



ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΔΙΙΔΡΥΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΕΙΔΙΚΕΥΣΗΣ

«ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ »

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΤΙΤΛΟΣ

ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟΥ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟΣ ΦΟΙΤΗΤΗΣ

ΛΥΡΙΝΤΖΑΚΗΣ ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ(ΑΜ:ΜΔΛ316)

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΔΙΔΑΚΤΩΡΕΣ

ΤΑΜΠΟΥΡΑΤΖΗ ΘΑΛΕΙΑ

Ηράκλειο,01 Απριλίου 2022

Αφιερώνεται στην οικογένεια μου και στους ανθρώπους που ήταν δίπλα μου σε αυτό το ταξίδι.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Έχω το καθήκον με αφορμή το πέρας των μεταπτυχιακών μου σπουδών να ευχαριστήσω την επιβλέπων καθηγήτρια Κυρία Δρ. Ταμπουρατζή Θάλεια για την αμέριστη υποστήριξη, το έμπρακτο ενδιαφέρον και την πολύτιμη καθοδήγηση που επέδειξε κατά την διάρκεια της εκπόνησης της Διπλωματικής Εργασίας καθώς και κατά την διάρκεια της φοίτησης μου στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών «Λογιστική Και Ελεγκτική». Οι επιστημονικές υποδείξεις της ήταν ιδιαίτερα ωφέλιμες και συνεισέφεραν σημαντικά στην ολοκλήρωση της Διπλωματικής Εργασίας και ολοκλήρωσης των μεταπτυχιακών μου σπουδών .

Μεταπτυχιακός Φοιτητής,

Λυριντζάκης Αριστείδης

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι αλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί στις διαδικασίες φορολογικού ελέγχου, στην φορολογική διοίκηση και γενικά στην φορολογική πολιτική, έχουν προσελκύσει την προσοχή πολλών ερευνητών τα τελευταία χρόνια. Μέσω της επισκόπησης της διεθνής αρθρογραφίας γίνεται αισθητό το πρόβλημα της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής καθώς και πόσο αποτελεσματικός μπορεί να γίνει ο φορολογικός έλεγχος μέσω της εκμετάλλευσης της εμπειρογνωμοσύνης και της εξειδίκευσης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Ως λύση σε αυτό το πρόβλημα, η φορολογική διοίκηση δημιούργησε μία νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου, το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό. Η μελέτη εξετάζει την σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού, της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, του Προγράμματος Φορολογικού Ελέγχου και των αλλαγών που θα πρέπει να πραγματοποιηθούν στην διαδικασία έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού. Κατά την διάρκεια εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας, συντάχθηκε και διανεμήθηκε ερωτηματολόγιο σε Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές που εργάζονται σε Ελεγκτικά Γραφεία στην Ελλάδα. Τα αποτελέσματα καταδεικνύουν πως το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό αποτελεί ένα αποτελεσματικό εργαλείο το οποίο μέσα από την εργασία των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και της ορθής εφαρμογής του Προγράμματος Φορολογικού Ελέγχου, μπορεί να οδηγήσει στην εξάλειψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, συνεισφέροντας σημαντικά στην υιοθέτηση φορολογικής συμμόρφωσης και φορολογικής συνείδησης των επιχειρήσεων καθώς και στην αύξηση των φορολογικών εσόδων του κράτους. Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό θα πρέπει να υιοθετηθεί και να εφαρμοστεί κυρίως από τις μεγάλες και μεσαίες επιχειρήσεις παρέχοντας τους φορολογική ασφάλεια, με τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές να αντιμετωπίζουν νωρίτερα φορολογικά ζητήματα και λανθασμένους φορολογικούς χειρισμούς δημιουργώντας ευνοϊκό κλίμα για νέες επενδύσεις, εξαγορές και συγχωνεύσεις. Τέλος τα ευρήματα της έρευνας δείχνουν ότι υπάρχει θετική συσχέτιση ανάμεσα στην συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού με την εργασία που παρέχουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, με το Πρόγραμμα Φορολογικού Ελέγχου και με τις αλλαγές που θα πρέπει να πραγματοποιηθούν στην διαδικασία έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού.

Λέξεις Κλειδιά : Φορολογικός Έλεγχος, Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό, Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, Πρόγραμμα Φορολογικού Ελέγχου



ABSTRACT

The changes that have taken place in tax control procedures, tax administration and tax policy in general have attracted the attention of many researchers in recent years. Through a review of international literature, the problem of tax evasion and tax avoidance becomes apparent, as well as how effective tax audit can be made through the exploitation of the expertise and specialization of External Auditors. As a solution to this problem, the tax administration has created a new tax audit procedure, the Annual Tax Certificate. The study examines the relationship between the effectiveness of the Annual Tax Certificate, the work of the External Auditors, the Tax Audit Program, and the changes that should be made to the Annual Tax Certificate process. During the preparation of the thesis, a questionnaire was prepared and distributed to External Auditors working in Audit Offices in Greece. The results show that the Annual Tax Certificate is an effective tool which, through the work of the External Auditors and the proper implementation of the Tax Audit Program, can lead to the elimination of tax evasion and tax avoidance, contributing significantly to the adoption of tax compliance and tax consciousness of businesses as well as to the increase of tax revenues of the state. The Annual Tax Certificate should be adopted and implemented mainly by large and medium enterprises providing them with tax certainty, with External Auditors addressing tax issues and incorrect tax manipulations earlier, creating a favorable climate for new investments, mergers and acquisitions. Finally, the survey findings show that there is a positive correlation between the contribution of the Tax Certificate with the work provided by External Auditors, the Tax Audit Program and the changes that should be made to the Annual Tax Certificate process.

Keywords: Tax Audit, Annual Tax Certificate, External Auditors, Annual Tax Audit, Tax Audit Program

ΔΗΛΩΣΗ ΜΗ ΛΟΓΟΚΛΟΠΗΣ

Δηλώνω υπεύθυνα σύμφωνα με τον Ν.2121/1993 περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας, ότι η Διπλωματική Εργασία με τίτλο *«Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Και Υποχρέωση Έκδοσης Φορολογικού Πιστοποιητικού»* του ΔΠΜΣ Λογιστική και Ελεγκτική είναι αποτέλεσμα δικής μου ερευνητικής εργασίας καθώς δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής και δεν προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την εκπόνηση της εργασίας περιλαμβάνονται στη βιβλιογραφία.

Μεταπτυχιακός Φοιτητής,

Λυριντζάκης Αριστείδης

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ 3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ 4
ABSTRACT 5
ΔΗΛΩΣΗ ΜΗ ΛΟΓΟΚΛΟΠΗΣ 6
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ 9
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΙΚΟΝΩΝ 10
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ 12
ΕΙΣΑΓΩΓΗ 13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^{Ο} ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ 15
1.1 Εισαγωγή 15
1.2 Παραοικονομία Και Φοροδιαφυγή 16
1.3 Φορολογικός Έλεγχος 19
1.4 Εξωτερικός Ελεγκτής και Φορολογικές Υπηρεσίες 22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^{Ο} ΕΤΗΣΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ 26
2.1 Εισαγωγή 26
2.2 Ιστορικό Και Κανονιστικό Πλαίσιο του Φορολογικού Πιστοποιητικού 26
2.2.3 Υπόχρεοι Στην Εφαρμογή Έκδοσης Φορολογικού Πιστοποιητικού 27
2.3 Υπόχρεοι Σε Τακτικό Έλεγχο 29
2.3 Περιεχόμενο Του Φορολογικού Πιστοποιητικού 30
Κεφάλαιο 3^{ο} ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ 32
3.1 Εισαγωγή 32
3.2 Ελεγκτικές Διαδικασίες Από Τον Ορκωτό Ελεγκτή 33
3.2.1 Α) Προϋποθέσεις – Περιορισμοί Διενέργειας του Ελέγχου 34
3.2.2 Β) Πληροφοριακά στοιχεία της ελεγχόμενης εταιρείας 35
3.2.3 Γ) Φορολογία Εισοδήματος 36
3.2.4 Δ) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) 45
3.2.5. Ε) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα 49
3.2.6. ΣΤ) Έλεγχος Φορολογίας Ακινήτων 51
3.2.7. Η) Υποχρεώσεις Παρακρατούμενων φόρων 53
3.2.8. Θ) Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων 58
3.2.9. Ι) Ενδοομιλικές Συναλλαγές 61
3.2.10 Κ. E-Commerce 62
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^{Ο} ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ 63
4.1 Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων 63

4.2 Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης 64
4.3 Τύποι Της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης Του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή 65
4.4 Τεκμηρίωση Φορολογικού Ελέγχου 66
4.5 Λοιπά Θέματα 67
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5Ο ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ 68
5.1 Εισαγωγή 68
5.2 Δείγμα 68
5.3 Μεθοδολογία 69
5.5 Ανάλυση Δεδομένων 70
5.4 Συντελεστής Συσχέτισης Pearson 89
5.5 Ανάλυση Απλής Γραμμικής Παλινδρόμησης 90
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6Ο ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ, ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΥΡΕΥΝΑ 93
6.1 Εμπειρικά Αποτελέσματα 93
6.2 Συμπεράσματα 96
6.3 Περιορισμοί Έρευνας 97
6.4 Προτάσεις Για Μελλοντική Έρευνα 97
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 98
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ 106
Παράρτημα Α. Τύποι Συμπερασμάτων Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης 106
Παράρτημα Β. Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων 118
Παράρτημα Γ. Ερωτηματολόγιο K.E-Commerce 125
Παράρτημα Δ. Ερωτηματολόγιο 126

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1 Κριτήρια χαρακτηρισμού μιας οντότητας ως μεσαία ή μεγάλη 29
Πίνακας 2 Κριτήρια χαρακτηρισμού ενός Ομίλου ως μεγάλος. 30
Πίνακας 3 Κριτήρια χαρακτηρισμού μιας οντότητας ως μικρή. 30
Πίνακας 4 Διαδικασίες Φορολογικού Ελέγχου 32
Πίνακας 5 Προϋποθέσεις Ελέγχου Δαπανών 34
Πίνακας 6 Ζητούμενα Πληροφοριακά Στοιχεία Της Ελεγχόμενης Εταιρείας 35
Πίνακας 7 Ελεγκτικές Διαδικασίες Κατά Το Στάδιο Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος 36
Πίνακας 8 Ελεγκτικές Διαδικασίες Κατά Το Στάδιο Ελέγχου του Φόρου Προστιθέμενες Αξίας 45
Πίνακας 9 Ελεγκτικές Διαδικασίες Κατά Το Στάδιο Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων 49
Πίνακας 10 Ελεγκτικές Διαδικασίες Κατά Το Στάδιο Ελέγχου Φορολογίας Ακινήτων 51
Πίνακας 11 Ελεγκτικές Διαδικασίες Κατά Το Στάδιο Ελέγχου Παρακρατούμενων Φόρων 53
Πίνακας 12 Συντελεστές Παρακράτησης Σε Ασφαλιστήρια Συμβόλαια 57
Πίνακας 13 Ελεγκτικές Διαδικασίες Κατά Το Στάδιο Μετασχηματισμού Επιχειρήσεων 58
Πίνακας 14 Μεταβλητές που θα εξεταστούν στην έρευνα 69
Πίνακας 15 Δημογραφικά Στοιχεία Της Έρευνας 70
Πίνακας 16 Συμβολή Του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού 72
Πίνακας 17 Εργασία Των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών 75
Πίνακας 18 Πρόγραμμα Ελέγχου Βάση Των Φορολογικών Διατάξεων 79
Πίνακας 19 Αλλαγές Στην Διαδικασία Έκδοσης Του Φορολογικού Πιστοποιητικού 83
Πίνακας 20 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων Ελέγχου Γραμμικής Συσχέτισης μέσω του συντελεστή Pearson 89
Πίνακας 21 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων Model Summary 90
Πίνακας 22 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων ANOVA 91
Πίνακας 23 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων Coefficients 91

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΙΚΟΝΩΝ

Εικόνα 1 Μορφωτικό Επίπεδο Ερωτηθέντων 71
Εικόνα 2 Προϋπηρεσία ερωτηθέντων στην έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού, παράλληλα με την διενέργεια Τακτικών Ελέγχων. 71
Εικόνα 3 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού προσφέρει πλεονεκτήματα στην φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων επιχειρήσεων; 73
Εικόνα 4 Πιστεύετε ότι το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό συνεισφέρει στην υιοθέτηση φορολογικής συνείδησης; 73
Εικόνα 5 Νομίζετε ότι μέσω του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού αυξάνονται τα φορολογικά έσοδα του κράτους; 74
Εικόνα 6 Θεωρείτε ότι το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό οδηγεί στην εξάλειψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής; 74
Εικόνα 7 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό έχει συμβάλλει στην ωρίμανση του επιχειρηματικού φορολογικού πλαισίου της χώρας; 74
Εικόνα 8 Θεωρείτε ότι μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών παρέχετε φορολογική ασφάλεια στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις; 76
Εικόνα 9 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών επιταχύνονται οι φορολογικοί έλεγχοι στις επιχειρήσεις και η αποσυμφόρηση των φοροελεγκτικών μηχανισμών; 77
Εικόνα 10 Θεωρείτε ότι μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών περιορίζεται ο ρόλος του κράτους στην εποπτεία του φορολογικού συστήματος και στην διενέργεια ελέγχων; 77
Εικόνα 11 Πιστεύετε ότι κατά το στάδιο ελέγχου των φορολογικών διατάξεων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, αντιμετωπίζονται νωρίτερα φορολογικά ζητήματα και λανθασμένοι φορολογικοί χειρισμοί των ελεγχόμενων επιχειρήσεων πριν την επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων και κυρώσεων; 78
Εικόνα 12 Θεωρείτε ότι κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου των φορολογικών διατάξεων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, η ελεγχόμενη επιχείρηση μπορεί πιο εύκολα να προσελκύσει νέες επενδύσεις, εξαγορές και συγχωνεύσεις; 78
Εικόνα 13 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι μέσω του Προγράμματος Ελέγχου επιτυγχάνεται διαφάνεια στους φορολογικούς ελέγχους; 80
Εικόνα 14 Θεωρείτε ότι το Πρόγραμμα Ελέγχου καθορίζει με μεγάλη ακρίβεια το αντικείμενο και το σκοπό του φορολογικού ελέγχου; 81
Εικόνα 15[Ε] Πιστεύετε ότι μέσω του Προγράμματος Ελέγχου, οι Φορολογικές Αρχές παρέχουν την κατάλληλη καθοδήγηση στους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές; 81
Εικόνα 16 Νομίζετε ότι κατά την τέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών μέσω του Προγράμματος Ελέγχου, επιτυγχάνεται η παρακολούθηση και η αξιολόγηση των ευρημάτων; 82
Εικόνα 17 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το Πρόγραμμα Ελέγχου έχει συνδράμει στην αναβάθμιση των ελεγκτικών διαδικασιών, προκειμένου να επιτευχθούν οι εκάστοτε στόχοι των Φορολογικών Αρχών; 82
Εικόνα 18 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική για τις παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων; [Μεγάλες Οντότητες] 85
Εικόνα 19 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική για τις παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων; [Μεσαίες Οντότητες] 85
Εικόνα 20 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική για τις παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων; [Μικρές Οντότητες] 86
Εικόνα 21 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική για τις παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων; [Πολύ Μικρές Οντότητες] 86
Εικόνα 22 Θεωρείτε ότι οι οδηγίες και οι κατευθύνσεις που δίνονται στο Πρόγραμμα Ελέγχου πρέπει να είναι πιο λεπτομερείς; 87
Εικόνα 23 Σε ποιον βαθμό πιστεύετε ότι πρέπει να πραγματοποιηθούν αλλαγές στην διαδικασία έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού; 87

Εικόνα 24 Πιστεύετε ότι οι Φοροελεγκτικές Αρχές θα πρέπει να εμπιστευτούν προτάσεις, διορθώσεις και τυχόν συμπληρώσεις από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές για την εφαρμογή του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού; _____ *88*
*Εικόνα 25 Κρίνετε αναγκαία την συνέχιση έκδοσης των Φορολογικών Πιστοποιητικών ως διαδικασία φορολογικού ελέγχου;*_____ *88*

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

Η.Π.Α.	*Ηνωμένες Πολιτείες*
Ο.Ο.Σ.Α.	*Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας Και Ανάπτυξης*
Δ.Ν.Τ.	*Διεθνές Νομισματικό Ταμείο*
Ε.Κ.Τ.	*Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα*
S.O.X.	*Sarbanes-Oxley Act*
ΠΟΛ	*Εγκύκλιοι Και Αποφάσεις*
ΦΕΚ	*Εφημερίδα Της Κυβερνήσεως*
ΓΓΠΣ	*Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων*
ΕΛΤΕ	*Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης Και Ελέγχων*
ΚΦΕ	*Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος*
ΓΓΔΕ	*Γενική Γραμματεία Υποδομών*
ΑΑΔΕ	*Γενική Γραμματεία Δημόσιων Εσόδων*
ΚΦΑΣ	*Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Και Συναλλαγών*
ΔΦΕ	*Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος*
ΦΠΑ	*Φόρος Προστιθέμενης Αξίας*
ΕΛΠ	*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*
ΕΝΦΙΑ	*Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων*
ΕΦΑ	*Ειδικός Φόρος Ακινήτων*
ΕΕ	*Ευρωπαϊκή Ένωση*
ΕΟΧ	*Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος*
ΔΣ	*Διοικητικό Συμβούλιο*
ΓΣ	*Γενική Συνέλευση*
ΣΑΦΔ	*Συμφωνία Αποφυγής Διπλής Φορολόγησης*
ΔΠΕΔ	*Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης*

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην βελτίωση της φορολογικής διοίκησης καθώς και της συνολικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων, προκειμένου η κυβέρνηση να συλλέξει τα κατάλληλα φορολογικά έσοδα και να οργανώσει το βαθμό της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Για την καταπολέμηση αυτών των παράνομων δραστηριοτήτων, καθώς και για την επίτευξη των δημοσιονομικών στόχων της κυβέρνησης, η Φορολογική Διοίκηση δημιούργησε ένα νέο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό, το οποίο εφαρμόζεται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές που κατέχουν την κατάλληλη εμπειρογνωμοσύνη και εξειδίκευση, μέσω ενός διαμορφωμένου προγράμματος ελέγχου σε συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα.

Ο θεσμός του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού δεν έχει αποτελέσει πόλο έλξης για τους ερευνητές και έτσι η ανεπάρκεια μελετών σε αυτή την μέθοδο φορολογικού ελέγχου οδήγησε στην πραγματοποίηση αυτής της διπλωματικής εργασίας με κεντρικό θέμα την έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές. Συγκεκριμένα μέσω της Διπλωματικής Εργασίας και την δημιουργία ενός ερωτηματολογίου, ερευνάται η γνώμη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών σχετικά με την συμβολή του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού και κατά πόσο μπορεί να συνεισφέρουν η εργασία των ιδίων, οι διαδικασίες ελέγχου που θα πρέπει να προβούν βάση του προγράμματος ελέγχου της φορολογικής διοίκησης για την αποτελεσματική εφαρμογή του. Επιπρόσθετα εξετάζεται η άποψη τους για το αν χρειάζεται να πραγματοποιηθούν αλλαγές και βελτιώσεις στην διαδικασία έκδοσης του Φορολογικού Πιστοποιητικού προκειμένου να εντοπιστούν τυχόν λάθη που έχουν γίνει από την Φορολογική Διοίκηση αλλά και τι περισσότερο απαιτείται για την αποτελεσματική χρήση του.

Αρχικά στο πρώτο κεφάλαιο, αναφέρονται και αναλύονται βασικές έννοιες μέσα από την επισκόπηση διεθνών μελετών. Εντοπίστηκαν αρκετές έρευνες οι οποίες είχαν ως στόχο να εξετάσουν την Φορολογία, καίρια φαινόμενα όπως την φοροδιαφυγή και την φοροαποφυγή, τον θεσμό του Φορολογικού ελέγχου και τα πλεονεκτήματα που παρέχει και τέλος το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή (External Auditor) και πως μπορεί να συνδεθεί με τον φορολογικό έλεγχο, συνεισφέροντας στο έργο των φορολογικών αρχών. Τέλος μέσα από την μελέτη αυτών των ερευνών προέκυψαν και οι υποθέσεις της παρούσας έρευνας οι οποίες προσδιορίστηκαν σε μετέπειτα κεφάλαιο.

Ακολούθως στο 2ο ,3ο και 4ο κεφάλαιο γίνεται προσπάθεια μέσα από την αναφορά βασικών διατάξεων του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού να αντιληφθεί ο αναγνώστης για το θεσμό του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού, αλλά και τις διαδικασίες που θα πρέπει να πραγματοποιηθούν από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, από το πρώτο στάδιο της ανάθεσης του έργου μέχρι και την ολοκλήρωση των φορολογικών ελέγχων και την έκδοση της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης. Στο 3ο κεφάλαιο παρουσιάζονται όλα τα αντικείμενα το οποία ορίζονται στο Πρόγραμμα Ελέγχου και οι βασικές ελεγκτικές διαδικασίες στις οποίες προβαίνουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές κατά την διάρκεια του έργου τους, έτσι ώστε ο αναγνώστης να κατανοήσει το σημαντικό έργο που έχουν αναλάβει οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και τις εργασίες οι οποίες απαιτείται να γίνουν. Η καταγραφή των ελεγκτικών διαδικασιών ανά φορολογικό αντικείμενο έγινε με την βοήθεια πολύτιμων οδηγιών και κατευθύνσεων από ενεργούς Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές. Τέλος στο 4ο κεφάλαιο παρουσιάζεται η διαδικασία

ολοκλήρωσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού η οποία αφορά την ορθή συμπλήρωση του Προσαρτήματος Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

Τέλος μεταφερόμαστε στο πρακτικό κομμάτι της παρούσας έρευνας. Αρχικός μας σκοπός ήταν η εύρεση των κυριότερων παραγόντων που μπορούν να επηρεάσουν την Συμβολή του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού. Λαμβάνοντας υπόψη τις έρευνες που παρουσιάστηκαν στην βιβλιογραφική επισκόπηση επιλέχτηκαν εκείνοι οι αντιπροσωπευτικοί μεταβλητές που θα προσπαθήσουμε να διαπιστώσουμε την επεξηγηματική τους δύναμή πάνω στην συμβολή του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού. Στην συνέχεια διαμορφώθηκε το τελικό ερωτηματολόγιο το οποίο απευθύνεται σε Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές εν ενεργεία με τα τελικά αποτελέσματα να αναλύονται μέσω Περιγραφικής στατιστικής. Μέσω του προγράμματος λογιστικών φύλλων Microsoft Excel υπολογίζουμε την συχνότητα εμφάνισης της κάθε απάντησης που έχει δοθεί σε μια ερώτηση , το ποσοστό που ορίζεται από το λόγο της συχνότητας εμφάνισης ως προς το σύνολο των απαντήσεων, ενώ για κάθε σχόλιο στο οποίο έχουμε προβεί, δημιουργήσαμε κατάλληλες γραφικές παραστάσεις μέσω διαγραμμάτων πίτας ως προς την καλύτερη παρουσίαση, ανάλυση και κατανόηση των αποτελεσμάτων από τον αναγνώστη.

Επιπρόσθετα, για τις ανάγκες της έρευνας και τους σκοπούς της ανάλυσης μας, θα χρησιμοποιήσουμε την απλή γραμμική παλινδρόμηση, και θα ελέγξουμε την υπόθεση ότι η συμβολή του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού είναι συνάρτηση της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, του Προγράμματος Φορολογικού Ελέγχου και των αλλαγών που πρέπει να γίνουν στην διαδικασία έκδοσης του Φορολογικού Πιστοποιητικού. Η απλή γραμμική παλινδρόμηση θα γίνει με την βοήθεια του στατιστικού λογισμικού προγράμματος SPSS.

Τέλος, στο τελευταίο κεφάλαιο συνοψίζονται τα συμπεράσματα της υπό εξέτασης μελέτης ενώ αναφέρονται και οι περιορισμοί που εντοπίστηκαν κατά την διαδικασία εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας καθώς και προτάσεις για μελλοντικές έρευνες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1Ο ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

1.1 Εισαγωγή

Η οικονομική κρίση που ξέσπασε το 2008 στις ΗΠΑ λόγω της κατάρρευσης της αγοράς ακινήτων, εξελίχθηκε σε παγκόσμια οικονομική κρίση του χρηματοπιστωτικού και μη χρηματοπιστωτικού τομέα της οικονομίας. Η κρίση κατάφερε να επηρεάσει πολύ γρήγορα όλο τον πλανήτη προκαλώντας σταδιακά την πτώση της εγχώριας ζήτησης και των τιμών σε πολλές οικονομίες. Η ελληνική κρίση ήταν η βαθύτερη και μακροβιότερη που έχει καταγραφεί ποτέ σε χώρα του ΟΟΣΑ κατά την μεταπολεμική περίοδο, με την Ελλάδα να μην μπορεί πλέον να βρει χρηματοδότηση στις αγορές κεφαλαίου, χωρίς να πληρώσει υψηλά επιτόκια (Andriopoulou et al, 2017).Μία τόσο βαθιά και παρατεταμένη κρίση, έχει θέσει σε κίνηση εκτεταμένες αλλαγές στη θεσμική αρχιτεκτονική της διακυβέρνησης στην Ευρωζώνη καθώς και το πολιτικό τοπίο στο εσωτερικό της χώρας. Ως απάντηση αυτής της εντεινόμενης κρίσης χρέους, η ελληνική κυβέρνηση υπέγραψε ένα μνημόνιο οικονομικών Δημοσιονομικών Πολιτικών τον Μάϊο του 2010 με την Τρόικα (ΕΚΤ, ΔΝΤ, Ευρωπαϊκή Επιτροπή), το οποίο περιείχε τα αναγκαία κεφάλαια προκειμένου η Ελλάδα να είναι σε θέση να ανταποκριθεί στις χρηματοδοτικές της ανάγκες και να μην καταφύγει στην χρεοκοπία. Στην χρηματοδοτική αυτή στήριξη, απαιτούνταν τόσο η λήψη επώδυνων μέτρων δημοσιονομικής εξυγίανσης όσο και η υιοθέτηση φιλόδοξων διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων. (Matsaganis, 2014)

Η απότομη μείωση του εισοδήματος, η αύξηση της ανεργίας και ή αύξηση των φόρων, υπήρξαν οι σοβαρότερες οικονομικές συνέπειες της κρίσης. Το ποσοστό της φτώχειας άρχισε να αυξάνεται σημαντικά ενώ μεγάλος αριθμός νοικοκυριών δεν μπορούσε να προβεί στην απόκτηση βασικών αγαθών και λήψη υπηρεσιών ως βασικές ανάγκες. Η φτώχεια βρισκόταν συνεχώς στο προσκήνιο του δημόσιου λόγου στα χρόνια της κρίσης. . (Andriopoulou et al, 2017) Η κατάρρευση των εισοδημάτων δεν ήταν αποτέλεσμα μόνο της κρίσης αλλά και άλλων επιπρόσθετων παραγόντων όπως πολιτικές αποφάσεις της κυβέρνησης για μείωση μισθών και συντάξεων, της δημοσιονομικής εξυγίανσης, η οποία επηρέασε σημαντικά τα επίπεδα εισοδήματος, της ζήτησης και της ανεργίας σε ολόκληρη την οικονομία, αντίσταση στις μεταρρυθμίσεις και διάφορες άλλες πολιτικές προσαρμογής καθοδηγούμενες από τα έσοδα (Gianitsis, 2015) (Mylonas, 2012) (Lekakis, 2013). Η αύξηση του αριθμού των ανέργων και η μείωση του εισοδήματος οδήγησε στην δημιουργία φόβου, αβεβαιότητας για το μέλλον και τελικά στροφή προς την παραοικονομία για τους πολίτες και τις επιχειρήσεις.

1.2 Παραοικονομία Και Φοροδιαφυγή

Ένας από τους βασικούς λόγους για την καταστροφική κατάσταση στην Ελλάδα, ήταν το πρόβλημα εσόδων που αντιμετώπιζε, εξαιτίας των οικονομικών παραβάσεων των επιχειρήσεων, με το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ) να αναφέρει ότι το ετήσιο μη δηλωθέν εισόδημα υπερβαίνει τα 28 δισεκατομμύρια ευρώ (IMF, 2013). Ο Voutsinas σε έρευνά του υποστηρίζει πως η Ελλάδα συγκαταλέγεται στις χώρες με το υψηλότερο ποσοστό φοροδιαφυγής, πάρα τους όσους κανονισμούς και θεσμούς που έχει θέσει η Ευρωπαϊκή Ένωση (Vousinas, 2017).Στα συμπεράσματα της έρευνας, καταλήγει πως το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει οδηγήσει την Ελλάδα σε οικονομική στασιμότητα και απώλεια ανταγωνιστικότητας. Επιπρόσθετα τα αποτελέσματα από έρευνα του Pana δείχνουν ότι το 25% των φορολογούμενων στην Ελλάδα θα απέκρυπτε μέρος του εισοδήματος τους από τις φορολογικές αρχές ενώ το 70% των ερωτηθέντων πίστευε ότι οι περισσότεροι φορολογούμενοι δεν συμμορφώνονται με τους φορολογικούς νόμους επειδή η πιθανότητα να εντοπιστούν είναι μικρή (Panas, 2011).

Ο Adekola περιγράφει τα φορολογικά έσοδα ως ένα ισχυρό εργαλείο για την δημιουργία εσόδων για την χρηματοδότηση δημόσιων δαπανών αλλά και για την σταθεροποίηση της εθνικής οικονομίας (Adekola, 2020). Σύμφωνα με τον Mebratu, οι φόροι δείχνουν την ικανότητα των κρατών να εκπληρώνουν τους στόχους τους ενώ αποτελούν ένα από τα κεντρικά πεδία διεξαγωγής των σχέσεων κράτους και κοινωνίας (Mebratu, 2016). Ως φοροδιαφυγή ορίζεται κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη που έχει ως αποτέλεσμα την αποφυγή οποιασδήποτε φορολογικής υποχρέωσης (Drogalas et al, 2018) .Πρόκειται για μια σκόπιμη και εσκεμμένη πρακτική της μη αποκάλυψης του πλήρους φορολογητέου εισοδήματος προκειμένου να καταβληθεί λιγότερος φόρος . Είναι σημαντικό να αναφερθεί πως με την ύπαρξη της φοροδιαφυγής δεν μειώνεται μόνο το εισόδημα αλλά επηρεάζονται και αποφάσεις οι οποίες σχετίζονται με την προσφορά και την ζήτηση της εργασίας (Matsaganis, 2010) .Αντίθετα, οι Fuest και Riedel έρχονται σε έρευνά τους να διαχωρίσουν την έννοια της φοροδιαφυγής και της φοραποφυγής. Συγκεκριμένα η φοροαποφυγή σε σχέση με την φοροδιαφυγή, περιλαμβάνει όλες εκείνες τις δραστηριότητες οι οποίες εκμεταλλεύονται τα κενά του φορολογικού συστήματος αλλά αντιβαίνουν στο σκοπό του νόμου (Fuest, 2009). Με βάση αυτούς τους ορισμούς και αυτές τις απόψεις, η φοροαποφυγή είναι ένα νόμιμο μέτρο για την μείωση των φορολογικών υποχρεώσεων με τους φορολογούμενους να μην ανησυχούν για την πιθανή διερεύνηση των ενεργειών τους ενώ η φοροδιαφυγή αποτελεί πλημμέλημα. Η ύπαρξη της παραοικονομίας έχει δυνητικά σοβαρές επιπτώσεις στις οικονομικές επιδόσεις και την δημόσια πολιτική μιας χώρας (Kounadeas et al, 2022). Έρευνες δείχνουν πως η ανεπίσημη οικονομική δραστηριότητα η οποία ασκείται από επιχειρήσεις, αντιπροσωπεύει το ένα τρίτο έως το ήμισυ του συνόλου (Porta, 2008).

