεί από τη Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς, για την χρονική περίοδο 2018-2021, και, όσον αφορά στην τομεακή πρόληψη του φαινομένου, αποσκοπεί στη μείωση των κινδύνων της διαφθοράς σε συγκεκριμένους τομείς της δημόσιας διοίκησης, συμπεριλαμβανομένου του φορολογικού και τελωνειακού συστήματος, μέσω της καθιέρωσης, της εφαρμογής και της παρακολούθησης συγκεκριμένων στρατηγικών και σχεδίων για την καταπολέμηση της διαφθοράς.

69. Από την τελευταία επικαιροποίηση του «Στρατηγικού Σχεδίου Καταπολέμησης της Διαφθοράς», τον Οκτώβριο του 2018, προκύπτει ότι υφίστανται τέσσερις ροές εργασίας κατά της διαφθοράς στην ΑΑΔΕ, οι οποίες είναι οι ακόλουθες: 1. Βελτίωση του νομοθετικού, κανονιστικού πλαισίου και διαδικασιών 2. Ενίσχυση των εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων. 3. Ενίσχυση της συνεργασίας (εσωτερικής και εξωτερικής) και της ανταλλαγής πληροφοριών. 4. Ενίσχυση της πρόληψης, της ευαισθητοποίησης και της δημόσιας ακεραιότητας.

Ροή Εργασίας 1:

Βελτίωση του νομοθετικού, κανονιστικού πλαισίου και διαδικασιών ΑΞΟΝΕΣ ΠΑΡΕΜΒΑΣΗΣ /ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ: 1. Συμβολή μέσω προτάσεων και εισηγήσεων στη βελτίωση του νομοθετικού και κανονιστικού πλαισίου και διαδικασιών της Φορολογικής, Τελωνειακής και λοιπών υπηρεσιών της ΑΑΔΕ. 2. Συμβολή μέσω προτάσεων και εισηγήσεων για τη βελτίωση της ποινικής νομοθεσίας και του πλαισίου πειθαρχικών κυρώσεων και διαδικασιών. 3. Βελτίωση του νομοθετικού και κανονιστικού πλαισίου και των διαδικασιών για την προστασία και αξιοποίηση της παρεχόμενης πληροφορίας.

Ροή Εργασίας 2:

Ενίσχυση των εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων ΑΞΟΝΕΣ ΠΑΡΕΜΒΑΣΗΣ/ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ: 1. Ενίσχυση του ρόλου της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου. 2. Ενδυνάμωση και ενίσχυση της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων. 3. Επιλογή υπαλλήλων προς έλεγχο για εντοπισμό τυχόν φαινομένων διαφθοράς μέσω αντικειμενικού συστήματος κριτηρίων. 4. Καταγραφή ελεγκτικών και ποιοτικών προτύπων για τους εσωτερικούς ελέγχους. 5. Βελτίωση πλαισίου δεικτών

παρακολούθησης, αξιοποίησης και αξιολόγησης πληροφορίας και στοιχείων περι διαφθοράς. 6. Έλεγχος σε διαδικασίες που σχετίζονται με τα κονδύλια της Ευρωπαϊκής Ένωσης. 7. Πραγματοποίηση εκπαιδευτικών προγραμμάτων για την πρόληψη και τον εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς. 8. Βελτίωση πλαισίου αξιολόγησης και διαχείρισης κινδύνων στην ΑΑΔΕ 9. Βελτίωση και αντικειμενικοποίηση του πλαισίου διενέργειας ελέγχων, ερευνών και επιθεωρήσεων. 10. Διασφάλιση της ποιότητας, της αξιοπιστίας και της διαφάνειας των παρεχόμενων υπηρεσιών, μέσω της εφαρμογής των Συστημάτων Διαχείρισης της Ποιότητας.

Ροή Εργασίας 3:

Ενίσχυση της συνεργασίας (εσωτερικής και εξωτερικής) και της ανταλλαγής πληροφοριών ΑΞΟΝΕΣ ΠΑΡΕΜΒΑΣΗΣ/ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ : 1. Ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων και λοιπών δημοσίων, ιδιωτικών Φορέων και Αρχών σε εθνικό, ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο. 2. Ενίσχυση της συνεργασίας των υπηρεσιών της ΑΑΔΕ για την άντληση, ανταλλαγή και αξιοποίηση κάθε είδους πληροφοριών και στοιχείων από εθνικές, ευρωπαϊκές και διεθνείς πηγές.

Ροή Εργασίας 4:

Ενίσχυση της πρόληψης, της ευαισθητοποίησης και της δημόσιας ακεραιότητας ΑΞΟΝΕΣ ΠΑΡΕΜΒΑΣΗΣ/ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ: 1. Ενίσχυση του δικαιώματος πρόσβασης στην πληροφορία, ως βασική αρχή διαφάνειας στην ΑΑΔΕ. 2. Μείωση της γραφειοκρατίας και βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών. 3. Ανάπτυξη δράσεων για την ενίσχυση αίσθησης ευθύνης και διαφάνειας στην ΑΑΔΕ 4. Ανάπτυξη πλαισίου απονομής βραβείων και παροχής κινήτρων για καινοτόμες λύσεις αντιμετώπισης της διαφθοράς. 5. Ανάπτυξη δράσεων ενίσχυσης φορολογικής συνείδησης. 6. Δημιουργία Κώδικα Ηθικής και Δεοντολογίας και διάδοση αυτού στο περιβάλλον της ΑΑΔΕ 7. Επανεξέταση του Οργανισμού, ανασχεδιασμό των διαδικασιών και των αρμοδιοτήτων των Υπηρεσιών της ΑΑΔΕ 8. Αναβάθμιση και προώθηση του κεντρικού ελέγχου και του συντονισμού των οργανικών μονάδων της ΑΑΔΕ για σκοπούς παρακολούθησης της απόδοσης αυτών. 9. Ορθολογική κατανομή, αξιοποίηση και αξιολόγηση του ανθρώπινου δυναμικού της ΑΑΔΕ

70. Στο πλαίσιο αυτό, σύμφωνα με τη Στρατηγική Καταπολέμησης της Διαφθοράς 2019-2021, υπό εκπόνηση βρίσκεται οδικός χάρτης (roadmap) για την προσέγγιση και επίτευξη των αξόνων παρέμβασης/προτεραιοποίησης της συγκεκριμένης στρατηγικής.

Για την υλοποίηση του οδικού χάρτη, θα ακολουθήσει: • Εκτίμηση των απαιτούμενων πόρων και προϋποθέσεων. • Σύνταξη αρχικού μητρώου κινδύνων που θα επικαιροποιηθεί και θα εμπλουτιστεί με την έναρξη υλοποίησης. • Ορισμός της επισπεύδουσας Υπηρεσίας, των εμπλεκόμενων υπηρεσιών της ΑΑΔΕ, καθώς και των αντίστοιχων εξωτερικών υπηρεσιών και φορέων. • Καθορισμός του χρονοδιαγράμματος υλοποίησης, που θα συμφωνεί με τις υπόλοιπες δράσεις και έργα, καθώς και με τις υφιστάμενες δεσμεύσεις.

Το κανονιστικό πλαίσιο

71. Στο ισχύον, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, νομοθετικό πλαίσιο- άρθρο 26 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, φ. Α΄170), όπως ισχύει⁴³ - προβλέπεται ότι, «[ο]ι υποθέσεις, που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται».

Ακόμη, προβλέπεται ότι «[μ]ε απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία εκδίδεται έως το τέλος κάθε έτους και δύναται να τροποποιηθεί οποτεδήποτε, καθορίζεται ο αριθμός των μερικών ή και πλήρων ελέγχων που θα διενεργούνται εντός του επόμενου έτους κατά προτεραιότητα, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με βάση άλλα κριτήρια, σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, λαμβανομένου υπόψη του αριθμού των ελεγκτών κατά το χρόνο έκδοσης της απόφασης και του αριθμού των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους δώδεκα μήνες από τον μήνα έκδοσης της απόφασης»,

72. Αναφορικά με την παλαιότητα των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων, προβλέπεται ότι, «[σ]την απόφαση ορίζεται, επίσης, το ποσοστό των πλήρων και μερικών ελέγχων για φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους ή υποχρεώσεις που αφορούν στην τελευταία πενταετία, συμπεριλαμβανομένου και του έτους έκδοσης της απόφασης, το οποίο δεν μπορεί να υπολείπεται του ποσοστού 70% του συνόλου πλήρων και μερικών ελέγχων, αντίστοιχα, των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα. (...) β. Για ελέγχους που διενεργούνται από 1.1.2018, ποσοστό τουλάχιστον 75% των ελέγχων που ορίζονται στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α΄ της παρούσας παραγράφου, αφορούν κατ' αρχήν σε ελέγχους της τελευταίας τριετίας για τις οποίες έχει λήξει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Οι έλεγχοι του προηγούμενου εδαφίου μπορούν να επεκτείνονται στα δύο προηγούμενα, πέραν της τελευταίας τριετίας, φορολογικά έτη ή χρήσεις, με βάση κριτήρια κατά τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο».

73. Στο κανονιστικό αυτό πλαίσιο προβλέπεται, επομένως, η εφαρμογή όχι ενός ολοκληρωμένου συστήματος διαχείρισης του κινδύνου μη συμμόρφωσης⁴⁴, αλλά μόνο ενός συστήματος για την επιλογή, ιεράρχηση και προτεραιοποίηση των προς έλεγχο υποθέσεων, με προβάδισμα των πλέον ληξιπρόθεσμων, βάσει κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου.

74. Το σύστημα αυτό δεν είναι καθολικό, καθώς αφορά μόνο σε κατασταλτικούς ελέγχους, εισάγει όμως νομική υποχρέωση για τη θέσπιση και εφαρμογή από την

⁴³ Οι ίδιες διατάξεις επαναλήφθηκαν και με το άρθρο 26 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που κυρώθηκε μετά το πέρας του ελέγχου με τον ν. 4987/2022 (φ. Α΄ 206).

⁴⁴ Παραδοσιακά, οι παράγοντες κινδύνου χωρίζονται σε Κίνδυνο μητρώου, Κίνδυνο αρχειοθέτησης, Κίνδυνο δήλωσης και Κίνδυνο πληρωμής.

ΑΑΔΕ κριτηρίων αξιολόγησης κινδύνου, με σκοπό την επιλογή και προτεραιοποίηση των προς έλεγχο υποθέσεων, και μάλιστα κατά ενιαίο τρόπο.

75. Παράλληλα, δεν αποκλείεται η εφαρμογή και άλλων μεθόδων για την επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων, όπως για παράδειγμα η τυχαία επιλογή⁴⁵, που είναι καίριας σημασίας για τον εντοπισμό ενδείξεων νέων, μη ανιχνευθέντων κινδύνων, ή λόγω συνδρομής ειδικών περιστάσεων⁴⁶ που αντικειμενικώς συνιστούν ένδειξη κινδύνου που δικαιολογεί τον έλεγχο. Ήδη μάλιστα στο άρθρο 28Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπεται και ο κατ' απόλυτη προτεραιότητα έλεγχος των υποθέσεων που διαβιβάζονται από τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος.

Η ΑΑΔΕ στο σύστημα αυτό έχει αποκλειστική αρμοδιότητα για την επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων και την κατάρτιση του ετήσιου προγράμματος ελέγχου των ληξιπρόθεσμων υποθέσεων για κάθε ελεγκτική υπηρεσία.

Από την άλλη πλευρά, οι ελεγκτικές υπηρεσίες είναι υπεύθυνες για την εφαρμογή και εκτέλεση του ετήσιου προγράμματος διενέργειας ελέγχων και τη διενέργεια των ελέγχων που προβλέπονται σε αυτό.

76. Η ΑΑΔΕ, ενόψει της καθολικής αρμοδιότητάς της για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, αναλαμβάνει προληπτικές δράσεις περιορισμού των κινδύνων μη συμμόρφωσης και διενεργεί, διά των επιμέρους ελεγκτικών υπηρεσιών της, μερικούς επιτόπιους ελέγχους πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, από φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά.

77. Οι έλεγχοι αυτοί, βάσει των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, δεν αποσκοπούν αποκλειστικά στον εντοπισμό τυπικών παραβάσεων που αφορούν στις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων και στην επιβολή των αντίστοιχων προστίμων, αλλά αποτελούν ένα σημαντικό εργαλείο καταγραφής πληροφοριών για τη συμπεριφορά των

⁴⁵ Η περίπτωση αυτή προβλέπεται και στις ετησίως εκδιδόμενες αποφάσεις του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με τις οποίες «[α]νεξάρτητα από την προτεραιοποίησή τους ή μη, ολοκληρώνονται άμεσα οι κάτωθι υποθέσεις προς έλεγχο: ... [υ]ποθέσεις που αφορούν σε έλεγχο βάσει δείγματος, σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα σε διατάξεις και αποφάσεις όπως ενδεικτικά δικαιούχων που έτυχαν επιστροφής ΦΠΑ, καθώς και δικαιούχων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που έτυχαν επιστροφής φόρου εισοδήματος, χωρίς έλεγχο».

⁴⁶ Η περίπτωση αυτή προβλέπεται και στις ετησίως εκδιδόμενες αποφάσεις του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με τις οποίες ανεξάρτητα από την προτεραιοποίησή τους ή μη, ολοκληρώνονται άμεσα υποθέσεις που αφορούν σε εκθέσεις έρευνας των ΥΕΔΔΕ, υποθέσεις που αφορούν σε πορισματικές εκθέσεις που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε. από τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος, υποθέσεις που προέκυψαν από εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ανακριτικών και προανακριτικών πράξεων, υποθέσεις που αφορούν σε διασταυρωτικούς ελέγχους ενδοκοινοτικών συναλλαγών (VIÉS), υποθέσεις πολυμερών (ταυτόχρονων) ελέγχων που διενεργούνται από ελληνικές και αλλοδαπές φορολογικές αρχές, υποθέσεις διενέργειας ελέγχου στο πλαίσιο επανάληψης διαδικασίας καθώς και σε εκτέλεση προδικαστικής απόφασης, υποθέσεις που αφορούν σε επιβολή προστίμων, υποθέσεις αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής κατόπιν αιτήματος κ.α.

φορολογουμένων, οι οποίες θα καταχωρούνται και θα αξιοποιούνται για τη διενέργεια περαιτέρω ενεργειών της φορολογικής διοίκησης με απώτερο σκοπό τον εντοπισμό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης.

78. Κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 26 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε χρόνο εκδίδονται αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ για την προτεραιοποίηση των φορολογικών ελέγχων.

Αρχικώς, εκδίδεται απόφαση με την οποία καθορίζεται ο αριθμός των μερικών και πλήρων ελέγχων που θα διενεργηθούν κατ' έτος από τις ελεγκτικές Υπηρεσίες της ΓΔΦΔ.

Εν συνεχεία, η απόφαση αυτή τροποποιείται και επιλέγονται πλέον οι υποθέσεις που θα ελεγχθούν κατά προτεραιότητα ανά ελεγκτική υπηρεσία για ανέλεγκτα έτη της τελευταίας πενταετίας με τήρηση των ποσοστών παλαιότητας που προβλέπονται στον νόμο, οι οποίες ταξινομούνται σε φθίνουσα σειρά ταξινόμησης με βάση τη μοριοδότησή τους, μέχρι την εκπλήρωση του επιχειρησιακού στόχου κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας, όπως αυτός καθορίζεται ετησίως από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ.

79. Με τις αποφάσεις αυτές προβλέπεται ότι μετά την ανάρτηση για κάθε ελεγκτική υπηρεσία των αξιολογημένων - προτεραιοποιημένων υποθέσεων στην εφαρμογή "Discoverer Viewer" του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος (Ο.Π.Σ.) Elenxis της ΑΑΔΕ, οι προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών, για τις υποθέσεις που είναι εκκρεμείς στις ελεγκτικές υπηρεσίες, εφόσον από τα στοιχεία ή τις πληροφορίες που έχουν στη διάθεσή τους και σε συνδυασμό με τις ισχύουσες διατάξεις κρίνουν ότι συντρέχει βάσιμος λόγος ελέγχου κατά προτεραιότητα υποθέσεων μη προτεραιοποιημένων, υποχρεούνται, το αργότερο εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την ανάρτηση των προτεραιοποιημένων υποθέσεων της υπηρεσίας τους, να εισάγουν τις προκρινόμενες υποθέσεις σε σειρά κατάταξης ανάλογα με τη σημαντικότητά τους, συνεκτιμώντας τη σοβαρότητα των υποθέσεων που ανακατατάσσονται.

Προς τούτο, συνεκτιμώνται ενδεικτικά η γενεσιουργός αιτία, η δυνατότητα είσπραξης των προσδοκώμενων ποσών βεβαίωσης και η σοβαρότητα εν γένει των υποθέσεων. Για τις ενέργειες αυτές απαιτείται αιτιολόγηση από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών⁴⁷. Η ίδια δυνατότητα υφίσταται και για τις υποθέσεις που μπορεί να δημιουργηθούν κατά τη διάρκεια του έτους.

80. Με τις ίδιες αποφάσεις προσδιορίζεται ο αριθμός των φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν από τις ελεγκτικές υπηρεσίες για τη διαπίστωση της ορθής εκπλήρωσης των μη ετήσιων υποχρεώσεων των φορολογικών κεφαλαίου.

Οι υποθέσεις αυτές, που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται από τις ελεγκτικές υπηρεσίες, βάσει κριτηρίων, χρησιμοποιώντας δεδομένα από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης που είναι διαθέσιμα στην ΑΑΔΕ ή προκύπτουν

⁴⁷ Ενδεικτικά βλ. την Α.1288/2020 (ΦΕΚ Β' 5790/30.12.2020) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., για τον καθορισμό του αριθμού των φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2021.

από το φυσικό αρχείο της αρμόδιας για την παραλαβή δηλώσεων φόρων κεφαλαίου υπηρεσίας, με παραπομπή σε συνημμένο Παράρτημα.

81. Οι ανωτέρω αποφάσεις αποσκοπούν στην, με εναρμονισμένο τρόπο, επιλογή και προτεραιοποίηση των προς έλεγχο υποθέσεων για όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες και δεν καλύπτουν τις διαδικασίες για την εφαρμογή των ελέγχων, ούτε την ποιότητα και τα αποτελέσματά τους.

82. Τόσο, όμως, η ενιαία εφαρμογή και εκτέλεση του προγράμματος φορολογικών ελέγχων όσο και η ομοιόμορφη διενέργεια των ελέγχων από τις ελεγκτικές υπηρεσίες είναι απαραίτητη προκειμένου να αποτρέπεται το φαινόμενο της στόχευσης των ελέγχων ή της διενέργειας αναποτελεσματικών ελέγχων.

83. Για την επίτευξη αυτού του στόχου, η ΑΑΔΕ, στο πλαίσιο της νομικής υποχρέωσής της για την εποπτεία και τον συντονισμό των φοροελεγκτικών υπηρεσιών της, τη λήψη και την εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία τους στον τομέα καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και τον εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς, προκειμένου να εξασφαλίσει την ορθότητα και να εναρμονίσει τον τρόπο με τον οποίο οι ελεγκτικές υπηρεσίες εφαρμόζουν ή και επεμβαίνουν στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων, εκδίδει κάθε χρόνο οδηγίες για την εκτέλεσή του και παράλληλα εποπτεύει τη συμμόρφωση των ελεγκτικών υπηρεσιών σε αυτό. Επιπλέον, εκδίδει οδηγίες για τη διενέργεια των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης.

Τα έγγραφα αυτά δεν είναι νομικά δεσμευτικά, συναποτελούν, όμως, μαζί με την απόφαση για την επιλογή και προτεραιοποίηση των προς έλεγχο υποθέσεων, το πλαίσιο που αναπτύσσει η ΑΑΔΕ για τη διενέργεια ελέγχων βάσει αξιολόγησης κινδύνου που προβλέπει ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΠΟΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

I

Η ΑΑΔΕ έχει αναπτύξει και εφαρμόζει σύστημα για την αναγνώριση των κινδύνων για τα έσοδα, τον εντοπισμό και αξιολόγηση των παραγόντων κινδύνου. Στο σύστημα επιλογής και προτεραιοποίησης των ελεγκτέων υποθέσεων δεν περιγράφεται η διαδικασία προσδιορισμού και βαθμολόγησης των παραγόντων κινδύνου. Οι «παράγοντες κινδύνου» δεν είναι επαρκώς στοχευμένοι στο είδος και το μέγεθος των επιχειρήσεων. Δεν διασφαλίζεται η αντιμετώπιση κατά ισοδύναμο τρόπο του κινδύνου φοροδιαφυγής από όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Κατά την κατάρτιση από την κεντρική διοίκηση της ΑΑΔΕ του πίνακα προτεραιοποίησης των υποθέσεων που θα ελεγχθούν δεν εφαρμόζεται για όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες η προβλεπόμενη από τη νομοθεσία διάκριση των υποθέσεων αναλόγως της παλαιότητάς τους.

Περί του συστήματος επιλογής και προτεραιοποίησης των ελεγκτέων υποθέσεων

Η διαδικασία της επιλογής και προτεραιοποίησης των ελεγκτέων υποθέσεων βάσει κινδύνου αποτελεί σημαντική παράμετρο για την αποτελεσματικότητα του συστήματος φορολογικών ελέγχων, καθώς επιτρέπει στη φορολογική αρχή να επικεντρώνει τις ελεγκτικές προσπάθειες στους μη συμμορφούμενους φορολογούμενους, καθιστώντας την ελεγκτική δραστηριότητα περισσότερο παραγωγική, να κατανέμει τους διαθέσιμους ανθρώπινους, οικονομικούς και τεχνικούς ελεγκτικούς πόρους, στα διάφορα επίπεδα κινδύνου, επιτυγχάνοντας τη βέλτιστη αξιοποίησή τους, και να μειώνει τον κίνδυνο της διαφθοράς εντός της φορολογικής διοίκησης, καθώς αφενός δεν επιτρέπει τη στρατηγική «στόχευση» των φορολογουμένων από μεμονωμένους ελεγκτές και αφετέρου μειώνει τον αριθμό των ελέγχων και, ως εκ τούτου, την αλληλεπίδραση ελεγκτών και φορολογουμένων.

Για τους λόγους αυτούς, η διαδικασία επιλογής και προτεραιοποίησης των ελεγκτέων υποθέσεων βάσει κινδύνου πρέπει να πλαισιώνεται από ένα σαφές και ολοκληρωμένο ρυθμιστικό πλαίσιο που να καταγράφει τις παραμέτρους εντοπισμού και αξιολόγησης των δεικτών κινδύνων, να εξασφαλίζει την εφαρμογή της διαδικασίας αυτής με τις κατάλληλες προσαρμογές σε όλα τα είδη φορολογητέων αντικειμένων και υποκειμένων, να διασφαλίζει την ίση μεταχείριση των φορολογουμένων με την πρόταξη προς έλεγχο των πιο επικίνδυνων φορολογουμένων, και να αποκλείει ή έστω να οριοθετεί εντός αυστηρού πλαισίου με ελέγξιμες παραμέτρους τις εκ των υστέρων

παρεμβάσεις για την ανακατάταξη και αντικατάσταση των ήδη επιλεγμένων και προτεραιοποιημένων προς έλεγχο υποθέσεων.

Κρίσιμο βήμα για την ανάπτυξη της διαχείρισης κινδύνου και την επιλογή των πλέον επικίνδυνων φορολογουμένων αποτελεί η τμηματοποίηση του ελεγκτέου πληθυσμού, καθώς η κατηγοριοποίηση των φορολογουμένων⁴⁸ ανάλογα με το είδος (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) και τον τύπο δραστηριότητας (βιομηχανίες, αγροτικές, υπηρεσίες κ.λπ.), επιτρέπει στις αρχές εσόδων να αναπτύξουν πιο αποτελεσματικές και στοχευμένες διαδικασίες επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων καθώς ορισμένα κριτήρια αξιολόγησης κινδύνου μπορεί να είναι άσχετα για ορισμένους κλάδους.

Επίσης, η επιλογή των υποθέσεων φορολογικού ελέγχου πρέπει να διαχωρίζει τους μεγάλους από τους μεσαίους και μικρούς φορολογούμενους, δεδομένου, αφενός, του μεγάλου αριθμού μεσαίων και μικρών επιχειρήσεων⁴⁹ με περιορισμένες δυνατότητες εσόδων και του σχετικά μικρού όγκου διαθέσιμων πληροφοριών, και, αφετέρου, ότι η ύπαρξη ορισμένων κριτηρίων μπορεί να μην είναι σημαντική για τους μικρούς φορολογούμενους.

Οι διαπιστώσεις του διεξαχθέντος ελέγχου

84. Η ΑΑΔΕ για την επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων βασίζεται σε ένα σύστημα αναγνώρισης και αξιολόγησης του κινδύνου της φοροδιαφυγής. Στο σύστημα αυτό βαθμολογεί και ιεραρχεί τους «παράγοντες κινδύνου» και προτάσσει τον έλεγχο των υποθέσεων υψηλού κινδύνου παραβατικότητας.

85. Στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, η επιλογή των υποθέσεων που ελέγχονται κατά προτεραιότητα και η επίτευξη των στόχων, οι οποίοι τίθενται στο επιχειρησιακό σχέδιο της ΑΑΔΕ, είναι συνάρτηση παραμέτρων και προϋποθέσεων, οι σημαντικότερες εκ των οποίων είναι το ύψος των τιθέμενων στόχων (πλήθους, βεβαίωσης και είσπραξης) σε σχέση με:

(α) το πλήθος του ελεγκτικού δυναμικού,

(β) τους επιμέρους παράλληλα τιθέμενους στόχους του επιχειρησιακού σχεδιασμού (διενέργεια προληπτικών ελέγχων, ελέγχων επιστροφών φόρων, ελέγχων φορολογίας κεφαλαίου, διασταυρωτικών ελέγχων, ελέγχων στο πλαίσιο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, εκδόσεις πράξεων επιβολής προστίμων κ.λπ.),

⁴⁸ Η κατηγοριοποίηση ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης (μικρές, μεσαίες, μεγάλες) ή ανάλογα με τον τύπο δραστηριότητας (βιομηχανίες, αγροτικές, υπηρεσίες κ.λπ.) ή το είδος φόρου που εξετάζεται (άμεσος, έμμεσος) αποτελεί ένα κρίσιμο βήμα για την ανάπτυξη της διαχείρισης κινδύνου ΟΟΣΑ (ΟΟΣΑ Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. Paris: OECD, Centre For Tax Policy and Administration, 2004).

⁴⁹ Σύμφωνα με τον ΣΕΒ, οι ΜμΕ συμμετέχουν ενεργά στην επιχειρηματικότητα και την οικονομία τόσο σε ευρωπαϊκό, όσο και σε εθνικό επίπεδο. Στην Ελλάδα, το πλήθος τους είναι κοντά στο 99,9% του συνολικού αριθμού των επιχειρήσεων. Καλύπτουν ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων και κλάδων. Αντιπροσωπεύουν περίπου το 19,3% του ΑΕΠ και το 87% της απασχόλησης σε επιχειρήσεις.

(γ) το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο και την υποχρέωση διενέργειας κάποιων ελέγχων λόγω της ύπαρξης πορισμάτων, εισαγγελικών παραγγελιών κ.ά.,

(δ) την εμπειρία και την εκπαίδευση του ελεγκτικού δυναμικού, και

(ε) τα εργαλεία ελέγχου και τις ακολουθούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις⁵⁰.

Στο σύστημα επιλογής και προτεραιοποίησης των ελεγκτέων υποθέσεων δεν περιγράφεται η διαδικασία προσδιορισμού, επιλογής και βαθμολόγησης των «παραγόντων κινδύνου».

86. Στο ισχύον κανονιστικό πλαίσιο και στο σύστημα επιλογής και προτεραιοποίησης των προς έλεγχο υποθέσεων που εφαρμόζει η ΑΑΔΕ, δεν περιλαμβάνονται δεσμεύσεις, αναφορές και κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τους δείκτες εντοπισμού των κινδύνων, τα κριτήρια ανάλυσής τους για τη βαθμονόμησή τους και την εν γένει διαδικασία επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων.

87. Η κατάρτιση του ετήσιου προγράμματος ελέγχων από την ΑΑΔΕ είναι αποτέλεσμα μιας ενδογενούς διαδικασίας που διεξάγεται και αποτυπώνεται σε εσωτερικά τεχνικά σημειώματα και εργασιακά έγγραφα⁵¹, χωρίς να έχει ακόμα συμπεριληφθεί στο εγχειρίδιο Λειτουργικών Διαδικασιών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ.

⁵⁰ Σχετικά τα 3/27.5.2020 και 4/19.4.2021 ενημερωτικά σημειώματα για την κατάρτιση ετήσιου σχεδίου δράσεις φορολογικών ελέγχων ετών 2020 και 2021.

⁵¹ Από τεχνικής, όμως, απόψεως η διαδικασία της προτεραιοποίησης έχει μηχανογραφηθεί στο σύνολό της, αντλώντας τις απαιτούμενες πληροφορίες από τα διαθέσιμα μηχανογραφικά συστήματα, βάσει των προδιαγραφών διαχείρισης κινδύνων που δίνονται από την Α.Α.Δ.Ε., και μόνο εξαιρετικώς για τις πληροφορίες που περιέρχονται αποκλειστικά σε γνώση της Διεύθυνσης Ελέγχων, αυτές διαβιβάζονται στη Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. προκειμένου να συμπεριληφθούν προς αξιολόγηση στο πλαίσιο της διαχείρισης κινδύνων. Συγκεκριμένα, η Α.Α.Δ.Ε. εφαρμόζει ένα Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών, με στόχο την ολοκληρωμένη διαχείριση της όλης ελεγκτικής διαδικασίας. Η κεντρική επιχειρησιακή μονάδα του συστήματος αποτελείται από έναν μηχανισμό μέσω του οποίου γίνεται η επιλογή των υποθέσεων, με τη χρήση των διαθέσιμων δεδομένων. Αυτή η ενότητα χωρίζεται στις υποενοτήτες Ανάλυση Κινδύνου και Επιλογή Περιπτώσεων. Το σύστημα Ανάλυσης Κινδύνων αναφέρεται στην αξιολόγηση των διαθέσιμων δεδομένων με στόχο την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο. Η ανάκτηση δεδομένων διευκολύνεται από τις αποθήκες δεδομένων του Υπουργείου Οικονομικών και τρίτων. Λαμβάνονται επίσης υπόψη οι εσωτερικές πληροφορίες που παράγονται κατά τη λειτουργία του συστήματος. Τα δεδομένα που συλλέγονται εξετάζονται και συγκεντρώνονται με τέτοιο τρόπο ώστε να καταστούν κατάλληλα για περαιτέρω ανάλυση από τους χρήστες κατά τη λήψη των αποφάσεών τους. Αυτή είναι μια συνεχής διαδικασία κατά την οποία πραγματοποιείται φιλτράρισμα, συνδυασμός και συγχώνευση δεδομένων από διαφορετικές πηγές.

Για την επιλογή κατάλληλων στόχων για έλεγχο η αρμόδια Διεύθυνση της ΑΑΔΕ ακολουθεί μια διεργασία από την οποία προκύπτουν ως τελικό προϊόν οι υποθέσεις προς ανάθεση στις ελεγκτικές υπηρεσίες.

Η διεργασία αυτή ξεκινάει με έρευνα πάνω στις διαθέσιμες πληροφορίες για την ανίχνευση τάσεων παραβατικότητας. Η ανίχνευση τάσεων παραβατικότητας στηρίζεται στην ανάλυση μεγάλου όγκου αναλυτικών πρωτογενών και δευτερογενών δεδομένων μέσω τεχνικών εξόρυξης δεδομένων με τη χρήση εργαλείων έρευνας από την αποθήκη δεδομένων (Data Warehouse) του Ο.Π.Σ. ELENXIS ή και βάσει δεδομένων τρίτων οργανισμών και υπηρεσιών.

Μέσω του ίδιου πληροφοριακού συστήματος επιλέγονται οι υποψήφιοι προς έλεγχο υποθέσεις αξιολογώντας την «επικινδυνότητα» κάθε φορολογουμένου με τη βαθμολόγηση του κινδύνου κάθε υπόθεσης αφού αξιολογήσει τα οικονομικά στοιχεία, τις υφιστάμενες παραβάσεις, τυχόν πληροφορίες, αποτελέσματα ελέγχων κ.ά.

Από την ΑΑΔΕ επισημάνθηκε ότι η διαπιστωθείσα αδυναμία έχει ήδη εξαλειφθεί καθώς η διαδικασία της προτεραιοποίησης είναι, πλέον, καταγεγραμμένη και περιγράφεται αναλυτικά, η δε γενική περιγραφή της ακολουθούμενης διαδικασίας προτεραιοποίησης και η διαδικασία προσδιορισμού και βαθμονόμησης των κριτηρίων επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο πρόκειται να συμπεριληφθεί στο Εγχειρίδιο Λειτουργικών Διαδικασιών της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών της ΑΑΔΕ.

88. Για τον προσδιορισμό και αξιολόγηση των κινδύνων και την εν γένει ανάλυση της μεθοδολογίας που ακολουθείται για την αξιολόγηση των υποθέσεων που θα ελεγχθούν κατ' έτος συντάσσεται από τη Διεύθυνση Ελέγχων μελέτη⁵² με σκοπό την προτεραιοποίηση αυτών που παρουσιάζουν μεγαλύτερη παραβατικότητα και εισπραξιμότητα, διακεκριμένα ανά κατηγορία ελεγκτικών υπηρεσιών, εφαρμόζοντας διαδικασία διαχείρισης κινδύνων η οποία αναπτύσσεται σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο διαχείρισης κινδύνου "ISO 31000"^{53, 54}.

⁵² Μελέτη κριτηρίων ανάλυσης κινδύνων Προτεραιοποίησης 2021: Στόχος της παρούσας μελέτης είναι η ανάλυση της μεθοδολογίας που ακολουθήθηκε για την αξιολόγηση των υποθέσεων που θα ελεγχθούν το έτος 2021 κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 26 του Ν.4174/2013 (Α'170), όπως ισχύει, με σκοπό την προτεραιοποίηση αυτών που παρουσιάζουν μεγαλύτερη παραβατικότητα και εισπραξιμότητα εφαρμόζοντας τη διαδικασία διαχείρισης κινδύνων..

⁵³ Το **ISO 31000** είναι ένα διεθνές πρότυπο που δημοσιεύθηκε αρχικά το 2009 και παρέχει αρχές και κατευθυντήριες γραμμές για την αποτελεσματική διαχείριση του ρίσκου (risk management). Περιγράφει μια γενική προσέγγιση στη διαχείριση ρίσκων, η οποία μπορεί να είναι διαφορετικών τύπων (χρηματοοικονομικοί, λειτουργικοί, στρατηγικοί κ.α.) και μπορεί να εφαρμοστεί σε κάθε οργανισμό, ανεξάρτητα από το μέγεθος, τη δραστηριότητα ή τον τομέα του. Το πρότυπο παρέχει ορολογία και έννοιες για τη συζήτηση της διαχείρισης του ρίσκου. Το πρότυπο δεν παρέχει λεπτομερείς οδηγίες ή απαιτήσεις σχετικά με τον τρόπο διαχείρισης συγκεκριμένων ρίσκων, ούτε συμβουλές που σχετίζονται με συγκεκριμένο τομέα εφαρμογής αλλά παραμένει σε γενικό επίπεδο. Το πρότυπο **31000** παρέχει ένα νέο ορισμό του ρίσκου, ως την **επίδραση της αβεβαιότητας στην επίτευξη των στόχων** του οργανισμού, υπογραμμίζοντας τη σημασία του καθορισμού στόχων πριν από την προσπάθεια ελέγχου των ρίσκων και υπογραμμίζοντας το ρόλο της αβεβαιότητας. Η διαχείριση ρίσκου πραγματοποιείται με την ανάλυση δυνητικών συμβάντων, αφού αρχικά βρεθούν οι πηγές των ρίσκων. Συμβάντα με αρνητική επίδραση στους στόχους ονομάζονται **απειλές** και συμβάντα με θετική επίδραση στους στόχους ονομάζονται **ευκαιρίες**. Η έννοια της διαχείρισης ρίσκου συμπεριλαμβάνει και τους δύο παραπάνω όρους (απειλές και ευκαιρίες). Σε κάθε διεργασία ο οργανισμός επικεντρώνεται στα συμβάντα που έχουν σημασία και διενεργεί ανάλυση πιθανότητας / σοβαρότητας για κάθε τέτοιο δυνητικό συμβάν. Η διαχείριση ρίσκου είναι συστηματική και δομημένη βασίζεται στην καλύτερη δυνατή πληροφόρηση (ιστορικά στοιχεία, παρατήρηση, ανατροφοδότηση από ενδιαφερόμενα μέρη, εμπειρία κ.α.), είναι προσαρμοσμένη στον οργανισμό και λαμβάνει υπόψιν το εσωτερικό και το εξωτερικό περιβάλλον, είναι δυναμική, επαναλαμβανόμενη και ανταποκρινόμενη στην αλλαγή και διευκολύνει την συνεχή βελτίωση του οργανισμού.

⁵⁴ Σύμφωνα με τη μελέτη, η διαδικασία διαχείρισης κινδύνων αναπτύσσεται σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο διαχείρισης κινδύνου "ISO 31000", σκοπεύει στον περιορισμό της πιθανότητας απώλειας φορολογικών εσόδων από τη μη διενέργεια αποτελεσματικών φορολογικών ελέγχων και περιλαμβάνει την αναγνώριση, αξιολόγηση, ανάλυση, μέτρηση και ερμηνεία των κινδύνων. Η αναγνώριση των κινδύνων φοροδιαφυγής λόγω της ασταθούς φύσης τους, προϋποθέτει ελεγκτική εμπειρία και για τον λόγο αυτό βασίστηκε σε λογικές και εμπειρικές εκτιμήσεις. Μετά το στάδιο της αναγνώρισης και καταγραφής των κινδύνων πραγματοποιήθηκε ποιοτική και ποσοτική ανάλυσή τους. Η ποιοτική ανάλυση των κινδύνων αφορά στην εκτίμηση της πιθανότητας εμφάνισης των κινδύνων και του μεγέθους των συνεπειών τους, ενώ η ποσοτική ανάλυση αφορά στην ποσοτικοποίηση της ποιοτικής ανάλυσης καθώς και στη διαβάθμιση του κινδύνου με τη χρήση κλίμακας διαβάθμισης. Για την ανάλυση και αξιολόγηση των κινδύνων εφαρμόστηκε το αυτοματοποιημένο μοντέλο αντικειμενικής αξιολόγησης υποθέσεων που είχε εφαρμοστεί και για την προτεραιοποίηση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχου των ετών 2016 έως και 2019, το οποίο αναπτύχθηκε στο πλαίσιο του Διεθνές Προτύπου Ελέγχου ISA 315 και ISSAI 1315 της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC).

89. Με τη μελέτη⁵⁵ προσδιορίζονται οι «παράγοντες κινδύνου» και καθιερώνεται ένα σύστημα βαθμών που χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση του επιπέδου κινδύνου κάθε φορολογούμενου. Η κάρτα βαθμολογίας περιλαμβάνει μια λίστα με δείκτες κινδύνου παραβατικότητας και εισπραξιμότητας ανά ελεγκτική υπηρεσία και ανάλογα με την κατηγορία του φορολογούμενου ως νομικού ή φυσικού προσώπου, και οι βαθμοί εκχωρούνται με βάση τη σοβαρότητα του κινδύνου.

Εφαρμόζεται ένα μοντέλο προληπτικής ανάλυσης και αξιολόγηση κινδύνων δύο φάσεων.

Στην πρώτη φάση γίνεται καθορισμός και μέτρηση των παραγόντων κινδύνου⁵⁶ και στη δεύτερη η ανάδειξη του μεγέθους και η αξιολόγηση του κάθε κινδύνου.

Στη δεύτερη φάση γίνεται επιπλέον βαθμολόγηση επιμέρους παραγόντων. Συγκεκριμένα στη φάση αυτή η τελική βαθμολογία που συγκεντρώνουν οι υπό αξιολόγηση φορολογούμενοι πολλαπλασιάζεται με συντελεστές⁵⁷ βαρύτητας ανάλογα με τα χαρακτηριστικά βαρύτητας/σημαντικότητας των υποθέσεων, οι οποίοι εφαρμόζονται σε κάθε υπό αξιολόγηση φορολογικό έτος που εντοπίζονται και ορίζονται κοινοί για όλους τους υπό αξιολόγηση φορολογούμενους, ανεξαρτήτως αρμοδιότητας των επιμέρους ελεγκτικών υπηρεσιών και το είδος ή το μέγεθος των φορολογουμένων.

90. Μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας αξιολόγησης/μοριοδότησης των υποθέσεων, επιλέγονται για κάθε ελεγκτική υπηρεσία οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις για την επίτευξη του τιθέμενου επιχειρησιακού στόχου πλήρων/μερικών φορολογικών ελέγχων εκτός επιστροφών φόρων, βάσει της κατανομής της στοχοθεσίας στις ελεγκτικές υπηρεσίες, των μορίων κάθε υπόθεσης, και των οριζόμενων ποσοστώσεων παλαιότητας του άρθρου 26 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και της εκπλήρωσης των επιμέρους τιθέμενων στόχων.

91. Κατόπιν αυτών, καταρτίζεται από την κεντρική διοίκηση ο πίνακας με τις αξιολογημένες υποθέσεις ανά ελεγκτική υπηρεσία και το σχετικό αρχείο με τις αξιολογημένες υποθέσεις, που περιλαμβάνει τους ελεγκτέους φορολογούμενους σε

⁵⁵ Για τις ανάγκες του ελέγχου παρασχέθηκαν οι μελέτες που αφορούν στην προτεραιοποίηση των ετών 2020 και 2021 και εκπονήθηκαν μετά από επικαιροποίηση και εμπλουτισμό προγενέστερων μελετών που συντάσσονται κατ' έτος για την υλοποίηση των εκάστοτε προτεραιοποιήσεων.

⁵⁶ Ο καθορισμός των παραγόντων κινδύνου γίνεται βάσει αφενός κριτηρίων παραβατικότητας και αφετέρου εισπραξιμότητας και βαθμολογούνται ανάλογα με το βαθμό σημαντικότητάς τους (με βάση κλίμακα βαθμολογίας από 1 -10). Τα κριτήρια παραβατικότητας διακρίνονται σε κριτήρια βασικών κινδύνων και κριτήρια ειδικών στόχων, που αφορούν σε κινδύνους που εντοπίζονται από στοχεύσεις και διασταυρώσεις, σύμφωνα με τις επιμέρους κάθε χρόνο στοχεύσεις.

⁵⁷ Οι συντελεστές είτε αφορούν ποιοτικά χαρακτηριστικά σοβαρότητας των υποθέσεων και πολλαπλασιάζουν τη συνολική βαθμολογία.

φθίνουσα σειρά ταξινόμησης με βάση τη μοριοδότησή τους, για ανέλεγκτα έτη της τελευταίας πενταετίας, με βάση το έτος με τα υψηλότερα μόρια, αναρτάται στο Ο.Π.Σ.

92. Δεν υφίσταται ρυθμιστικό πλαίσιο που να καταγράφει τις παραμέτρους εντοπισμού και αξιολόγησης – βαθμολόγησης των παραγόντων κινδύνου. Η διαδικασία προσδιορισμού και επιλογής τους δεν περιγράφεται ούτε στις μελέτες για την προτεραιοποίηση των ελεγκτέων υποθέσεων, όπου μόνο αναφέρεται ότι η αναγνώριση των κινδύνων φοροδιαφυγής, «λόγω της ασταθούς φύσης τους, προϋποθέτει ελεγκτική εμπειρία και για τον λόγο αυτό βασίστηκε σε λογικές και εμπειρικές εκτιμήσεις». Κατ' αποτέλεσμα δεν τίθενται σημεία ελέγχου της ορθότητας της ακολουθούμενης διαδικασίας, ενώ ανακύπτει και έλλειμμα διαφάνειας ως προς την τήρηση ορθών πρακτικών προσδιορισμού των εκάστοτε επιλεγόμενων παραγόντων κινδύνου.

93. Επιπλέον, ελλείπει ενός ρυθμιστικού πλαισίου, η χρήση των αναφερομένων στις μελέτες παραγόντων κινδύνου, μεμονωμένα ή σε συνδυασμό, εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής διοίκησης. Το γεγονός αυτό έχει αντίκτυπο στα προφίλ κινδύνου, τα οποία αποτελούν συνδυασμό κριτηρίων που, εφαρμοζόμενα σε έναν φορολογούμενο, μπορούν να καταλήξουν σε επιλογή για έλεγχο.

Όπως γνωστοποιήθηκε από την ΑΑΔΕ, ο προσδιορισμός των παραγόντων κινδύνου γίνεται με κριτήρια που προκύπτουν από υφιστάμενες μελέτες, από αξιολόγηση των εισερχόμενων πληροφοριών και πληροφοριακών δελτίων (εντός και εκτός ΑΑΔΕ), από την παρακολούθηση των τάσεων της διεθνούς πρακτικής, από προτάσεις των ελεγκτικών υπηρεσιών, αλλά και από μελέτη της πραγματικής οικονομικής και φορολογικής κατάστασης.

Κατά τη διαδικασία προσδιορισμού και αξιολόγησης των παραγόντων κινδύνου, αναγνωρίζονται αξιολογούνται, αναλύονται, επιμετρώνται και ερμηνεύονται διάφοροι πιθανοί κίνδυνοι φοροδιαφυγής, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες και στοιχεία, όπως τις κλαδικές μελέτες φορολογικού κενού που διενεργεί η Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού της ΑΑΔΕ στις κατηγορίες επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, τα αποτελέσματα ελέγχων των προηγούμενων ετών, την ανατροφοδότηση από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ κ.λπ. Η σχετική ανάλυση είναι τόσο ποιοτική όσο και ποσοτική. Επίσης, είναι μια διαδικασία δυναμική, που βελτιώνεται κι αναπροσαρμόζεται κάθε χρόνο με βάση τις εκάστοτε οικονομικές συνθήκες και ελεγκτικές προτεραιότητες. Ως εκ τούτου, η εκ των προτέρων εξαντλητική τυποποίησή της δεν είναι εφικτή.

94. Ακόμη, δεν προσδιορίζονται οι κανόνες εξαγωγής των μορίων βαρύτητάς τους αυτοτελώς και συγκριτικά με τους λοιπούς. Αναφέρεται μόνο ότι μετά το στάδιο της αναγνώρισης και καταγραφής των κινδύνων πραγματοποιείται ποιοτική και ποσοτική⁵⁸ ανάλυσή τους.

⁵⁸ Η ποιοτική ανάλυση των κινδύνων αφορά στην εκτίμηση της πιθανότητας εμφάνισης των κινδύνων και του μεγέθους των συνεπειών τους, ενώ η ποσοτική ανάλυση αφορά στην ποσοτικοποίηση της ποιοτικής ανάλυσης καθώς και στη διαβάθμιση του κινδύνου με τη χρήση κλίμακας διαβάθμισης.

Σύμφωνα με την ΑΑΔΕ, οι παράγοντες κινδύνου ιεραρχούνται με βάση τις προτάσεις των ελεγκτικών υπηρεσιών, την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των διασταυρώσεων και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των κριτηρίων, τα εισερχόμενα πληροφοριακά δελτία και την εμπειρία των υπαλλήλων της Διεύθυνσης Ελέγχων, και τα όρια των τάξεων ορίζονται με τη μη ιεραρχική στατιστική μέθοδο ομαδοποίησης K-Means⁵⁹ και ταξινομούνται σε φθίνουσα σειρά με βάση τον βαθμό σημαντικότητας τους και στη συνέχεια διαβαθμίζονται σε επίπεδα κινδύνου.

95. Επομένως, οι παράγοντες κινδύνου δεν συνοδεύονται από επαρκώς αυστηρούς κανόνες ενεργοποίησης και βαθμονόμησής τους.

Σύμφωνα με την ΑΑΔΕ, η μέθοδος προσδιορισμού και βαθμολόγησής τους δεν περιγράφεται λόγω της φύσης των προς επεξεργασία και αξιολόγηση δεδομένων, καθώς πρόκειται για ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα που διέπονται από το χαρακτηρισμό του απορρήτου, αλλά και λόγω της διασφάλισης της εγκυρότητας και ακεραιότητας του συστήματος επιλογής και προτεραιοποίησης των προς έλεγχο υποθέσεων.

Οι «παράγοντες κινδύνου» δεν είναι προσαρμοσμένοι στο είδος και το μέγεθος των επιχειρήσεων

96. Οι δείκτες κινδύνου δεν επιλέγονται διακριτά ανά κλάδο δραστηριότητας.

Σε ένα πλαίσιο φορολογικής διοίκησης, η κατάτμηση του πληθυσμού των φορολογουμένων σε υποπληθυσμούς φορολογουμένων με παρόμοια χαρακτηριστικά και συμπεριφορές διευκολύνει τον ακριβέστερο προσδιορισμό και την κατηγοριοποίηση των κινδύνων συμμόρφωσης. Αυτό, με τη σειρά του, οδηγεί σε μια πλουσιότερη κατανόηση των πραγματικών κινδύνων συμμόρφωσης και πρέπει τελικά να βοηθήσει στον καθορισμό και την παροχή θεραπειών κινδύνου⁶⁰.

97. Γίνεται αρχικώς μια ποιοτική διάκριση με κριτήριο τη διάκριση των φορολογουμένων σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, και την αρμοδιότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών, αλλά εν συνεχεία η επιλογή τους ανά κατηγορία φορολογουμένων και ελεγκτική αρχή γίνεται χωρίς την εφαρμογή άλλων ποιοτικών χαρακτηριστικών, όπως ο κλάδος ή τομέας δραστηριότητας (βιομηχανίες, αγροτικές, υπηρεσίες κ.λπ), και ανάλογα με την επικινδυνότητα και παραβατικότητά του, ή οικονομικών δεδομένων⁶¹, όπως τα ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες, καθαρά κέρδη ή

⁵⁹ Ο διαμεριστικός αλγόριθμος k-means είναι ένας από τους δημοφιλέστερους αλγόριθμους ομαδοποίησης.

⁶⁰ ΟΟΣΑ Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. Paris: OECD, Centre For Tax Policy and Administration, 2004.

⁶¹ Εξαιρέση αποτελούν οι αξιολογημένες υποθέσεις του ΚΕΜΕΕΠ, οι οποίες ομαδοποιούνται σε τέσσερις κατηγορίες, βάσει των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της τελευταίας διαχειριστικής περιόδου και για την

ζημιές, συντελεστές μικτού και καθαρού κέρδους, δεδομένα από δηλώσεις άμεσης και έμμεσης φορολογίας.

Δεν γίνεται, δηλαδή, περαιτέρω κατηγοριοποίηση του πληθυσμού των φορολογουμένων και τμηματοποίησή τους σε ομάδες με κοινά χαρακτηριστικά, και αντίστοιχη αξιολόγηση και βαθμολόγησή τους, αλλά εφαρμόζονται ανά ελεγκτική υπηρεσία και για τις ΔΟΥ συνολικά, οι ίδιοι δείκτες κινδύνου για το σύνολο του ελεγκτέου πληθυσμού.

98. Ο κύριος κλάδος δραστηριότητας αποτελεί απλώς ανά κριτήριο αξιολόγησης εντασσόμενο στους βασικούς κινδύνους, το οποίο βαθμολογείται κατά τον ίδιο τρόπο για μια πληθώρα ανομοιογενών κλάδων δραστηριότητας⁶² ανά ελεγκτική υπηρεσία.

Ακόμα και για τον προσδιορισμό του ελεγκτέου πληθυσμού των επιμέρους στοχεύσεων ανά έτος, τα κριτήρια που εφαρμόζονται δεν αφορούν ούτε διαφοροποιούνται ανάλογα με τον κλάδο ή το είδος της δραστηριότητας των φορολογουμένων⁶³.

99. Χαρακτηριστικό μάλιστα είναι ότι σε ορισμένες περιπτώσεις δεν γίνεται διάκριση ούτε μεταξύ φυσικών προσώπων επιτηδευματιών και μη επιτηδευματιών, όπως για παράδειγμα στους φορολογουμένους του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, της ΔΟΥ Πλοίων και των ΔΟΥ Α΄ Τάξης όπου εφαρμόζονται τα ίδια κριτήρια στα φυσικά πρόσωπα είτε είναι επιτηδευματίες είτε όχι.