Ο αντίκτυπος της παράνομης δραστηριότητας στην οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη της χώρας ήταν πολύ σημαντικός με τους νόμους και τους θεσμούς να παραβιάζονται συνεχώς, οι εθνικοί λογαριασμοί να γίνονται ανακριβείς και ελλιπείς και η δημόσια οικονομία να υποβαθμίζεται εις βάρος της δημόσιας τάξης (Manolas et al, 2013). Οι Blackburn, Niloe και Salvatore αναφέρουν στην έρευνα τους πως οι παραβιάσεις αυτές πραγματοποιούνται συνήθως από άτομα που προσπαθούν να αποκρύψουν τις οικονομικές τους δραστηριότητες, είτε λόγω της παράνομης φύσης τους είτε επειδή η αποκάλυψή τους θα ήταν λιγότερο ικανοποιητική

οικονομικά (Blackburn et al, 2012). Από την άλλη, οι επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται στην ανεπίσημη οικονομία, καταβάλουν προσπάθειες να κρατήσουν όλα τα κέρδη για τον εαυτό τους. Οι επιχειρήσεις και τα νομικά πρόσωπα θα καταβάλουν προσπάθειες να μειώσουν τις φορολογικές τους πληρωμές έτσι ώστε να αποκομίσουν περισσότερα κέρδη (Salehi et al, 2020). Επιπλέον οι επιχειρήσεις αυτές θα πρέπει να παραμείνουν μικρές έτσι ώστε να αποφύγουν τον εντοπισμό από τις φορολογικές αρχές και έτσι δεν αποτελούν αποτελεσματικές μονάδες για την οικονομία της χώρας, αφού η μικρή τους κλίμακά τις καθιστά μη παραγωγικές αφαιρώντας μερίδιο αγοράς από τους μεγαλύτερες και πιο παραγωγικές επιχειρήσεις. Τέλος το σημαντικό πλεονέκτημα που αποκτούν αυτές οι επιχειρήσεις είναι ότι αποφεύγουν το κόστος των φόρων και των κανονισμών αγνοώντας τις φορολογικές απαιτήσεις και τις παροχές προς τους εργαζομένους. (Porta, 2008)

Πολλές έρευνες οι οποίες έχουν ασχοληθεί με το φαινόμενο της παραοικονομίας, ισχυρίζονται πως βασικοί παράγοντες που την επηρεάζουν, σχετίζονται με την δημόσια διοίκηση και τάξη. Οι υπερβολικές ρυθμίσεις, το ασθενές νομικό περιβάλλον που δημιουργείτε, η διαφθορά που εντοπίζεται σε ένα κράτος δικαίου, οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές αποτελούν σημαντικοί παράγοντες οι οποίοι ωθούν τις επιχειρήσεις στην ανεπίσημη οικονομία, με αποτέλεσμα το κράτος να αποδυναμώνεται περαιτέρω και να μην είναι σε θέση να προστατέψει τα δικαιώματα ιδιοκτησίας της. (Kounadeas et al, 2022) (Vlachos, 2016)

Κάποιες από αυτές τις έρευνες που είχαν ως επίκεντρο την Ελλάδα, ισχυρίστηκαν ότι το νέο φορολογικό σύστημα είχε ως αποτέλεσμα την στέρηση πολύτιμων φορολογικών εσόδων στην χώρα, με τις συνεχείς νομοθετικές εξελίξεις, τροποποιήσεις και πολιτικές δεσμεύσεις να οδηγούν σε παράνομες αντιδράσεις όπως στην φοροδιαφυγή. (Artavanis, 2016) (Matsaganis, 2010) (Schneider, 2003). Σύμφωνα με τους Αθανάσιο Αναστασίου και Καλαμαρά Ελένη, η φοροδιαφυγή αποτελεί ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα το οποίο έχει ως αποτέλεσμα σημαντικό οικονομικό κόστος, το οποίο επιβραδύνει την οικονομική ανάπτυξη ,κατανέμει τους συντελεστές παραγωγικότητας αναποτελεσματικά σε μη παραγωγικές δραστηριότητες, ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις να παραμείνουν μικρές, δημιουργώντας τελικά συνθήκες άνισου ανταγωνισμού μεταξύ των φοροφυγάδων και εκείνων που είναι συνεπείς στις φορολογικές τους υποχρεώσεις (Anastasiou, 2020).Οι φορείς άσκησης της δημοσιονομικής πολιτικής δεν μπόρεσαν να χρησιμοποιήσουν αποτελεσματικά το φορολογικό σύστημα προκειμένου να επέλθει οικονομική ανάπτυξη στην χώρα με την φορολογική διοίκηση να είναι αδύναμη και να χαρακτηρίζεται από εκτεκταμένη φοροδιαφυγή, διαφθορά και καταναγκασμό. Οι τροποποιήσεις στην φορολογική νομοθεσία που έλαβαν χώρα κατά τα τελευταία είκοσι χρόνια, οδήγησαν στην δημιουργία ενός νεφελώδες συστήματος αντικρουόμενων νόμων, δικαστικών και υπουργικών αποφάσεων με σκοπό την εξυπηρέτηση συμφερόντων. (Drogalas et al, 2015)

Οι περισσότεροι διευθυντές των επιχειρήσεων φαίνονται να είναι πρόθυμοι να φορολογηθούν με έναν λογικό συντελεστή, αλλά όταν οι φορολογικοί συντελεστές είναι υψηλοί φαίνεται να γίνονται απρόθυμοι να υποστούν συνεχείς εκβιαστικές και αυθαίρετες απαιτήσεις και να κατευθύνονται προς παράνομες δραστηριότητες. Επιπρόσθετα όταν οι επιχειρήσεις έχουν να αντιμετωπίσουν καθημερινά το φαινόμενο της γραφειοκρατίας, υψηλά επίπεδα διαφθοράς και αδύναμο νομικό σύστημα, τότε προβαίνουν στην απόκρυψη των δραστηριοτήτων τους με τα κίνητρα προς φορολογική συμμόρφωση να μειώνονται όπως και τα φορολογικά έσοδα της δημόσιας διοίκησης (Crocker, 2005). Ένα αδικαιολόγητο περίπλοκο ρυθμιστικό σύστημα και η επιβολή του φορολογικού καθεστώτος, καθιστά τη φορολογική συμμόρφωση αδικαιολόγητα

επαχθή οδηγώντας σε στρεβλωτικές επιπτώσεις στην ανάπτυξη των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, αφού οι ίδιες μπαίνουν σε διαδικασία να αλλάξουν νομική μορφή για να εκμεταλλευτούν την χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση. Οι (Oluka et al, 2021) παρατήρησαν σε έρευνα τους πως οι περίπλοκοι φορολογικοί νόμοι, η διαφθορά, το κόστος της φορολογικής συμμόρφωσης μπορούν να αποθαρρύνουν σημαντικά την επίτευξη φορολογικής συμμόρφωσης των ιδιοκτητών μικρών επιχειρήσεων. Η φορολογική συμμόρφωση μπορεί να αποτελέσει σημαντική πρόκληση για τις μικρές επιχειρήσεις σε ότι αφορά το κόστος συμμόρφωσης το οποίο είναι σημαντικό σε σχέση με το αντίστοιχο εισόδημα (Smulders et al, 2017).Επίσης οι ιδιοκτήτες είναι ικανοί να προβούν σε πράξεις φοροδιαφυγής όταν παρατηρηθεί ότι οι κυβερνητικοί υπάλληλοι εμπλέκονται σε περιστατικά διαφθοράς. Σε μία τέτοια διεφθαρμένη κοινωνία οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις θα προτιμήσουν να φοροδιαφύγουν έτσι ώστε να αποφύγουν την πληρωμή των φόρων (Alm et al, 2016).

Η φορολογική συμμόρφωση μπορεί να οριστεί ως η ικανότητα ενός φορολογικά υπόχρεου οργανισμού να υποβάλει ακριβείς, πλήρεις και ικανοποιητικές δηλώσει, σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους και κανονισμούς της φορολογικής διοίκησης (Verbon, 2007). Επιπρόσθετα ο Sarker στην μελέτη του διατυπώνει την φορολογική συμμόρφωση ως τον βαθμό στον οποίο συμμορφώνεται ο φορολογούμενος με τους φορολογικούς κανόνες της χώρας του (Sarker, 2003). Τέλος η φορολογική συμμόρφωση απαιτεί έναν βαθμό ειλικρίνειας, επαρκείς φορολογικές γνώσεις και ικανότητα χρήση αυτών και ακριβή και επαρκή αρχεία για την σωστή συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων και των φορολογικών εγγράφων (Oladipupo, 2016).

Μία άλλη άποψη είναι ότι οι οικονομικές παραβάσεις πραγματοποιούνται όταν οι κυβερνήσεις επιβάλλουν υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές αφού έχουν αποτύχει στην επίτευξη φορολογικής συμμόρφωσης. Ένα υπερβολικό ρυθμιστικό σύστημα καθιστά μια οικονομία μη ελκυστική, επιβάλλοντας υψηλό κόστος εισόδου των επιχειρήσεων στην νομιμότητα. Με αυτό τον τρόπο και με την ύπαρξη τέτοιων ρυθμίσεων προς όφελος συγκεκριμένων ομάδων συμφερόντων και όχι της κοινωνίας με την ευρεία έννοια, οι πολιτικοί θεσμοί έχουν αποτύχει να δημιουργήσουν μια αποτελεσματική οικονομία της αγοράς για το σύνολο των επιχειρήσεων. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι η διαφυγή από τους φόρους δεν ισοδυναμεί και με επιπλέον κόστος , που μπορεί να δημιουργηθεί από τις αυστηρές κυρώσεις με την μορφή προστίμων ή δέσμευσης κεφαλαίων. Το κράτος ως θεσμός που παρακολουθεί τα συστήματα ρύθμισης και επιβολής, αποτελεί σημαντικό παράγοντα έτσι ώστε να αποτραπούν οι παράνομες δραστηριότητες. (Loayza, 1996)

Οι Crocker και Slemrond εξετάζουν την φοροδιαφυγή εταιρειών στο πλαίσιο της συμβατικής σχέσης μεταξύ των μετόχων μιας επιχείρησης και του γενικού οικονομικού διευθυντή ο οποίος είναι υπεύθυνος για τις εκπτώσεις της εταιρείας από το φορολογητέο εταιρικό εισόδημα. Ισχυρίζονται πως ο γενικός οικονομικός διευθυντής είναι εκείνο το πρόσωπο το οποίο είναι υπεύθυνο για την έκταση των νομικά επιτρεπόμενων μειώσεων στο φορολογητέο εισόδημα ενώ έχει και την ικανότητα να διογκώσει το μέγεθος της φορολογικής ασπίδας της εταιρείας μέσω της παράνομης φοροδιαφυγής προς το συμφέρον των μετόχων (Crocker, 2005). Επιπρόσθετα οι Chen και Chu υποστηρίζουν πως σε μεγάλες επιχειρήσεις, τις αποφάσεις σχετικά με τους φόρους δεν λαμβάνονται από τους μετόχους αλλά από αντιπροσώπους που έχουν ορίσει όπως ο γενικός διευθυντής ή ο αντιπρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου. Προκειμένου να ευθυγραμμιστούν τα κίνητρα των αντιπροσώπων και των μετόχων των

επιχειρήσεων, η εταιρεία συνδέει τον μισθό του αντιπροσώπου με τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την κερδοφορία της εταιρείας μετά την φορολόγηση (Chen, 2005).

Με βάση τις έρευνες που παρουσιάσαμε παραπάνω, φαίνεται ότι η φορολογική μη συμμόρφωση που έχει αναπτυχθεί στην Ελλάδα η οποία έχει εγκλωβιστεί εδώ και χρόνια σε μια οικονομική ύφεση, είναι ένα φαινόμενο ιδιαίτερα δύσκολο να εντοπιστεί και να αξιολογηθεί στο χώρο των επιχειρήσεων. Η καταστολή της παραοικονομίας και συγκεκριμένα της φοροδιαφυγής που έχει αναλυθεί στην εργασία, θα μπορούσε να οδηγήσει σε ιδιαίτερα θετικές οικονομικές και μη οικονομικές επιπτώσεις, όπως η μείωση των φορολογικών συντελεστών. Επιπρόσθετα, προκειμένου η φορολογία να είναι αποτελεσματική στην επίτευξη τόσο των βραχυπρόθεσμων όσο και των μακροπρόθεσμων στόχων, θα πρέπει η φορολογική διοίκηση να φροντίσει να βελτιώσει το επίπεδο της φορολογικής συμμόρφωσης για την διατήρηση των φορολογικών εσόδων. Ως εκ τούτου, ένα σημαντικό εργαλείο για την βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης είναι ο φορολογικός έλεγχος. Στο επόμενο μέρος της βιβλιογραφικής επισκόπησης γίνεται φανερό μέσω της διεθνής αρθρογραφίας ότι η αύξηση των ελέγχων μπορεί να οδηγήσει στην επίτευξη φορολογικής συμμόρφωσης, δημιουργώντας την εντύπωση σε όλες τις επιχειρήσεις ότι υπάρχει αυξημένη πιθανότητα εντοπισμού παράνομων παραβάσεων και συμπεριφορών μέσα από την συνεχή δέσμευση πόρων, οργάνωσης και προσπάθειας από την φορολογική διοίκηση.

1.3 Φορολογικός Έλεγχος

Ως φορολογικός έλεγχος ορίζεται η ανεξάρτητη εξέταση των δηλώσεων που υποβάλλουν οι φορολογούμενοι στις αρμόδιες φορολογικές αρχές προκειμένου να διαπιστωθεί το επίπεδο φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων (Ebimobowei, 2013).Ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να κριθεί ιδιαίτερα σημαντικός για την κυβέρνηση καθώς μπορεί να την βοηθήσει να εισπράξει τα απαραίτητα φορολογικά έσοδα τα οποία είναι αναγκαία για τον προϋπολογισμό, τη διατήρηση της οικονομικής και δημοσιονομικής τάξης και σταθερότητας, τη διασφάλιση ικανοποιητικών δηλώσεων από τους οργανισμούς, την οργάνωση και την αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής και την διασφάλιση της συμμόρφωσης έναντι των φορολογικών νόμων και διατάξεων. Ο Kitcher σε έρευνά του αναφέρει ότι ο φορολογικός έλεγχος είναι η εξέταση της φορολογικής έκθεσης ενός οργανισμού από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές προκειμένου οι ίδιες να διαπιστώσουν αν έχει υπάρξει συμμόρφωση, βάση των φορολογικών νόμων και κανονισμών ενός κράτους (Kitcher, 2008). Επιπρόσθετα ο Ola ισχυρίζεται πως ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται σε φορολογικές δηλώσεις οι οποίες έχουν επιλεχθεί σύμφωνα με συγκεκριμένα κριτήρια Τα βιβλία των επιλεγμένων επιχειρήσεων εξετάζονται προκειμένου να πραγματοποιηθεί συσχετισμός με την υποβληθείσα φορολογική δήλωση.

Σύμφωνα με τους Olaoye και Ogundipe ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί έναν ειδικό έλεγχο ο οποίος διενεργείτε από φορολογικούς υπαλλήλους της αρμόδιας φορολογικής αρχής όταν ο φορολογούμενος είναι ύποπτος ότι έχει διαπράξει φορολογική απάτη με την μορφή της φοροδιαφυγής, η οποία μπορεί να εμφανιστεί όταν δεν έχει υπάρξει υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή υποβολή ελλιπών δηλώσεων (Olaoye, 2018). Οι φορολογικοί ελεγκτές συνήθως είναι πρόσωπα με ειδική εκπαίδευση και ικανότητες με σκοπό την διερεύνηση και αποκάλυψη περιστατικών φορολογικής απάτης και την συγκέντρωση αποδεικτικών στοιχείων για πιθανή

ποινική δίωξη του εμπλεκόμενου. Σύμφωνα με τον Adekola ο φορολογικός ελεγκτής θα πρέπει να συμπεριφέρεται επαγγελματικά και με ευγένεια, να γνωρίζει και να είναι δίκαιος στην διαχείριση των φορολογικών νόμων, να είναι ειλικρινής και αξιόπιστος, συνεργάσιμος παρέχοντας συμβουλές, ο έλεγχος της εταιρείας να πραγματοποιείται κατά την ελάχιστη δυνατή αναστάτωση και να ζητά έγγραφα, αρχεία και λογιστικά βιβλία που σχετίζονται με τον σκοπό του ελέγχου (Adekola, 2020). Από την άλλη η ελεγχόμενη οντότητα θα πρέπει να παρέχει διευκολύνσεις, πληροφορίες και βοήθεια στους αρμόδιους φορολογικούς ελεγκτές όπως πρόσβαση στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, παροχή πληροφοριών και σχετικών εγγράφων καθώς και απαντήσεις σε ερωτήσεις των φορολογικών ελεγκτών για τους σκοπούς του ελέγχου (Modugu, 2014) Κατά το στάδιο του φορολογικού ελέγχου εξετάζονται τα λογιστικά βιβλία του φορολογούμενου ενώ κατά το στάδιο μιας φορολογικής έρευνας μπορεί να εξεταστούν οι λογαριασμοί ενός φυσικού προσώπου, εταιρείας ή νομικού προσώπου για τους οποίους έχουν δημιουργηθεί υποψίες για φορολογική απάτη με την μορφή μη απόδοσης ή μη επαρκούς απόδοσης των οφειλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων.

Ο Farrel σε έρευνα του σχετικά με τους κινδύνους της παραοικονομίας ισχυρίζεται πως για την αντιμετώπιση των προβλημάτων που έχουν δημιουργηθεί μέσα από τις παράνομες δραστηριότητες των επιχειρήσεων και προκειμένου να μειωθεί η φοροδιαφυγή, θα πρέπει να ενισχυθεί το ελεγκτικό σύστημα μιας κυβέρνησης και η επιβολή των κυβερνητικών κανονισμών (Farrell, 2004). Επιπρόσθετα οι Kounadeas, Eriotis και Boufounou υποστηρίζουν πως μπορεί να υπάρξουν και παράγοντες οι οποίοι ενισχύουν την φορολογική συμμόρφωση. Συγκεκριμένα το ύψος των προστίμων και τον φόρων εξαρτάται θετικά από τον αριθμό των ελέγχων που πραγματοποιούνται καθώς και από τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται ως πρόστιμα ανά ολοκληρωμένο έλεγχο (Kounadeas et al, 2022). Η φορολογική ποινή είναι ένα μέτρο το οποίο επιβάλλεται από τον φορολογικό νόμο για την εκτέλεση παράνομων δραστηριοτήτων ή για την αποφυγή εκτέλεσης μιας φορολογικής υποχρέωσης (Oladipupo, 2016). Για την αντιμετώπιση της μη συμμόρφωσης των επιχειρήσεων θα πρέπει να πραγματοποιούνται φορολογικοί έλεγχοι προκειμένου να αυξηθεί η αντίληψη των στελεχών ότι υπάρχει πιθανότητα να ελεγχθεί και έτσι να μειωθεί η ύπαρξη των παράνομων δραστηριοτήτων. Ο φορολογικός έλεγχος και η επιθεώρηση που διενεργούνται από τις φορολογικές αρχές οι οποίες είναι εξουσιοδοτημένες από τον νόμο έχουν βοηθήσει την κυβέρνηση σημαντικά στην είσπραξη εσόδων, συνεισφέροντας στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Σε έρευνα που πραγματοποίησε ο Τσαγκαλάκης έδειξε πως η εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων σε 13 ελληνικές περιφέρειες οι οποίες παρουσιάζουν υψηλό τουρισμό και οικονομική δραστηριότητα, μπορεί να οδηγήσει σε φορολογική συμμόρφωση, καθώς αποτελεί χρήσιμη στρατηγική για την επιβολή της φορολογικής νομοθεσίας, την αποτροπή της φοροδιαφυγής και την είσπραξη κρατικών εσόδων (Tsagkalakis, 2013).

Σύμφωνα με έρευνα του Fukofuka , μια βασική πτυχή για την αντιμετώπιση ης φοροδιαφυγής είναι η ικανότητα των φοροεισπρακτόρων να εντοπίζουν την φοροδιαφυγή. Επιπρόσθετα αναφέρει ότι όσο συχνότερη είναι η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου σε μία επιχείρηση τόσο μικρότερη είναι και η πιθανότητα αυτή η εταιρεία να φοροδιαφεύγει, ενώ θα πρέπει να υπάρχει και κάποιου είδους επιβράβευση για τους ελεγκτές οι οποίοι συνέβαλαν στην σύλληψη της φοροδιαφυγής (Fukofuka, 2013). Οι περισσότεροι φορολογούμενοι δηλώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με περισσότερη προσοχή και ακρίβεια όταν πιστεύουν ότι η φορολογική διοίκηση είναι ικανή να εντοπίσει μη δηλωθείσες φορολογικές υποχρεώσεις και ότι μπορεί να επιβληθούν βαριές κυρώσεις (Alemu, 2020). Οι Slemrond,Blumenthal και Christian έδειξαν σε έρευνά τους πως υπάρχει αλλαγή στην συμπεριφορά των

φορολογουμένων , έπειτα από ενημέρωση πιθανής περίπτωσης φορολογικού ελέγχου (Slemrod et al, 2001). Έτσι με τους φορολογικούς ελέγχους καθιερώνεται μια βιώσιμη και αποτελεσματική διοίκηση για την αντιμετώπιση των φορολογικών διαφορών ανάμεσα στην φορολογική αρχή και στις επιχειρήσεις, αναπτύσσεται ένας ισχυρός μηχανισμός για την αντιμετώπιση των τεχνικών φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις οι οποίες είναι επιρρεπείς σε παράνομες δραστηριότητες και τέλος εντοπίζονται πιο εύκολα οι επιχειρήσεις που έχουν αθετήσει τις φορολογικές τους υποχρεώσεις (Badara, 2012).

Οι Onoja και Iwarere πραγματοποίησαν έρευνα με την χρήση ενός ερωτηματολογίου προκειμένου να εξετάσουν τις επιπτώσεις που έχει ο φορολογικός έλεγχος στην παραγωγή εσόδων (Onoja, 2015). Στα αποτελέσματα τους ισχυρίζονται πως ο φορολογικός έλεγχος έχει σημαντικές επιπτώσεις και θετική συσχέτιση με την δημιουργία εσόδων για το κράτος. Επιπρόσθετα άλλες έρευνες όπως αυτές των Adediran, Alade και Oshode και των Anyada και Modugu έδειξαν ότι ο φορολογικοί έλεγχοι και έρευνες μπορούν να αυξήσουν τα έσοδα για το κράτος, να αντιμετωπίσουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και να υπάρξει βελτίωση της φορλογικής συμμόρφωσης (Adediran et al, 2013) (Anyaduba, 2013).

Οι (Drogalas et al, 2018) προσπαθούν μέσα από την έρευνά τους και την χρήση ενός ερωτηματολογίου να καθορίσουν το επίπεδο φοροδιαφυγής στις μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις που βρίσκονται στην Βόρεια Ελλάδα. Στην μελέτη τους αναφέρεται ο φορολογικός έλεγχος ως την διαδικασία εξέτασης του βαθμού στον οποίο έχουν καταρτιστεί σωστά οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την υφιστάμενη φορολογική νομοθεσία αλλά και κατά πόσο ορθά έχουν δηλωθεί οι φορολογικές υποχρεώσεις. Προκειμένου να αντιμετωπιστεί η φοροδιαφυγή, οι συγγραφείς αναφέρουν πως οι ελληνικές αρχές οφείλουν να σχεδιάσουν ένα ευέλικτο και αποτελεσματικό σύστημα φορολογικού ελέγχου μειώνοντας τον χρόνο που δαπανά ο ελεγκτής στον έλεγχο ,την επένδυση σε κατάλληλα πληροφοριακά συστήματα ελέγχου και την εκπαίδευση των ελεγκτών. Τα αποτελέσματα της μελέτης δείχνουν ότι η κατάρτιση των ελεγκτών ενισχύει την ικανότητα τους να διενεργούν ελέγχους. Επιπρόσθετα η χρήση της τεχνολογίας είναι ιδιαίτερη σημαντική για τους ελεγκτές προκειμένου να εντοπίζουν τις φορολογικές παραβάσεις σε σχέση με τις αλλαγές της φορολογικής νομοθεσίας η οποία εμποδίζει το έργο τους. Η φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να απλοποιηθεί, ώστε οι ελεγκτές να μην ξοδεύουν τον χρόνο τους στην ερμηνεία της νομοθεσίας.

Σύμφωνα με την διεθνή αρθρογραφία και όσα παρουσιάστηκαν, παρατηρείται ότι οι φορολογικοί έλεγχοι διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης. Τα ποσοστά των ελέγχων και η σχολαστικότητα τους θα μπορούσαν να ενθαρρύνουν τους φορολογούμενους να είναι πιο συνετοί στις φορολογικές τους υποχρεώσεις ενώ τα πρόστιμα και οι κυρώσεις από τις φορολογικές αρχές θα μπορούσαν επίσης να διαδραματίσουν ζωτικό ρόλο στην βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης. Η καθοδήγηση του φορολογικού συστήματος θα πρέπει να γίνει με αποτελεσματικούς μεθόδους προκειμένου να υπάρξει διάγνωση των φορολογικών εισοδημάτων και να δημιουργηθεί η απαραίτητη βάση για δημοσιονομική πειθαρχία και διαφάνειας από την μεριά των επιχειρήσεων. Μια τέτοια μέθοδος είναι η καθιέρωση του φορολογικού πιστοποιητικού.

1.4 Εξωτερικός Ελεγκτής και Φορολογικές Υπηρεσίες

Το σημερινό φορολογικό περιβάλλον το οποίο έχει σχηματιστεί για τις επιχειρήσεις χαρακτηρίζεται από υψηλό βαθμό αβεβαιότητας. Η αβεβαιότητα αυτή μπορεί να δημιουργήσει ευκαιρίες για παράνομες δραστηριότητες και προκλήσεις όσων αφορά την φορολογική συμμόρφωση. Ταυτόχρονα, με την αυξανόμενη παγκοσμιοποίηση των επιχειρήσεων και την επέκταση των μεγάλων ελεγκτικών εταιρειών σε πραγματικά πολυεθνικές επιχειρήσεις, η ανάγκη για φορολογική συμμόρφωση είναι υψίστης σημασίας. Προκειμένου να αξιολογηθούν οι ευθύνες και οι επιπτώσεις της φορολογική συμμόρφωσης στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, οι εταιρείες απασχολούν εξωτερικούς ελεγκτές (Kenneth et al, 2012).

Το σκεπτικό για το έργο του εξωτερικού ελεγκτή προέρχεται από την ύπαρξη αξιόπιστων πληροφοριών προκειμένου να λειτουργήσει η οικονομία ομαλά (Pany, 1983). Οι επιχειρήσεις μπορούν να αναθέσουν το έργο της προετοιμασίας της φορολογικής δήλωσης στον εξωτερικό ελεγκτή το οποίο περιλαμβάνεται στις φορολογικές υπηρεσίες που παρέχονται στην διοίκηση. Οι ρυθμιστικές αρχές και οι κυβερνήσεις σε αρκετές χώρες έχουν προσπαθήσει να περιορίσουν τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες που οι εξωτερικοί ελεγκτές μπορούν να παρέχουν στους πελάτες τους. Οι ρυθμιστικές αυτές ενέργειες προκύπτουν από την συζήτηση κατά πόσο η κοινή παροχή αυτών των υπηρεσιών θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του ελεγκτή και την ποιότητα του ελέγχου. Ο νόμος Sarbanes Oxley Act του 2002 (SOX) απαγορεύει στους ελεγκτές να παρέχουν μη ελεγκτικές υπηρεσίες στους πελάτες τους, όμως οι φορολογικές υπηρεσίες παραμένουν ο μεγαλύτερος τύπος με ελεγκτικών υπηρεσιών που επιτρέπεται να παρέχονται από τις ελεγκτικές εταιρίες, αρκεί οι ίδιες να έχουν γνωστοποιηθεί στις επιτροπές ελέγχου. (Beasley et al, 2009) (Hogan, 2015) (Maydew, 2005). Οι Maydew και Shackelford στην έρευνα τους διαχωρίζουν τις κατηγορίες φορολογικών υπηρεσιών που μπορεί να παρέχουν οι εξωτερικοί ελεγκτές στους πελάτες τους. Αρχικά σύμφωνα με τους αρθρογράφους η φορολογική συμμόρφωση περιλαμβάνει την υποβολή φορολογικών δηλώσεων και την παροχή άλλων σημαντικών πληροφοριών προς τις φορολογικές αρχές. Οι φορολογικές συμβουλές περιλαμβάνουν απαντήσεις σε ερωτήματα σχετικά με τον ειδικό χειρισμό συναλλαγών ή άλλων φορολογητέων προσπαθειών. Τέλος η φορολογική συμβουλευτική είναι ο σχεδιασμός και η εφαρμογή φορολογικών στρατηγικών που αποσκοπούν στην διαχείριση των φορολογητέων υποχρεώσεων (Maydew, 2005).

Η νομοθετική απόφαση να συνεχίσει να επιτρέπει τις φορολογικές υπηρεσίες από τους εξωτερικούς ελεγκτές προήλθε από το σκεπτικό ότι μια τέτοια απαγόρευση θα μπορούσε να υπονομεύσει παρά να βελτιώσει την ποιότητα του ελέγχου, δεδομένου ότι τέτοιες υπηρεσίες βελτιώνουν την κατανόηση των ελεγκτών για τις επιχειρηματικές δραστηριότητες του πελάτη ελέγχου. Συγκεκριμένα η διεθνή αρθρογραφία υποστηρίζει όλο και περισσότερο ότι η παροχή φορολογικών υπηρεσιών από τους εξωτερικούς ελεγκτές, βελτιώνει την επαγγελματική κρίση και την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών εταιρειών, αποφέροντας και έμμεσα οφέλη στις επιχειρήσεις (McGuire et al, 2012) (Santos et al, 2021). Σε κάθε περίπτωση η φορολογική διοίκηση μπορεί να ασκήσει ποινική δίωξη κατά των επιχειρήσεων ως αποτέλεσμα της μη συμμόρφωσης της εταιρείας με τις φορολογικές υποχρεώσεις σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία και τους κανονισμούς και αυτή η κατάσταση θα έχει επιπτώσεις και στην φήμη του

ίδιου του ελεγκτή και της ελεγκτικής εταιρείας διότι δεν εκτέλεσαν τα καθήκοντα τους για την διασφάλιση επαρκών δραστηριοτήτων γνωστοποίησης του ποσού των φόρων που πρέπει να καταβληθεί στο κράτος (Syono, 2018).

Σύμφωνα με τον Frey οι υπηρεσίες φορολογικής επιβεβαίωσης συνδέονται στενότερα με τις ελεγκτικές υπηρεσίες παρά με τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες (Frey, 2018) . Άλλες μελέτες υποστηρίζουν ότι η παροχή ελεγκτικών και φορολογικών υπηρεσιών από τους εξωτερικούς ελεγκτές δημιουργεί μια γνώση η οποία μπορεί να βελτιώσει την διαδικασία υποβολής εκθέσεων και την απόδοση της επιχείρησης χωρίς να έχει επηρεαστεί η ανεξαρτησία του ελεγκτή (Defond et al, 2002) (Choi et al, 2010). Η φορολογική πιστοποίηση των εξωτερικών ελεγκτών μπορεί να οδηγήσει στην μείωση των φορολογικών επιβαρύνσεων των επιχειρήσεων, καθώς τις ενημερώνουν για τις οδηγίες του φορολογικού κώδικα σε συνδυασμό με την εμπειρογνωμοσύνη τους στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Οι Cook και Omer σε έρευνα τους κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι περίπου το 65% των εταιρειών έλαβαν μέρος των φορολογικών τους συμβουλών από τους εξωτερικούς τους ελεγκτές. Ένας εξωτερικός ελεγκτής έχει μεγαλύτερη εμπειρία και εξειδίκευση στον κλάδο καθώς και μεγαλύτερη θητεία στην παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών στην ίδια εταιρεία και έτσι μπορεί να της δώσει συμβουλές σε φορολογικά θέματα (Cook et al, 2013). Λόγω της καλύτερης κατανόησης των λειτουργιών και της δομής των πελατών ελέγχου και της γνώσης που έχουν οι εξωτερικοί ελεγκτές, έχουν ανταγωνιστική θέση στην αντιμετώπιση φορολογικών θεμάτων σε σχέση με άλλους εξωτερικούς φορολογικούς συμβούλους ή του εσωτερικού φορολογικού προσωπικού των πελατών (Maydew, 2005).Έτσι οι εν λόγω κατανοήσεις, όχι μόνο διευκολύνουν τους ελεγκτές να πιστοποιούν τους φορολογικούς ισχυρισμούς των πελατών, αλλά βοηθούν τους ίδιους να αξιολογούν την στάση των πελατών απέναντι στην επιθετικότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Sun, 2021). Μέρος της δουλειάς των εξωτερικών ελεγκτών είναι ο έλεγχος του υπολογισμού των στοιχείων που απαρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις που σχετίζονται με την φορολογία όπως τις φορολογικές δαπάνες, τις φορολογικές υποχρεώσεις και τα φορολογικά αποθεματικά. Προκειμένου να ελεγχθούν αυτά τα στοιχεία, ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογεί τις φορολογικές θέσεις που λαμβάνουν οι διαχειριστές των εταιρειών, γεγονός που απαιτεί την κατανόηση της φορολογικής δήλωσης των εταιρειών και να έχουν γνώσεις της φορολογικής νομοθεσίας (Janssen, 2015). Η γνωστική βάση των εξωτερικών ελεγκτών καθορίζεται από την επίσημη εκπαίδευση τους η οποία τους βοηθά να αντιλαμβάνονται καταστάσεις σχετικά με το τι συμβαίνει και πως πρέπει να αντιδράσουν. Η εκπαίδευση που έχουν σχετικά με τα φορολογικά θέματα τους παρέχει την ικανότητα να γνωρίζουν τις ακραίες ρυθμίσεις του φορολογικού σχεδιασμού από την αρμόδια φορολογική διοίκηση και έπειτα με την σειρά τους να λαμβάνουν αποφάσεις και να παίρνουν θέση ως ελεγκτές. Οι φορολογικές γνώσεις που έχουν μπορεί να φανούν ιδιαίτερα χρήσιμες σε ζητήματα όπως των φορολογικών δεδουλευμένων, των φορολογικών εξόδων, των φορολογικών υποχρεώσεων και των φορολογικών αποθεμάτων.

Η προετοιμασία της φορολογικής δήλωσης από τους εξωτερικούς ελεγκτές η οποία θα παραδοθεί στην φορολογική διοίκηση μπορεί και παρέχει μια εγγύηση ότι η δήλωση αυτή έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους χωρίς αποκλίσεις (Magablih, 2020). Η ανάθεση αυτή μπορεί και παρέχει στις Ελεγκτικές Εταιρείες ένα επιπρόσθετο εισόδημα, η οποία τονίζει τον κοινωνικό και τον οικονομικό τους ρόλο. Αναμφισβήτητα, όταν οι ελεγκτές παρέχουν φορολογικές υπηρεσίες στις επιχειρήσεις, αποκτούν σημαντικές πληροφορίες οι

οποίες σχετίζονται με τα φορολογικά σχέδια και τις φορολογικές θέσεις της εταιρείας, γεγονός που τους βοηθά στην αξιολόγηση των φορολογικών δαπανών και στην καταπολέμηση της διαχείρισης των κερδών (Lisic, 2014). Οι ελεγκτές αξιολογούν την εγκυρότητα των δεδουλευμένων φόρων, των ενδεχόμενων φορολογικών υποχρεώσεων στον ισολογισμό, των δαπανών φόρου εισοδήματος στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και των σχετικών γνωστοποιήσεων στις σημειώσεις, έτσι ώστε να παρέχουν επαρκή διαβεβαίωση στο επενδυτικό κοινό σχετικά με την καταλληλόλητα αυτών των στοιχείων και σημειώσεων (Barret, 2004).Οι εξωτερικοί ελεγκτές κρίνονται ως πιο αποτελεσματικοί για το έργο τους σύμφωνα με την φήμη που έχει δημιουργηθεί για τις φορολογικές υπηρεσίες που παρέχουν προς τους μετόχους της εταιρείας. Η επίδραση του Εξωτερικού Ελεγκτή στην φορολογική συμμόρφωση είναι σημαντική σύμφωνα με την υπάρχουσα διεθνή αρθρογραφία.

Όπως είδαμε από την επισκόπηση της διεθνής αρθρογραφίας, οι φορολογικές διοικήσεις αντιμετωπίζουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής , η οποία μειώνει σημαντικά τα έσοδα μιας χώρας. Οι Mamoun και Mohamed σε έρευνα που πραγματοποίησαν επισημαίνουν την αποτελεσματικότητα του εξωτερικού ελέγχου στην μείωση του φαινομένου της φοροδιαφυγής ,καθώς κάνουν πιο εύκολο το έργο των φορολογικών υπαλλήλων, επαληθεύοντας τις φορολογικές υποχρεώσεις των φορολογούμενων και την εφαρμογή των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας (Mamoun, 2020). Η μελέτη τους αφορούσε την αξιολόγηση του εξωτερικού ελεγκτή και τον ρόλο που έχει στην επίτευξη της υποχρέωσης καταβολής του φόρου και κατά πόσο συμβάλλει στην επαλήθευση του εντοπισμού του ελέγχου της φοροδιαφυγής. Στα συμπεράσματα τους καταλήγουν πως ο εξωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην γνωστοποίηση πλαστών εγγράφων και τιμολογίων, στην αποκάλυψη της μη καταβολής του φόρου εισοδήματος, στην αποκάλυψη παραπλανητικών δηλώσεων που επρόκειτο να παρασχεθούν από τον φορολογούμενο, στην αποκάλυψη παραστατικών που μειώνουν το εισόδημα, στον εντοπισμό αδικαιολόγητων δαπανών από τον φορολογούμενο και τέλος στον εντοπισμό εικονικών πελατών.

Οι (Dhaliwal et al, 2004) έδειξαν σε έρευνα τους ότι οι ελεγκτές προσφέροντας τις φορολογικές τους υπηρεσίες μπορούν και αξιολογούν καλύτερα τα υγιή φορολογικά στοιχεία που έχουν συμπεριληφθεί στις εκτιμήσεις των μετόχων και των αναλυτών, έχοντας περισσότερη εξειδίκευση και γνώσεις στα φορολογικά θέματα αλλά και τις κατάλληλες πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο οι εταιρείες χρησιμοποιούν φορολογικά έξοδα για να φοροαποφύγουν. Η εμπειρογνωμοσύνη των εξωτερικών ελεγκτών έχει κριθεί ως σημαντικός παράγοντας για τον καθορισμό του επιπέδου της φοροαποφυγής των εταιρειών. Με άλλα λόγια συνδυάζοντας την φορολογική και χρηματοοικονομική εμπειρογνωμοσύνη για την βελτίωση και την ανάπτυξη των φορολογικών στρατηγικών, οι εξωτερικοί ελεγκτές βοηθούν τις εταιρείες τόσο από χρηματοοικονομική όσο και από φορολογική άποψη.

Οι σύγχρονες νομοθεσίες έχουν δώσει στον εξωτερικό ελεγκτή την ευθύνη της κατάρτισης και της έγκρισης της φορολογικής δήλωσης προκειμένου να δημιουργηθεί όφελος για την φορολογική διοίκηση. Ο Magablih αναφέρει πως ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί και συνεισφέρει για την επίτευξη της φορολογικής συμμόρφωσης, τον εντοπισμό και την αποτροπή των περιπτώσεων φοροδιαφυγής, τον έλεγχο της διαδικασίας είσπραξης των φόρων και τέλος της μείωσης του έργου της φορολογικής διοίκησης οι οποίοι πλέον βασίζονται στην φορολογική αποκάλυψη του φορολογούμενου έπειτα από έναν αποτελεσματικό έλεγχο του εξωτερικού ελεγκτή. Η έρευνα του αρθρογράφου στοχεύει μέσα από την χρήση ενός ερωτηματολογίου σε

απαντήσεις που αφορούν τον εξωτερικό έλεγχο και πόσο σημαντικός είναι στην βελτίωση της είσπραξης των φόρων. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί και συμβάλλει στην μεγιστοποίηση των εσόδων ενώ βοηθάει στην γνωστοποίηση των όλων των φορολογικών υποχρεώσεων διασφαλίζοντας την συμφωνία των οικονομικών καταστάσεων και των φορολογικών δεδομένων. Τέλος ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει τα σημαντικά σημεία της φορολογικής νομοθεσίας τα οποία προκαλούν προβλήματα στους φορολογούμενους και να συμβάλλει στην είσπραξη των φορολογικών εσόδων στο μέλλον ενώ μπορεί μέσα από την εργασία του να απαιτήσει από τους λογιστές την έκδοση της φορολογικής δήλωσης παρέχοντας εμπιστοσύνη στην φορολογική διοίκηση για φορολογική συμμόρφωση.

Οι Zare και Beheshti σε έρευνα τους για το Ιράν , διατυπώνουν πως σύμφωνα με τον κρατικό φορολογικό νόμο ,ο οργανισμός ελέγχου του Ιράν, οι επίσημοι λογιστές καθώς και τα μέλη του ελεγκτικού οργάνου τα οποία επιφορτισμένα με ελεγκτικές υποθέσεις, θα πρέπει εφόσον τους ζητηθεί να παρέχουν έκθεση φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων στην φορολογική διοίκηση. Η έκθεση αυτή σύμφωνα με την συγκεκριμένη νομοθεσία μπορεί να περιλαμβάνει παρατηρήσεις σχετικές με την επάρκεια λογιστικών εγγράφων και τον προσδιορισμό του εισοδήματος που υπόκειται σε φόρο, παρατηρήσεις σχετικά με τον υποχρεωτικό φόρο που θα πρέπει να καταβάλει η επιχείρηση.

Σύμφωνα με τους (McGuire et al, 2012) οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν ανώτερη γνώση σχετικά με τον φορολογικό σχεδιασμό που αφορούν έναν συγκεκριμένο κλάδο η οποία μπορεί να διατεθεί στους πελάτες ελέγχου. Η εξειδίκευση των ελεγκτών μπορεί να θεωρηθεί χρήσιμη για την θέσπιση επίσημων ή ανεπίσημων κριτηρίων αναφοράς για λογιστικές πρακτικές με τις οποίες θα μπορούσαν οι ελεγκτές να εντοπίσουν και να περιορίσουν συμπεριφορές ευκαιριακής διαχείρισης κερδών.

Συμπερασματικά, ο εξωτερικός ελεγκτής είναι ένα ανεξάρτητο μέρος που αναμένεται να είναι σε θέση να αυξήσει την αξία των οικονομικών καταστάσεων για τα ενδιαφερόμενα μέρη μέσω των δραστηριοτήτων ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων (Syono, 2018). Με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, οι ελεγκτές αποκτούν σημαντική εικόνα για τους πελάτες τους. Κατά την διενέργεια αυτών των ελέγχων ο ελεγκτής αξιολογεί επίσης την εγκυρότητα των στοιχείων αναφοράς που σχετίζονται με τα κέρδη της εταιρείας κατά την ελεγχόμενη χρήση, τα οποία αυτομάτως επηρεάζουν και το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβληθεί.. Ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να εξετάζει εξονυχιστικά το ποσό της φορολογικής οφειλής στον ισολογισμό της εταιρείας και το έξοδο του φόρου που περιέχεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης καθώς και την δυνατότητα γνωστοποίησης αυτών των στοιχείων που αφορούν τους δύο λογαριασμούς στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας. Το επαγγελματικό καθήκον του ελεγκτή είναι να εξετάσει αν υπάρχουν παράνομες συναλλαγές που σχετίζονται με την φορολογία οι οποίες ενδυναμώνουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Η ύπαρξη του εξωτερικού ελέγχου μπορεί να επηρεάσει την άμεσα την φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων και την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής Η διάχυση της γνώσης στο φορολογικό κομμάτι καθιστά τους ελεγκτές ιδιαίτερα κατάλληλους για να συμβουλεύουν τις επιχειρήσεις (Watrin et al, 2019).Τέλος η εξειδίκευση που έχουν στον φορολογικό κλάδο ενισχύει όχι μόνο την αποτελεσματικότητα των φορολογικών υπηρεσιών αλλά και την συνολική ποιότητα του ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2Ο ΕΤΗΣΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ

2.1 Εισαγωγή

Όπως είδαμε από την επισκόπηση της αρθρογραφίας, το φαινόμενο της φοροδιαφυγής αποτελεί μακροχρόνιο πρόβλημα. Η παρουσία του είναι έντονη στην ελληνική πραγματικότητα, ενώ κυριαρχεί σε πολλούς τομείς της καθημερινότητας μας. Τα προβλήματα της πολυπλοκότητας της φορολογικής νομοθεσίας και του φορολογικού συστήματος , τα συναντήσαμε σε αρκετές έρευνες, με τους αρθρογράφους να τονίζουν την αναγκαιότητα απλοποίησής τους. Αποτέλεσμα αυτών, είναι η δυσκολία συμμόρφωσης των νομικών εταιρειών και νομικών οντοτήτων απέναντι στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Σύμφωνα με τα όσα υπαγορεύει η διεθνή αρθρογραφία, για να αντιμετωπιστεί αυτό το σύνθετο και δυναμικό πρόβλημα, θα πρέπει να υπάρξει συνεχής δέσμευση, πόροι, οργάνωση και προσπάθεια από την φορολογική διοίκηση και τις ίδιες τις επιχειρήσεις καθώς μεγάλη αποτελεσματικότητα μπορεί να επιφέρει και η χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση των επαγγελματικών ικανοτήτων, του κύρους και της ανεξαρτησίας των εξωτερικών ελεγκτών.

Εν όψη όλων αυτών των προβλημάτων και προκειμένου να γίνουν τα πρώτα βήματα προς την αντιμετώπιση αυτών και την βελτίωση του ελληνικού φορολογικού συστήματος οι αρμόδιες ελληνικές αρχές αποφάσισαν να εμπιστευτούν και να αξιοποιήσουν επαρκώς την τεχνογνωσία, την ανεξαρτησία και το κύρος των Νόμιμων Ελεγκτών (Από εδώ και στο εξής Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές) και των ελεγκτικών γραφείων, με την δημιουργία του Φορολογικού Πιστοποιητικού. Το αποτύπωμα που έχει αφήσει όλα αυτά τα χρόνια η εφαρμογή του Φορολογικού Πιστοποιητικού είναι απόλυτα σημαντικό ενώ στις μέρες μας είναι εξαιρετικά επίκαιρο καθώς αυξάνεται η φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων σε μεγάλο βαθμό και προκύπτουν πολλαπλά οφέλη. Για την κατανόηση αυτού του θεσμού από τον αναγνώστη, σκοπός αυτού του κεφαλαίου είναι να παρουσιαστούν τα κύρια σημεία του Φορολογικού Πιστοποιητικού, τα οποία κρίνονται σημαντικά και απαραίτητα για την συνέχιση της Διπλωματικής εργασίας. Η καταγραφή αυτών των κύριων σημείων του Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πραγματοποιηθεί μέσω μιας ιστορικής ανασκόπησης καθώς και μέσα από την αναφορά σημαντικών φορολογικών αποφάσεων και διατάξεων.

2.2 Ιστορικό Και Κανονιστικό Πλαίσιο του Φορολογικού Πιστοποιητικού

Το φορολογικό πιστοποιητικό εισήχθη με τον Ν.3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» το οποίο τροποποίησε το άρθρο 82 παρ. 5Ν.2238/1994.Αποτελεί μια νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου με εμπλεκόμενους την διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας, τον Προϊστάμενο Λογιστηρίου, τις φορολογικές αρχές, τον Ορκωτό Ελεγκτή και τα Νόμιμα Ελεγκτικά Γραφεία, την ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου) και την Γ.Γ.Π.Σ (Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων).Το τελευταίο άρθρο πριν την τροποποίηση, ανέφερε ότι οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και τα άλλα ελεγκτικά όργανα που ενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, θα πρέπει να εντοπίζουν και να αναφέρουν στο πιστοποιητικό ελέγχου παραβάσεις που έχουν γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και του ειδικού προγράμματος ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας απόφασης το

οποίο είχε εκδοθεί από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ). Το νομοθετικό πλαίσιο επιλέγει τον όρο «πιστοποιητικό» αντί της «έκθεσης ελέγχου» προκειμένου η φορολογική αρχή να αποφύγει την σύγχυση και να αποσαφηνίσει την απαιτούμενη επιβολή του φόρου ή προστίμου. Ήταν η πρώτη φορά που οι υπεύθυνοι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές αναλάβαιναν καθήκοντα δημόσιας υπηρεσίας έχοντας παράλληλα την οργανική τους σχέση με την ελεγχόμενη εταιρεία. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και τα Ελεγκτικά Γραφεία διώκονται και μπορούν να τιμωρηθούν για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τον Ν.3693/2000.

Έπειτα από τις τροποποιήσεις, αντικαταστάθηκε και καθιερώθηκε η υποχρέωση των Ορκωτών Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, οι οποίοι διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και σε εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, να εκδίδουν ετήσιο πιστοποιητικό σε φορολογικά αντικείμενα παράλληλα με τους ελέγχους της οικονομικής διαχείρισης. Οι δυσκολίες που αντιμετώπιζε η Φορολογική διοίκηση ως προς τον έγκαιρο έλεγχο του συνόλου των ανέλεγκτων υποθέσεων καθώς και το επιπλέον κίνητρο που δόθηκε στις επιχειρήσεις και τις νομικές οντότητες να δηλώνουν έγκαιρα το σύνολο της φορολογητέας ύλης τους, να καταβάλουν άμεσα τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, αποφεύγοντας πρόστιμα και επιβαρύνσεις, ήταν οι πρώτοι δικαιολογητικοί λόγοι ως προς την θέσπιση του υποχρεωτικού ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού. Το Φορολογικό πιστοποιητικό αποτελούσε πλέον ένα βοηθητικό δημόσιο έγγραφο της πράξης επιβολής φόρου από τον υπόχρεο φορολογούμενο. Έτσι είχε επικρατήσει ή κοινή εκτίμηση ότι η εφαρμογή του Φορολογικού Πιστοποιητικού μπορούσε να συμβάλει στην επιτάχυνση της τέλεσης φορολογικών ελέγχων και την αποσυμφόρηση των φοροελεγκτικών μηχανισμών από τον μεγάλο αριθμό υποθέσεων που υπήρχαν.

2.2.3 Υπόχρεοι Στην Εφαρμογή Έκδοσης Φορολογικού Πιστοποιητικού

Όπως τονίστηκε, οι υπόχρεες εταιρείες για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού είχαν τα εξής χαρακτηριστικά :

- Οι εταιρείες να έχουν την νομική μορφή της Ανώνυμης Εταιρείας ή της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης.
- Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και τα Ελεγκτικά γραφεία να ελέγχουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις αυτών των εταιρειών, σύμφωνα με γενικές ή ειδικές διατάξεις.

Επομένως το φορολογικό πιστοποιητικό βάση τον Ν.2238/1994:

- Δεν αφορούσε επιχειρήσεις και οργανισμούς διαφορετικές από τις παραπάνω νομικές μορφές.
- Αφορούσε τις εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο

- Αφορούσε όλες τις Ανώνυμες Εταιρείες και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης οι οποίες ελέγχονταν από τους Ορκωτούς Ελεγκτές
- Αφορούσε όλες τις Ανώνυμες Εταιρείες και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης οι οποίες εφάρμοζαν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς βάση του αρ.137 του Ν.2190/20.

Έπειτα, με τον Ν.3943/2011 «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών» αντικαταστάθηκε εκ νέου η παρ.5 του άρθρου 8 π. ΚΦΕ σύμφωνα με την οποία οι φορολογικές παραβάσεις και η μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που έχουν διαπιστωθεί από τα τηρούμενα βιβλία κατά την διάρκεια του διαχειριστικού ελέγχου, θα πρέπει να αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό. Από την άλλη, αν στο πιστοποιητικό ελέγχου δεν έχουν συμπεριληφθεί παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας από τους Ορκωτούς ελεγκτές, τότε δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος. Αν όμως από το πιστοποιητικό ελέγχου προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχόμενη εταιρεία με την οποία συμφωνεί και η αρμόδια φορολογική διοίκηση τότε το εν λόγω πιστοποιητικό μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής.

Το 2018 δημοσιεύτηκε η ΠΟΛ.1067/2018 η οποία τροποποίησε την ΠΟΛ.1124/2015 σύμφωνα με την οποία οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και οι Ελεγκτικές Εταιρείες υποχρεούνται να αρνηθούν την διενέργεια ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, εφόσον παρέχουν συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου στην ελεγχόμενη επιχείρηση σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του Ν.4449/2017.Οι διατάξεις της ΠΟΛ.1067/2018 ισχύουν για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου και μετά.

Στην συνέχεια και αφού είχαν μεσολαβήσει ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, το φορολογικό πιστοποιητικό κατέστη προαιρετικό σύμφωνα με το νέο νομοθετικό πλαίσιο και το άρθρο 65Α για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01/01/2016 και μετά. Το ετήσιο πιστοποιητικό αφορά πλέον τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων των οποίων οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, βάση γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας. Από τα παραπάνω εξαιρούνται οι εταιρείες αυτών των νομικών μορφών οι οποίες πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα που δεν υπερβαίνουν τα εκατό πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000€).

Επιπρόσθετα, πέρα από τις αλλαγές που αναφέρθηκαν, με την Εγκύκλιο της ΠΟΛ.1067/2018 πραγματοποιήθηκαν οι εξής τροποποιήσεις :

- Καταργείται πλέον η παράγραφος όπου μια ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης, της επιβάλλεται πρόστιμο αν παρόλο που πληροί τα κριτήρια για υποχρεωτικό έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και κατά συνέπεια για έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων από τους Νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, δεν τους έχει επιλέξει για τον σκοπό αυτό.

- Μετά την ανάληψη ενός ελέγχου οικονομικής διαχείρισης που περιλαμβάνει και την χορήγηση του φορολογικού πιστοποιητικού, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικά γραφεία θα πρέπει να ενημερώσουν υποχρεωτικά και την Γενική Γραμματεία Δημόσιων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) για την ανάθεση του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.
- Πλέον ο όρος «Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.)» ή το «Υπουργείο Οικονομικών» νοείται η «Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» και ο όρος «Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείο Οικονομικών» νοείται ο «Διοικητής της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων»
- Αντικαθίστανται τα παραρτήματα Ι,ΙΙ,ΙΙΙ τα οποία παρατίθενται στα Παραρτήματα της παρούσας διπλωματικής.
- Ο όρος «νόμιμος ελεγκτής» ή «ελεγκτικό γραφείο» αντικαθίστανται με τον όρο «Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής» ή «ελεγκτικής εταιρεία»
- Οι διατάξεις της νέας ΠΟΛ. 1067/2018 ισχύει για φορολογικές χρήσεις από την 1η Ιανουαρίου 2017 και μετά.

Τέλος, με τον Ν.4646/2019 «Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο» οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες μπορούν να εκδίδουν προαιρετικά φορολογικό πιστοποιητικό και για τις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες παράλληλα με τον υποχρεωτικό έλεγχο.

2.3 Υπόχρεοι Σε Τακτικό Έλεγχο

Σε αυτό το σημείο είναι ιδιαίτερα χρήσιμο να αναφερθούν οι σημαντικές αλλαγές τις οποίες επέφερε ο Ν.4336/2015 σχετικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα ο τακτικός έλεγχος θα πρέπει να διενεργείται υποχρεωτικά από του ορκωτούς ελεγκτές του Ν.3693/2008 για τις μεσαίες και τις μεγάλες οντότητες και προαιρετικά για τις μικρές. Επομένως σύμφωνα με την παρ.4 της ισχύουσας νομοθεσίας υπόκεινται σε τακτικό έλεγχο από έναν η περισσότερους Νόμιμους Ελεγκτές ή Ελεγκτικά Γραφεία του Ν.3693/2008:

- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων που χαρακτηρίζονται ως μεσαίες και μεγάλες οντότητες. Τα κριτήρια προκειμένου μια οντότητα να χαρακτηριστεί μεσαία ή μεγάλη είναι τα παρακάτω :

Πίνακας 1 Κριτήρια χαρακτηρισμού μιας οντότητας ως μεσαία ή μεγάλη

Κατηγορία	**Σύνολο Ενεργητικού**	**Καθαρός Κύκλος Εργασιών**	**Μέσος Όρος Απασχολούμενων**
Μεσαίες	≤20.000.000 €	≤40.000.000€	≤250 προσωπικό
Μεγάλες	>20.000.000€	>40.000.000€	>250€

- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων οι οποίες χαρακτηρίζονται ως δημοσίου ενδιαφέροντος σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α΄ του 4308/2014.

- Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν οι όμιλοι που χαρακτηρίζονται ως μεγάλοι. Τα κριτήρια προκειμένου ένας όμιλος να χαρακτηριστεί ως μεγάλος είναι :

Πίνακας 2 Κριτήρια χαρακτηρισμού ενός Ομίλου ως μεγάλος.

Κατηγορία	**Σύνολο Ενεργητικού**	**Καθαρός Κύκλος Εργασιών**	**Μέσος Όρος Απασχολούμενων**
Μεγάλος	>20.000.000 €	>40.000.000€	>250 προσωπικό

- Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου ανεξαρτήτου μεγέθους που χαρακτηρίζεται ως δημοσίου ενδιαφέροντος βάση το Παράρτημα Α' του Ν.4308/2014.
- Ειδικές κατηγορίες οντοτήτων βάση διατάξεων ειδικής νομοθεσίας.
- Ως προς τον προαιρετικό έλεγχο των μικρών οντοτήτων, θα πρέπει οι ίδιες να έχουν προβλέψει στο καταστατικό τους ότι μπορεί να αποφασιστεί μέσω απόφασης της ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων, ο έλεγχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Προκειμένου μια εταιρεία να χαρακτηριστεί ως μικρή θα πρέπει να τηρεί τα παρακάτω κριτήρια :

Πίνακας 3 Κριτήρια χαρακτηρισμού μιας οντότητας ως μικρή.

Κατηγορία	**Σύνολο Ενεργητικού**	**Καθαρός Κύκλος Εργασιών**	**Μέσος Όρος Απασχολούμενων**
Μεγάλος	≤20.000.000 €	≤40.000.000€	≤50 προσωπικό

2.3 Περιεχόμενο Του Φορολογικού Πιστοποιητικού

Η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου σε Νομικά Πρόσωπα από ιδιωτικές ελεγκτικές εταιρείες γινόταν βάση της ΠΟΛ.1159/2011 έως και το 2013.Αργότερα, για τις χρήσεις από 01.01.2014 και εντεύθεν, ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται βάση της απόφασης ΠΟΛ.1124/2015, με ορισμένες τροποποιήσεις που έγιναν βάση της ΠΟΛ.1067/2018.

Σύμφωνα με τις τροποποιήσεις που έγιναν με την Υπουργική Απόφαση ΠΟΛ 1124/2015 η οποία δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 1196/Β/22-6-2015 έχουν επέλθει σημαντικές αλλαγές, οι οποίες αναφέρονται στο πλαίσιο διενέργειας του φορολογικού ελέγχου, το χρόνο διάρκειας των διενεργηθέντων ελέγχων, την οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων και το βαθμό τεκμηρίωσης και την έκταση των διαδικασιών που πρόκειται να εφαρμοστούν.

Ως προς το πλαίσιο διενέργειας του φορολογικού ελέγχου δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στο περιεχόμενο του φορολογικού πιστοποιητικού των Ορκωτών Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων το οποίο αποτελείται από δύο τμήματα τα οποία είναι :

- Η Έκθεση Φορολογική Συμμόρφωσης η οποία περιλαμβάνει κατά κύριο λόγο τα συμπεράσματα του διενεργηθέντα φορολογικού ελέγχου.
- Το Προσάρτημα με τα αναλυτικά πληροφοριακά στοιχεία.

Τα δύο αυτά σημαντικά τμήματα αναλύονται σε επόμενο κεφάλαιο της παρούσας.

Επιπρόσθετα στην έκθεση της φορολογικής συμμόρφωσης καλύπτονται όλα τα αντικείμενα τα οποία περιλαμβάνονται στο Πρόγραμμα Ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ. Οι εξειδικευμένες αυτές ελεγκτικές διαδικασίες οι οποίες απαρτίζουν το πρόγραμμα ελέγχου και παρουσιάζονται αναλυτικά στο επόμενο κεφάλαιο από την σκοπιά των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, εκδίδονται από την Α.Α.Δ.Ε. σε συνεργασία με την Ε.Λ.Τ.Ε. και αναβαθμίζονται σε ετήσια βάση σύμφωνα με αυτά που ορίζει το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Σε αυτό το κεφάλαιο παρουσιάστηκαν βασικά σημεία του Φορολογικού Πιστοποιητικού, ιδιαίτερα σημαντικά και ωφέλιμα για την συνέχιση της ανάγνωσης της παρούσας Διπλωματικής Εργασίας. Η εφαρμογή του Φορολογικού Πιστοποιητικού όλα αυτά τα χρόνια, έχει τροποποιηθεί αρκετές φορές προκειμένου σήμερα να συμβάλλει σημαντικά μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και των ελεγκτικών γραφείων, στην βελτίωση του Επιχειρηματικού Φορολογικού πλαισίου της χώρας μας, προκειμένου να ενδυναμώσει και να ανταπεξέλθει στις συνεχείς μεταβολές που κυριαρχούν στο παγκόσμιο φορολογικό γίγνεσθαι. Αρκετές έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί από την ΕΛΤΕ , από τους Ορκωτούς και τα ελεγκτικά γραφεία έδειξαν ότι μέσω της εφαρμογής του Φορολογικού Πιστοποιητικού, ο βαθμός συμμόρφωσης των ελεγχόμενων επιχειρήσεων ανήλθε σε 92%. Επιπρόσθετα και εξίσου σημαντικό, είναι ότι παρόλο την ύφεση και την δυσχερή οικονομική κατάσταση στην οποία βρίσκεται η Ελλάδα, φαίνεται να ενισχύεται η πορεία των φορολογικών εσόδων και σημαντικός παράγοντας που έχει βοηθήσει για να επιτευχθεί αυτό, είναι η αύξηση της συχνότητας των φορολογικών ελέγχων, αφού πλέον γίνονται σε ετήσια βάση παράλληλα με τον τακτικό έλεγχο όπως αναφέραμε και παραπάνω. Συμπεραίνουμε επιπλέον ότι ο ρόλος του κράτους έχει αρχίσει να περιορίζεται σε ότι αφορά την εποπτεία του φορολογικού συστήματος καθώς και στην συνεχή διενέργεια φορολογικών ελέγχων ,με τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και τα ελεγκτικά γραφεία να αναλαμβάνουν αυτή την νέα ευθύνη και να αποτελούν πλέον σημαντικό παράγοντα για τα φορολογικά έσοδα της χώρας και την επίτευξη της φορολογικής συμμόρφωσης των νομικών εταιρειών και των νομικών οντοτήτων.

Κεφάλαιο 3ο ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

3.1 Εισαγωγή

Όπως αναφέραμε κα προηγουμένως, οι φορολογικές αρχές εμπιστεύτηκαν ένα μεγάλο μέρος του ελεγκτικού μηχανισμού για την πραγματοποίηση του φορολογικού ελέγχου προκειμένου να επέλθει εκσυγχρονισμός του φορολογικού συστήματος, και αυτοί είναι οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και τα ελεγκτικά γραφεία. Το ελεγκτικό πρόγραμμα που παρουσιάζεται και αναλύεται παρακάτω, εφαρμόζεται με πλήρη ακρίβεια από τους Ορκωτούς Ελεγκτές για την μετέπειτα παρακολούθηση και αξιολόγηση από τις φορολογικές αρχές της χώρας. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και τα ελεγκτικά γραφεία αποκτούν ένα νέο ρόλο και πρέπει μέσω των κατάλληλων ελεγκτικών εργαλείων να προσφέρουν υψηλή ποιότητα στην εργασία αυτή.

Έτσι στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/2015, ο οποίος μέχρι και τις χρήσεις πριν από 01/01/2014 ορίζονταν σύμφωνα με την ΠΟΛ.1159/2011 (Παράρτημα ΙΙΙ).Στην συνέχεια παρουσιάζονται βασικά τμήματα ανά στάδιο ελέγχου της ΠΟΛ.1124/2015,η οποία τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ.1067/2018 που θα πρέπει να ακολουθήσουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και τα ελεγκτικά γραφεία για την ολοκλήρωση των φορολογικών ελέγχων και την έκδοση της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης. Η καταγραφή των παρακάτω ελεγκτικών διαδικασιών έγινε στα πλαίσια του Παραρτήματος ΙΙΙ καθώς και με συνεχής επικοινωνία και συνεργασία με ενεργούς Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές , οι οποίοι βοήθησαν σημαντικά έτσι ώστε να δοθεί μια πιο ρεαλιστική και πρακτική εικόνα των φορολογικών ελέγχων.