100. Επίσης, σε ορισμένες ελεγκτικές υπηρεσίες δεν γίνεται διάκριση μεταξύ νομικών και φυσικών προσώπων, όπως για παράδειγμα στους φορολογουμένους αρμοδιότητας του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων και της ΔΟΥ Πλοίων, όπου εφαρμόζονται τα ίδια κριτήρια τόσο στα νομικά όσο και στα φυσικά πρόσωπα επιτηδευματίες.

προτεραιοποίηση επιλέγονται οι υποθέσεις με την υψηλότερη μοριοδότηση, ανά κατηγορία, ανεξαρτήτως παλαιότητας.

⁶² Για παράδειγμα για το ΚΕΜΕΕΠ, παραγωγή βασικών φαρμακευτικών προϊόντων, κατασκευή ηλεκτρικών συσκευών για την ενσύρματη τηλεφωνία ή την ενσύρματη τηλεγραφία, χονδρικό εμπόριο φιτιλιών, προνημάτων και νημάτων και κομμένων κλώνων από γυάλινες ίνες, για τηλεπικοινωνιακή χρήση, διάθεση διαφημιστικού χώρου σε εφημερίδες κ.α., για το ΚΕΦΟΜΕΠ, αγρότες ειδικού καθεστώτος, εκτροφή βοοειδών γαλακτοπαραγωγής, αρτοποιία κατασκευή κοσμημάτων και συναφών ειδών, κατασκευή ιατρικών και οδοντιατρικών οργάνων και προμηθειών, παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος, πώληση αυτοκινήτων και ελαφρών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο ειδών πορσελάνης και γυαλικών και υλικών καθαρισμού, λιανικό εμπόριο αθλητικού εξοπλισμού σε εξειδικευμένα καταστήματα, έκδοση εφημερίδων, νομικές δραστηριότητες, γενικός καθαρισμός κτιρίων, υπηρεσίες γραφείων κηδεϊών και σχετικές υπηρεσίες, δραστηριότητες σχετικές με τη φυσική ευεξία κ.α.

⁶³ Τα κριτήρια που εφαρμόζονται αφορούν σε διασταυρώσεις στοιχείων που αντλούνται από το πληροφοριακό σύστημα της Α.Α.Δ.Ε., από πληροφορίες από τρίτες πηγές (π.χ. υποθέσεις της «Αρχής» του άρθρου 7 του ν.3691/2008 ή άρθρου 47 του ν.4557/2018, υποθέσεις paradise papers, υποθέσεις ηλεκτρονικού εμπορίου, υποθέσεις με παραβάσεις σε προληπτικούς ελέγχους κ.α.) και κριτήρια βάσει των οικονομικών ή και περιουσιακών τους κυρίως στοιχείων, διευκολύνσεων που απολαμβάνουν και αποκλίσεων που εντοπίζονται, και δεν αφορούν, συνεπώς, στον κλάδο ή το είδος της δραστηριότητάς τους, οι οποίες αξιοποιούνται στην αξιολόγηση των υποθέσεων με την εισαγωγή ανάλογων κριτηρίων αξιολόγησης κινδύνου.

Σύμφωνα με την ΑΑΔΕ, στην περίπτωση αυτή, η διαδικασία δεν επηρεάζεται καθώς ο πληθυσμός των φυσικών προσώπων σε αυτές τις ελεγκτικές υπηρεσίες είναι μικρός⁶⁴ και με τη χρήση των κριτηρίων αυτών το ποσοστό των υποθέσεων φυσικών προσώπων που προτεραιοποιείται δεν αποκλίνει ιδιαίτερα από την αναλογία κατανομής του πληθυσμού στις υπηρεσίες αυτές⁶⁵.

Ωστόσο, η αδυναμία αυτή δεν αντισταθμίζεται από το τυχαίο γεγονός ότι τα ποσοστά αυτά δεν αποκλίνουν ιδιαίτερα από την αναλογία κατανομής του πληθυσμού στις συγκεκριμένες ελεγκτικές υπηρεσίες, καθώς δεν αποκλείει την περίπτωση που επί εφαρμογής διακριτών κριτηρίων τα αντίστοιχα ποσοστά να κατανέμονταν διαφορετικά.

101. Ακόμη, δεν γίνεται κατηγοριοποίηση και διακριτή αξιολόγηση του πληθυσμού των φορολογουμένων ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης (μικρές, μεσαίες, μεγάλες⁶⁶).

Δοθέντος όμως ότι σύμφωνα με τη διεθνή εμπειρία⁶⁷ ένας μικρός αριθμός μεγάλων επιχειρήσεων (συνήθως λιγότερο από 1%) ευθύνεται για το 60-70% των εγχώριων εισπράξεων φόρων, ενώ οι μεσαίες επιχειρήσεις αντιπροσωπεύουν γενικά το 20-30% και ένας πολύ μεγάλος αριθμός μικρών επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει λιγότερο από το 5-10% των εγχώριων εισπράξεων φόρων, αναλόγως πρέπει να είναι κατανεμημένες και οι ελεγκτικές προσπάθειες της φορολογικής διοίκησης και η κάλυψη και συχνότητα του ελέγχου πρέπει να είναι σημαντικά χαμηλότερη για τις μικρές επιχειρήσεις.

Η κατηγοριοποίηση ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης (μικρές, μεσαίες, μεγάλες) ή ανάλογα με τον τύπο δραστηριότητας (βιομηχανίες, αγροτικές, υπηρεσίες κ.λπ.) ή το

⁶⁴ Σύμφωνα με την Α.Α.Δ.Ε., ο πληθυσμός των φυσικών προσώπων σε αυτές τις ελεγκτικές υπηρεσίες είναι μικρός. Συγκεκριμένα, τον 12^ο/2022 στο ΚΕΜΕΕΠ υπήρχαν 23 ΑΦΜ ΦΠ σε ένα σύνολο 3.127 προς αξιολόγηση ΑΦΜ, ήτοι ποσοστό 0,74% και αντίστοιχα στην Δ.Ο.Υ Πλοίων Πειραιά υπήρχαν 446 ΑΦΜ ΦΠ σε σύνολο 10.365 προς αξιολόγηση ΑΦΜ, ήτοι ποσοστό 4,30%.

⁶⁵ Ενδεικτικά, στην προτεραιοποίηση του έτους 2022 προτεραιοποιήθηκαν κατόπιν κεντρικής αξιολόγησης στο ΚΕΜΕΕΠ ένας ΑΦΜ φυσικού προσώπου, ήτοι 0,32% επί των προτεραιοποιημένων υποθέσεων (316 ΑΦΜ) και στη Δ.Ο.Υ Πλοίων Πειραιά δύο ΑΦΜ φυσικών προσώπων, ήτοι 2,82% επί των προτεραιοποιημένων υποθέσεων (71 ΑΦΜ).

⁶⁶ Ως πολύ μικρή επιχείρηση ορίζεται η επιχείρηση η οποία απασχολεί λιγότερους από δέκα εργαζομένους και της οποίας ο ετήσιος κύκλος εργασιών ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 2 εκατομμύρια ευρώ. Ως μικρή επιχείρηση ορίζεται η επιχείρηση η οποία απασχολεί λιγότερους από 50 εργαζομένους (ΕΜΕ) και ο κύκλος εργασιών της ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 10 εκατ. ευρώ. Ως μεσαία επιχείρηση ορίζεται η επιχείρηση η οποία απασχολεί λιγότερους από 250 εργαζομένους (ΕΜΕ) και της οποίας ο κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει τα 50 εκατ. ευρώ ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 43 εκατ. ευρώ. Ως μεγάλη επιχείρηση ορίζεται η επιχείρηση η οποία απασχολεί περισσότερους από 250 εργαζομένους (ΕΜΕ), ή / και της οποίας ο κύκλος εργασιών υπερβαίνει τα 50 εκατ. ευρώ ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού υπερβαίνει τα 43 εκατ. ευρώ. Πηγή: Σύσταση 2003/361/ΕΚ της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, της 6ης Μαΐου 2003, σχετικά με τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων [Επίσημη Εφημερίδα L 124 της 20.05.2003].

⁶⁷ Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences Editors Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, and Jan Loeprick, The World Bank.

είδος φόρου που εξετάζεται (άμεσος, έμμεσος) αποτελεί ένα κρίσιμο βήμα για την ανάπτυξη της διαχείρισης κινδύνου⁶⁸.

102. Συνεπεία αυτών, εφαρμόζεται, ανά ελεγκτική υπηρεσία, ένα κοινό για όλους τους φορολογούμενους (με τη διάκριση των φυσικών και νομικών προσώπων) σύστημα αυτόματης μοριοδότησης ανεξάρτητα από την ομοιογένεια τους και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που τους διαφοροποιούν, και ενδέχεται να μην προτεραιοποιούνται καταλλήλως οι υποθέσεις που παρουσιάζουν υψηλότερη επικινδυνότητα.

103. Η μόνο σε αδρές γραμμές τμηματοποίηση του ελεγκτέου πληθυσμού ανάλογα με την ελεγκτική αρμοδιότητα των φορολογικών υπηρεσιών, που δεν ενσωματώνει ποιοτικά χαρακτηριστικά των φορολογουμένων, και την εξαιτίας αυτού διάκριση των φορολογουμένων μεγάλου πλούτου και των μεγάλων επιχειρήσεων από τους λοιπούς φορολογούμενους, δεν κινείται προς τον σκοπό αυτό, δοθέντος ότι δεν συνοδεύεται από την εφαρμογή διακριτών κανόνων σχετικά με τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων, ανάλογα με το είδος των φορολογουμένων, τον κλάδο της δραστηριότητάς τους και το μέγεθος των επιχειρήσεων.

Από την ΑΑΔΕ επισημάνθηκε ότι με τη δημιουργία και λειτουργία από 29.7.2022 των ΕΛΚΕ Αττικής και Θεσσαλονίκης και των τριών υποδιευθύνσεων⁶⁹ σε κάθε ένα από

⁶⁸ Η κατηγοριοποίηση ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης (μικρές, μεσαίες, μεγάλες) ή ανάλογα με τον τύπο δραστηριότητας (βιομηχανίες, αγροτικές, υπηρεσίες κ.λπ.) ή το είδος φόρου που εξετάζεται (άμεσος, έμμεσος) αποτελεί ένα κρίσιμο βήμα για την ανάπτυξη της διαχείρισης κινδύνου, ΟΟΣΑ Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. Paris: OECD, Centre For Tax Policy and Administration, 2004.

⁶⁹ Σύμφωνα με την υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α. 1029327 ΕΞ 2022/05-04-2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., αναφορικά με την σύσταση των ΕΛΚΕ, οι αρμοδιότητες των υποδιευθύνσεων ορίζονται ως κάτωθι: «Α. Υποδιεύθυνση Α΄ - Ελέγχων. Οι αρμοδιότητες της Υποδιεύθυνσης, με την επιφύλαξη της υποπερ. (β) της κατωτέρω περ. Β., αφορούν σε όλους τους φορολογουμένους αρμοδιότητας του ΕΛΚΕ, που ανήκουν στις ΔΟΥ Φ.Α.Ε., καθώς και όλα τα Νομικά Πρόσωπα ή Νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου και ανήκουν στις λοιπές ΔΟΥ της κατά τόπον ή και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του ΕΛ.ΚΕ και αυτών που έχουν κάνει διακοπή εργασιών, πριν από τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου και τηρούσαν διπλογραφικά βιβλία, κατά τον χρόνο διακοπής. Υποδιεύθυνση Β΄ - Ελέγχων. Οι αρμοδιότητες της Υποδιεύθυνσης αφορούν σε: (α) φυσικά πρόσωπα που ασκούν ή δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα εφόσον πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια: αα) Η αξία ακίνητης περιουσίας του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων τέκνων αυτού κατά τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), όπως υπολογίζεται στην ηλεκτρονική εφαρμογή του Ο.Π.Σ. Περιουσιολογίου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), ανέρχεται αθροιστικά, από την 01.01.2015 και μετά τουλάχιστον σε ένα έτος, στο ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000,00) ευρώ και έως του ποσού του ενάμισι εκατομμυρίου (1.500.000,00) ευρώ. ββ) Η ετήσια δαπάνη διαβίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 4172/2013, που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018, είναι ποσού εκατό χιλιάδων (100.000,00) ευρώ και έως το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000,00) ευρώ. γγ) Τα ποσά δαπανών του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 στο φορολογικό έτος 2018 ανέρχονται σε διακόσιες χιλιάδες ευρώ (200.000,00) ευρώ και έως τετρακόσιες χιλιάδες (400.000,00) ευρώ. δδ) Απέστειλαν στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους εκατό χιλιάδων (100.000,00) ευρώ και μικρότερου των διακοσίων χιλιάδων (200.000,00) ευρώ, σε τουλάχιστον ένα έτος από το έτος 2015 και μετά, όπως εντοπίζονται από τα στοιχεία που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την αριθ. ΠΟΛ. 1177/2011 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β΄ 2050) και την αριθ. ΠΟΛ. 1033/2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Β΄ 276) και των συνδικαιούχων των λογαριασμών χρέωσης για την αποστολή του εμβάσματος. (β) διενέργεια φορολογικού ελέγχου επί υποθέσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτων, φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, οι οποίες εξειδικεύονται με αποφάσεις μας, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σύμφωνα με τις εκάστοτε κείμενες

αυτά, καλύπτεται σε σημαντικό βαθμό η διάκριση των φορολογουμένων, καθώς η κατανομή τους θα διενεργείται πλέον από το έτος 2023 ανά υποδιεύθυνση ΕΛΚΕ με την εφαρμογή διακριτών μελετών ανάλυσης κινδύνων.

Παρά το γεγονός ότι η λειτουργία των ΕΛΚΕ δεν μπορεί στον παρόντα χρόνο να αξιολογηθεί, παρατηρείται ότι πράγματι με την ευρύτερη κατανομή των φορολογουμένων βάσει της ελεγκτικής αρμοδιότητας των ελεγκτικών αυτών κέντρων, εφαρμόζονται κοινά κριτήρια αξιολόγησης σε ευρύτερες και ομοειδείς, με βάση τα οικονομικά ή τα φορολογικά τους στοιχεία, φορολογούμενους, ωστόσο ούτε με τη διάκριση αυτή εξυπηρετείται η ανάγκη προσαρμογής των κριτηρίων ανάλογα με το είδος ή τον κλάδο δραστηριότητάς τους ή με το μέγεθός τους σύμφωνα με τα προαναφερθέντα.

104. Η αδυναμία αυτή, της έλλειψης κατάλληλης τμηματοποίησης του πληθυσμού, δεν αντισταθμίζεται ούτε με την εφαρμογή ενός μεγάλου αριθμού κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου, που επισημάνθηκε από την ΑΑΔΕ, καθώς δυνητικά μπορεί να αποδώσουν βαθμολογία σε πλείστες κατηγορίες φορολογουμένων, όμως η σημαντικότητα του κάθε κριτηρίου μπορεί να διαφέρει και πρέπει να προσαρμόζεται ανάλογα με τον κλάδο και το μέγεθος κάθε κατηγορίας φορολογουμένων.

105. Μεταξύ των κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου δεν περιλαμβάνεται το ύψος του δηλωθέντος εισοδήματος, και ειδικότερα ο βαθμός στον οποίο αυτό υπολείπεται ενός ελάχιστου τεθέντος ορίου, ούτε προβλέπονται διακριτά κριτήρια αξιολόγησης για τις περιπτώσεις που το δηλωθέν εισόδημα υπολείπεται ενός ελάχιστου ορίου, ενώ αντίστοιχη κατηγορία δεν περιλαμβάνεται ούτε στις ειδικές στοχεύσεις.

Λαμβάνοντας υπόψη, αφενός, το γεγονός ότι μελέτες τοποθετούν το ποσοστό των μη δηλωθέντων εισοδημάτων των αυτοαπασχολούμενων σε ιδιαίτερα υψηλά ποσοστά στην Ελλάδα⁷⁰, και το ποσοστό των δηλώσεων τους που βρίσκεται κάτω από το αφορολόγητο όριο να είναι διαχρονικά εξαιρετικά υψηλό⁷¹ και, αφετέρου, τις πρακτικές αδήλωτης εργασίας⁷² των μισθωτών, η οποία επίσης ανέρχεται σε ιδιαίτερα υψηλά ποσοστά⁷³, εντύπωση προκαλεί ότι μεταξύ των κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου

διατάξεις. (γ) Τον/την σύζυγο ή το έτερο ΜΣΣ του φορολογούμενου της ως άνω υποπερ. (α). Γ. Υποδιεύθυνση Γ' -Ελέγχων. Οι αρμοδιότητες της Υποδιεύθυνσης αφορούν σε διενέργεια φορολογικού ελέγχου σε νομικά πρόσωπα, νομικές οντότητες και φυσικά πρόσωπα που ασκούν ή δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν περιλαμβάνονται στις αρμοδιότητες των Υποδιευθύνσεων Α και Β.».

⁷⁰ ΠΜΦ (2013), Greece, Selected Issues (IMF Country Report No. 13/155), σελ. 27. Στην Ελλάδα ανέρχεται σε 57%-58,6%, Matsaganis M. and Flevotomou M. (2010), Distributional implications of tax evasion in Greece, Hellenic Observatory Papers on Greece and Southeast Europe, GreeSE Paper No. 31, σ. 3-4, με αναφορά σε Slemrod J. and Yitzhaki S. (2002), Tax avoidance, evasion and administration, in A.J. Auerbach and M. Feldstein (eds), Handbook of public economics, Elsevier, και Slemrod J. (2007), Cheating ourselves: The economics of tax evasion, σελ. 29).

⁷¹ Περίπου 64% επί του συνόλου των αυτοαπασχολούμενων για το 2011, Διανέοσις, Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. Αιτίες, Έκταση και Προτάσεις Καταπολέμησής της, Ernst & Young (EY) Ιούνιος 2016.

⁷² Matsaganis M., (2011), The welfare state and the crisis: the case of Greece, Journal of European Social Policy, Impact Factor: 1.4 DOI: 10.1177/0958928711418858, σ. 9-10.

⁷³ Ανερχόμενα, κατά το έτος 2013, τουλάχιστον το 40,5% των εργαζομένων στις (ελεγμένες) επιχειρήσεις της χώρας, Καψάλης Α. (2015), Η αδήλωτη εργασία στην Ελλάδα – Αξιολόγηση των σύγχρονων μέτρων καταπολέμησης του φαινομένου, ΙΝΕ (Ινστιτούτο Εργασίας ΓΣΕΕ).

δεν περιλαμβάνεται το ύψος του δηλωθέντος εισοδήματος, και ειδικότερα ο βαθμός στον οποίο αυτό υπολείπεται ενός ελάχιστου τεθέντος ορίου, το οποίο από πολλούς θεωρείται το σημαντικότερο κριτήριο επιλογής⁷⁴, και, σε κάθε περίπτωση, δεν προβλέπονται διακριτά κριτήρια αξιολόγησης για τις περιπτώσεις που το δηλωθέν εισόδημα υπολείπεται ενός ελάχιστου ορίου.

106. Η σχετική έλλειψη, άλλωστε, δεν αντισταθμίζεται με την ύπαρξη άλλων κριτηρίων για τον εντοπισμό ενδείξεων απόκρυψης φορολογητέας ύλης (ύπαρξη ενδείξεων υψηλών δαπανών έναντι των δηλωθέντων εισοδημάτων, ενδείξεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από διασταυρώσεις με πληροφορίες τρίτων, ενδείξεις δραστηριοποίησης σε κλάδους με υψηλό φορολογικό κενό βάσει μελετών), που επισημάνθηκε από την ΑΑΔΕ, καθώς με βάση τη διαστρωμάτωση των εισοδημάτων ανά ελεγκτική υπηρεσία και τη βαρύνουσα σημασία του σχετικού κριτηρίου εισπραξιμότητας για την ταξινόμηση κατά φθίνουσα σειρά των ελεγκτέων ανά ελεγκτική υπηρεσία υποθέσεων, πιθανολογείται ισχυρώς ότι τελικώς οι φορολογούμενοι των οποίων τα δηλωθέντα εισοδήματα υπολείπονται ενός ελάχιστου τεθέντος ορίου, δεν ταξινομούνται σε σειρά που τελικώς μπορεί πράγματι να ελεγχθούν βάσει της βαθμολογίας που συγκεντρώνουν.

Η εφαρμογή των «παραγόντων κινδύνου» δεν διασφαλίζει την αντιμετώπιση κατά ισοδύναμο τρόπο του κινδύνου φοροδιαφυγής από όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες

107. Το σύστημα προτεραιοποίησης ουσιαστικά προτάσσει για έλεγχο τους φορολογούμενους που υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις, καθώς για τη διαστρωμάτωση των φορολογουμένων ανά ελεγκτική υπηρεσία λαμβάνεται υπόψη το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων ή του εισοδήματος που δηλώθηκε το προηγούμενο φορολογικό έτος⁷⁵ και στις περιπτώσεις που δεν έχει υποβληθεί δήλωση κατά το έτος αυτό, το εισόδημα που δηλώθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος, ενώ αν δεν έχει υποβληθεί δήλωση ούτε κατά το έτος αυτό, για τη διαστρωμάτωση λαμβάνονται υπόψη τα ελάχιστα μόρια της κλίμακας, γεγονός που τελικώς μειώνει σημαντικά τη συγκέντρωση της βαθμολογίας ώστε οι φορολογούμενοι που δεν

⁷⁴ Cremer, H., Marchand, M. and Pestieau, P. (1990), "Evading, auditing and taxing: the equity-compliance tradeoff", *Journal of Public Economics*, vol. 34 (1), pp. 67-92).

⁷⁵ Για παράδειγμα στη μελέτη προτεραιοποίησης του έτους 2021, για τη διαστρωμάτωση των φορολογουμένων ανά ελεγκτική υπηρεσία λαμβάνεται υπόψη το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων ή του εισοδήματος που δηλώθηκε το φορολογικό έτος 2019 και στις περιπτώσεις που δεν έχει υποβληθεί δήλωση κατά το έτος αυτό ή όταν έχει υποβληθεί δήλωση αλλά δεν υπάρχουν δεδομένα στους αντίστοιχους κωδικούς, τότε η διαστρωμάτωση γίνεται με βάση το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων ή του εισοδήματος που δήλωσαν το φορολογικό έτος 2018 και στις περιπτώσεις που δεν έχει υποβληθεί δήλωση τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ή όταν έχει υποβληθεί δήλωση αλλά δεν υπάρχουν δεδομένα στους αντίστοιχους κωδικούς λαμβάνονται τα ελάχιστα μόρια της κλίμακας. Στην αντίστοιχη μελέτη για το έτος 2020 για τη διαστρωμάτωση των φορολογουμένων λαμβάνεται υπόψη το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων ή του εισοδήματος που δηλώθηκε τη διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2015 ή κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο, εφόσον αυτή έκλεισε από την 1/1/2016 και μετά. Στις περιπτώσεις που δεν έχει υποβληθεί δήλωση για την διαχειριστική περίοδο 2015 ή όταν έχει υποβληθεί δήλωση αλλά δεν υπάρχουν δεδομένα στους αντίστοιχους κωδικούς και στις περιπτώσεις που δεν έχει υποβληθεί δήλωση τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ή όταν έχει υποβληθεί δήλωση αλλά δεν υπάρχουν δεδομένα στους αντίστοιχους κωδικούς λαμβάνονται τα ελάχιστα μόρια της κλίμακας (βλ.. Μελέτες κριτηρίων ανάλυσης κινδύνων Προτεραιοποίησης ετών 2020 και 2021).

υποβάλλουν δήλωση ή υποβάλλουν μηδενική δήλωση να μην μπορούν να καταταγούν σε θέση που να εξασφαλίζει ισχυρή πιθανότητα να ελεγχθούν.

Η διαστρωμάτωση των φορολογουμένων με βάση, για τα νομικά πρόσωπα, το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων που δήλωσαν και, για τα φυσικά πρόσωπα, το ύψος του δηλωθέντος συνολικού εισοδήματός τους, ως βαθμολογούμενο κριτήριο εισπραξιμότητας, δεν αποδίδει ασφαλή εικόνα σχετικά με την οικονομική δυνατότητα του προς έλεγχο φορολογουμένου συνεπώς ούτε για την εισπραξιμότητα των ποσών που τυχόν θα βεβαιωθούν μετά τον έλεγχο. Στο πλαίσιο αυτό, είναι θετικό ότι η ΑΑΔΕ συμφωνεί για την ύπαρξη ανάγκης βελτίωσης και προσθήκης κριτηρίων με στόχο την απόκτηση καλύτερης εικόνας αναφορικά με τη ρευστότητα των προς έλεγχο επιχειρήσεων.

108. Δεδομένης της προτεραιοποίησης και κατανομής των υποθέσεων χωριστά ανά ελεγκτική υπηρεσία αναλόγως του διαθέσιμου ανά υπηρεσία ελεγκτικού προσωπικού, δεν υπάρχει δυνατότητα επιλογής των ελεγκτέων υποθέσεων ακολουθώντας αυστηρά τη φθίνουσα σειρά ταξινόμησής τους βάσει των μορίων τους για το σύνολο των φορολογουμένων της επικράτειας και υφίσταται εκ των πραγμάτων ο κίνδυνος μια υπόθεση με μεγαλύτερη συγκριτικά μοριοδότηση σε σχέση με προτεραιοποιημένη υπόθεση άλλης ελεγκτικής υπηρεσίας με λιγότερα μόρια, να μην προτεραιοποιηθεί σε επίπεδο ελεγκτικής υπηρεσίας. Συγκεκριμένα, δεν αποκλείεται η περίπτωση υπόθεσης που έχει βαθμολογηθεί υψηλότερα να μην προκρίνεται για έλεγχο σε ορισμένη ελεγκτική υπηρεσία ενώ σε άλλη ελεγκτική υπηρεσία να διενεργείται έλεγχος σε υπόθεση με χαμηλότερη βαθμολόγηση.

109. Ο κίνδυνος αυτός αυξάνεται όσο περισσότερες είναι οι ελεγκτικές υπηρεσίες αλλά και οι ομάδες διαχωρισμού/κατηγοριοποίησης του ελεγκτέου πληθυσμού. Τέτοιες ομάδες είναι, ενδεικτικά, το πλήθος των φορολογουμένων κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας, και η διάκριση φυσικών και νομικών προσώπων, βάσει σχετικών αποφάσεων του Διοικητή ΑΑΔΕ, οι ποσοτώσεις παλαιότητας σύμφωνα με το άρθρο 26 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, οι ειδικές στοχεύσεις βάσει του ετήσιου επιχειρησιακού σχεδιασμού κ.λπ.

Διαφοροποιείται σημαντικά, ανά ελεγκτική υπηρεσία, ο αριθμός των μορίων που έχει λάβει η τελευταία προτεραιοποιημένη υπόθεση. Για παράδειγμα, το έτος 2020 σε συγκεκριμένη ΔΟΥ της επικράτειας η τελευταία αξιολογημένη υπόθεση έχει 248,3 μόρια, ενώ σε άλλη ΔΟΥ η τελευταία αξιολογημένη υπόθεση έχει 229,2 μόρια, που σημαίνει ότι στην πρώτη ΔΟΥ κάποια υπόθεση με 229,2 μόρια δεν θα ελεγχθεί.

110. Δεν διασφαλίζεται, επομένως, η αντιμετώπιση κατά ισοδύναμο τρόπο του κινδύνου φοροδιαφυγής από όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες, γεγονός που ενέχει τον κίνδυνο της μη ορθής απόδοσης φορολογικής δικαιοσύνης, ενώ μπορεί να έχει αρνητικές επιπτώσεις στη διαμόρφωση του επιθυμητού επιπέδου φορολογικής συμμόρφωσης.

Επισημαίνεται από την ΑΑΔΕ ότι προκειμένου να καθίσταται εφικτός ο έλεγχος των υψηλότερα μοριοδοτημένων υποθέσεων του συνολικού αξιολογούμενου πληθυσμού, δεν πρέπει να υπάρχει καμία κατηγοριοποίηση του ελεγκτέου πληθυσμού (κατανομή φορολογουμένων σε ελεγκτικές υπηρεσίες, κατηγοριοποίηση φορολογουμένων σε ΦΠ/ΝΠ ή σε κλάδους δραστηριότητας, κ.λπ.). Όμως ορισμένες κατηγοριοποιήσεις φορολογουμένων είναι ανελαστικές και, συνεπώς, δεν δύναται να μην ληφθούν υπόψη στον επιχειρησιακό σχεδιασμό (π.χ. κατηγοριοποίηση λόγω αρμοδιότητας έκδοσης εντολής ελέγχου), ενώ κάποιες κατηγοριοποιήσεις φορολογουμένων επιλέγονται κατά περίπτωση για την κάλυψη επιχειρησιακών αναγκών (π.χ. κλαδικό έλεγχο).

Ωστόσο υπάρχει δυνατότητα άμβλυνσης του εν λόγω κινδύνου μέσω της αντιστοίχισης του αριθμού του υπηρετούντος ελεγκτικού προσωπικού με τον αριθμό των υποθέσεων που ταξινομούνται, ώστε, στο σύνολο των ελεγκτικών υπηρεσιών, οι αξιολογούμενοι κίνδυνοι να αντιμετωπίζονται στο ίδιο επίπεδο.

Ακόμη, όπως επισημαίνεται, η δημιουργία και λειτουργία από 29.7.2022 των ΕΛΚΕ Αττικής και Θεσσαλονίκης θα συντελέσει σημαντικά στην άμβλυνση του διαπιστωθέντος κινδύνου, καθώς θα διενεργείται ευρύτερη, κατά τη χωρική τους αρμοδιότητα, αξιολόγηση και ταξινόμηση των προς έλεγχο υποθέσεων.

Κατά την κατάρτιση του πίνακα προτεραιοποίησης των υποθέσεων που θα ελεγχθούν δεν τηρούνται πάντοτε τα προβλεπόμενα ποσοστά παλαιότητας

111. Κατά την κατάρτιση του πίνακα από την κεντρική υπηρεσία, δεν τηρούνται πάντοτε τα προβλεπόμενα από τη νομοθεσία ποσοστά παλαιότητας, καθώς για το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων και Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου προτεραιοποιούνται οι υποθέσεις με την υψηλότερη μοριοδότηση ανεξαρτήτως παλαιότητας μέχρι την κάλυψη του επιχειρησιακού στόχου των ελέγχων.

Οι αξιολογημένες υποθέσεις αρμοδιότητας του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων ομαδοποιούνται σε τέσσερις κατηγορίες, βάσει των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της τελευταίας διαχειριστικής περιόδου και για την προτεραιοποίηση επιλέγονται οι υποθέσεις με την υψηλότερη μοριοδότηση, ανά κατηγορία, ανεξαρτήτως παλαιότητας.

Οι αξιολογημένες υποθέσεις αρμοδιότητας του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου κατηγοριοποιούνται σε δύο κατηγορίες, στα Φυσικά Πρόσωπα και στα Νομικά Πρόσωπα/Νομικές Οντότητες, και για την επίτευξη του τιθέμενου επιχειρησιακού στόχου και την προτεραιοποίηση επιλέγονται οι υποθέσεις με την υψηλότερη μοριοδότηση, ανά κατηγορία, ανεξαρτήτως παλαιότητας.

Ωστόσο, αξιολογείται θετικά ότι, σύμφωνα με τις γραπτές απαντήσεις της, η ΑΑΔΕ έχει ήδη προβεί σε διορθωτικές ενέργειες για την εφαρμογή των ποσοστών παλαιότητας κατά την κεντρική προτεραιοποίηση στο Κέντρο Ελέγχου

Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου και στο Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων από την προτεραιοποίηση έτους 2022 και εντεύθεν.

II

Διαπιστώθηκε η παροχή ευρύτατης διακριτικής ευχέρειας στις ελεγκτικές υπηρεσίες για την επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν, ώστε να μην διασφαλίζεται ισότητα μεταχείρισης σε όλη την επικράτεια των φορολογουμένων. Οι ελεγκτικές υπηρεσίες μεταβάλλουν, με στερεοτυπικές αιτιολογίες, τον πίνακα προτεραιοποίησης προτάσσοντας τις εκκρεμείς υποθέσεις τους, τους υποχρεωτικούς ελέγχους και τις υπό παραγραφή περιπτώσεις. Η ΑΑΔΕ δεν υποχρεώνει τις ελεγκτικές υπηρεσίες να χρησιμοποιούν συγκεκριμένα κριτήρια για τις μεταβολές που επιφέρουν, δεν παρακολουθεί και δεν αξιολογεί τις επεμβάσεις αυτές.

Περί της δυνατότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών να επεμβαίνουν στην επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων

Ο διαχωρισμός εντός της φορολογικής διοίκησης των λειτουργιών της επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων και της διενέργειας των ελέγχων αποφέρει σημαντικά οφέλη καθώς βοηθά στην καταπολέμηση των συγκρούσεων συμφερόντων και της διαφθοράς στο φοροελεγκτικό μηχανισμό και συνεπάγεται οικονομίες κλίμακας από την εξειδίκευση, καθώς η λειτουργία επιλογής είναι συνήθως συγκεντρωμένη σε κεντρικό επίπεδο και η λειτουργία διενέργειας των ελέγχων κατανέμεται στις ελεγκτικές υπηρεσίες⁷⁶.

Η πρόβλεψη, ωστόσο, της δυνατότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών να επεμβαίνουν στην επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων μπορεί να δικαιολογείται, διότι πληροφορίες και ενδείξεις κινδύνου μπορούν να συλλεχθούν και από την τοπική γνώση και την επιτόπια παρατήρηση βάσει της επαγγελματικής κρίσης των περιφερειακών προϊσταμένων, οι οποίοι επιπλέον έχουν και άμεση γνώση σχετικά με την επάρκεια του ελεγκτικού δυναμικού και τις ιδιαιτερότητες της υπηρεσίας τους, καθώς και των ελεγχόμενων από αυτήν φορέων⁷⁷.

⁷⁶ Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences Editors Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, and Jan Loepriek, The World Bank, 2011, A handbook for tax simplification, The World Bank, 2009, Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008) 28 January 2009, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, October 2004.

⁷⁷ Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance Prepared by Approved by Forum on Tax Administration Committee on Fiscal Affairs Compliance Sub-group, October 2004.

Το πεδίο, όμως, ανάθεσης της αρμοδιότητας αυτής πρέπει να περιγράφεται σαφώς στη νομοθεσία, να μην λειτουργεί κατά περίπτωση και η πρακτική ανάθεση να τεκμηριώνεται και να διαχειρίζεται σωστά, καθώς η χρήση των εξουσιών αυτών αντανακλά την ακεραιότητα της φορολογικής διοίκησης.

Ακόμη, οι επεμβάσεις στον πίνακα προτεραιοποίησης πρέπει να βασίζονται σε ορθές εκτιμήσεις, να τεκμηριώνονται με βάση τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης και να αναφέρουν τους λόγους διενέργειάς τους.

Η τακτική παρακολούθηση, αξιολόγηση και υποβολή αναφορών με στόχο την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των επεμβάσεων των ελεγκτικών υπηρεσιών και της συμμόρφωσής τους με τη νομοθεσία και τους στόχους της κεντρικής διοίκησης, τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των παρεμβάσεων και την ενίσχυση της λογοδοσίας, είναι κρίσιμα συστατικά στοιχεία για τη θωράκιση της διαδικασίας κατά του κινδύνου της διαφθοράς και την εγγύηση της ακεραιότητάς τους.

Οι διαπιστώσεις του διεξαχθέντος ελέγχου

112. Στη φορολογική διοίκηση υφίσταται η βασική διάκριση μεταξύ της κεντρικής διοίκησης - που αναπτύσσει στρατηγικά και ετήσια σχέδια εργασιών ελέγχου για όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες, σχεδιάζει και εφαρμόζει συστήματα εντοπισμού, αξιολόγησης και βαθμολόγησης κινδύνων, επιλέγει και ταξινομεί τις προς έλεγχο υποθέσεις - και των επιμέρους ελεγκτικών υπηρεσιών - που εκτελούν τα ετήσια σχέδια εργασιών ελέγχου που αναπτύσσονται από την κεντρική διοίκηση.

113. Εντός, όμως, του συστήματος αυτού διάκρισης των λειτουργιών και κατανομής των ρόλων και εξουσιών, η ΑΑΔΕ, στο πλαίσιο της ρυθμιστικής αρμοδιότητάς της για την επιλογή των ελεγκτέων υποθέσεων, με τις ετησίως εκδιδόμενες αποφάσεις του Διοικητή της, εισάγει εξαίρεση από το προβλεπόμενο με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας σύστημα επιλογής και προτεραιοποίησης των προς έλεγχο υποθέσεων.

114. Συγκεκριμένα, με τις αποφάσεις αυτές, προβλέπεται η δυνατότητα επεμβάσεων στον πίνακα των προτεραιοποιούμενων υποθέσεων από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών μετά την ανάρτησή του στο Discoverer Viewer του Ο.Π.Σ. Elenxis.

Η δυνατότητα αυτή υφίσταται στο χρονικό διάστημα πριν την οριστικοποίηση του πίνακα, και αφορά υποθέσεις αξιολογημένες και μη προτεραιοποιημένες, αλλά και υποθέσεις μη αξιολογημένες από την κεντρική υπηρεσία, για τις οποίες οι προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών κρίνουν ότι συντρέχει βάσιμος λόγος ελέγχου κατά προτεραιότητα, λαμβάνοντας υπόψη τη μοριοδότηση ή/και τη σημαντικότητά τους, τη γενεσιουργό αιτία, τη δυνατότητα είσπραξης των προσδοκώμενων ποσών βεβαίωσης και την ανάγκη κάλυψης των ποσοστώσεων του άρθρου 26 του ν. 4174/2013.

Με τη διαδικασία αυτή, μπορεί είτε να εισάγουν υπόθεση ως προτεραιοποιημένη σε σειρά κατάταξης ανάλογα με την σημαντικότητά της, σε βάρος της τελευταίας προτεραιοποιημένης υπόθεσης, είτε να εισάγουν υπόθεση αντικαθιστώντας προτεραιοποιημένη βάσει κεντρικής αξιολόγησης υπόθεση, ανεξαρτήτως σειράς.

Η ίδια δυνατότητα ανακατατάξεων και αντικαταστάσεων υποθέσεων που περιλαμβάνονται στον πίνακα των αξιολογημένων και προτεραιοποιημένων υποθέσεων υφίσταται και στο χρονικό διάστημα μετά την οριστικοποίηση του πίνακα, και αφορά νέες υποθέσεις που αξιολογούνται σε μεταγενέστερα χρονικά διαστήματα, λαμβάνοντας υπόψη και τον βαθμό εξέλιξης της ελεγκτικής διαδικασίας των αρχικά προτεραιοποιημένων υποθέσεων, εφαρμόζοντας την ίδια διαδικασία που ακολουθούν και για την αντικατάσταση και ανακατάταξη των υποθέσεων πριν από την οριστικοποίηση του πίνακα.

Η δυνατότητα, ωστόσο, αυτή, σύμφωνα με τις πληροφορίες της φορολογικής διοίκησης, δεν αξιοποιείται, καθώς οι ελεγκτικές υπηρεσίες ελέγχουν τις υποθέσεις αυτές, χωρίς να επεμβαίνουν στον πίνακα των προτεραιοποιημένων υποθέσεων.

115. Για την ορθή, ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή από τις ελεγκτικές υπηρεσίες των διατάξεων αυτών, η ΑΑΔΕ εκδίδει κάθε χρόνο οδηγίες, οι οποίες, αν και δεν περιγράφονται ως νομικά δεσμευτικές για τους αποδέκτες τους, θέτουν τους κανόνες βάσει των οποίων οφείλουν να διενεργηθούν οι επεμβάσεις στον πίνακα των αρχικώς προτεραιοποιημένων υποθέσεων.

116. Σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές, οι προϊστάμενοι, προκειμένου να επιφέρουν τις όποιες επεμβάσεις στον πίνακα των αρχικών προτεραιοποιημένων υποθέσεων: (α) αξιολογούν τόσο τις υποθέσεις που έχουν αξιολογηθεί και προτεραιοποιηθεί από την κεντρική υπηρεσία και φέρουν την ένδειξη 1, όσο και εκείνες που, αν και έχουν αξιολογηθεί, δεν έχουν προτεραιοποιηθεί προς φορολογικό έλεγχο και φέρουν την ένδειξη 2, και (β) συνεκτιμούν σε σχέση με τις προτεραιοποιημένες υποθέσεις τόσο τις υποθέσεις που έχουν δημιουργηθεί στο Ο.Π.Σ. Elenxis μέχρι την ανάρτηση των προτεραιοποιημένων υποθέσεων της υπηρεσίας τους και είναι εκκρεμείς, όσο και τις υποθέσεις που βρίσκονται στην υπηρεσία τους και δεν απεικονίζονται στο Ο.Π.Σ. Elenxis ούτε περιλαμβάνονται στα αναρτημένα αρχεία των προτεραιοποιημένων υποθέσεων.

Η ΑΑΔΕ παρέχει στις ελεγκτικές υπηρεσίες ευρεία ευχέρεια για την ανακατανομή και αντικατάσταση των κεντρικά προτεραιοποιημένων υποθέσεων χωρίς να ορίζεται με σαφήνεια ο τρόπος αξιολόγηση των υποθέσεων και να καθορίζονται κριτήρια για την σημαντικότητά τους

117. Με τις ετησίως εκδιδόμενες οδηγίες δεν ορίζεται με σαφήνεια ο τρόπος με τον οποίο θα διαπιστωθεί από τον προϊστάμενο κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας ότι συντρέχει βάσιμος λόγος για τον κατά προτεραιότητα έλεγχο των υποθέσεων που εισάγονται, καθώς δεν καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων θα κριθεί από αυτούς η σημαντικότητα μιας υπόθεσης ούτε αυτοτελώς ούτε συγκριτικά με τις ήδη

προτεραιοποιημένες «συνεκτιμώντας και τη σοβαρότητα των υποθέσεων που ανακατατάσσονται», καθώς δεν γνωρίζουν ούτε τα κριτήρια αλλά ούτε και τον τρόπο με τον οποίο μοριοδοτήθηκαν οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις.

Η έλλειψη καταγεγραμμένων κριτηρίων στις αποφάσεις και οδηγίες για τον καθορισμό της σημαντικότητας των υποθέσεων που θα εισαχθούν και θα αντικαταστήσουν τις κεντρικά αξιολογημένες υποθέσεις, δεν διασφαλίζει την αντικειμενικότητα του συστήματος εισαγωγής και την ομοιόμορφη εφαρμογή της διαδικασίας αυτής, αφού ο προϊστάμενος κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να σταθμίσει διαφορετικά τη σοβαρότητα των υποθέσεων και να εντάξει ή να μην εντάξει υποθέσεις στον πίνακα προτεραιοποίησης.

Επίσης, ενέχει τον κίνδυνο μη αξιολόγησης των χρήσιμων πληροφοριών σχετικά με τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μη ορθής εκτίμησης της σημαντικότητας των υποθέσεων που προτείνονται για έλεγχο από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών, λαμβάνοντας υπόψη και τη σοβαρότητα των υποθέσεων που είναι ήδη προτεραιοποιημένες και ανακατατάσσονται στη λίστα, και βλάβης, τελικώς, της αξιοπιστίας της φορολογικής διοίκησης.

Ακόμη, ενέχει τον κίνδυνο της διαφθοράς, καθώς δεν προβλέπονται επαρκείς κανόνες για τη διασφάλιση συνέπειας όσον αφορά την παράκαμψη των συστάσεων προς έλεγχο από την κεντρική υπηρεσία και ουσιαστικά ο προϊστάμενος κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας, κατά τη διακριτική του ευχέρεια, επιλέγει υποθέσεις προς έλεγχο.

Δεν υφίσταται συστηματοποιημένη διαδικασία αξιολόγησης και επιλογής των υποθέσεων από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών

118. Αν και η διαδικασία αξιολόγησης και επιλογής των υποθέσεων από τον προϊστάμενο είναι πολύπλοκη, καθώς πρέπει να εξεταστεί το σύνολο των υποθέσεων που έχουν αξιολογηθεί κεντρικά, και απαιτεί τη συνδρομή υπηρεσιακών παραγόντων, οι οποίοι ανάλογα με τον

ρόλο και τα καθήκοντα τους προβαίνουν σε ενέργειες ώστε να συλλεχθούν όλες οι αναγκαίες πληροφορίες που πρέπει να ληφθούν υπόψη, στις οδηγίες που παρέχονται κατ' έτος δεν περιγράφονται οι απαιτούμενες σε αυτή τη διαδικασία ενέργειες των εμπλεκόμενων με τον έλεγχο, ώστε να προκύπτει ο τρόπος ενημέρωσης του προϊσταμένου σχετικά με τις κεντρικά αξιολογημένες – προτεραιοποιημένες υποθέσεις, τις οποίες, σύμφωνα με τις σχετικές οδηγίες, πρέπει να αξιολογήσει στο σύνολό τους.

Δεν έχει προβλεφθεί ένα τυποποιημένο σχέδιο δράσης το οποίο να αποτυπώνεται σε καταγεγραμμένη διαδικασία, σχετικά με τις ενέργειες των στελεχών των ελεγκτικών υπηρεσιών για την παρέμβαση στον πίνακα των προτεραιοποιημένων υποθέσεων.

119. Επιπλέον, η διαδικασία αξιολόγησης των προτεινόμενων προς εισαγωγή και αντικατάσταση υποθέσεων δεν τεκμηριώνεται, καθώς η ακολουθούμενη διαδικασία δεν αφήνει πίσω της κάποιας μορφής έγγραφη αποτύπωση π.χ. κάποιο πρακτικό συναντήσεων μεταξύ των αρμοδίων υπαλλήλων, όπου θα αναφέρονται σαφώς και αναλυτικά τα κριτήρια που λήφθηκαν υπόψη και τα στοιχεία που οδήγησαν στις τελικές επιλογές.

120. Εξάλλου, η προθεσμία των 15 ημερών, για τη διενέργεια των επεμβάσεων στον πίνακα των προτεραιοποιούμενων υποθέσεων από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών μετά την ανάρτησή του στο Discoverer Viewer του Ο.Π.Σ. Elenxis, είναι εξαιρετικά σύντομη, με αποτέλεσμα να μη διασφαλίζεται η ορθότητα της εφαρμοζόμενης διαδικασίας και η πλήρης τεκμηρίωση των μεταβολών που επέρχονται συνεπεία αυτής.

Στην πράξη, για την ολοκλήρωση της διαδικασίας, δίδεται, εάν είναι αναγκαία, σιωπηρή παράταση κατά μία έως δύο εβδομάδες, και είναι θετικό ότι η ΑΑΔΕ, αποδεχόμενη τη σχετική αδυναμία, εξετάζει το ενδεχόμενο αύξησης του ανώτατου επιτρεπόμενου χρόνου αποστολής των αρχείων των τελικά προτεραιοποιημένων υποθέσεων από τους προϊστάμενους των ελεγκτικών υπηρεσιών.

Οι ελεγκτικές υπηρεσίες μεταβάλλουν με στερεοτυπικές αιτιολογίες τον πίνακα προτεραιοποίησης

121. Στον πίνακα με τις οριστικώς αξιολογημένες-προτεραιοποιημένες υποθέσεις, που αποστέλλεται από τις ελεγκτικές υπηρεσίες, δεν περιγράφεται η αιτιολόγηση για την αντικατάσταση ή την εισαγωγή υποθέσεων για έλεγχο.

122. Ειδικότερα, στην περίπτωση της εισαγωγής, ήτοι προτεραιοποίησης, μη αξιολογημένης βάσει κεντρικής αξιολόγησης υπόθεση με αποπροτεραιοποίηση της τελευταίας αξιολογημένης, η επιλογή της υπόθεσης που αφαιρείται, ελλείψει άλλης υποχρέωσης, αιτιολογείται από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών με την καταχώριση συνοπτικής αιτιολογίας στην οποία απλώς αναφέρεται ότι «Δεν προτεραιοποιείται λόγω αντικατάστασης με άλλη υπόθεση», χωρίς να παρέχεται πρόσθετη αιτιολόγηση ούτε να αναγράφεται η υπόθεση η οποία την αντικαθιστά, με αποτέλεσμα να μην επιτρέπεται ούτε η άμεση συσχέτιση των υποθέσεων, δηλαδή ποια υπόθεση εισέρχεται σε θέση άλλης, πόσο μάλλον ο έλεγχος της ορθότητας της συγκριτικής αξιολόγησής τους.

123. Στην περίπτωση αντικατάστασης προτεραιοποιημένης βάσει κεντρικής αξιολόγησης υπόθεσης ανεξαρτήτως σειράς, με άλλη μη προτεραιοποιημένη αλλά αξιολογημένη υπόθεση, αιτιολογείται από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών τόσο η επιλογή της υπόθεσης που προκρίνεται όσο και η αντικατάσταση αυτής που αντικαθίσταται.

Οι αιτιολογήσεις, όμως, δεν είναι στην πλειοψηφία τους αυτοτελείς, σαφείς, με πρόσφορους ειδικούς χαρακτηρισμούς, ώστε να αποδίδουν την αναγκαιότητα της αντικατάστασης.

Η αιτιολόγηση γίνεται με τη χρήση τυποποιημένης αιτιολογίας σύμφωνα με τις παραμέτρους του πληροφοριακού συστήματος, η οποία είναι σε μεγάλο βαθμό ενδεικτική, υποτυπώδης και ασαφής⁷⁸ και δεν αποτυπώνει τις ιδιαιτερότητες των κατ' ιδίαν υποθέσεων και με σαφήνεια τους λόγους αντικατάστασης, ενώ, όπως διαπιστώθηκε, διαφοροποιείται ανά ελεγκτική υπηρεσία, καθώς δεν υπάρχει ομοιογένεια κατά τη στάθμιση των κριτηρίων παραβατικότητας και εισπραξιμότητας ούτε μεταξύ των ελεγκτικών υπηρεσιών ούτε σε σχέση με την αντίστοιχη στάθμιση που διενεργείται κατά την κατάρτιση του αρχικού πίνακα από την κεντρική υπηρεσία⁷⁹.

Δεν ελέγχεται ο χαρακτηρισμός ή ο αποχαρακτηρισμός των υποθέσεων από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών σε προτεραιοποιημένες ή μη προτεραιοποιημένες

124. Για να καταστούν ελεγκτές οι υποθέσεις που εισάγονται από τους προϊσταμένους στον πίνακα προτεραιοποίησης, ακολουθείται συστηματική διαδικασία μέσω Ο.Π.Σ. Elenxis, ώστε να ελεγχθεί η μεταβολή και ο χαρακτηρισμός ή ο αποχαρακτηρισμός των υποθέσεων από προτεραιοποιημένες σε μη προτεραιοποιημένες. Η ανάρτηση της νέας οριστικοποιημένης λίστας προτεραιοποιημένων υποθέσεων στο Ο.Π.Σ. Elenxis δηλαδή, συνιστά ουσιαστικά την κεντρική έγκριση των νέων πινάκων που περιλαμβάνουν τις ανά ελεγκτική υπηρεσία μεταβολές των προτεραιοποιημένων υποθέσεων.

⁷⁸ Η τυποποιημένη αιτιολογία περιλαμβάνει τις εξής παραμέτρους: Πληροφοριακές εκθέσεις, Νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, Προσαύξηση περιουσίας, Δυνατότητα εισπραξης, Επιβαρυντικά στοιχεία/παραβατικό προφίλ ελεγχόμενου, Πληροφοριακό Δελτίο, Λοιπά.

⁷⁹ Συγκεκριμένα, από τα πορίσματα των ελέγχων που διενεργήθηκαν στις επιμέρους ελεγκτικές υπηρεσίες διαπιστώθηκε ότι στο ΚΕΜΕΕΠ στις πρότυπες αιτίες, οι οποίες καταγράφονται στο πεδίο «αιτιολόγηση» του πίνακα προτεραιοποίησης, η μεγαλύτερη συγκέντρωση σε ποσοστό 71,43% για το 2019 αφορούσαν στην κατηγορία «Λοιπά», και σε ποσοστό 53,32% και 83,52% για τα έτη 2020 και 2021, αντίστοιχα, αφορούσαν στην κατηγορία «δυνατότητα εισπραξης».