Πίνακας 4 Διαδικασίες Φορολογικού Ελέγχου

Πρόγραμμα Ελέγχου

ΠΟΛ.1159/2011	***ΠΟΛ.1124/2015***
Α. Προϋποθέσεις- Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου	Α. Προϋποθέσεις-Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου
Β. Το προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων	Β. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας
Γ. Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος	Γ. Φορολογία Εισοδήματος
Δ. Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)	Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α)
Ε. Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ)	Ε. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν.4308/2014
ΣΤ. Έλεγχος Φορολογίας Ακινήτων	ΣΤ. Έλεγχος φορολογίας ακινήτων
ΣΤ.1 Έλεγχος Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)	ΣΤ.1 Έλεγχος Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)
ΣΤ.2 Έλεγχος Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)	ΣΤ.2 Έλεγχος Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
ΣΤ.3 Έλεγχος Φόρου Υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν.2065/1992)	ΣΤ.3 Έλεγχος Φόρου Υπεραξίας Από Αναπροσαρμογή Ακινήτων
Ζ. Έλεγχος Τέλους Χαρτοσήμου	Ζ. Τέλος Χαρτοσήμου

Η. Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων	Η. Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων
Θ. Μετασχηματισμοί Επιχειρήσεων	Θ. Μετασχηματισμού επιχειρήσεων
Ι. Ενδοομιλικές Συναλλαγές	Ι. Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Κ. E-Commerce	Κ. E-Commerce

Η ευθύνη των Ορκωτών Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων για αυτές τις ελεγκτικές διαδικασίες είναι υψηλή και θα πρέπει καθ' όλη την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου να διατηρήσουν τον θεσμό και το επαγγελματικό τους κύρος και να αντιστέκονται σε κάθε είδους πίεση που μπορεί να υπάρξει. Βασικός σκοπός αυτού του κεφαλαίου είναι να παρουσιαστούν αναλυτικά όλες οι εξειδικευμένες ελεγκτικές διαδικασίες από το πρώτο στάδιο, αυτό της ανάθεσης του έργου, μέχρι και την έκδοση της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους αρμόδιους Ορκωτούς Ελεγκτές και την ομάδα ελέγχου, προκειμένου ο αναγνώστης να διαμορφώσει μία πλήρη εικόνα ως προς την συνολική εργασία των Ορκωτών Ελεγκτών όταν του ανατίθεται ένα έργο ελέγχου των φορολογικών διατάξεων.

3.2 Ελεγκτικές Διαδικασίες Από Τον Ορκωτό Ελεγκτή

Αρχικά και πριν ξεκινήσουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές τον φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου, θα πρέπει να διαμορφώσουν ένα συμπέρασμα σχετικά με το αν η ελεγχόμενη εταιρεία συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας για την εν λόγω ανάθεση, η οποία αποσκοπεί στην έκδοση ετήσιου Φορολογικού πιστοποιητικού. Έτσι, δημιουργείται η ομάδα ανάθεσης η οποία θα τελέσει τον εν λόγω φορολογικό έλεγχο και στην συνέχεια διενεργούνται κάποιες επιπρόσθετες διαδικασίες προκειμένου να ερευνηθεί εάν υπάρχουν λόγοι οι οποίοι αμφισβητούν την ανεξαρτησία των μελών της ελεγκτικής ομάδας. Συγκεκριμένα ερευνάται εάν:

- Κάποιο μέλος της ομάδας έχει χρηματοοικονομικό συμφέρον στην ελεγχόμενη εταιρεία και ότι εάν προκύπτει κάποια οικονομική εξάρτησή από την συνολική αμοιβή.
- Εάν πέρα από το φορολογικό έλεγχο για την διαδικασία του φορολογικού πιστοποιητικού, έχουν παρασχεθεί κάποιες επιπρόσθετες υπηρεσίες στην ελεγχόμενη εταιρεία οι οποίες πιθανόν να επηρεάζουν σημαντικά τις εργασίες που προβλέπονται στην ΠΟΛ.1124/2015, όπως συμβουλευτικές φορολογικές υπηρεσίες.
- Κάποιο μέλος της ομάδας ανάθεσης υπερασπίζεται την ελεγχόμενη εταιρεία σε κάποια νομική διένεξη.
- Κάποιο μέλος της ομάδας ανάθεσης έχει στενή σχέση με στέλεχος της ελεγχόμενης εταιρείας που να επηρεάζει την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου ή αν υπήρξε μακροχρόνια συνεργασία με στελέχη του πελάτη.
- Υπάρχει νομική διένεξη με την ελεγχόμενη εταιρεία ή κάποιου είδους πίεση που μπορεί να επηρεάσει την ποιότητα του φορολογικού ελέγχου για την έκδοση του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού.

Η ομάδα ανάθεσης για την πραγματοποίηση του φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι η ίδια η οποία διενεργεί και τον τακτικό έλεγχο εκτός αν χρειάζονται κάποια επιπρόσθετα

εξιδεικευμένα στελέχη σε φορολογικά αντικείμενα. Όλα τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας θα πρέπει να έχουν εμπειρία σε παρόμοιους φορολογικούς ελέγχους και να έχουν χρησιμοποιηθεί για την ολοκλήρωση τους.

Σε περίπτωση όπου δεν έχει υπάρξει κάποιο θέμα με ην αμφισβήτηση της ανεξαρτησίας των μελών της ελεγκτικής ομάδας, μπορεί να συνεχιστεί η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου.

3.2.1 Α) Προϋποθέσεις – Περιορισμοί Διενέργειας του Ελέγχου

Στην 1η ελεγκτική διαδικασία και σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου διενεργούνται έλεγχοι που σχετίζονται με την έκπτωση των δαπανών. Κατά την διαδικασία του ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ισχύουσες αποφάσεις της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ). Συγκεκριμένα οι δαπάνες ελέγχονται σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα :

Πίνακας 5 Προϋποθέσεις Ελέγχου Δαπανών

Επιχειρήσεις με Ακαθάριστα Έσοδα	*Ελεγχόμενες Δαπάνες*
Μέχρι 50.000€	*Άνω των 15.000 €*
Από 50.001€ έως 100.000.000€	*Άνω των 25.000 €*
Από 100.000.001 € έως 200.000.000 €	*Άνω των 35.000 €*
Από 200.000.001 € έως 500.000.000 €	*Άνω των 50.000 €*
Από 500.000.001€ έως 1.000.000.001€	*Άνω των 70.000 €*
Άνω των 1.000.000.0001€	*Άνω των 90.000 €*

Σχετικά με τις δαπάνες που πρόκειται να ελεγχθούν σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα, θα πρέπει να καλύψουν τουλάχιστον το 10% του συνόλου της κάθε κατηγορίας δαπάνης που έχει πραγματοποιήσει η ελεγχόμενη επιχείρηση εκτός από τις μη επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις οι οποίες ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού. Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση, κατά την οποία δεν έχει καλυφθεί το όριο του 10% θα πρέπει ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής να ασκεί επαγγελματική κρίση σύμφωνα με τα όσα ορίζει το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 και να προβεί στην επιλογή περεταίρω δείγματος ελέγχου , το οποίο δεν σχετίζονται με τα όρια του πίνακα. Επιπρόσθετα όταν ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής διαπιστώσει παραβάσεις που έχουν πραγματοποιηθεί κατά το στάδιο του ελέγχου των δαπανών, θα πρέπει να εφαρμόσει επιπρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες προκειμένου να είναι σε θέση να εκτιμήσει το ύψος της φορολογικής παράβασης. Σε αυτό το πλαίσιο ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής μπορεί να μην εφαρμόσει τα όρια δαπανών του πίνακα και να ελέγξει το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο συνολικά.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής προκειμένου να διενεργήσει αυτό το στάδιο του φορολογικού ελέγχου και να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να ζητήσει τα εξής από την ελεγχόμενη επιχείρηση :

- Νόμους και Διατάξεις του Υπουργείου Οικονομικών που αφορούν τις δραστηριότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Τυχόν ευρήματα από παλαιότερους φορολογικούς ελέγχους αλλά και πως αντιμετωπίστηκαν από την διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Τυχόν παραβάσεις του Κ.Φ.Α.Σ. οι οποίες έχουν κοινοποιηθεί στην ελεγχόμενη επιχείρηση.
- Το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης
- Ληξιπρόθεσμες Οφειλές
- Στοιχεία που σχετίζονται με εκπλήρωση υποχρεώσεων στα ασφαλιστικά ταμεία
- Πληροφορίες σχετικά με φορολογικές και συναφείς εκκρεμοδικίες
- Φορολογικές Δηλώσεις προηγούμενων χρήσεων
- Άλλα στοιχεία και πληροφορίες απαραίτητες για τον Ορκωτό Ελεγκτή για την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

3.2.2 Β) Πληροφοριακά στοιχεία της ελεγχόμενης εταιρείας

Σε αυτό το στάδιο του προγράμματος ελέγχου , είναι σημαντικό για τον Ορκωτό Ελεγκτή να αποκτήσει όλα τα απαραίτητα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία σχετίζονται με την ελεγχόμενη επιχείρηση τα οποία αναλύονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 6 Ζητούμενα Πληροφοριακά Στοιχεία Της Ελεγχόμενης Εταιρείας

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ
Β.ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ
ΑΦΟΡΑ
1.Ταυτότητα Ελέγχου
1.1 Ελεγχόμενη Επιχείρηση
1.2 Εντολή Ελέγχου
1.3 Υπάλληλοι που ελέγχουν
1.4 Ελεγχόμενα Οικονομικά Έτη-Διαχειριστικές Περίοδοι
2, Βασικά Δεδομένα Ελεγχόμενης Επιχείρησης
2.1 Μορφή Επιχείρησης
2.2 Σύσταση-Διάρκεια- Έδρα
2.3 Αντικείμενο Εργασιών-Σκοπός
2.4 Τηρηθέντα Βιβλία
3.Δεδομένα Ελεγχόμενης Επιχείρησης
3.1 Μετοχικό Κεφάλαιο-Μέτοχοι
3.1.1 Μετοχικό Κεφάλαιο κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις
3.1.2 Πίνακας Εξέλιξης Μετοχικού Κεφαλαίου κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις
3.1.3 Μέτοχοι
3.2 Έγκριση Ισολογισμών
3.2.1 Μέτοχοι που παραβρέθηκαν στις Γενικές Συνελεύσεις
3.3 Διοίκηση-Διεύθυνση Εταιρείας-Εκπροσώπηση
3.4 Προϊστάμενος Λογιστηρίου

3.5 Συμμετοχές σε επιχειρήσεις
3.6 Εγκαταστάσεις ελεγχόμενης επιχείρησης
3.7 Απασχολούμενο Προσωπικό
3.8 Μεταφορικά Μέσα

Αφού ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής συγκεντρώσει όλα τα απαραίτητα πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρεία τότε είναι σε θέση να καταγράψει όλα τα σημαντικά θέματα που μπορεί να επηρεάσουν το τρέχον φορολογικό έλεγχο και να συνεχίσει με τον ορισμό της στρατηγικής ελέγχου που πρόκειται να ακολουθήσει αυτός και η αρμόδια ομάδα ελέγχου.

Τέλος και για αυτό το στάδιο του προγράμματος ελέγχου οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει να έχουν συζητήσει όλα προκαταρκτικά θέματα που παρουσιάστηκαν παραπάνω με την ομάδα ελέγχου και στην συνέχεια να προβούν στις κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις του ελέγχου τους για την διαμόρφωση μιας ολοκληρωτικής εικόνας της ελεγχόμενης επιχείρησης. Αφού οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές εκτιμήσουν ότι ο σχεδιασμός ελέγχου, η μεθοδολογία του ελέγχου και ο χρονικός προϋπολογισμός είναι κατάλληλος μπορούν να ξεκινήσουν με το επόμενο στάδιο του φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με την ΠΟΛ.1124/2015.

3.2.3 Γ) Φορολογία Εισοδήματος

Για το επόμενο στάδιο του προγράμματος ελέγχου δημιουργήθηκε ο παρακάτω πίνακας που αφορά τις ελεγκτικές διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθήσουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με την ΠΟΛ.1124/2015.

Πίνακας 7 Ελεγκτικές Διαδικασίες Κατά Το Στάδιο Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος

Γ.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
Εκπιπτόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες
Μη Εκπιπτόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες
Δαπάνες που δεν εκπίπτουν βάσει άλλων Νόμων
Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας
Τόκοι
Φορολογικές Αποσβέσεις
Δαπάνες προς αντισυμβαλλόμενους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς
Αποτίμηση Αποθεμάτων
Επισφαλείς Απαιτήσεις
Φορολογικές ζημιές
Δαπάνες που αφορούν απαλλασσόμενα έσοδα
Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών
Διανομή/ Κεφαλοποίηση κερδών που δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο

Έλεγχο αφορολόγητων εσόδων
Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες
Αποθέματα
Επιχορηγήσεις
Δήλωση Φορολογία Εισοδήματος

Γ.1. Εκπιπτόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες

Σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει να ελέγξουν δειγματοληπτικά την ορθή έκπτωση των δαπανών σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 22 Ν.4172/2013 και συγκεκριμένα εάν οι δαπάνες :

- Έχουν πραγματοποιηθεί προς το συμφέρον της ίδιας και κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.
- Αποτελούν πραγματικές συναλλαγές με την αξία της συναλλαγής να μην είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη της αγοραίας.
- Καταγράφονται στα τηρούμενα βιβλία της εταιρείας όπου απεικονίζονται οι συναλλαγές την περίοδο για την οποία πραγματοποιούνται ενώ αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά

Γ.2 Μη Εκπιπτόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες.

Σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει να κινηθούν και να δώσουν ιδιαίτερη προσοχή στις παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες :

- Έλεγχος εξόφλησης άνω των 500€ [Άρθρο 23 παρ. (γ)]
- Έλεγχος για τις μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές [Άρθρο 23 παρ. (γ)]
- Έλεγχος για το σύνολο των προβλέψεων εκτός των όσων ορίζονται στο άρθρο 26 [Άρθρο 23 περ. (δ)]
- Έλεγχος των προστίμων, χρηματικών ποινών, περιλαμβανομένων των τυχόν προσαυξήσεων (πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής) τα οποία έχουν επιβληθεί εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης ή παραβάσεων του νόμου.
- Έλεγχος για το αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε αμοιβές ή παρείχε αμοιβές σε χρήμα ή σε είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα [Άρθρο 23 περ.(στ)]
- Έλεγχος εάν μεταξύ των δαπανών της ελεγχόμενης επιχείρησης υφίστανται οι ακόλουθες περιπτώσεις μη εκπιπτόντων δαπανών :
    1. Φόρος Εισοδήματος συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών
    2. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν έχει εκπέσει ως ΦΠΑ εισροών. [Άρθρο 23 περ. (ζ)]

- Έλεγχος των δαπανών ενημερωτικών ημερίδων και των δαπανών για την διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων [Άρθρο 23 περ.(θ)-(ι)]
- Έλεγχος των δαπανών ψυχαγωγίας εκτός αν η επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης σχετίζεται με την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και αυτές οι δαπάνες έχουν διενεργηθεί στο πλαίσιο αυτής της δραστηριότητας. [Άρθρο 23 περ. (ια)]
- Έλεγχος των προσωπικών καταναλωτικών δαπανών [Άρθρο 23 περ.(ιβ)]
- Έλεγχος του τεκμαρτού μισθώματος σε περίπτωση ιδιόχρησης και αν αυτό υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου της ελεγχόμενης επιχείρησης [Άρθρο 23 περ.(η)

Γ.3 Δαπάνες Που Δεν Εκπίπτουν Βάσει Άλλων Νόμων

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει να ελέγξουν αν έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες οι οποίες μπορούν να αφορούν τις εξής περιπτώσεις :

- Δημοτικά τέλη
- Λοιπές δαπάνες βάσει φορολογικών ρυθμίσεων ή ειδικές συμβάσεις (π.χ. αποζημιώσεις βάση δικαστικών αποφάσεων)
- Δράσεις Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης. Εξετάζονται μόνο αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει λογιστικά κέρδη.

Γ.4 Δαπάνες Επιστημονικής Και Τεχνολογικής Έρευνας

Το στάδιο αυτό περιλαμβάνει τον έλεγχο από τους Ορκωτούς Ελεγκτές σχετικά με την συμμόρφωση της ελεγχόμενης επιχείρησης με το αν οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, συμπεριλαμβανομένων και των αποσβέσεων του εξοπλισμού και των οργάνων που έχουν χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, έχουν εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το χρόνο πραγματοποίηση τους προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).

Τα κριτήρια προκειμένου οι εν λόγω δαπάνες να χαρακτηριστούν ως δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας καθορίζονται με κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων. Για την αναγνώριση αυτών των δαπανών λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στην ΚΥΑ 109343/Ι2/2017 (ΦΕΚ Β’ 2351) .

Γ.5 Τόκοι

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και η υπεύθυνη ομάδα ελέγχου θα πρέπει να ελέγξουν αν η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει τόκους από δάνεια τα οποία έχει λάβει από τρίτους εκτός από τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που έχουν υπερβεί τους τόκους που θα προκύπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη

χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό έχει καθοριστεί στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος κατά την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού (Άρθρο 23. Παρ (α) Ν.4172/2013).

Γ.4 Δαπάνες Προς Αντισυμβαλλόμενους Σε Μη Συνεργάσιμα Κράτη ή Σε Κράτη Με Προνομιακό Φορολογικό Καθεστώς

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές σχετικά με αυτή την ελεγκτική διαδικασία του Προγράμματος Ελέγχου, θα πρέπει να ελέγξουν αν η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει δαπάνες που καταβλήθηκαν προς φυσικό η νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτη μη συνεργάσιμα ή που είναι εγκατεστημένα σε κράτη που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σύμφωνα με τις διατάξεις 65 του Κ.Φ.Ε. Από την άλλη αν η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν πραγματικές ή συνήθεις συναλλαγές και δεν έχει σκοπό να μεταφέρει κέρδη, εισοδήματα ή κεφάλαια με σκοπό την φοροδιαφυγή και την φοροαποφυγή τότε δεν αποκλείεται η έκπτωση τους. (¨Άρθρο 23 παρ. (ιγ) Ν.4172/2013)

Η αρμόδια ομάδα ελέγχου προκειμένου να εφαρμόσει τις παραπάνω ελεγκτικές διαδικασίες μπορεί να αναζητήσει ποια κράτη θεωρούνται ως μη συνεργάσιμα (‘Άρθρο 65 παρ. 3 και 4 ΚΦΕ) ή έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς (Άρθρο 65 παρ. 6 και 7 ΚΦΕ) σε αποφάσεις της Α.Α.Δ.Ε..

Γ.6 Αποτίμηση Αποθεμάτων

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει να ελέγξουν αν τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες της λογιστικής. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο είχε χρησιμοποιήσει για την πρώτη φορά την επιλεγμένη μέθοδο αποτίμησης που εφάρμοσε. [Άρθρο 25 Ν.4172/2013]

Γ.7 Επισφαλείς Απαιτήσεις

Για σκοπούς φορολογία εισοδήματος , οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει να ελέγξουν αν η επιχείρηση έχει υπολογίσει ορθά την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων , με τον χρόνο υπερημερίας και το αντίστοιχο ποσοστό της πρόβλεψης να έχει επιλεγεί σωστά. Επιπλέον σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1056/2.3.2015 και τις οδηγίες της ΕΛΤΕ θα πρέπει η ομάδα ελέγχου να ελέγξει αν η ελεγχόμενη επιχείρηση προέβη σε όλες τις κατάλληλες ενέργειες για την διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της απαίτησης.

Σχετικά με τις διαγραφές των πελατών από προβλέψεις που έχουν σχηματισθεί πριν από την 01/01/2014 και είναι άνω των 1000€ θα πρέπει οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές να ζητήσουν

σχετική γνωστοποίηση από την εφορία καθώς και από τους διαγραφέντες. Για διαγραφές απαιτήσεων από 01/01/2014 θα πρέπει η ομάδα ελέγχου να ελέγξει εάν πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις :

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει λογιστικοποιήσει το ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή σαν έσοδο.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει διαγράψει από τα βιβλία της το ποσό της απαίτησης.
- Έχουν αναληφθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

Τέλος για τις προβλέψεις οι οποίες έχουν σχηματιστεί στα φορολογικά έτη 2010,2011,2012,2013 θα πρέπει να επιβεβαιώσουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές ότι έχει μεταφερθεί στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015 καθώς τότε έχει συμπληρωθεί η πενταετία με βάση την ΠΟΛ 1056/2015 παρ.13 και τον Ν.2238 παρ.31

Γ.8 Φορολογικές Ζημιές

Σύμφωνα με την ελληνική φορολογική νομοθεσία αν εντός του φορολογικού έτους τα αποτελέσματα που προκύπτουν είναι ζημιές τότε θα πρέπει να μεταφερθούν και να συμψηφισθούν με τα επιχειρηματικά κέρδη για τα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Σε αυτή την περίπτωση, η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να ελέγξει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει ορθά υπολογίσει τις φορολογικές ζημιές και τις έχει συμπεριλάβει στην Δήλωση Φορολογία Εισοδήματος.

Στην συνέχεια και σύμφωνα με το Πρόγραμμα Ελέγχου θα πρέπει να ελεγχθεί ότι οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οι συνεταιρισμοί, σε περίπτωση χρεωστικών διαφορών που προέκυψαν από το πρόγραμμα ανταλλαγής ελληνικών ομολόγων εκπίπτουν ανά έτος με την δήλωση φορολογίας το 1/30 της ζημιάς από την χρήση για την οποία πραγματοποιήθηκαν οι ανταλλαγές των τίτλων (24 Φεβρουαρίου 2012). Σύμφωνα με το του Εποπτικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ. η ζημιά αυτή παρακολουθείται σε λογαριασμό τάξεως και αναμένεται να μειώσει τα φορολογητέα κέρδη ή να αυξήσει τις φορολογικές ζημιές (Γρηγοράκος, 2014).

Επιπρόσθετα αν η ομάδα ελέγχου εντοπίσει υποκαταστήματα και εγκαταστάσεις στο εξωτερικό των οποίων τα αποτελέσματα έχουν ενσωματωθείς τις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρείας θα πρέπει να προβεί σε έλεγχο των καταστάσεων αποτελεσμάτων. Αν από τον έλεγχο αυτό υπάρχουν ζημιές και πρόκειται για υποκαταστήματα και εγκαταστάσεις εκτός της Ε.Ε.- Ε.Ο.Χ. τότε δεν μπορούν αν συμψηφισθούν με τα κέρδη της ελεγχόμενης επιχείρησης στο ίδιο φορολογικό έτος αλλά ούτε και με μελλοντικά κέρδη. Σε τέτοιες περιπτώσεις θα πρέπει αυτές οι ζημιές να αναμορφωθούν και τα κέρδη να φορολογηθούν. Από την άλλη και σύμφωνα τις ΠΟΛ 1088/2016 και ΠΟΛ 1094/2016 αν οι ζημιές αυτές

προέρχονται από κράτη μέλη Ε.Ε.-Ε.Ο.Χ. τότε μπορούν να συμψηφισθούν με κέρδη που θα έχουν προκύψει στο μέλλον ανά χώρα.

Τέλος θα πρέπει η ομάδα ελέγχου να ζητήσει και να ελέγξει όλες τις αποφάσεις του ΔΣ και της ΓΣ της ελεγχόμενης επιχείρησης και αν εντοπίσει αν έχει μεταβληθεί ή άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου σε ποσοστό άνω του 33%. Αν έχει συμβεί κάτι τέτοιο στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος θα πρέπει η ομάδα ελέγχου να διαπιστώσει ότι η μεταβολή αυτή αφορά εμπορικούς και επιχειρηματικούς λόγους και όχι για την μεταφορά ζημιών.

Γ.9 Δαπάνες Που Αφορούν Απαλλασσόμενα Έσοδα

Η ομάδα ελέγχου σε αυτό το σημείο θα πρέπει να ελέγξει όλους τους λογαριασμούς οι οποίοι σχετίζονται με έσοδα από μερίσματα και κέρδη από μεταβίβαση τίτλων (Άρθρο 48^{α}) . Εφόσον μέσα από τον έλεγχο προκύψει ότι υπάρχουν τέτοια έσοδα, θα πρέπει στην συνέχεια να ελέγξουν αν οι επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με αυτά έχουν συμπεριληφθεί προς αναμόρφωση

Γ.10 Προσδιορισμός Φορολογητέων Κερδών

Σύμφωνα με το Πρόγραμμα Ελέγχου, αν η ελεγχόμενη επιχείρηση συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , τότε η ομάδα ελέγχου θα πρέπει :

- Να έχει πραγματοποιήσει από τον τακτικό έλεγχο [1] την συμφωνία λογαριασμών του φορολογικού ισοζυγίου με τους λογαριασμούς των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.
- Έλεγχος του πίνακα λογιστικής φορολογικής βάσης.
- Έλεγχος αν τα κέρδη προ φόρων βάση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχουν υπερβεί τα αντίστοιχα φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Σε περίπτωση τέτοια, αν αυτή η θετική διαφορά διανεμηθεί με την μορφή μερίσματος ή κεφαλαιοποιηθεί θα πρέπει να ερευνηθεί αν συμπεριλήφθηκε στα φορολογητέα κέρδη. Αντίθετα αν παρουσιάζονται φορολογικές ζημιές και η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει προβεί σε αντίστοιχη διανομή μερίσματος ή κεφαλαιοποίηση κερδών από την προαναφερθείσα θετική διαφορά θα πρέπει η ομάδα ελέγχου να επαληθεύσει την αυτοτελής φορολόγηση του αντίστοιχου ποσού και την αναγραφή στην Δήλωση Φορολογία Εισοδήματος στον προβλεπόμενο κωδικό

[1]Όπως έχουμε αναφέρει σε προηγουμένως, η ομάδα ανάθεσης για την πραγματοποίηση του φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι η ίδια η οποία διενεργεί και τον τακτικό έλεγχο εκτός αν χρειάζονται κάποια επιπρόσθετα εξιδεικευμένα στελέχη σε φορολογικά αντικείμενα.

Τέλος η ομάδα ελέγχου πρέπει να προβεί σε επισκόπηση των βιβλίων της εταιρείας για να διαπιστώσει εάν εντός της ελεγχόμενης χρήσης πραγματοποιήθηκε πώληση ακινήτου. Εάν συντρέχει τέτοια περίπτωση και παράλληλα η πώληση αυτή έγινε με σκοπό την επαναμίσθωση στο πλαίσιο χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back) τότε θα πρέπει :

- Να αναζητηθεί η τιμή πώλησης και η προκύπτουσα υπεραξία
- Επαλήθευση βάση φορολογητέων διατάξεων της προκύπτουσας υπεραξίας
- Να ελεγχθεί αν η υπεραξία έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (παρ.29 άρθρο 72 ΚΦΕ)

Γ.11 Διανομή/ Κεφαλοποίηση κερδών που δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο

Σύμφωνα με το Πρόγραμμα Ελέγχου της ΕΛΤΕ σε αυτήν την διαδικασία ελέγχεται εάν η επιχείρηση έχει κεφαλοποιήσει ή έχει διανείμει τα κέρδη για τα οποία δεν καταβλήθηκε φόρος εισοδήματος. Η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να ελέγξουν τις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρείας, τα πρακτικά και τις αποφάσεις του ΔΣ και της ΓΣ και στην περίπτωση όπου προκύπτουν κεφαλοποίηση ή διανομή κερδών να προβούν σε περεταίρω έλεγχο για να εντοπίσουν από που προέρχονται και δεν έχουν φορολογηθεί.

Γ.12 Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες

Σε αυτή την διαδικασία η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να ελέγξει τις συμμετοχές της ελεγχόμενης επιχείρησης. Αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει συμμετοχές τότε θα πρέπει η ομάδα ελέγχου αν συνεχίσει με τους παρακάτω ελέγχους και διαπιστώσεις :

Α) Αν η ελεγχόμενη επιχείρηση συμμετέχει με ποσοστό άνω του 50% σε εταιρεία, όπου ο πραγματικός φόρος είναι μικρότερος από την διαφορά μεταξύ του φόρου που θα οφειλόταν σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία και του πραγματικού εταιρικού φόρου που έχει καταβάλει για τα κέρδη του.

Εάν συντρέχει η περίπτωση (Α) τότε η ομάδα ελέγχου συνεχίζει με τις παρακάτω διαδικασίες.

Β) Αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει συσταθεί και λειτουργεί σύμφωνα με το Ν.27/1975 ή το Ν.Δ. 2687/1953.

Εάν συντρέχει η περίπτωση (Β) τότε η ομάδα ελέγχου συνεχίζει με τις παρακάτω διαδικασίες.

Γ) Το καθαρό εισόδημά του ελεγχόμενου αλλοδαπού νομικού προσώπου προέρχεται από :

- Τόκους ή άλλα έσοδα που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
- Δικαιώματα ή άλλα έσοδα από πνευματική ιδιοκτησία
- Μερίσματα ή τυχόν κέρδη που προκύπτουν από εκποίηση μετοχών
- Εισοδήματα που προκύπτουν από χρηματοδοτικές μισθώσεις
- Εισοδήματα που προκύπτουν από τραπεζικές, ασφαλιστικές ή άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.
- Εισόδημα από εταιρείες τιμολόγησης οι οποίες αποκομίζουν έσοδα από πωλήσεις και υπηρεσίες οι οποίες έχουν αγοραστεί και πουληθεί σε συνδεδεμένες εταιρείες και δεν προσθέτουν ή προσθέτουν ελάχιστη οικονομική αξία.

Εάν συντρέχει η περίπτωση (Γ) τότε η ομάδα ελέγχου συνεχίζει με τις παρακάτω διαδικασίες.

Δ) Το ελεγχόμενο αλλοδαπό νομικό πρόσωπο έχει την φορολογική κατοικία του στην Ε.Ε-Ε.Ο.Χ. και ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα η οποία υποστηρίζεται από προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις.

Αν συντρέχει και η περίπτωση (Δ) τότε η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να ελέγξει αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει καταλογίσει το μη διανεμηθέν εισόδημα με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στην αλλοδαπή επιχείρηση.

Γ.13 Αποθεματικά

Σε αυτή την διαδικασία η ομάδα ελέγχου θα πρέπει αρχικά να ελέγξει τα βιβλία της εταιρείας και να διαπιστώσει τυχόν διαφορές σε σχέση με την προηγούμενη χρήση που να αφορούν την Καθαρή θέση. Σε περίπτωση που η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει σχηματίσει εντός της χρήσης αφορολόγητα αποθεματικά που προέρχονται από αναπτυξιακούς νόμους θα πρέπει η ομάδα ελέγχου να διαπιστώσει εάν πληρούνται όλα τα κριτήρια, προϋποθέσεις, εγκρίσεις, αν έχει πραγματοποιηθεί ορθός υπολογισμός, αν έχει καταγραφεί στην δήλωση φορολογία εισοδήματος, αν είναι συμβατή με τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις και τέλος αριθμητικά ακριβής σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις διατάξεις του προγράμματος ελέγχου της ΕΛΤΕ.

Σε περίπτωση που εντός της ελεγχόμενης χρήσης έχει γίνει διανομή ή κεφαλοποίηση αποθεματικών θα πρέπει η ομάδα ελέγχου να ελέγξει αν έχουν εφαρμοστεί οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις αλλά και όλα όσα προβλέπονται από την σχετική Εγκύκλιο ΠΟΛ.1059/2015.

Γ.14 Επιχορηγήσεις

Η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να ελέγξουν τα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης και να προχωρήσουν στις παρακάτω διαδικασίες :

- Επισκόπηση όλων των εσόδων για την ύπαρξη νέων επιχορηγήσεων
- Καταγραφή των εντοπισθέντων επιχορηγήσεων
- Καταγραφή των ορών εκπλήρωσης
- Έλεγχος για το αν έχει γίνει διανομή ή κεφαλοποίηση των σχετικών επιχορηγήσεων
- Έλεγχος αν οι επιχορηγήσεις αποσβένονται με τους ίδιους φορολογικούς συντελεστές.

Γ.15 Δήλωση Φορολογία Εισοδήματος

Σύμφωνα με τις εγκύκλιους και με τις οδηγίες συμπλήρωσης της ΔΦΕ και με τις οδηγίες προγράμματος φορολογικού ελέγχου της ΕΛΤΕ, η ομάδα ελέγχου μπορεί να προβεί στις παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες για σκοπούς Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος :

- Έλεγχος ότι τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας έχουν μεταφερθεί σωστά στον προσήκοντα κωδικό.
- Έλεγχος ότι οι φορολογικές αναμορφώσεις (θετικές και αρνητικές) έχουν μεταφερθεί σωστά στους προσήκοντες κωδικούς.
- Έλεγχος ότι στις φορολογικές ζημιές προηγούμενων ετών δεν έχουν συμπεριληφθεί ζημιές πέρα των τελευταίων 5 ετών.
- Έλεγχος για την σωστή μεταφορά των αποθεμάτων για τα οποία υπάρχει απαλλαγή.
- Έλεγχος των αθροίσεων του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.
- Έλεγχος ότι η προκαταβολή του προηγούμενου έτους έχει μεταφερθεί σωστά.
- Έλεγχος ότι οι παρακρατούμενοι φόροι από πωλήσεις στο Δημόσιο έχουν μεταφερθεί σωστά.
- Έλεγχος ότι οι παρακρατούμενοι φόροι από τόκους έχουν μεταφερθεί σωστά.
- Έλεγχος ότι οι παρακρατούμενοι φόροι από έσοδα που αναλογούν σε κεφαλαιοποιημένα αποθεματικά έχουν μεταφερθεί σωστά οι οποίοι υποστηρίζονται από σχετικές βεβαιώσεις και ότι αυτές έχουν αθροιστεί ισόποσα.
- Έλεγχος ότι οι παρακρατούμενοι φόροι από μερίσματα καθώς και ο φόρος εισοδήματος που έχει πληρωθεί έχουν μεταφερθεί σωστά.
- Έλεγχος ότι ο φόρος αλλοδαπής που έχει συμπεριληφθεί, μπορεί να εκπέσει με αναφορά στη σειρά έκπτωσης των φόρων, καθώς εκπίπτει πρώτα ο φόρος που παρακρατήθηκε, μετά ο προκαταβλητέος φόρος και τέλος ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Στην περίπτωση όπου ο φόρος αλλοδαπής έχει καταβληθεί σε άλλο νόμισμα πέρα του ευρώ , για τις ανάγκες τις πίστωσης του φόρου αλλοδαπής θα πρέπει η ομάδα ελέγχου να ελέγξει την ισοτιμία ευρώ και ξένου νομίσματος, όπως αυτή έχει προκύψει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου στην αλλοδαπή που αναγράφεται σε σχετική βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή του Ορκωτού Ελεγκτή. Επιπρόσθετα η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να ελέγξει ότι ο φόρος αλλοδαπής δεν υπερβαίνει το ποσό φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.
- Έλεγχος του ορθού υπολογισμού της προκαταβολής του επόμενου έτους και την τήρηση των προϋποθέσεων για την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή για νεοϊδρυόμενα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες,
- Έλεγχος συμφωνίας των κερδών με τα αντίστοιχα που αναγράφονται στην δήλωση Ε3.
- Έλεγχος πληρότητας των λοιπών πληροφοριακών στοιχείων της δήλωσης.

3.2.4 Δ) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Για το επόμενο στάδιο του προγράμματος ελέγχου δημιουργήθηκε ο παρακάτω πίνακας που αφορά τις ελεγκτικές διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθήσουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές για σκοπούς του Κώδικα Προστιθέμενης Αξίας με την ΠΟΛ.1124/2015.

Πίνακας 8 Ελεγκτικές Διαδικασίες Κατά Το Στάδιο Ελέγχου του Φόρου Προστιθέμενες Αξίας

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Προσδιορισμός Εταιρικής Εικόνας Εξ' Απόψεως ΦΠΑ
Λογιστικές Επαληθεύσεις Και Ορθή Συμπλήρωση Δηλώσεων ΦΠΑ
ΦΠΑ Εκροών
ΦΠΑ Εισροών
Λοιπές Ελεγκτικές Διαδικασίες

Δ.1 Προσδιορισμός Εταιρικής Εικόνας Εξ 'Απόψεως ΦΠΑ

Σε αυτήν την ελεγκτική διαδικασία η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να ελέγξει το καθεστώς ΦΠΑ στο οποίο υπάγεται η ελεγχόμενη επιχείρηση (Κανονικό Καθεστώς ή κάποιο από τα λοιπά Ειδικά Καθεστώτα ΦΠΑ) καθώς και τον τρόπο υπαγωγής στο καθεστώς δηλαδή εάν έχει ενταχθεί υποχρεωτικά ή προαιρετικά στο καθεστώς του ΦΠΑ.

Σε αυτή την διαδικασία η ομάδα ελέγχου μπορεί επιπρόσθετα να ελέγξει και να κατηγοριοποιήσει τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. έσοδα και τα απαλλασσόμενα. Με αυτό τον τρόπο και στην συνέχεια μπορεί να ελέγξει το δικαίωμα έκπτωσης ή μη του ΦΠΑ εισροών ανάλογα του εάν η επιχείρηση διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του άρθρου 22 του Ν.2859/2000 ή πράξεις άλλες για τις οποίες παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών ή πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Τέλος είναι σημαντικό η ομάδα ελέγχου να διαπιστώσει αν μέσα στην ελεγχόμενη χρήση υπήρξαν τυχόν αλλαγές που μπορεί να έχουν επηρεάσει την θέση της επιχείρησης από άποψη ΦΠΑ.

Δ.2 Λογιστικές Επαληθεύσεις Και Ορθή Συμπλήρωση Δηλώσεων ΦΠΑ

Σε αυτό το στάδιο το οποίο περιλαμβάνει λογιστικές επαληθεύσεις και την ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων ΦΠΑ η ομάδα ελέγχου θα πρέπει σύμφωνα με το Πρόγραμμα Ελέγχου και τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις :

- Να συμφωνήσουν τις φορολογητέες εκροές και τα ακαθάριστα έσοδα και να δικαιολογήσουν τυχόν διαφορές.

- Να συμφωνήσουν υπόλοιπα του λογαριασμού 54.00 με αυτά των περιοδικών δηλώσεων. Απαραίτητη κρίνεται η συμφωνία για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου.
- Να εντοπίσει τα σημαντικά ποσά κατά την διάρκεια των προηγούμενων δύο διαδικασιών και να ζητηθεί περεταίρω ανάλυση από την ελεγχόμενη επιχείρηση και τέλος την τελική συμφωνία με το τελικό ισοζύγιο.
- Να επαληθεύσει την ορθή και έγκαιρη μεταφορά των δεδομένων από τις περιοδικές δηλώσεις στην γενική λογιστική μέσω στατιστικής επιλογής δείγματος από όλη την ελεγχόμενη χρήση.
- Να ελέγξουν μέσω στατιστικής επιλογής δείγματος την ορθή συμπλήρωση των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ σε ότι έχει να κάνει με ενδοκοινοτικές συναλλαγές, συναλλαγές εκτός κοινότητας και με λοιπές πράξεις λήπτη και να επιβεβαιώσουν την ορθή λογιστική παρακολούθηση αυτών.
- Να εντοπίσουν περιπτώσεις αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ από τους αρμόδιους υπαλλήλους της ελεγχόμενης επιχείρησης και στην συνέχεια ότι ορθά έχουν καταγραφεί στους κατάλληλους λογαριασμούς γενικής λογιστικής.
- Να καταγράψουν τα ποσά που αναγράφονται στους κωδικούς 402 και 412/422 των περιοδικών δηλώσεων και στην συνέχεια να αναζητηθούν οι λογιστικές εγγραφές και να δοθούν οι απαραίτητες επεξηγήσεις.
- Να ελέγξουν την ύπαρξη σημαντικών ποσών που έχουν αποδοθεί προς το Δημόσιο και να αναζητηθούν οι αιτίες.

Δ.3 ΦΠΑ Εκροών

Στην συνέχεια το πρόγραμμα ελέγχου αναφέρεται στις ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν το ΦΠΑ εκροών. Συγκεκριμένα η ομάδα ελέγχου θα πρέπει :

- Να εξετάσει αν έχει επιβληθεί ο προβλεπόμενος συντελεστής του ΦΠΑ, ανά κατηγορία εσόδου της ελεγχόμενης επιχείρησης, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν περισσότεροι του ενός συντελεστή.
- Έλεγχος παραστατικών από την στιγμή που πραγματοποιήθηκε ή έναρξη εφαρμογής των νέων συντελεστών ΦΠΑ λόγω αλλαγής των συντελεστών ή μετάταξης των αγαθών και υπηρεσιών και αν η ελεγχόμενη επιχείρηση κατάφερε να προσαρμοστεί με βάση τα χρονικά όρια των φορολογικών διατάξεων.
- Να ελέγξουν μέσω στατιστικής μεθόδου επιλογής δείγματος την ορθή επιβολή του συντελεστή ΦΠΑ σε επιχειρήσεις οι οποίες είναι εγκατεστημένες στα νησιά της Λέρου, Λέσβου, Χίο, Κω και Σάμο καθώς και αν αυτές διατηρούν εγκαταστάσεις εκεί.
- Να εντοπίσουν αν υπάρχουν εκροές ή εισροές για τις οποίες η ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία απαλλάσσεται το ΦΠΑ , θα έπρεπε να έχει υποβάλλει έκτακτη περιοδική δήλωση προκειμένου να αποδοθεί ο οφειλόμενος φόρος, αφού έχει διενεργήσει φορολογητέες πράξεις.
- Να αναλύσουν τις απαλλασσόμενες εκροές ανά κατηγορία κα να καταγράψουν τις αιτίες απαλλαγής. Επιπρόσθετα θα πρέπει σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου να ζητήσουν από την ελεγχόμενη επιχείρηση δικαιολογητικά απαλλαγής ΦΠΑ σε περίπτωση που έχουν πραγματοποιηθεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις και εξαγωγές.

- Να αναλύσουν τους λογαριασμούς οι οποίοι σχετίζονται με έκτακτα και ανόργανα έσοδα και να διαπιστώσουν αν κάποια από αυτά υπόκεινται σε ΦΠΑ.
- Να ελέγξουν μέσω στατιστικής επιλογής δείγματος τα πιστωτικά τιμολόγια που αφορούν εκπτώσεις λόγω τζίρου και να διαπιστώσουν αν έχουν γνωστοποιηθεί στην αρμόδιά Δ.Ο.Υ μέσα στο προβλεπόμενο χρονικό όριο που θέτουν οι φορολογικές διατάξεις. Σε περίπτωση που η γνωστοποίηση είχε γίνει σε προηγούμενη χρήση θα πρέπει να ελέγξουν εάν οι εκπτώσεις αυτές εξακολουθούν να κινούνται στα πλαίσια της γνωστοποίησης. Σε περίπτωση υπέρβασης θα πρέπει να υπολογιστεί το ανάλογο ΦΠΑ και να αποδοθεί στο Δημόσιο. Τέλος θα πρέπει α ελεγχθεί εάν έχουν εκδοθεί πιστωτικά τιμολόγια μόνο για το ΦΠΑ και αν αυτό προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΦΠΑ.
- Να ελέγξουν μέσω στατιστικής επιλογής δείγματος εάν η επιχείρηση έχει εκδώσει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης και έχει αποδώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ στο κόστος των αγαθών που έχει προσφέρει σαν δώρα[2] ή αν έχει διαθέσει αγαθά από υπαγόμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητα σε άλλη δραστηριότητά μη υπαγόμενη σε ΦΠΑ.

Δ.4 ΦΠΑ Εισροών

Ως προς το ΦΠΑ η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να προβεί στις παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες σύμφωνα με το Πρόγραμμα Ελέγχου:

- Έλεγχος μέσω στατιστικής επιλογής δείγματος των εξόδων για να διαπιστωθεί αν η ελεγχόμενη επιχείρηση εκπίπτει από τον φόρο εκροών μόνο το φόρο εισροών που αφορά την υπαγόμενη δραστηριότητα. Ο έλεγχος αυτός γίνεται για επιχειρήσεις οι οποίες διενεργούν πράξεις υπαγόμενες στο ΦΠΑ.
- Έλεγχος μέσω στατιστικής επιλογής δείγματος για το εάν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει εκπέσει ΦΠΑ δαπανών που αφορούν τα όσα ορίζονται στο άρθρο 30 παρ.4 Ν.2859/2000.
- Έλεγχος στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης για να διαπιστωθεί αν υπήρξαν μίσθωση, ανέγερση ή αγορά και πώληση παγίων, αν υπήρξαν πάγια που τέθηκαν σε αδράνεια ή εκτός εκμετάλλευσης . Αν συντρέχουν τέτοιες περιπτώσεις θα πρέπει η ομάδα ελέγχου να ελέγξει μεσώ στατιστικής μεθόδου επιλογής τα παρακάτω :

1. Σε περίπτωση που αυτά τα πάγια δεν τα έχει χρησιμοποιήσει η ελεγχόμενη επιχείρηση σε φορολογητέες πράξεις εντός πενταετίας ή δεκαετίας για πάγια που αφορούν της περιπτώσεις της παραγράφου 2. του άρθρου 33 Ν.2859/2000 , οφείλει να αποδώσει το ΦΠΑ στο Δημόσιο που είχε εκπέσει κατά την αγορά τους.
2. Αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει σταματήσει να χρησιμοποιεί αυτά τα πάγια σε φορολογητέες πράξεις οφείλει να αποδώσει το ΦΠΑ που είχε εκπέσει κατά την αγορά αυτών στο Δημόσιο όσο τα έτη που λείπονται για να συμπληρωθεί η πενταετία ή η δεκαετία.

[2] Εξαιρούνται τα δώρα των οποίων η αξία κτήσης δεν υπερβαίνουν τα 10€, δεν προσφέρονται διαδοχικά στο ίδιο πρόσωπο, η συνολική αξία τους δεν υπερβαίνει το 1% των ακαθάριστων εσόδων σε μία διαχειριστική περίοδο και τέλος να μην παράγονται, κατασκευάζονται ή εμπορεύονται από την ελεγχόμενη επιχείρηση. (Άρθρο 7.παρ.4 Ν.2859/2000)

- Αν συντρέχουν περιπτώσεις ανέγερσης κτισμάτων ή κατασκευής εγκαταστάσεων σε ακίνητο που ανήκει σε τρίτο θα πρέπει να ελεγχθεί η διάρκεια μίσθωσης και αν είναι τουλάχιστον 9έτη τότε η ελεγχόμενη επιχείρηση μπορεί να εκπέσει το ΦΠΑ ανέγερσης.
- Να εντοπίσουν και να καταγράψουν περιπτώσεις εμπορεύσιμων αγαθών που έχουν καταστραφεί ή έχουν κλαπεί. Αν συντρέχουν τέτοιες περιπτώσεις τότε να ελεγχθούν μέσω στατιστικής επιλογής δείγματος και να ζητηθούν τα κατάλληλα νόμιμα παραστατικά.

Δ.5 Λοιπές Ελεγκτικές Διαδικασίες

Στην τελευταία διαδικασία για τον φορολογικό έλεγχο σε επιπέδου Φόρου Προστιθέμενες αξίας, η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να προβεί στις παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες σύμφωνα με το Πρόγραμμα Ελέγχου.

- Σε περίπτωση που η ελεγχόμενη εταιρεία έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές να ελεγχθούν μέσω στατιστικής λήψης δείγματος η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Intrastat και Listing.
- Έλεγχος συμψηφισμού πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ με ΦΠΑ εκροών από την ελεγχόμενη επιχείρηση το οποίο έχει παραγραφεί.
- Έλεγχος αν συντρέχει περίπτωσης η ελεγχόμενη επιχείρηση να έχει λάβει επιστροφή ΦΠΑ ή άλλου ευεργήματος χωρίς να το δικαιούται.
- Σε περίπτωση που κατά την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου σε επίπεδο ΦΠΑ εντοπίστηκαν σημαντικά ευρήματα, να αξιολογηθούν και να δοθούν οι απαραίτητες επεξηγήσεις.

3.2.5. Ε) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Στην συνέχεια του Προγράμματος ελέγχου δημιουργήθηκε ο παρακάτω πίνακας που αφορά τις ελεγκτικές διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθήσουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές για σκοπούς Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1124/2015.

Πίνακας 9 Ελεγκτικές Διαδικασίες Κατά Το Στάδιο Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Ε. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Γενικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις
Συμφωνία Μεταξύ Των Λογιστικών Αρχείων
Ειδικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις

Ε.1 Γενικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις

Στις Γενικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις περιλαμβάνονται οι παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες που θα πρέπει να εφαρμόσει η ομάδα ελέγχου :

- Καταγραφή των λογιστικών αρχείων που τηρούνται από την ελεγχόμενη επιχείρηση και προσδιορισμός της πληρότητας των λογιστικών αρχείων όπου καταγράφονται οι συναλλαγές. Στην συνέχεια να ελεγχθεί αν έχουν τηρηθεί τα απαραίτητα λογιστικά αρχεία που ορίζονται σύμφωνα με τα άρθρα 3 και 4 του Ν.4308/2014. Συγκεκριμένα αν τηρήθηκαν τα παρακάτω :

1. Αναλυτικά ημερολόγια ή/και Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο ή Γενικό Ημερολόγιο στα οποία να έχουν καταχωρηθεί κάθε συναλλαγή και λογιστικό/οικονομικό γεγονός(άρθρο 3 και 10 περ. α Ν.4308/2014)
2. Αναλυτικά καθολικό το οποίο αποτελεί αρχείο που περιέχει τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού. (άρθρο 3 και 10 περ. β Ν.4308/2014)
3. Ισοζύγιο, σύστημα το οποίο συγκεντρώνει το άθροισμα των αυξήσεων και μειώσεων και το συνολικό υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού.(άρθρο 3 και 10 περ. γ Ν.4308/2014)
4. Βιβλίο ή καταστάσεις Απογραφών. Αποτελεί ένα αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων και αρχείο αποθεμάτων τρίτων όπου παρακολουθούνται το σύνολο των αποθεμάτων καθώς και οι κινήσεις κατά ποσότητα και αξία. [ΠΟΛ 1003/21.12.2014]
5. Μητρώο Παγίων ή αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων (άρθρο 4 και 2 Ν.4308/2014)
6. Αρχείο τεχνικών προδιαγραφών που χρησιμοποιεί η ελεγχόμενη επιχείρηση για την παραγωγή προϊόντων και των υπηρεσιών της (ΠΟΛ 1003/31.12.2014)
7. Το σύνολο των τηρούμενων πρακτικών ΔΣ και ΓΣ (ΠΟΛ 1003/31.12.2014)

- Έλεγχος των αποδείξεων λιανικής πώλησης και αν αυτές εκδόθηκαν με την χρήση φορολογικών ηλεκτρικών μηχανισμών σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 και του Ν.1809/1988.
- Να συναχθεί πίνακας των δηλωθέντων Φορολογικών Μηχανισμών Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. όπου θα αναγράφονται η ημερομηνία και ο σχετικός αριθμός δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Επιπρόσθετα να πραγματοποιηθεί έλεγχος για το αν αυτοί οι φορολογικοί μηχανισμοί είχαν δηλωθεί εμπρόθεσμα.

Ε.2 Συμφωνία Μεταξύ Των Λογιστικών Αρχείων

Οι ελεγκτικές διαδικασίες που θα πρέπει να πραγματοποιηθούν μεταξύ των λογιστικών αρχείων είναι οι εξής :

- Πλήρης συμφωνία μεταξύ του Ημερολογίου του Γενικού Καθολικού και του Ισοζυγίου.
- Πλήρης συμφωνία μεταξύ του Ισοζυγίου Πελατών και Προμηθευτών με αυτά του Αναλυτικού Καθολικού Πελατών και Προμηθευτών
- Πλήρης συμφωνία μεταξύ των υπολοίπων του τελικού Ισοζυγίου Προηγούμενης Χρήσης με τα υπόλοιπα απογραφής κατά την ελεγχόμενη χρήση.
- Πλήρης συμφωνία μεταξύ των υπολοίπων του τελικού Ισοζυγίου Προηγούμενης Χρήσης με τα υπόλοιπα απογραφής κατά την ελεγχόμενη χρήση.

Ε.3 Ειδικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις

- Έλεγχος όλων των λογαριασμών που αφορούν το ταμείο της ελεγχόμενης επιχείρησης και εξακρίβωση ότι δεν υπάρχουν πιστωτικά υπόλοιπα καθ' όλη την διάρκεια του φορολογικού έτους.
- Έλεγχος απογραφής μέσω ποσοτικής καταμέτρησης διαθέσιμων ποσοτήτων δύο εμπορευμάτων, πρώτων υλών και ετοίμων προϊόντων. Στην συνέχεια να πραγματοποιηθεί πλήρης συμφωνία με βάση τα λογιστικά αρχεία και την φυσική καταμέτρηση από την τελευταία ενημέρωση του Λογιστικού Αρχείου μέχρι και την ημερομηνία της καταμέτρησης, εφόσον αυτή είναι διαφορετική από την τελευταία ημέρα της χρήσης.
- Πλήρης έλεγχος για το αν έχει γίνει απογραφή, αποτίμηση και καταγραφή στο Αρχείο Ιδιόκτητων Αποθεμάτων και στο Αρχείο Λοιπών Περιουσιακών Στοιχείων των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων αντίστοιχα στα προβλεπόμενα χρονικά όρια σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Επιβεβαίωση ότι το ιστορικό κόστος κτήσης που έχει υπολογιστεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση συμφωνεί με το ιστορικό κόστος κτήσης που έχει χρησιμοποιηθεί για τα μένοντα αποθέματα όπου αυτά απεικονίζονται στο σύνολο τους στο Αρχείο Ιδιόκτητων Αποθεμάτων.
- Επιλογή δύο έτοιμων προϊόντων και σύγκριση των πρώτων υλών που αναλώνονται με τις αναλώσεις των πρώτων υλών που απεικονίζονται στις τεχνικές προδιαγραφές. Σε

περίπτωση που προκύπτουν αποκλίσεις θα πρέπει η ομάδα ελέγχου να προβεί σε υπολογισμό της φύρας και να συγκριθεί με αυτήν που αναγράφεται στις τεχνικές προδιαγραφές. Αν η υπολογισμένη φύρα είναι μεγαλύτερη από την προϋπολογισμένη που αναγράφεται στις τεχνικές προδιαγραφές τότε η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να αξιολογήσει την απόκλιση αυτή και να την εξηγήσει σύμφωνα με τα δεδομένα παραγωγής των ετοίμων προϊόντων.

- Επιβεβαίωση ότι οι κανόνες καταμερισμού του εργοστασιακού κόστους μεταφέρονται και επιμερίζονται ορθά και χωρίς να υπάρχουν αδικαιολόγητες μεταβολές από την μία χρήση στην άλλη στα κύρια και στα βοηθητικά κέντρα κόστους της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Να διαπιστωθεί μέσω στατιστικής μεθόδου επιλογής δείγματος], η έκδοση των απαιτούμενων στοιχείων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Ν.4308/2014.
- Έλεγχος τήρησης σχετικής νομοθεσίας Ε.Λ.Π. Ν.4308/2014 άρθρο 14 & 15 σχετικά με την έκδοση, τη λήψη και διασφάλιση της αυθεντικότητας των ηλεκτρονικών τιμολογίων.

3.2.6. ΣΤ) Έλεγχος Φορολογίας Ακινήτων

Κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος και στο στάδιο ελέγχου της φορολογίας ακινήτων σύμφωνα με το Πρόγραμμα Ελέγχου, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει να προβούν στις παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες :

Πίνακας 10 Ελεγκτικές Διαδικασίες Κατά Το Στάδιο Ελέγχου Φορολογίας Ακινήτων

ΣΤ. Φορολογία Ακινήτων
Έλεγχος Στοιχείων Ε9 Υποβληθέν Μέσα Στην Ελεγχόμενη Χρήση
Έλεγχος Ορθότητας Πράξης ΕΝΦΙΑ Που Υπολογίστηκε Με Τα Ακίνητα 01.01 Της Ελεγχόμενης Χρήσης
Έλεγχος Εμπρόθεσμης Καταβολής Δόσεων ΕΝΦΙΑ
Έλεγχος Πιστοποιητικών ΕΝΦΙΑ Σε Νέα Συμβολαιογραφική Πράξη
Έλεγχος Υποχρέωσης Και Εμπρόθεσμης Υποβολής Δήλωσης Ε.Φ.Α.
Έλεγχος Δικαιολογητικών Για Απαλλαγή Από Τον Ε.Φ.Α. Ή Για Μη Υποβολή
Έλεγχος Ορθότητας Αξίας Ε.Φ.Α.
Έλεγχος Εμπρόθεσμης Καταβολής Ε.Φ.Α.

ΣΤ.1.1.1 Έλεγχος Στοιχείων Ε9 Υποβληθέν Μέσα Στην Ελεγχόμενη Χρήση

Η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να ελέγξει αν κατά την διάρκεια του ελεγχόμενου φορολογικού έτους συνέτρεξε περίπτωση υποβολής δήλωσης στοιχείων κινητών λόγω μεταβολής της περιουσιακής κατάστασης και στην συνέχεια να προβούν στον έλεγχο αν η δήλωση έχει δηλωθεί αλλά και στον έλεγχο για την ορθότητα των αναγραφόμενων στοιχείων στην τρέχουσα περιουσιακή κατάσταση.

ΣΤ.1.2 Έλεγχος Ορθότητας Πράξης ΕΝΦΙΑ Που Υπολογίστηκε Με Τα Ακίνητα 01.01 Της Ελεγχόμενης Χρήσης

Στην επόμενη διαδικασία, η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να ελέγξει την ορθότητα και την πληρότητα των αναγραφόμενων στοιχείων στην δήλωση διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ αλλά και την ύπαρξη των κατάλληλων παραστατικών που να επιβεβαιώνουν τις όλες απαλλαγές ή τις μειώσεις από τον ΕΝΦΙΑ.

ΣΤ.1.3 Έλεγχος Εμπρόθεσμης Καταβολής Δόσεων ΕΝΦΙΑ

Έλεγχος για το αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει καταβάλει εμπρόθεσμα τον ΕΝΦΙΑ

ΣΤ.1.4 Έλεγχος Πιστοποιητικών ΕΝΦΙΑ Σε Νέα Συμβολαιογραφική Πράξη

Αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει προβεί σε σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου, θα πρέπει η ομάδα ελέγχου να ελέγξει αν έχει μνημονευθεί και επισυναφθεί ορθό το πιστοποιητικό ΕΝΦΙΑ.

ΣΤ.2.1 Έλεγχος Υποχρέωσης Και Εμπρόθεσμης Υποβολής Δήλωσης Ε.Φ.Α.

Έλεγχος από την ομάδα ελέγχου αν η ελεγχόμενη επιχείρηση υποχρεούται να προβεί σε δήλωση ειδικού φόρου επί των ακινήτων και αν ναι , τότε να ελέγξει αν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα η δήλωση.

ΣΤ.2.2 Έλεγχος Δικαιολογητικών Για Απαλλαγή Από Τον Ε.Φ.Α. Ή Για Μη Υποβολή

Έλεγχος από την ομάδα ελέγχου για το σύνολο των προβλεπόμενων παραστατικών και δικαιολογητικών για την απαλλαγή τόσο από το φόρο όσο και από την εξαίρεση υποβολής δήλωσης.

ΣΤ.2.3. Έλεγχος Ορθότητας Αξίας Ε.Φ.Α.

Σε περίπτωση που η ελεγχόμενη επιχείρηση υποχρεούται να προβεί σε δήλωση ειδικού φόρου, από την οποία θα προκύψει ποσό φόρου προς καταβολή, τότε να ελεγχθεί η ορθότητα των αναγραφόμενων σε αυτήν ακινήτων καθώς και η ορθότητα της αξίας των ακινήτων.

ΣΤ.2.4. Έλεγχος Εμπρόθεσμης Καταβολής Ε.Φ.Α.

Έλεγχος από την ομάδα ελέγχου για το αν πραγματοποιήθηκε εμπρόθεσμη υποβολή του Ε9 από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

3.2.7. Η) Υποχρεώσεις Παρακρατούμενων φόρων

Σε αυτό το στάδιο της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με το Πρόγραμμα Ελέγχου, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει να ελέγξουν όλους τους φόρους οι οποίοι θα πρέπει να έχουν παρακρατηθεί από την εταιρεία το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία που καταβλήθηκε η υποκείμενη σε παρακράτηση πληρωμή. Σύμφωνα με το Πρόγραμμα ελέγχου λοιπόν, στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι ελεγκτικές διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθήσει ο Νόμιμος Ελεγκτής. Αυτές είναι :

Πίνακας 11 Ελεγκτικές Διαδικασίες Κατά Το Στάδιο Ελέγχου Παρακρατούμενων Φόρων

Η. Παρακρατούμενοι Φόροι
Συμφωνία Ακαθάριστων Αποδοχών- Παρακρατηθέντων Φόρων- Καταβληθέντων Φόρων Και Δηλώσεων Φ.Μ.Υ.
Ετήσια Επαλήθευση 3 Υπαλλήλων Και 3 Εργατών
Ετήσια επαλήθευση Για 1 Υπάλληλο Και 1 Εργάτη Νεοπροσλαμβανόμενο Ή Αποχωρήσαντα Και 1 Μέλος Του Δ.Σ.
Αναδρομικοί Μισθοί Και Συντάξεις Και Πρόσθετες Αμοιβές (20%)
Έλεγχος Παρεπόμενων Παροχών 60.02 Και Δοσοληπτικών Λογαριασμών
Πρόσθετη Παροχή 300€ Ανά Φορολογικό Έτος
Παραχώρηση Οχήματος
Παροχή Με την Μορφή Δανείου Και Προκαταβολή 3 Μηνών
Αγοραία Αξία Δικαιωμάτων Προαίρεσης Απόκτησης Μετοχών
Παραχώρηση Κατοικίας
Συμφωνία Βεβαίωσης Αποδοχών
Αποζημίωση Ν/2112/1920 Λόγω Διακοπής Σχέσης
Μερίσματα, Προμερίσματα Και Άλλα Εταιρικά Δικαιώματα
Τόκοι
Συμφωνία Βεβαίωση Τόκων, Μερίσματα Και Δικαιωμάτων
Δικαιώματα
Αμοιβές Διοίκησης, Συμβουλευτικών Υπηρεσιών
Συμφωνία Βεβαίωσης Επιχειρηματικής Δραστηριότητας
Αμοιβές Από Εργολήπτες Κατασκευής Τεχνικών Έργων
Φορολογία Ασφαλίσματος Ομαδικών Συνταξιοδοτικών Συμβολαίων
Φόρος Χρηματιστηριακών Συναλλαγών
Ειδικός Φόρος Πλοίων Με Ελληνική Σημαία
Φόρος Τηλεοπτικών Διαφημίσεων

Η.1 Συμφωνία Ακαθάριστων Αποδοχών- Παρακρατηθέντων Φόρων- Καταβληθέντων Φόρων Και Δηλώσεων Φ.Μ.Υ.

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές ως προς αυτή την ελεγκτική διαδικασία θα πρέπει να ελέγξουν τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών από την ελεγχόμενη εταιρεία και στην συνέχεια να προβούν σε συμφωνία των ακαθάριστων αποδοχών με τους απαραίτητους λογαριασμούς που τηρούνται στην Γενική Λογιστική , του παρακρατούμενου και του αποδοθέντος φόρου.

Η.2 Ετήσια Επαλήθευση 3 Υπαλλήλων Και 3 Εργατών- Ετήσια επαλήθευση Για 1 Υπάλληλο Και 1 Εργάτη Νεοπροσλαμβανόμενο Ή Αποχωρήσαντα Και 1 Μέλος Του Δ.Σ.

Αρχικά ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να επιλέξει το δείγμα που θα περιλαμβάνει τον αριθμό και το είδος του εργαζομένου που ορίζει το πρόγραμμα, έτσι ώστε να συνεχίσει με την επαλήθευση της ορθής παρακράτησης του φόρου. Η επαλήθευση θα πρέπει να γίνει σε ετήσια βάση για την συμφωνία του συνόλου του παρακρατούμενου φόρου.

Η.3 Αναδρομικοί Μισθοί Και Συντάξεις Και Πρόσθετες Αμοιβές (20%)

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει να επαληθεύσουν ότι η ελεγχόμενη εταιρεία έχει ορθώς παρακρατήσει φόρο 20% στα εισοδήματα τα οποία προέρχονται από μισθωτή εργασία, συντάξεις που έχουν καταβληθεί αναδρομικά και στις αμοιβές οι οποίες δίνονται πρόσθετα από τις τακτικές αποδοχές.

Η.4 Έλεγχος Παρεπόμενων Παροχών 60.02 Και Δοσοληπτικών Λογαριασμών

Στην επόμενη ελεγκτική διαδικασία στο στάδιο των παρακρατούμενων φόρων, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει μέσω στατιστικής επιλογής δείγματος να ελέγξει τις παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού έτσι ώστε να συμπεράνει εάν υπάρχουν παροχές σε είδος σύμφωνα με το άρθρο 13. Ως παροχές σε είδος θεωρούνται οι εξής :

- Πρόσθετες Παροχές 300€ Ανά Φορολογικό Έτος
- Παραχώρηση Οχήματος
- Παροχή με την μορφή δανείου και προκαταβολή 3 μηνών.
- Αγοραία αξία δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών
- Παραχώρηση Κατοικίας

Η.5 Συμφωνία Βεβαίωσης Αποδοχών

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να ελέγξει το σύνολα που προκύπτουν από τα υποβληθέντα ηλεκτρονικά αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών.

Η.6 Αποζημίωση Ν/2112/1920 Λόγω Διακοπής Σχέσης

Έλεγχος της υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου σύμφωνα με την κλίμακα που προβλέπεται από το άρθρο 15 παρ.3 του Ν.4172/2013.