Στο ΚΕΦΟΜΕΠ για τις 251 υποθέσεις που προτεραιοποιήθηκαν το 2021 καταγράφεται ως αιτιολογία για τις 3 η ύπαρξη πληροφοριακών δελτίων, για τις 9 η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, για 1 η ύπαρξη πορισματικής έκθεσης ΔΕΟΕ, για 1 η ύπαρξη πληροφοριακής έκθεσης ΥΕΔΔΕ, για 3 η ύπαρξη επιβαρυντικών στοιχείων/παραβατικό προφίλ φορολογούμενου, ενώ οι υπόλοιπες 235 έχουν καταχωρηθεί με την αιτιολογία «Λοιπά».

Στη ΦΑΕ Πειραιά για το 2020 στον πίνακα των 51 προτεινόμενων για προτεραιοποίηση υποθέσεων, τα πεδία της στήλης «Αιτιολόγηση» έχουν συμπληρωθεί κατά 90% με την επιλογή «Δυνατότητα Είσπραξης», ενώ ταυτόχρονα τα πεδία της στήλης «Περιγραφή Αιτιολόγησης» έχουν παραμείνει κατά 80% κενά. Αντιστοίχως για το έτος 2021 τα πεδία της στήλης «Αιτιολόγηση» στον πίνακα των 41 προτεινόμενων για προτεραιοποίηση υποθέσεων, έχουν συμπληρωθεί κατά 40% με την επιλογή «Δυνατότητα Είσπραξης» και κατά 40% με την επιλογή «Λοιπά», ενώ ταυτόχρονα τα πεδία της στήλης «Περιγραφή Αιτιολόγησης» έχουν συμπληρωθεί με τα λεκτικά «Δυνατότητα Είσπραξης» και «Περαίωση Ελέγχου».

Στη ΦΑΕ Αθηνών συνήθη αιτιολόγηση για τις επεμβάσεις αυτές είναι ο εντοπισμός νέων Δελτίων Πληροφοριών, νέων επιβαρυντικών στοιχείων, καθώς και η επίκληση της εισπραξιμότητας των οφειλών.

Σύμφωνα με την ΑΑΔΕ, η έγκριση των προτεραιοποιούμενων από τους προϊσταμένους υποθέσεων διενεργείται κατόπιν αξιολόγησης από τη Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙΕΣΕΛ), και προκύπτει από την ανάρτηση της νέας οριστικοποιημένης λίστας προτεραιοποιημένων υποθέσεων στο Ο.Π.Σ. Elenxis.

Όπως, όμως, προέκυψε από τον έλεγχο οι μεταβολές αυτές εγκρίνονται στο σύνολό τους και εύλογα μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η διαδικασία έγκρισης της οριστικοποιημένης λίστας από τη Διεύθυνση Ελέγχων δεν περιλαμβάνει την εκ νέου, καθ' οιονδήποτε τρόπο, αξιολόγηση των όποιων μεταβολών και νέων εισαγωγών υποθέσεων, στις οποίες έχει προβεί η εκάστοτε ελεγκτική υπηρεσία και δεν θεσπίζεται, ως εκ τούτου, ένα αυστηρό σύστημα επικύρωσης των επεμβάσεων αυτών.

Το γεγονός αυτό ενισχύει σαφώς τον ρόλο των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών στη διαμόρφωση της οριστικής λίστας προτεραιοποίησης και, ως εκ τούτου, τα όρια της διακριτικής τους ευχέρειας στην επιλογή της τελικής λίστας των ελέγχων, η οποία τελικά επαφίεται στην αρμοδιότητα εκάστου προϊσταμένου φορολογικής ελεγκτικής υπηρεσίας.

Δεν καθορίζεται μέγιστο όριο αντικατάστασης, ή εισαγωγής νέων υποθέσεων ως προτεραιοποιημένων από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών

125. Για τις επεμβάσεις που επιφέρουν οι ελεγκτικές υπηρεσίες στον πίνακα των κεντρικά προτεραιοποιημένων υποθέσεων δεν έχει καθορισθεί μέγιστο όριο αντικατάστασης, ή εισαγωγής νέων υποθέσεων ως προτεραιοποιημένων, ούτε παρέχεται η αναγκαία καθοδήγηση προκειμένου να αποτρέπεται η αδικαιολόγητη και υπέρμετρη χρήση της εν λόγω πρακτικής, η οποία, παρεμποδίζει την εφαρμογή της διαδικασίας επιλογής μέσω της αυτοματοποιημένης ανάλυσης κινδύνου, με αποτέλεσμα κατά την οριστικοποίηση του πίνακα να καταγράφεται σημαντική απόκλιση από την αρχική προτεραιοποίηση, που σε πολλές περιπτώσεις υπερβαίνει κατά πολύ το ποσοστό του 70%⁸⁰, γεγονός που εγείρει ζήτημα σχετικά με την επίτευξη των στόχων που εξυπηρετεί και της συμβολής της στη μείωση του κόστους και την αύξηση της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης και της παραγωγικότητας των υπαλλήλων του φοροελεγκτικού μηχανισμού.

126. Η απόκλιση αυτή επιβεβαιώνεται και από την καταρτισθείσα από την ΑΑΔΕ έκθεση για την «Παρακολούθηση των υποθέσεων που αξιολογούνται και προτεραιοποιούνται στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 26 του Ν.4174/2013 για την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο μέχρι 31/12/2021», με την οποία για πρώτη φορά επιχειρήθηκε η καταγραφή και η διερεύνηση από τη φορολογική διοίκηση σε απολογιστικό επίπεδο για το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, τις ΔΟΥ ΦΑΕ και συγκεντρωτικά για τις υπόλοιπες ελεγκτικές υπηρεσίες, των μεταβολών στις οποίες προβαίνουν οι προϊστάμενοι των ελεγκτικών αυτών υπηρεσιών.

⁸⁰ Για παράδειγμα, στη ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ που κατά τα έτη 2019, 2020 και 2021 ανήλθε σε 78,49%, 75,4% και 70,04%, αντίστοιχα, στη ΔΟΥ ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ που κατά τα έτη 2020 και 2021 ανήλθε σε 57,01% και 52,94%, και στη ΔΟΥ ΛΑΡΙΣΑΣ που κατά τα έτη 2020 και 2021 ανήλθε σε 72,12% και 71,06%, αντιστοίχως.

127. Με την έκθεση αυτή διαπιστώθηκε ότι στο Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων για το έτος 2021, από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας αποπροτεραιοποιήθηκε ποσοστό 48,75%, και εισήχθησαν και προτεραιοποιήθηκαν 87 υποθέσεις, για τις οποίες σε ποσοστό 70% δεν υπήρχε καμία πληροφορία ή διασταύρωση, ενώ για το 77% των υποθέσεων που αποπροτεραιοποιήθηκαν υπήρχε πληροφορία ή διασταύρωση.

128. Επιπλέον, στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου για το έτος 2020 από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας αποπροτεραιοποιήθηκε ποσοστό 23,40% και όπως σημειώνεται έγινε σαφής μείωση των τελικώς προτεραιοποιημένων νομικών προσώπων της τάξης του 63,77% ενώ η βαρύτητα δόθηκε στις υποθέσεις που αφορούν φυσικά πρόσωπα επιτηδευματίες (+13,45%) παρά το γεγονός ότι αποτελούν την μικρότερη κατηγορία και ως εκ τούτου δεν τηρήθηκε η αλλαγή αναλογίας προτεινόμενων υποθέσεων προς εναρμόνιση με τις αναλογίες πληθυσμού.

129. Στις ΔΟΥ (συμπεριλαμβανομένων των ΔΟΥ ΦΑΕ) αποπροτεραιοποιείται περίπου το 28% των κεντρικά προτεραιοποιημένων υποθέσεων, προτεραιοποιούνται υποθέσεις περίπου σε ποσοστό 19% των αρχικά μη προτεραιοποιημένων υποθέσεων, εισάγονται περίπου 2% νέες μη αξιολογημένες/μοριοδοτημένες από την κεντρική υπηρεσία υποθέσεις και δεν μεταβάλλεται περίπου το 51% των κεντρικά προτεραιοποιημένων υποθέσεων.

130. Ειδικά στις ΔΟΥ ΦΑΕ, διαπιστώθηκε ότι μεταβάλλεται κατά μέσο όρο περίπου το 31% των κεντρικά προτεραιοποιημένων υποθέσεων. Από την ανάλυση των λοιπών ΔΟΥ (εκτός των ΔΟΥ ΦΑΕ και της ΔΟΥ Πλοίων Πειραιά), διαπιστώθηκε ότι μεταβάλλεται περίπου το 49% των κεντρικά προτεραιοποιημένων υποθέσεων.

Αξιοσημείωτο, επίσης, είναι ότι η ΔΟΥ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ δεν επεμβαίνει στον πίνακα των προτεραιοποιημένων υποθέσεων που αποστέλλεται από την κεντρική διοίκηση, καθώς, κατά την άποψη της ΔΟΥ, εκ του αποτελέσματος, δηλαδή του μικρού αριθμού των προτεραιοποιημένων υποθέσεων που τελικά ελέγχονται, η τήρηση της εν λόγω διαδικασίας, «θα ήταν μάλλον γραφειοκρατική και χάσιμο χρόνου», καθώς αυτή, ακολουθώντας τις οδηγίες της ΑΑΔΕ (επίτευξη στόχων, προτεραιοποίηση υποθέσεων από την τριμελή επιτροπή, άμεσα ελεγκτές υποθέσεις κτλ.), ελέγχει εν τέλει τις υποθέσεις που κρίνει η ίδια ότι πρέπει να ελεγχθούν άμεσα, σύμφωνα με τη διαδικασία της εγκυκλίου Α.1106/21.3.19 για την αξιολόγηση των πληροφοριακών δελτίων, χωρίς να χρειάζεται να τις εντάξει στη λίστα των προτεραιοποιημένων υποθέσεων, καταδεικνύοντας έτσι το παράδοξο το ίδιο το σύστημα να παρακάμπτει τον εαυτό του.

Το γεγονός αυτό επιβεβαιώνεται και από την καταρτισθείσα από την ΑΑΔΕ έκθεση για την «Παρακολούθηση των υποθέσεων που αξιολογούνται και προτεραιοποιούνται στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 26 του Ν.4174/2013 για την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο μέχρι 31/12/2021», με την οποία διαπιστώθηκε ότι στη ΔΟΥ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ αποπροτεραιοποιήθηκαν 0 υποθέσεις, προτεραιοποιήθηκαν 0 υποθέσεις και παρέμειναν προτεραιοποιημένες 118 υποθέσεις, ενώ δεν προτεραιοποιήθηκαν υποθέσεις που δεν είχαν αξιολογηθεί από την κεντρική υπηρεσία.

131. Συνεπεία όλων των προαναφερόμενων αδυναμιών και ελλείψεων - έλλειψη κριτηρίων αξιολόγησης, μειωμένη υποχρέωση αιτιολόγησης, απουσία αυστηρού πλαισίου εγκρίσεων και τυποποιημένων διαδικασιών, ανεπαρκείς ή αδύναμοι εποπτικοί ή ελεγκτικοί μηχανισμοί και έλλειψη ανωτάτου ορίου επεμβάσεων - συνάγεται η απουσία ενός βασικού νομικού πλαισίου που να διασφαλίζει την καταπολέμηση των μορφών κατάχρησης εξουσίας ή παραβίασης της ακεραιότητας στο επίπεδο αυτό.

Στο πλαίσιο αυτό, αξιολογείται θετικά, ότι, ήδη, τέθηκε ανώτατο επιτρεπόμενο όριο αντικατάστασης των κεντρικά προτεραιοποιημένων υποθέσεων (20% για το έτος 2023⁸¹), εκ μέρους των προϊστάμενων των ελεγκτικών υπηρεσιών, χωρίς, όμως, στον παρόντα χρόνο να μπορεί να αξιολογηθεί η σχετική μεταβολή ως προς τις συνέπειές της.

Ακόμη, με την Δ.ΟΡΓ.Α 1079613 ΕΞ 20.06.2023/26.6.2023 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, τροποποιήθηκε ο οργανισμός της Αρχής και μεταξύ των αρμοδιοτήτων των Φορολογικών Περιφερειών, περιλαμβάνεται και η διαπίστωση της πιστής τήρησης από τις ΔΟΥ και τα Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛΚΕ) των οδηγιών που εκδίδονται από τη Δ/νση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙΕΣΕΛ) αναφορικά με τις προτεραιοποιημένες υποθέσεις ελέγχου και ειδικότερα τις υποθέσεις που ανακατατάσσονται (εισάγονται ή/και αντικαθίστανται) με σχετική αναφορά στο Α.Τ.Υ. της Γ.Δ.Φ.Λ. Οι τροποποιήσεις αυτές και οι ανακατατάξεις αιτιολογούνται από τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Η αξιολόγηση και η έγκριση των αιτιών διενεργείται από τη ΔΙΕΣΕΛ.

Τέλος, έχει ήδη σχεδιαστεί προς άμεση εφαρμογή από τις ελεγκτικές υπηρεσίες, η πλήρης, επαρκής και σαφής καταγραφή των αιτιών ανακατανομής και αντικατάστασης των κεντρικά προτεραιοποιημένων υποθέσεων με υποθέσεις που ήδη επεξεργάζονται οι ελεγκτικές υπηρεσίες (παροχή και καταγραφή τεκμηριωμένης αιτιολογίας).

Υποθέσεις που εισάγονται στον πίνακα προτεραιοποίησης από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών

132. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών εισάγουν και προτάσσουν τις εκκρεμείς στην υπηρεσία τους υποθέσεις που, όπως αναφέρεται στις ετησίως εκδιδόμενες αποφάσεις του Διοικητή τις ΑΑΔΕ, λόγω της σοβαρότητάς τους, πρέπει να ολοκληρώνονται άμεσα, και αφορούν σε εκθέσεις έρευνας των Υπηρεσιών Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων, υποθέσεις που αφορούν σε πορισματικές εκθέσεις που διαβιβάζονται στην ΑΑΔΕ από τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος, υποθέσεις που προέκυψαν από εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ανακριτικών και προανακριτικών πράξεων, υποθέσεις που αφορούν σε διασταυρωτικούς ελέγχους ενδοκοινοτικών συναλλαγών (VIES), υποθέσεις πολυμερών (ταυτόχρονων) ελέγχων που διενεργούνται από ελληνικές και αλλοδαπές φορολογικές αρχές, υποθέσεις διενέργειας ελέγχου στο πλαίσιο

⁸¹ Αποφάσεις του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. Α.1265/2021 (φ. Β' 6278) «Καθορισμός του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2022» και Α.1144/2022(φ. Β' 5575) «Καθορισμός του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2023».

επανάληψης διαδικασίας καθώς και σε εκτέλεση προδικαστικής απόφασης, υποθέσεις που αφορούν σε επιβολή προστίμων, υποθέσεις αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής κατόπιν αιτήματος κ.ά.

133. Επίσης, εισάγουν και προτάσσουν σε αντικατάσταση άλλων πιθανώς μεγαλύτερης σημαντικότητας, λόγω του επείγοντος χαρακτήρα τους, υποθέσεις για τις οποίες επίκειται ο χρόνος παραγραφής τους⁸², καθώς ο κίνδυνος παραγραφής των αξιολογούμενων υποθέσεων λαμβάνεται υπόψη κατά την κεντρική προτεραιοποίηση μόνο στο πλαίσιο της τήρησης των ποσοστών παλαιότητας του άρθρου 26 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, και, ως εκ τούτου, οι παραγραφόμενες υποθέσεις δεν προτάσσονται απολύτως έναντι των νεότερων υποθέσεων, ούτε δίδονται οδηγίες για την αντιμετώπιση του κινδύνου παραγραφής των υποθέσεων, με αποτέλεσμα, όπως παραδέχεται και η ΑΑΔΕ, οι ελεγκτικές υπηρεσίες να προβαίνουν σε πλήθος μεταβολών, προκειμένου να ελεγχθούν κατά προτεραιότητα οι παραγραφόμενες υποθέσεις.

Χαρακτηριστικά, στη ΔΟΥ Λάρισας, κατά το έτος 2020, στον αρχικό πίνακα προτεραιοποίησης περιελήφθησαν μόλις 25 παραγραφόμενες υποθέσεις, που αφορούσαν στη χρήση 2014, ενώ στον τελικό πίνακα, μετά τις επεμβάσεις από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας, ο συνολικός αριθμός των παραγραφόμενων υποθέσεων διαμορφώθηκε στις 157 (ποσοστό 28,24% επί του συνόλου), εισήχθησαν, συνεπώς, 132 υποθέσεις. Κατά το έτος 2021, περιλαμβάνονταν στον αρχικό πίνακα προτεραιοποίησης 32 υποθέσεις, οι οποίες αφορούσαν στη χρήση 2015 και κινδύνευαν να παραγραφούν, ενώ στον τελικό πίνακα ο συνολικός αριθμός των παραγραφόμενων υποθέσεων ήταν ίσος με 139 (ποσοστό 25,79% επί του συνόλου), εισήχθησαν, συνεπώς, 107 υποθέσεις.

134. Γενεσιουργός αιτία ενός μεγάλου πλήθους ανακατατάξεων και αντικαταστάσεων αποτελεί και η ετήσια ανάρτηση, στην εφαρμογή “Discoverer Viewer” του Ο.Π.Σ. Elenxis, του πίνακα των κεντρικά προτεραιοποιημένων προς έλεγχο υποθέσεων σε χρόνο ο οποίος απέχει σημαντικά από την 1η Ιανουαρίου εκάστου έτους.

⁸² Άρθρο 64 του ν. 4603/2019 ««1.α. ... β. Τα όργανα της Α.Α.Δ.Ε. που είναι αρμόδια για τον έλεγχο και τον βάσει αυτού προσδιορισμό των δημοσίων εσόδων δεν υπέχουν ποινική ευθύνη για την παραγραφή των υποθέσεων που τους ανατίθενται ή τους έχουν ανατεθεί προς έλεγχο, πλην αυτών που προτεραιοποιούνται σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 4174/2013. Στην περίπτωση παραγραφής των προτεραιοποιημένων υποθέσεων ευθύνονται εφόσον έπραξαν με δόλο ή με σκοπό να προσπορίσουν στον εαυτό τους ή σε άλλον παράνομο περιουσιακό όφελος ή να βλάψουν το Δημόσιο ή άλλον, κατά τα οριζόμενα στις εκάστοτε εφαρμοστέες ποινικές διατάξεις ή σε περίπτωση παραβίασης του απορρήτου των πληροφοριών και στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 4174/2013. γ. Τα όργανα της Α.Α.Δ.Ε. που είναι αρμόδια για τη στόχευση και επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο, καθώς και για την επιλογή των υποθέσεων που προτεραιοποιούνται προς έλεγχο, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 4174/2013, δεν υπέχουν ποινική ευθύνη κατά την άσκηση των καθηκόντων τους για την παραγραφή των λοιπών υποθέσεων που δεν επιλέγονται και δεν προτεραιοποιούνται προς έλεγχο, εκτός από την περίπτωση που έπραξαν με δόλο ή με σκοπό να προσπορίσουν στον εαυτό τους ή σε άλλον παράνομο περιουσιακό όφελος ή να βλάψουν το Δημόσιο ή άλλον κατά τα οριζόμενα στις εκάστοτε εφαρμοστέες ποινικές διατάξεις ή σε περίπτωση παραβίασης του απορρήτου των πληροφοριών και στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 4174/2013. ...».

Συγκεκριμένα, κατά τα έτη 2020 και 2021 σημειώθηκε μεγάλη καθυστέρηση στην αρχική ανάρτησή τους, και πραγματοποιήθηκε για το έτος 2020 για κάποιες ελεγκτικές υπηρεσίες στις 9.6.2020 και για ορισμένες άλλες στις 19.6.2020⁸³, ενώ για το έτος 2021 στις 23.4.2021⁸⁴.

135. Εξαιτίας της καθυστέρησης αυτής, οι προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών εισάγουν ως προτεραιοποιημένες τις υποθέσεις του χρονικού διαστήματος από την έναρξη του έτους μέχρι την ανάρτηση της λίστας προτεραιοποίησης, είτε αυτές έχουν οριστικοποιηθεί, είτε βρίσκονται στο στάδιο εκδόσεως σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και προσωρινού προσδιορισμού του φόρου και των προστίμων, είτε ακόμη και αν επίκειται η έκδοση αυτών.

Είναι σημαντικό ότι ήδη από το έτος 2023 η ανάρτηση, σύμφωνα με την ΑΑΔΕ, πραγματοποιείται εντός του πρώτου διμήνου εκάστου έτους. Συγκεκριμένα, για το έτος 2023 πραγματοποιήθηκε τον Φεβρουάριο του 2023, ενώ για το έτος 2024 προγραμματίζεται να πραγματοποιηθεί εντός του μηνός Ιανουαρίου.

136. Οι εν λόγω υποθέσεις, ως επί το πλείστον, προέρχονται από τη λίστα προτεραιοποίησης του προηγούμενου έτους και εισάγονται στο τέλος της λίστας των τελικώς προτεραιοποιημένων υποθέσεων προκειμένου να διατηρούνται σε υψηλές θέσεις οι υποθέσεις που έχουν τα περισσότερα μόρια βάσει κεντρικής αξιολόγησης.

Όμως, δεν είναι εφικτή η αντιστοίχιση της σειράς διενέργειας των ελέγχων των υποθέσεων αυτού του χρονικού διαστήματος με τη σειρά που οι υποθέσεις εντάσσονται στη λίστα προτεραιοποίησης σύμφωνα με τη φθίνουσα σειρά ταξινόμησής τους, αφού πρόκειται για υποθέσεις των οποίων ο έλεγχος έχει ήδη αρχίσει. Από την άποψη αυτή είναι θετικό ότι ΑΑΔΕ ήδη, όπως επισημάνθηκε, στοχεύει όπως ο σχετικός πίνακας των κεντρικώς προτεραιοποιημένων υποθέσεων να αναρτάται στις ελεγκτικές υπηρεσίες στο πρώτο δίμηνο εκάστου έτους.

Οι μεταβολές αυτές, αν και αιτιολογημένες στην πλειονότητά τους, δοθέντος ότι σε μεγάλο βαθμό αφορούν είτε υποθέσεις από την προτεραιοποίηση του αμέσως προηγούμενου έτους, οι οποίες ελέγχονται ώστε να αξιοποιηθεί το διάστημα που μεσολαβεί από την αρχή του έτους μέχρι την ανάρτηση των αξιολογημένων-προτεραιοποιημένων υποθέσεων, είτε υποθέσεις που σύμφωνα με το ισχύον κανονιστικό και ρυθμιστικό πλαίσιο ελέγχονται υποχρεωτικώς, ανατρέπουν, ωστόσο, σε μεγάλο βαθμό την προτεραιοποίηση των υποθέσεων που διενεργείται από την κεντρική υπηρεσία, με αποτέλεσμα οι τελικώς ελεγχόμενες από τις ελεγκτικές υπηρεσίες υποθέσεις να μην επιλέγονται με βάση ένα αντικειμενικό σύστημα συγκριτικής αξιολόγησής τους.

⁸³ ΚΕΜΕΕΠ, ΚΕΦΟΜΕΠ, ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, ΔΟΥ ΛΑΡΙΣΑΣ, ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

⁸⁴ ΚΕΜΕΕΠ, ΚΕΦΟΜΕΠ, ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, ΔΟΥ ΛΑΡΙΣΑΣ, ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

Οι μεταβολές που επιφέρουν οι προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών στον πίνακα προτεραιοποίησης ενέχουν κινδύνους

137. Εξαιτίας των μεταβολών που επιφέρουν οι προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών στον πίνακα των προτεραιοποιημένων υποθέσεων από την κεντρική διοίκηση υφίσταται ο κίνδυνος να παραμείνουν ανέλεγκτες υποθέσεις οι οποίες συγκεντρώνουν υψηλότερη μοριοδότηση έναντι άλλων με χαμηλότερη μοριοδότηση, γεγονός που μπορεί να έχει ως τελικό αποτέλεσμα την απώλεια φορολογικών εσόδων λόγω της χαμηλότερης εισπραξιμότητας και της χαμηλότερης του αναμενομένου συνολικής βεβαίωσης ποσών φόρων βάσει των διενεργηθέντων ελέγχων, και σε κάθε περίπτωση τη μη δίκαιη απόδοση της φορολογικής δικαιοσύνης με τις όποιες συνεπακόλουθα επιπτώσεις αυτής επί του επιδιωκόμενου επιπέδου φορολογικής συμμόρφωσης.

138. Λόγω της χρονικής υστέρησης στην ανάρτηση της λίστας των προτεραιοποιημένων προς έλεγχο υποθέσεων, και την εξαιτίας αυτής επέμβαση από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών στον πίνακα των προτεραιοποιημένων υποθέσεων, ώστε να εισαχθούν οι εκκρεμείς στην υπηρεσία τους έλεγχοι, που προέρχονται από την προτεραιοποίηση του προηγούμενου έτους, στον πίνακα των τελικώς προτεραιοποιούμενων υποθέσεων, υφίσταται σημαντική απόκλιση από τα οριζόμενα σχετικά με την κατανομή των προτεραιοποιούμενων προς έλεγχο φορολογικών υποθέσεων στις τρεις διακριτά περιπτώσεις παλαιότητας (N3, N5 και Π).

139. Συγκεκριμένα ένα σημαντικό τμήμα των υποθέσεων που μεταφέρονται από το προηγούμενο έτος, μεταπίπτουν, λόγω του ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος, σε χρονικά πρότερη κατηγορία παλαιότητας, ήτοι από υποθέσεις της τελευταίας τριετίας (N3) μεταπίπτουν αυτόματα σε υποθέσεις της τελευταίας πενταετίας (N5) ή ακόμη από υποθέσεις της τελευταίας πενταετίας (N5) μεταπίπτουν αυτόματα σε υποθέσεις που αφορούν διάστημα ελέγχου προγενέστερο της τελευταίας πενταετίας (Π)⁸⁵.

140. Η απόκλιση, όμως, από τα ρητώς οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 26 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας περί κατανομής ποσοστών διενεργηθέντων ελέγχων, μεταξύ υποθέσεων τελευταίας τριετίας (N3), τελευταίας πενταετίας (N5) και προγενεστέρων της τελευταίας πενταετίας ετών (Π), ενέχει τον κίνδυνο της περιορισμένης αποδοτικότητας του ελεγκτικού έργου, δοθέντος μάλιστα ότι, σύμφωνα και με τα επιχειρησιακά σχέδια της ΑΑΔΕ των ετών 2020 και 2021,

⁸⁵ Χαρακτηριστικά, όπως από τον έλεγχο διαπιστώθηκε στο ΚΕΜΕΕΠ για το έτος 2020 το ποσοστό των υποθέσεων κατηγορίας N3 και N5, συνολικά διαμορφώθηκε σε 72% και των υποθέσεων της κατηγορίας Π σε 28% και για το 2021, σε 75% και 25% αντίστοιχα. Στο ΚΕΦΟΜΕΠ, για το έτος 2020 το ποσοστό των υποθέσεων κατηγορίας N3 και N5, συνολικά διαμορφώθηκε σε 15,90% και των υποθέσεων της κατηγορίας Π σε 84,90% και για το έτος 2021 σε 13,39% και 86,61% αντίστοιχα. Στη ΔΟΥ ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ τα ποσοστά διαμορφώθηκαν για το έτος 2020 σε 68% στην κατηγορία N3 και N5 και 32% στην κατηγορία Π. Για το έτος 2021 σε ποσοστό 66%, στην κατηγορία N3 και N5, εκ του οποίου το 85% στην κατηγορία N3, και 34% στην κατηγορία Π.

μεταξύ άλλων κρίσιμων δεικτών απόδοσης (KPIς)⁸⁶, ο δείκτης του ποσοστού ολοκληρωμένων πλήρων και μερικών ελέγχων επί "φρέσκων" υποθέσεων, επί του συνόλου των ολοκληρωμένων πλήρων και μερικών ελέγχων τέθηκε σε 70% και τελικώς ανήλθε σε 63,2% και 59,8%, αντιστοίχως⁸⁷.

Η απόκλιση αυτή ενέχει τον κίνδυνο της χαμηλότερης του αναμενομένου εισπραξιμότητας από τα προσδοκώμενα βεβαιωθέντα ποσά φόρων. Ο κίνδυνος αυτός πηγάζει από την παραδοχή ότι οι νεότερες φορολογικές υποθέσεις εμφανίζουν μεγαλύτερη εισπραξιμότητα έναντι των αντίστοιχων παλαιότερων.

Οι ήδη αναληφθείσες πρωτοβουλίες από την ΑΑΔΕ για την έγκαιρη ανάρτηση της προτεραιοποίησης των υποθέσεων, εντός του πρώτου διμήνου εκάστου έτους (από το έτος 2023), τη θέσπιση ανωτάτου ορίου αντικατάστασης προτεραιοποιημένων υποθέσεων εκ μέρους των προϊστάμενων των ελεγκτικών υπηρεσιών (20% για το έτος 2022), και ο καθορισμός διακριτού στόχου ελέγχων οι οποίοι επιλέγονται με αποκλειστική ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών (από το έτος 2022 και εντεύθεν), θα συμβάλλουν στον περιορισμό του φαινομένου της μη τήρησης των προβλεπόμενων, στο άρθρο 26 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ποσοστών παλαιότητας.

Δεν υφίσταται πλαίσιο για την παρακολούθηση και αξιολόγηση των επεμβάσεων από τις ελεγκτικές υπηρεσίες στον πίνακα προτεραιοποίησης που καταρτίζεται από την κεντρική υπηρεσία.

141. Διαπιστώθηκε η έλλειψη ενός πλαισίου παρακολούθησης και αξιολόγησης των επεμβάσεων από τις ελεγκτικές υπηρεσίες στον πίνακα προτεραιοποίησης που καταρτίζεται από την κεντρική υπηρεσία.

142. Συγκεκριμένα, οι ανακατατάξεις που επιφέρουν οι προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών στις προτεραιοποιημένες κατόπιν κεντρικής αξιολόγησης υποθέσεις, και τα κριτήρια με τα οποία αυτές επιλέγονται δεν παρακολουθούνται συστηματικά, καθώς στο Ο.Π.Σ. δεν υπάρχει δυνατότητα εξαγωγής αναφορών και στατιστικών στοιχείων για τις υποθέσεις που προτάσσονται ή αντικαθιστώνται, ούτε υπάρχει διασύνδεση των κριτηρίων για τις υποθέσεις που προτεραιοποιούνται κατόπιν ενεργειών των ελεγκτικών υπηρεσιών με το αποτέλεσμα του ελέγχου.

143. Η παρακολούθηση, στο βαθμό που πραγματοποιείται, βασίζεται στην πληροφόρηση που παρέχουν οι ίδιες οι ελεγκτικές υπηρεσίες στο πλαίσιο της υποβολής προφορικών ερωτημάτων και στο πλαίσιο υποβολής προτάσεων για τη διαμόρφωση των κριτηρίων στόχευσης, ενώ όπως παρατηρείται και από την ΑΑΔΕ,

⁸⁶ Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων έχει ήδη από το 2014 εφαρμόσει δείκτες απόδοσης (KPIs, Key Performance Indicators) για τη μέτρηση της απόδοσης σε επιχειρησιακό επίπεδο, στους οποίους περιλαμβάνεται ο έλεγχος νέων υποθέσεων που αντιπροσωπεύει την προσπάθεια για τη μείωση της φοροδιαφυγής και την απόδοση της αρμόδιας διεύθυνσης για τη διενέργεια των ελέγχων. Τα στοιχεία απόδοσης ανά στόχο αναρτώνται στο δημόσιο ιστότοπο της ΑΑΔΕ

⁸⁷ <https://www.aade.gr/open-data/KPIs>

οι αλλαγές που διενεργούνται από τις ελεγκτικές υπηρεσίες εξετάζονται μόνο στο πλαίσιο αξιολόγησης των αποτελεσμάτων και επικαιροποίησης των κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου, κατόπιν και του εντοπισμού, βάσει παραδοχών, των υποθέσεων που προκρίνονται έναντι των κεντρικά προτεραιοποιημένων υποθέσεων.

144. Ακόμη, δεν υφίσταται διαδικασία, για τον έλεγχο της τήρησης των οριζόμενων ποσοστών κατανομής των υποθέσεων Ν3, Ν5 και Π, όπως περιγράφονται στο άρθρο 26 του ν. 4174/2013 μετά τις μεταβολές που επέρχονται από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών και την οριστικοποίηση των πινάκων.

Αξιολογείται θετικά ότι, σύμφωνα με τις επισημάνσεις της κεντρικής φορολογικής διοίκησης, στο σχέδιο των αναλυτικών οδηγιών προς τις ελεγκτικές υπηρεσίες για την προτεραιοποίηση του έτους 2023, προβλέπεται πλέον η αναγραφή στον πίνακα με τις οριστικά προτεραιοποιημένες υποθέσεις που αποστέλλεται από τις ελεγκτικές υπηρεσίες, των υποθέσεων που αντικαθιστούν ή αντικαθίστανται, αντιστοίχως, κατά περίπτωση, προκειμένου να καθίσταται εφικτός ο ακριβής συσχετισμός των διενεργούμενων αντικαταστάσεων υποθέσεων.

Επιπλέον, για τον εντοπισμό των υποθέσεων αυτών, από το έτος 2022 και εντεύθεν έχει προστεθεί μοναδικοποιημένο ID προτεραιοποίησης.

Ακόμη, σύμφωνα με την ΑΑΔΕ, έχει ήδη σχεδιαστεί προς άμεση εφαρμογή από τις ελεγκτικές υπηρεσίες, η πλήρης, επαρκής και σαφής καταγραφή των αιτιών ανακατανομής και αντικατάστασης των κεντρικά προτεραιοποιημένων υποθέσεων με υποθέσεις που ήδη επεξεργάζονται οι ελεγκτικές υπηρεσίες (παροχή και καταγραφή τεκμηριωμένης αιτιολογίας). Σε αυτό το πλαίσιο, έχει πραγματοποιηθεί η επέκταση των αρμοδιοτήτων των Φορολογικών Περιφερειών ως προς τη διαπίστωση της πιστής τήρησης από τις ελεγκτικές υπηρεσίες των οδηγιών που εκδίδονται από την κεντρική διοίκηση αναφορικά με τις προτεραιοποιημένες υποθέσεις ελέγχου και ειδικότερα τις υποθέσεις που ανακατατάσσονται (εισάγονται ή/και αντικαθίστανται).

III

Κατά τη διάρκεια του έτους, οι προτεραιοποιημένοι έλεγχοι σε ένα μεγάλο ποσοστό δεν πραγματοποιούνται· προτάσσονται για έλεγχο, παραμερίζοντας εκείνους που έχουν περιληφθεί στον πίνακα προτεραιοποίησης των ελέγχων, εκτός από τις υποχρεωτικά ελεγχόμενες, οι υποθέσεις για τις οποίες επίκειται η συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, αλλά και οι υποθέσεις που προκύπτουν από την αξιολόγηση πληροφοριακών δελτίων ή την αξιολόγηση άλλων πληροφοριών και περιστάσεων. Δεν έχουν θεσπιστεί κανόνες ούτε υφίστανται δικλίδες που να εξασφαλίζουν την αιτιολόγηση της παράκαμψης των ελέγχων που περιλαμβάνονται στον πίνακα προτεραιοποίησης. Δεν υφίστανται αντικειμενικά κριτήρια αξιολόγησης των πληροφοριακών δελτίων και η τελική ευθύνη αξιολόγησής τους ανατίθεται σε τριμελείς επιτροπές.

Περί της υλοποίησης του πίνακα προτεραιοποιημένων προς έλεγχο υποθέσεων

Η διαδικασία της επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων πρέπει να διέπεται από κανόνες και να επικουρείται από εποπτικές διαδικασίες ώστε να εντοπίζονται και να προλαμβάνονται οι κίνδυνοι ατελούς ή πλημμελούς εφαρμογής του προγράμματος επιλογής και προτεραιοποίησης των υποθέσεων ώστε να λαμβάνονται τα κατάλληλα διορθωτικά μέτρα.

Οι διαπιστώσεις του διεξαχθέντος ελέγχου

Δεν διασφαλίζεται η υλοποίηση των ελέγχων που περιλαμβάνονται στον πίνακα προτεραιοποίησης

145. Το σύστημα οργάνωσης των ελέγχων δεν διασφαλίζει πόσες υποθέσεις από τον πίνακα προτεραιοποίησης θα ελεγχθούν ανά έτος, ούτε ότι αυτές θα ελεγχθούν σύμφωνα με τη σειρά κατάταξής τους.

146. Ειδικότερα, στον ετήσιο επιχειρησιακό στόχο κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας, δεν περιλαμβάνεται διακριτός στόχος για τη διενέργεια των αξιολογημένων υποθέσεων ελέγχου που περιλαμβάνονται στον πίνακα προτεραιοποίησης κάθε έτους, ούτε προβλέπονται επαρκείς κανόνες για τη διασφάλιση συνέπειας όσον αφορά στην παράκαμψη των συστάσεων προς έλεγχο. Δεν αναφέρεται συγκεκριμένα σε ποιες περιπτώσεις είναι αποδεκτή η παράκαμψη και, κατά συνέπεια, παραχωρείται σημαντική διακριτική ευχέρεια στους προϊσταμένους να μειώσουν τον αριθμό των προτεραιοποιημένων υποθέσεων που θα ελεγχθούν και ουσιαστικά να παρακάμψουν τη σχετική σύσταση για τον έλεγχό τους, χωρίς κανένα περιορισμό, ακόμα και αυτών που από την κατάταξή τους μπορούν να χαρακτηριστούν ως υψηλού κινδύνου.

147. Στο πλαίσιο αυτό, ο πίνακας με τις αξιολογημένες υποθέσεις υλοποιείται από τις ελεγκτικές υπηρεσίες μέχρι την εκπλήρωση του συνολικού επιχειρησιακού τους στόχου με αποτέλεσμα η διενέργεια των ελέγχων που περιλαμβάνονται στον πίνακα να μην είναι υποχρεωτική, χωρίς, μάλιστα, να συνιστάται μία ελάχιστη κάλυψη ως προς τον αριθμό των ελέγχων που πρέπει να διενεργούνται ετησίως από τον πίνακα προτεραιοποίησης.

Παραχωρείται σημαντική διακριτική ευχέρεια στις ελεγκτικές υπηρεσίες να μην διενεργήσουν τους ελέγχους που περιλαμβάνονται στην αρχική λίστα προτεραιοποίησης, παρακάμπτοντας ουσιαστικά τη σύσταση για έλεγχο, χωρίς μάλιστα από τη δυνατότητα αυτή να εξαιρούνται ορισμένες υποθέσεις υψηλής επικινδυνότητας.

148. Εκ του λόγου αυτού, συνδυαζόμενου με το γεγονός της μη επίτευξης του στόχου αναφορικά με τον δείκτη του ποσοστού ελέγχων επί «φρέσκων» υποθέσεων⁸⁸, μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι δεν προτάσσονται για έλεγχο οι υποθέσεις του πίνακα προτεραιοποίησης σε περίπτωση που ο στόχος, ως προς τον αριθμό των ελέγχων και τα βεβαιωθέντα έσοδα, καλύπτεται με άλλες υποθέσεις εκτός προτεραιοποίησης, ο έλεγχος των οποίων μειώνει αντιστοίχως και τον αριθμό των ελέγχων που περιλαμβάνονται στον πίνακα των προτεραιοποιημένων. Το γεγονός αυτό εγείρει ζήτημα σχετικά με την επίτευξη των στόχων που εξυπηρετεί το σύστημα ιεράρχησης των προς έλεγχο υποθέσεων και της συμβολής του στη μείωση του κόστους και την αύξηση της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης και της παραγωγικότητας των υπαλλήλων του φοροελεγκτικού μηχανισμού.

Αξιολογείται θετικά ότι, σύμφωνα με τις επισημάνσεις της ΑΑΔΕ, από το έτος 2022 και εντεύθεν τέθηκε διακριτός στόχος αριθμού ελέγχων (ως μέρος του στόχου του συνολικού αριθμού ελέγχων εκτός επιστροφών φόρων), οι οποίοι επιλέγονται με αποκλειστική ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών.

Προτάσσονται για έλεγχο, έναντι άλλων πιθανώς υψηλότερης επικινδυνότητας, οι παραγραφόμενες υποθέσεις και οι υποθέσεις που προκύπτουν από την αξιολόγηση πληροφοριακών δελτίων

149. Μετά την οριστικοποίηση του πίνακα προτεραιοποιημένων υποθέσεων και την ανάθεση των υποθέσεων στους ελεγκτές, σε πολλές περιπτώσεις, σε ποσοστό που διαφέρει ανά ελεγκτική υπηρεσία, προτάσσονται για έλεγχο, έναντι άλλων πιθανώς υψηλότερης επικινδυνότητας, εκτός από τις υποχρεωτικά ελεγχόμενες, οι υποθέσεις για τις οποίες επίκειται η συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, αλλά και οι υποθέσεις που προκύπτουν από την αξιολόγηση πληροφοριακών δελτίων ή την αξιολόγηση άλλων πληροφοριών και περιστάσεων.

Στο Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, μετά την οριστικοποίηση του πίνακα των προτεραιοποιημένων υποθέσεων, προτάσσεται και διεκπεραιώνεται πλήθος πληροφοριακών δελτίων, με στόχο την μη απώλεια φορολογικών εσόδων, καθώς αφορούν σε υποθέσεις οι οποίες κινδυνεύουν να παραγραφούν στην πενταετία. Ανά έτος το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων επεδίωξε το 2019 το κλείσιμο υποθέσεων χρήσης 2013 και φορολογικής δήλωσης 2014, το έτος 2020 το κλείσιμο υποθέσεων χρήσης 2014 και φορολογικής δήλωσης 2015 και το 2021 το κλείσιμο υποθέσεων χρήσης 2015 και φορολογικής δήλωσης 2016. Εκτός προτεραιοποίησης, ελέγχεται επίσης σημαντικός αριθμός υποθέσεων οι οποίες προτάσσονται λόγω ύπαρξης δελτίων πληροφοριών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων.

⁸⁸ Ο δείκτης του ποσοστού ολοκληρωμένων πλήρων και μερικών ελέγχων επί "φρέσκων" υποθέσεων, επί του συνόλου των ολοκληρωμένων πλήρων και μερικών ελέγχων τέθηκε σε 70% και τελικώς, σύμφωνα με τις απολογιστικές εκθέσεις της Α.Α.Δ.Ε., για τα έτη 2020 και 2021, ανήλθε σε 63,2% και 59,8%, αντιστοίχως.

Στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά για τα έτη 2020 και 2021 το ποσοστό των ελέγχων που διενεργήθηκαν χωρίς να είναι προτεραιοποιημένες ανέρχεται σε 80% και 70% αντίστοιχα, το δε, ποσοστό των προτεραιοποιημένων υποθέσεων σε 20% και 30%.

Στη ΔΟΥ ΙΖ Αθηνών κατά τα έτη 2020 και 2021, το μεγαλύτερο ποσοστό οριστικοποίησης ελέγχων, αφορούσαν ελέγχους εκτός της προτεραιοποίησης. Συγκεκριμένα, κατά το έτος 2020 το 56,49% των οριστικοποιημένων ελέγχων αφορούσε άλλες κατηγορίες ελέγχων, ενώ κατά το έτος 2021, το αντίστοιχο ποσοστό κυμάνθηκε στα επίπεδα του 52,90%.

Στη ΔΟΥ Μυτιλήνης οι υποθέσεις που οριστικοποιούνται κατά τη διάρκεια του έτους αφορούν σε πολύ μικρό ποσοστό τις κεντρικά προτεραιοποιημένες υποθέσεις (ποσοστό 2,03% το έτος 2019, 5,75% το 2020 και 6,45% το έτος 2021), ενώ το μεγαλύτερο ποσοστό (97,97% για το 2019, 94,25% για το 2020 και 93,55% για το 2021) αφορά υποθέσεις που προτεραιοποιούνται από τη ΔΥΟ.

Στη ΔΟΥ Λάρισας για το έτος 2020, οι έλεγχοι εκτός προτεραιοποίησης που ολοκληρώθηκαν ανέρχονται σε ποσοστό 79,14% και για το 2021 σε ποσοστό 80,59%.

Δεν υφίστανται αντικειμενικά κριτήρια αξιολόγησης των πληροφοριακών δελτίων και η τελική ευθύνη αξιολόγησής τους ανατίθεται σε τριμελείς επιτροπές

150. Ειδικώς για την κατηγορία των υποθέσεων που ελέγχονται κατόπιν αξιολόγησης πληροφοριακών δελτίων, διαπιστώθηκε ότι αυτά αξιολογούνται και βαθμολογούνται⁸⁹ από τις τριμελείς επιτροπές που συστάθηκαν με την Α.1106/2019⁹⁰ απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ στις επιμέρους ελεγκτικές υπηρεσίες.

151. Τα βαθμολογημένα δελτία ανά υπηρεσία καταχωρούνται σε σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή, για να χρησιμοποιηθούν στη διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου, καθώς αποτελούν έναν υψηλά βαθμολογούμενο παράγοντα κινδύνου, σε περίπτωση, όμως, που αξιολογηθούν ως άμεσης/ταχείας επέμβασης, εκδίδεται άμεσα εντολή ελέγχου από τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας.

152. Στη διαδικασία, όμως, αυτή, δεν καταγράφονται αντικειμενικά κριτήρια αξιολόγησης, αλλά απλώς καθορίζεται ένας γενικός τρόπος αξιολόγησης των

⁸⁹ Βαθμολογούνται και ταξινομούνται ως Άνευ ενδιαφέροντος 0, Απλό-Μικρού ενδιαφέροντος 1, Ενδιαφέρον-Σημαντικό 2, Άμεση/Ταχεία επέμβαση 3.

⁹⁰ Οι Επιτροπές αποτελούνται από τον εκάστοτε προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας, ως Πρόεδρο, τον εκάστοτε προϊστάμενο Υποδιεύθυνσης και τον εκάστοτε προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου/Ελέγχων, ως μέλη. Οι ανωτέρω Επιτροπές μεριμνούν για την καταχώριση σε ηλεκτρονική εφαρμογή της Δ.ΗΛΕ.Δ. των υφιστάμενων εκκρεμών Πληροφοριακών Δελτίων, όσο και αυτών που εισέρχονται στην Υπηρεσία μετά από την υπογραφή της παρούσας απόφασης, εισάγοντας αναλυτικά τα αναφερόμενα στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ στοιχεία ανά πληροφοριακό δελτίο. Ειδικότερα, ως προς το ενδιαφέρον τίθενται οι παρακάτω αντίστοιχες τιμές βαθμών αξιολόγησης: Άνευ ενδιαφέροντος 0, Απλό-Μικρού ενδιαφέροντος 1, Ενδιαφέρον-Σημαντικό 2, Άμεση/Ταχεία επέμβαση 3. Ως τελικός βαθμός αξιολόγησης του πληροφοριακού δελτίου, ο οποίος αναγράφεται διακριτά επί του σώματος αυτού, θεωρείται ο βαθμός που συγκεντρώνει την πλειοψηφία των εισηγήσεων των μελών της Επιτροπής και σε περίπτωση διαφωνίας των μελών ο βαθμός που εισηγείται ο Πρόεδρος αυτής.

υποθέσεων, με μεταβίβαση της ευθύνης της τελικής επιλογής και βαθμολόγησης των πληροφοριών/στοιχείων στα μέλη της επιτροπής, τα οποία έχουν τη διακριτική ευχέρεια να ιεραρχούν και να επιλέγουν τις υποθέσεις, χρησιμοποιώντας μόνο την εμπειρία, τις γνώσεις και την επαγγελματική τους κρίση.

153. Επιπλέον, οι επιτροπές αυτές δεν ελέγχονται από κάποιο ανώτερο όργανο για την κρίση τους και την άσκηση της διακριτικής τους ευχέρειας κατά την αξιολόγηση των πληροφοριακών δελτίων, ενώ και η θητεία τους ορίζεται διαρκής γεγονός που ενέχει κίνδυνο ως προς την ποιότητα αλλά και την ακεραιότητα των αξιολογήσεων.

Η πρακτική, όμως, αυτή δεν συνάδει με τα οριζόμενα στο υφιστάμενο κανονιστικό πλαίσιο, καθώς ένας σημαντικός αριθμός υποθέσεων ελέγχεται χωρίς προηγούμενη αξιολόγηση τους με τη διαδικασία της ανάλυσης κινδύνου, ενώ η έλλειψη ενός συστήματος αξιολόγησης κινδύνων και στόχευσης του ελέγχου στην κατηγορία αυτή υποθέσεων ενέχει τον κίνδυνο της διενέργειας μη αποτελεσματικών φορολογικών ελέγχων, αυξάνοντας, εν τέλει, την πιθανότητα απώλειας φορολογικών εσόδων.

IV

Στους ελέγχους διαπίστωσης της ορθής εκπλήρωσης των μη ετήσιων υποχρεώσεων των φορολογικών κεφαλαίου η ΑΑΔΕ δεν εφαρμόζει για την επιλογή τους διαδικασία κεντρικής αξιολόγησης βάσει κινδύνου. Αποτέλεσμα είναι να παρέχεται ευρύτατη διακριτική ευχέρεια στις ελεγκτικές υπηρεσίες για την επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν, ώστε το σύστημα να μη διασφαλίζει την πρόκριση για έλεγχο των πιο ύποπτων υποθέσεων, αποτρέποντας τη στρατηγική στόχευση των φορολογουμένων και να μην εγγυάται την ίση μεταχείριση σε όλη την επικράτεια των υποκείμενων σε έλεγχο φορολογουμένων.

Περί του συστήματος επιλογής προς έλεγχο των υποθέσεων για τη διαπίστωση της ορθής εκπλήρωσης των μη ετήσιων υποχρεώσεων φορολογικών κεφαλαίου

Ένα σύστημα επιλογής προς έλεγχο των υποθέσεων για τη διαπίστωση της ορθής εκπλήρωσης των μη ετήσιων υποχρεώσεων φορολογικών κεφαλαίου μετά από αξιολόγησή τους βάσει κριτηρίων κινδύνου βελτιώνει την ικανότητα επιβολής της φορολογικής διοίκησης και βελτιστοποιεί τη συλλογή φόρων καθώς εστιάζει στους μη συμμορφούμενους φορολογούμενους, επιτρέπει στη φορολογική διοίκηση να βελτιστοποιήσει τη χρήση των πόρων της εστιάζοντας χρόνο και πόρους σε φορολογούμενους υψηλού κινδύνου, και επιτυγχάνει την ίση μεταχείριση των φορολογουμένων, καθώς η επιλογή των υποθέσεων βασίζεται σε αντικειμενικά

κριτήρια και δεν καταλείπεται στη διακριτική ευχέρεια των επιμέρους ελεγκτικών υπηρεσιών και ελεγκτών. Ακόμη είναι δίκαιο και λιγότερο επιρρεπές στη διαφθορά και επομένως βελτιώνει την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα της φορολογικής διοίκησης.

Οι διαπιστώσεις του διεξαχθέντος ελέγχου

154. Κατά τη διάρκεια εκάστου έτους, διενεργούνται έλεγχοι για τη διαπίστωση της ορθής εκπλήρωσης των μη ετήσιων υποχρεώσεων των φορολογιών κεφαλαίου, ο αριθμός των οποίων ορίζεται διακριτά στην ετησίως εκδιδόμενη απόφαση για τον αριθμό των φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν ετησίως.

Για τους ελέγχους διαπίστωσης της ορθής εκπλήρωσης των μη ετήσιων υποχρεώσεων των φορολογιών κεφαλαίου δεν υφίσταται διαδικασία κεντρικής αξιολόγησης βάσει κινδύνου

155. Για τις υποθέσεις αυτές, λόγω της μη ψηφιοποίησης των φορολογιών κεφαλαίου, δεν υφίσταται διαδικασία κεντρικής αξιολόγησης βάσει κινδύνου. Η επιλογή τους⁹¹ διενεργείται από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών, που κρίνουν τη βαρύτητα των υποθέσεων βάσει κριτηρίων χρησιμοποιώντας δεδομένα από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης που είναι διαθέσιμα στην ΑΑΔΕ ή προκύπτουν από το φυσικό αρχείο της αρμόδιας για την παραλαβή δηλώσεων φόρων κεφαλαίου υπηρεσίας.

Η μη εφαρμογή στόχευσης στις υποθέσεις μη ετήσιων υποχρεώσεων φορολογίας κεφαλαίου, κατόπιν της διαδικασίας προτεραιοποίησης, κατά ανάλογο τρόπο με την εφαρμογή της διαδικασίας στις λοιπές υποθέσεις, ενέχει τον κίνδυνο της διενέργειας μη αποτελεσματικών φορολογικών ελέγχων, αυξάνοντας, εν τέλει, την πιθανότητα απώλειας φορολογικών εσόδων. Επίσης δεν διασφαλίζει ισότητα μεταχείρισης σε όλη την επικράτεια των υποκειμένων σε έλεγχο φορολογουμένων.

156. Προς διευκόλυνση των ελεγκτικών υπηρεσιών στην απόφαση αυτή επισυνάπτονται κριτήρια επιλογής τα οποία όμως αφορούν στις γενικές κατηγορίες υποθέσεων της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, γονικών παροχών- δωρεών και κληρονομιών, προσδιορισμένες κατά τον χρόνο προέλευσής τους και κατά ποσό, και αποτελούν γενικούς παράγοντες εντοπισμού κινδύνου⁹².

157. Επιπλέον, τα κριτήρια αυτά λειτουργούν αποσπασματικά και δεν αξιολογείται η σωρευτική επίδρασή τους, έτσι ώστε να επιλεγούν οι προς έλεγχο υποθέσεις βάσει μίας ιεραρχικής σειράς μοριοδότησης, κατά τα πρότυπα της υφιστάμενης διαδικασίας που αφορά τις λοιπές υποθέσεις πλην φορολογιών κεφαλαίου.

⁹¹ Όπως προβλέφθηκε για πρώτη φορά την απόφαση Α.1288/2020 (ΦΕΚ Β' 5790/30.12.2020) «Καθορισμός του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2021», όπως τροποποιήθηκε με την Α. 1089/2021 όμοια απόφαση,

⁹² Σχετικό το ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ της απόφασης Α.1288/2020.

158. Ακόμη, δεν συνοδεύονται από κριτήρια αξιολόγησης και η εφαρμογή των κριτηρίων επιλογής που περιλαμβάνονται στην απόφαση επαφίεται στην απόλυτη διακριτική ευχέρεια των ελεγκτικών υπηρεσιών, οι οποίες δεν δεσμεύονται ούτε για την ταξινόμηση τους ούτε για τη διενέργεια των ελέγχων με βάση τη βαρύτητά τους από άποψη κινδύνου παραβατικότητας ή και εισπραξιμότητας⁹³.

Είναι θετικό, ωστόσο, ότι πλέον, με την ψηφιοποίηση της υποβολής των δηλώσεων φορολογίας κεφαλαίου με την πλατφόρμα «myPROPERTY» της ΑΑΔΕ, είναι εφικτή η κεντρική προτεραιοποίηση των υποθέσεων αυτών από την ΑΑΔΕ.

Επιπροσθέτως, είναι σε εξέλιξη και η διαδικασία ψηφιοποίησης των υποβληθέντων χειρόγραφων δηλώσεων φορολογίας κεφαλαίου παρελθόντων ετών, και δημιουργείται βάση δεδομένων, η οποία αναμένεται να συμβάλλει σημαντικά στην επεξεργασία των σχετικών στοιχείων των δηλώσεων και να καταστήσει εφικτή την εφαρμογή αυτοματοποιημένου μοντέλου κεντρικής αξιολόγησης και για τις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου.

V

Οι έλεγχοι που διενεργούνται για την υλοποίηση του πίνακα των προτεραιοποιημένων υποθέσεων δεν είναι εστιασμένοι μόνο στον συγκεκριμένο κίνδυνο φοροδιαφυγής που αξιολογήθηκε προηγουμένως («παράγοντες κινδύνου» που μοριοδοτήθηκαν)· δεν υφίσταται πλαίσιο για την επιλογή του είδους του ελέγχου που θα διενεργηθεί (μερικός ή πλήρης, επιτόπιος ή γραφείου)· δεν υφίσταται μηχανισμός που να διασφαλίζει την έγκαιρη διενέργεια του ελέγχου και την ολοκλήρωσή του εντός ευλόγου χρόνου (χρόνος έναρξης και ολοκλήρωσης του ελέγχου).

Περί της ανάγκης αποτελεσματικής οργάνωσης των φορολογικών ελέγχων

Ο κύκλος αξιολόγησης του κινδύνου δεν αρκεί να περιλαμβάνει μόνο την εκτίμηση κινδύνου, την απόδοση βαθμολογιών και τη χρήση των βαθμολογιών στον προγραμματισμό των ελέγχων, αλλά επιπλέον να διασφαλίζει ότι οι βαθμολογίες κινδύνου ενσωματώνονται στις διαδικασίες σχεδιασμού του ελέγχου, και να προσδιορίζει ή έστω να κατευθύνει σχετικά με το ποιο είδος ελέγχου πρέπει να

⁹³ Τα ευρήματα αυτά επιβεβαιώνονται και από την 69/2021 προσωρινή έκθεση της ΔΕΣΣΕΛ «Διαδικασία εφαρμογής από τις φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες (Φ.Ε.Υ.) της προτεραιοποίησης των προς έλεγχο υποθέσεων που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) όπως ισχύει».

χρησιμοποιηθεί. Με αυτόν τον τρόπο, οι αρμόδιοι προϊστάμενοι που επιβλέπουν τη λειτουργία ελέγχου και οι ελεγκτές μπορούν να επικεντρωθούν στην απόδοση του ελέγχου και στην ποιότητα των αποτελεσμάτων του⁹⁴.

Επομένως, μετά την επιλογή και προτεραιοποίηση των υποθέσεων, κρίσιμο είναι το ζήτημα της οργάνωσης του ελέγχου κατά τρόπο που να διασφαλίζεται η χρήση πληροφοριών από την αξιολόγηση κινδύνου και η σύνδεσή τους με τον έλεγχο.

Χρήσιμο είναι, κατά την αξιολόγηση του κινδύνου, να συντάσσονται ενημερωτικά δελτία⁹⁵ για κάθε περίπτωση που εξετάζεται, εντοπίζοντας τους τομείς κινδύνου που αποτέλεσαν τη βάση αξιολόγησης του φορολογούμενου και κάνοντας συστάσεις για το αν ο έλεγχος πρέπει να δίνει έμφαση σε λάθη που διαπράχθηκαν, φοροδιαφυγή, διαδικαστικά κενά ή κάποιο συνδυασμό αυτών. Τα δελτία αυτά πρέπει να χρησιμοποιούνται από τον αρμόδιο ελεγκτή και τον επόπτη ως αρχικό σχέδιο για τον έλεγχο, και να τροποποιηθούν πιθανώς κατά τη διάρκειά του.

Για την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και εν γένει του φοροελεγκτικού μηχανισμού πρέπει, εκτός από τη στόχευση του ελέγχου στους προσδιορισμένους κινδύνους, να εξασφαλίζεται η ορθή επιλογή του τύπου και μορφής ελέγχου που θα διενεργηθεί.

Κάθε φορολογική διοίκηση πρέπει να προσδιορίσει ποιους τύπους ελέγχου χρειάζεται και πώς θα ταξινομηθούν, συν τον αναμενόμενο χρόνο που πρέπει να διαρκέσει κάθε είδος ελέγχου. Ο φορολογικός έλεγχος που ασκείται πρέπει να είναι 50-60% επιτόπιος και μόνο 5-10% πλήρης⁹⁶.

Η ύπαρξη διακριτικής ευχέρειας ως προς το είδος του ελέγχου, συνεπώς και ως προς το εύρος και τη διάρκειά του, συνιστά παράγοντα κινδύνου, τόσο για την αποτελεσματικότητα όσο και για την ακεραιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών.

Στο πλαίσιο αυτό, ενόψει των διαφόρων τύπων ελέγχων που μπορεί να πραγματοποιήσει μια ελεγκτική υπηρεσία⁹⁷, που διαφέρουν ως προς την πρόθεση, την ένταση, το εύρος και την πληρότητά τους, και τα οποία εξαρτώνται από τα διαθέσιμα στοιχεία σχετικά με τον κίνδυνο μη συμμόρφωσης κάθε φορολογούμενου που εντοπίζεται στη διαδικασία επιλογής των υποθέσεων, το μέγεθος του κύκλου εργασιών, τα αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων, τον χρόνο από τον τελευταίο έλεγχο και την αξιοπιστία των δηλώσεων κ.λπ., αναγκαία είναι η θέσπιση ενός κανονιστικού πλαισίου αναφορικά με τα κριτήρια και τους όρους επιλογής εκάστου εξ αυτών.

Η θέσπιση ενός τέτοιου κανονιστικού πλαισίου είναι απαραίτητη, διότι ένας πάρα πολύ στενά εστιασμένος φορολογικός έλεγχος, αν και παρέχει υψηλό επίπεδο κάλυψης

⁹⁴ A handbook for tax simplification, The World Bank, 2009.

⁹⁵ A handbook for tax simplification, The World Bank, 2009

⁹⁶ ΟΟΣΑ, Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods, 2006.

⁹⁷ Επαληθεύσεις γραφείου, πλήρεις έλεγχοι γραφείου, έλεγχοι επιτόπιας επαλήθευσης, πλήρεις - εκτενείς επιτόπιοι έλεγχοι, πλήρεις απολογιστικοί, μερικοί απολογιστικοί, προληπτικοί (άρθρα 23, 25, 26, 35 και 46 του ΚΦΔ).

ελέγχων, μπορεί να οδηγήσει σε χαμηλή ποιότητα του ελέγχου, χαμηλά φορολογικά έσοδα και χαμένες ευκαιρίες για τον σωστό εντοπισμό της μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου⁹⁸.

Από την άλλη πλευρά, οι ελεγκτικές δραστηριότητες που οδηγούν σε υπερβολικό αριθμό εις βάθος επαληθεύσεων μειώνουν τον αριθμό των ελέγχων που διαφορετικά θα μπορούσαν να είχαν διεξαχθεί, καθώς απαιτεί πολύ χρόνο και πόρους.

Επιπλέον, είναι απαραίτητο να υπάρχει μια κατάλληλη δομή⁹⁹ για τον καθορισμό του είδους του ελέγχου που πρέπει να διενεργείται κατά περίπτωση πριν από την έναρξη των ελέγχων (πλήρης, μερικός, μεμονωμένο θέμα), σε αντιστοιχία και με τους κινδύνους που εντοπίζονται στη διαδικασία επιλογής των υποθέσεων.

Η επιλογή του είδους του ελέγχου μπορεί να γίνει σε διάφορα επίπεδα της φορολογικής διοίκησης. Η επιλογή του κατά τη διαδικασία επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων έχει το πλεονέκτημα ότι αφαιρεί τη διαδικασία επιλογής από τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

Μια εναλλακτική λύση στην κεντρική προσέγγιση είναι η μεταφορά αυτής της απόφασης σε περιφερειακό επίπεδο. Το πλεονέκτημα μιας αποκεντρωμένης προσέγγισης είναι ότι επιτρέπει στα διάφορα επίπεδα να προσθέτουν τοπική γνώση στη διαδικασία καθορισμού του εύρους του ελέγχου, υπό την αναγκαία ωστόσο προϋπόθεση της θέσπισης ενός κανονιστικού πλαισίου αναφορικά με τα κριτήρια και τους όρους επιλογής εκάστου εξ αυτών¹⁰⁰.

Τέλος, ένα από τα βασικά στοιχεία του ετήσιου σχεδίου διενέργειας των ελέγχων είναι ο χρόνος που αφιερώνουν οι ελεγκτές για την ολοκλήρωση των ελέγχων. Ο χρόνος διενέργειας/ολοκλήρωσης του ελέγχου προσδιορίζεται συνδυαστικά ή/και μεμονωμένα από παράγοντες όπως το μέγεθος του ελεγχόμενου (ακαθάριστα έσοδα, όγκος συναλλαγών), τα αντικείμενα ελέγχου, τη συνδρομή άλλων υπηρεσιών και τη δυνατότητα έγκαιρης ανταπόκρισης του ελεγχόμενου στα αιτήματα του ελέγχου. Η παρακολούθηση αυτού του χρόνου επιτρέπει στη διοίκηση του ελέγχου να διασφαλίσει ότι οι πόροι χρησιμοποιούνται όπως έχει προγραμματιστεί και σύμφωνα με τους στόχους¹⁰¹.

Οι διαπιστώσεις του διεξαχθέντος ελέγχου

159. Ο πίνακας των προτεραιοποιημένων προς έλεγχο υποθέσεων, που συντάσσεται από την κεντρική διοίκηση και αποστέλλεται στις ελεγκτικές υπηρεσίες, δεν αποτυπώνει με ακρίβεια, ανά υπόθεση ή κατηγορία υποθέσεων, τους παράγοντες κινδύνου που αξιολογήθηκαν, ώστε να προσδιορίζεται η στόχευση του ελέγχου βάσει αυτών, ούτε περιλαμβάνει οδηγίες για τον τρόπο χρήσης κατά τον έλεγχο των

⁹⁸ ΟΟΣΑ, Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods (2006).

⁹⁹ ΟΟΣΑ, Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods (2006).

¹⁰⁰ ΟΟΣΑ, Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods (2006).

¹⁰¹ A handbook for tax simplification, The World Bank, 2009.

παραγόντων κινδύνου που αξιολογήθηκαν για τη διενέργεια των κατάλληλων ελεγκτικών ενεργειών.

Οι έλεγχοι που διενεργούνται για την υλοποίηση του πίνακα των προτεραιοποιημένων υποθέσεων δεν είναι εστιασμένοι στον συγκεκριμένο κίνδυνο φοροδιαφυγής που αξιολογήθηκε προηγουμένως («παραγόντες κινδύνου» που μοριοδοτήθηκαν)

160. Οι αιτίες μοριοδότησης περιγράφονται κατόπιν ομαδοποίησης κριτηρίων κινδύνου, και, όπως διατυπώνονται, αφορούν σε γενική περιγραφή κινδύνων από ενδείξεις παραβατικότητας και τα συνολικά μόρια αυτών, για το έτος με την υψηλότερη βαθμολόγηση/μοριοδότηση, και επί της ουσίας μόνο τις πηγές λήψης των πληροφοριών σχετικά με τον κίνδυνο, καθώς δεν υπάρχει πραγματική αντιστοίχιση με τους παράγοντες κινδύνου που αξιολογήθηκαν κατά την κατάρτιση του πίνακα από την κεντρική υπηρεσία.

161. Αιτίες προσδιορίζονται και μέσω πρόσθετων στον πίνακα αρχείων που εμπεριέχουν κατά περίπτωση πρόσθετες διαθέσιμες πληροφορίες που αφορούν στις αξιολογημένες υποθέσεις, ενώ, όπως επισημάνθηκε από την κεντρική φορολογική διοίκηση περιλαμβάνονται και οι εντοπισθείσες αποκλίσεις, προκειμένου να αξιοποιούνται στο πλαίσιο του ελέγχου οι περιοχές υψηλού κινδύνου με τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων.

162. Πέραν αυτών, δεν περιλαμβάνονται άλλες πληροφορίες σχετικά με τη χρήση των δεδομένων αυτών κατά τον έλεγχο, ή ενδείξεις σχετικά με τον τρόπο αξιολόγησης των παραγόντων αυτών, ώστε να διασφαλιστεί ότι όλες οι ελεγκτικές υπηρεσίες τους κατανοούν και τους εφαρμόζουν με τον ίδιο τρόπο, ή τέλος, σχετικά με την εστίαση και την κάλυψη του ελέγχου. Ακόμη, δεν υφίστανται κανόνες σχετικά με τη δεσμευτικότητα κατά τον έλεγχο των παρεχόμενων πληροφοριών σχετικά με τον εντοπισθέντα κίνδυνο.

163. Συνεπεία των ανωτέρω, ούτε οι εντολές ανάθεσης του ελέγχου των προτεραιοποιημένων υποθέσεων περιλαμβάνουν συγκεκριμένες επισημάνσεις ώστε να προσδιορίζεται η περιοχή εστίασης του ελεγκτή και δεν συνοδεύονται πάντοτε από ενημερωτικό δελτίο¹⁰² σχετικά με την αιτία στόχευσης και τις ελεγκτές παραβάσεις ώστε οι ελεγκτές να λαμβάνουν γνώση αναφορικά με τα κριτήρια και τις πηγές που συνέβαλαν στη μοριοδότηση των υποθέσεων που τους ανατίθενται, προκειμένου να αξιοποιούνται στα πλαίσια του ελέγχου και να προσδιορίζεται η περιοχή εστίασης του ελεγκτή και οι ελεγκτές παραβάσεις ώστε να διενεργούνται οι κατάλληλες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις.

¹⁰² Χαρακτηριστικά, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στο ΚΕΦΟΜΕΠ οι εντολές ανάθεσης ελέγχου δεν συνοδεύονται από ενημερωτικό δελτίο σχετικά με τον εντοπισθέντα κίνδυνο και τις ελεγκτές παραβάσεις, στη ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ οι εντολές ελέγχου συνοδεύονται από ενημερωτικό δελτίο, όπου περιγράφεται η περιοχή εστίασης, στη ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, από την επισκόπηση του δείγματος των φακέλων ελέγχου (τέσσερις τον αριθμό με ID 2992700, 3288353, 3753423 και 3282445) σε κανέναν φάκελο δεν εντοπίστηκε ενημερωτικό δελτίο αναφορικά με τον εντοπισθέντα κίνδυνο και τις ελεγκτικές παραβάσεις, και στη ΔΟΥ ΛΑΡΙΣΑΣ οι εντολές ανάθεσης του ελέγχου των προτεραιοποιημένων υποθέσεων συνοδεύονται από ενημερωτικό δελτίο σε ηλεκτρονική μορφή σχετικά με τον εντοπισθέντα κίνδυνο και τις ελεγκτές παραβάσεις.

164. Αντιθέτως, σύμφωνα με το «Εγχειρίδιο Επιλεγμένων Λειτουργιών» της ΑΑΔΕ στη διαδικασία «Διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων», οι ελεγκτές, κατά τη διενέργεια των ελέγχων, διενεργούν ένα μεγάλο πλήθος ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται στις ΠΟΛ 1037/2005, ΠΟΛ 1159/2011, ΠΟΛ 1038/2012, ΠΟΛ 1050/2014, ΠΟΛ 1124/2015, ΠΟΛ 1036/2017, Α.1293/2019) και εν γένει τις φορολογικές διατάξεις.

165. Μάλιστα, όπως επισημάνθηκε από την ΑΑΔΕ, οι πληροφορίες για την αιτία στόχευσης χορηγούνται, με αποκλειστική ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών, χωρίς συνεπώς να είναι υποχρεωτική η χορήγησή τους στους ελεγκτές και χρησιμοποίησή τους από αυτούς κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

166. Συνεπεία αυτών, όπως παρατηρείται και στην έκθεση «Παρακολούθηση των υποθέσεων που αξιολογούνται και προτεραιοποιούνται στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 26 του ν. 4174/2013 για την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο, μέχρι 31/12/2021, ΣΜ.1.2.62», αφενός, σε αρκετές υποθέσεις αρμοδιότητας του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων με εντοπισμένες ενδείξεις παραβατικότητας, διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες ελεγκτικές επαληθεύσεις, και, αφετέρου, στις ΔΟΥ Α΄ Τάξης, εντοπίστηκαν περιπτώσεις στις οποίες δεν αξιοποιήθηκαν πλήρως από τον διενεργούμενο έλεγχο οι περιοχές κινδύνου που εντοπίστηκαν κατά την εφαρμογή των κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου, από όπου θα μπορούσε να εντοπιστεί ανακρίβεια ή/και φοροδιαφυγή.

167. Με την ίδια έκθεση, διαπιστώθηκε ότι η αξιοποίηση από τον έλεγχο των διαθέσιμων μέσων και εργαλείων (εφαρμογή γενικών διατάξεων, εφαρμογή εμμέσων τεχνικών ελέγχου, άρση τραπεζικού απορρήτου, κ.λπ.) κατά περίπτωση, διαφοροποιείται βάσει της εμπειρίας, των γνώσεων και της εκπαίδευσης του εκάστοτε ελεγκτή, σε συνδυασμό με τη διάχυση της πληροφορίας προς τον διενεργούντα τον έλεγχο και του χρόνου που δύναται να διατεθεί ανά περίπτωση σε σχέση με το σύνολο των υποθέσεων που έχουν ανατεθεί για έλεγχο στον κάθε ελεγκτή.

168. Βασικά αίτια εκτιμήθηκε ότι αποτελούν αφενός το μεγάλο πλήθος των υποθέσεων ελέγχου που πρέπει να ολοκληρώσουν οι ελεγκτές βάσει των τιθέμενων στόχων του επιχειρησιακού σχεδίου και αφετέρου το κενό πληροφόρησης του ελεγκτή, καθώς δεν λαμβάνει γνώση του συνόλου της αναρτημένης από την κεντρική υπηρεσία πληροφορίας.

Αξιολογείται θετικά ότι, όπως επισημάνθηκε από την ΑΑΔΕ, από το έτος 2022, στο πλαίσιο βελτίωσης της ως άνω διαδικασίας, οι ελεγκτές θα λαμβάνουν ενυπόγραφη γνώση των προτεραιοποιημένων υποθέσεων που τους ανατίθενται, συμπεριλαμβανομένων και των πληροφοριών που αφορούν καθεμία εξ αυτών.

Στους μερικούς προληπτικούς ελέγχους που διενεργούνται επιτοπίως δεν υπάρχει σαφής αριθμητικός στόχος ανά κλάδο και αντικείμενο δραστηριότητας ούτε

δίνονται οδηγίες για την τήρηση μιας αναλογικότητας στις κατηγορίες και κλάδους που ελέγχονται

169. Ειδικώς, για τους ελέγχους που διενεργούνται επιτοπίως από συνεργεία των ΔΟΥ, σε όλους τους κλάδους της επιχειρηματικής δραστηριότητας για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων (μερικοί επιτόπιοι έλεγχοι πρόληψης), από την επισκόπηση των παρεχομένων ετησίως οδηγιών διαπιστώθηκε ότι δεν δίνονται οι αναγκαίες κατευθύνσεις σχετικά με την τήρηση μιας αναλογικότητας στις κατηγορίες και κλάδους που ελέγχονται, ούτε και στοιχεία ώστε να ελέγχονται επιχειρήσεις που πληρούν ορισμένα κριτήρια κινδύνου και να μην διενεργούνται έλεγχοι σε άλλες που από τα διαθέσιμα πληροφοριακά στοιχεία του Elenxis, προκύπτει ότι αυτές εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

170. Ακόμη, δεν υπάρχει σαφής αριθμητικός στόχος ανά κλάδο και αντικείμενο δραστηριότητας, ούτε οι προϊστάμενοι των ΔΟΥ και των Φορολογικών Περιφερειών, που είναι υπεύθυνοι να παρακολουθούν την πορεία και διεξαγωγή τους, παρέχουν σχετικές οδηγίες και κατευθύνσεις στα συνεργεία ελέγχου.

171. Το γεγονός αυτό έχει ως αποτέλεσμα να επαναλαμβάνονται έλεγχοι στις ίδιες επιχειρήσεις και άλλοι κλάδοι και κατηγορίες επαγγελματιών να μην ελέγχονται ή να ελέγχονται σε πολύ μικρό ποσοστό¹⁰³, κατά παρέκκλιση όσων ορίζονται στις σχετικές εγκυκλίους, σχετικά με τα κριτήρια στόχευσης και επιλογής επιχειρήσεων σε κλάδους με υψηλή παραβατικότητα, και τον προγραμματισμό επιτόπιων-μερικών ελέγχων σε επιχειρήσεις των κλάδων αυτών.

172. Τα σχετικά ευρήματα επιβεβαιώνονται και από τις εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου 15/2020 «Προσωρινή έκθεση ελέγχου επί της διαδικασίας διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου σε όλα τα στάδια αυτού (επιλογή δείγματος επιχειρήσεων για έλεγχο, πρόσκληση και προσκόμιση φορολογικών στοιχείων και βιβλίων, προσδιορισμός φόρων και προστίμων, σύνταξη και κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα αυτού κτλ.), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014, ν. 4254/2014 και του ν. 4174/2013 όπως ισχύουν», 21/2019 «Προσωρινή έκθεση ελέγχου επί της διαδικασίας διενέργειας μερικών επιτόπιων ελέγχων (προληπτικοί) με στόχο την παραβατικότητα και έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου (ΠΕΠ) στη ΔΟΥ Ρεθύμνου Κρήτης», και 27/2019 «Διενέργεια Μερικών Επιτοπίων Ελέγχων (προληπτικοί) με στόχο την παραβατικότητα και έκδοση Πράξης Επιβολής Προστίμου (ΠΕΠ) στις ΔΟΥ Μυκόνου, Νάξου, Σύρου».

173. Στο πλαίσιο αυτό, η έλλειψη ενός συστήματος επιλογής και κατανομής των ελέγχων αυτών βάσει μοντέλου ανάλυσης κινδύνου που να επιτρέπει τον σχεδιασμό και τη διενέργεια συστημικών ελέγχων σε τομείς και κλάδους δραστηριότητας και να συμβάλλει στον βέλτιστο σχεδιασμό του ελεγκτικού έργου, ενέχει τον κίνδυνο να μη δίδεται έμφαση σε ελέγχους σε φορείς και δραστηριότητες υψηλής διακινδύνευσης, και να μην επιτυγχάνεται η μέγιστη αξιοποίηση των ελεγκτικών πόρων και ο βέλτιστος προγραμματισμός των ελεγκτικών δραστηριοτήτων.

¹⁰³ Σχετική και η έκθεση 15/2020 της ΔΕΣΕΛ.

Αξιολογείται, ωστόσο, θετικά ότι από το έτος 2018¹⁰⁴ στο Επιχειρησιακό Σχέδιο της ΑΑΔΕ, προβλέφθηκε η διενέργεια στοχευμένων εκ των προτέρων μερικών επιτόπιων ελέγχων, που διενεργούνται σε φορολογούμενους που έχουν επιλεγεί με κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, και αφορούν κυρίως σε οντότητες που εμφανίζουν για συνεχόμενες φορολογικές περιόδους πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που δεν δικαιολογείται από τη φύση της δραστηριότητάς τους, σε οντότητες που δεν έχουν υποβάλλει δηλώσεις κυρίως Φ.Π.Α. και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, σε συγκεκριμένες φορολογικές περιόδους, κ.λπ.

Δεν υφίσταται πλαίσιο για την επιλογή του είδους του ελέγχου που θα διενεργηθεί

174. Δεν προβλέπονται συγκεκριμένοι κανόνες σχετικά με το είδος και τη φύση των ελέγχων, καθώς στην απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ για την επιλογή και προτεραιοποίηση των υποθέσεων δεν γίνεται διάκριση μεταξύ αριθμού μερικών και πλήρων ελέγχων, ούτε καθορίζεται το αντικείμενο του ελέγχου. Οδηγίες για την επιλογή του απαιτούμενου είδους και μορφής ελέγχου ανάλογα με τους εντοπισθέντες κινδύνους (μερικός ή πλήρης, επιτόπιος ή γραφείου), ή το αντικείμενο του ελέγχου, που προσδιορίζεται κατ' ελάχιστο σε "Εισόδημα ή/και ΦΠΑ, δεν περιλαμβάνονται ούτε στις ετησίως εκδιδόμενες οδηγίες εφαρμογής του πίνακα προτεραιοποίησης, ενώ δεν προσδιορίζονται ούτε τα στοιχεία που καθορίζουν τη διαδικασία και το εύρος των ελεγκτικών επαληθεύσεων, ώστε να εκτιμώνται και να διοχετεύονται και οι αναγκαίοι πόροι.

Υπάρχουν διάφοροι τύποι επαληθεύσεων και ελέγχων που μπορεί να πραγματοποιήσει μια φορολογική αρχή, που διαφέρουν ως προς την πρόθεση και την πληρότητά τους.

(α) Επαληθεύσεις γραφείου ή αλλιώς έλεγχος από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης που καλύπτουν την ορθότητα, την πληρότητα και την εγκυρότητα των δηλώσεων. Χρησιμοποιούνται όταν ελέγχονται οι επιστροφές για εσωτερική αριθμητική συνέπεια, ορθότητα κρατήσεων, αξιοπιστία κ.α.. Το εύρος αυτών των επαληθεύσεων εξαρτάται από τον αριθμό των υποθέσεων που συνήθως ανατίθενται σε έναν ελεγκτή και την έκταση της υποστήριξης του πληροφοριακού συστήματος για τη διενέργεια αυτών των ελέγχων.

(β) Έλεγχοι προσανατολισμένοι σε θέματα. Αυτοί είναι συνήθως έλεγχοι γραφείου στην εφορία, όπου επικεντρώνονται σε συγκεκριμένα προβλήματα που εντοπίζονται μέσω των εκ πρώτης όψεως ελέγχων. Συνήθως καταλήγουν σε τελική εκτίμηση του οφειλόμενου φόρου για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.

(γ) Πλήρεις έλεγχοι γραφείου. Αυτοί οι έλεγχοι ενδέχεται να καλύπτουν πολλούς φόρους και φορολογικές περιόδους. Οι φορολογούμενοι υψηλού κινδύνου (ή οι φορολογικοί τους εκπρόσωποι) καλούνται να προσκομίσουν τα βιβλία και στοιχεία

¹⁰⁴ ΔΕΛ 137027 ΕΞ 2018/2-7-2018 «Πρόσθετες οδηγίες διενέργειας μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων». Μετά ακολούθησε και το Δ 166951 ΕΞ 2021 ΕΜΠ/12-08-2021 έγγραφο οδηγιών προς τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

τους στην εφορία και να παράσχουν προφορικές ή γραπτές απαντήσεις στα ερωτήματα του υπεύθυνου ελέγχου.

(δ) Έλεγχοι επιτόπιας επαλήθευσης. Αυτοί οι έλεγχοι γίνονται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή του επαγγελματία φορολογούμενου για την επαλήθευση της ενημερότητας του φορολογούμενου, την κατανόηση των φορολογικών υποχρεώσεων και επίσης την επαλήθευση των βιβλίων κ.ά.

(ε) Πλήρεις - Εκτενείς επιτόπιοι έλεγχοι. Γίνονται στην επαγγελματική εγκατάσταση του φορολογουμένου και πρέπει να λαμβάνεται πρόνοια για την ύπαρξη των κατάλληλων διασφαλίσεων κατά της κατάχρησης από τη φορολογική αρχή. Αυτοί οι έλεγχοι ενδέχεται να καλύπτουν πολλούς φόρους και φορολογικές περιόδους. Αφορούν περιπτώσεις που είτε από τον εκ πρώτης όψεως έλεγχο θεωρούνται υψηλού κινδύνου είτε εξάγονται μετά από αξιολόγηση κινδύνου και επιλογή ελέγχου. Επίσης, μπορεί να αφορούν παρακολούθηση συμμόρφωσης φορολογουμένων, οπότε διεξάγονται για τη διαμόρφωση του προφίλ κινδύνου των φορολογουμένων, μετά από τυχαία δειγματοληψία από διαφορετικές στοχευμένες ομάδες φορολογουμένων ή από όλες τις ομάδες¹⁰⁵.

175. Σχετικώς, υφίσταται μόνο η ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν. 4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"», σύμφωνα με την οποία «ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου» και «συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου».

176. Επιπροσθέτως, δεν υφίστανται δικλίδες για την αντιμετώπιση κινδύνων ως προς την ορθή επιλογή του είδους και της μορφής του ελέγχου που διενεργείται, καθώς και σχετικά με την επάρκεια και πληρότητά του.

Η ύπαρξη διακριτικής ευχέρειας ως προς το είδος του ελέγχου, συνεπώς και ως προς το εύρος και τη διάρκειά του, συνιστά παράγοντα κινδύνου, τόσο για την αποτελεσματικότητα όσο και για την ακεραιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών.

177. Η απόφαση σχετικά με τα μέτρα ελέγχου ή επαλήθευσης που θα ληφθούν επαφίεται μόνο στη διακριτική ευχέρεια των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών, οι οποίοι, όπως διαπιστώθηκε, επιλέγουν, αν και όχι πάντοτε με τα ίδια κριτήρια¹⁰⁶, σε μεγάλο ποσοστό τη διενέργεια επιτόπιων ελέγχων οι οποίοι,

¹⁰⁵ OECD, Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches, October 2006, <https://www.e-forelogia.gr/> «Όλα όσα πρέπει γνωρίζουμε για τους φορολογικούς ελέγχους» του Γιώργου Δαλιάνη, <https://www.taxheaven.gr/> «Ο φορολογικός έλεγχος σύμφωνα με το νέο Κ.Φ.Δ.», <http://epixeirisi.gr/> «Είδη και διαδικασία φορολογικών ελέγχων».

¹⁰⁶ Το ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. για τον καθορισμό του είδους του ελέγχου που θα διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση (πλήρης, μερικός, επιτόπιος, από το γραφείο κ.λπ.), λαμβάνει υπόψη τους διαθέσιμους ελεγκτικούς πόρους και την εν γένει ελεγκτική ικανότητά του από την άποψη των επαγγελματικών δεξιοτήτων των υπαλλήλων του, και, όπως αναφέρθηκε, οι επιτόπιοι έλεγχοι είναι "υποχρεωτικοί" προκειμένου να αντιμετωπιστούν τα ζητήματα που

προκειμένου να υπάρχει δυνατότητα επανελέγχου, χαρακτηρίζονται ως μερικοί, επιλογή που δεν ευνοεί την ασφάλεια δικαίου, καθώς η φορολογική διοίκηση μπορεί να επανέλθει μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, και ταυτόχρονα απαλλάσσει τη φορολογική διοίκηση από την υποχρέωση προηγούμενης έγγραφης ειδοποίησης του φορολογουμένου¹⁰⁷.

Η ΑΑΔΕ, αποδεχόμενη ουσιαστικά το εύρημα αυτό, επισημαίνει ότι η επιλογή του είδους (πλήρης-μερικός) και της μορφής (επιτόπιος-γραφείου) του ελέγχου καθώς και το εύρος των ελεγκτικών επαληθεύσεων ανά ελεγχόμενη υπόθεση εμπίπτει αποκλειστικά στις αρμοδιότητες του προϊσταμένου εκάστης ελεγκτικής υπηρεσίας καθώς έχει όλη την πληροφορία στη διάθεσή του και μπορεί να κρίνει το καταλληλότερο και αποτελεσματικότερο είδος του ελέγχου που θα διενεργηθεί. Το αντικείμενο ελέγχου κρίνεται ομοίως από τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας και προσδιορίζεται κατ' ελάχιστο, ως αναφέρεται στις κατ' έτος αναλυτικές οδηγίες, σε «Εισόδημα» για τα ΦΠ που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και σε «Εισόδημα ή/και ΦΠΑ» για τα ΝΠ και τα ΦΠ που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

178. Συνεπεία των ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι οι διενεργηθέντες κατά την τριετία 2019-2021 έλεγχοι ήταν, κατά μέσο όρο, σε ποσοστό πάνω από 76% μερικοί, και σε ποσοστό που υπερβαίνει το 46% επιτόπιοι, επιλογή όμως που παρέχει ευκαιρίες διαπαφής και αλληλεπίδρασης με τους φορολογούμενους και εγκυμονεί κινδύνους μεροληψίας και καταχρηστικής συμπεριφοράς.

**ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΛΗΘΟΥΣ ΔΙΕΝΕΡΓΗΘΕΝΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΕΤΩΝ 2019, 2020, 2021
ΠΛΗΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ**

ΕΙΔΟΣ ΕΛΕΓΧΩΝ	2019		2020		2021	
	ΠΛΗΘΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΛΗΘΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΛΗΘΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ
ΠΛΗΡΕΙΣ	3.946	19,02%	4.016	22,02%	5.256	29,19%
ΜΕΡΙΚΟΙ	16.801	80,98%	14.223	77,98%	12.748	70,81%
ΣΥΝΟΛΟ	20.747		18.239		18.004	
ΕΛΕΓΧΟΣ ΓΡΑΦΕΙΟΥ	11.274	54,34%	10.006	54,86%	9.114	50,62%
ΕΠΙΤΟΠΙΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	9.234	44,51%	8.154	44,71%	8.822	49,00%
ΠΑΛΑΙΑ ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	239	1,15%	79	0,43%	68	0,38%

προκύπτουν κατά τη διενέργεια του ελέγχου με το μικρότερο δυνατό λειτουργικό κόστος, και ανήλθαν κατά το έτος 2019 σε ποσοστό 85,05%, το έτος 2020 σε ποσοστό 91,86% και το έτος 2021 σε ποσοστό 96,92% των συνολικά διενεργηθέντων ελέγχων. Η ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά προκρίνει τον επιτόπιο έλεγχο λόγω της χρονοβόρας διαδικασίας της αλλαγής του είδους ελέγχου επί της εντολής ελέγχου. Το ποσοστό των επιτόπιων ελέγχων, επί του συνόλου των διενεργηθέντων ελέγχων στη ΔΟΥ Λάρισας ανήλθε για το έτος 2020 σε 48,60% και για το έτος 2021 σε 35,23%.

¹⁰⁷ Άρθρο 23 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

ΣΥΝΟΛΟ	20.747	18.239	18.004
--------	--------	--------	--------

Δεν υφίσταται μηχανισμός που να διασφαλίζει την έγκαιρη διενέργεια και ολοκλήρωση των φορολογικών ελέγχων

179. Στο ισχύον κανονιστικό πλαίσιο δεν περιλαμβάνονται κανόνες σχετικά με τη διάρκεια¹⁰⁸ των φορολογικών ελέγχων. Μόνο στο «Εγχειρίδιο Επιλεγμένων Λειτουργιών» της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης (σελ. 43-46) που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο 2021, αναφέρεται ότι ο συνήθης χρόνος διεκπεραίωσης των ελεγκτικών επαληθεύσεων δύναται να διαρκέσει από έναν (1) έως δύο (2) μήνες, ο χρόνος σύνταξης της ειδικής έκθεσης ελέγχου από μία (1) έως τρεις (3) ημέρες και το σύνολο των διαδικασιών έως την έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων έως τέσσερις (4) ημέρες.

180. Οδηγίες σχετικά με τη διάρκεια των φορολογικών ελέγχων δεν περιλαμβάνονται ούτε στις ετησίως εκδιδόμενες οδηγίες, αλλά μόνο αναφέρεται ότι «για τις υποθέσεις που επιλέγονται σύμφωνα με την παρούσα, οι εντολές ελέγχου εκδίδονται για αυτές τις οποίες προγραμματίζεται άμεσα η διενέργεια του ελέγχου».

181. Όπως επισημάνθηκε και από την κεντρική φορολογική διοίκηση, η διάρκεια του ελέγχου συναρτάται με τα ελεγχόμενα φορολογικά αντικείμενα και τις ελεγχόμενες χρήσεις και ο χρόνος ολοκλήρωσής του μπορεί να διαφοροποιείται, σε σχέση με τον αρχικώς αναμενόμενο, λόγω των ευρημάτων και διαπιστώσεων που προκύπτουν κατά τη διενέργειά του και, δοθέντος ότι, παραλλήλως, εκτός των προγραμματισμένων ελέγχων οι ελεγκτικές υπηρεσίες διαχειρίζονται και νέες υποθέσεις που εισέρχονται μετά την κατάρτιση του οριστικού πίνακα των προτεραιοποιημένων υποθέσεων, καθίσταται εξαιρετικά πιθανή η επιμήκυνση του χρόνου ολοκλήρωσης εκάστης υπόθεσης.

182. Ωστόσο, οι παράγοντες αυτοί, όπως διαπιστώθηκε, δεν λαμβάνονται υπόψη στην οριζόντια ετήσια στοχοθεσία, κατά την οποία το πλήθος των ελέγχων κατανέμεται σε εκάστη ελεγκτική υπηρεσία με βασικό κριτήριο το πλήθος του ελεγκτικού δυναμικού, ούτως ώστε σε κάθε μία εξ αυτών να αναλογεί ίδιο πλήθος υποθέσεων ανά ελεγκτή, που ανέρχεται το λιγότερο 20 πλήρεις ή μερικούς ελέγχους ετησίως.

183. Τα απολογιστικά στοιχεία των ελεγκτικών υπηρεσιών μόνο δευτερευόντως λαμβάνονται υπόψη, ενώ δεν λαμβάνονται καθόλου υπόψη τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των υποθέσεων (βαθμός δυσκολίας, χρήσεις που πρέπει να ελεγχθούν), ο τομέας κινδύνου και οι λόγοι που υποδεικνύουν τον έλεγχο, ο τύπος και ο απαιτούμενος χρόνος ελέγχου, το πλήθος και την έκταση των απαιτούμενων ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων, ούτε τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των ελεγκτών (τυπικά προσόντα, εμπειρία βάσει του πλήθους και του είδους προγενέστερων ελέγχων, απόδοση προηγούμενων ετών κ.α.), ώστε ο αριθμός των ελέγχων να προσαρμόζεται αναλόγως των χαρακτηριστικών αυτών, με κίνδυνο να μη διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή των φορολογικών διαδικασιών, να πλήττεται η

¹⁰⁸ Με βάση το άρθρο 25 του ΚΦΔ νόμο, η διάρκεια του ελέγχου αναφέρεται στην εντολή ελέγχου και τα ελεγκτικά όργανα έχουν τη δυνατότητα να παρατείνουν την διάρκεια μόνο του επιτόπιου ελέγχου, άπαξ κατά έξι μήνες με δυνατότητα περαιτέρω παράτασης για άλλους έξι μήνες σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

ποιότητα του ελέγχου και το προσδοκώμενο αποτέλεσμα (μικρότερη βεβαίωση - είσπραξη φόρων)¹⁰⁹.

184. Συνεπεία των ανωτέρω, διαπιστώθηκε η μετακύλιση, σε μεγάλο ποσοστό, του ελέγχου στα επόμενα έτη¹¹⁰. Μάλιστα, είναι χαρακτηριστικό ότι σε ορισμένες ΔΟΥ εντοπίστηκε μεγάλο πλήθος υποθέσεων για τις οποίες παρόλο που έχει εκδοθεί εντολή ανάθεσης ελέγχου κατά τα έτη 2020 και 2021 αυτές βρίσκονται σε κατάσταση "Σε ανάθεση", χωρίς να έχει ξεκινήσει ο έλεγχος τους μέχρι και τουλάχιστον το τέλος Μαΐου του 2022 και χωρίς να φαίνεται ότι υπάρχει κάποιος κεντρικός μηχανισμός εντοπισμού τους και αναζήτησης της αιτιολόγησής καθυστέρησής τους¹¹¹. Ακόμη, διαπιστώθηκαν περιπτώσεις που η διάρκεια του ελέγχου ορίζεται σε 2 έως 3 έτη¹¹².

Η μετακύλιση, ωστόσο, αυτή των ελέγχων σε επόμενα έτη, πέραν του διαχειριστικού κόστους που συνεπάγεται, επηρεάζει τη διαδικασία προτεραιοποίησης των επομένων ετών, καθώς οι προτεραιοποιημένες φορολογικές υποθέσεις, οι οποίες δεν οριστικοποιούνται εντός του έτους, μεταφέρονται στο επόμενο έτος, ανατρέποντας την εκτέλεση του πίνακα προτεραιοποίησης του έτους αυτού.

¹⁰⁹ Βλ. και τα 3/27.5.2020 και 4/19.4.2021 ενημερωτικά σημειώματα για την κατάρτιση ετήσιου σχεδίου δράσεις φορολογικών ελέγχων ετών 2020 και 2021.

¹¹⁰ Στο ΚΕΜΕΕΠ 50 υποθέσεις που προτεραιοποιήθηκαν το 2019 οριστικοποιήθηκαν το 2020, και 11 υποθέσεις που προτεραιοποιήθηκαν το 2019 οριστικοποιήθηκαν το 2021, 47 υποθέσεις προτεραιοποιήθηκαν το 2020 οριστικοποιήθηκαν το 2021, και από τις 296 υποθέσεις που προτεραιοποιήθηκαν το 2021 εντός του ίδιου έτους οριστικοποιήθηκαν οι 173. Στο ΚΕΦΟΜΕΠ, 15 υποθέσεις που προτεραιοποιήθηκαν το έτος 2019 οριστικοποιήθηκαν εντός του 2020 και 4 εντός του 2021, 138 που προτεραιοποιήθηκαν το έτος 2020 οριστικοποιήθηκαν το έτος 2021 και από τις 700 υποθέσεις που προτεραιοποιήθηκαν το 2021 εντός του ίδιου έτους οριστικοποιήθηκαν οι 330. Στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά όπως προέκυψε από την ανάλυση των ποιοτικών δεδομένων του αρχείου «Ελεγκτικό» που αφορά στους συνολικά ανατεθέντες ελέγχους για τα έτη 2020 και 2021, από τις 292 υποθέσεις που προτεραιοποιήθηκαν το 2020 ολοκληρώθηκαν εντός του έτους μόλις 46. Αντίστοιχα για το 2021 από τις 289 υποθέσεις που προτεραιοποιήθηκαν, ολοκληρώθηκαν εντός του έτους μόλις 30. Στη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, σε δείγμα 15 ελέγχων από τη λίστα προτεραιοποίησης του 2020 και 5 ελέγχων από τη λίστα προτεραιοποίησης του 2021, διαπιστώθηκε ότι για το έτος 2020 δεν είχε ολοκληρωθεί κανένας από αυτούς, ενώ για το έτος 2021 είχαν ολοκληρωθεί μόνο δύο από αυτούς. Στη ΔΟΥ ΙΖ Αθηνών, κατά τα έτη 2020 και 2021, το ποσοστό ολοκλήρωσης των υποθέσεων που προτεραιοποιήθηκαν, δεν ήταν υψηλό και ανήλθε κατά το έτος 2020 σε ποσοστό 26,17% των υποθέσεων που προτεραιοποιήθηκαν, και κατά το έτος 2021, σε ποσοστό 41,57%. Στη ΔΟΥ Μυτιλήνης, κατά το έτος 2020 οριστικοποιήθηκε το 5,75% των υποθέσεων που προτεραιοποιήθηκαν, ενώ κατά το έτος 2021, το αντίστοιχο ποσοστό κυμάνθηκε στα επίπεδα του 6,45%. Στη ΔΟΥ Λάρισας το ποσοστό των υποθέσεων που προτεραιοποιήθηκαν και ολοκληρώθηκαν μέσα στο ίδιο έτος ανέρχεται για το έτος 2020 σε ποσοστό με 25,54%, και για το έτος 2021 σε ποσοστό 29,31%. Στη ΔΟΥ Λάρισας οι περισσότερες εντολές ελέγχου που εκδίδονται έχουν διάρκεια ελέγχου μεγαλύτερη από ένα έτος σε ποσοστό 38,06% για το 2020 και σε ποσοστό 47,20% για το 2021.

¹¹¹ Στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά για τα έτη διαπιστώθηκε η ύπαρξη 58 για το 2020 και 96 για το 2021 υποθέσεων, για τις οποίες παρόλο που έχει εκδοθεί εντολή ανάθεσης ελέγχου, αυτές βρίσκονται σε κατάσταση "Σε ανάθεση", χωρίς να έχει ξεκινήσει ο έλεγχος τους μέχρι και τουλάχιστον το τέλος Μαΐου του 2022. Επιπλέον, τόσο για το έτος 2020 όσο και για το έτος 2021 υπάρχει πλήθος υποθέσεων (13 για το 2020 και 22 για το 2021), οι οποίες βρίσκονται σε κατάσταση «Σε διενέργεια», χωρίς να έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχός τους μέχρι και τουλάχιστον το τέλος Μαΐου 2022. Στη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, σε δείγμα 20 ελέγχων διαπιστώθηκε ότι σε 14 από αυτούς που δεν ολοκληρώθηκαν στο υπήρχε μόνο εντολή ελέγχου και βρίσκονται «Σε ανάθεση», ενώ για έναν (1) από αυτούς δεν έχει εκδοθεί ούτε εντολή ελέγχου και έναν (1) από αυτούς έχει λήξει και η παράταση ισχύος της εντολής ελέγχου, χωρίς να έχει εκδοθεί νέα εντολή.

¹¹² Εύρημα στη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών.

VI

Δεν έχει θεσπισθεί κεντρικά ένα αυστηρό πλαίσιο για την υλοποίηση των ελεγκτικών ενεργειών από τις επιμέρους υπηρεσίες: έλλειψη υποχρεωτικώς εφαρμοζόμενου εγχειριδίου ελέγχου για όλα τα είδη του ελέγχου, απουσία συστήματος ενδογενούς ελέγχου στις ελεγκτικές υπηρεσίες, ανεπάρκεια δικλίδων του Ο.Π.Σ. Elenxis, περιορισμένος αριθμός ελέγχων σχετικά με την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας από τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

Περί της καθιέρωσης πλαισίου ελεγκτικών διαδικασιών

Για την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και εν γένει του φοροελεγκτικού μηχανισμού πρέπει να εξασφαλίζεται η κατάλληλη διεξαγωγή των ελεγκτικών διαδικασιών και η με ομοιόμορφο και αντικειμενικό τρόπο εφαρμογή τους, ώστε να διασφαλίζεται και η ακεραιότητά τους.

Προς το σκοπό αυτό, αναγκαία είναι η ανάπτυξη τυπικών διαδικασιών και η καθιέρωση ελεγκτικών εγχειριδίων, διαδικασιών εγκρίσεων, εποπτείας και παρακολούθησης των αποτελεσμάτων τους.

Το πρώτο ουσιαστικό εργαλείο είναι ένα ολοκληρωμένο εγχειρίδιο ελέγχου που μπορεί να συμβάλει στην επίτευξη συνέπειας στις συναλλαγές με τους φορολογούμενους και στη σωστή χρήση των επιχειρησιακών διαδικασιών. Μπορεί, επίσης, να βοηθήσει στην ερμηνεία των πληροφοριών και στην ορθή ερμηνεία της νομοθεσίας¹¹³.

Το εγχειρίδιο, προκειμένου να εξασφαλίζει την πληρότητα του ελέγχου και να διευκολύνει την τήρηση των διαδικασιών, ελαχιστοποιώντας τις παραλείψεις κατά τη συλλογή των πληροφοριών και μειώνοντας τα ποσοστά σφαλμάτων, πρέπει να περιέχει κεφάλαια καθοδήγησης σχετικά με τους τομείς κινδύνου, τη διαδικασία και τις υποχρεώσεις που σχετίζονται με όσο το δυνατόν περισσότερους συγκεκριμένους τομείς, να προσδιορίζει τις κάθε φορά απαιτούμενες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, να καθορίζει με σαφήνεια τη σειρά των βημάτων του ελέγχου, να καταγράφει τις υποχρεώσεις του ελεγκτή στα βασικά βήματα που ορίζονται στη διαδικασία, να παρέχει οδηγίες σχετικά με τον τρόπο λήψης των πληροφοριών, την υποστήριξη της πληροφορικής κ.ά.¹¹⁴.

Οι διαπιστώσεις του διεξαχθέντος ελέγχου

¹¹³ Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches, OECD 2006.

¹¹⁴ A handbook for tax simplification, The World Bank, 2009.

185. Κατά τη διενέργεια των ελέγχων, οι ελεγκτές οφείλουν να εφαρμόζουν τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 και ήδη ν. 4987/2022), και προκειμένου να διασφαλιστεί η επάρκεια και η πληρότητα των ελέγχων, έχουν εκδοθεί αποφάσεις-οδηγίες από την κεντρική διοίκηση με τις οποίες, είτε ζητούνται οι ελάχιστες ελεγκτικές επαληθεύσεις είτε προσδιορίζονται αποκλειστικά οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που απαιτούνται για τη διενέργεια συγκεκριμένων ειδών ελέγχου¹¹⁵.

Έλλειψη υποχρεωτικώς εφαρμοζόμενου εγχειριδίου ελέγχου για όλα τα είδη του ελέγχου

186. Παρότι έχουν εκδοθεί αποφάσεις και οδηγίες του Διοικητή της ΑΑΔΕ που καθορίζουν συγκεκριμένο πλαίσιο ελεγκτικών ενεργειών για όλα τα είδη ελέγχων, δεν υπάρχει υποχρεωτικώς εφαρμοζόμενο εγχειρίδιο ελέγχου για όλα τα είδη του ελέγχου, ή κατευθυντήριες γραμμές που να προσδιορίζουν τα βήματα του ελέγχου ανάλογα με το είδος και τη μορφή του, και να παρέχουν καθοδήγηση στους ελεγκτές σχετικά με τους τομείς κινδύνου και τη διεξαγωγή των ελέγχων, να καθορίζουν με σαφήνεια τη σειρά των βημάτων του ελέγχου, και να παρέχουν οδηγίες σχετικά με τον τρόπο λήψης των πληροφοριών και την ερμηνεία τους, την υποστήριξη της πληροφορικής, την ορθή ερμηνεία της νομοθεσίας κ.α.