Η.7 Μερίσματα, Προμερίσματα Και Άλλα Εταιρικά Δικαιώματα

Σε αυτό το στάδιο θα πρέπει να ελέγξει ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ότι η εταιρεία ορθά έχει παρακρατήσει και υπολογίσει φόρο 5% στα διανεμόμενα εισοδήματα που μπορεί να έχουν προκύψει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, δικαιώματα συμμετοχών σε κέρδη τα οποία δεν έχουν δεσμευτεί από διάφορες οφειλές, από εταιρικά δικαιώματα, από συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, από διανομές κερδών που προέρχονται από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και από οποιαδήποτε άλλα συναφή διανεμόμενα ποσά.

Στην περίπτωση που αυτά τα μερίσματα έχουν καταβληθεί σε συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να ελέγξει ότι δεν έχει διενεργηθεί καμία παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 63 Ν.4172/2013.Τέλος σε περίπτωση που έχει εφαρμογή το άρθρο 63 θα πρέπει η ελεγχόμενη εταιρεία να προσκομίσει λογιστικά αρχεία όπου θα καταγράφεται το ποσοστό συμμετοχής του δικαιούχου στην εταιρεία σε επίπεδο άνω του 10% επί περίοδο 24 μηνών. Αν το πρόσωπο που διανέμει τα μερίσματα δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού κατοχής μετοχών θα πρέπει να προσκομίσει στον Νόμιμο Ελεγκτή τα αποδεικτικά της καταβολής εγγυητικής επιστολής που έχουν υποβληθεί στην Φορολογική Αρχή ποσού ίσου με τον αναλογούντα φόρο μετά την αναγωγή του καταβαλλόμενου ποσού σε μικτό.

Η.8 Τόκοι

Η επόμενη ελεγκτική διαδικασία στο στάδιο ελέγχου των παρακρατούμενων φόρων αφορά τους τόκους. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να έχει στην κατοχή του αντίγραφα όλων των δηλώσεων παρακράτησης φόρων τόκων καθώς και τα αποδεικτικά καταβολής τους προκειμένου να συνεχίσει με την συμφωνία αυτών με τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης εταιρείας. Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου είναι μικρότερη από 15% ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να λάβει το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας λόγω της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος (ΣΑΦΔ).

Επιπρόσθετα ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να έχει όλη την ανάλυση των δανείων και των εξόδων τόκων που έχουν πραγματοποιηθεί από την ελεγχόμενη εταιρεία προκειμένου να εξακριβώσει ότι δεν έχει παρακρατηθεί φόρος 15% στις περιπτώσεις των πληρωμών δανείων που έχουν χορηγήσει τα πιστωτικά ιδρύματα, συμπεριλαμβανόμενων και τόκων υπερημερίας και των τόκων διατραπεζικών καταθέσεων, του εισοδήματος που προέρχεται από τόκους ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, του εισοδήματος από τόκους ομολόγων που έχουν εκδοθεί από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας και τέλος στις πληρωμές τόκων που καταβάλλονται σε συνδεδεμένα πρόσωπα όπου συντρέχουν οι προϋποθέσεις του Άρθρου 63 Ν.4172/2013

Η.9 Δικαιώματα

Η επόμενη ελεγκτική διαδικασία αφορά τα δικαιώματα. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να έχει στην κατοχή του αντίγραφα όλων των δηλώσεων παρακράτησης φόρων επί δικαιωμάτων καθώς και τα αποδεικτικά καταβολής τους προκειμένου να συνεχίσει με την συμφωνία αυτών με τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης εταιρείας. Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου είναι μικρότερη από 20% ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να λάβει το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας λόγω της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος (ΣΑΦΔ).

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 62 ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να εξετάσει ότι δεν έχει διενεργηθεί παρακράτηση φόρου 20% από την ελεγχόμενη εταιρεία σε περίπτωση που τα νομικά πρόσωπα και οικονομικές οντότητες είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας η έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, δημιουργώντας έσοδα από δικαιώματα. Επιπρόσθετα σε περίπτωση που τα δικαιώματα καταβάλλονται σε συνδεδεμένα πρόσωπα θα πρέπει να εξεταστεί ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί παρακράτηση 20%, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του Άρθρου 63 του Ν.4172/2013. Σε βαθμό που η ελεγχόμενη εταιρεία καταβάλλει τα δικαιώματα σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού κατοχής μετοχών θα πρέπει να προσκομίσει στον Νόμιμο Ελεγκτή τα αποδεικτικά της καταβολής εγγυητικής επιστολής που έχουν υποβληθεί στην Φορολογική Αρχή ποσού ίσου με τον αναλογούντα φόρο μετά την αναγωγή του καταβαλλόμενου ποσού σε μικτό

Η.10 Αμοιβές Διοίκησης, Συμβουλευτικών Υπηρεσιών

Κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος και στο στάδιο ελέγχου των παρακρατούμενων φόρων σύμφωνα με το Πρόγραμμα Ελέγχου, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει να λάβουν αντίγραφα των δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων επί αμοιβών διοίκησης, αμοιβών για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες και τα σχετικά αποδεικτικά καταβολής του αναλογούντος φόρου προκειμένου να διαπιστώσουν ότι ορθά έχει παρακρατηθεί φόρος στις εν λόγω δαπάνες όταν ο λήπτης είναι φυσικό πρόσωπο και η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια ευρώ (300€) ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Η.11 Αμοιβές Από Εργολήπτες Κατασκευής Τεχνικών Έργων

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να ακολουθήσει την ίδια διαδικασία όπως και στις αμοιβές διοίκησης και συμβουλευτικών υπηρεσιών. Συγκεκριμένα θα πρέπει να ελέγξει ότι έχουν υποβληθεί οι δηλώσεις και ότι έχουν αποδοθεί οι παρακρατήσεις 3% σε αμοιβές τεχνικών έργων, ανεξαρτήτως αυτή την φορά αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Τέλος σε περίπτωση που οι λήπτες των αμοιβών είναι φορολογικοί κάτοικοι της Ελλάδας, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μόνο αν η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια ευρώ(300€)

Η.12 Φορολογία Ασφαλίσματος Ομαδικών Συνταξιοδοτικών Συμβολαίων

Στην επόμενη Ελεγκτική Διαδικασία ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να ελέγξει ότι στα ποσά τα οποία καταβάλλονται από ασφαλιστική εταιρεία εφάπαξ ή περιοδικά σε όσους υπαλλήλους έχει συνάψει ο εργοδότης τους ομαδικά ασφαλίστριά συμβόλαια ζωής, έχει παρακρατηθεί φόρος 15%. Ο συντελεστής φόρου παρακράτησης ορίζεται σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα :

Πίνακας 12 Συντελεστές Παρακράτησης Σε Ασφαλιστήρια Συμβόλαια

Ασφαλιστήριο Συμβόλαιο	**Συντελεστής Παρακράτησης**
Περιοδική Καταβολή	15%
Εφάπαξ Καταβολή <=40.000€	10%
Εφάπαξ Καταβολή >40.000€	20%

Σε περίπτωση που ο δικαιούχος εισπράξει ποσό πρόωρης εξαγοράς τότε οι συντελεστές του πίνακα δύναται να αυξηθούν κατά 50%. Όταν ο εργαζόμενος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60^{ο} έτος της ηλικίας του ή συντρέχουν περιπτώσεις όπως απόλυση του εργαζομένου ή πτώχευση του εργοδότη, τότε η καταβολή δεν μπορεί να θεωρηθεί ως πρόωρη εξαγορά.

Η.13 Φόρος Χρηματιστηριακών Συναλλαγών

Ως προς τον φόρο Χρηματιστηριακών Συναλλαγών, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να λάβει αντίγραφα όλων των δηλώσεων παρακρατηθέντος φόρου 0,20% που σχετίζονται με πωλήσεις μετοχών της ελεγχόμενης εταιρείας η οποία είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών καθώς και για πωλήσεις μετοχών που έχουν πραγματοποιηθεί με εξωχρηματιστηριακές συναλλαγές μέσω πολυμερούς μηχανισμού διαπραγματεύσεων. Τέλος ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να ελέγξει ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί παρακράτηση φόρου στην περίπτωση όπου έχουν γίνει μεταβιβάσεις μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπό χρηματιστήριο και ότι έχει αποδοθεί ο ανάλογος φόρος στην αλλοδαπή (Αρ.9 Ν.3522/2006).

Η.14 Ειδικός Φόρος Πλοίων Με Ελληνική Σημαία

Σε περίπτωση που η ελεγχόμενη εταιρεία έχει στην κατοχή της πλοία με ελληνική σημαία ή πλοία με ξένη σημαία τότε ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να λάβει αναλυτική λίστα αυτών όπου θα αναφέρεται το ιδιοκτησιακό καθεστώς, πληροφορίες σχετικά με τα χαρακτηριστικά αυτών και στην κατηγορία στην οποία εντάσσονται. Έπειτα από τον έλεγχο των παραπάνω ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να ελέγξει τις δηλώσεις φόρου πλοίων και την καταβολή των φόρων που προκύπτουν (Αρ.1 Ν.27/1975)

Η.15 Φόρος Τηλεοπτικών Διαφημίσεων

Στην τελευταία διαδικασία για τον φορολογικό έλεγχο σε επιπέδου Παρακρατούμενων φόρων, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να λάβει αντίγραφα των δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων 20% τηλεοπτικών διαφημίσεων και να ελέγξει την ορθή υποβολή τους καθώς και την απόδοση τους.

Επιπρόσθετα για τα τηλεοπτικά μέσα ενημέρωσης τα οποία κατέχουν άδεια λειτουργείας, χορηγηθείσα από το Εθνικό Συμβούλιο Ραδιοτηλεόρασης ή που έχουν υπογράψει σύμβαση παραχώρησης με το Ελληνικό Δημόσιο, καθώς και για αυτά της Ε.Ρ.Τ. Α.Ε., ο συντελεστής φόρου ορίζεται από της 1.4.2018 σε πέντε τοις εκατό (5%).

3.2.8. Θ) Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

Πίνακας 13 Ελεγκτικές Διαδικασίες Κατά Το Στάδιο Μετασχηματισμού Επιχειρήσεων

Θ. Μετασχηματισμοί Επιχειρήσεων
Εισφορά Ενεργητικού Έναντι Τίτλων
Ανταλλαγή Τίτλων
Συγχωνεύσεις-Διασπάσεις
Μεταφορά Καταστατικής Έδρας Μίας SE Ή Μίας SCE
Με Βάση Τις Διατάξεις Των Ν.2166/1993, Ν.1297/1972, Ν.2515/1997

Θ1.Εισφορά Ενεργητικού Έναντι Τίτλων

Σύμφωνα με το Πρόγραμμα ελέγχου και σε περίπτωση «εισφοράς ενεργητικού έναντι τίτλων» ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να προβεί στις παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες :

- Επαλήθευση ότι όλες οι υποχρεώσεις που σχετίζονται με τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία έχουν μεταφερθεί ορθά. Σε αυτήν την διαδικασία θα πρέπει να ελεγχθεί ότι περιουσιακά στοιχεία που δεν αφορούν τον κλάδο δεν θα πρέπει να μεταβιβαστούν όπως συμμετοχές, χρεόγραφα κλπ. Τέλος ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να επιβεβαιώσει ότι ο εισφερόμενος κλάδος μπορεί να λειτουργήσει σαν αυτόνομη επιχειρηματική δραστηριότητα , διαφορετικά πρόκειται για απλή μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του Άρθρου 52 Ν.4172/2013.
- Επαλήθευση ότι η λήπτρια και η εισφέρουσα επιχείρηση έχουν την φορολογική τους κατοικία σε κράτος μέλος ή κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι και οι δύο ανήκουν στο ίδιο φορολογικό καθεστώς.
- Εάν τα στοιχεία του κλάδου της εισφέρουσας εταιρείας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της ΕΕ μεταβιβάζονται σε εταιρεία που είναι φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να ελέγξει ότι τα ως άνω στοιχεία του κλάδου που εισφέρονται δεν αφορούν μόνιμη εγκατάσταση εκτός Ελλάδας της λήπτριας εταιρείας, καθώς σε αντίθετη περίπτωση δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 52.
- Επαλήθευση ότι η λήπτρια και η εισφέρουσα επιχείρηση :
    - Περιλαμβάνονται στους τύπους εταιρειών που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ.
    - Είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης σύμφωνα με την νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος.
    - Υπόκεινται χωρίς την δυνατότητα απαλλαγής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2009/133 ΕΚ.
- Έλεγχος εάν η υπεραξία που μπορεί να προέκυψε από την εισφορά ενεργητικού έχει καταχωρηθεί σε κατάλληλους λογαριασμούς και ότι τα σχετικά ποσά αφορούν αποκλειστικά την υπεραξία από την μεταβίβαση των στοιχείων του εισφερόμενου κλάδου και μόνο.
- Έλεγχος της ακριβής μεταφοράς και ορθού φορολογικού χειρισμού των αφορολόγητων αποθεματικών και των φορολογικών προβλέψεων στην λήπτρια εταιρεία.
- Έλεγχος ότι η λήπτρια εταιρεία πραγματοποιεί ορθά τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού με βάση τις φορολογικές αξίες κτήσης και τους συντελεστές απόσβεσης που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία.
- Έλεγχος ότι η εισφέρουσα εταιρεία μετά την μεταβίβαση του κλάδου ή κλάδων συνεχίζει να έχει επιχειρηματική δραστηριότητα έχοντας τουλάχιστον ένα κλάδο δραστηριότητας.

Θ2.Ανταλλαγή Τίτλων

Στην επόμενη ελεγκτική διαδικασία στο στάδιο ελέγχου του Μετασχηματισμού Επιχειρήσεων οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει να προβούν στις παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες, από την στιγμή που θα διαπιστώσουν ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις «ανταλλαγής τίτλων» κατά την εξεταζόμενη χρήση :

- Ελεγκτικές Διαδικασίες σύμφωνα με το Πρόγραμμα Ελέγχου.
- Επαλήθευση ότι η αποκτώσα εταιρεία καθώς και η αποκτώμενη εταιρεία περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ.
- Επαλήθευση ότι η αποκτώσα εταιρεία καθώς και η αποκτώμενη είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με την νομοθεσία αυτού του κράτους και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε.
- Υπόκεινται χωρίς την δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της οδηγίας 2009/133/ΕΚ.
- Με βάση τις εκθέσεις αποτίμησης να ελεγχθεί η αγοραία αξία τίτλων κατά το χρόνο της μεταβίβασης.

Θ3.Συγχωνεύσεις-Διασπάσεις

Σε αυτό το στάδιο ελέγχου οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει σύμφωνα με το Πρόγραμμα Ελέγχου να προβούν σε παρόμοιες ελεγκτικές διαδικασίες με αυτές που παρουσιάσαμε στην περίπτωση «εισφοράς ενεργητικού έναντι τίτλων». Επιπρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες που μπορεί να ακολουθήσει ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής σύμφωνα με το Πρόγραμμα ελέγχου είναι οι εξής :

- Να ελεγχθεί αν η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τις φορολογικές ζημιές της εισφέρουσας εταιρείας, υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν είχε λάβει χώρα.
- Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 54 να ελεγχθεί ότι η υπεραξία που μπορεί να έχει δημιουργηθεί υπέρ της λήπτριας εταιρείας κατά την συγχώνευση ή διάσπαση, η οποία οφείλεται στην ακύρωση της συμμετοχής στο κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρείας έχει απαλλαχθεί από τον φόρο. Η περίπτωση αυτή αφορά την πιστωτική διαφορά μετασχηματισμού η οποία καταχωρείται σε προσαύξηση των ιδίων κεφαλαίων.

Θ4.Μεταφορά Καταστατικής Έδρας Μίας Καταστατικής Έδρας Ευρωπαϊκής Εταιρείας (SE) Ή Μίας Ευρωπαϊκής Συνεταιριστικής Εταιρείας SCE.

Σε περίπτωση που έχει πραγματοποιηθεί μεταφορά της καταστατικής έδρας Ευρωπαϊκής εταιρείας ή Ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας, από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης τότε ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να ελέγξει ότι πλέον ή μόνιμη εγκατάσταση πραγματοποιεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού με βάση

τις φορολογικές αξίας κτήσης και τους συντελεστές απόσβεσης που θα ίσχυαν πριν την μεταφορά της καταστατικής έδρας.

Επιπρόσθετα ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει να ελέγξει ότι η μόνιμη εγκατάσταση έχει μεταφέρει τυχόν φορολογικές ζημιές που είχαν προκύψει από παρελθούσες χρήσεις σύμφωνα με το φορολογικό καθεστώς που θα ίσχυε πριν την μεταφορά της καταστατικής έδρας. Τέλος και σύμφωνα τα όσα έχουν αναφερθεί στην διπλωματική εργασία, είναι σημαντικό ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής με όσα δεδομένα έχει στη διάθεση του, να εξακριβώσει αν οι εταιρικοί μετασχηματισμοί πραγματοποιήθηκαν για επιχειρηματικούς λόγους που αφορούν την αποτελεσματικότερη λειτουργία των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, τον περιορισμό του κόστους λειτουργίας και γενικά την εξυπηρέτηση επιχειρηματικών στόχων και όχι για σκοπούς φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

Θ5.Με Βάση Τις Διατάξεις Των Ν.2166/1993

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει σε κάθε περίπτωση και με όποια νομική διάταξη έχει πραγματοποιηθεί ο μετασχηματισμός, να προβαίνει στους παρακάτω ελέγχους :

- Έλεγχος όλων των προϋποθέσεων απαλλαγών που αναφέρονται στο Πρόγραμμα ελέγχου.
- Έλεγχος του απαραίτητου ύψους του μετοχικού κεφαλαίου της νέας εταιρείας που προέκυψε από τον μετασχηματισμό.
- Έλεγχος ότι καταχωρήθηκαν ορθά οι συναλλαγές που αφορούν το μεταβατικό στάδιο στην νέα εταιρεία που προέκυψε από τον μετασχηματισμό.
- Ακριβής μεταφορά των αφορολόγητων αποθεματικών στην νέα εταιρεία.
- Έλεγχος του ορθού φορολογικού χειρισμού της χρεωστικής διαφοράς που αναφέρεται που αναφέρεται στο 2ο βήμα του προγράμματος ελέγχου.
- Έλεγχος ορθού φορολογικού χειρισμού των μεταφερόμενων ζημιών των μετασχηματιζόμενων εταιρειών.
- Έλεγχος της υποβολής των απαραίτητων φορολογικών δηλώσεων που αναφέρονται στα αντίστοιχα βήματα του προγράμματος ελέγχου.

3.2.9. Ι) Ενδοομιλικές Συναλλαγές

Στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών και τα όσα ορίζονται στο Πρόγραμμα ελέγχου ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει αποκλειστικά να προβεί στους παρακάτω ελέγχους :

Έλεγχος αν έχει τηρηθεί ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και αν έχει υποβληθεί ο πίνακας πληροφοριών εμπρόθεσμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Αρ.21 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ. 1097/2014.

Έλεγχος αν ο τηρούμενος Φάκελος Τεκμηρίωσης περιλαμβάνει όλα τα προβλεπόμενα στοιχεία βάση των φορολογικών διατάξεις.

Έλεγχος αν η ελεγχόμενη εταιρεία είναι μέλος ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων η οποία έχει υποχρέωση υποβολής Έκθεσης ανά χώρας (CbC reporting).

Έλεγχος αν υφίστανται συμβάσεις σχετικά με συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Έλεγχος αν υπάρχουν αποφάσεις προέγκρισης της μεθοδολογίας τιμολόγησης για συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα ή μόνιμες εγκαταστάσεις.

3.2.10 Κ. E-Commerce

Στο τελευταίο στάδιο του Προγράμματος ελέγχου το οποίο αναφέρεται στο Ηλεκτρονικό Εμπόριο, η ελεγχόμενη εταιρεία καλείται να απαντήσει ένα ερωτηματολόγιο στο οποίο ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει στην συνέχεια να προβεί σε δικά του σχόλια σχετικά με τις απαντήσεις που δόθηκαν. Το εν λόγω ερωτηματολόγιο θα συμπεριληφθεί στα Παραρτήματα της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

Σε αυτό το κεφάλαιο έγινε προσπάθεια να παρουσιαστούν όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/2015 καθώς και βασικά τμήματα ανά στάδιο ελέγχου που απαιτείται να ακολουθήσουν και να εφαρμόσουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και τα ελεγκτικά γραφεία για την ολοκλήρωση των φορολογικών ελέγχων και την έκδοση της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης. Η καταγραφή των παραπάνω ελεγκτικών διαδικασιών έγινε στα πλαίσια του Παραρτήματος ΙΙΙ καθώς και με την βοήθεια πολύτιμων οδηγιών και κατευθύνσεων από ενεργούς Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές. Είναι φανερό πως οι Ορκωτοί Ελεγκτές προκειμένου να ανταπεξέλθουν σε αυτές τις δύσκολες συνθήκες και να είναι σε θέση να ολοκληρώνουν άμεσα τον έλεγχο των φορολογικών διατάξεων, είναι απαραίτητο να εκπαιδεύονται συνεχώς έτσι ώστε να αντιλαμβάνονται τι συμβαίνει σε κάθε ελεγκτική διαδικασία, να είναι ενήμεροι στις συνεχείς αλλαγές των ρυθμίσεων του ελληνικού φορολογικού σχεδιασμού και να μπορούν να αντιδρούν άμεσα παίρνοντας θέση ως αρμόδιοι ελεγκτές. Μετά το πέρας της ανάγνωσης αυτού του κεφαλαίου, οι αναγνώστες θα είναι πλέον σε θέση να αντιληφθούν το σημαντικό ρόλο των Ορκωτών Ελεγκτών στην έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού, το σημαντικό έργο που έχουν για την αντιμετώπιση φορολογικών θεμάτων που μπορεί να προέκυψαν κατά την ελεγχόμενη χρήση, την ορθή και αποτελεσματική αξιολόγηση των συνολικών φορολογικών δαπανών, την καταπολέμηση διαχείρισης των κερδών και την συνολική συνεισφορά τους στην αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής καθώς και στην φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων επιχειρήσεων. Στο επόμενο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι τελικές διαδικασίες που πρέπει να γίνουν προκειμένου να ολοκληρωθεί ο φορολογικός έλεγχος και να εκδοθεί η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης προκειμένου να σταλεί στην βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4Ο ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

4.1 Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων

Στο επόμενο στάδιο του φορολογικού ελέγχου οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει να προβούν στην ορθή συμπλήρωση του Προσαρτήματος Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων (Παράρτημα ΙΙ)[3], το οποίο αποστέλλεται από τις ελεγκτικές εταιρείες στο Υπουργείο Οικονομικών μέσω της ΓΓΠΣ στα πλαίσια χορήγησης της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης βάση του Άρθρου 65Α του Ν.4174/2013 και της εγκυκλίου ΠΟΛ.1124/1806/2015.Το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων το οποίο και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης περιλαμβάνει όλες τις σημαντικές πληροφορίες της εταιρείας, τα αντικείμενα ελέγχου και την ανάλυση των ευρημάτων από τον διενεργηθέντα έλεγχο σύμφωνα τις φορολογικές διατάξεις. Τα ευρήματά τα οποία εντοπίστηκαν κατά τον φορολογικό έλεγχο μπορούν να χωριστούν σε :

- *Ευρήματα που αξιολογήθηκαν ως μη σημαντικά και δεν έχουν συμπεριληφθεί στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης.*
- *Ευρήματα που έχουν αξιολογηθεί ως θέματα έμφασης και τα οποία περιλαμβάνονται στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης.*
- *Ευρήματα που αξιολογήθηκαν ως θέματα επιφύλαξης και έχουν συμπεριληφθεί στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης.*
- *Ευρήματα που έχουν αξιολογηθεί ως θέματα έμφασης και τα οποία περιλαμβάνονται στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης.*
- *Ευρήματα που έχουν αξιολογηθεί ως λοιπά θέματα και τα οποία περιλαμβάνονται στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης.*
- *Ευρήματα που έχουν αξιολογηθεί ως αδυναμία έκφρασης και τα οποία περιλαμβάνονται στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης.*
- *Ευρήματα που έχουν αξιολογηθεί ως αρνητικού συμπεράσματος και τα οποία περιλαμβάνονται στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης.*

Σε όλες τις παραπάνω κατηγορίες ευρημάτων ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής θα πρέπει αναφέρει το φορολογικό αντικείμενο που αφορά το εύρημα, στην συνέχεια να το αναλύσει και τέλος να καταγράφει το ποσό της φορολογικής παράβασης.

[3] Επισυνάπτεται στο Παράρτημα της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

4.2 Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης

Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα τα οποία προβλέπονται στην ΠΟΛ.1124/2015 «Πρόγραμμα Ελέγχου (Παράρτημα Ι και ΙΙΙ)» ενώ διέπετε από το πλαίσιο που καθορίζεται σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης (ΔΠΕΔ) 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου-Η Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» . Αν υπάρχουν Ελεγκτικά ζητήματα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην ισχύουσα νομοθεσία και το πρόγραμμα φορολογικού ελέγχου που θα πρέπει να ακολουθούν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και τα ελεγκτικά γραφεία , τότε αυτά μπορούν να αντιμετωπιστούν βάση του Διεθνές Προτύπου Διασφάλισης 3000.

Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης εκδίδεται έπειτα από την εκτέλεση όλων των αντικειμένων που προβλέπονται στο πρόγραμμα ελέγχου και παρουσιάστηκαν αναλυτικά παραπάνω από την σκοπιά των ελεγκτικών διαδικασιών που θα πρέπει να ακολουθήσουν πιστά οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές. Οι υπεύθυνοι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και τα ελεγκτικά γραφεία θα πρέπει κατά το στάδιο ελέγχου και εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, να εκτελούν όλες τις εργασίες που προβλέπονται στην ΠΟΛ.1124/2015 (Παράρτημα ΙΙΙ) χωρίς παρεκκλίσεις.

Έπειτα οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει να συγκεντρώσουν το σύνολο των ευρημάτων που προέκυψαν από τον φορολογικό έλεγχο με σκοπό την διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης και να τα κοινοποιήσουν στην ελεγχόμενη εταιρεία μετά την υποβολή της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος και το αργότερο μέχρι τη δέκατη ημέρα του Οκτωβρίου από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, προκειμένου στην συνέχεια να λάβουν βεβαίωση από την ίδια, ότι τα δεδομένα του ελέγχου τέθηκαν εγγράφως σε αυτήν, ότι έχει διατυπώσει τις παρατηρήσεις της και τέλος ότι η διοίκηση και ο αρμόδιος λογιστής φοροτεχνικός που υπογράφει τις φορολογικές καταστάσεις, έχουν εκφράσει τις δικές τους απόψεις. Επιπρόσθετα ο λογιστής φοροτεχνικός θα πρέπει να αιτιολογήσει τον λόγο που δεν είχε εντοπίσει τις παραβάσεις βάση των απαιτήσεων του Αρ.3 Παρ.6 της ΠΟΛ.1124/2015.Στην κοινοποίηση των ευρημάτων θα πρέπει οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές να έχουν καταγράψει τον τύπο της Έκθεσης Ελέγχου.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι τα ανωτέρα αποτελέσματα που προέκυψαν από τον έλεγχο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη εταιρεία, θα οριστικοποιηθούν μόλις πραγματοποιηθεί η υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στην βάση των δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε) έως το τέλος του δέκατου μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

4.3 Τύποι Της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης Του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

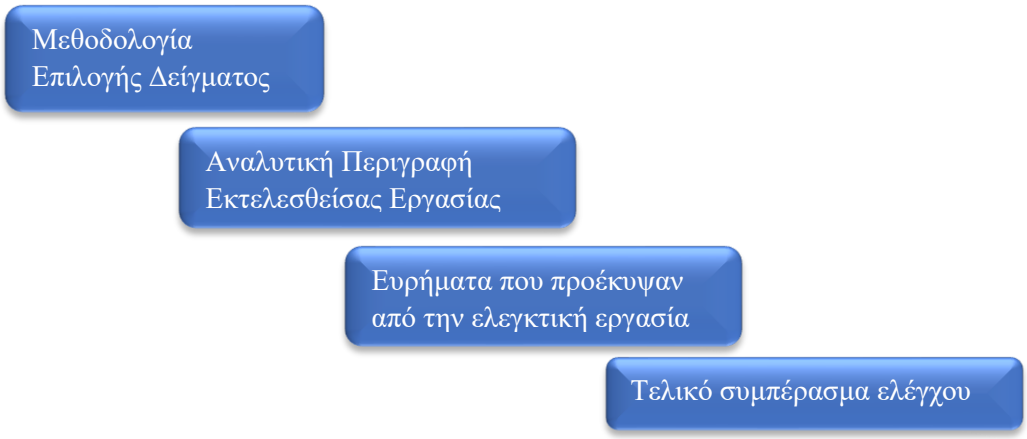
Σύμφωνα με το Πρόγραμμα Ελέγχου καθορίζονται 5 τύποι συμπερασμάτων της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης, όπου το συμπέρασμα του Ορκωτού Ελεγκτή εξαρτάται από την φύση των θεμάτων καθώς και την κρίση του ίδιου του ελεγκτή για τα ευρήματα που έχει εντοπίσει και πόσο μπορεί να έχουν επηρεάσει την διαπεραίωση του φορολογικού ελέγχου και την διαμόρφωση των τελικών συμπερασμάτων. Οι τύποι συμπερασμάτων της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης που μπορεί να διαμορφώσει ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής είναι οι [4]:

- Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη : Έπειτα από τον έλεγχο που έχει προβεί ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, έχει συμπεράνει ότι δεν έχουν εντοπιστεί ευρήματα που να παραβιάζουν τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και επομένως εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη.
- Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης: Έπειτα από τον έλεγχο που έχει προβεί ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, έχει συμπεράνει ότι τα ευρήματα που έχουν εντοπιστεί οφείλονται σε αμφισβήτηση της φορολογικής μεταχείρισής τους από την ελεγχόμενη εταιρεία και επομένως εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης.
- Συμπέρασμα με επιφύλαξη : Έπειτα από τον έλεγχο που έχει προβεί ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, έχει συμπεράνει ότι τα ευρήματα που έχουν εντοπιστεί οφείλονται σε θέματα με επιφύλαξη και επομένως εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα επιφύλαξης.
- Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος : Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής δεν έχει καταφέρει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια προκειμένου να διενεργήσει τον φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το Πρόγραμμα Ελέγχου και επομένως εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αδυναμία έκφραση συμπεράσματος.
- Αρνητικό Συμπέρασμα : Έπειτα από τον έλεγχο που έχει προβεί ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, έχει συμπεράνει ότι έχουν εντοπιστεί ευρήματα που παραβιάζουν τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και επομένως εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα. Σε αυτή την περίπτωση και εντός πέντε (5) ημερών θα πρέπει η Διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρεία και ο Προϊστάμενος Λογιστηρίου να στείλουν εγγράφως τις απόψεις τους αναφορικά με τα ευρήματα που εντοπίστηκαν από τον έλεγχο του Ορκωτού Ελεγκτή.

[4] Τα υποδείγματα των συμπερασμάτων της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης παρατίθενται στα Παραρτήματα της παρούσας διπλωματικής εργασίας

4.4 Τεκμηρίωση Φορολογικού Ελέγχου

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει καθ΄ όλη την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου να τηρούν αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης.. Μέσα σε αυτό τον φάκελο περιλαμβάνονται και το Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων που παρουσιάσαμε και αναλύσαμε προηγουμένως. Επιπρόσθετα, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές θα πρέπει να συμπεριλάβουν στον φάκελο τεκμηρίωσης το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου υπογεγραμμένο, όλη την ελεγκτική εργασία που έχει διαπεραιώσει η ομάδα ελέγχου για κάθε φορολογικό αντικείμενο, όπως αναλυτικά παρουσιάσαμε σε προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσας, προκειμένου να εντοπιστούν τα σημεία όπου η ελεγχόμενη εταιρεία έχει πλήρως συμμορφωθεί με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας αλλά και τα σημεία όπου εντοπίστηκαν παραβάσεις που μπορεί να έκριναν και τον τύπο της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης. Η μορφή που θα πρέπει να έχουν ακολουθήσει οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και η αρμόδια ομάδα ελέγχου είναι η παρακάτω :



Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και τα ελεγκτικά γραφεία έπειτα από την συμπλήρωση του φακέλου τεκμηρίωσης σύμφωνα με τα παραπάνω καθώς και με το Γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000, υποχρεούνται να το διατηρήσουν για όσο χρόνο έχει υποχρέωση και η ελεγχόμενη εταιρεία να διαφυλάσσει τα βιβλία και τα στοιχεία της καθώς και να το παρέχουν οποιαδήποτε στιγμή ζητηθεί από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές του Υπουργείου Οικονομικών. Τέλος η τεκμηρίωση του ελέγχου από τους Ορκωτούς Ελεγκτές ολοκληρώνεται εξήντα (60) μέρες μετά την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στην βάση δεδομένων του Υπουργείου Οικονομικών ανεξάρτητα αν εντοπίστηκαν παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Σχετικά με τις αμοιβές των Ορκωτών Ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιρειών για την διαπεραίωση του ελέγχου των φορολογικών διατάξεων που παρουσιάσαμε σε προηγούμενο κεφάλαιο , είναι διακριτές σε παραστατικό που έχει εκδοθεί προς την ελεγχόμενη επιχείρηση με βάση τα δεδομένα που υπάρχουν στην αγορά.