187. Προς υποβοήθηση του έργου των ελεγκτών, έχουν εκδοθεί ένα εγχειρίδιο για την πρακτική εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού των εσόδων, ένα εγχειρίδιο μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης και ένα εγχειρίδιο επιχειρησιακών διαδικασιών ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών, τα οποία καλύπτουν ένα ελάχιστο κομμάτι επί του συνόλου των φορολογικών ελέγχων.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες, και υποστηρικτικές αυτών διοικητικές διαδικασίες δεν έχουν καταγραφεί στο σύνολό τους

188. Η διαδικασία σύνταξης εκθέσεων ελέγχου και έκδοσης καταλογιστικών πράξεων, έχει καταγραφεί στο εγχειρίδιο λειτουργικών διαδικασιών της ΑΑΔΕ.

¹¹⁵ Έχουν εκδοθεί αποφάσεις και οδηγίες του Διοικητή της ΑΑΔΕ που καθορίζουν συγκεκριμένο πλαίσιο ελεγκτικών ενεργειών για όλα τα είδη ελέγχων. Ειδικότερα, οι ελεγκτικές υπηρεσίες ακολουθούν το πρόγραμμα ελέγχου της υπό στοιχεία Α.1293/2019 Απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ για πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία και το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/2015 Απόφασης ΓΓΔ. (σχετ. η υπό στοιχεία ΠΟΛ.1036/2017 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ) για τις επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις υπό στοιχεία Α.1293/2019 και ΠΟΛ.1036/2017 Αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ, το πρόγραμμα ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του. Επιπλέον, έχουν δοθεί οδηγίες για τους **ελέγχους επιστροφής φόρου** (Α.1104/2020 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, Ε.2140/2019 εγκύκλιος Διοικητή ΑΑΔΕ, Ο ΔΕΛ Α 1043783 ΕΞ 2020, Ο ΔΕΛ Β 1102446 ΕΞ 2019, ΔΕΛ Β 1133271 ΕΞ 2017, ΔΕΛ Β 1182782 ΕΞ 2017 οδηγίες Διοικητή ΑΑΔΕ και ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013 οδηγίες ΓΓΔΕ), για τους **μερικούς επιτόπιους ελέγχους πρόληψης** (ΔΕΛ Β 135494 ΕΞ 2019 ΕΜΠ και ΔΕΛ Β 127833 ΕΞ 2020 ΕΜΠ οδηγίες Διοικητή ΑΑΔΕ), για **ελέγχους με έμμεσες τεχνικές** (Α.1008/2020 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση ΓΓΔΕ, ΠΟΛ.1259/2014 οδηγίες ΓΓΔΕ., Ε.2015/2020 και Ε.2016/2020 εγκύκλιοι Διοικητή ΑΑΔΕ), για τον **άμεσο καταλογισμό** σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού) (Α.1413/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ), καθώς και για την εφαρμογή εν γένει των σχετικών με τις διαδικασίες ελέγχου διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2-5-2014 οδηγίες ΓΓΔΕ).

189. Ωστόσο οι ελεγκτικές διαδικασίες, και υποστηρικτικές αυτών διοικητικές διαδικασίες εγκρίσεων, εποπτείας και παρακολούθησής τους, δεν έχουν καταγραφεί στο σύνολό τους, ώστε να τεθεί το αναγκαίο αυστηρό πλαίσιο ανάληψης και υλοποίησης των ελεγκτικών ενεργειών που μπορεί να εγγυηθεί την ακεραιότητάς τους.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το «Εγχειρίδιο Επιλεγμένων Λειτουργιών» της ΑΑΔΕ (Δεκέμβριος 2021), η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων πραγματοποιείται «σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου, όπως αυτό ορίζεται από το περιεχόμενο των οικείων ΠΟΛ διενέργειας ελέγχου (ΠΟΛ 1037/2005¹¹⁶, μόνο, όσον αφορά στις ελεγκτικές επαληθεύσεις, ΠΟΛ 1159/2011¹¹⁷, ΠΟΛ 1038/2012¹¹⁸, ΠΟΛ 1050/2014¹¹⁹, ΠΟΛ 1124/2015¹²⁰, ΠΟΛ 1036/2017¹²¹, Α.1293/2019¹²² και εν γένει των οικείων φορολογικών διατάξεων», και περιλαμβάνει την επεξεργασία λογιστικών και φορολογικών δεδομένων με χρήση ηλεκτρονικών εργαλείων (π.χ. SESAM, κ.λπ.), επεξεργασία στοιχείων από βάσεις δεδομένων που διαθέτει ή έχει πρόσβαση η Υπηρεσία, και λοιπά στοιχεία που συλλέγονται από τον ελεγχόμενο.

190. Στις ελεγκτικές υπηρεσίες δεν έχει θεσπιστεί σύστημα ενδογενούς ελέγχου, με σαφώς καθορισμένες αρμοδιότητες και προσδιορισμό σημείων ελέγχου, ώστε να προλαμβάνονται παρατυπίες και σφάλματα και να μειώνεται ο κίνδυνος παράτυπων και αντιδεδοντολογικών ενεργειών και να διασφαλίζεται η αντικειμενικότητα και ακεραιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών.

191. Μέρος των ελλείψεων αυτών αναπληρώνεται από τη διενέργεια των ελέγχων μέσω του Ο.Π.Σ. Elenxis. Συγκεκριμένα, η ελεγκτική διαδικασία βασίζεται, και ως προς τη διαχείριση των υποθέσεων και ως προς τη διενέργεια των ελέγχων, στο ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα Ο.Π.Σ. Elenxis μέσα από το οποίο διενεργείται το σύνολο των ελέγχων των υπηρεσιών.

Η ψηφιακή βάση δεδομένων Ο.Π.Σ. Elenxis "παρακολουθεί" το ελεγκτικό έργο από τη δημιουργία/δρομολόγηση της υποψήφιας προς έλεγχο υπόθεσης, μέχρι και την

¹¹⁶ ΠΟΛ.1037/1.3.2005 Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων.

¹¹⁷ ΠΟΛ.1159/22.7.2011 Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174).

¹¹⁸ ΠΟΛ. 1038/3-2-2012 Πρόγραμμα ελέγχου επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ και κλείνουν ισολογισμό από 30/6/2011 και μετά.

¹¹⁹ ΠΟΛ.1050/17.2.2014 Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού.

¹²⁰ ΠΟΛ.1124/18.6.2015 Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α').

¹²¹ ΠΟΛ.1036/2017 Πρόγραμμα ελέγχου επιχειρήσεων, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014.

¹²² Α.1293/19 (ΦΕΚ 3085 Β/31-7-2019) : Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

ολοκλήρωση του ελέγχου με την τελική έκδοση και κοινοποίηση των εκδιδόμενων πράξεων, ενώ καταγράφονται και ενέργειες μετά την ολοκλήρωση αυτής. Εντός του συστήματος αυτού, σε όλα τα στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας, πραγματοποιείται διαχωρισμός ελεγκτικών ρόλων και καθηκόντων σε επίπεδο φυσικού προσώπου, όσων προγραμματίζουν, εκτελούν και εποπτεύουν την εκτέλεση των ελεγκτικών εργασιών.

192. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ανεπάρκεια στις δικλίδες ελέγχου του Ο.Π.Σ. Elenxis, μέσω του οποίου εκδίδονται οι εντολές ελέγχου. Για παράδειγμα, εντός του Ο.Π.Σ. δεν αποκλείεται για την ίδια υπόθεση να εκδίδονται περισσότερες εντολές ελέγχου, χωρίς μάλιστα να υπάρχει συσχέτιση μεταξύ τους¹²³.

193. Επίσης, διαπιστώθηκαν και περιπτώσεις που η διαδικασία έγκρισης από την κεντρική υπηρεσία για την έκδοση εντολών διαχειρίζεται εκτός του Ο.Π.Σ., μπορεί δηλαδή η υποβολή στη Διεύθυνση Ελέγχων υπηρεσιακού σημειώματος για έκδοση εντολής ελέγχου να γίνεται με χειρόγραφο συμπληρωμένο προτυπωμένο έγγραφο και η εγκεκριμένη εντολή ελέγχου εντολή ελέγχου να επιστρέφει από τη Διεύθυνση Ελέγχων σε μορφή μηχανογραφικά συμπληρωμένου προτυπωμένου εγγράφου¹²⁴.

Δεν υφίσταται επίκαιρος Κανονισμός λειτουργίας των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών που να αποτυπώνει τις θεσμικές και οργανωτικές αλλαγές που έχουν επέλθει στη λειτουργία τους

194. Οι αρμοδιότητες των εμπλεκόμενων στον έλεγχο οργάνων και ο εσωτερικός καταμερισμός των εργασιών στις ΔΟΥ, που περιγράφονται στον Κανονισμό λειτουργίας των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (π.δ. 16/1989, φ. 6 Α'), δεν συμπλέουν με τις νομοθετικές μεταβολές σχετικά με τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων και τις θεσμικές και οργανωτικές αλλαγές που έχουν επέλθει στη λειτουργία των ΔΟΥ, αλλά και στις φορολογικές διαδικασίες, καθώς τα θέματα των φορολογικών ελέγχων ρυθμίζονται πλέον από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), και του ν. 2859/2000 για τον φόρο προστιθέμενης αξίας, και τις κατ' εξουσιοδότηση αυτών εκδιδόμενες αποφάσεις και εγκυκλίους του Διοικητή της ΑΑΔΕ, και τον οργανισμό της ΑΑΔΕ (Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ). Επίσης, το μεγαλύτερο μέρος των λειτουργικών διαδικασιών των ΔΟΥ, υποστηρίζονται ηλεκτρονικά, μέσω των εφαρμογών του Ο.Π.Σ. Taxis και Ο.Π.Σ. Elenxis.

¹²³ Από τον επιτόπιο δειγματοληπτικό έλεγχο που διενεργήθηκε σε είκοσι (20) συνολικά φακέλους υποθέσεων που προτεραιοποιήθηκαν κατά τα έτη 2020 (15 έλεγχοι) και 2021 (5 έλεγχοι) και διενεργήθηκαν από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών εντοπίστηκαν δύο υποθέσεις για τις οποίες είχαν εκδοθεί και ήταν ενεργές δύο εντολές ελέγχου. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση 23193/2020, εντοπίστηκαν δύο φάκελοι ελέγχου, χωρίς να υπάρχει συσχέτιση μεταξύ τους, καθώς και δύο ενεργές εντολές ελέγχου και μία ακυρωμένη λόγω αλλαγής ελεγκτή που έχει χρεωθεί την υπόθεση. Από αυτές η από 10.4.2020 εντολή αφορούσε σε έλεγχο εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις χρήσεις 2017-2018, η από 8.10.2020 εντολή, έλεγχο εισοδήματος και ΦΠΑ για τις χρήσεις 2016-2017, και η από 17.3.2021 εντολή έλεγχο εισοδήματος, ΦΠΑ, Λοιποί φόροι, Τέλη εισφορές, έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την περίοδο 17.11.2014 έως 31.10.2017. Ομοίως στην υπόθεση 23839/2020 εντοπίστηκαν δύο εντολές ελέγχου. Δεν εντοπίστηκε γνωστοποίηση του ελέγχου.

¹²⁴ Εύρημα στη ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά όπου εντοπίστηκαν περιπτώσεις που και τα δύο αυτά έντυπα - έγγραφα δεν αποτελούσαν το εκτυπωτικό αποτέλεσμα μιας συστημικής διαδικασίας καταχώρισης και έγκρισης.

195. Επομένως, οι διατάξεις του προεδρικού αυτού διατάγματος, κατά το μεγαλύτερο μέρος τους, έχουν καταστεί ανεφάρμοστες και δεν αποδίδουν τις υφιστάμενες αρμοδιότητες, ρόλους και ευθύνες στο πλαίσιο της ελεγκτικής λειτουργίας, ούτε καθορίζουν τις συγκεκριμένες εξουσίες στα διάφορα επίπεδα.

Επιπλέον, δεν καθιερώνουν τους αναγκαίους, εντός του ισχύοντος κανονιστικού πλαισίου, σαφείς κανόνες σχετικά με την οργανωτική διάρθρωση και την ιεραρχία αναφοράς στην κεντρική διοίκηση και μηχανισμούς και διαδικασίες εποπτείας ή ελέγχου σε όλα τα επίπεδα, συμπεριλαμβανομένης της ενισχυμένης επίβλεψης των υπαλλήλων σε θέσεις που εκτίθενται σε υψηλότερο κίνδυνο κατάχρησης εξουσίας ούτε περιλαμβάνουν ασφαλιστικές δικλίδες για τη διασφάλιση της ορθής άσκησης της εξουσίας του κάθε εμπλεκόμενου οργάνου, που αντανακλά και την ακεραιότητα της φορολογικής διοίκησης.

Σε κάθε επόπτη αντιστοιχεί μεγάλος αριθμός ελεγκτών

196. Σε κάθε επόπτη ελέγχου αντιστοιχούν κατά μέσο όρο 10 ελεγκτές και κατ' αποτέλεσμα σε κάθε επόπτη περίπου 200 έλεγχοι ετησίως, καθιστώντας, κατά την κοινή πείρα, ιδιαίτερα δυσχερή τον συντονισμό και την εποπτεία τους, δοθέντος ότι οι ασκούντες την εποπτεία πρέπει να συμμετέχουν σε όλες τις φάσεις των ελέγχων, να ελέγχουν ότι ακολουθούνται οι σωστές διαδικασίες για τη διεξαγωγή και την τεκμηρίωση του ελέγχου, να διασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές ακολουθούν τα εγχειρίδια ελέγχου, τις οδηγίες και τις αποφάσεις, να επανεξετάζουν και να υπογράφουν την έκθεση ελέγχου και ο ρόλος τους είναι κρίσιμος για τη διασφάλιση της συνεπούς εφαρμογής της ελεγκτικής αρμοδιότητας, των ελεγκτικών διαδικασιών, τη διάγνωση των εκπαιδευτικών αναγκών των ελεγκτών και την αξιολόγηση της απόδοσής τους.

Δεν διενεργείται επαρκής αριθμός ελέγχων σχετικά με την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας από τις ελεγκτικές υπηρεσίες κατά τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων

197. Ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής της νομοθεσίας αποτελεί αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου, της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων στην περίπτωση, κυρίως, που υποβληθεί καταγγελία, και των Φορολογικών Περιφερειών.

198. Από την επισκόπηση, όμως, των ελέγχων της Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου διαπιστώθηκε ότι κατά τα έτη 2019-2021 σε σύνολο 101 προγραμματισμένων εσωτερικών ελέγχων, διενεργήθηκαν μόνο έξι έλεγχοι αναφορικά με τις ελεγκτικές διαδικασίες, εκ των οποίων τρεις επί της διαδικασίας προληπτικών ελέγχων (προσωρινές εκθέσεις 21, 27/2019, 15/2020), ένας επί των σταδίων του ελέγχου από τη σύνταξη του σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του ελέγχου έως και την έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου (προσωρινή έκθεση ελέγχου 28/2019 για τη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών) και δύο επί της διαδικασίας προτεραιοποίησης των ελεγκτέων υποθέσεων [έκθεση 6/2019 «Διαδικασία προτεραιοποίησης των προς έλεγχο υποθέσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 26 του ν.4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» και 69/2021 «Διαδικασία εφαρμογής από τις Φορολογικές Ελεγκτικές Υπηρεσίες (Φ.Ε.Υ.) της

προτεραιοποίησης των προς έλεγχο υποθέσεων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ισχύει»].

199. Επιπλέον, από τη Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων διενεργήθηκαν έλεγχοι για την εφαρμογή από του προγράμματος προτεραιοποίησης από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (έκθεση 27/24.11.2021), τη ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (έκθεση 28/26.11.2021), τη ΔΟΥ ΛΑΡΙΣΑΣ (έκθεση 36/5.11.2021), τη ΔΟΥ ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, τη ΔΟΥ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, τη ΔΟΥ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, τη ΔΟΥ ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, τη ΔΟΥ ΠΥΡΓΟΥ και τη ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

Οι υπηρεσίες αυτές λόγω του περιορισμένου αριθμού και του αντικειμένου των ελέγχων που έχουν διενεργήσει δεν έχουν παράσχει ελεγκτικά πορίσματα σχετικά με την αποτελεσματικότητα και την αξιοπιστία των σχετικών διαδικασιών και ενεργειών και τη συμμόρφωση των ελεγκτικών οργάνων με τις ισχύουσες νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις κατά τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων.

200. Οι Φορολογικές Περιφέρειες αν και έχουν αρμοδιότητα¹²⁵ για την παρακολούθηση της ορθής ενιαίας και ομοιόμορφης εφαρμογής από τις ΔΟΥ των νομοθετικών διατάξεων, εγκυκλίων και οδηγιών και των λειτουργικών διαδικασιών τους, και την παροχή κατευθύνσεων σε αυτές μέσω διενέργειας δειγματοληπτικών ή στοχευμένων ελέγχων της ορθής εφαρμογής της φορολογικής και της λοιπής νομοθεσίας, τελικώς επικεντρώνονται στην παρακολούθηση της πορείας υλοποίησης των ποσοτικών στόχων των ΔΟΥ

Μόνο στο Επιχειρησιακό Σχέδιο της ΑΑΔΕ για το έτος 2021 είχε τεθεί ο στόχος διενέργειας ελέγχων συμμόρφωσης (ΣΠ.3.1.133 «Διενέργεια τουλάχιστον 2 δειγματοληπτικών ελέγχων εφαρμογής φορολογικής νομοθεσίας ανά Φορολογική Περιφέρεια, μέχρι 31/12/2021»).

¹²⁵ Οι Φορολογικές Περιφέρειες, σύμφωνα με τον Οργανισμό της Α.Α.Δ.Ε. (άρθρο 43 – ΦΕΚ 4738 Β' 2020), είναι αρμόδιες για την παρακολούθηση της ορθής ενιαίας και ομοιόμορφης εφαρμογής από τις Δ.Ο.Υ των νομοθετικών διατάξεων, εγκυκλίων και οδηγιών και των λειτουργικών διαδικασιών τους, η παροχή κατευθύνσεων σε αυτές μέσω διενέργειας δειγματοληπτικών ή στοχευμένων ελέγχων της ορθής εφαρμογής της φορολογικής και της λοιπής νομοθεσίας. Ωστόσο από τις απαντήσεις επί των ερωτηματολογίων δεν προκύπτει ότι στις Δ.Ο.Υ του δείγματος ελέγχου διενεργήθηκαν έλεγχοι συμμόρφωσης με αντικείμενο τους φορολογικούς ελέγχους στα έτη 2020 και 2021 και ως εκ τούτου δε συντάχθηκαν αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου, δεδομένου ότι μόνο στο Επιχειρησιακό Σχέδιο της Α.Α.Δ.Ε. για το 2021 είχε τεθεί ο στόχος διενέργειας ελέγχων συμμόρφωσης (ΣΠ.3.1.133 «Διενέργεια τουλάχιστον 2 δειγματοληπτικών ελέγχων εφαρμογής φορολογικής νομοθεσίας ανά Φορολογική Περιφέρεια, μέχρι 31/12/2021»), η πραγματοποίηση όμως των οποίων δεν επιβεβαιώνεται από την απολογιστική έκθεση του έτους αυτού.

VII

Δεν εντοπίστηκε διαδικασία αξιολόγησης a posteriori της αποτελεσματικότητας των «παραγόντων κινδύνου» που έχουν θεσπιστεί για την επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν. Δεν επαληθεύεται ούτε αξιολογείται η εφαρμογή του προγράμματος ελέγχου από τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

Περί του πλαισίου παρακολούθησης και αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων

Η αξιολόγηση των συστημάτων επιλογής και προτεραιοποίησης είναι σημαντική για να μπορεί να μετρηθεί η αποτελεσματικότητα της διαδικασίας προσδιορισμού και ιεράρχησης των κινδύνων, να διασφαλίζεται η ορθολογικότητα και ρεαλιστικότητα του συστήματος επιλογής και προτεραιοποίησης των υποθέσεων και να λαμβάνονται τα αναγκαία βελτιωτικά και διορθωτικά μέτρα, αλλά και να λαμβάνονται υπόψη οι πληροφορίες από τις ελεγκτικές υπηρεσίες για την ανατροφοδότηση του συστήματος, και σε κάποιες περιπτώσεις να λαμβάνονται μέτρα για την αντιμετώπιση της αδράνειας ορισμένων από αυτές.

Εάν μια φορολογική διοίκηση θέλει να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα του προγράμματος επιλογής των υποθέσεων, πρέπει να είναι σε θέση να δηλώνει τα οφέλη που έχουν επιτευχθεί μέσω της εφαρμογής του. Επίσης, η θεσμοθέτηση κανόνων παρακολούθησης και αξιολόγησης του έργου που παράγεται από τη φορολογική διοίκηση είναι σημαντική για την αποτροπή ευκαιριών για επιλήψιμες συμπεριφορές¹²⁶.

Για την αξιολόγηση αυτή είναι αναγκαίο να υπάρχουν διαδικασίες για την παρακολούθηση και αξιολόγηση του τρόπου εφαρμογής του προγράμματος ελέγχων των προτεραιοποιημένων υποθέσεων ανά ελεγκτική υπηρεσία, από την άποψη: (α) της κατάλληλης ελεγκτικής συνέχειας, ώστε να διασφαλίζεται η συνεπής διαχείριση των κινδύνων, αν δηλαδή οι ελεγκτικές υπηρεσίες έχουν αντιμετωπίσει δεόντως τους κινδύνους που εντοπίστηκαν, (β) της επάρκειας του ελεγκτικού δυναμικού για την υλοποίησή του, (γ) της επάρκειας του χρόνου για τη διενέργεια των ελέγχων, (δ) της τήρησης της καθορισμένης σειράς διενέργειας των ελέγχων, (ε) του πλήθους των ελέγχων που διενεργούνται, (στ) του ποσού των εσόδων που παράγονται από τους ελέγχους και (ζ) της ποιότητας των ελέγχων, ώστε να διασφαλίζεται η ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή της νομοθεσίας και ότι οι ελεγκτικοί πόροι χρησιμοποιούνται παραγωγικά.

¹²⁶ OECD, Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods, October 2006, OECD, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, October 2004, The World Bank, A handbook for tax simplification, 2009.

Στην ιδανική περίπτωση, ολόκληρη η διαδικασία ελέγχου από τον προγραμματισμό έως το κλείσιμο της υπόθεσης πρέπει να παρακολουθείται στενά με την παραγωγή τακτικών εκθέσεων.

Οι εκθέσεις αυτές πρέπει να περιλαμβάνουν τον αριθμό των ελέγχων που ολοκληρώθηκαν, το ποσό του πρόσθετου φόρου που αποκαλύφθηκε, τον χρόνο που χρειάστηκε κ.λπ., έτσι ώστε τόσο η κεντρική διοίκηση όσο και οι προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών να μπορούν γρήγορα να αναλάβουν δράση όταν ενδείξεις ή τάσεις δείχνουν σημάδια έλλειψης προόδου ή απόκλισης από τον προγραμματισμό, αλλά και να μετράται η αποτελεσματικότητα της τρέχουσας διαδικασίας επιλογής υποθέσεων ελέγχου και να ενημερώνεται η διαδικασία επιλογής του επόμενου έτους¹²⁷.

Εάν δεν γίνεται αποτελεσματική διαχείριση κάθε σταδίου της διαδικασίας ελέγχου και δεν αναφέρονται τακτικά η πρόοδος και τα αποτελέσματά του, οι στόχοι του τμήματος ελέγχου δεν μπορούν να επανεξεταστούν και να προσαρμοστούν ή να επικαιροποιηθούν.

Οι διαπιστώσεις του διεξαχθέντος ελέγχου

Δεν εντοπίστηκε διαδικασία αξιολόγησης a posteriori της αποτελεσματικότητας των «παραγόντων κινδύνου» που έχουν θεσπιστεί για την επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν

201. Διαπιστώθηκε η έλλειψη διαδικασίας αξιολόγησης a posteriori της αποτελεσματικότητας των «παραγόντων κινδύνου» που έχουν θεσπιστεί και εφαρμόζονται για την επιλογή και προτεραιοποίηση των υποθέσεων που θα

¹²⁷ Για να προσδιοριστεί εάν επιτυγχάνονται οι βασικοί στόχοι του ελέγχου, εφαρμόζονται ορισμένα κριτήρια μέτρησης στα αποτελέσματα του ελέγχου. Αυτά τα κριτήρια μέτρησης μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως εξής: • Ποσότητα - Η ποσότητα των ελέγχων που παράγονται είναι σημαντική κυρίως επειδή απαιτείται ένα ελάχιστο ποσό «κάλυψης ελέγχου» για την αποτελεσματική επιβολή της φορολογικής νομοθεσίας. Η κάλυψη του ελέγχου είναι το ποσοστό του συνολικού πληθυσμού των φορολογουμένων που υπόκεινται σε έλεγχο σε ένα δεδομένο έτος. Παρακολουθώντας τον αριθμό των ελέγχων που ολοκληρώνονται κάθε χρόνο, με τους διαθέσιμους πόρους της, η φορολογική διοίκηση μπορεί να προσδιορίσει εάν πληροί τους στόχους κάλυψης ελέγχων της. • Έσοδα - Το ποσό των εσόδων που υπολογίζεται είναι σημαντικό επειδή βοηθά στη στόχευση των φορολογουμένων που έχουν πληρώσει ελάχιστα ή δεν έχουν πληρώσει το κατάλληλο ποσό φόρων. Δεδομένου ότι η κάλυψη του ελέγχου είναι περιορισμένη, είναι σημαντικό οι φορολογούμενοι που επιλέγονται για έλεγχο να είναι αυτοί που ευθύνονται για τα μεγαλύτερα ποσά υποδηλώσεων. Μετρώντας τα έσοδα που παράγονται από τους ελέγχους για μια χρονική περίοδο, η φορολογική διοίκηση μπορεί να προσδιορίσει εάν πληροί τους στόχους της για τα έσοδα από τον έλεγχο. • Ποιότητα - Γενικά, η ποιότητα μπορεί να προσδιοριστεί από τον αριθμό και τον τύπο των σχολίων επισκόπησης που δημιουργούνται από τις εποπτικές αρχές και τις διαδικασίες εσωτερικής επιθεώρησης, τον αριθμό και το είδος των διαμαρτυριών που ελήφθησαν και το ποσοστό ανάκτησης εισπραχθείσας στις αξιολογήσεις ελέγχου. Με την προώθηση υψηλών προτύπων ποιότητας, η φορολογική διοίκηση μπορεί να διασφαλίσει ότι οι πόροι χρησιμοποιούνται παραγωγικά, να παρέχει εκπαίδευση στους φορολογούμενους και να διατηρεί υψηλό ποσοστό είσπραξης (A handbook for tax simplification, The World Bank, 2009, Κορνηλία Π. Λιανού «Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των αρχών φορολογικής διοίκησης στις χώρες της Ευρωζώνης. Η δομή και ο τρόπος λειτουργίας (του φοροεισπρακτικού μηχανισμού στην Ελλάδα, μελετώντας τις προοπτικές βελτίωσης του σε σχέση με τις χώρες της Ευρωζώνης»).

ελεγχθούν, και επαλήθευσης και αξιολόγησης της εφαρμογής του προγράμματος ελέγχου από τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Μάλιστα, η παρακολούθηση των αποτελεσμάτων των υποθέσεων που προτάχθηκαν για έλεγχο είναι ιδιαίτερα δυσχερής, καθώς στο πληροφοριακό σύστημα δεν είναι δυνατή η διάκριση των προτεραιοποιημένων από τις λοιπές υποθέσεις ελέγχου.

Αξιολογείται θετικά ότι, σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρασχέθηκαν από την ΑΑΔΕ, από το έτος 2022 και εφεξής, για τον εντοπισμό των υποθέσεων αυτών έχει προστεθεί μοναδικοποιημένο ID προτεραιοποίησης. Επίσης, μοναδικοποιημένο ID προτεραιοποίησης έχει προστεθεί και στις κεντρικά προτεραιοποιημένες υποθέσεις, με στόχο την βελτίωση της παρακολούθησης και εξαγωγής συμπερασμάτων.

202. Κατ' αποτέλεσμα, δεν υπάρχει δυνατότητα εξαγωγής αναφορών και στατιστικών στοιχείων για τις υποθέσεις που προτεραιοποιούνται, δεν λαμβάνονται στατιστικά των υποθέσεων που προτεραιοποιήθηκαν με σκοπό την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των «παραγόντων κινδύνου» που λήφθηκαν υπόψη κατά τη στόχευση των υποθέσεων και δεν υπάρχει διασύνδεση των αποτελεσμάτων ελέγχου και ειδικότερα των εκθέσεων ελέγχου των προτεραιοποιημένων υποθέσεων, με τα επιμέρους κριτήρια προτεραιοποίησης, έτσι ώστε η διαδικασία επανατροφοδότησης του συστήματος και επαναξιολόγησης των «παραγόντων κινδύνου» να είναι απρόσκοπτη και αποτελεσματική.

203. Επομένως, η αποτελεσματικότητα των καθορισθέντων «παραγόντων κινδύνου» δεν μπορεί να μετρηθεί, ούτε να διασφαλιστεί η έγκαιρη λήψη των κατάλληλων διορθωτικών μέτρων. Συνεπακόλουθα, υφίσταται ο κίνδυνος της διενέργειας μη αποτελεσματικών και αποδοτικών φορολογικών ελέγχων και τελικά της πιθανής αρνητικής επίπτωσης επί των φορολογικών εσόδων.

Δεν επαληθεύεται ούτε αξιολογείται η εφαρμογή του προγράμματος ελέγχου από τις ελεγκτικές υπηρεσίες

204. Περαιτέρω, δεν υπάρχουν διαδικασίες επαλήθευσης και αξιολόγησης του τρόπου εφαρμογής και εκτέλεσης του προγράμματος ελέγχου των προτεραιοποιημένων υποθέσεων από τις ελεγκτικές υπηρεσίες, από την άποψη της τήρησης της καθορισμένης σειράς στους διενεργούμενους ελέγχους βάσει της λίστας προτεραιοποίησης, της χρήσης των πληροφοριών για τον κίνδυνο και της κατάλληλης ελεγκτικής συνέχειας ώστε να διασφαλίζεται η συνεπής διαχείριση των κινδύνων, αν δηλαδή οι ελεγκτικές υπηρεσίες έχουν αντιμετωπίσει δεόντως τους κινδύνους που εντοπίστηκαν.

Η παρακολούθηση των ελέγχων που διενεργούν οι ΔΟΥ πραγματοποιείται μόνο στο πλαίσιο της διαδικασίας παρακολούθησης της υλοποίησης του επιχειρησιακού σχεδίου της ΑΑΔΕ¹²⁸, από τις Φορολογικές Περιφέρειες μέσω των στοιχείων που αντλούνται

¹²⁸ Βλ. Εγχειρίδιο λειτουργικών διαδικασιών της Α.Α.Δ.Ε. έτους 2021 όπου καταγράφεται η διαδικασία για την παρακολούθηση της υλοποίησης του επιχειρησιακού σχεδίου της Α.Α.Δ.Ε. και τη σύνταξη σχετικών

από τις αναφορές της Διεύθυνσης Ελέγχων σε σχέση με τους στόχους που έχουν τεθεί, ανά κατηγορία ελέγχου. Η παρακολούθηση, ωστόσο, επικεντρώνεται στην εκπλήρωση των ποσοτικών στόχων των ΔΟΥ¹²⁹. Επίσης, οι Φορολογικές Περιφέρειες συντάσσουν τον απολογισμό του έργου των ΔΟΥ στον οποίο σχολιάζεται η αποτελεσματικότητά τους ως προς την επίτευξη των στόχων ετήσιου επιχειρησιακού σχεδίου της ΑΑΔΕ.

205. Κατά συνέπεια, η έκταση εφαρμογής του προγράμματος ελέγχων ανά ελεγκτική υπηρεσία δεν επαληθεύεται και δεν λαμβάνονται τα απαραίτητα μέτρα αντιμετώπισης καθυστερήσεων ή άλλων προβλημάτων στην εφαρμογή του, ούτε αξιολογείται η επάρκεια του χρόνου διενέργειας των ελέγχων κι επομένως δεν λαμβάνονται τα αναγκαία διορθωτικά μέτρα.

206. Δεν προβλέπονται ούτε διενεργούνται έλεγχοι αναφορικά με την ορθότητα επιλογής του είδους και της μορφής του ελέγχου που επιλέγεται κάθε φορά καθώς και με την καταλληλότητα, την ορθότητα, την επάρκεια και την ποιότητα των κάθε φορά διενεργούμενων ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων.

207. Σύμφωνα, όμως, με τα στοιχεία που περιέχονται τα επιχειρησιακά σχέδια, αλλά και τις απολογιστικές εκθέσεις που δημοσιεύει η ΑΑΔΕ, οι στόχοι του αριθμού των ελέγχων ετησίως σχεδόν πάντα επιτυγχάνονται ή υπερβαίνονται¹³⁰, γεγονός από το οποίο υποδεικνύεται ότι είτε οι στόχοι μπορεί να είχαν τεθεί πολύ χαμηλά, είτε οι ελεγκτές, στην προσπάθεια επίτευξης και υπέρβασης των στόχων, υποβαθμίζουν την ποιότητα, την πληρότητα ή και το αποτέλεσμα των ελέγχων.

Οι μειώσεις στους μέσους χρόνους υποθέσεων για μια κατηγορία ελέγχων μπορεί να υποδηλώνουν αυξημένη αποτελεσματικότητα που προκύπτει από τη χρήση απλοποιημένων τεχνικών ελέγχου ή μπορεί να αντικατοπτρίζουν την αποτυχία των ελεγκτών να επιδιώξουν και να διευθετήσουν σωστά όλα τα ζητήματα που σχετίζονται με έναν έλεγχο.

208. Η τελευταία αυτή εκδοχή συνέχεται και με τον μεγάλο αριθμό των ενδικοφανών προσφυγών που κατατίθενται στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και αφορούν σε υποθέσεις ελέγχου.

εκθέσεων με σκοπό τη διασφάλιση της επίτευξης των στρατηγικών και επιχειρησιακών στόχων και προτεραιοτήτων της Α.Α.Δ.Ε..

¹²⁹ Αναφορικά με τον αριθμό των ελέγχων που διενεργούνται και το ύψος των ποσών που βεβαιώνονται.

¹³⁰ Το 2016 προγραμματίστηκαν για το σύνολο των ελεγκτικών υπηρεσιών 22.000 έλεγχοι και πραγματοποιήθηκαν 23.512, το 2017 προγραμματίστηκαν 23.300 και πραγματοποιήθηκαν 26.779 έλεγχοι, το 2018 προγραμματίστηκαν 24.750 και πραγματοποιήθηκαν 26.364 έλεγχοι, το 2019 προγραμματίστηκαν 25.000 και πραγματοποιήθηκαν 27.058 έλεγχοι, το 2020, προγραμματίστηκαν 25.100 και πραγματοποιήθηκαν, εν καιρώ πανδημίας, 24.363 έλεγχοι, και το 2021 προγραμματίστηκαν 23.000 και πραγματοποιήθηκαν 23.990 έλεγχοι.

Κατά τα έτη 2020 και 2021 εκδόθηκαν από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών 2.980 (62,8%) και 4.911 (58,1%) αποφάσεις, αντίστοιχα, που αφορούσαν σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εκ των οποίων ποσοστό 38,15% κατά το έτος 2020 και 42,7% κατά το έτος 2020 ήταν θετικές, και δικαίωσαν τους φορολογούμενους. Τα ποσοστά των δικαιωθέντων είναι, επομένως, υψηλά, γεγονός που προβληματίζει σχετικά με την καταλληλότητα, την ορθότητα, την επάρκεια και την ποιότητα των κάθε φορά διενεργούμενων ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων.

209. Δεν παρακολουθείται ο χρόνος διενέργειας και εν γένει ολοκλήρωσης των ελέγχων και της διάρκειάς τους, ώστε αφενός να ελέγχεται εάν οι ενέργειες του ελεγκτή ήταν έγκαιρες ή όχι, αν ήταν κατάλληλος ο χρόνος που πέρασε από την ανάθεση του φακέλου μέχρι την ολοκλήρωση του ελέγχου, αν ο χρόνος που αφιερώνεται στον έλεγχο από τον ελεγκτή είναι ανάλογος με την πολυπλοκότητά του, εάν τα καθήκοντα που εκτελούνται στον έλεγχο από τον ελεγκτή υποστηρίζουν τις χρονικές χρεώσεις, αν οι πρακτικές εργασίας του ελεγκτή ήταν κατάλληλες για την αποτελεσματική ολοκλήρωση του ελέγχου, αλλά και να διασφαλίζεται ο ρεαλιστικός σχεδιασμός του προγράμματος προτεραιοποίησης των προς έλεγχο υποθέσεων. Μάλιστα δεν παρακολουθούνται και δεν ελέγχονται ούτε οι περιπτώσεις ελέγχων με μεγάλη χρονική διάρκεια ολοκλήρωσης, ή με μεγάλη καθυστέρηση έναρξης.

VIII

Στη φορολογική διοίκηση εφαρμόζονται περιγράμματα θέσεων εργασίας και διαδικασίες διαπίστευσης ελεγκτικών ικανοτήτων και αξιολόγησης της απόδοσης των στελεχών της. Δεν υπάρχει διαδικασία διαρκούς υποχρεωτικής εκπαίδευσης και κατάρτισης του ελεγκτικού δυναμικού. Το σύστημα διασφάλισης των ικανοτήτων του ελεγκτικού προσωπικού χρήζει διαρκούς ανάπτυξης. Το σύστημα ανάπτυξης του ήθους του ελεγκτικού δυναμικού εμφανίζει αδυναμίες.

Περί του συστήματος ανάπτυξης των ικανοτήτων και του ήθους του ελεγκτικού δυναμικού

Ο αντίκτυπος οποιουδήποτε συστήματος επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων εξαρτάται από την ποιότητα των διαθέσιμων ανθρώπινων πόρων για φορολογικό έλεγχο¹³¹. Χωρίς ικανό προσωπικό, οι δραστηριότητες φορολογικού ελέγχου δεν θα επιτύχουν τους στόχους τους. Επομένως, όλοι οι φορείς εσόδων πρέπει να

¹³¹ Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006)

διαχειρίζονται και να αναπτύσσουν το ελεγκτικό δυναμικό τους για την επίτευξη των προγραμματισμένων αποτελεσμάτων τους.

Για τον λόγο αυτό, σχεδιάζουν και εφαρμόζουν μοντέλα ικανοτήτων¹³² για να διασφαλίσουν ότι όλες οι σχετικές διαδικασίες διαχείρισης ανθρώπινων πόρων, όπως πρόσληψη, αξιολόγηση, πιστοποίηση, αξιολόγηση απόδοσης, εξέλιξη προσωπικού και σταδιοδρομίας κ.λπ., βασίζονται σε ικανότητες. Είναι σημαντικό, όμως, να εντοπίζονται και τα κενά ικανότητας, μέσω διαδικασιών παρακολούθησης της απόδοσης, είτε σε επίπεδο μεμονωμένου ελεγκτή είτε σε επίπεδο ελεγκτικής υπηρεσίας.

Οι ελεγκτικές εργασίες μπορούν να εκτελεστούν μόνο από εξειδικευμένο ανθρώπινο δυναμικό με την ανάλογη εκπαίδευση, εμπειρία και γνώση, καθώς οι λειτουργικές ικανότητες των φορολογικών ελεγκτών ορίζονται από δείκτες όπως η γνώση, τεχνογνωσία, το επίπεδο εκπαίδευσης, η εργασιακή εμπειρία και δεξιότητες.

Τα λειτουργικά χαρακτηριστικά των ελεγκτών πρέπει να βελτιώνονται μέσω κατάλληλης κατάρτισης και εκπαίδευσης για αποτελεσματικότερους φορολογικούς ελέγχους¹³³.

Προκειμένου να διατηρηθούν τα πρότυπα του ελέγχου και να αντιμετωπίζονται τα κενά ικανότητας, είναι σημαντικό οι ελεγκτές να λαμβάνουν τόσο αρχική όσο και συνεχή εκπαίδευση, ώστε οι δεξιότητές τους να διατηρούνται ενημερωμένες.

Ταυτόχρονα, όμως, στο σύστημα διαχείρισης του προσωπικού σημαντικό είναι να αναγνωρίζεται και η σπουδαιότητα του ήθους εντός των φορολογικών υπηρεσιών όπου οι υπάλληλοι δεν πρέπει να εμπλέκονται σε φαινόμενα διαφθοράς, όχι λόγω του κινδύνου να ανακαλυφθούν και της αυστηρότητας της ποινής, αλλά επειδή αντιβαίνει στο ρόλο τους.

¹³² Ο όρος «μοντέλα ικανοτήτων» αναφέρεται σε μια επίσημη εξειδίκευση των δεξιοτήτων, των γνώσεων και των ιδιοτήτων που απαιτούνται από το προσωπικό για την εκτέλεση μιας συγκεκριμένης εργασίας με ικανό τρόπο και περιέχουν γενικά περιγραφές θέσεων εργασίας, λειτουργικές περιγραφές ή/και προφίλ ικανοτήτων χρησιμοποιώντας δεξιότητες που σχετίζονται με εργασίες και συνήθως υποστηρίζονται από κατάρτιση, εξετάσεις και εκπαιδευτικές απαιτήσεις για τη διασφάλιση ή/και την ανάπτυξη ικανοτήτων. Τα μοντέλα ικανοτήτων χρησιμοποιούνται συνήθως ως βάση για τη διαχείριση της απόδοσης, κατάρτισης, ανάπτυξης προσωπικού και πρόσληψης σε όλη τη λειτουργία του ελέγχου. Οι αξιολογήσεις ικανοτήτων διενεργούνται συνήθως κατά τις διαδικασίες πρόσληψης και προαγωγών και σε ετήσια ή εξαμηνιαία βάση (OECD, Strengthening Tax Audit Capabilities: Auditor Workforce Management— Survey Findings and Observations, September 2006).

¹³³ Drogalas, G., Sorros, I., Karagiorgou, D. & Diavastis, I. (2015). Tax audit effectiveness in Greek firms : Tax auditors perceptions. *Journal of accounting and taxation* Vol 7 (7), pp 123-130. Πραγματοποίησαν έρευνα με σκοπό την ανάδειξη σημαντικών παραγόντων που συμβάλλουν στην αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου. Ως δείγμα είχαν φορολογικούς ελεγκτές από Δημόσιες Φορολογικές Υπηρεσίες της Ελλάδας. Έλαβαν 205 απαντήσεις και μετά από ανάλυση των δεδομένων κατέληξαν ότι το επίπεδο εκπαίδευσης, η κατάρτιση και η εργασιακή εμπειρία των φορολογικών ελεγκτών είναι χαρακτηριστικά που τους βοηθούν να παρακολουθούν καλύτερα τις φορολογικές παραβάσεις κατά την διάρκεια ενός φορολογικού ελέγχου. Επίσης, βλ. Nantiya, P., Kornchai, P. & Saranya, R. (2018). Factors affecting tax auditors professional audit proficiency. *WMS Journal of Management Walailak University* Vol.7 Special Issue (Jul.), Puspitasari, A., Baridwan, Z. & Rahman, A. (2019). The effect of audit competence, independence and professional skepticism on audit quality with auditors ethics as moderation variables. *International Journal of Business, Economics and Law*, Vol. 18, Issue 5 (February) ISSN 2289-1552, Budiyanto, Mursalim & Lannai (2021). Effect of Auditor Functional Competence, Integrity, and Utilization of Information Technology on Tax Audit Quality. *Point of View Research Accounting and Auditing*, Vol. 2 (3), pp 175-191.

Επίσης, η αμοιβή είναι πάντα ένας ισχυρός παράγοντας που επηρεάζει την πρόσληψη και τη διατήρηση ικανού προσωπικού, ενώ και τα βραβεία που συνδέονται με την απόδοση επιδρούν θετικά στην αύξηση της αποτελεσματικότητας των φοροελεγκτικών υπαλλήλων.

Οι παράγοντες αυτοί ταυτόχρονα επιδρούν θετικά και στην αποφυγή φαινομένων διαφθοράς, καθώς αποτελούν δικλίδες ασφαλείας έναντι της παραβίασης κανόνων και της εμπλοκής σε φαινόμενα διαφθοράς¹³⁴.

Οι διαπιστώσεις του διεξαχθέντος ελέγχου

210. Αναφορικά με τη στελέχωση των φοροελεγκτικών υπηρεσιών, με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ¹³⁵ καθορίζονται περιγράμματα θέσεων εργασίας, που εφαρμόζονται για όλες τις θέσεις των υπηρετούντων προϊσταμένων, προϊσταμένων τμημάτων ελέγχου, εποπτών ελέγχου και ελεγκτών στις ελεγκτικές υπηρεσίες, στα οποία αποτυπώνονται τα καθήκοντα, τα απαιτούμενα προσόντα, καθώς και το απαιτούμενο και το επιθυμητό επίπεδο επάρκειας ικανοτήτων. Επίσης, εφαρμόζονται διαδικασίες διαπίστευσης ελεγκτικών ικανοτήτων για την παροχή διαβεβαίωσης ότι οι ελεγκτές διαθέτουν τις απαιτούμενες ικανότητες για την αποτελεσματική και αποδοτική εκτέλεση του ρόλου τους.

211. Ακόμη, με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε¹³⁶ καθορίζεται η διαδικασία για την αξιολόγηση της απόδοσης κάθε υπαλλήλου και την παροχή ανατροφοδότησης σε αυτούς με σκοπό την επαγγελματική τους ανέλιξη.

Με την τελευταία αυτή απόφαση προβλέπεται δομημένη ετήσια διοικητική διαδικασία που αποβλέπει στην ανάπτυξη τόσο του προσωπικού όσο και της ίδιας της Αρχής, μέσω καθορισμού σαφούς στοχοθεσίας, μέτρησης της αποτελεσματικότητας και υλοποίησης δράσεων επαγγελματικής ανάπτυξης, η οποία βασίζεται σε ποιοτική και ποσοτική αξιολόγηση δυνάμει προκαθορισμένων κριτηρίων¹³⁷.

¹³⁴ Οι χαμηλές απολαβές θεωρούνται ένας από τους κυριότερους παράγοντες άνθησης τέτοιων φαινομένων διαφθοράς, A handbook for tax simplification, The World Bank, 2009.

¹³⁵ Βλ. απόφαση ΔΔΑΔ/Ε/1176068/ΕΞ2017/2017 (φ. Β' 4227) «Καθορισμός Περιγραμμάτων Θέσεων Εργασίας της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. όπως έχει τροποποιηθεί με τις ΔΔΑΔ Ε 1134040ΕΞ2020 (φ. Β' 5401) και ΔΔΑΔ Ε 1045398 ΕΞ 2021 (φ. Β' 2314, Διορθ.σφαλμ. στο φ. Β' 2385).

¹³⁶ Βλ. απόφαση ΔΔΑΔ/Ε/1191816/2018 (φ. Β' 6225) «Καθορισμός των οργάνων, των κριτηρίων και της διαδικασίας Διαχείρισης Απόδοσης των υπαλλήλων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4389/2016/9Α'94)» απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ως τροποποιήθηκε με την ΔΔΑΔ/Ε/1109681/ΕΞ2021/2021 (φ. Β' 5935) όμοια απόφαση.

¹³⁷ Ειδικότερα, καθορίζεται (άρθρο 19) ότι, από την επεξεργασία των αποτελεσμάτων απόδοσης, συνάγονται στοιχεία ανά κατηγορία θέσεων εργασίας σχετικά με τους τομείς, τις λειτουργίες και τις ικανότητες, όπου παρατηρείται υπερέπάρκεια, επάρκεια ή υστέρηση στην απόδοση και με βάση τα στατιστικά αυτά ευρήματα ανιχνεύονται εκπαιδευτικές ανάγκες ανά κατηγορίες θέσεων εργασίας και υπηρεσιών, προκειμένου να σχεδιαστούν και αναληφθούν από την Φορολογική και Τελωνειακή Ακαδημία στοχευμένες εκπαιδευτικές δράσεις με σκοπό την ανάπτυξη των υπαλλήλων. Επιπλέον, εισάγονται ρυθμίσεις (άρθρα 22 και 23) για την υλοποίηση του Προσωπικού Προγράμματος Ανάπτυξης, ως μία ολοκληρωμένη συμβουλευτική διαδικασία προς κάθε υπάλληλο της Α.Α.Δ.Ε. για τον αποτελεσματικό σχεδιασμό της επαγγελματικής του ανάπτυξης - σταδιοδρομίας, η οποία ευθυγραμμίζεται με τους Επιχειρησιακούς στόχους της Α.Α.Δ.Ε και τη χάραξη της πορείας σταδιοδρομίας του κάθε αξιολογούμενου.

212. Στις εκτιμήσεις απόδοσης δεν λαμβάνεται υπόψη το ιστορικό σε σχέση με τα ηθικά πρότυπα και δεν αξιολογείται κατά πόσον εκτελούν τα καθήκοντά τους με ακεραιότητα, που θα μπορούσε να αποτελέσει σημαντικό κίνητρο για την τήρηση των κανόνων και των πολιτικών της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με τα ζητήματα αυτά.

Στις εκτιμήσεις απόδοσης των υπαλλήλων του φοροελεγκτικού μηχανισμού δεν αξιολογείται κατά πόσον εκτελούν τα καθήκοντά τους με ακεραιότητα, ούτε υπάρχουν μηχανισμοί για την αξιολόγηση και τη μέτρηση της ακεραιότητάς τους.

Δεν υπάρχουν μηχανισμοί για την αξιολόγηση και τη μέτρηση της ακεραιότητας των υπαλλήλων της, αντίθετα με τις καλές πρακτικές¹³⁸ για το ανθρώπινο δυναμικό που απαιτούν την επιτήρηση και αξιολόγηση σε συνεχή βάση της ακεραιότητας των δημοσίων υπαλλήλων, καθώς η συμπεριφορά τους αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του περιβάλλοντος κινδύνου ενός οργανισμού.

Δεν προβλέπονται κίνητρα για όσους καταγγέλλουν τη διαφθορά

213. Με τον ν. 4778/2021¹³⁹ θεσπίστηκε ειδικό μισθολόγιο για τους υπαλλήλους της ΑΑΔΕ, βάσει του Ενιαίου Μισθολογίου (ν. 4354/2015), με διαφοροποιήσεις σε επιμέρους σημεία. Στον νόμο αυτό, πλην άλλων, προβλέπεται η δυνατότητα ταχύτερης μισθολογικής εξέλιξης ή αναστολής της αυτόματης μισθολογικής εξέλιξης υπαλλήλου, σε συνάρτηση με τη βαθμολογία στις ετήσιες αξιολογήσεις (άρθρο 6).

214. Υφίσταται σύστημα επιβράβευσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 23 του ν. 4389/2016, κατόπιν αξιολόγησης των Οργανικών Μονάδων της ΑΑΔΕ, η οποία αποβλέπει στη μέτρηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας τους βάσει της συνεισφοράς τους στον επιχειρησιακό σχεδιασμό και στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων, καθώς και στην επιτυχέστερη υλοποίηση του έργου της Αρχής. Επίσης, συμβάλλει στην καλλιέργεια πνεύματος ευγενούς άμιλλας, στην ενίσχυση της υπευθυνότητας και στην βελτίωση των επιδόσεων και της αποτελεσματικότητας όλων των Οργανικών Μονάδων.

215. Επιπλέον, στο άρθρο 15 του ν. 4778/2021 προβλέπεται ειδική αμοιβή ως βραβείο επίτευξης στόχων που καταβάλλεται στον υπάλληλο που συμμετέχει στη διαδικασία ετήσιας αξιολόγησης, το οποίο διαβαθμίζεται ανάλογα με το ποσοστό επίτευξης των στόχων και τη θέση του υπαλλήλου.

¹³⁸ Πρόγραμμα Ελλάδα – ΟΟΣΑ: Παροχή Τεχνικής Βοήθειας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς Αξιολόγηση των μεταρρυθμίσεων για την καταπολέμηση της διαφθοράς στους τομείς των δημοσίων συμβάσεων, της υγείας και της φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης.