4.5 Λοιπά Θέματα

Σε όσα φορολογικά πιστοποιητικά ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής έχει σχηματίσει γνώμη χωρίς επιφύλαξη , τότε η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων αποστέλλει στην ελεγχόμενη εταιρεία επιστολή, δεκαπέντε ημέρες μετά από την υποβολή της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης , στην οποία αναγράφεται ότι σύμφωνα με τον έλεγχο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών δεν προέκυψαν παραβάσεις, σχετικά με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας από την πλευρά της ελεγχόμενης εταιρείας και ότι το γεγονός αυτό γίνεται δεκτό από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων. Έπειτα και αφού μέσα σε 18 μήνες από την έκδοση της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης το Υπουργείο Οικονομικών δεν έχει εντοπίσει φορολογικές παραβάσεις από του ελέγχους, τότε ο έλεγχος της συγκεκριμένης χρήσης μπορεί να θεωρηθεί περαιωμένος και μόνο σε περίπτωση ενδείξεων σημαντικών παραβάσεων τίθεται θέμα για επανέλεγχο.

Συμπερασματικά και τα όσα αναφέρθηκαν βάση των διατάξεων , όταν ο ελεγκτής έχει σχηματίσει γνώμη χωρίς επιφύλαξη και αφού έχουν περάσει 18 μήνες από την έκδοση της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης τότε και μόνο ο έλεγχος θεωρείται περαιωμένος και δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί πλέον έλεγχος, εκτός των ρητών εξαιρέσεων της απόφασης ΠΟΛ. 1159/2011. Σε διαφορετική περίπτωση και σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ.4 της ΠΟΛ.1159/2011, όταν Νόμιμοι Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία δεν έχουν επιλεγεί για τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και κατά συνέπεια για τον έλεγχο της φορολογικής συμμόρφωσης μιας Ανώνυμης Εταιρείας ή Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης , τότε αυτές οι εταιρείες ελέγχονται άμεσα από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

Επιπλέον με βάση την Πολ. 1034/2015 καταργήθηκε ο δειγματοληπτικός έλεγχος ο οποίος θα έπρεπε να ολοκληρώνεται εντός 18μήνου μετά την επιβολή του φορολογικού πιστοποιητικού. Επιπρόσθετα καταργήθηκε η ρύθμιση στην οποία μέσα σε 18 μήνες που έχει εκδοθεί ή έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη δεν είχαν εντοπιστεί παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας από την φορολογική αρχή και έτσι δεν μπορούσε να διενεργηθεί επανέλεγχος. Αντί αυτού και σύμφωνα με το νέο νομοθετικό πλαίσιο όταν για μια ελεγχόμενη εταιρεία εκδοθεί έκθεση φορολογικής συμμόρφωσής με γνώμη χωρίς επιφύλαξη, τότε δεν πραγματοποιείται πλήρης φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσόμενων των διατάξεων του άρθρου 80 του Ν.3842/2010. Φορολογικός έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί μόνο σε περιπτώσεις ενδείξεων για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 της απόφασης Πολ.1159/2011, οι οποίες δεν μπόρεσαν να εντοπιστούν από τον πραγματοποιθέντα έλεγχο ή σε περίπτωση που η ελεγκτική υπηρεσία εντοπίσει συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία οι Νόμιμοι Ελεγκτές δεν είχαν καταφέρει να συγκεντρώσει κατά τον χρόνο του ελέγχου τους για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού. Τέλος, αν σε μεταγενέστερο έλεγχο της φορολογικής αρχής υπάρξουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, οι οποίες ξεπερνούν το ουσιώδες μέγεθος το οποίο έχει καθοριστεί βάση το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» για τις οποίες έπρεπε ο Ορκωτός Ελεγκτής ή η Ελεγκτική Εταιρεία να έχουν διαπιστώσει τότε μπορεί να τους επιβληθεί πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες ευρώ (10.000€) έως εκατό χιλιάδες ευρώ (1000.000€) από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5Ο ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ

5.1 Εισαγωγή

Η παρούσα έρευνα έχει ως στόχο μέσω από την χρήση ενός γραπτού ανώνυμου ερωτηματολογίου να εξετάσει την άποψη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών για την συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού ως ένα μέτρο φορολογικού ελέγχου και πως μπορούν μέσα από την εργασία τους και την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών, που αναφέρεται στο διαμορφωμένο Πρόγραμμα Ελέγχου των φορολογικών αρχών, να συνεισφέρουν στην επίτευξη της φορολογικής συμμόρφωσης των εταιριών και στην αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

Επομένως υπό το πρίσμα του στόχου της πραγματοποιούμενης έρευνας και τα όσα παρουσιάστηκαν και αναλύθηκαν στην βιβλιογραφική επισκόπηση, επιλέχθηκαν εκείνοι οι παράγοντες οι οποίοι μπορούν να επηρεάσουν την Συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού και να οδηγήσουν στο τελικό συμπέρασμα της εργασίας για το αν το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό μπορεί να αποτελέσει μια αποτελεσματική μέθοδο φορολογικού ελέγχου. Οι υποθέσεις της έρευνας που θα εξεταστούν είναι οι εξής :

H1: Θετική συσχέτιση ανάμεσα στην συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού και της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

H2: Θετική συσχέτιση ανάμεσα στην συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού και του Προγράμματος Φορολογικού Ελέγχου

H3: Θετική συσχέτιση ανάμεσα στην συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού και τις αλλαγές που θα πρέπει να πραγματοποιηθούν στην διαδικασία έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού.

5.2 Δείγμα

Το δείγμα για την παρούσα έρευνα, αποτελείται από Νόμιμους Ελεγκτές εν ενεργεία και Ελεγκτικά Γραφεία σε όλη την Ελλάδα. Όλα τα δεδομένα της παρούσας έρευνας στάλθηκαν μέσω διαδικτύου, με το ερωτηματολόγιο να διαμορφώνεται μέσω του λογισμικού διαχείρισης ερευνών Google Forms. Το ερωτηματολόγιο πριν από την τελική ολοκλήρωση του μοιράστηκε σε 3 (τρεις) Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, γεγραμμένους στα μητρώα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, προκειμένου να εξασφαλίσουν την εγκυρότητα των ερωτήσεων και να προτείνουν τυχόν συμπληρώσεις και διορθώσεις έτσι ώστε να επέλθουν ορθά αποτελέσματα. Η αποστολή του ερωτηματολογίου ξεκίνησε τον Ιούνιο του 2022 ενώ ολοκληρώθηκε μετά από έναν μήνα έχοντας 60 απαντήσεις, ο οποίος ήταν και ο αρχικός στόχος της έρευνας. Από τα τελικά συμπληρωμένα ερωτηματολόγια δεν απορρίφθηκε κανένα καθώς το σύνολο των ερωτήσεων (60) ήταν συμπληρωμένες. Το διαμορφωμένο ερωτηματολόγιο επισυνάπτεται στα Παραρτήματα της παρούσας εργασίας.

5.3 Μεθοδολογία

Προκειμένου να ικανοποιηθούν οι παραπάνω στόχοι χρησιμοποιήθηκαν ερωτήσεις κλειστού τύπου μέσω της πεντοβάθμιας κλίμακας Likert έτσι ώστε να μετρήσουμε την γνώμη και την στάση των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών σχετικά με την διαδικασία έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού. Η κλίμακα Likert δίνει μια ποικιλία απαντήσεων σε μια συγκεκριμένη ερώτηση και αποτελεί ιδιαίτερα ελκυστικό και ευρέως διαδεδομένο εργαλείο σε μία έρευνα (Cohen et al, 2008).

Έπειτα από την τελική διαμόρφωση των ερευνητικών υποθέσεων, το ερωτηματολόγιο χωρίστηκε σε 5 ενότητες. Η 1η ενότητα αφορά Δημογραφικά στοιχεία του ερωτώμενου και περιλαμβάνει πέντε (5) ερωτήσεις με την συλλογή δεδομένων να πραγματοποιείται με ερωτήσεις πολλαπλής επιλογής. Οι ερωτήσεις αυτές επιδιώκουν να αποφέρουν ονομαστικά δεδομένα για το δείγμα, όπως είναι η ηλικία των ερωτώμενων, το φύλο, τα προσόντα καθώς και τα χρόνια προϋπηρεσίας που έχουν συμπληρώσει στο ελεγκτικό επάγγελμα. Στην συνέχεια και για τις υπόλοιπες ενότητες δημιουργήθηκαν κλειστές τύπου ερωτήσεις με στόχο την απόκτηση περισσότερων πληροφοριών που διατυπώνουν απόψεις, στάσεις και αντιλήψεις έναντι της διαδικασίας έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού. Οι ενότητες αυτές αποτελούν και τις μεταβλητές της έρευνας οι οποίες διαχωρίστηκαν σε εξαρτημένη και σε ανεξάρτητες σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 14 Μεταβλητές που θα εξεταστούν στην έρευνα

ΕΝΟΤΗΤΑ	*ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ*	*ΤΥΠΟΣ ΜΕΤΑΒΛΗΤΗ*
2Η	ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ ΕΤΗΣΙΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟΥ	***ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΗ ΜΕΤΑΒΛΗΤΗ***
3Η	Εργασία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών	***ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΜΕΤΑΒΛΗΤΗ***
4Η	Πρόγραμμα Φορολογικού Ελέγχου	***ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΜΕΤΑΒΛΗΤΗ***
5Η	Αλλαγές στο Φορολογικό Πιστοποιητικό	***ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΜΕΤΑΒΛΗΤΗ***

Στην συνέχεια της έρευνας μας παρουσιάζονται τα αποτελέσματα που προέκυψαν από το σύνολο των απαντήσεων. Η τελική επεξεργασία των δεδομένων πραγματοποιήθηκε μέσω του προγράμματος λογιστικών φύλλων Microsoft Excel καθώς και με την βοήθεια του στατιστικού λογισμικού SPSS.

5.5 Ανάλυση Δεδομένων

Στους παρακάτω πίνακες αυτής της υποενότητας, παρουσιάζεται η στατιστική ανάλυση του συνόλου των απαντήσεων που έδωσαν οι ερωτώμενοι. Μέσω του προγράμματος λογιστικών φύλλων Microsoft Excel υπολογίζουμε την συχνότητα εμφάνισης της κάθε απάντησης που έχει δοθεί σε μια ερώτηση , το ποσοστό που ορίζεται από το λόγο της συχνότητας εμφάνισης ως προς το σύνολο των απαντήσεων, ενώ για κάθε σχόλιο στο οποίο έχουμε προβεί, δημιουργήσαμε κατάλληλες γραφικές παραστάσεις μέσω διαγραμμάτων πίτας ως προς την καλύτερη παρουσίαση, ανάλυση και κατανόηση των αποτελεσμάτων.

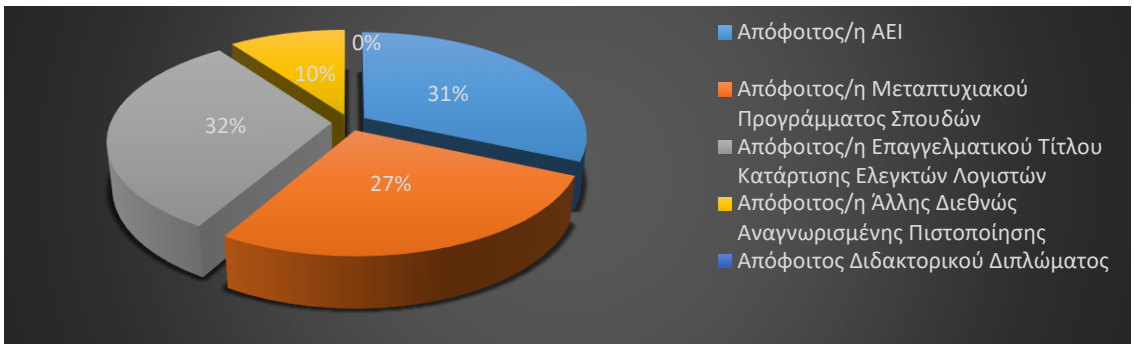
Πίνακας 15 Δημογραφικά Στοιχεία Της Έρευνας

Α/Α	Ερωτήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
1.	Φύλο		
	Άντρας	37	62%
	Γυναίκα	23	38%
	Σύνολο	60	100%
2.	Ηλικία		
	18-25	2	3%
	26-35	42	70%
	36-45	12	20%
	46-55	4	7%
	Άνω των 55	0	0%
	Σύνολο	60	100%
3.	Μορφωτικό Επίπεδο		
	Απόφοιτος/η ΑΕΙ	19	32%
	Απόφοιτος/η Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών	16	27%
	Απόφοιτος/η Επαγγελματικού Τίτλου Κατάρτισης Ελεγκτών Λογιστών	19	32%
	Απόφοιτος/η Άλλης Διεθνώς Αναγνωρισμένης Πιστοποίησης	6	10%
	Απόφοιτος Διδακτορικού Διπλώματος	0	0%
	Σύνολο	60	10%
4.	Προϋπηρεσία στο Ελεγκτικό επάγγελμα και στην διενέργεια Τακτικών Ελέγχων.		
	1-6	33	55%
	7-15	23	38%
	16-20	3	5%
	Άνω των 20	1	2%
	Σύνολο	60	100%
5.	Προϋπηρεσία στην έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού, παράλληλα με την διενέργεια Τακτικών Ελέγχων.		
	1-6	39	65%

	7-15	*21*	*35%*
	16-20	*0*	*0%*
	Άνω των 20	*0*	*0%*
	Σύνολο	*60*	*100%*

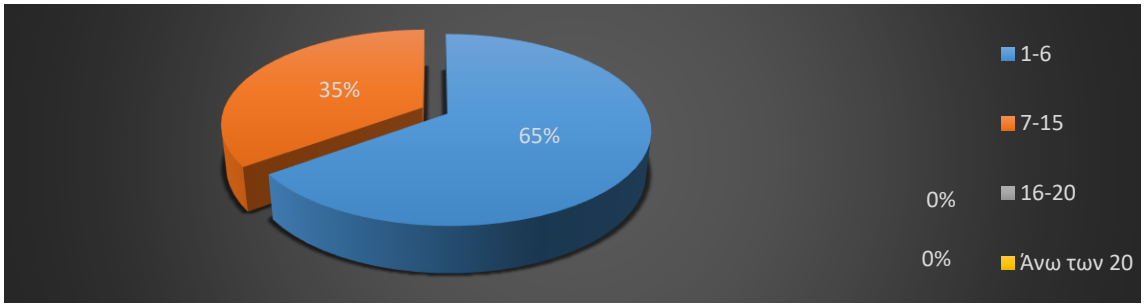
Προκειμένου να διευκολυνθεί η έρευνα και η ανάλυση των δεδομένων, τα προσόντα του κάθε ερωτώμενου κατηγοριοποιήθηκαν ως προς την 3η Ερώτηση ενώ οι ταξινομήσεις για την εμπειρία και προϋπηρεσία σύμφωνα με τις Ερωτήσεις 4η και 5η. Όπως βλέπουμε τα δημογραφικά στοιχεία παρουσιάζονται συγκεντρωτικά με την μορφή συχνοτήτων και ποσοστών, με την πλειοψηφία των συμμετεχόντων να είναι άντρες, ενώ σε μορφωτικό επίπεδο το 42% να έχει ολοκληρώσει επιτυχώς τις απαραίτητες επαγγελματικές εξετάσεις προκειμένου να είναι σε θέση να αποκτήσουν την επαγγελματική άδεια Νόμιμων Ελεγκτών, σύμφωνα με τα όσα ορίζει η ΕΛΤΕ .

Εικόνα 1 Μορφωτικό Επίπεδο Ερωτηθέντων



Τέλος τα αποτελέσματα της προϋπηρεσίας στην έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού δείχνουν ότι το δείγμα των ερωτηθέντων είναι απόλυτα αντιπροσωπευτικό για τον σκοπό της έρευνας μας, μιας και ο θεσμός του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού εισήχθη το 2010 με τον Ν.3842/2010, όπως έχουμε αναφέρει και σε προηγούμενα κεφάλαια.

Εικόνα 2 Προϋπηρεσία ερωτηθέντων στην έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού, παράλληλα με την διενέργεια Τακτικών Ελέγχων.



Στην συνέχεια της ανάλυσης των αποτελεσμάτων , ακολουθεί η πρώτη υπόθεση της έρευνας η οποία σχετίζεται με την συμβολή του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού. Οι ερωτήσεις και τα σχετικά αποτελέσματα που απαρτίζουν αυτή την υπόθεση παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

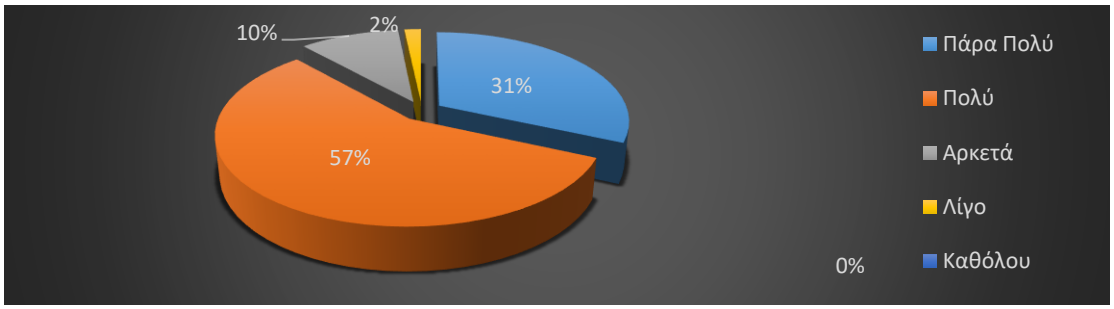
Πίνακας 16 Συμβολή Του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού

Α/Α		**Συχνότητα**	**Ποσοστό**
6.	*Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού προσφέρει πλεονεκτήματα στην φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων επιχειρήσεων;*		
	Πάρα Πολύ	*19*	*32%*
	Πολύ	*34*	*57%*
	Αρκετά	*6*	*10%*
	Λίγο	*1*	*2%*
	Καθόλου	*0*	*0%*
	Σύνολο	*60*	*100%*
7.	*Πιστεύετε ότι το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό συνεισφέρει στην υιοθέτηση φορολογικής συνείδησης;*		
	Πάρα Πολύ	*9*	*15%*
	Πολύ	*34*	*57%*
	Αρκετά	*15*	*25%*
	Λίγο	*2*	*3%*
	Καθόλου	*0*	*0%*
	Σύνολο	*60*	*100%*
8.	*Θεωρείτε ότι το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό οδηγεί στην εξάλειψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής;*		
	Πάρα Πολύ	*3*	*5%*
	Πολύ	*23*	*38%*
	Αρκετά	*29*	*48%*
	Λίγο	*5*	*8%*
	Καθόλου	*0*	*0%*
	Σύνολο	*60*	*100%*
9.	*Νομίζετε ότι μέσω του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού αυξάνονται τα φορολογικά έσοδα του κράτους;*		
	Πάρα Πολύ	*9*	*15%*
	Πολύ	*25*	*42%*
	Αρκετά	*22*	*37%*
	Λίγο	*4*	*7%*
	Καθόλου	*0*	*0%*
	Σύνολο	*60*	*100%*
10.	*Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό έχει συμβάλλει στην ωρίμανση του επιχειρηματικού φορολογικού πλαισίου της χώρας;*		

	Πάρα Πολύ	*4*	*7%*
	Πολύ	*25*	*42%*
	Αρκετά	*26*	*43%*
	Λίγο	*5*	*8%*
	Καθόλου	*0*	*0%*
	Σύνολο	*60*	*100%*

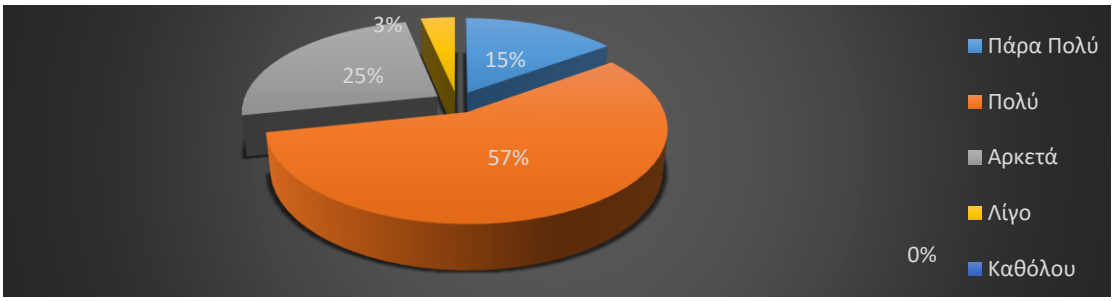
Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας παρατηρούμε ότι οι συμμετέχοντες υποστηρίζουν πως το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό μπορεί να οδηγήσει κατά πολύ στην επίτευξη φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων (n=34, 57%) ή κατά πάρα πολύ (n=19, 32%) .

Εικόνα 3 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού προσφέρει πλεονεκτήματα στην φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων επιχειρήσεων;

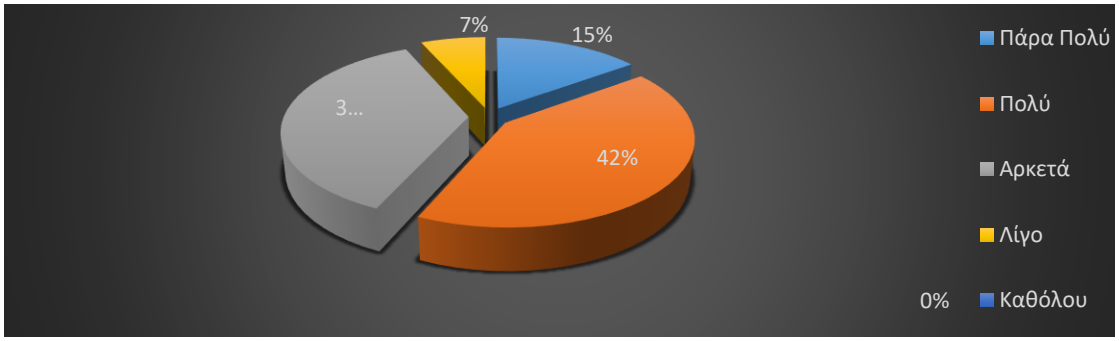


Στην συνέχεια η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού μπορεί να κριθεί ιδιαίτερα σημαντική, αφού σύμφωνα με τους συμμετέχοντες έχει μεγάλο αντίκτυπο στη αύξηση της φορολογικής συνείδησης των επιχειρήσεων (n=34, 57%) καθώς και στην αύξηση της εισπραξιμότητας των απαραίτητων φορολογικών εσόδων για το κράτος (n=25, 42%).

Εικόνα 4 Πιστεύετε ότι το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό συνεισφέρει στην υιοθέτηση φορολογικής συνείδησης;

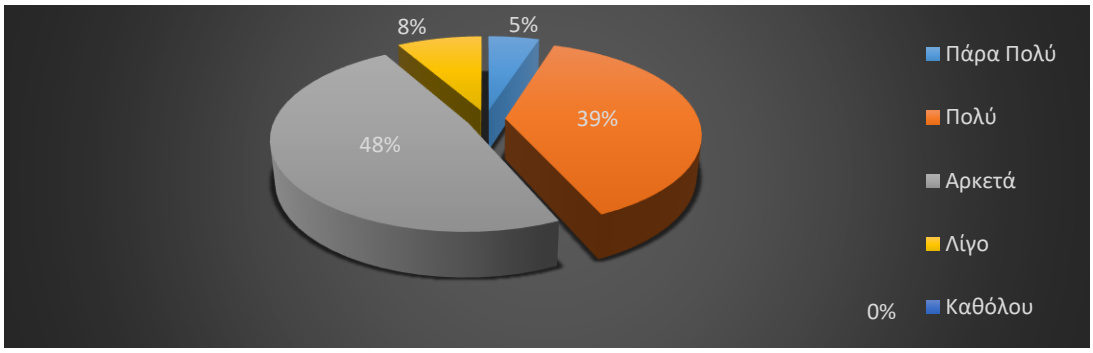


Εικόνα 5 Νομίζετε ότι μέσω του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού αυξάνονται τα φορολογικά έσοδα του κράτους;

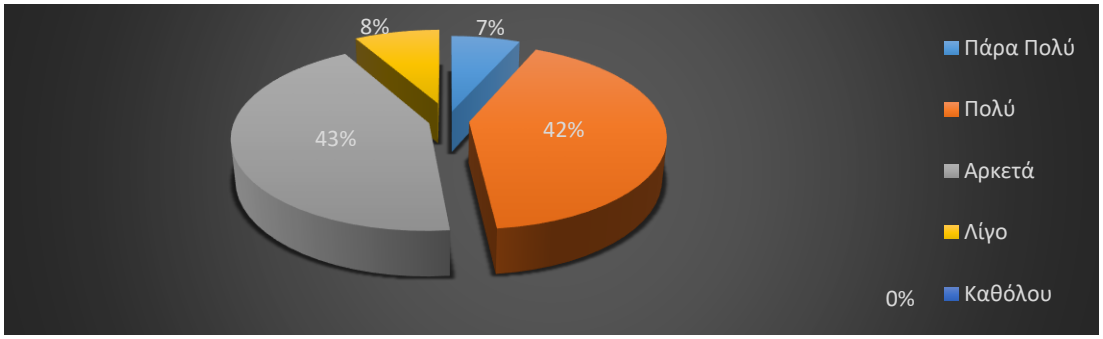


Έπειτα σύμφωνα με τον πίνακα, οι ερωτηθέντες αναφέρουν πως το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό μπορεί να βοηθήσει αρκετά για την αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής (n=29, 48%) ενώ αναγνωρίζουν πως μπορεί να συμβάλει αρκετά στην ωρίμανση του επιχειρηματικού φορολογικού πλαισίου της χώρας (n=26, 43%).

Εικόνα 6 Θεωρείτε ότι το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό οδηγεί στην εξάλειψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής;



Εικόνα 7 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό έχει συμβάλλει στην ωρίμανση του επιχειρηματικού φορολογικού πλαισίου της χώρας;



Συμπερασματικά φαίνεται ότι οι ερωτηθέντες κρίνουν την συμβολή του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού ως σημαντική προκειμένου να διαπιστωθεί το επίπεδο της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογούμενων και να μπορέσει η ελληνική κυβέρνηση να εισπράξει τα

απαραίτητα φορολογικά έσοδα τα οποία είναι σημαντικά για την διατήρηση της οικονομικής και δημοσιονομικής τάξης και σταθερότητας. Επιπρόσθετα η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού φαίνεται να επηρεάζει και να μειώνει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ενώ κρίνεται σημαντική για την ωρίμανση του φορολογικού πλαισίου της χώρας.

Στην συνέχεια ακολουθεί η εξέταση της 2ης υπόθεσης η οποία αφορά την εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών. Η 3η υπόθεση απαρτίζεται από την 11η ερώτηση έως την 15η. Τα αποτελέσματα από τις απαντήσεις των ερωτηθέντων παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

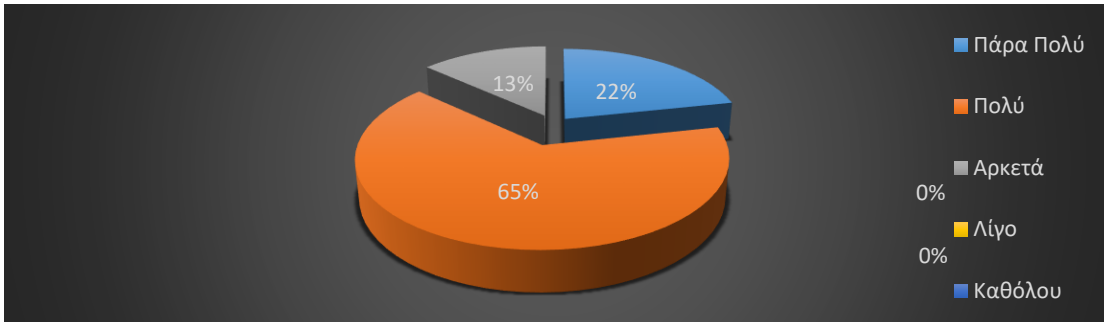
Πίνακας 17 Εργασία Των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Α/Α	Ερωτήσεις	Συχνότητα	Ποσοστό
11.	Θεωρείτε ότι μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών παρέχετε φορολογική ασφάλεια στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις;		
	Πάρα Πολύ	13	22%
	Πολύ	39	65%
	Αρκετά	8	13%
	Λίγο	0	0%
	Καθόλου	0	0%
	Σύνολο	60	100%
12.	Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών επιταχύνονται οι φορολογικοί έλεγχοι στις επιχειρήσεις και η αποσυμφόρηση των φοροελεγκτικών μηχανισμών;		
	Πάρα Πολύ	16	27%
	Πολύ	25	42%
	Αρκετά	18	30%
	Λίγο	1	2%
	Καθόλου	0	0%
	Σύνολο	60	100%
13.	Θεωρείτε ότι μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών περιορίζεται ο ρόλος του κράτους στην εποπτεία του φορολογικού συστήματος και στην διενέργεια ελέγχων;		
	Πάρα Πολύ	4	7%
	Πολύ	14	23%
	Αρκετά	33	55%
	Λίγο	5	8%
	Καθόλου	4	7%
	Σύνολο	60	100%

14.	*Πιστεύετε ότι κατά το στάδιο ελέγχου των φορολογικών διατάξεων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, αντιμετωπίζονται νωρίτερα φορολογικά ζητήματα και λανθασμένοι φορολογικοί χειρισμοί των ελεγχόμενων επιχειρήσεων πριν την επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων και κυρώσεων;*		
	Πάρα Πολύ	*20*	*33%*
	Πολύ	*27*	*45%*
	Αρκετά	*13*	*22%*
	Λίγο	*0*	*0%*
	Καθόλου	*0*	*0%*
	Σύνολο	*60*	*100%*
15.	*Θεωρείτε ότι κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου των φορολογικών διατάξεων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, η ελεγχόμενη επιχείρηση μπορεί πιο εύκολα να προσελκύσει νέες επενδύσεις, εξαγορές και συγχωνεύσεις;*		
	Πάρα Πολύ	*8*	*13%*
	Πολύ	*24*	*40%*
	Αρκετά	*23*	*38%*
	Λίγο	*4*	*7%*
	Καθόλου	*1*	*2%*
	Σύνολο	*60*	*100%*

Ως προς την 11η ερώτηση φαίνεται οι περισσότεροι ερωτηθέντες να υποστηρίζουν πως μέσα από το έργο των Νόμιμων Ελεγκτών παρέχετε κατά πολύ φορολογική ασφάλεια στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις (n=39, 65%) ενώ δεν είναι λίγοι σε αριθμό και αυτοί που υποστηρίζουν ότι παρέχετε κατά πάρα πολύ (n=12 , 22%). Αντίθετα μόλις το 13% των ερωτηθέντων υποστηρίζει ότι μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών παρέχετε αρκετή ασφάλεια στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα από την έρευνα εκτός του πίνακα παρουσιάζεται και διαγραμματικά παρακάτω με την μορφή πίτας.