¹³⁹ Ν. 4778/2021 (φ. Α'26) «Μισθολόγιο, ζητήματα ανθρώπινου δυναμικού της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και άλλες επείγουσες διατάξεις».

Ωστόσο, δεν προβλέπονται αντίστοιχα ή άλλα κίνητρα, όπως τη δυνατότητα απονομής τιμητικών μνείας ή σύνταξης θετικών εκθέσεων απόδοσης για όσους καταγγέλλουν τη διαφθορά.

Δεν υπάρχει διαδικασία διαρκούς υποχρεωτικής εκπαίδευσης και κατάρτισης του ελεγκτικού δυναμικού

216. Στο άρθρο 17 του οργανισμού της ΑΑΔΕ προβλέπεται η λειτουργία της Φορολογικής και Τελωνειακής Ακαδημίας, με επιχειρησιακό στόχο την ανίχνευση και μελέτη των εκπαιδευτικών αναγκών του συνόλου του ανθρώπινου δυναμικού της ΑΑΔΕ και τη διαρκή ανάπτυξή του, με την επιτυχή διάχυση της γνώσης, της τεχνογνωσίας και της πληροφορίας σε θέματα αρμοδιότητας της ΑΑΔΕ, με τον σχεδιασμό, την κατάρτιση και την υλοποίηση εκπαιδευτικών προγραμμάτων.

217. Στο εγχειρίδιο λειτουργικών διαδικασιών της ΑΑΔΕ του Δεκεμβρίου 2021 αποτυπώνεται η διαδικασία για τον προγραμματισμό συνεχιζόμενης κατάρτισης με σκοπό τη διαρκή ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού της ΑΑΔΕ και τη συνεχή βελτίωση της αποτελεσματικότητας των υπηρεσιών της, και προβλέπεται η κατάρτιση σχεδίου εκπαιδευτικού προγραμματισμού, το οποίο περιλαμβάνει τα προς υλοποίηση προγράμματα, τον χρόνο και τον τόπο υλοποίησης αυτών και η σύνταξη πίνακα προγραμματισμού συνεχιζόμενης κατάρτισης το οποίο εγκρίνεται από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ

218. Περαιτέρω, στην αντίστοιχη διαδικασία για την υλοποίηση του εκπαιδευτικού προγράμματος προβλέπεται η έκδοση πρόσκλησης συμμετοχής εκπαιδευομένων, όπου περιγράφεται και το προφίλ της ομάδας στόχου (υπαλλήλων) του εκάστοτε εκπαιδευτικού προγράμματος.

Δεν καταγράφονται οι διαδικασίες ανίχνευσης των εκπαιδευτικών αναγκών ή επιλογής των εκπαιδευομένων.

219. Όπως διαπιστώθηκε, οι εκπαιδευτικές ανάγκες τους ανιχνεύονται με πρωτοβουλία των Φορολογικών Περιφερειών με τη γνωστοποίηση από τις κατά τόπους ελεγκτικές υπηρεσίες των εκπαιδευτικών αναγκών των υπαλλήλων τους και την υποβολή προτάσεων για διοργάνωση εκπαιδευτικών προγραμμάτων, αναφέροντας και το πλήθος των προς εκπαίδευση υπαλλήλων.

220. Ακόμη, οι εκπαιδευτικές ανάγκες μπορεί να διαπιστωθούν από τις Φορολογικές Περιφέρειες όταν εντοπίζονται δυσλειτουργίες ή γνωστικά κενά, κατά τη διάρκεια της συνεργασίας/επικοινωνίας τους με τις ΔΟΥ της χωρικής τους αρμοδιότητας, ή εφόσον υπάρξει κάποια νέα διαδικασία για την οποία πρέπει να ενημερωθεί το προσωπικό.

221. Ωστόσο, η σχετική δυνατότητα για την υποβολή εισηγήσεων δεν έχει αξιοποιηθεί από τις κατά τόπους Φορολογικές Περιφέρειες, αλλά τα στοιχεία με τις εκπαιδευτικές ανάγκες των ΔΟΥ και τις προτάσεις των Φορολογικών Περιφερειών υποβάλλονται είτε απευθείας στη Φορολογική και Τελωνιακή Ακαδημία, είτε στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, μέσω των μηνιαίων εκθέσεων.

222. Επιπλέον, σύμφωνα με τις παρατηρήσεις της κεντρικής φορολογικής διοίκησης, συγκεντρώνονται πληροφορίες εκτίμησης αναγκών εκπαίδευσης απευθείας από το προσωπικό της ΑΑΔΕ, και οι συμμετέχοντες σε όλα τα προγράμματα καλούνται κατά την αξιολόγηση του κάθε προγράμματος που παρακολουθούν να εκτιμήσουν τις μελλοντικές εκπαιδευτικές τους ανάγκες απαντώντας σε σχετική ερώτηση για το επόμενο πρόγραμμα/αντικείμενο που θα ήθελαν να παρακολουθήσουν.

223. Οι κεντρικές υπηρεσίες, επίσης, υποβάλουν προτάσεις υλοποίησης προγραμμάτων, όταν κρίνουν ότι πρέπει να ενημερωθεί το προσωπικό σε συγκεκριμένο αντικείμενο.

224. Περαιτέρω, η Φορολογική και Τελωνιακή Ακαδημία, χρησιμοποιεί το επιχειρησιακό και στρατηγικό σχέδιο του φορέα για την άντληση πληροφοριών για μελλοντικές ανάγκες και για την προτεραιοποίηση και επιλογή εκπαιδευτικών προγραμμάτων κατά το στάδιο προγραμματισμού των εκπαιδεύσεων.

Αξίζει να σημειωθεί η ανάπτυξη ηλεκτρονικής εφαρμογής ανίχνευσης εκπαιδευτικών αναγκών των υπαλλήλων της ΑΑΔΕ εκ μέρους της Φορολογικής και Τελωνιακής Ακαδημίας και η οποία θα τεθεί σε εφαρμογή το αμέσως προσεχές διάστημα.

225. Μετά την ενημέρωση των επιμέρους υπηρεσιών από τη Φορολογική και Τελωνιακή Ακαδημία σχετικά με τα σεμινάρια που διοργανώνει, ακολουθεί συνεννόηση μεταξύ του επόπτη, του υποδιευθυντή ελέγχων και του προϊσταμένου της Διεύθυνσης για τα σεμινάρια τα οποία είναι σχετικά με τον έλεγχο και αξιολογείται η αναγκαιότητα παρακολούθησής τους από τους ελεγκτές. Η συμφωνία για την παρακολούθηση του σεμιναρίου πραγματοποιείται με την προϋπόθεση ότι δεν θα δημιουργηθούν προβλήματα στο κάθε τμήμα από την απουσία των ελεγκτών.

Δεν υπάρχει υποχρέωση συμμετοχής σε εκπαιδευτικές δράσεις.

226. Από την επισκόπηση των εκπαιδευτικών σεμιναρίων και των λοιπών στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, τόσο από τη Διεύθυνση Ελέγχων όσο και από τη Φορολογική και Τελωνιακή Ακαδημία, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που εμφανίζονται στις Εκθέσεις Απολογισμού 2020-2021, προκύπτει ότι κατά τα έτη αυτά έλαβαν χώρα κυρίως σεμινάρια εισαγωγικής εκπαίδευσης, σεμινάρια για τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου για τον προσδιορισμό εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, και συνολικά έξι εκπαιδευτικά σεμινάρια το έτος 2020 με συνολικό αριθμό συμμετεχόντων 3.127 υπαλλήλων, και δέκα εννέα το έτος 2021, με συνολικό αριθμό συμμετεχόντων 667 υπαλλήλων.

227. Ωστόσο, σε κεντρικό επίπεδο δεν ήταν δυνατή η παροχή στοιχείων αναφορικά με την ιδιότητα αυτών που παρακολούθησαν τα προγράμματα και η ελεγκτική υπηρεσία στην οποία υπηρετούν, ώστε να καταστεί δυνατή η εξαγωγή συμπεράσματος για την επάρκεια των προγραμμάτων αυτών και αν συμμετείχε το σύνολο της δύναμης των ελεγκτών.

228. Επιπλέον, σε επίπεδο επιμέρους ελεγκτικών υπηρεσιών, με εξαίρεση τη ΔΟΥ Λάρισας¹⁴⁰, δεν ήταν δυνατή η χορήγηση στοιχείων σχετικά με ποια συγκεκριμένα προγράμματα εκπαίδευσης και κατάρτισης συμμετείχαν υπάλληλοι της υπηρεσίας τους, ώστε να εξαχθούν συμπεράσματα για το επίπεδο και το είδος επιμόρφωσής τους για την επίμαχη περίοδο.

Από τα στοιχεία που χορηγήθηκαν από την ΦΑΕ Πειραιά προέκυψε ότι ακολουθείται μία μη ισόρροπη τακτική σχετικά με τη συμμετοχή των υπαλλήλων σε δράσεις εκπαίδευσης από την οποία επιβεβαιώνεται και η μη υποχρεωτική, αλλά οικειοθελής συμμετοχή στα προγράμματα αυτά, καθώς 5 από τους 25 υπαλλήλους δεν είχαν παρακολουθήσει κανένα πρόγραμμα, ενώ οι 6 από τους 25 υπαλλήλους είχαν παρακολουθήσει 7 έως 10.

IX

Το σύστημα διασφάλισης της ακεραιότητας στον φοροελεγκτικό μηχανισμό εμφανίζει αδυναμίες: οι ελεγκτικές υπηρεσίες διαθέτουν ευρεία ευχέρεια στην επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν και στον τρόπο διενέργειας των ελέγχων, δεν έχει θεσπιστεί μηχανισμός για τη συστηματική και συνεχή αξιολόγηση των κινδύνων διαφθοράς στις ελεγκτικές διαδικασίες, δεν υλοποιούνται προγράμματα κατάρτισης και εκπαίδευσης σε θέματα δεοντολογίας, ακεραιότητας και ανάπτυξης εργασιακού ήθους, δεν έχει θεσμοθετηθεί διαδικασία για την υποβολή δήλωσης μη σύγκρουσης συμφερόντων, ούτε εφαρμόζεται πολιτική τακτικής εναλλαγής προσωπικού σε περιπτώσεις που η κατοχή μίας θέσης δημιουργεί ευκαιρίες για επιλήψιμες συμπεριφορές.

Περί του συστήματος διασφάλισης της ακεραιότητας στον φοροελεγκτικό μηχανισμό

¹⁴⁰ Βάσει του αρχείου της ΔΟΥ Λάρισας (ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗΣ ΧΟ_excel) την τελευταία εξέταση από το σύνολο των 31 υπηρετούντων στα 3 Τμήματα Ελέγχου, οι 24 έχουν συμμετάσχει σε προγράμματα εκπαίδευσης και κατάρτισης από τη ΦΟΤΑ και το ΕΚΔΔΑ.

Μια κατάσταση έλλειψης ακεραιότητας μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα αφενός την αβεβαιότητα ως προς την επίτευξη των στόχων της φορολογικής διοίκησης και αφετέρου την απώλεια της εμπιστοσύνης των φορολογουμένων. Είναι, ως εκ τούτου, αναγκαία, αφενός, η υιοθέτηση μιας πολιτικής που να στοχεύει στον μετριασμό των κινδύνων διαφθοράς και έλλειψης ακεραιότητας και, αφετέρου, η εφαρμογή συγκεκριμένων μέτρων για την αποτροπή των περιστατικών διαφθοράς στους κόλπους της φορολογικής διοίκησης.

Οι κίνδυνοι διαφθοράς είναι ενσωματωμένοι στα συστήματα και τις διαδικασίες ενός οργανισμού. Μπορεί να υποκρύπτονται σε ασαφείς, ανεπαρκείς, αδιαφανείς διαδικασίες, ευρεία όρια διακριτικής ευχέρειας στη λήψη αποφάσεων, υποτυπώδεις μηχανισμούς και διαδικασίες ελέγχου και επανεξέτασης εργασιών, εποπτείας, πολλές ευκαιρίες διεπαφής και αλληλεπίδρασης με τους φορολογούμενους, απουσία ή ανεπάρκεια κανόνων και διαδικασιών που προάγουν την ηθική συμπεριφορά και διαφάνεια, στο ανεπαρκές σύστημα κατάρτισης και εκπαίδευσης των υπαλλήλων.

Η κατάλληλη πολιτική διαχείριση του κινδύνου διαφθοράς προϋποθέτει τον καταμερισμό των αρμοδιοτήτων και των ευθυνών σε διάφορα επίπεδα και την ύπαρξη ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου, στο πλαίσιο του οποίου να λειτουργεί και ένα σύστημα διαχείρισης κινδύνων διαφθοράς το οποίο να στοχεύει στην πρόληψη/αποτροπή φαινομένων διαφθοράς, σχεδιάζοντας σημεία ελέγχου/δικλίδες ελέγχου για τη μείωση του κινδύνου διαφθοράς και αντιδεοντολογικής συμπεριφοράς, στην ανίχνευση, σχεδιάζοντας σημεία ελέγχου για την αποκάλυψη των περιστατικών διαφθοράς, και στην αντιμετώπιση, σχεδιάζοντας σημεία ελέγχου που θα αντιμετωπίσουν τις επιπτώσεις που μπορεί να έχει η διαφθορά.

Τα μέτρα και οι μηχανισμοί εσωτερικού ελέγχου και εποπτείας μειώνουν την πιθανότητα διαφθοράς εφόσον εφαρμόζονται σωστά, αλλά δεν την εξαλείφουν. Για τον εντοπισμό συστηματικών αδυναμιών και την ανίχνευση ενδεχόμενων υποθέσεων διαφθοράς απαιτούνται, επιπλέον, συχνοί και προσεκτικά επιλεγμένοι έλεγχοι σε ευαίσθητους τομείς οι οποίοι θα εξασφαλίζουν την αποκάλυψη περιστατικών διαφθοράς.

Ακόμη, για τη μείωση του υπολειπόμενου κινδύνου διαφθοράς σε αποδεκτό επίπεδο αναγκαία είναι και η λήψη λοιπών μέτρων πρόληψης.

Στα προληπτικά αυτά μέτρα περιλαμβάνονται:

(α) η χαρτογράφηση των κινδύνων διαφθοράς και η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των ήδη υφιστάμενων δικλίδων ελέγχου, καθώς επιτρέπει και τον προσδιορισμό, σε τακτική βάση, δράσεων μετριασμού των κινδύνων,

(β) η εκπαίδευση και δράσεις ευαισθητοποίησης και η θεσμοθέτηση θετικών κινήτρων (υψηλή αμοιβή, επιβράβευση απόδοσης κ.α.),

(γ) η θεσμοθέτηση δήλωσης μη σύγκρουσης συμφερόντων και πολιτικής για την αποδοχή δώρων και παροχών,

(δ) η ύπαρξη κανονισμών που να αποκλείουν μεμονωμένους ελεγκτές από το να ελέγχουν επανειλημμένα την ίδια επιχείρηση και να απαιτείται από τον ελεγκτή να αποκλείεται από τη διενέργεια ελέγχου αν γνωρίζει τον φορολογούμενο, καθώς τέτοιοι κανόνες προστατεύουν τόσο τον ελεγκτή όσο και τον φορολογούμενο από τον κίνδυνο ακατάλληλων επαφών¹⁴¹, και

(ε) η υιοθέτηση Κώδικα Δεοντολογίας για την ενίσχυση και την εξασφάλιση της ακεραιότητας, καθώς περιγράφει τα πρότυπα συμπεριφοράς για τους εργαζομένους, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής για την αποδοχή δώρων και παροχών, δίνει οδηγίες και κατευθυντήριες γραμμές για την επίλυση ζητημάτων ηθικής και ακεραιότητας και ορίζει διαδικασίες αναφοράς για παραβιάσεις ακεραιότητας.

Ο Κώδικας δεοντολογίας πρέπει να επιβάλλεται με συνέπεια με την ανάθεση σε συγκεκριμένα στελέχη καθηκόντων προώθησής του και παρακολούθησης της συμμόρφωσης με αυτόν και την πρόβλεψη κυρώσεων σε περίπτωση παραβιάσεών του, αλλά και επιβραβεύσεων σε εκείνους που επιδεικνύουν με συνέπεια συμπεριφορά σύμφωνη με τον Κώδικα δεοντολογίας, και να αξιολογείται τακτικά ως προς την αποτελεσματικότητά του στην πρόληψη της διαφθοράς και στον προσδιορισμό και την προώθηση της επιθυμητής συμπεριφοράς των εργαζομένων, και τα αποτελέσματα της αξιολόγησής να χρησιμοποιούνται για την περαιτέρω ενίσχυσή του.

Οι διαπιστώσεις του διεξαχθέντος ελέγχου

229. Στη λειτουργία ελέγχου υφίσταται η βασική διάκριση μεταξύ της κεντρικής διοίκησης που αναπτύσσει στρατηγικά και ετήσια σχέδια εργασιών ελέγχου για όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες, σχεδιάζει και εφαρμόζει συστήματα εντοπισμού, αξιολόγησης και βαθμολόγησης κινδύνων, επιλέγει και ταξινομεί τις προς έλεγχο υποθέσεις, και των επιμέρους ελεγκτικών υπηρεσιών που εκτελούν τα ετήσια σχέδια εργασιών ελέγχου που αναπτύσσονται από την κεντρική διοίκηση.

Οι ελεγκτικές υπηρεσίες διαθέτουν ευρεία ευχέρεια στην επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν και στον τρόπο διενέργειας των ελέγχων

230. Παρέχεται, ωστόσο, στις επιμέρους ελεγκτικές υπηρεσίες ευρεία ευχέρεια για την ανακατανομή των υποθέσεων καθώς και την εισαγωγή νέων υποθέσεων στη λίστα εκείνων που έχουν αξιολογηθεί από την κεντρική διοίκηση και μάλιστα χωρίς υποχρέωσης χρήσης συγκεκριμένων κριτηρίων κινδύνου για τις επεμβάσεις αυτές.

Οι ήδη αναληφθείσες πρωτοβουλίες από την ΑΑΔΕ για την έγκαιρη ανάρτηση της προτεραιοποίησης των υποθέσεων, εντός του πρώτου διμήνου εκάστου έτους (από το έτος 2023), τη θέσπιση ανωτάτου ορίου αντικατάστασης προτεραιοποιημένων

¹⁴¹ Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches 2006.

υποθέσεων εκ μέρους των προϊστάμενων των ελεγκτικών υπηρεσιών (20% για το έτος 2022), και ο καθορισμός διακριτού στόχου ελέγχων οι οποίοι επιλέγονται με αποκλειστική ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών (από το έτος 2022 και εντεύθεν), θα συμβάλλουν στον περιορισμό των επεμβάσεων των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών στον πίνακα των προτεραιοποιημένων υποθέσεων από την κεντρική υπηρεσία.

Ακόμη, είναι σημαντικό ότι, σύμφωνα με την ΑΑΔΕ, ήδη έχει προβλεφθεί η αρμοδιότητα των Φορολογικών Περιφερειών για τη διαπίστωση της πιστής τήρησης από τις ελεγκτικές υπηρεσίες των οδηγιών που εκδίδονται από την κεντρική διοίκηση αναφορικά με τις προτεραιοποιημένες υποθέσεις ελέγχου και ειδικότερα τις υποθέσεις που ανακατατάσσονται (εισάγονται ή/και αντικαθίστανται).

231. Επιπλέον, μεγάλη διακριτική ευχέρεια παρέχεται και σχετικά με τον τρόπο υλοποίησης των ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων, ενδεικτικά, του είδους, και της μορφής των ελέγχων που πρέπει να γίνουν, και την κατανομή των υποθέσεων στους ελεγκτές, χωρίς, μάλιστα, στις ελεγκτικές υπηρεσίες να έχει θεσπιστεί σύστημα ενδογενούς ελέγχου, ώστε να προλαμβάνονται παρατυπίες και σφάλματα και να μειώνεται ο κίνδυνος παράτυπων και αντιδεοντολογικών ενεργειών και να διασφαλίζεται η ακεραιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών.

Δεν έχει θεσπιστεί μηχανισμός για τη συστηματική και συνεχή αξιολόγηση των κινδύνων διαφθοράς στις ελεγκτικές διαδικασίες

232. Δεν έχει θεσπιστεί μηχανισμός για τη συστηματική και συνεχή αξιολόγηση των κινδύνων διαφθοράς στις ελεγκτικές διαδικασίες με στόχο τη λήψη των κατάλληλων μέτρων για τον περιορισμό του κινδύνου της μονομερούς και συνεργατικής διαφθοράς των στελεχών της φορολογικής διοίκησης και την πρόληψη των αρνητικών επιπτώσεών της.

233. Όπως σημειώθηκε και από τον ΟΟΣΑ¹⁴², κατά την επικαιροποίηση και αναθεώρηση του Στρατηγικού Σχεδίου κατά της Διαφθοράς, από την οποία προέκυψε η Στρατηγική για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς που υιοθέτησε η ΑΑΔΕ για την περίοδο 2019 – 2021, δεν πραγματοποιήθηκε νέα αξιολόγηση κινδύνων, αλλά η επικαιροποίηση βασίστηκε στη μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε το 2012 για την ανάπτυξη του Στρατηγικού Σχεδίου καταπολέμησης της Διαφθοράς στην Φορολογική και Τελωνειακή Διοίκηση που είχε συνταχθεί από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, η οποία όμως ήταν βασισμένη κυρίως σε ξένες ορθές πρακτικές ενώ θα μπορούσε να είχε διεξαχθεί μια ολοκληρωμένη άσκηση διαχείρισης κινδύνου προσαρμοσμένη στο ελληνικό πλαίσιο. Χωρίς, όμως, την κατάλληλη αξιολόγηση

¹⁴² Πρόγραμμα Ελλάδα – ΟΟΣΑ: Παροχή Τεχνικής Βοήθειας για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς: Αξιολόγηση των μεταρρυθμίσεων για την καταπολέμηση της διαφθοράς στους τομείς των δημοσίων συμβάσεων, της υγείας και της φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης που για τη φορολογική διοίκηση καλύπτει το διάστημα Οκτώβριος 2016-Μάιος 2017. Η αξιολόγηση αφορούσε στη μέτρηση της προόδου της πρώην Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων η οποία μετά τον ανασχηματισμό της έγινε η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε. από 01.01.2017) στην εφαρμογή του Στρατηγικού Σχεδίου για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς στη Φορολογική και Τελωνειακή Διοίκηση 2013 (Στρατηγικό Σχέδιο 2013), καθώς και η καταγραφή τυχόν κενών που εντοπίζονται επί του παρόντος στο σχέδιο αυτό.

κινδύνων που να λαμβάνει πλήρως υπόψη τις ιδιαιτερότητες της ελληνικής περίπτωσης, οι δικλίδες εσωτερικού ελέγχου πιθανόν να είναι ελλιπείς.

Από τη μελέτη των επιχειρησιακών σχεδίων ετών 2020 και 2021 δεν προκύπτει ότι περιελήφθησαν στόχοι για την ενίσχυση της ακεραιότητας και την καταπολέμηση της διαφθοράς στον οργανισμό της ΑΑΔΕ με την ειδικότερη πρόβλεψη συγκεκριμένων και μετρήσιμων δράσεων, ούτε επιπλέον προκύπτει η υλοποίηση του πλαισίου δεικτών παρακολούθησης, αξιοποίησης και αξιολόγησης πληροφορίας και στοιχείων περί της διαφθοράς, όπως προβλεπόταν στους άξονες παρέμβασης/προτεραιοποίησης της Στρατηγικής για την Καταπολέμησης της Διαφθοράς ετών 2019-2021 (5.2 Ροή εργασίας 2: Ενίσχυση των εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων).

Τον Μάρτιο του 2023 υπεγράφη Πρωτόκολλο Συνεργασίας μεταξύ του Διοικητή της ΑΑΔΕ και της Αναπληρώτριας Διοικητή της Ε.Α.Δ. με σκοπό την καθιέρωση ενός πλαισίου συνεργασίας μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών. Για την υλοποίηση του Μνημονίου Συνεργασίας συμφωνήθηκε, μεταξύ άλλων, ένα Σχέδιο Δράσης για την Ενίσχυση της Διαφάνειας και της Ακεραιότητας των Υπηρεσιών της ΑΑΔΕ 2023-2025. Στο Σχέδιο Δράσης, πλην άλλων, περιλαμβάνονται οι δράσεις: 5. Σύνταξη του Κώδικα Δεοντολογίας Υπαλλήλων της ΑΑΔΕ (ειδικές οδηγίες για το τελωνειακό πεδίο), χρόνος υλοποίησης 7/2023. 7. Διαρκής βελτίωση συστημάτων ακεραιότητας και εσωτερικού ελέγχου της ΑΑΔΕ (Αυτοαξιολόγηση-Σύστημα Ακεραιότητας-Ενδυνάμωση Συστήματος-Παρακολούθηση υλοποίησης προτάσεων-Εφαρμογή μοντέλου ωριμότητας), συνεχής δράση 2023. 9. Διερεύνηση υποθέσεων απάτης – πειθαρχικών ερευνών – δειγματοληπτικοί έλεγχοι, συνεχής δράση 2023. 10. Δράσεις εκπαίδευσης και ευαισθητοποίησης – Μέτρηση αντίληψης διαφθοράς, 2023-2025.

Ακόμη, η ΑΑΔΕ επεσήμανε ότι στο Στρατηγικό Σχέδιο κατά της Διαφθοράς, περιλαμβάνεται Δράση Ψηφιακού Μετασχηματισμού και Ανάπτυξης Πληροφοριακού Συστήματος Παρακολούθησης και Διαχείρισης Κινδύνων στην ΑΑΔΕ, ενώ προβλέπεται και η Δράση ενίσχυσης της συνεργασίας 2.2, στην οποία περιλαμβάνεται:

- Νομοθετική ρύθμιση για τη θωράκιση της διαδικασίας της προστασίας των πληροφοριοδοτών.
- Ανταλλαγή πληροφοριών και τεχνογνωσίας των φορέων και Υπηρεσιών επιθεώρησης, ελέγχου και καταπολέμησης της διαφθοράς.
- Δημιουργία πλαισίου για τη διαχείριση και αξιοποίηση των καταγγελιών που γίνονται μέσω του μοναδικού κέντρου υποδοχής και διαχείρισης καταγγελιών περί φοροδιαφυγής, ξεπλύματος μαύρου χρήματος και διαφθοράς (Έργο 18Ε.2.3.09).

Δεν έχει θεσμοθετηθεί διαδικασία για την υποβολή δήλωσης μη σύγκρουσης συμφερόντων

234. Δεν έχει θεσμοθετηθεί διαδικασία για την υποβολή δήλωσης μη σύγκρουσης συμφερόντων ούτε υπάρχει κανονιστικό πλαίσιο για τη σύγκρουση συμφερόντων στην περίπτωση διενέργειας φορολογικών ελέγχων, το οποίο θα μπορούσε να διασφαλίσει κάποιες ελάχιστες απαιτήσεις ανεξαρτησίας και διαφάνειας.

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, ως σύγκρουση συμφερόντων ορίζεται «οποιαδήποτε συγκεκριμένα οικονομικά συμφέροντα που προκάλεσαν άμεση ή δυνητική σύγκρουση συμφερόντων σε σχέση με τα καθήκοντα τους. Ως σύγκρουση συμφερόντων νοείται η περίπτωση κατά την οποία υπόχρεος έχει προσωπικό συμφέρον που θα μπορούσε να επηρεάσει αθέμιτα την εκτέλεση των καθηκόντων του. Σύγκρουση συμφερόντων δεν υπάρχει στην περίπτωση που ο υπόχρεος αντλεί κάποιο όφελος μόνο ως μέλος του γενικότερου κοινού ή μίας ευρύτερης κατηγορίας ατόμων.» (ν. 4281/2014, άρθρο 229 παρ. 1ζ.) Η νομοθεσία βασικά προβλέπει σε ορισμένες περιπτώσεις τη δημοσίευση στοιχείων των δηλώσεων οικονομικών συμφερόντων, καθώς και κανόνες που σχετίζονται με το ασυμβίβαστο των δημοσίων λειτουργιών.

235. Στον ισχύοντα Κώδικα Δεοντολογίας περιλαμβάνεται η περίπτωση της σύγκρουσης καθηκόντων με περιορισμένη αναφορά περιπτώσεων, χωρίς όμως να θεσπίζεται υποχρέωση υποβολής σχετικής δήλωσης και λοιπές ρυθμίσεις σχετικά με τον έλεγχο αυτών και την επιβολή κυρώσεων. Όπως ρητώς αναφέρεται, ο προσδιορισμός των περιπτώσεων αυτών είναι ευθύνη των ίδιων των υπαλλήλων οι οποίοι με αίτημα τους πρέπει να ζητήσουν την εξαίρεσή τους, από εργασία που ενέχει τον κίνδυνο σύγκρουσης συμφερόντων.

Η υποβολή δηλώσεων περί μη σύγκρουσης συμφερόντων είναι ευθύνη εκάστου υπαλλήλου στην περίπτωση που υφίστανται οι ανάλογες προϋποθέσεις.

236. Το έγγραφο της Διεύθυνσης Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού (ΔΔΑΔ) Α 1028329 ΕΞ 2016/2.2.2016 «Τήρηση διατάξεων περί ασυμβιβάστων έργων και ιδιοτήτων και διαδικασία γνωστοποίησης στοιχείων συγγενικών προσώπων που ασκούν το λογιστικό επάγγελμα», αφορά μόνο στην περίπτωση 4.4 της παρ. 4 «Σύγκρουση Συμφερόντων» του υφιστάμενου Κώδικα Δεοντολογίας, η οποία σχετίζεται με την συμμετοχή στην τήρηση βιβλίων και την καταγραφή των συναλλαγών οποιουδήποτε, και κατά συνέπεια δεν αφορά στο σύνολο των περιπτώσεων που μπορούν να οδηγήσουν στην μείωση της αμεροληψίας του υπαλλήλου.

Ωστόσο, από το Τμήμα Δ της Διεύθυνσης Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού, καταγράφηκε ότι, στο πλαίσιο ημερίδων που έχουν πραγματοποιηθεί από την ανωτέρω Διεύθυνση προς τους πειθαρχικώς προϊσταμένους, έχουν δοθεί οδηγίες για τις περιπτώσεις εκείνες που λόγω κωλύματος οι υπάλληλοι πρέπει να απέχουν από την διενέργεια συγκεκριμένων πράξεων ή να αντιμετωπίσουν περιπτώσεις αιτήσεων εξαίρεσης και επιπλέον απαντώνται από τη Διεύθυνση Διαχείρισης Τμήμα Δ΄ Πειθαρχικής Διαδικασίας και Δεοντολογίας σχετικά ερωτήματα από διάφορες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ.

237. Δεν διενεργούνται δειγματοληπτικά ειδικοί έλεγχοι σχετικά με το αν κάποιο πρόσωπο που συμμετέχει είτε στη διαδικασία λήψης αποφάσεως σχετικά με τον έλεγχο μιας υπόθεσης είτε στη διενέργεια του ελέγχου έχει προσωπικό ή οικονομικό συμφέρον στην απόφαση που θα ληφθεί ή στη διαδικασία που θα διενεργηθεί.

238. Δεν ορίζονται συγκεκριμένα μέτρα και κυρώσεις που λαμβάνονται ή επιβάλλονται σε υπαλλήλους που παραβιάζουν τις υποχρεώσεις τους όσον αφορά στη δήλωση σύγκρουσης συμφερόντων.

239. Δεν εφαρμόζεται πολιτική τακτικής εναλλαγής προσωπικού σε περιπτώσεις τουλάχιστον που η κατοχή μίας θέσης δημιουργεί ευκαιρίες για επιλήψιμες συμπεριφορές, έτσι ώστε να μην δημιουργείται μια βάση εξουσίας ή να μην εδραιώνονται σχέσεις, καθόσον, όπως αναφέρεται στις απαντήσεις επί ερωτηματολογίου προς την Διεύθυνση Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού οι υποχρεωτικές μεταθέσεις δεν είναι συμβατές με την υφιστάμενη λειτουργία του φορέα.

Δεν υπάρχει ασφαλιστική δικλείδα στο σύστημα παρακολούθησης των ελέγχων που εκτελούνται από τις ΔΟΥ, ώστε να αποτρέπονται περιπτώσεις ελέγχου της ίδιας επιχείρησης από τον ίδιο ελεγκτή, και ως εκ τούτου να αποτρέπεται ο κίνδυνος της ανάπτυξης σχέσεων μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου.

Ο Κώδικας Ηθικής και Δεοντολογίας των υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης δεν έχει επικαιροποιηθεί από το έτος 2013

240. Ο Κώδικας Ηθικής και Δεοντολογίας που καθορίζει και προάγει τα ηθικά και επαγγελματικά πρότυπα απόδοσης και συμπεριφοράς όλων των υπαλλήλων, όπως και η πολιτική της υπηρεσίας σχετικά με την αποδοχή δώρων και παροχών που περιλαμβάνεται σε αυτόν, καταρτίστηκε το έτος 2013 και κοινοποιήθηκε στις υπηρεσίες με το ΔΕΣΥΠ 1085799 ΕΞ 2013/27.05.2013¹⁴³ έγγραφο του Υπουργού Οικονομικών, και δεν έχει έκτοτε επικαιροποιηθεί, ούτε αναλαμβάνονται δράσεις για τη διάδοσή του στις ελεγκτικές υπηρεσίες της ΑΑΔΕ.

241. Η επικαιροποίηση του Κώδικα Δεοντολογίας είχε ενταχθεί στο Επιχειρησιακό Σχέδιο του 2016 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και επαναλήφθηκε στο Επιχειρησιακό Σχέδιο του 2017 της ΑΑΔΕ, χωρίς όμως να πραγματοποιηθεί. Δυνάμει της Δ.Ο.ΠΓ. Β 1071610 ΕΞ 2016/09.05.2016 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του ΥΠ.ΟΙΚ., όπως τροποποιήθηκε με την υπό στοιχεία Δ.Ο.ΠΓ. Β 1036882 ΕΞ 2018/06.03.2018 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, συστάθηκε και συγκροτήθηκε Ομάδα Εργασίας η οποία, στη βάση του κειμένου του Κώδικα Ηθικής και Δεοντολογίας του Υπουργείου Οικονομικών κατάρτισε σχέδιο (επικαιροποιημένο)

¹⁴³ Ακολούθως, με το Δ2Δ 1188911 ΕΞ 2013/09.12.2013 έγγραφο του Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης του ΥΠ.ΟΙΚ., κοινοποιήθηκε η τροποποίηση του Κεφαλαίου 3 (Προστασία Καταγγέλλοντος – Καταγγελλομένου).

Κώδικα Ηθικής και Δεοντολογίας της ΑΑΔΕ, του οποίου η έκδοση δεν έχει ολοκληρωθεί.

Η επικαιροποίηση του Κώδικα Δεοντολογίας των Υπαλλήλων της ΑΑΔΕ είχε προβλεφθεί στη Στρατηγική για την Καταπολέμηση της διαφθοράς ετών 2019-2021. Με την Δ.ΟΡΓ.Β 1114755 ΕΞ 2022/8.11.2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, συστάθηκε και συγκροτήθηκε Ομάδα Εργασίας και ορίστηκαν με αυτήν τα μέλη της για την σύνταξη «Κώδικα Δεοντολογίας των υπαλλήλων της ΑΑΔΕ», με καταληκτική ημερομηνία παράδοσης την 15^η.-5.2023.

Η σύνταξή του έχει ήδη ολοκληρωθεί και επίκειται η δημοσιοποίησή του.

Σύμφωνα με την ΑΑΔΕ στον νέο επικαιροποιημένο Κώδικα περιλαμβάνεται ειδική ενότητα με πρότυπα δεοντολογίας των ελεγκτών, για τη διασφάλιση της εγκυρότητας και της ποιότητας του ελεγκτικού έργου.

Δεν διενεργούνται προληπτικοί έλεγχοι για την τήρηση του Κώδικα Ηθικής και Δεοντολογίας

242. Επιπλέον, ο έλεγχος της τήρησης του Κώδικα Ηθικής και Δεοντολογίας πραγματοποιείται εφόσον προηγηθεί κάποια αναφορά ή καταγγελία ή εάν δηλώσει ο ίδιος ο υπάλληλος κάποιο κώλυμα που συντρέχει στο πρόσωπό του, χωρίς να υπάρχει άλλη θεσμοθετημένη διαδικασία ελέγχου.

Δεν υλοποιούνται τακτικά προγράμματα κατάρτισης και εκπαίδευσης σε θέματα δεοντολογίας, ακεραιότητας, ανάπτυξης εργασιακού ήθους και ευαισθητοποίησης των υπαλλήλων του φορέα κατά της διαφθοράς

243. Τουλάχιστον κατά την τελευταία διετία, όπως προκύπτει τόσο από τις απολογιστικές εκθέσεις της ΑΑΔΕ των ετών 2020 και 2021 όσο και από τον πίνακα των εκπαιδευτικών δράσεων που τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου, αλλά και από την απάντηση επί ερωτήματος που τέθηκε στη ΦΟ.ΤΑ., δεν έχουν υλοποιηθεί προγράμματα κατάρτισης και εκπαίδευσης σε θέματα δεοντολογίας, ακεραιότητας, ανάπτυξης εργασιακού ήθους και ευαισθητοποίησης των υπαλλήλων του φορέα κατά της διαφθοράς. Επισημάνθηκε, ωστόσο, ότι κατά τον σχεδιασμό των νέων εκπαιδευτικών προγραμμάτων που απευθύνονται στα στελέχη της φορολογικής διοίκησης, περιλαμβάνονται και προγράμματα σχετικά με θέματα συμπεριφοράς και δεοντολογίας κατά τον έλεγχο καθώς και σχέσεων με τους φορολογούμενους.

Σύμφωνα με την ΑΑΔΕ στον νέο επικαιροποιημένο Κώδικα Δεοντολογίας προβλέπεται η ανάπτυξη δράσεων ευαισθητοποίησης σε θέματα ακεραιότητας και δεοντολογίας, μέσω της ενημέρωσης και εκπαίδευσης των υπαλλήλων της ΑΑΔΕ από την ΦΟ.ΤΑ, σε συνεργασία με τις αρμόδιες Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, καθώς και στο Στρατηγικό Σχέδιο κατά της Διαφθοράς, περιλαμβάνεται Δράση ενίσχυσης Ακεραιότητας και Διαφάνειας 3.1, που περιλαμβάνει την εκπαίδευση του προσωπικού της ΑΑΔΕ μέσω συστηματικών εκπαιδευτικών δράσεων με θέματα όπως ενίσχυση ακεραιότητας, καταπολέμηση διαφθοράς, τήρηση Κώδικα Δεοντολογίας, υποβολή και

διαχείριση καταγγελιών, και την ειδική εκπαίδευση και σεμινάρια προς προϊσταμένους με σκοπό την πρόληψη και τον εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς.

Ακόμη, στο Σχέδιο δράσης 2023-2025 Πρωτοκόλλου Συνεργασίας μεταξύ ΕΑΔ και ΑΑΔΕ που περιλαμβάνει τη Δράση 10: Δράσεις εκπαίδευσης και ευαισθητοποίησης.

Κύριος μηχανισμός ελέγχου για παραβιάσεις ακεραιότητας και τέλεση διαφθοράς εντός της ΑΑΔΕ είναι οι καταγγελίες και οι έλεγχοι περιουσιακής κατάστασης

244. Κύριος μηχανισμός ελέγχου για παραβιάσεις ακεραιότητας και τέλεση διαφθοράς εντός της ΑΑΔΕ είναι οι καταγγελίες αξιόποινων πράξεων και οι έλεγχοι της περιουσιακής κατάστασης των υπαλλήλων της, η διαχείρισή των οποίων καταγράφεται λεπτομερώς στο Εγχειρίδιο Επιλεγμένων Λειτουργικών Διαδικασιών Υπηρεσιών που υπάγονται στον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), Δεκέμβριος 2021.

245. Οι καταγγελίες υποβάλλονται στις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ και εξετάζονται από τη Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων, η οποία, όμως, δεν έχει δυνατότητα τακτικής παρακολούθησης της προόδου και των αποτελεσμάτων των εν συνεχεία διενεργούμενων ερευνών, κατά συνέπεια και ανάλυσης των κρουσμάτων διαφθοράς για να εντοπίσει πρότυπα, τα οποία θα μπορούσαν να υποδεικνύουν αδυναμίες στα συστήματα του οργανισμού.

Όπως επισημάνθηκε από την κεντρική φορολογική διοίκηση, η Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων συμμετέχει στη Δράση του Ε.Σ. της ΑΑΔΕ με κωδ.18Ε.2.3.09, με τίτλο «Ανάπτυξη Συστήματος αξιοποίησης καταγγελιών και πληροφοριών», η οποία έχει ήδη παραδοθεί από την ορισθείσα ομάδα εργασίας και στην υλοποίηση της οποίας προβλέπεται ανατροφοδότηση της παρεχόμενης πληροφορίας, έτσι ώστε να καθίσταται δυνατή η παρακολούθηση της προόδου της έρευνας, των αποτελεσμάτων κ.λπ.

246. Δεν παρακολουθείται ο αριθμός των καταγγελιών ως ποσοστό επί του συνόλου των διενεργούμενων ελέγχων, και ο αριθμός των καταγγελιών ανά υπάλληλο σε σχέση με τις υποθέσεις που έχει χειριστεί.

247. Σύμφωνα με τις απολογιστικές εκθέσεις της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων των ετών 2020 και 2021, το Γραφείο καταγγελιών της Διεύθυνσης υποδέχτηκε 285 και 234¹⁴⁴, αντίστοιχα, καταγγελίες-αναφορές για την τέλεση πειθαρχικών παραπτωμάτων ή ποινικών αδικημάτων εκ μέρους υπαλλήλων της ΑΑΔΕ, εκ των οποίων οι 53 και 41 αντιστοίχως αφορούσαν σε περιπτώσεις διαφθοράς και έλλειψης ακεραιότητας.

¹⁴⁴ Οι αριθμοί που αναφέρονται αφορούν τις καταγγελίες που περιήλθαν στη Δ.Ε.Σ.ΥΠ. και όχι σε άλλες Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε.

Ο αριθμός των καταγγελιών σε σχέση με το σύνολο του ελεγκτικού προσωπικού, που ανήλθε κατά έτη αυτά σε 1.063 και 1.060 αντίστοιχα, αντιστοιχεί σε ποσοστό περίπου 4,43%, κατά μέσο όρο.

ΕΤΗ	ΠΑΗΘΟΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΤΑΓΓΕΛΙΩΝ	ΑΡΧΕΙΟΘΕΤΗΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ
2020	1063	53	10	43	4,99%
2021	1060	41	3	38	3,87%

248. Σύμφωνα με τις απολογιστικές εκθέσεις τόσο της ΑΑΔΕ όσο και της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων για τα έτη 2020 και 2021, κατά το έτος 2020 ολοκληρώθηκαν 27 έλεγχοι περιουσιακής κατάστασης προϊσταμένων και 56 έλεγχοι περιουσιακής κατάστασης υπαλλήλων, από τους οποίους προέκυψε ότι δεν δικαιολογείται απόκτηση περιουσιακών στοιχείων για πέντε υπαλλήλους. Αντιστοίχως, το έτος 2021 ολοκληρώθηκαν 29 έλεγχοι περιουσιακής κατάστασης προϊσταμένων και 56 έλεγχοι περιουσιακής κατάστασης υπαλλήλων, από τους οποίους προέκυψε ότι δεν δικαιολογείται απόκτηση περιουσιακών στοιχείων για 4 υπαλλήλους. Σύμφωνα δε με τα στοιχεία που χορηγήθηκαν, οι 21 έλεγχοι του έτους 2020 και οι 23 έλεγχοι του έτους 2021 αφορούσαν σε ελεγκτικό προσωπικό των ΔΟΥ και των ελεγκτικών κέντρων εκ των οποίων στοιχειοθετήθηκε μόνο ένα εύρημα για απόκτηση περιουσιακού οφέλους του οποίου δεν δικαιολογείται η πηγή προέλευσης.

249. Από την επισκόπηση των στοιχείων αυτών διαπιστώθηκε ότι ο αριθμός των διενεργηθέντων ελέγχων σε σχέση με τον συνολικό πληθυσμό του ελεγκτικού προσωπικού των ΔΟΥ και των Ελεγκτικών Κέντρων (προϊσταμένων και ελεγκτών) ανέρχεται περίπου σε 2% κατ' έτος, ποσοστό που εκτιμάται ότι δεν δύναται να αποτελέσει ασφαλή δείκτη για την εξαγωγή συμπερασμάτων, ως προς την ύπαρξη φαινομένων διαφθοράς.

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΕΤΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΛΕΓΧΩΝ	ΠΑΗΘΟΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	ΔΙΕΝΕΡΓΗΘΕΝΤΕΣ ΕΛΕΓΧΟΙ (ΔΟΥ-ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ)	ΠΟΣΟΣΤΟ
2020	83	1063	21	1,98%
2021	85	1060	23	2,17%

Είναι θετικό ότι με την Δ/ΟΡΓ/Α/1022991/ΕΞ2023/23 (Β' 1059/24.2.2023) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, που ισχύει από 6.3.2023, τροποποιήθηκε ο Οργανισμός της αρχής και ιδρύθηκε Αυτοτελές Γραφείο Συμβούλου Ακεραιότητας (Α.Γ.Σ.Α.), με αρμοδιότητες, πλην άλλων, (α) την παροχή εξατομικευμένης συμβουλευτικής συνδρομής για ζητήματα δεοντολογίας και ακεραιότητας που αντιμετωπίζουν οι υπάλληλοι της ΑΑΔΕ, κατά την ενάσκηση των υπηρεσιακών τους καθηκόντων, (β) την παραλαβή αναφορών από τους υπαλλήλους της ΑΑΔΕ για περιστατικά

παραβίασης ακεραιότητας ή διαφθοράς, (γ) την παρακολούθηση της διαδικασίας της διερεύνησης της αναφορών και η σχετική ενημέρωση των υπαλλήλων που τις υπέβαλαν, (δ) την παροχή ενημέρωσης στο προσωπικό της ΑΑΔΕ για θέματα δεοντολογίας και ακεραιότητας, καθώς και για τη λειτουργία, τις αρμοδιότητες και την αποστολή του Συμβούλου Ακεραιότητας, (ε) την συνεργασία με την Φορολογική και Τελωνειακή Ακαδημία καθώς και με εξωτερικούς φορείς παροχής υπηρεσιών εκπαίδευσης, για τη σχεδίαση και τον συντονισμό σχετικών δράσεων εκπαίδευσης και ανάπτυξης ικανοτήτων για τους υπαλλήλους της ΑΑΔΕ, (στ) τη συμμετοχή στη χάραξη εσωτερικών πολιτικών και στην ανάπτυξη εργαλείων για την ενίσχυση της ακεραιότητας και της διαφάνειας, όπως Κώδικες Ηθικής και Δεοντολογίας, Κανονισμοί Διαχείρισης Φαινομένων Σύγκρουσης Συμφερόντων, Πρωτόκολλα Αντιμετώπισης Περιστατικών Απάτης και Διαφθοράς, (ζ) την ενημέρωση και η συνεργασία με τη διοίκηση της ΑΑΔΕ, τις Διευθύνσεις Εσωτερικού Ελέγχου και Εσωτερικών Υποθέσεων και τη Γενική Διεύθυνση Ανθρώπινου Δυναμικού και Οργάνωσης (Γ.Δ.Α.Δ.Ο.), για την ανάπτυξη και εφαρμογή πολιτικών και προτύπων ακεραιότητας εντός της ΑΑΔΕ, (η) τη διατύπωση προτάσεων βελτίωσης των μηχανισμών πρόληψης, αποτροπής και εντοπισμού προς τον Διοικητή της ΑΑΔΕ, όταν εντοπίζει περιστατικά παραβιάσεων ακεραιότητας, (θ) τη σύνταξη Ετήσιας Έκθεσης και η υποβολή της στον Διοικητή της ΑΑΔΕ και στην Εθνική Αρχή Διαφάνειας για την αποτελεσματικότητα των πολιτικών και διαδικασιών ακεραιότητας που χρησιμοποιεί η ΑΑΔΕ, το έργο που επιτελέστηκε, καθώς και για την πορεία των υποθέσεων που χειρίστηκε.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΣΥΣΤΑΣΕΙΣ

Συμπεράσματα

250. Το γενικό συμπέρασμά του ελέγχου είναι ότι το σύστημα επιλογής και προτεραιοποίησης των προς έλεγχο υποθέσεων βάσει κινδύνου που έχει αναπτύξει η ΑΑΔΕ, ανεξαρτήτως των επιμέρους αδυναμιών του, είναι καλά εδραιωμένο.

251. Στο σύστημα επιλογής και προτεραιοποίησης των προς έλεγχο υποθέσεων που έχει αναπτύξει και εφαρμόζει η ΑΑΔΕ οι «παράγοντες κινδύνου» δεν είναι προσαρμοσμένοι στο είδος και το μέγεθος των επιχειρήσεων και η εφαρμογή των παραγόντων κινδύνου δεν διασφαλίζει την αντιμετώπιση κατά ισοδύναμο τρόπο του κινδύνου φοροδιαφυγής από όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

252. Δεν εντοπίστηκε διαδικασία αξιολόγησης a posteriori της αποτελεσματικότητας των «παραγόντων κινδύνου» που έχουν θεσπιστεί για την επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν. Γίνεται μόνο κάθε χρόνο συνολική αποτίμηση της αποτελεσματικότητάς τους, αξιολόγηση και επικαιροποίησή τους.

253. Δεν υφίσταται διαδικασία κεντρικής αξιολόγησης βάσει κινδύνου για τους ελέγχους διαπίστωσης της ορθής εκπλήρωσης των μη ετήσιων υποχρεώσεων των φορολογικών κεφαλαίου. Είναι θετικό, ωστόσο, ότι πλέον, με την ψηφιοποίηση της υποβολής των δηλώσεων φορολογίας κεφαλαίου με την πλατφόρμα «my PROPERTY» της ΑΑΔΕ, είναι εφικτή η κεντρική προτεραιοποίηση των υποθέσεων αυτών από την ΑΑΔΕ.

254. Στη φορολογική διοίκηση υφίσταται μια δομή διαχείρισης με επίπεδα εξουσιών που καθιερώνονται για την ενδυνάμωση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και της ακεραιότητας των ελεγκτικών διαδικασιών.

255. Στη λειτουργία ελέγχου υφίσταται η βασική διάκριση μεταξύ της κεντρικής διοίκησης που αναπτύσσει στρατηγικά και ετήσια σχέδια εργασιών ελέγχου για όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες, σχεδιάζει και εφαρμόζει συστήματα εντοπισμού, αξιολόγησης και βαθμολόγησης κινδύνων, επιλέγει και ταξινομεί τις προς έλεγχο υποθέσεις, και των επιμέρους ελεγκτικών υπηρεσιών που εκτελούν τα ετήσια σχέδια εργασιών ελέγχου που αναπτύσσονται από την κεντρική διοίκηση.

256. Ωστόσο, στις επιμέρους ελεγκτικές υπηρεσίες παρέχεται από την κεντρική διοίκηση ευρεία ευχέρεια για την ανακατανομή των υποθέσεων, καθώς και την εισαγωγή νέων υποθέσεων στη λίστα των υποθέσεων που έχουν αξιολογηθεί από την κεντρική διοίκηση και μάλιστα χωρίς υποχρέωση χρήσης συγκεκριμένων κριτηρίων κινδύνου για τις επεμβάσεις αυτές.

Στο πλαίσιο αυτό, αξιολογείται θετικά, ότι ήδη η ΑΑΔΕ έχει αναλάβει πρωτοβουλίες για τον περιορισμό της διακριτικής ευχέρειας των ελεγκτικών υπηρεσιών να

επεμβαίνουν στον πίνακα των προτεραιοποιημένων προς έλεγχο υποθέσεων και την παρακολούθηση των επεμβάσεών τους, ενώ έχει θέσει και ανώτατο επιτρεπόμενο όριο αντικατάστασης των κεντρικά προτεραιοποιημένων υποθέσεων.

257. Δεν υφίσταται πλαίσιο παρακολούθησης και αξιολόγησης των επεμβάσεων από τις ελεγκτικές υπηρεσίες στον πίνακα προτεραιοποίησης που καταρτίζεται από την κεντρική υπηρεσία.

258. Δεν υπάρχει πλαίσιο παρακολούθησης και αξιολόγησης της εφαρμογής του προγράμματος ελέγχου από τις ελεγκτικές υπηρεσίες, και δεν παρακολουθείται ενεργά η εφαρμογή του. Μάλιστα, η παρακολούθηση είναι ιδιαίτερα δυσχερής, καθώς στο πληροφοριακό σύστημα δεν είναι δυνατή η διάκριση των προτεραιοποιημένων από τις λοιπές υποθέσεις ελέγχου. Ωστόσο, είναι θετικό ότι, σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρασχέθηκαν, από το έτος 2022 και εφεξής, για τον εντοπισμό των υποθέσεων αυτών έχει προστεθεί μοναδικοποιημένο ID προτεραιοποίησης.

259. Ο πίνακας των προτεραιοποιημένων προς έλεγχο υποθέσεων δεν αποτυπώνει με ακρίβεια, ανά υπόθεση ή κατηγορία υποθέσεων, τους παράγοντες κινδύνου που αξιολογήθηκαν, ώστε να προσδιορίζεται η στόχευση του ελέγχου βάσει αυτών. Δεν παρέχονται οδηγίες σχετικά με τη δεσμευτικότητα κατά τον έλεγχο των παρεχόμενων πληροφοριών για τον εντοπισθέντα κίνδυνο.

260. Οι ελεγκτικές υπηρεσίες επιλέγουν κατά απόλυτη διακριτική ευχέρεια τον τρόπο υλοποίησης των ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων, ενδεικτικά, της εστίασης, του είδους, του τύπου και της μορφής των ελέγχων, χωρίς, μάλιστα, να υφίστανται δικλίδες για την αντιμετώπιση κινδύνων ως προς την ορθή επιλογή του είδους και της μορφής του ελέγχου που διενεργείται, καθώς και σχετικά με την επάρκεια και πληρότητά του.

261. Δεν παρακολουθείται ούτε διενεργούνται έλεγχοι αναφορικά με την ορθότητα επιλογής του είδους και της μορφής του ελέγχου που επιλέγεται κάθε φορά καθώς και με την καταλληλότητα, την ορθότητα, την επάρκεια και την ποιότητα των κάθε φορά διενεργούμενων ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων. Ακόμη δεν παρακολουθείται η διάρκεια των ελέγχων.

262. Κατά τη διάρκεια του έτους, οι προτεραιοποιημένοι έλεγχοι σε ένα μεγάλο ποσοστό δεν πραγματοποιούνται. Δεν έχουν θεσπιστεί κανόνες ούτε υφίστανται δικλίδες που να εξασφαλίζουν την αιτιολόγηση της παράκαμψης των ελέγχων που περιλαμβάνονται στον πίνακα προτεραιοποίησης.

263. Εξαιτίας της μεγάλης έμφασης που δίδεται στην επίτευξη των στόχων, οι υπεύθυνοι για την εφαρμογή του προγράμματος και εκτέλεσης των ελέγχων εστιάζουν συχνά στη διενέργεια ελέγχων εκτός του συστήματος προτεραιοποίησης. Ωστόσο, αξιολογείται θετικά ότι, σύμφωνα με τις επισημάνσεις της ΑΑΔΕ, από το έτος 2022 και εντεύθεν τέθηκε διακριτός στόχος αριθμού ελέγχων, οι οποίοι επιλέγονται με αποκλειστική ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών.

264. Η ΑΑΔΕ ως κεντρική διοίκηση συντονίζει πολλές υπηρεσίες που εμπλέκονται στη λειτουργία ελέγχου, χωρίς να είναι πάντοτε σε θέση να επιβάλει τυποποιημένες διαδικασίες και να ελέγχει άμεσα και συστηματικά την ορθή διενέργεια του ελέγχου, καθώς δεν υπάρχει υποχρεωτικώς εφαρμοζόμενο εγχειρίδιο ελέγχου για όλα τα είδη του ελέγχου, οι ελεγκτικές διαδικασίες και υποστηρικτικές αυτών διοικητικές διαδικασίες εγκρίσεων και εποπτείας, με εξαίρεση τη διαδικασία σύνταξης εκθέσεων ελέγχου και έκδοσης καταλογιστικών πράξεων, δεν έχουν καταγραφεί, και στις ελεγκτικές υπηρεσίες δεν έχει θεσπιστεί σύστημα ενδογενούς ελέγχου. Μέρος των ελλείψεων αυτών αναπληρώνεται από τη διενέργεια των ελέγχων μέσω του Ο.Π.Σ. Elenxis, το οποίο όμως εμφανίζει ανεπάρκεια στις δικλίδες ελέγχου.

265. Δεν διενεργείται επαρκής αριθμός ελέγχων στις ελεγκτικές διαδικασίες από την Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου, ενώ οι Φορολογικές Περιφέρειες δεν παρακολουθούν ούτε διενεργούν ελέγχους για την ορθή, ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή από τις ΔΟΥ των νομοθετικών διατάξεων, εγκυκλίων και οδηγιών και των λειτουργικών διαδικασιών τους.

266. Εφαρμόζονται ορθές πρακτικές διοίκησης με σκοπό τη βελτίωση της απόδοσης του φοροελεγκτικού δυναμικού και λαμβάνονται μέτρα καταστολής των φαινομένων διαφθοράς εντός της φορολογικής διοίκησης.

267. Υφίσταται σύστημα ανάπτυξης των ικανοτήτων και του ήθους του ελεγκτικού δυναμικού, το οποίο όμως παρουσιάζει αδυναμίες. Δεν υπάρχει υποχρέωση συμμετοχής σε εκπαιδευτικές δράσεις. Στις εκτιμήσεις απόδοσης δεν λαμβάνεται υπόψη το ιστορικό σε σχέση με τα ηθικά πρότυπα και δεν αξιολογείται κατά πόσον εκτελούν τα καθήκοντά τους με ήθος και ακεραιότητα. Δεν υπάρχουν μηχανισμοί για την αξιολόγηση και τη μέτρηση της ακεραιότητας των υπαλλήλων της, ούτε υφίσταται σύστημα επιβράβευσης, ή άλλα κίνητρα για όσους καταγγέλλουν τη διαφθορά.

268. Το σύστημα διασφάλισης της ακεραιότητας στον φοροελεγκτικό μηχανισμό διαπιστώθηκαν σημαντικές ελλείψεις, καθώς δεν έχει θεσπιστεί μηχανισμός για τη συστηματική και συνεχή αξιολόγηση των κινδύνων διαφθοράς στις ελεγκτικές διαδικασίες

269. Παράλληλα, δεν εφαρμόζονται επαρκή προληπτικά μέτρα για την αποτροπή της διαφθοράς και την ενίσχυση της ακεραιότητας των υπαλλήλων του οργανισμού, καθώς δεν έχει θεσμοθετηθεί διαδικασία για την υποβολή δήλωσης μη σύγκρουσης συμφερόντων, ούτε εφαρμόζεται πολιτική τακτικής εναλλαγής προσωπικού σε περιπτώσεις τουλάχιστον που η κατοχή μίας θέσης δημιουργεί ευκαιρίες για επιλήψιμες συμπεριφορές. Ακόμη, τουλάχιστον κατά την τελευταία διετία, δεν έχουν υλοποιηθεί προγράμματα κατάρτισης και εκπαίδευσης σε θέματα δεοντολογίας, ακεραιότητας, ανάπτυξης εργασιακού ήθους και ευαισθητοποίησης των υπαλλήλων του φορέα κατά της διαφθοράς, ενώ ο υφιστάμενος Κώδικας Ηθικής και Δεοντολογίας καταρτίστηκε και κοινοποιήθηκε στις υπηρεσίες το έτος 2013 και δεν έχει έκτοτε επικαιροποιηθεί, ούτε αναλαμβάνονται δράσεις για τη διάδοσή του στις ελεγκτικές υπηρεσίες της ΑΑΔΕ. Ωστόσο, έχει ήδη ολοκληρωθεί και επίκειται η δημοσιοποίηση νέου επικαιροποιημένου Κώδικα Δεοντολογίας.

270. Κύριος μηχανισμός ελέγχου για παραβιάσεις ακεραιότητας και τέλεση διαφθοράς εντός της ΑΑΔΕ είναι οι καταγγελίες αξιόποινων πράξεων και οι έλεγχοι της περιουσιακής κατάστασης των υπαλλήλων της

271. Είναι θετικό ότι ήδη συστάθηκε και λειτουργεί εντός της ΑΑΔΕ Αυτοτελές Γραφείο Συμβούλου Ακεραιότητας. Ακόμη, τον Μάρτιο του 2023 υπεγράφη Πρωτόκολλο Συνεργασίας μεταξύ του Διοικητή της ΑΑΔΕ και της Αναπληρώτριας Διοικητή της Ε.Α.Δ. στο πλαίσιο του οποίου συμφωνήθηκε, μεταξύ άλλων, ένα Σχέδιο Δράσης για την Ενίσχυση της Διαφάνειας και της Ακεραιότητας των Υπηρεσιών της ΑΑΔΕ 2023-2025.

Συστάσεις

Για την περαιτέρω βελτίωση του συστήματος επιλογής και προτεραιοποίησης των προς έλεγχο υποθέσεων, της αποτελεσματικότητας και ακεραιότητας των φοροελεγκτικών διαδικασιών, η ΑΑΔΕ, υποστηρίζοντας και ενισχύοντας τις ήδη αναληφθείσες κατά τη διάρκεια και μετά το πέρας του ελέγχου πρωτοβουλίες της, πρέπει:

Σύσταση πρώτη: Να ενισχύσει το ρυθμιστικό πλαίσιο σχετικά με τον προσδιορισμό και τη βαθμολόγηση των παραγόντων κινδύνου που αξιολογούνται για την επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων. Οι παράγοντες κινδύνου πρέπει να είναι προσαρμοσμένοι στα ποιοτικά χαρακτηριστικά των φορολογουμένων.

Σύσταση δεύτερη: Να διασφαλίζει την κατά ισοδύναμο τρόπο αντιμετώπιση του κινδύνου φοροδιαφυγής από όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

Σύσταση τρίτη: Να ολοκληρώνει έγκαιρα την προτεραιοποίηση των υποθέσεων, ώστε να αποφεύγεται ένα μεγάλος αριθμός μεταβολών στις υποθέσεις που προτεραιοποιούνται από την κεντρική διοίκηση και να υπάρχει ο ανάλογος έγκαιρος προγραμματισμός των προς έλεγχο υποθέσεων.

Σύσταση τέταρτη: Να ενθαρρύνει και να παρακολουθεί την ενιαία εφαρμογή του πίνακα προτεραιοποιημένων προς έλεγχο υποθέσεων, με οδηγίες και λεπτομερή στοιχεία σχετικά με τις διαδικασίες και τα κριτήρια που πρέπει να εφαρμόζουν οι ελεγκτικές υπηρεσίες όταν επεμβαίνουν στον πίνακα προτεραιοποίησης.

Σύσταση πέμπτη: Να αξιολογεί με μεγάλη αυστηρότητα τις σχετικές επεμβάσεις, εγκαθιστώντας σαφείς μηχανισμούς λογοδοσίας ώστε να ελαχιστοποιείται ο κίνδυνος εκδήλωσης φαινομένων διαφθοράς και να αναπτύξει αποτελεσματικά συστήματα επιτήρησης της διαδικασίας ώστε να εντοπίζονται εγκαίρως περιπτώσεις υπονόμησης της ακεραιότητας.

Σύσταση έκτη: Να ενισχύσει το ρυθμιστικό πλαίσιο παρέχοντας σαφέστερες και ακριβέστερες πληροφορίες σχετικά με τις ενδείξεις κινδύνου στις προτεραιοποιημένες υποθέσεις και ενσωματώνοντας κανόνες προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι ενδείξεις κινδύνου λαμβάνονται δεόντως υπόψη από τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

Σύσταση έβδομη: Να ενισχύσει τις διαδικασίες και τις υποχρεώσεις για την πιο αυστηρή απόκριση ελέγχου από τις ελεγκτικές υπηρεσίες στις υποθέσεις που περιλαμβάνονται στον πίνακα προτεραιοποίησης, και να παρακολουθεί και να εντοπίζει τον κίνδυνο ατελούς ή πλημμελούς εφαρμογής του.

Σύσταση όγδοη: Να πραγματοποιεί συστηματική παρακολούθηση αναφορικά με την ορθότητα επιλογής του είδους και της μορφής του ελέγχου που διενεργείται ανά περίπτωση καθώς και με την καταλληλότητα, την ορθότητα, την επάρκεια και την ποιότητα των κάθε φορά διενεργούμενων ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων.

Σύσταση ένατη: Να ολοκληρώσει την ψηφιοποίηση και μηχανογράφηση των μη ετήσιων υποχρεώσεων φορολογίας κεφαλαίου, έτσι ώστε να υλοποιηθεί η διαμέσου διαδικασιών ανάλυσης κινδύνου, επιλογή και προτεραιοποίηση των προς έλεγχο σχετικών υποθέσεων.

Σύσταση δέκατη: Να εκπονήσει εγχειρίδια ελέγχου υποχρεωτικής εφαρμογής για όλα τα είδη ελέγχου.

Σύσταση ενδέκατη: Να εγκαταστήσει σύστημα ενδογενούς ελέγχου εντός των ελεγκτικών υπηρεσιών καταγράφοντας τις ελεγκτικές διαδικασίες και τις υποστηρικτικές αυτών διοικητικές διαδικασίες εγκρίσεων, εποπτείας και παρακολούθησής των ελέγχων, ενισχύοντας παράλληλα και τις δικλίδες ελέγχου του Ο.Π.Σ. Elenxis.

Σύσταση δωδέκατη: Να ενισχύσει τους ελέγχους της ορθής εφαρμογής της φορολογικής και της λοιπής νομοθεσίας, κατά τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων.

Σύσταση δέκατη τρίτη: Να θεσπίσει διαδικασίες υποχρεωτικής κατάρτισης των υπαλλήλων του φοροελεγκτικού μηχανισμού και να σχεδιάσει τη διενέργεια εκπαιδευτικών δράσεων σε θέματα ορθής διοικητικής πρακτικής, ακεραιότητας και ευαισθητοποίησης σε θέματα διαφθοράς διασφαλίζοντας ότι όλοι οι υπάλληλοι μπορούν να ανιχνεύσουν τις ενδείξεις της διαφθοράς και γνωρίζουν τις ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβούν.

Σύσταση δέκατη τέταρτη: Να θεσπίσει μηχανισμό για τη συστηματική και συνεχή αξιολόγηση των κινδύνων διαφθοράς στις ελεγκτικές διαδικασίες.

Σύσταση δέκατη πέμπτη: Να θεσπίσει διαδικασία για την υποβολή δήλωσης μη σύγκρουσης συμφερόντων, να εφαρμόσει πολιτική τακτικής εναλλαγής προσωπικού σε περιπτώσεις τουλάχιστον που η κατοχή μίας θέσης δημιουργεί ευκαιρίες για επιλήψιμες συμπεριφορές, και να ολοκληρώσει τη σύνταξη νέου Κώδικα Δεοντολογίας.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε από τις Υπηρεσίες Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου: 1η Υπηρεσία Επιτρόπου στον Τομέα Εσωτερικών και Προστασίας του Πολίτη, Υπηρεσία Επιτρόπου «Παρακολούθηση και έλεγχος της είσπραξης των δημοσίων εσόδων και επιτήρηση δημοσίων υπολόγων», 1^η Υπηρεσία Επιτρόπου στον Τομέα Παιδείας, Υπηρεσία Επιτρόπου ΟΤΑ VI στον Δήμο Καλλιθέας, Υπηρεσία Επιτρόπου ΟΤΑ VIII στον Δήμο Νίκαιας, 2^η Υπηρεσία Επιτρόπου στην Περιφερειακή Ενότητα Λάρισας και Υπηρεσία Επιτρόπου στην Περιφερειακή Ενότητα Λέσβου.

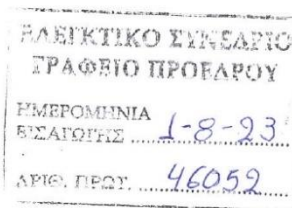
Η παρούσα έκθεση συντάχθηκε από τη Σύμβουλο Νεκταρία Δουλιανάκη, με την επικουρία της Επιτρόπου της Υπηρεσίας Επιτρόπου «Παρακολούθηση και έλεγχος της είσπραξης των δημοσίων εσόδων και επιτήρηση δημοσίων υπολόγων» Σταυρούλας Τσάλα, βάσει των επιμέρους εκθέσεων που συνέταξαν οι ανωτέρω Υπηρεσίες.

Εγκρίθηκε κατ' αρχήν κατά την από 24.3.2023 Συνεδρίαση του Τμήματος και διαβιβάστηκε στην ΑΑΔΕ στις 11.4.2023.

Στις 13.7.2023 έλαβε χώρα συνάντηση με τον Διοικητή της ΑΑΔΕ Γεώργιο Πιτσιλή και άλλα στελέχη αυτής.

Κατόπιν των ανωτέρω, η έκθεση συζητήθηκε εκ νέου ενώπιον του Τμήματος Ελέγχων Ι, αποτελούμενου από τους Ιωάννη Σαρμά, Πρόεδρο του Ελεγκτικού Συνεδρίου και του Τμήματος, Βιργινία Σκεύη και Κωνσταντίνο Εφεντάκη, Συμβούλους, Ειρήνη Λιάσκα και Νικόλαο Σπανάκη, Παρέδρους, κατά την από 27.7.2023 Συνεδρίαση αυτού και εγκρίθηκε από αυτό την ίδια ημέρα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ



ΑΠΟΨΕΙΣ ΕΠΙ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ

«Φορολογικού έλεγχου: πώς διασφαλίζεται η αποτελεσματικότητά τους;»

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΕΤΗ: 2020-2021

Γενικά

Τα πορίσματα της έκθεσης ελέγχου βασίστηκαν σε στοιχεία που αφορούν τα έτη 2020 και 2021, ένα χρονικό διάστημα κατά το οποίο η χώρα βρισκόταν αντιμέτωπη με το κρίσιμο ζήτημα της πανδημίας, προσπαθώντας να αναπτύξει μηχανισμούς αντιμετώπισης μιας κατάστασης, εν μέσω της πρωτόγνωρης υγειονομικής κρίσης και των επιπτώσεων αυτής, σε ένα δύσβατο οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον. Υπό αυτές τις δύσκολες συνθήκες, η ΑΑΔΕ προέταξε έργα και δράσεις που αποσκοπούσαν στην υλοποίηση κυβερνητικών μέτρων για την υποστήριξη πολιτών και επιχειρήσεων που επλήγησαν, ενίσχυσε τον ψηφιακό μετασχηματισμό και επένδυσε στην καινοτομία για μεγιστοποίηση της αποτελεσματικότητάς της.

Η ΑΑΔΕ εστίασε τις προσπάθειές της στη στήριξη των πληγεισών από την πανδημία επιχειρήσεων καθώς και στην προστασία της δημόσιας υγείας, ακολουθώντας τις κατευθυντήριες οδηγίες της κυβερνητικής πολιτικής για τους σκοπούς αυτούς.

Στο πλαίσιο των ανωτέρω περιγραφόμενων συνθηκών, κατά την προσπάθεια ενίσχυσης και στήριξης της ελληνικής οικονομίας, εντοπίστηκαν παράλληλα δυσχερείς παράγοντες αλλά και προβλήματα στις ελεγκτικές διαδικασίες που έχρηζαν άμεσης επίλυσης. Εντοπίστηκαν στρεβλώσεις και αδυναμίες των συστημάτων και των διαδικασιών στη λειτουργία των ελεγκτικών υπηρεσιών, γι' αυτό σχεδιάστηκαν στρατηγικές και μεταρρυθμιστικές πολιτικές, με στόχο τη μεθοδική εξάλειψη και τη βελτίωσή τους.

Το σύστημα προτεραιοποίησης των υποθέσεων ελέγχου της ΑΑΔΕ εκσυγχρονίστηκε, βελτιώθηκε και αναβαθμίστηκε, με σκοπό την ενίσχυση της ακεραιότητας των διαδικασιών ελέγχου, τη διαχείριση και αποτροπή του θεσμικού κινδύνου της διαφθοράς. Προς αυτήν την κατεύθυνση προσανατολίζονται όλες οι ενέργειες, στις οποίες έχει προβεί η ΑΑΔΕ, ήτοι :

- ✓ Ορίστηκε μέγιστο ποσοστό 20% των υποθέσεων που δύνανται να αντικατασταθούν με ευθύνη των Προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών.
- ✓ Αναθεωρήθηκε το αρ 43 της υπ. αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1079613 ΕΞ 20-06-2023/26-6-2023 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε, αναφορικά με τις αρμοδιότητες των **Φορολογικών Περιφερειών**, οι οποίες επιφορτίστηκαν με τον **έλεγχο και την εποπτεία των προτεραιοποιημένων υποθέσεων που αντικαθίστανται**, καθώς και με την άμεση αναφορά των σχετικών διαπιστώσεων στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Λειτουργιών.
- ✓ Ενσωματώθηκε στην επικείμενη επικαιροποίηση του **Εγχειριδίου Λειτουργικών Διαδικασιών της ΑΑΔΕ** η γενική περιγραφή της ακολουθούμενης διαδικασίας προτεραιοποίησης και των κριτηρίων επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο, η οποία θα δημοσιοποιηθεί μέχρι το τέλος του τρέχοντος έτους.

Περαιτέρω, στην κατεύθυνση της ενίσχυσης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και της ακεραιότητας των ελεγκτικών διαδικασιών μας:

- ✓ Υπογράφηκε **Πρωτόκολλο Συνεργασίας μεταξύ Εθνικής Αρχής Διαφάνειας (ΕΑΔ) και ΑΑΔΕ**, για τη διαρκή βελτίωση συστημάτων ακεραιότητας και εσωτερικού ελέγχου της ΑΑΔΕ.
- ✓ Καταρτίστηκε **Στρατηγικό Σχέδιο κατά της Διαφθοράς (υπό δημοσίευση)**, όπου περιλαμβάνεται Δράση Ψηφιακού Μετασχηματισμού και Ανάπτυξης Πληροφοριακού Συστήματος Παρακολούθησης και Διαχείρισης Κινδύνων στην ΑΑΔΕ.
- ✓ Συντάχθηκε επικαιροποιημένος Κώδικας Δεοντολογίας Υπαλλήλων της ΑΑΔΕ (υπό δημοσίευση).
- ✓ Συστάθηκε ειδική ομάδα στο ανώτατο ιεραρχικό επίπεδο, υπό την προεδρία του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία θα επιβλέπει περιοδικά την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, από το σύνολο των υπηρεσιών της ΑΑΔΕ.

Επί των πορισμάτων της Έκθεσης

Αναφορικά με **το πρώτο πόρισμα**, σχετικά με το σύστημα επιλογής και προτεραιοποίησης των ελεγκτέων υποθέσεων και των παραγόντων κινδύνου, το οποίο καταδεικνύει στρεβλώσεις που υπήρχαν στην ελεγχόμενη περίοδο (έτη 2020 και 2021) ενώ στο παρόν διάστημα έχουν ήδη εξαλειφθεί, επισημαίνεται ότι η διαδικασία της προτεραιοποίησης όπως και οι παράγοντες κινδύνου είναι, πλέον, καταγεγραμμένοι και αναλυτικά περιγεγραμμένοι αλλά δε δημοσιοποιούνται κατά τα προβλεπόμενα στο αρ 26 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν 4987/2022). Αναφέρονται όμως συνοπτικά, και με τον ίδιο τρόπο συμπεριλαμβάνονται στο Εγχειρίδιο Λειτουργικών Διαδικασιών της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών της ΑΑΔΕ.

Για **το δεύτερο και το τρίτο πόρισμα**, που θίγουν τη δυνατότητα αντικατάστασης των προτεραιοποιημένων υποθέσεων ελέγχου με άλλες, σημειώνουμε ότι έχουν ήδη εντοπιστεί οι αδυναμίες της διαδικασίας και έχουν γίνει ενέργειες προς αυτήν τη κατεύθυνση, για τη βελτίωση και αναβάθμιση της διαδικασίας (όπως π.χ. ο ορισμός ποσοστού 20% των υποθέσεων που δύνανται να αντικατασταθούν με ευθύνη των Προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών).

Επιπροσθέτως, **για το τέταρτο, όγδοο και ένατο πόρισμα**, τα οποία έχουν έρεισμα και καταδεικνύουν ελλείψεις στις διαδικασίες των ελεγκτικών υπηρεσιών, έχουν ήδη εντοπιστεί από τη διοίκηση της ΑΑΔΕ και έχουν σχεδιαστεί δράσεις (π.χ. ψηφιοποίηση του αρχείου υποθέσεων κεφαλαίου, στρατηγικό σχέδιο κατά της Διαφθοράς κλπ).

Τέλος, αναφορικά με τα **υπόλοιπα πορίσματα (5, 6 και 7)** για την ύπαρξη αυστηρού πλαισίου για την υλοποίηση των ελεγκτικών ενεργειών, και τη διαδικασία αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας των χρησιμοποιούμενων «παραγόντων κινδύνου», η ΑΑΔΕ καλύπτει ήδη τις απαιτήσεις αυτές με την πιστή εφαρμογή του υφιστάμενου νομικού πλαισίου.

Κατ' αναλογία, παρακολουθείται και η αποτελεσματικότητα των «παραγόντων κινδύνου» που χρησιμοποιούνται για την επιλογή και προτεραιοποίηση των υποθέσεων που θα ελεγχθούν, καθώς κάθε χρόνο γίνεται αφενός αποτίμηση της αποτελεσματικότητας των «παραγόντων

κινδύνου», και αφετέρου αξιολόγηση και επικαιροποίηση ή τροποποίηση αυτών, όπου κριθεί απαραίτητο (σχετική ετήσια μελέτη).

Κατόπιν των ανωτέρω, σας γνωρίζουμε ότι η ΑΑΔΕ από τη σύστασή της και εντεύθεν βρίσκεται σε συνεχή διαδικασία εξέλιξης και βελτίωσης, υιοθετώντας διεθνείς πρακτικές και ακολουθώντας στρατηγικές, οι οποίες ενισχύουν τις διαδικασίες και τις δράσεις της. Χρησιμοποιεί εργαλεία όπως το TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool) και συμμετέχει σε διεθνή forum φορολογικών διοικήσεων (π.χ. JITSIC SPOC).

Η διαδικασία ιεράρχησης και επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων, η οριοθέτηση συγκεκριμένου πλαισίου για την προτεραιοποίησή τους, η έγκαιρη διενέργεια και ολοκλήρωσή κατάλληλων ελέγχων, αποτελούν πρωταρχική μέριμνα της διοίκησης της ΑΑΔΕ, προς την οποία κατευθύνει όλες τις ενέργειές της.

Καταληκτικά επισημαίνεται ότι η διάταξη περί μη δημοσιοποίησης των κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου όπως και των λοιπών στοιχείων, πληροφοριών και κριτηρίων που περιλαμβάνονται στις σχετικές αποφάσεις Διοικητή της ΑΑΔΕ, οι οποίες τέθηκαν υπόψη των υπηρεσιών σας, των οποίων λάβατε γνώση στο πλαίσιο του παρόντος ελέγχου και τα οποία δεν θα ήταν δημόσια διαθέσιμα με άλλο τρόπο, τυγχάνει εφαρμοστέα και για την παρούσα έκθεση.

Πορίσματα του ελέγχου

Πόρισμα 1^ο :

Στο σύστημα επιλογής και προτεραιοποίησης των ελεγκτέων υποθέσεων δεν περιγράφεται η διαδικασία προσδιορισμού και βαθμολόγησης των παραγόντων κινδύνου. Οι «παράγοντες κινδύνου» δεν είναι επαρκώς στοχευμένοι στο είδος και το μέγεθος των επιχειρήσεων. Δεν διασφαλίζεται η αντιμετώπιση κατά ισοδύναμο τρόπο του κινδύνου φοροδιαφυγής από όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Κατά την κατάρτιση από την κεντρική διοίκηση της ΑΑΔΕ του πίνακα προτεραιοποίησης των υποθέσεων που θα ελεγχθούν δεν εφαρμόζεται για όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες η προβλεπόμενη από τη νομοθεσία διάκριση των υποθέσεων αναλόγως της παλαιότητάς τους

Απάντηση:

«Στο σύστημα επιλογής και προτεραιοποίησης των ελεγκτέων υποθέσεων δεν περιγράφεται η διαδικασία προσδιορισμού και βαθμολόγησης των παραγόντων κινδύνου».

Συνοπτικά

Η διαδικασία προτεραιοποίησης των υποθέσεων έχει αναπτυχθεί σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο διαχείρισης κινδύνου «ISO 31000», καθώς και το αυτοματοποιημένο μοντέλο αντικειμενικής αξιολόγησης υποθέσεων, που αναπτύχθηκε στο πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Ελέγχου ISA 315 και ISSAI 1315 της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC).

Κατά τη διαδικασία αυτή, αναγνωρίζονται αξιολογούνται, αναλύονται, επιμετρώνται και ερμηνεύονται διάφοροι πιθανοί κίνδυνοι φοροδιαφυγής, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες και στοιχεία, όπως τις κλαδικές μελέτες φορολογικού κενού που διενεργεί η Διεύθυνση Στρατηγικού Σχεδιασμού της ΑΑΔΕ στις κατηγορίες επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, τα αποτελέσματα ελέγχων των προηγούμενων ετών, την ανατροφοδότηση από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ κλπ. Η σχετική ανάλυση είναι τόσο ποιοτική όσο και ποσοτική. Επίσης, είναι μια διαδικασία δυναμική, που βελτιώνεται κι αναπροσαρμόζεται κάθε χρόνο με βάση τις εκάστοτε οικονομικές συνθήκες και ελεγκτικές προτεραιότητες. Ως εκ τούτου, η εκ των προτέρων εξαντλητική τυποποίησή της δεν είναι εφικτή. Σύμφωνα με το νόμο (άρθρο 26 του ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206, όπως ισχύει), η μεθοδολογία προτεραιοποίησης και τα κριτήρια ανάλυσης κινδύνου αναπτύσσονται σε παράρτημα της ετήσιας απόφασης προτεραιοποίησης και δεν δημοσιοποιούνται. Στο εμπιστευτικό μέρος του σχετικού φακέλου της ετήσιας προτεραιοποίησης αποτυπώνονται αναλυτικά τα κριτήρια που διαμορφώνουν την προτεραιοποίηση αυτή. Δείτε διάγραμμα της ροής ενεργειών της προτεραιοποίησης παρακάτω σελ. 8.

Αναλυτικά

Η μεθοδολογία που ακολουθείται για την προτεραιοποίηση των υποθέσεων που θα ελεγχθούν κατ' έτος πραγματοποιείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) όπως ισχύει, ήτοι με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή κατόπιν εισήγησης των αρμοδίων υπηρεσιών, αναπτύσσονται σε παράρτημα της ετήσιας απόφασης προτεραιοποίησης και δεν δημοσιοποιούνται. Σκοπός της μεθόδου προτεραιοποίησης είναι η επιλογή προς έλεγχο των υποθέσεων που παρουσιάζουν τη μεγαλύτερη επικινδυνότητα

από άποψη παραβατικότητας σε συνδυασμό με ισχυρές ενδείξεις εισπραξιμότητας, εφαρμόζοντας τη διαδικασία διαχείρισης κινδύνων.

Η διαδικασία αυτή, αναπτύχθηκε σύμφωνα με το **Διεθνές Πρότυπο διαχείρισης κινδύνου «ISO 31000»** και στοχεύει στον περιορισμό της απώλειας φορολογικών εσόδων, λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τους περιορισμένους ανθρώπινους ελεγκτικούς πόρους. Κατά την εφαρμογή της διαδικασίας, αναγνωρίζονται, αξιολογούνται, αναλύονται, επιμετρώνται και ερμηνεύονται διάφοροι πιθανοί κίνδυνοι φοροδιαφυγής.

Κατόπιν της αναγνώρισης και καταγραφής των κινδύνων, πραγματοποιείται η ποιοτική και ποσοτική ανάλυσή τους. Η ποιοτική ανάλυση συνίσταται στην εκτίμηση της σημαντικότητας εκάστου κινδύνου, ενώ ακολούθως η ποσοτική ανάλυση αφορά στην ποσοτικοποίηση της ποιοτικής ανάλυσης μέσω της χρήσης σχετικής κλίμακας, ως προ τη διαβάθμιση του εκάστοτε κινδύνου.

Περαιτέρω, από το 2019 και μετά, για την ανάλυση και αξιολόγηση των κινδύνων εφαρμόζεται το αυτοματοποιημένο μοντέλο αντικειμενικής αξιολόγησης υποθέσεων που αναπτύχθηκε στο πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Ελέγχου ISA 315 και ISSAI 1315 της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC).

Κάθε έτος διενεργούνται βελτιώσεις ως προς τον προσδιορισμό και τη βαθμολόγηση των παραγόντων κινδύνου, επικαιροποιούνται και τροποποιούνται ορισμένα από τα υφιστάμενα κριτήρια ανάλυσης κινδύνων ενώ προστίθενται και νέα κριτήρια λαμβάνοντας υπόψη τις οικονομικές συνθήκες, τις μεταβολές και τις τάσεις της παγκόσμιας οικονομίας, το υφιστάμενο φορολογικό και νομικό πλαίσιο, καθώς και άλλους εξωγενείς παράγοντες που επηρεάζουν τη συμπεριφορά και ακολούθως το προφίλ των φορολογούμενων.

Ως εκ τούτου, η διαδικασία προσδιορισμού και βαθμολόγησης των παραγόντων κινδύνου ενέχει δυναμικά χαρακτηριστικά, δεν πρόκειται για μια παγιωμένη μέθοδο που εφαρμόζεται εις το διηνεκές και τυχόν εκ των προτέρων εξαντλητική οριοθέτηση της δεν είναι εφικτή.

Επιπροσθέτως, **λόγω της φύσης των δεδομένων προς επεξεργασία και αξιολόγηση**, καθώς πρόκειται για ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα που διέπονται από το χαρακτηρισμό του απορρήτου, αλλά και λόγω της διασφάλισης της εγκυρότητας και ακεραιότητας του συστήματος επιλογής και προτεραιοποίησης των ελεγκτικών υποθέσεων, **δεν δημοσιοποιείται** η μέθοδος προσδιορισμού και βαθμολόγησης των παραγόντων κινδύνου. Η σχετική διαδικασία επιλογής υποθέσεων συνιστά αμιγώς επιχειρησιακή, εσωτερική λειτουργία της ΑΑΔΕ άμεσα συνδεδεμένη με την εκπλήρωση του σκοπού της, όπως αυτό καθορίζεται στον υπ' αριθμ 4389/2016 νόμο περί σύστασής της και για το λόγο αυτό, τόσο ο τρόπος όσο και η διαδικασία επιλογής υποθέσεων εξειδικεύεται στις σχετικές Αποφάσεις του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και στα συνημμένα σε αυτές, σχετικά Παραρτήματα.

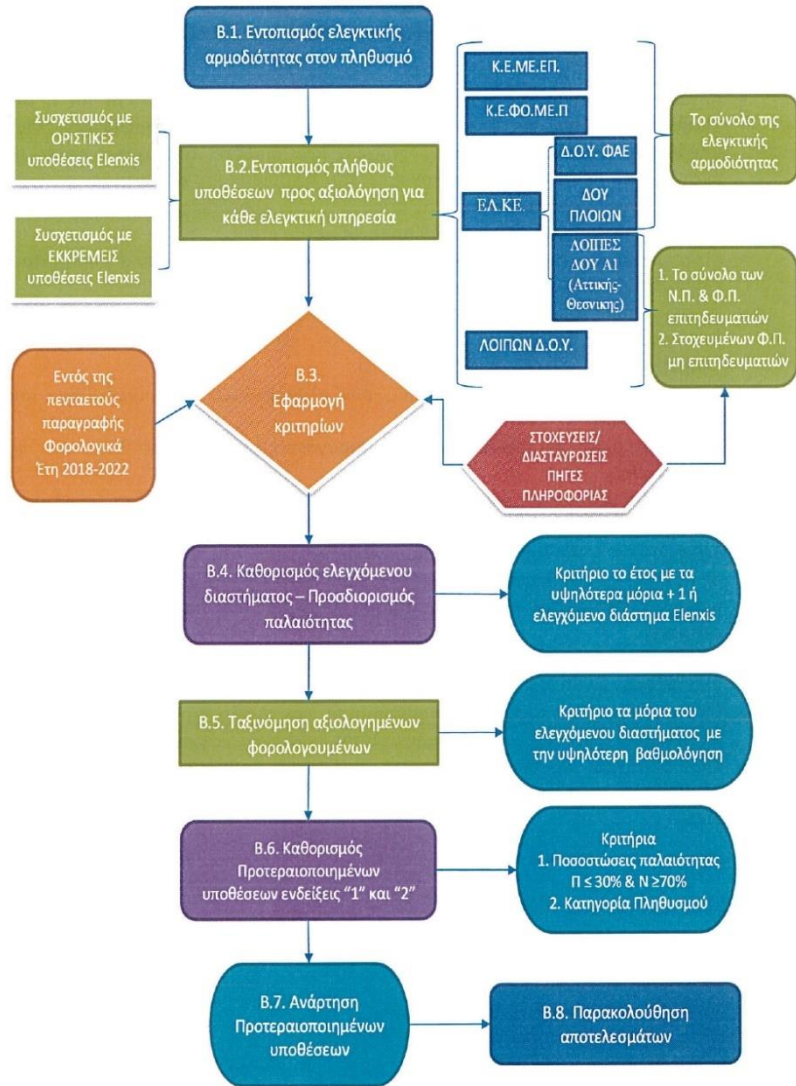
Η κατάρτιση του ετήσιου προγράμματος ελέγχων είναι μια ενδογενής διαδικασία και διαμορφώνεται βάσει του Ετήσιου Επιχειρησιακού Σχεδίου της Α.Α.Δ.Ε. Συνεπώς, η διαδικασία επιλογής υποθέσεων ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 26 ΚΦΔ αποτελεί μια κομβικής σημασίας διαδικασία για την υλοποίηση του ετήσιου προγράμματος ελέγχων, λαμβάνοντας όμως υπόψη την ιδιαίτερη φύση της (αμιγώς εσωτερική επιχειρησιακή λειτουργία) και το νομικό πλαίσιο που τη διέπει (μη δημοσιοποίηση των κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου), **αποτυπώνεται αναλυτικά σε εμπιστευτικού χαρακτήρα εσωτερικά ενημερωτικά σημειώματα και υπηρεσιακά έγγραφα (π.χ. μελέτη κριτηρίων ανάλυσης κινδύνων προτεραιοποίησης, οδηγίες προς ελεγκτικές υπηρεσίες**

για την υλοποίηση της προτεραιοποίησης υποθέσεων ελέγχου εκάστου έτους, ενημερωτικό σημείωμα για κατάρτιση ετήσιου σχεδιασμού δράσης φορολογικών ελέγχων προς το Διοικητή της ΑΑΔΕ).

Ειδικότερα, η διαδικασία προσδιορισμού των παραγόντων κινδύνου για την επιλογή των προτεραιοποιημένων υποθέσεων ελέγχου, περιλαμβάνει ενδεικτικά, και όχι περιοριστικά, μεταξύ άλλων τα εξής στάδια:

- Αρχικά, συλλέγονται τα διαθέσιμα στοιχεία, που έχει στη διάθεσή της η ΑΑΔΕ (από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας, από τα πορίσματα ολοκληρωμένων ελέγχων, από τις αποφάσεις της ΔΕΔ κλπ) και τα στοιχεία που διαθέτει από τρίτες πηγές (ηλεκτρονικές πλατφόρμες, πλατφόρμες της οικονομίας του διαμοιρασμού κλπ).
- Διενεργούνται διασταυρώσεις και υποβάλλονται προτάσεις από τις ελεγκτικές υπηρεσίες σχετικές με ευρήματα ελέγχων του προηγούμενου έτους.
- Μελετώνται οι προτάσεις των ελεγκτικών υπηρεσιών, τα σχετικά ευρήματα ελέγχου, τα εισερχόμενα στην υπηρεσία δελτία πληροφοριών.
- Πραγματοποιείται επεξεργασία των πληροφοριών (ανάλυση μεγάλου όγκου πρωτογενών και δευτερογενών δεδομένων μέσω τεχνικών εξόρυξης δεδομένων (data mining) του πληροφοριακού συστήματος ΟΠΣ Elenxis).
- Διενεργείται έρευνα και αξιολόγηση των πληροφοριών που προέκυψαν από τη τελική επεξεργασία.
- Προσδιορίζονται και ιεραρχούνται οι παράγοντες κινδύνου, με βάση την προηγούμενη αξιολόγηση.
- Γίνεται βαθμονόμηση των παραγόντων κινδύνου, σταθμισμένα, και ομαδοποίηση σε δύο κατηγορίες, κίνδυνοι Παραβατικότητας και κίνδυνοι Εισπραξιμότητας.
- Εφαρμόζεται μέθοδος στατιστικής ανάλυσης μέσω της δημιουργίας δεικτών απόδοσης κριτηρίων και εφαρμογής μη παραμετρικών συντελεστών συσχέτισης της βεβαίωσης με τη μοριοδότηση εκάστου κριτηρίου, με βάση το πλήθος των υποθέσεων που συμμετέχουν στην εκτίμηση.
- Επιλέγονται οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις οι οποίες πληρούν τα κριτήρια των παραγόντων κινδύνου.
- Πραγματοποιείται συνεχής επικαιροποίηση και εμπλουτισμός των κριτηρίων ανάλυσης κινδύνων κατόπιν ενδοϋπηρεσιακής μελέτης εκθέσεων ελέγχου.
- Επανεξετάζεται και ανασχεδιάζεται η διαδικασία επιλογής υποθέσεων, κατόπιν σχετικής αξιολόγησης των αποτελεσμάτων των προτεραιοποιημένων υποθέσεων ελέγχου εκάστου έτους.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΡΟΗΣ ΕΝΕΡΓΕΙΩΝ



«Οι «παράγοντες κινδύνου» δεν είναι επαρκώς στοχευμένοι στο είδος και το μέγεθος των επιχειρήσεων. Δεν διασφαλίζεται η αντιμετώπιση κατά ισοδύναμο τρόπο του κινδύνου φοροδιαφυγής από όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες.»

Απάντηση:

Συνοπτικά

Δεν συμφωνούμε με το πόρισμα. Ειδική προτεραιοποίηση με βάση το μέγεθος γίνεται τόσο για τις μεγάλες επιχειρήσεις όσο και για τους φορολογουμένους μεγάλο πλούτου, που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα του ΚΕΜΕΕΠ και του ΚΕΦΟΜΕΠ. Αντίστοιχη ειδική προτεραιοποίηση γίνεται και για τις υποθέσεις που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα των Ελεγκτικών Κέντρων Αττικής και Θεσσαλονίκης, που συστάθηκαν τον Ιούλιο του 2022 και διαθέτουν ειδικές υποδιευθύνσεις για τις μεγάλες επιχειρήσεις και για τους φορολογουμένους μεγάλο πλούτου.

Η προτεραιοποίηση με βάση τα είδη των επιχειρήσεων και ειδικότερα με βάση τους κλάδους δραστηριότητας δεν ενδείκνυται, διότι υπάρχει κίνδυνος, σε συνδυασμό με άλλα κριτήρια, όπως λχ το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, να οδηγήσει σε πλήρη αποκλεισμό κλάδων δραστηριότητας από τους ελέγχους, περιορίζοντας έτσι την επιθυμητή διασπορά των ελεγκτικών δράσεων.

Αναλυτικά

Η κατηγοριοποίηση του προς αξιολόγηση πληθυσμού αποτελεί τη βάση της διαδικασίας επιλογής υποθέσεων κατ' εφαρμογή του άρθρου 26 του ΚΦΔ.

Στο πλαίσιο της υφιστάμενης διαδικασίας, η κατηγοριοποίηση του αξιολογούμενου πληθυσμού διενεργείται, σύμφωνα και με την υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, ανά αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία (ΚΕΜΕΕΠ, ΚΕΦΟΜΕΠ, ανά υποδιεύθυνση ΕΛ.ΚΕ. & λοιπές Δ.Ο.Υ. Α' Τάξεως), βάσει διακριτών χαρακτηριστικών των φορολογουμένων (π.χ. ύψος ακαθαρίστων εσόδων, ύψος ακίνητης περιουσίας, ύψος δαπανών, κατηγορία τηρούμενων βιβλίων κλπ).

Περαιτέρω, διενεργούνται επιπρόσθετες κατηγοριοποιήσεις του πληθυσμού, σύμφωνα με τους εκάστοτε στόχους του Ετήσιου Επιχειρησιακού Σχεδίου της Α.Α.Δ.Ε. (π.χ. φορολογούμενοι με υψηλό κενό φοροδιαφυγής, φορολογούμενοι που μετέφεραν την φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό, φορολογούμενοι που δραστηριοποιούνται σε ορισμένους κλάδους) αλλά και σύμφωνα τα οριζόμενα στις παρ. 2^α και 2^β του άρθρου 26 του ΚΦΔ, ως προς τη πλήρωση των ποσοστών παλαιότητας των επιλεχθέντων υποθέσεων ελέγχου.

Εν συνεχεία, εφαρμόζονται κριτήρια ανάλυσης κινδύνων ανά κατηγορία ελεγκτικών υπηρεσιών (ΚΕΜΕΕΠ, ΚΕΦΟΜΕΠ, ανά Υποδ/νση ΕΛΚΕ & Λοιπές Δ.Ο.Υ. Α' Τάξεως), καθώς και ανά ΝΠ και ΦΠ για κάθε ελεγκτική Υπηρεσία.

Σημειώνεται ότι, σχετικά με την κατηγοριοποίηση του υπό αξιολόγηση πληθυσμού, υπάρχουν 59 διαθέσιμα κριτήρια.

- ✓ Για τον πληθυσμό του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. εφαρμόζονται 32 κριτήρια,
- ✓ Για τον πληθυσμό των νομικών προσώπων του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. 25 κριτήρια,
- ✓ Για τον πληθυσμό των φυσικών προσώπων του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. 32 κριτήρια,
- ✓ Για την Α' υπ/νση των ΕΛ.ΚΕ. 36 κριτήρια,
- ✓ Για τη Β' υπ/νση των ΕΛ.ΚΕ. 32 κριτήρια ,
- ✓ Για τα νομικά πρόσωπα και φυσικά πρόσωπα της Γ' υπ/νσης των ΕΛ.ΚΕ 30 κριτήρια,

- ✓ Για τη Δ.Ο.Υ. πλοίων 27 κριτήρια και
- ✓ Για τα υπόλοιπα τμήματα ελέγχου των Δ.Ο.Υ.35 κριτήρια, για τα νομικά πρόσωπα και 30 κριτήρια για τα φυσικά πρόσωπα.

Περαιτέρω κατηγοριοποίηση του υπό αξιολόγηση πληθυσμού σύμφωνα με την **ασκούμενη δραστηριότητά του, θα επέφερε την κατάτμηση του πληθυσμού σε πολλαπλές ομάδες, μειώνοντας κατά τον τρόπο αυτό την πιθανότητα να επιλέγονται κάθε φορά προς έλεγχο οι υψηλότερα μοριοδοτούμενες υποθέσεις.**

«Κατά την κατάρτιση από την κεντρική διοίκηση της ΑΑΔΕ του πίνακα προτεραιοποίησης των υποθέσεων που θα ελεγχθούν δεν εφαρμόζεται για όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες η προβλεπόμενη από τη νομοθεσία διάκριση των υποθέσεων αναλόγως της παλαιότητάς τους»

Απάντηση:

Συνοπτικά

Η τεχνική υλοποίηση του πίνακα προτεραιοποίησης των υποθέσεων που θα ελεγχθούν, διενεργείται για όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες σύμφωνα με τα οριζόμενα στο αρ 26 του ν 4987/2022 (ΚΦΔ). Επιπλέον, χορηγούνται ετησίως, στις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες οδηγίες για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων με ρητή αναφορά στα τηρούμενα ποσοστά παλαιότητας.

Σημαντικός αριθμός των υποθέσεων που διεκπεραιώνονται από τις ελεγκτικές υπηρεσίες ανεξάρτητα από την προτεραιοποίησή τους ή μη είναι «παλαιές» (πχ πληροφοριακά δελτία άλλων υπηρεσιών), γεγονός που συμβάλλει στην διαπιστωθείσα απόκλιση μεταξύ των παλαιών και νέων προτεραιοποιημένων υποθέσεων.

Αναλυτικά

Σύμφωνα με οδηγίες που έχουν παρασχεθεί από τη Δ/νση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (πρώην Δ/νση Ελέγχων), στην έναρξη κάθε έτους και μέχρι την ανάρτηση της προτεραιοποίησης εκάστου τρέχοντος έτους, οι ελεγκτικές υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. προβαίνουν στη διενέργεια υποθέσεων ελέγχου σύμφωνα με την προτεραιοποίηση του αμέσως προηγούμενου έτους, μεταξύ άλλων. Οι υποθέσεις αυτές στην πλειοψηφία τους αφορούν φορολογικά έτη που υπόκεινται σε παραγραφή κατά το τρέχον έτος, και χαρακτηρίζονται ως παλαιές (Π), σύμφωνα με την πρόβλεψη του άρθρου 26 του ΚΦΔ.

Ενδεικτικά αναφέρεται η περ. ε' της παρ. 1 του πεδίου Δ. της υπ. αρ. Ο 3006/23-2-2023 Οδηγίας, σύμφωνα με την οποία ορίζεται ότι με την ανάρτηση των αρχείων της ενότητας Γ (Αρχεία Προτεραιοποιημένων-Αξιολογημένων υποθέσεων έτους 2023), οι προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών με αποκλειστική ευθύνη τους, μεταξύ άλλων, επιλέγουν τις προς έλεγχο υποθέσεις λαμβάνοντας υπόψη τη μοριοδότηση αυτών, τη γενεσιουργό αιτία, τη δυνατότητα είσπραξης των προσδοκώμενων ποσών βεβαίωσης, τη σοβαρότητα εν γένει της υπόθεσης και σε συνδυασμό με το προχωρημένο στάδιο εξέλιξής τους, την ανάγκη κάλυψης των ποσοστώσεων του άρθρου 26 του ν.4987/2022 (Α' 206), όπως ισχύει, και του υπολειπόμενου πλήθους ελέγχων βάσει της στοχοθεσίας του επιχειρησιακού σχεδίου του έτους 2023.

Ως «παλαιές» υποθέσεις (ένδειξη «Π») λογίζονται **και** οι υποθέσεις που στο ελεγχόμενο διάστημα εμπεριέχουν την υπό παραγραφή χρήση της τελευταίας πενταετίας (π.χ. ελεγχόμενη

υπόθεση το έτος 2023 η οποία έχει ως διάστημα ελέγχου τα έτη 2017-2019, θεωρείται «παλαιά» υπόθεση, καθότι αφενός, δεσμευτικά βάσει του άρθρου 26 του ΚΦΔ, το πρώτο μη παραγεγραμμένο έτος θεωρείται «Π» και αφετέρου συμπαρασύρει και τα υπόλοιπα έτη ως «Π»).

Σε κάθε περίπτωση και για τον περιορισμό του φαινομένου της μη τήρησης των προβλεπόμενων, στο άρθρο 26 ΚΦΔ, ποσοστών παλαιότητας, σύμφωνα και με την σχετική επισήμανση, έλαβαν χώρα τα κάτωθι:

- Εφαρμόστηκαν οι περιγραφόμενες στις διατάξεις των παρ. 2^α και 2^β του άρθρου 26 του ΚΦΔ, ποσοστών για τις κεντρικά προτεραιοποιημένες υποθέσεων και στις υπηρεσίες ΚΕΦΟΜΕΠ και ΚΕΜΕΕΠ, από την προτεραιοποίηση έτους 2022 και εντεύθεν,
- Επιταχύνθηκε η ανάρτηση της προτεραιοποίησης έτους 2023 και εντεύθεν, εντός του πρώτου διμήνου εκάστου έτους. Συγκεκριμένα, για το έτος 2023 η προτεραιοποίηση δόθηκε στις ελεγκτικές υπηρεσίες τον Φεβρουάριο του 2023, ενώ για το έτος 2024 προγραμματίζεται να δοθεί εντός του μηνός Ιανουαρίου.
- Ορίστηκε ανώτατο επιτρεπόμενο όριο αντικατάστασης προτεραιοποιημένων υποθέσεων (20% για το έτος 2022), εκ μέρους των Προϊστάμενων των ελεγκτικών υπηρεσιών για την προτεραιοποίηση έτους 2022 και εντεύθεν.
- Καθορίστηκε διακριτός στόχος αριθμού ελέγχων (ως μέρος του στόχου του συνολικού αριθμού ελέγχων εκτός επιστροφών φόρων), από το έτος 2022 και εντεύθεν οι οποίοι επιλέγονται με αποκλειστική ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών και δύναται να προσμετρώνται και υποθέσεις που διενεργούνται ανεξάρτητα από την προτεραιοποίηση τους ή μη, μεταξύ άλλων.

Πόρισμα 2^ο :

«Διαπιστώθηκε η παροχή ευρύτατης διακριτικής ευχέρειας στις ελεγκτικές υπηρεσίες για την επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν, ώστε να μην διασφαλίζεται ισότητα μεταχείρισης σε όλη την επικράτεια των φορολογουμένων. Οι ελεγκτικές υπηρεσίες μεταβάλλουν, με στερεοτυπικές αιτιολογίες, τον πίνακα προτεραιοποίησης προτάσσοντας τις εκκρεμείς υποθέσεις τους, τους υποχρεωτικούς ελέγχους και τις υπό παραγραφή περιπτώσεις. Η ΑΑΔΕ δεν υποχρεώνει τις ελεγκτικές υπηρεσίες να χρησιμοποιούν συγκεκριμένα κριτήρια για τις μεταβολές που επιφέρουν, δεν παρακολουθεί και δεν αξιολογεί τις επεμβάσεις αυτές»

Απάντηση:

Συνοπτικά

Η χορήγηση της δυνατότητας στους Προϊσταμένους των Φ.Ε.Υ να επιφέρουν τροποποιήσεις στους πίνακες των υποθέσεων, βάσει κεντρικής αξιολόγησης, διενεργείται κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 26 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Με βάση το νομικό πλαίσιο, την ανάγκη για περιορισμό της ευχέρειας αλλαγής και αντικατάστασης των προτεραιοποιημένων υποθέσεων με άλλες υποθέσεις από τις ελεγκτικές υπηρεσίες, έχει ήδη καθοριστεί, από το έτος 2022 και εντεύθεν, ανώτατο επιτρεπόμενο όριο αντικατάστασης προτεραιοποιημένων υποθέσεων καθώς επίσης και διαδικασία ελέγχου για τους λόγους αντικατάστασης υποθέσεων.

Αναλυτικά

Η δυνατότητα των Προϊσταμένων των Φ.Ε.Υ να προβαίνουν σε τροποποιήσεις των πινάκων προτεραιοποιημένων υποθέσεων, σύμφωνα με σημαντικά στοιχεία ή πληροφορίες που έχουν στη διάθεση τους, λειτουργεί **συμπληρωματικά** της διαδικασίας επιλογής υποθέσεων. Η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων από τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας που διαφοροποιεί τις προτεραιοποιημένες, από την κεντρική υπηρεσία, υποθέσεις αιτιολογείται υποχρεωτικά δεδομένου ότι κάθε περίπτωση διέπεται από διαφορετικά πραγματικά περιστατικά.

Περαιτέρω, στο πλαίσιο συνεχούς βελτίωσης και εξέλιξης της διαδικασίας αξιολόγησης και προτεραιοποίησης υποθέσεων ελέγχου:

➤ Καθορίσθηκε ανώτατο επιτρεπόμενο όριο αντικατάστασης προτεραιοποιημένων υποθέσεων 20% εκ μέρους των Προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών για την προτεραιοποίηση έτους 2022 και εντεύθεν.

➤ Τροποποιήθηκε η υπ. αρ. Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε./23-10-2020 «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (Β' 4738), με την υπ. αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1079613 ΕΞ 20-06-2023/26-6-2023 νεότερη Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., ως προς τον ανακαθορισμό των επιχειρησιακών στόχων, της δομής και των αρμοδιοτήτων των Φορολογικών Περιφερειών. Ειδικότερα, κατόπιν της προαναφερθείσας τροποποίησης, μεταξύ των αρμοδιοτήτων των Φορολογικών Περιφερειών, περιλαμβάνεται και η διαπίστωση της πιστής τήρησης από τις Δ.Ο.Υ. και τα Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛΚΕ) των οδηγιών που εκδίδονται από τη Δ/νση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙΕΣΕΛ) αναφορικά με τις προτεραιοποιημένες υποθέσεις ελέγχου και ειδικότερα τις υποθέσεις που ανακατατάσσονται (εισάγονται ή/και αντικαθίστανται) με σχετική αναφορά στο Α.Τ.Υ. της Γ.Δ.Φ.Λ. Οι τροποποιήσεις αυτές και οι ανακατατάξεις αιτιολογούνται από τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Η αξιολόγηση και η έγκριση των αιτιών διενεργείται από τη ΔΙΕΣΕΛ.

➤ Έχει ήδη σχεδιαστεί προς άμεση εφαρμογή από τις ελεγκτικές υπηρεσίες, η πλήρης, επαρκής και σαφής καταγραφή των αιτιών ανακατανομής και αντικατάστασης των κεντρικά προτεραιοποιημένων υποθέσεων με υποθέσεις που ήδη επεξεργάζονται οι ελεγκτικές υπηρεσίες (παροχή και καταγραφή τεκμηριωμένης αιτιολογίας). Σε αυτό το πλαίσιο, έχει πραγματοποιηθεί η επέκταση των αρμοδιοτήτων των Φορολογικών Περιφερειών (σχετ. το άρθρο 43 της υπ. αρ. Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων») ως προς τη διαπίστωση της πιστής τήρησης από τις Δ.Ο.Υ. και τα ΕΛ.ΚΕ. των οδηγιών που εκδίδονται από τη ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. αναφορικά με τις προτεραιοποιημένες υποθέσεις ελέγχου και ειδικότερα τις υποθέσεις που ανακατατάσσονται (εισάγονται ή/και αντικαθίστανται) με σχετική αναφορά στο Α.Τ.Υ. της Γ.Δ.Φ.Λ.

Πόρισμα 3^ο :

«Κατά τη διάρκεια του έτους, οι προτεραιοποιημένοι έλεγχοι σε ένα μεγάλο ποσοστό δεν πραγματοποιούνται· προτάσσονται για έλεγχο, παραμερίζοντας εκείνους που έχουν περιληφθεί στον πίνακα προτεραιοποίησης των ελέγχων, εκτός από τις υποχρεωτικά ελεγχόμενες, οι υποθέσεις για τις οποίες επίκειται η συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, αλλά και οι υποθέσεις που προκύπτουν από την αξιολόγηση πληροφοριακών δελτίων ή την αξιολόγηση άλλων πληροφοριών και περιστάσεων. Δεν έχουν θεσπιστεί κανόνες ούτε υφίστανται δικλίδες που να εξασφαλίζουν την αιτιολόγηση της παράκαμψης των ελέγχων που περιλαμβάνονται στον πίνακα προτεραιοποίησης. Δεν υφίστανται αντικειμενικά κριτήρια

αξιολόγησης των πληροφοριακών δελτίων και η τελική ευθύνη αξιολόγησής τους ανατίθεται σε τριμελείς επιτροπές.»

Απάντηση:

Συνοπτικά

Βασική προτεραιότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών της ΑΑΔΕ είναι η διενέργεια και ολοκλήρωση των προτεραιοποιημένων προς έλεγχο υποθέσεων οι οποίες προκύπτουν από τους σχετικούς πίνακες, σύμφωνα και με τις εκάστοτε Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Υπάρχουν, παρόλα αυτά, περιπτώσεις που επιτάσσουν την ολοκλήρωση έτερων υποθέσεων, πέραν των αρχικά προτεραιοποιημένων, και καθιστούν επιβεβλημένη την αντικατάστασή τους.

Το πλήθος των προτεραιοποιήσεων που μπορούν τελικώς να ολοκληρωθούν συναρτάται από το διαθέσιμο δυναμικό που απομένει μετά την ολοκλήρωση των υποθέσεων που υποχρεωτικά προτάσσονται αντικαθιστώντας προτεραιοποιημένες υποθέσεις.

Αναλυτικά

Σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – νυν ν. 4987/2022) και όσον αφορά το άρθρο 26, ορίζεται ότι με τη διάταξη του εν λόγω άρθρου προβλέπεται πώς γίνεται η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων και κυρίως με κριτήρια ανάλυσης κινδύνου.

Τα στοιχεία τα οποία συλλέγονται για τον καθορισμό των κριτηρίων προτεραιοποίησης των προς έλεγχο υποθέσεων προέρχονται από τρίτα μέρη, εξωτερικές πηγές καθώς και από διάφορες μελέτες που διενεργούνται από επιχειρήσεις και ακαδημαϊκές κοινότητες.

Η ΑΑΔΕ στο πλαίσιο, βελτίωσης της ακεραιότητας και της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών της, όπως και για τη προτεραιοποίηση των προς έλεγχο υποθέσεων κάνει χρήση του διοικητικού εργαλείου TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool) με το οποίο αξιολογήθηκε το έτος 2018 και η διαδικασία προτεραιοποίησης υποθέσεων προς έλεγχο με ικανοποιητικό βαθμό.

Όσον αφορά στην επισήμανση περί της παράκαμψης και ανακατάταξης των υποθέσεων που περιλαμβάνονται στον πίνακα προτεραιοποίησης εκ μέρους των ελεγκτικών υπηρεσιών, σημειώνεται ότι η υποχρεωτικότητα και επιτακτικότητα ως προς την ολοκλήρωση υποθέσεων ελέγχου απορρέει, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, από το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ενδεικτικά αναφέρονται στο νόμο και σε αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ, οι κάτωθι περιπτώσεις οι οποίες επιτάσσουν την έκδοση νέας εντολής ελέγχου:

- Αποτελέσματα από επιτόπιους, προληπτικούς ελέγχους με σημαντικές παραβάσεις που μπορεί να οδηγήσουν σε περαιτέρω έλεγχο (π.χ. περίπτωση υπότροπου).
- Περιπτώσεις επιστροφής φόρου με ευρήματά, συνεπεία των οποίων απορρίπτεται η επιστροφή.
- Περιπτώσεις υποθέσεων σε εκτέλεση αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και των αρμόδιων διοικητικών δικαστηρίων που πρέπει να ολοκληρωθούν, απαρεγκλίτως, σε χρονικό διάστημα ενός έτους από την έκδοση.

▪ Περιπτώσεις αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής συμπεριλαμβανομένων των ταυτόχρονων φορολογικών ελέγχων, οι οποίες με βάση τις διατάξεις του άρθρου 29 του ΚΦΔ, όπως ισχύει, διεκπεραιώνονται αυστηρά εντός των τιθέμενων στο άρθρο 8 του ν. 4170/2013, προθεσμιών.

▪ Περιπτώσεις υποθέσεων που αφορούν σε ανακλήσεις αδειών λειτουργίας γραφείων ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών εταιρειών που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975 (Α'77), όπως ισχύει.

Σε όλες τις ανωτέρω ενδεικτικές περιπτώσεις, ο έλεγχος διενεργείται και ολοκληρώνεται ανεξάρτητα από την προτεραιοποίησή τους, ως αναφέρεται ρητά στις σχετικές Αποφάσεις του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Ως εκ τούτου, οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις εκάστου έτους δύνανται να ανακαταταχθούν, εφαρμοζόμενου του γενικού κανόνα εισαγωγής νέων υποθέσεων (ήτοι κατόπιν αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της ΦΕΥ, ο οποίος συνεκτιμώντας ενδεικτικά τη γενεσιουργό αιτία, τη δυνατότητα είσπραξης των προσδοκώμενων ποσών βεβαίωσης και τη σοβαρότητα εν γένει της υπόθεσης, εισάγει την προκρινόμενη υπόθεση σε σειρά κατάταξης ανάλογα με τη σημασία της, συνεκτιμώντας τη σοβαρότητα των υποθέσεων που ανακατατάσσονται), όπως αυτός περιλαμβάνεται ρητά στις εκάστοτε ισχύουσες Αποφάσεις Διοικητή Α.Α.Δ.Ε, περί του καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν σε κάθε έτος.

Στα Επιχειρησιακά Σχέδια των ετών 2022 και 2023 προβλέπεται η διενέργεια προτεραιοποιημένων υποθέσεων ελέγχων ειδικών στοχεύσεων προκειμένου να υφίσταται επιπρόσθετος περιορισμός της δυνατότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών να ανακατατάσσουν τις κεντρικά προτεραιοποιημένες υποθέσεις.

Πόρισμα 4^ο :

«Στους ελέγχους διαπίστωσης της ορθής εκπλήρωσης των μη ετήσιων υποχρεώσεων των φορολογικών κεφαλαίου η ΑΑΔΕ δεν εφαρμόζει για την επιλογή τους διαδικασία κεντρικής αξιολόγησης βάσει κινδύνου. Αποτέλεσμα είναι να παρέχεται ευρύτατη διακριτική ευχέρεια στις ελεγκτικές υπηρεσίες για την επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν, ώστε το σύστημα να μη διασφαλίζει την πρόκριση για έλεγχο των πιο ύποπτων υποθέσεων, αποτρέποντας τη στρατηγική στόχευση των φορολογουμένων και να μην εγγυάται την ίση μεταχείριση σε όλη την επικράτεια των υποκείμενων σε έλεγχο φορολογουμένων.»

Απάντηση:

Συνοπτικά

Κατά τα έτη 2020 και 2021 όλες οι υποθέσεις της φορολογίας κεφαλαίου ήταν σε χειρόγραφο μορφή. Συνεπώς δεν ήταν δυνατή η ύπαρξη διαδικασίας κεντρικής αξιολόγησης και προτεραιοποίησης υποθέσεων. Η κατάσταση είναι πλέον διαφορετική με την ψηφιοποίηση της υποβολής των δηλώσεων φορολογίας κεφαλαίου με την πλατφόρμα myPROPERTY της ΑΑΔΕ, που άρχισε να λειτουργεί από τα μέσα του 2021. Έχουν προβλεφθεί και βρίσκονται στο στάδιο υλοποίησης, ενέργειες για την ψηφιοποίηση των υποθέσεων φορολογίας κεφαλαίου που θα επιτρέψουν την αυτοματοποίηση και κεντροποίηση της διαδικασίας επιλογής των υποθέσεων με κριτήρια ανάλυσης κινδύνου.

Αναλυτικά

Μέχρι στιγμής, η επιλογή των σχετικών υποθέσεων διενεργείται από τους Προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών, καθώς αποτελεί διακριτό στόχο του επιχειρησιακού σχεδίου εκάστου έτους.

Η μη ψηφιοποίηση των φορολογιών κεφαλαίου έχει ως αποτέλεσμα την αδυναμία εφαρμογής αυτοματοποιημένου μοντέλου κεντρικής αξιολόγησης υποθέσεων καθώς για την πλήρη εφαρμογή της διαδικασίας της προτεραιοποίησης στις υποθέσεις αυτές, απαιτούνται αφενός ο σχεδιασμός κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου και ηλεκτρονικά δεδομένα σε βάθος ετών αναλόγως του χρόνου παραγραφής έκαστης φορολογίας κεφαλαίου, προκειμένου να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη εφαρμογή της διαδικασίας κεντρικής επιλογής υποθέσεων.

Ωστόσο, στο πλαίσιο βελτίωσης της διαδικασίας επιλογής υποθέσεων των φορολογιών Κεφαλαίου, επισημαίνονται τα εξής:

- Κατόπιν της υποχρεωτικής ηλεκτρονικής υποβολής (λειτουργία ηλεκτρονικής εφαρμογής My Property») ορισμένων εκ των δηλώσεων φορολογιών κεφαλαίου (σχετική η υπ. αρ. Α.1110/2022 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε) καθίσταται δυνατή πλέον η δημιουργία κριτηρίων, ώστε να ενταχθούν στη διαδικασία κεντρικής επιλογής οι υποθέσεις φορολογιών κεφαλαίου, αφού θα είναι διαθέσιμα τα απαραίτητα στοιχεία.
- Επιπροσθέτως, είναι σε εξέλιξη η διαδικασία ψηφιοποίησης των υποβληθέντων χειρόγραφων δηλώσεων φορολογίας κεφαλαίου παρελθόντων ετών, και δημιουργείται βάση δεδομένων, η οποία αναμένεται να συμβάλλει σημαντικά στην επεξεργασία των σχετικών στοιχείων των δηλώσεων και να καταστήσει εφικτή την εφαρμογή αυτοματοποιημένου μοντέλου κεντρικής αξιολόγησης και για τις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου.

Πόρισμα 5^ο

«Οι έλεγχοι που διενεργούνται για την υλοποίηση του πίνακα των προτεραιοποιημένων υποθέσεων δεν είναι εστιασμένοι μόνο στον συγκεκριμένο κίνδυνο φοροδιαφυγής που αξιολογήθηκε προηγουμένως («παράγοντες κινδύνου» που μοριοδοτήθηκαν)· δεν υφίσταται πλαίσιο για την επιλογή του είδους του ελέγχου που θα διενεργηθεί (μερικός ή πλήρης, επιτόπιος ή γραφείου)· δεν υφίσταται μηχανισμός που να διασφαλίζει την έγκαιρη διενέργεια του ελέγχου και την ολοκλήρωσή του εντός ευλόγου χρόνου (χρόνος έναρξης και ολοκλήρωσης του ελέγχου).»

Απάντηση:

Συνοπτικά

Δεν συμφωνούμε με το εύρημα. Οι παράγοντες κινδύνου που μοριοδοτούνται έχουν σαν σκοπό τον εντοπισμό των φορολογουμένων (φυσικών ή νομικών προσώπων) με παραβατική συμπεριφορά. Η παραβατική συμπεριφορά δεν περιορίζεται ποτέ μόνο σε ένα αντικείμενο αλλά εκτείνεται σε περισσότερες φορολογίες (εισόδημα, ΦΠΑ, κεφάλαιο κλπ). Για το λόγο αυτό δεν είναι σκόπιμο, εφικτό αλλά ούτε αποτελεσματικό οι έλεγχοι των προτεραιοποιημένων υποθέσεων να περιορίζονται σε έναν κίνδυνο.

Ως προς τη διάρκεια των ελέγχων επισημαίνεται ότι, εκτός των προγραμματισμένων ελέγχων, οι ελεγκτικές υπηρεσίες διαχειρίζονται και νέες υποθέσεις που εισέρχονται μετά την κατάρτιση του

οριστικού πίνακα των προτεραιοποιημένων υποθέσεων (όπως ενδεικτικά υποθέσεις που αφορούν σε πορισματικές εκθέσεις που διαβιβάζονται στην ΑΑΔΕ, από τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος, υποθέσεις επιστροφών φόρων κλπ) κάποιες εκ των οποίων διενεργούνται ανεξάρτητα από την προτεραιοποίησή τους ή μη, με αποτέλεσμα να καθίσταται εξαιρετικά πιθανή η επιμήκυνση του χρόνου ολοκλήρωσης εκάστης υπόθεσης.

Περαιτέρω, η κατηγοριοποίηση των υποθέσεων ως προς το είδος του ελέγχου (μερικός ή πλήρης, επιτόπιος ή γραφείου) που θα διενεργηθεί ακολουθεί συγκεκριμένη πρακτική.

Αναλυτικά

Στις ελεγκτικές υπηρεσίες αναρτάται πίνακας με τις αξιολογημένες υποθέσεις, καθώς και πρόσθετοι πίνακες πληροφοριών από τις διενεργούμενες στοχεύσεις-διασταυρώσεις.

Ειδικότερα, ο πίνακας ανάρτησης των αξιολογημένων υποθέσεων αφορά σε έκαστο αξιολογημένο ΑΦΜ και περιλαμβάνει πληροφορίες Μητρώου, πληροφορίες εκκρεμών ελέγχων και πληροφορίες αξιολόγησης.

Οι προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών, οι οποίοι έχουν αποκλειστική πρόσβαση στα ως άνω αρχεία, χορηγούν με αποκλειστική ευθύνη τους τις ως άνω πληροφορίες στους ελεγκτές για τις υποθέσεις που τους ανατίθενται. Ωστόσο, κατά τη διάρκεια του ελέγχου δύναται να προκύψουν σημαντικά ευρήματα και ο έλεγχος να οδηγηθεί σε άλλη κατεύθυνση (σε άλλο φορολογικό αντικείμενο).

Σχετικά με την επισήμανση ότι δεν υφίσταται πλαίσιο για την επιλογή του είδους του ελέγχου που θα διενεργηθεί (μερικός ή πλήρης, επιτόπιος ή γραφείου), σημειώνεται ότι η επιλογή του είδους (πλήρης-μερικός) και της μορφής (επιτόπιος-γραφείου) του ελέγχου καθώς και το εύρος των ελεγκτικών επαληθεύσεων ανά ελεγχόμενη υπόθεση εμπίπτει αποκλειστικά στις αρμοδιότητες του Προϊσταμένου εκάστης ελεγκτικής υπηρεσίας καθώς έχει όλη την πληροφορία στη διάθεσή του και μπορεί να κρίνει το καταλληλότερο και αποτελεσματικότερο είδος του ελέγχου που θα διενεργηθεί. Περαιτέρω, το αντικείμενο ελέγχου κρίνεται ομοίως από τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας και προσδιορίζεται κατ' ελάχιστο, ως αναφέρεται στις κατ' έτος αναλυτικές οδηγίες, σε «Εισόδημα» για τα ΦΠ που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και σε «Εισόδημα ή/και ΦΠΑ» για τα ΝΠ και τα ΦΠ που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Τα ανωτέρω δεν δύναται να προσδιοριστούν επακριβώς και κατ' απόλυτο τρόπο στο πλαίσιο της κεντρικής επιλογής υποθέσεων, αλλά σε κάθε περίπτωση απαιτείται η κρίση του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας, ο οποίος συνεκτιμά τα πραγματικά περιστατικά και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε υπόθεσης.

Αναφορικά με την επισήμανση ότι δεν υφίσταται μηχανισμός που να διασφαλίζει την έγκαιρη διενέργεια του ελέγχου και την ολοκλήρωσή του εντός εύλογου χρόνου (χρόνος έναρξης και ολοκλήρωσης του ελέγχου), θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί μια σύνθετη μορφή ελέγχου, η πολυπλοκότητα του οποίου συναρτάται τόσο με τα ελεγχόμενα φορολογικά αντικείμενα, όσο και με το πλήθος των ελεγχόμενων χρήσεων.

Ως εκ τούτου, η έκταση του ελέγχου δύναται να διαφοροποιείται, σε σχέση με τον αρχικό αναμενόμενο χρόνο ολοκλήρωσης του, λόγω των ευρημάτων και διαπιστώσεων που προκύπτουν κατά τη διενέργεια του ελέγχου τα οποία μπορούν να οδηγήσουν σε πρόσθετες ενέργειες.

Προς τούτο από το έτος 2022, καθορίζεται διακριτός στόχος αριθμού ελέγχων (ως μέρος του στόχου του συνολικού αριθμού ελέγχων εκτός επιστροφών φόρων), οι οποίοι επιλέγονται με αποκλειστική ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών (με ταυτόχρονη σχετική αναφορά στη κεντρική υπηρεσία) προκειμένου οι ανωτέρω υποθέσεις, μεταξύ άλλων, να αποτελούν μέρος του επιχειρησιακού σχεδιασμού, γεγονός που συμβάλει στην άμβλυνση του αναφερόμενου προβλήματος. Επιπροσθέτως, η επίσπευση της ανάρτησης της προτεραιοποίησης εντός του πρώτου διμήνου εκάστου έτους αναμένεται να συμβάλει σημαντικά στη διευκόλυνση και υποβοήθηση του έργου του ελεγκτικού δυναμικού της Α.Α.Δ.Ε όσον αφορά τον έγκαιρο προγραμματισμό και την κατά το δυνατόν, γρηγορότερη ολοκλήρωση των διενεργούμενων ελέγχων.

Πόρισμα 6^ο

«Δεν έχει θεσπισθεί κεντρικά ένα αυστηρό πλαίσιο για την υλοποίηση των ελεγκτικών ενεργειών από τις επιμέρους υπηρεσίες: έλλειψη υποχρεωτικής εφαρμοζόμενου εγχειριδίου ελέγχου για όλα τα είδη του ελέγχου, απουσία συστήματος ενδογενούς ελέγχου στις ελεγκτικές υπηρεσίες, ανεπάρκεια δικλίδων του Ο.Π.Σ. Ειδικίς, περιορισμένος αριθμός ελέγχων σχετικά με την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας από τις ελεγκτικές υπηρεσίες.»

Απάντηση:

Συνοπτικά

Διαφωνούμε με το εύρημα. Έχει εκδοθεί πλήθος αποφάσεων και οδηγιών (γενικών και ειδικών), με σκοπό τη διασφάλιση την αντικειμενικότητας και της τυποποίησης των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Για τον ίδιο σκοπό συντάσσονται και σχετικά εγχειρίδια. Η ύπαρξή του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της ΑΑΔΕ, διασφαλίζει την επίτευξη των προσδιορισμένων αντικειμενικών σκοπών και στόχων που επιτελούν τα όργανα της Διοίκησης.

Αναλυτικά

Αναφορικά με τα παραπάνω σας γνωρίζουμε ότι έχουν εκδοθεί αποφάσεις και οδηγίες του Διοικητή της ΑΑΔΕ που καθορίζουν συγκεκριμένο πλαίσιο ελεγκτικών ενεργειών για όλα τα είδη ελέγχων. Ειδικότερα, οι ελεγκτικές υπηρεσίες ακολουθούν το πρόγραμμα ελέγχου της υπό στοιχεία Α.1293/2019 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. για πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία και το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/2015 Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. (σχετ. η υπό στοιχεία ΠΟΛ.1036/2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.) για τις επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις υπό στοιχεία Α.1293/2019 και ΠΟΛ.1036/2017 Αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ, το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Επιπλέον, έχουν δοθεί οδηγίες για τους **ελέγχους επιστροφής φόρου** (Α.1104/2020 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., Ε.2140/2019 εγκύκλιος Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., Ο ΔΕΛ Α 1043783 ΕΞ 2020, Ο ΔΕΛ Β 1102446 ΕΞ 2019, ΔΕΛ Β 1133271 ΕΞ 2017, ΔΕΛ Β 1182782 ΕΞ 2017 οδηγίες Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. και ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013 οδηγίες Γ.Γ.Δ.Ε.), για τους **μερικούς επιτόπιους ελέγχους πρόληψης** (ΔΕΛ Β 135494 ΕΞ 2019 ΕΜΠ και ΔΕΛ Β 127833 ΕΞ 2020 ΕΜΠ οδηγίες Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.), για **ελέγχους με έμμεσες τεχνικές** (Α.1008/2020 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., ΠΟΛ.1259/2014 οδηγίες Γ.Γ.Δ.Ε., Ε.2015/2020 και Ε.2016/2020 εγκύκλιοι Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.), για τον **άμεσο καταλογισμό** σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις

μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού) (Α.1413/2019 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.), καθώς και για την εφαρμογή εν γένει των σχετικών με τις διαδικασίες ελέγχου διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2-5-2014 οδηγίες Γ.Γ.Δ.Ε.). Όσον αφορά τους ελέγχους με έμμεσες τεχνικές, επισημαίνεται ότι η επιλογή και εφαρμογή τους γίνεται κατόπιν έγκρισης του Προϊστάμενου της ελεγκτικής Υπηρεσίας (σχετ. Α.1008/2020 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ και ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε.) και είναι πλήρως αιτιολογημένη.

Ενδεικτικά παραθέτουμε κάποιες ελεγκτικές επαληθεύσεις που γίνονται υποχρεωτικά κατά τη διενέργεια ενός φορολογικού ελέγχου κατ'εφαρμογή των προαναφερόμενων αποφάσεων:

- Σε έλεγχο αλλοδαπών εταιρειών πρέπει να ελεγχθεί εάν ο φορολογούμενος έχει συμπεριλάβει στο φορολογητέο εισόδημα το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, κατά το μέρος που του αναλογεί με βάση το ποσοστό συμμετοχής του, ακολουθώντας τα εξής βήματα:
 - α) Να ελεγχθεί –καταρχήν- εάν άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες κατηγορίες (σελ 58 της ΠΟΛ 1124/2015)
- Σε έλεγχο για τον Φ.Π.Α. εκρών ελέγχεται δειγματοληπτικά η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών του Φ.Π.Α. στα έσοδα της επιχείρησης ιδίως εάν αυτά υπόκεινται σε περισσότερους του ενός συντελεστές κ.ο.κ. (σελ 63 της ΠΟΛ 1124/2015)

Πέραν των ανωτέρω, προς υποβοήθηση του έργου των ελεγκτικών υπηρεσιών έχουν εκδοθεί: εγχειρίδιο πρακτικής εφαρμογής έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού των εσόδων, εγχειρίδιο μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης (προληπτικού) καθώς και εγχειρίδιο επιχειρησιακών διαδικασιών ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών. Περαιτέρω, στο εγχειρίδιο επιλεγμένων λειτουργικών διαδικασιών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης που εκδίδεται από την ΑΑΔΕ έχει καταγραφεί η διαδικασία «Σύνταξη εκθέσεων ελέγχου και έκδοση καταλογιστικών πράξεων», στην οποία αποτυπώνονται εν γένει τα βήματα της ελεγκτικής διαδικασίας.

Τέλος, σημειώνεται ότι η έκθεση ελέγχου υπογράφεται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφεται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει, και θεωρείται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής Υπηρεσίας.

Οποιαδήποτε πράξη επιτελέστηκε ή επιτελείται από τα όργανα διοίκησης και την ανώτερη διοίκηση της Αρχής για τη διαχείριση του κινδύνου και την αύξηση της πιθανότητας επίτευξης των προσδιορισμένων αντικειμενικών σκοπών και στόχων, σχετίζεται, σαφώς, με το **Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου της ΑΑΔΕ**.

Συστατικά στοιχεία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στην ΑΑΔΕ

Τα πέντε (5) διακριτά συστατικά στοιχεία του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της ΑΑΔΕ είναι το **Περιβάλλον Ελέγχου, η Διαχείριση Κινδύνων, οι Δικλίδες Ασφαλείας, η Πληροφόρηση & Επικοινωνία και η Παρακολούθηση**. Καθένα δε από αυτά τα συστατικά στοιχεία, αποτελείται με τη σειρά του από επιμέρους στοιχεία.

Η Παρακολούθηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της Αρχής έγκειται στη συνεχή αξιολόγηση της ύπαρξης και της λειτουργίας των συστατικών στοιχείων του. Αυτό επιτυγχάνεται κυρίως μέσω της δράσης της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου(ΔΕΣΕΛ), η οποία είναι ανεξάρτητη από τις υπόλοιπες επιχειρησιακές μονάδες της Αρχής και η οποία, προσπαθώντας να λειτουργεί σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου, διενεργεί προγραμματισμένους και έκτακτους εσωτερικούς ελέγχους με εντολή του Διοικητή της Αρχής, αξιολογώντας, μεταξύ άλλων, την επάρκεια και αποτελεσματικότητα των υφιστάμενων δικλίδων ασφαλείας ως προς το σχεδιασμό και τη λειτουργία τους, καθώς και τις υπάρχουσες διαδικασίες ως προς την επίτευξη μέσω αυτών των στόχων της Αρχής. (άρθρο 16 εσωτερικού κανονισμού λειτουργίας ΔΕΣΕΛ Δ ΟΡΓ Α 1074205 ΕΞ 2019/21.05.2019 (β' 2154).

Σύμφωνα με το πρότυπο διοικητικής πρακτικής του COSO, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου αποτελείται από πέντε (5) Πυλώνες και δεκαεπτά (17) Αρχές, που προσαρμόζονται στις επιχειρησιακές ανάγκες του κάθε φορέα.

Τέλος, σημειώνεται ότι από τη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου έχουν διενεργηθεί επτά (7) εσωτερικοί έλεγχοι αναφορικά με τις ελεγκτικές διαδικασίες (συγκεκριμένα έχει συνταχθεί επιπλέον η αριθ. 68/2021 προσωρινή έκθεση η οποία έχει ήδη οριστικοποιηθεί καθώς και η υπ' αριθμ. 69/2021 έκθεση).

Πόρισμα 7^ο

«Δεν εντοπίστηκε διαδικασία αξιολόγησης a posteriori της αποτελεσματικότητας των «παραγόντων κινδύνου» που έχουν θεσπιστεί για την επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν. Δεν επαληθεύεται ούτε αξιολογείται η εφαρμογή του προγράμματος ελέγχου από τις ελεγκτικές υπηρεσίες.»

Απάντηση:

Συνοπτικά

Δεν συμφωνούμε με το εύρημα. Η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα των «παραγόντων κινδύνου» παρακολουθείται από τις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, ως εξής:

- ✓ Από τον ετήσιο απολογισμό της Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων.
- ✓ Από τις ετήσιες απολογιστικές κλαδικές μετρήσεις και μελέτες της Διεύθυνσης Στρατηγικού Σχεδιασμού της ΑΑΔΕ.
- ✓ Από τις αποφάσεις και την κατάσταση των συνηθέστερων λαθών που συντάσσεται από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ).

Αναλυτικά

Για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας των υποθέσεων και των κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση να συνεκτιμώνται και ποιοτικά χαρακτηριστικά τα οποία καθίστανται σημαντικοί και επιδραστικοί παράγοντες, όπως το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, τα διαθέσιμα ελεγκτικά εργαλεία, η εκπαίδευση των ελεγκτών, η κατά περίπτωση εμπειρία των ελεγκτών, η επιβάρυνση των ελεγκτών (πλήθος προς διενέργεια ελέγχων για την κάλυψη των στόχων του Επιχειρησιακού Σχεδίου εκάστου έτους), κλπ.

Ανεξάρτητα από τα ανωτέρω, δεδομένου ότι η παρακολούθηση των υποθέσεων εκάστου έτους που αξιολογούνται και προτεραιοποιούνται στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων του

άρθρου 26 του ΚΦΔ με σκοπό την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων ελέγχου (και συνακόλουθα των κριτηρίων ανάλυσης κινδύνων) αποτελεί διαρκή στόχο της Δ/νσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (πρώην Δ/νσης Ελέγχων) της Γενικής Δ/νσης Φορολογικών Λειτουργιών, συντάσσεται και υποβάλλεται ιεραρχικά σχετική μελέτη, σε ετήσια βάση, λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα από τους διενεργηθέντες ελέγχους. Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, αντίστοιχες ενέργειες διενεργούνται και από άλλες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ (ΔΕΔ, ΔΙΕΣΕΛ, ΔΙΣΣ).

Β. Δεν επαληθεύεται ούτε αξιολογείται η εφαρμογή του προγράμματος ελέγχου από τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

Απάντηση:

Η εφαρμογή του προγράμματος ελέγχου από τις ελεγκτικές υπηρεσίες διασφαλίζεται σε κάθε περίπτωση δεδομένου ότι οι συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους παλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει, και θεωρούνται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής Υπηρεσίας.

Πόρισμα 8°

«Στη φορολογική διοίκηση εφαρμόζονται περιγράμματα θέσεων εργασίας και διαδικασίες διαπίστευσης ελεγκτικών ικανοτήτων και αξιολόγησης της απόδοσης των στελεχών της. Δεν υπάρχει διαδικασία διαρκούς υποχρεωτικής εκπαίδευσης και κατάρτισης του ελεγκτικού δυναμικού. Το σύστημα διασφάλισης των ικανοτήτων του ελεγκτικού προσωπικού χρήζει διαρκούς ανάπτυξης. Το σύστημα ανάπτυξης του ήθους του ελεγκτικού δυναμικού εμφανίζει αδυναμίες»

Απάντηση:

Συνοπτικά

Έχει ολοκληρωθεί η σύνταξη και επίκειται η δημοσιοποίηση του Κώδικα Δεοντολογίας των Υπαλλήλων της ΑΑΔΕ, που περιλαμβάνει ειδική ενότητα με πρότυπα δεοντολογίας των ελεγκτών της ΑΑΔΕ, για τη διασφάλιση της εγκυρότητας και της ποιότητας του ελεγκτικού έργου.

Αναλυτικά

Στον Κώδικα Δεοντολογίας προβλέπεται η ανάπτυξη δράσεων ευαισθητοποίησης σε θέματα ακεραιότητας και δεοντολογίας, μέσω της ενημέρωσης και εκπαίδευσης των υπαλλήλων της ΑΑΔΕ από την ΦΟΤΑ, σε συνεργασία με τις αρμόδιες Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, καθώς και στο Στρατηγικό Σχέδιο κατά της Διαφθοράς, περιλαμβάνεται Δράση ενίσχυσης Ακεραιότητας και Διαφάνειας 3.1:

- ✓ Εκπαίδευση του προσωπικού της ΑΑΔΕ μέσω συστηματικών εκπαιδευτικών δράσεων με θέματα όπως ενίσχυση ακεραιότητας, καταπολέμηση διαφθοράς, τήρηση Κώδικα Δεοντολογίας, υποβολή και διαχείριση καταγγελιών.
- ✓ Ειδική εκπαίδευση και σεμινάρια προς προϊσταμένους με σκοπό την πρόληψη και τον εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς, όπως και στο Σχέδιο δράσης 2023-2025 Πρωτοκόλλου Συνεργασίας μεταξύ ΕΑΔ και ΑΑΔΕ που περιλαμβάνει τη Δράση 10: Δράσεις εκπαίδευσης και ευαισθητοποίησης.

Επιπλέον, στο Σχέδιο δράσης 2023-2025 Πρωτοκόλλου Συνεργασίας μεταξύ ΕΑΔ και ΑΑΔΕ, περιλαμβάνεται Δράση 7: Διαρκής βελτίωση συστημάτων ακεραιότητας και εσωτερικού ελέγχου της ΑΑΔΕ (Αυτοαξιολόγηση-Σύστημα Ακεραιότητας-Ενδυνάμωση Συστήματος-Παρακολούθηση υλοποίησης προτάσεων-Εφαρμογή μοντέλου ωριμότητας), καθώς και στο Στρατηγικό Σχέδιο κατά της Διαφθοράς, περιλαμβάνεται Δράση Ψηφιακού Μετασχηματισμού και Ανάπτυξης Πληροφοριακού Συστήματος Παρακολούθησης και Διαχείρισης Κινδύνων στην ΑΑΔΕ.

Στο Στρατηγικό Σχέδιο κατά της Διαφθοράς, προβλέπεται Δράση ενίσχυσης της συνεργασίας 2.2:

- Νομοθετική ρύθμιση για τη θωράκιση της διαδικασίας της προστασίας των πληροφοριοδοτών.
- Ανταλλαγή πληροφοριών και τεχνογνωσίας των φορέων και Υπηρεσιών επιθεώρησης, ελέγχου και καταπολέμησης της διαφθοράς.
- Δημιουργία πλαισίου για τη διαχείριση και αξιοποίηση των καταγγελιών που γίνονται μέσω του μοναδικού κέντρου υποδοχής και διαχείρισης καταγγελιών περί φοροδιαφυγής, ξελύματος μαύρου χρήματος και διαφθοράς (Έργο 18Ε.2.3.09).

Πόρισμα 9^ο

«Το σύστημα διασφάλισης της ακεραιότητας στον φοροελεγκτικό μηχανισμό εμφανίζει αδυναμίες: οι ελεγκτικές υπηρεσίες διαθέτουν ευρεία ευχέρεια στην επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν και στον τρόπο διενέργειας των ελέγχων, δεν έχει θεσπιστεί μηχανισμός για τη συστηματική και συνεχή αξιολόγηση των κινδύνων διαφθοράς στις ελεγκτικές διαδικασίες, δεν υλοποιούνται προγράμματα κατάρτισης και εκπαίδευσης σε θέματα δεοντολογίας, ακεραιότητας και ανάπτυξης εργασιακού ήθους, δεν έχει θεσμοθετηθεί διαδικασία για την υποβολή δήλωσης μη σύγκρουσης συμφερόντων, ούτε εφαρμόζεται πολιτική τακτικής εναλλαγής προσωπικού σε περιπτώσεις που η κατοχή μίας θέσης δημιουργεί ευκαιρίες για επιλήψιμες συμπεριφορές.»

Απάντηση:

Συνοπτικά

Στο πλαίσιο των διαλαμβανόμενων του συγκεκριμένου ευρήματος, έχουν ήδη γίνει ενέργειες αλλά και έχουν σχεδιαστεί ή βρίσκονται προς υλοποίηση δράσεις από τις αρμόδιες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ.

Αναλυτικά

Για όλα τα είδη ελέγχων, έχουν εκδοθεί αποφάσεις και οδηγίες του Διοικητή της ΑΑΔΕ που καθορίζουν συγκεκριμένο πλαίσιο ελεγκτικών ενεργειών. Η δυνατότητα τροποποίησης ή/και συμπλήρωσης των προγραμμάτων ελέγχου, καθώς και η τυχόν επιλογή και εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, εφόσον πληρούνται οι κατά νόμο οριζόμενες προϋποθέσεις, λαμβάνουν υπόψη τα δεδομένα και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε ελεγχόμενης υπόθεσης και λαμβάνουν χώρα κατόπιν σχετικής έγκρισης του Προϊσταμένου της ελεγκτικής Υπηρεσίας. Τα παραπάνω επιβάλλονται από το γεγονός ότι το αντικείμενο εργασιών, το μέγεθος, οι ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας, καθώς και τα πραγματικά περιστατικά διαφέρουν ανά ελεγχόμενη υπόθεση και οι παρεχόμενες οδηγίες διενέργειας του ελέγχου πρέπει να καλύπτουν το ευρύτερο πλαίσιο των ενδεδειγμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων και ενεργειών προκειμένου να εξασφαλίζεται η πληρότητα και επάρκεια του διενεργούντος ελέγχου. Δεδομένου ότι οι μέθοδοι φοροδιαφυγής των επιχειρήσεων είναι δυνατόν να διαχέονται σε όλο το εύρος των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) και δεν περιορίζονται σε συγκεκριμένα πεδία, οι ελεγκτικές

ενέργειες και επαληθεύσεις οφείλουν να προσαρμόζονται καταλλήλως κατά την κρίση των αρμόδιων οργάνων ελέγχου, προκειμένου να εξακριβωθεί η εκπλήρωση ή όχι των υποχρεώσεων του ελεγχόμενου σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία και οι ελεγκτικές υπηρεσίες θα πρέπει να διαθέτουν την απαιτούμενη ευχέρεια για τον εντοπισμό των εστιών φοροδιαφυγής.

Η κινητικότητα και η κατάταξη σε Ελεγκτικές Θέσεις της ΑΑΔΕ, οι οποίες σύμφωνα με το εσωτερικό σύστημα ιεράρχησης των Θέσεων Εργασίας της ΑΑΔΕ [Αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ: ΔΔΑΔ Ε 1045944 ΕΞ 2021/31.05.2021 (ΦΕΚ Β' 2313/1-6-2021) και ΔΔΑΔ Ε 1045945 ΕΞ 2021/31.05.2021 (ΦΕΚ Β' 2316/1-6-2021)] χαρακτηρίζονται ως Θέσεις Εργασίας Ειδικής Βαρύτητας (ΘΕΕΒ), προϋποθέτει τη διενέργεια ειδικής διαδικασίας επιλογής σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζονται με αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Εν προκειμένω, βρισκόμαστε στο στάδιο ολοκλήρωσης του σχεδίου απόφασης για κατάταξη σε ΘΕΕΒ των υπαλλήλων της ΑΑΔΕ, το οποίο, μαζί με δύο νέα σχέδια αποφάσεων του Διοικητή για την κινητικότητα των Υπαλλήλων της ΑΑΔΕ και το rotation (κατ' αρχάς μόνο τελωνειακών υπαλλήλων), ετέθησαν σε διαβούλευση, η οποία και έχει ολοκληρωθεί. Επίκειται η ολοκλήρωση της επεξεργασίας των σχολίων που υποβλήθηκαν στη διαβούλευση και ακολούθως η εισαγωγή των ως άνω σχεδίων αποφάσεων προς έγκριση στο Συμβούλιο Διοίκησης.

Σύμφωνα με το ως άνω σχέδιο απόφασης για τη στελέχωση των ελεγκτικών θέσεων της ΑΑΔΕ (ΘΕΕΒ), η διαδικασία εκκινεί με την προκήρυξη ειδικής διαδικασίας επιλογής σύμφωνα με τις αρχές της δημοσιότητας και της διαφάνειας και συγκεκριμένα μέσω γραπτής δοκιμασίας καθώς επίσης στοχευμένης εκπαίδευσης των υποψηφίων ελεγκτών.

Η ΑΑΔΕ έχει αναπτύξει ένα ολοκληρωμένο σύστημα διαχείρισης του ανθρώπινου δυναμικού της, (αξιολόγηση της απόδοσης των υπαλλήλων στη βάση των Περιγραμμάτων Θέσεων εργασίας, αξιολόγηση βάσει αντικειμενικών κριτηρίων των θέσεων εργασίας και κατάταξης αυτών σε βαθμούς, καθορισμός των κριτηρίων και των προϋποθέσεων κατάταξης και κινητικότητας των υπαλλήλων σε Θέσεις Εργασίας και το βαθμό αυτών, σύνδεση των θέσεων αυτών και του βαθμού τους με ειδική αμοιβή), τηρώντας τις αρχές της διαφάνειας, αξιοκρατίας, συμμετοχικότητας και αντικειμενικότητας, διασφαλίζοντας παράλληλα τους όρους και τις προϋποθέσεις μιας σύγχρονης ορθολογικής και αποτελεσματικής διοίκησης προσωπικού της.

Στο πλαίσιο λυτόν της αξιολόγησης της απόδοσης των υπαλλήλων, έχει ορισθεί ως απαραίτητη προϋπόθεση για την κατάταξη των υπαλλήλων σε θέσεις εργασίας ανώτερου βαθμού (όπως από Θέση Εργασίας Βοηθού Ελεγκτή σε Θέση Εργασίας Έμπειρου Ελεγκτή), το αποτέλεσμα της αξιολόγησης των δύο τελευταίων αξιολογήσεων να είναι άνω του 85%. Τέλος, σύμφωνα με το ισχύον σύστημα της αξιολόγησης του προσωπικού [(Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ: ΔΔΑΔ Ε 1191816 ΕΞ 2018/28.12.2018 (Β' 6225/31-12-2018), ως ισχύει), υπάρχουν επιμέρους προβλέψεις για τις περιπτώσεις μη επιτυχούς άσκησης των καθηκόντων των υπαλλήλων της ΑΑΔΕ, όπως για παράδειγμα:

-Για τον υπάλληλο που λαμβάνει στο πλαίσιο της Αξιολόγησης, σε δύο συναπτές αξιολογικές περιόδους, βαθμολογία κατώτερη του 40, αναζητείται άλλη θέση εργασίας εντός τη ΑΑΔΕ ιδίου ή κατώτερου βαθμού σύμφωνα με τα τυπικά προσόντα του...» (αρ. 20 παρ.3).

-Σε περίπτωση αξιολόγησης του υπαλλήλου με μέσο όρο βαθμολογίας μικρότερο του 60οφείλεται να ληφθούν μέτρα βελτίωσης (αρ. 21 παρ. 1) -Σε περίπτωση μετά το πέρας της διετίας (μετά την εφαρμογή Προγράμματος Βελτίωσης της Απόδοσής του), ο αξιολογούμενος εξακολουθεί να έχει μέσο όρο βαθμολογίας μικρότερο του 60 τοποθετείται σε διαφορετική θέση εργασίας εντός της ΑΑΔΕ.

-Για τους κατόχους Θέσεων Ευθύνης που αξιολογούνται ως μη επαρκείς, (σ.σ. σύμφωνα με την ισχύουσα κλίμακα αξιολόγησης)λήγει πρόωρα η θητεία τους...(Αρ. 20 παρ. 4)

β) ΘΕΣΕΙΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΩΝ ΟΡΓΑΝΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΚΑΙ ΥΠΕΥΘΥΝΩΝ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΓΡΑΦΕΙΩΝ ΤΗΣ ΑΑΔΕ

Βάσει της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν. 4389/2016 (Α'94), με τον Οργανισμό της Αρχής καθορίζονται οι θέσεις προϊσταμένων οργανικών μονάδων και υπεύθυνων αυτοτελών γραφείων της Αρχής, για τις οποίες δεν υπάρχει δικαίωμα επανυποβολής αίτησης υποψηφιότητας για την ίδια θέση, στην οποία έχουν ασκήσει καθήκοντα για μία πλήρη θητεία, για δεύτερη συνεχόμενη θητεία. Οι θέσεις αυτές καθορίζονται με κύριο κριτήριο τη βαρύτητα της θέσης στην επίτευξη των στόχων ελέγχου και βεβαίωσης και αναγκαστικής είσπραξης των εσόδων του Κράτους, καθώς και στην καταπολέμηση του λαθρεμπορίου. Στην υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020/23.10.2020 (Β'4738) Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», και ειδικότερα στα άρθρα 9Α και 77 αυτού, όπως συμπληρώθηκαν, τροποποιήθηκαν και ισχύουν, αναφέρεται ότι «Στο Αυτοτελές Γραφείο Συμβούλου Ακεραιότητας (Α.Γ.Σ.Α.), υπαγόμενο απευθείας στον Διοικητή της ΑΑΔΕ, Υπεύθυνος ορίζεται υπάλληλος της Αρχής ή άλλου Φορέα της Γενικής Κυβέρνησης εγγεγραμμένος στο Μητρώο Συμβούλων Ακεραιότητας του άρθρου 26 του ν. 4795/2021, που πληροί τις προϋποθέσεις αυτού και έχει επιλεγεί κατά την διαδικασία του άρθρου 28 του ίδιου ως άνω νόμου, με την εξαίρεση της παρ. 3 του άρθρου 82, ομοίως».

Επιπρόσθετα, στο άρθρο 9 Α της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020/23.10.2020 (Β'4738) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αναφέρεται ότι ο Σύμβουλος Ακεραιότητας ορίζεται και ως Υπεύθυνος Παραλαβής και Παρακολούθησης Αναφορών (Υ.Π.Π.Α.), κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 8, του άρθρου 10 και της παρ. 3 του άρθρου 25 του ν. 4990/2022 (Α' 210) «Προστασία προσώπων που αναφέρουν παραβιάσεις ενωσιακού δικαίου - Ενσωμάτωση της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/1937 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 23ης Οκτωβρίου 2019 (L 305) και λοιπές επείγουσες ρυθμίσεις» Δοθέντων των ανωτέρω και προς συμμόρφωση με την υποχρέωση θέσπισης εσωτερικού διαύλου αναφοράς στον δημόσιο τομέα, εκδόθηκε η υπ' αρ. πρωτ. ΔΔΑΔ Γ 1070517 ΕΞ 2023/30.05.2023 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, «Ορισμός Υπευθύνου Παραλαβής και Παρακολούθησης Αναφορών (Υ.Π.Π.Α.) ν. 4990/2022, στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπου ορίστηκε Υ.Π.Π.Α. στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων έως ότου πληρωθεί η θέση του Συμβούλου Ακεραιότητας.

Τον Μάρτιο του 2023 υπεγράφη Πρωτόκολλο Συνεργασίας μεταξύ του Διοικητή της ΑΑΔΕ κ. Πιτσιλή και της Αναπληρώτριας Διοικητή της Ε.Α.Δ. κ. Ρογκάκου με σκοπό την καθιέρωση ενός πλαισίου συνεργασίας μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών. Για την υλοποίηση του Μνημονίου Συνεργασίας συμφωνήθηκε, μεταξύ άλλων, ένα Σχέδιο Δράσης για την Ενίσχυση της Διαφάνειας και της Ακεραιότητας των Υπηρεσιών της ΑΑΔΕ 2023-2025. Όπως προβλέπεται στο χρονοδιάγραμμα υλοποίησης του Σχεδίου Δράσης, η Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου είναι εμπλεκόμενη Υπηρεσία στις εξής δράσεις:

Α) 5. Σύνταξη του Κώδικα Δεοντολογίας Υπαλλήλων της ΑΑΔΕ (ειδικές οδηγίες για το τελεωειακό πεδίο), χρόνος υλοποίησης 7/2023.

Β) 7. Διαρκή βελτίωση συστημάτων ακεραιότητας και εσωτερικού ελέγχου της ΑΑΔΕ, συνεχής δράση 2023.

Γ) 9. Διερεύνηση υποθέσεων απάτης – πειθαρχικών ερευνών – δειγματοληπτικοί έλεγχοι, συνεχής δράση 2023.

Δ) 10. Δράσεις εκπαίδευσης και ευαισθητοποίησης – Μέτρηση αντίληψης διαφθοράς, 2023-2025.