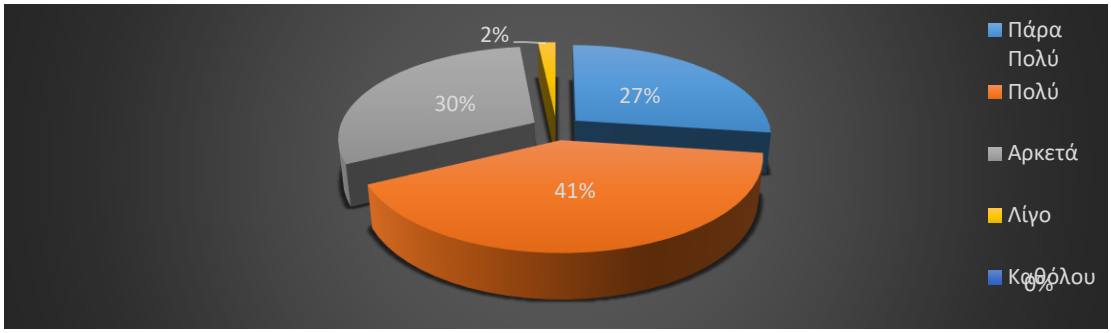
Εικόνα 8 Θεωρείτε ότι μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών παρέχετε φορολογική ασφάλεια στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις;



Στην έρευνα μας παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο μέρος των ερωτηθέντων (n=25, 42%) θεωρούν ότι μέσα από το έργο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, οι φορολογικοί έλεγχοι

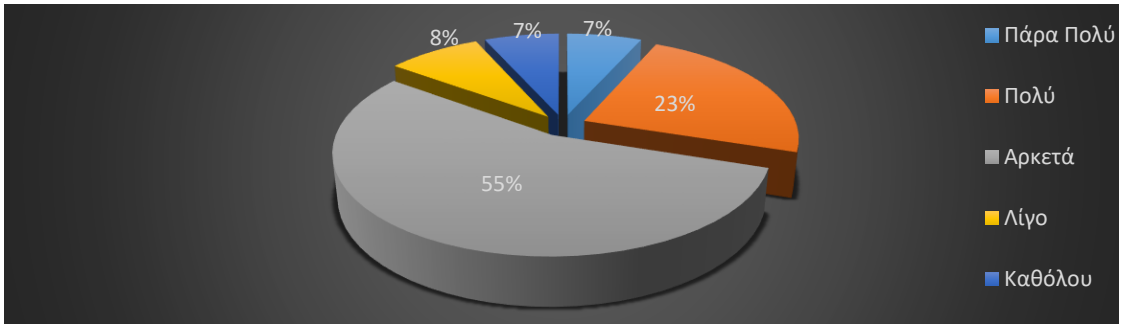
ολοκληρώνονται σε πιο γρήγορους ρυθμούς, διευκολύνοντας τους φοροελεγκτικούς μηχανισμούς κατά πολύ. Επιπρόσθετα το 27% πιστεύει ότι αυτό επιτυγχάνεται πάρα πολύ ενώ το 30% αρκετά.

Εικόνα 9 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών επιταχύνονται οι φορολογικοί έλεγχοι στις επιχειρήσεις και η αποσυμφόρηση των φοροελεγκτικών μηχανισμών;



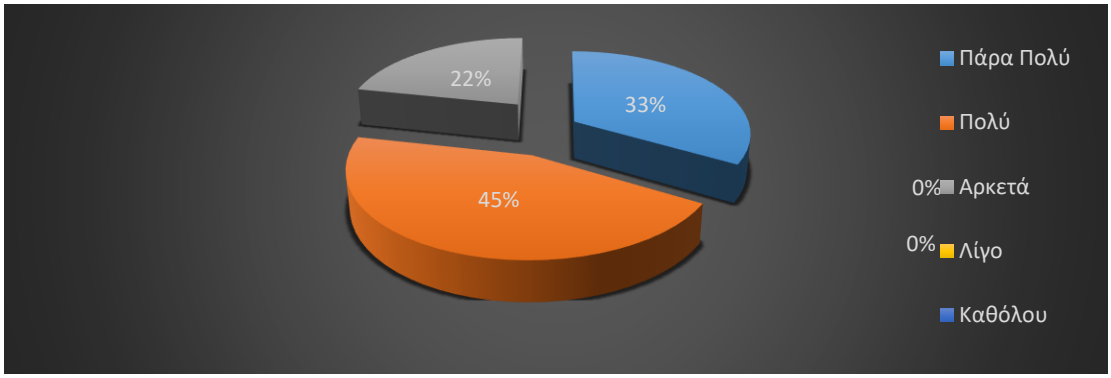
Στις επόμενες ερωτήσεις της έρευνας για την 2η Υπόθεση οι περισσότεροι ερωτηθέντες υποστηρίζουν πως μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών περιορίζεται αρκετά ο ρόλος του κράτους σχετικά με την διενέργεια φορολογικών ελέγχων και την εποπτεία του φορολογικού συστήματος (n=33, 55%). Από την άλλη ένα σημαντικό ποσοστό 23% υποστηρίζει ότι ο ρόλος του κράτους περιορίζεται πολύ ενώ αξίζει να σημειωθεί ότι το 7% υποστηρίζει ότι ο ρόλος του κράτους δεν περιορίζεται καθόλου και ότι συμμετέχει δυναμικά στην εποπτεία του φορολογικού συστήματος και στην διενέργεια ελέγχων.

Εικόνα 10 Θεωρείτε ότι μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών περιορίζεται ο ρόλος του κράτους στην εποπτεία του φορολογικού συστήματος και στην διενέργεια ελέγχων;



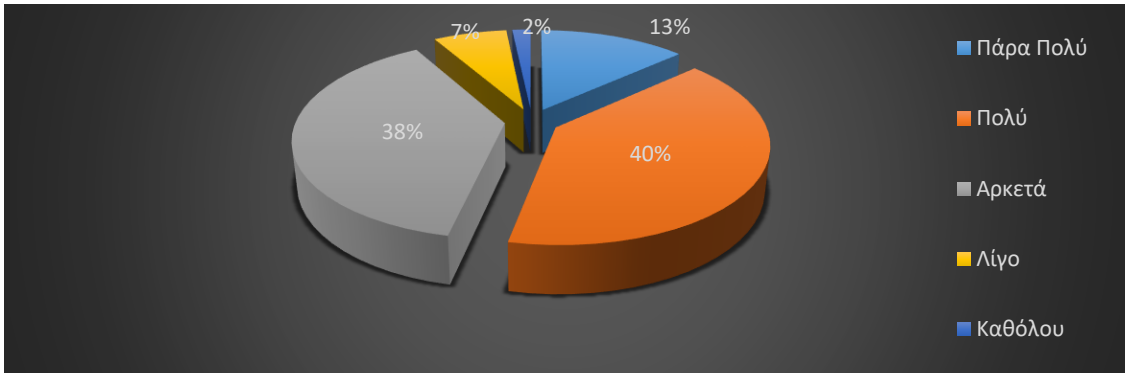
Στην συνέχεια και σύμφωνα με την 10η εικόνα παρατηρούμε ότι το 45% των συμμετεχόντων ισχυρίζεται κατά πολύ πως η εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών μπορεί να βελτιώσει την ποιότητα του ελέγχου αντιμετωπίζοντας νωρίτερα φορολογικά ζητήματα μειώνοντας την πιθανότητα επιβολής προστίμων ,κυρώσεων και πρόσθετων φόρων, το 33% πάρα πολύ ενώ το 22% αρκετά.

Εικόνα 11 Πιστεύετε ότι κατά το στάδιο ελέγχου των φορολογικών διατάξεων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, αντιμετωπίζονται νωρίτερα φορολογικά ζητήματα και λανθασμένοι φορολογικοί χειρισμοί των ελεγχόμενων επιχειρήσεων πριν την επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων και κυρώσεων;



Τέλος, από το παρακάτω διάγραμμα παρατηρούμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό (n=29,40%) θεωρεί πως όταν ολοκληρώνεται ο φορολογικός έλεγχος από τους Νόμιμους Ελεγκτές και εκδίδεται το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό, η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι σε ευνοϊκή θέση να προσελκύσει κατά πολύ νέες επενδύσεις εξαγορές και συγχωνεύσεις. Ενδιαφέρον παρουσιάζουν και τα υπόλοιπα ποσοστά του διαγράμματος καθώς το 7% ισχυρίστηκε πως η επιχείρηση μπορεί να προσελκύσει λίγο ενώ μόνο το 2% πιστεύει πως δεν μπορεί να προσελκύσει καθόλου.

Εικόνα 12 Θεωρείτε ότι κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου των φορολογικών διατάξεων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, η ελεγχόμενη επιχείρηση μπορεί πιο εύκολα να προσελκύσει νέες επενδύσεις, εξαγορές και συγχωνεύσεις;



Καταλήγοντας, παρατηρούμε ότι τα αποτελέσματα της έρευνας για την 2η υπόθεση δείχνουν πως η εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών μπορεί να βοηθήσει σημαντικά και αποτελεσματικά τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις για την διαπεραίωση του φορολογικού ελέγχου και την έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού αποφεύγοντας την πρόσθετων φορολογικών επιβαρύνσεων. Το οικονομικό κλίμα μπορεί να βελτιωθεί σημαντικά ενώ μετά την ολοκλήρωση του Φορολογικού ελέγχου μπορεί να επέλθει οικονομική μεγέθυνση εμπνέοντας εμπιστοσύνη στους εξωτερικούς χρήστες, στα πιστωτικά ιδρύματα καθώς και στους διάφορες επενδυτές.

Η έρευνα συνεχίζει με την 3η μεταβλητή η οποία απαρτίζεται από 5 ερωτήσεις που στόχο έχουν να ερευνήσουν την αποτελεσματικότητα του Προγράμματος Ελέγχου που θα πρέπει να ακολουθήσουν πιστά οι Νόμιμοι Ελεγκτές κατά την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

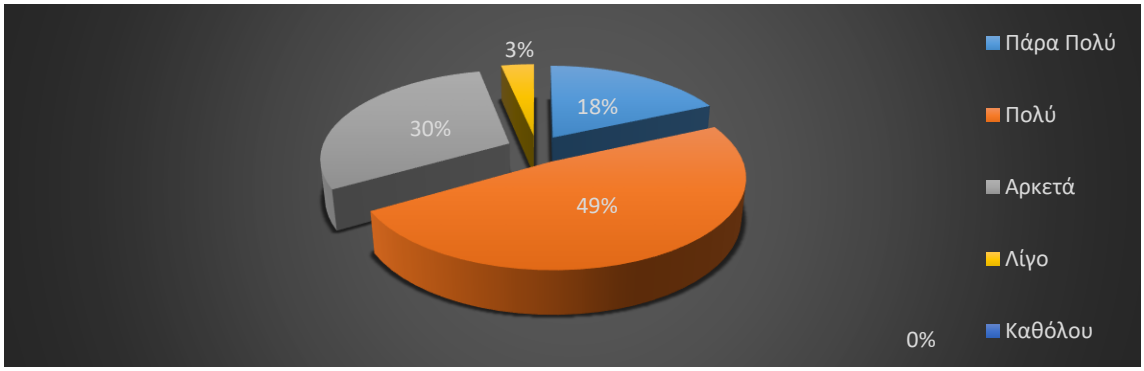
Πίνακας 18 Πρόγραμμα Ελέγχου Βάση Των Φορολογικών Διατάξεων

16.	*Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι μέσω του Προγράμματος Ελέγχου επιτυγχάνεται διαφάνεια στους φορολογικούς ελέγχους;*		
	Πάρα Πολύ	*11*	*18%*
	Πολύ	*29*	*48%*
	Αρκετά	*18*	*30%*
	Λίγο	*2*	*3%*
	Καθόλου	*0*	*0%*
	Σύνολο	*60*	*100%*
17.	*Θεωρείτε ότι το Πρόγραμμα Ελέγχου καθορίζει με μεγάλη ακρίβεια το αντικείμενο και το σκοπό του φορολογικού ελέγχου;*		
	Πάρα Πολύ	*11*	*18%*
	Πολύ	*28*	*47%*
	Αρκετά	*20*	*33%*
	Λίγο	*0*	*0%*
	Καθόλου	*0*	*0%*
	Σύνολο	*59*	*98%*
18.	*Πιστεύετε ότι μέσω του Προγράμματος Ελέγχου, οι Φορολογικές Αρχές παρέχουν την κατάλληλη καθοδήγηση στους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές;*		
	Πάρα Πολύ	*6*	*10%*
	Πολύ	*18*	*30%*
	Αρκετά	*32*	*53%*
	Λίγο	*4*	*7%*
	Καθόλου	*0*	*0%*
	Σύνολο	*60*	*100%*
19.	*Νομίζετε ότι κατά την τέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών μέσω του Προγράμματος Ελέγχου, επιτυγχάνεται η παρακολούθηση και η αξιολόγηση των ευρημάτων;*		
	Πάρα Πολύ	*9*	*15%*
	Πολύ	*30*	*50%*
	Αρκετά	*20*	*33%*
	Λίγο	*1*	*2%*
	Καθόλου	*0*	*0%*
	Σύνολο	*60*	*100%*
20.	*Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το Πρόγραμμα Ελέγχου έχει συνδράμει στην αναβάθμιση των ελεγκτικών διαδικασιών, προκειμένου να επιτευχθούν οι εκάστοτε στόχοι των Φορολογικών Αρχών;*		
	Πάρα Πολύ	*11*	*18%*

	Πολύ	*29*	*48%*
	Αρκετά	*20*	*33%*
	Λίγο	*0*	*0%*
	Καθόλου	*0*	*0%*
	Σύνολο	*60*	*100%*

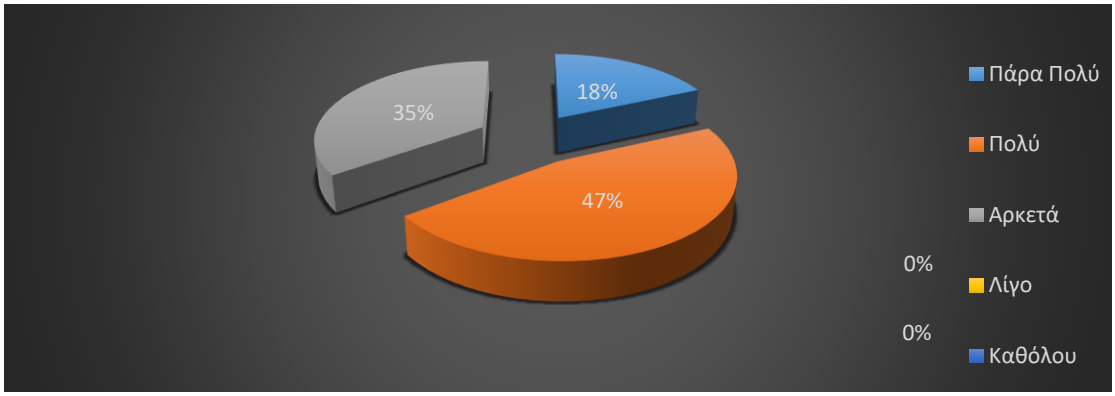
Όπως προκύπτει από την πρώτη ερώτηση, το μεγαλύτερο μέρος (n=29,48%) υποστηρίζει πως το Πρόγραμμα Ελέγχου είναι έτσι διαμορφωμένο από τις φοροελεγκτικές αρχές που μπορεί να επιφέρει κατά πολύ διαφάνεια στους φορολογικούς ελέγχους. Αντίθετα το 18% θεωρεί ότι μέσω του Προγράμματος Ελέγχου επιτυγχάνεται πάρα πολύ, το 33% αρκετά ενώ μόλις το 3% ισχυρίζεται ότι το Πρόγραμμα ελέγχου επηρεάζει σε μικρό βαθμό την διαφάνεια των φορολογικών ελέγχων.

Εικόνα 13 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι μέσω του Προγράμματος Ελέγχου επιτυγχάνεται διαφάνεια στους φορολογικούς ελέγχους;



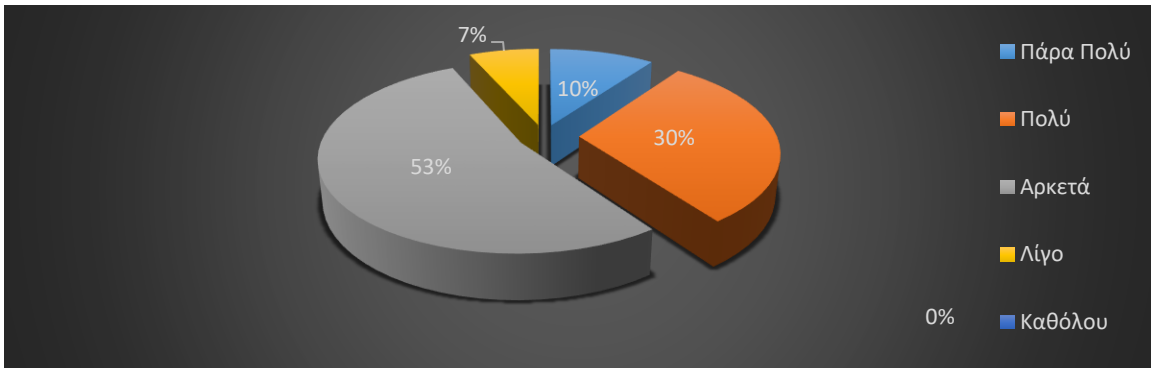
Σε προηγούμενα κεφάλια της έρευνας παρουσιάστηκαν αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές διαδικασίες οι οποίες περιλαμβάνονται μέσα στο Πρόγραμμα ελέγχου, βάση των φορολογικών διατάξεων προκειμένου ο αναγνώστης να αποκτήσει μια ολοκληρωμένη εικόνα της έκδοσης του Φορολογικού Πιστοποιητικού. Μία από τις ερωτήσεις οι οποίες απαρτίζουν το ερωτηματολόγιο , είναι κατά πόσο πιστεύουν οι ερωτηθέντες ότι το Πρόγραμμα Ελέγχου καθορίζει με ακρίβεια το αντικείμενο και τον σκοπό του φορολογικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι το 47% θεωρεί ότι το Πρόγραμμα Ελέγχου πετυχαίνει το παραπάνω προβληματισμό πολύ, το 35% αρκετά ενώ το 18% πάρα πολύ.

Εικόνα 14 Θεωρείτε ότι το Πρόγραμμα Ελέγχου καθορίζει με μεγάλη ακρίβεια το αντικείμενο και το σκοπό του φορολογικού ελέγχου;



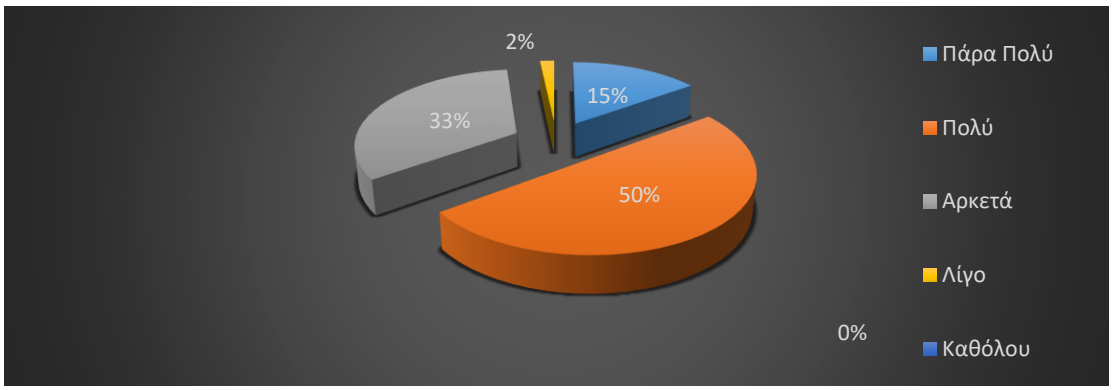
Επιπρόσθετα η 18η ερώτηση αξιολογεί το βαθμό που φοροελεγκτικές αρχές παρέχουν την κατάλληλη καθοδήγηση στους Νόμιμους Ελεγκτές μέσα από το Πρόγραμμα Ελέγχου, Τα τελικά αποτελέσματα δείχνουν πως οι φοροελεγκτικές αρχές έχουν συνδράμει αρκετά (n=32, 53%) στην ποιότητα των ελέγχων, παρέχοντας την κατάλληλη καθοδήγηση και εκείνους τους αποτελεσματικούς ελεγκτικούς χειρισμούς στους Νόμιμους Ελεγκτές για την ομαλή διετέλεση της εργασία τους. Αξίζει να σημειωθεί πως το 7 % θεωρεί ότι οι φορολογικές αρχές παρέχουν ελάχιστη καθοδήγηση στους Νόμιμους Ελεγκτές.

Εικόνα 15Ε Πιστεύετε ότι μέσω του Προγράμματος Ελέγχου, οι Φορολογικές Αρχές παρέχουν την κατάλληλη καθοδήγηση στους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές;



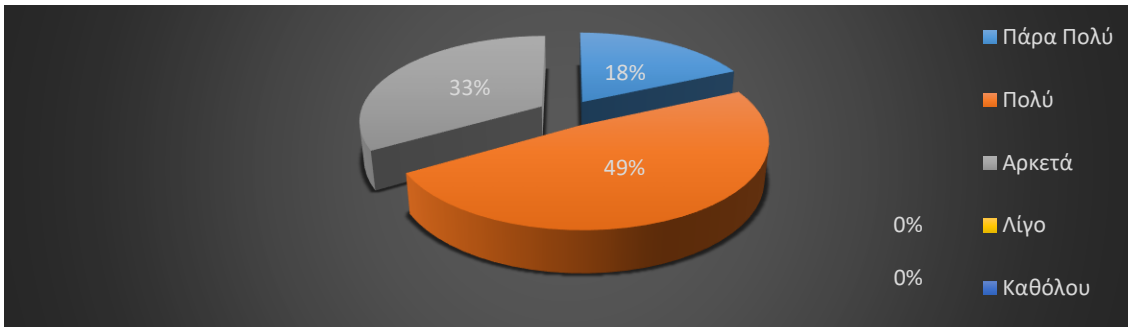
Η επόμενη ερώτηση του ερωτηματολογίου εξετάζει κατά πόσο επιτυγχάνεται παρακολούθηση και αξιολόγηση των ευρημάτων μέσω του Προγράμματος Ελέγχου, με τους περισσότερους ερωτηθέντες να υποστηρίζουν πως αυτό μπορεί να συμβεί αρκετά (n=30,50%), με τους Νόμιμους Ελεγκτές να εντοπίζουν τις φορολογικές παραβάσεις και να είναι σε θέση να τις ερμηνεύσουν προκειμένου να επιτευχθεί η φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων επιχειρήσεων. Από την άλλη τ 33% των ερωτηθέντων πιστεύει πως αυτό επιτυγχάνεται αρκετά, το 15% πάρα πολύ ενώ μόλις το 2% λίγο.

Εικόνα 16 Νομίζετε ότι κατά την τέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών μέσω του Προγράμματος Ελέγχου, επιτυγχάνεται η παρακολούθηση και η αξιολόγηση των ευρημάτων;



Όπως μπορούμε να παρατηρήσουμε από τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την 20η , οι περισσότεροι ερωτηθέντες ισχυρίζονται πως το Πρόγραμμα Ελέγχου, όπως παρουσιάστηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο, έχει συνδράμει κατά πολύ στην αναβάθμιση των ελεγκτικών διαδικασιών , προκειμένου να επιτευχθούν οι οποιοιδήποτε στόχοι που έχουν τεθεί από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές του κράτους. Συγχρόνως παρατηρείτε ότι το 33% στηρίζει πως αυτό συμβαίνει αρκετά ενώ το 18% πάρα πολύ.

Εικόνα 17 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το Πρόγραμμα Ελέγχου έχει συνδράμει στην αναβάθμιση των ελεγκτικών διαδικασιών, προκειμένου να επιτευχθούν οι εκάστοτε στόχοι των Φορολογικών Αρχών;



Συμπερασματικά, σύμφωνα με την περιγραφική ανάλυση των απαντήσεων του ερωτηματολογίου, παρατηρούμε ότι το Πρόγραμμα Ελέγχου έχει διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, παρέχοντας όλους εκείνους τους αποτελεσματικούς μεθόδους προκειμένου οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα Ελεγκτικά γραφεία να μπορούν να ανταποκριθούν και να αντιδράσουν στους διάφορους κινδύνους που μπορεί να προκύψουν κατά την διάρκεια της φορολογική περιόδου.

Τέλος η 4η και τελευταία μεταβλητή του ερωτηματολογίου απαρτίζεται από 8 ερωτήσεις η οποία ερευνά κατά πόσο πιστεύουν οι ερωτηθέντες ότι πρέπει να πραγματοποιηθούν αλλαγές στην διαδικασία έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού. Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει το σύνολο των ερωτήσεων καθώς και τα αποτελέσματα που προέκυψαν,

Πίνακας 19 Αλλαγές Στην Διαδικασία Έκδοσης Του Φορολογικού Πιστοποιητικού

21.	*Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική για τις παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων; [Μεγάλες Οντότητες]*		
	Πάρα Πολύ	*51*	*85%*
	Πολύ	*8*	*13%*
	Αρκετά	*0*	*0%*
	Λίγο	*1*	*2%*
	Καθόλου	*0*	*0%*
	Σύνολο	*60*	*100%*
22	*Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική για τις παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων; [Μεσαίες Οντότητες]*		
	Πάρα Πολύ	*28*	*47%*
	Πολύ	*29*	*48%*
	Αρκετά	*2*	*3%*
	Λίγο	*1*	*2%*
	Καθόλου	*0*	*0%*
	Σύνολο	*60*	*100%*
23	*Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική για τις παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων; [Μικρές Οντότητες]*		
	Πάρα Πολύ	*9*	*15%*
	Πολύ	*13*	*22%*
	Αρκετά	*23*	*38%*
	Λίγο	*12*	*20%*
	Καθόλου	*3*	*5%*
	Σύνολο	*60*	*100%*
24	*Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική για τις παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων; [Πολύ Μικρές Οντότητες]*		
	Πάρα Πολύ	*6*	*10%*

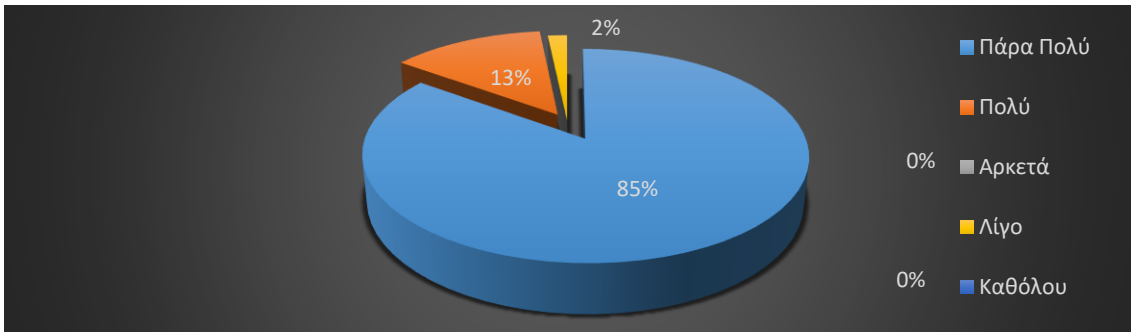
	Πολύ	*9*	*15%*
	Αρκετά	*13*	*22%*
	Λίγο	*22*	*37%*
	Καθόλου	*10*	*17%*
	Σύνολο	*60*	*100%*
25.	*Θεωρείτε ότι οι οδηγίες και οι κατευθύνσεις που δίνονται στο Πρόγραμμα Ελέγχου πρέπει να είναι πιο λεπτομερείς;*		
	Πάρα Πολύ	*6*	*10%*
	Πολύ	*18*	*30%*
	Αρκετά	*22*	*37%*
	Λίγο	*12*	*20%*
	Καθόλου	*2*	*3%*
	Σύνολο	*60*	*100%*
26.	*Σε ποιον βαθμό πιστεύετε ότι πρέπει να πραγματοποιηθούν αλλαγές στην διαδικασία έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού;*		
	Πάρα Πολύ	*2*	*3%*
	Πολύ	*6*	*10%*
	Αρκετά	*22*	*37%*
	Λίγο	*29*	*48%*
	Καθόλου	*1*	*2%*
	Σύνολο	*60*	*100%*
27.	*Πιστεύετε ότι οι Φοροελεγκτικές Αρχές θα πρέπει να εμπιστευτούν προτάσεις, διορθώσεις και τυχόν συμπληρώσεις από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές για την εφαρμογή του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού;*		
	Πάρα Πολύ	*23*	*38%*
	Πολύ	*24*	*40%*
	Αρκετά	*11*	*18%*
	Λίγο	*2*	*3%*
	Καθόλου	*0*	*0%*
	Σύνολο	*60*	*100%*
28.	*Κρίνετε αναγκαία την συνέχιση έκδοσης των Φορολογικών Πιστοποιητικών ως διαδικασία φορολογικού ελέγχου;*		
	Πάρα Πολύ	*35*	*58%*
	Πολύ	*17*	*28%*
	Αρκετά	*8*	*13%*
	Λίγο	*0*	*0%*
	Καθόλου	*0*	*0%*
	Σύνολο	*60*	*100%*

Οι ερωτήσεις 21η μέχρι και 24η εξετάζει κατά πόσο υποχρεωτική θα πρέπει να γίνει η έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού για τις παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων :

- Μεγάλες Οντότητες
- Μεσαίες Οντότητες
- Μικρές Οντότητες
- Πολύ Μικρές Οντότητες

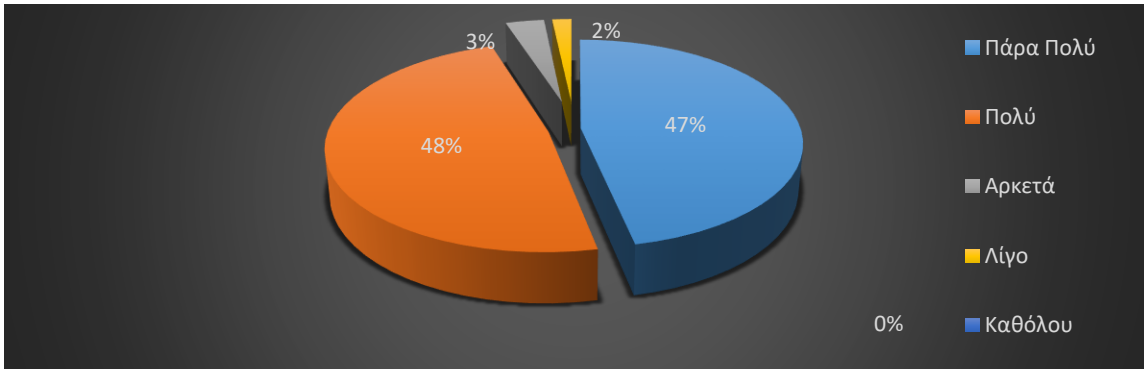
Από τον παραπάνω πίνακα μπορούμε να παρατηρήσουμε ότι οι περισσότεροι ερωτηθέντες (n =51,83%) θεωρούν ότι η διαδικασία έκδοσης του Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να είναι υποχρεωτική κατά πάρα πολύ για τις μεγάλες οντότητες.

Εικόνα 18 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική για τις παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων; [Μεγάλες Οντότητες]



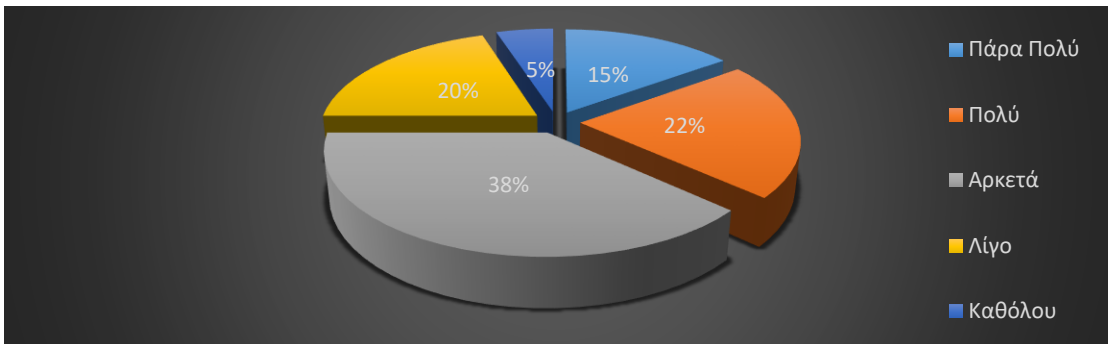
Συνεχίζοντας παρατηρούμε ότι για τις μεσαίες οντότητες ,οι περισσότεροι ερωτηθέντες (n=29, 48%) πιστεύουν πως η διαδικασία έκδοσης του Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική κατά πολύ. Επιπρόσθετα, μεγάλο είναι εξίσου και το ποσοστό των ερωτηθέντων (n=28,47%) το οποίο στηρίζει πως η διαδικασία έκδοσης του Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει κατά πάρα πολύ υποχρεωτική. Τέλος το 3% πιστεύει αρκετά ενώ το 2% λίγο.

Εικόνα 19 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική για τις παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων; [Μεσαίες Οντότητες]



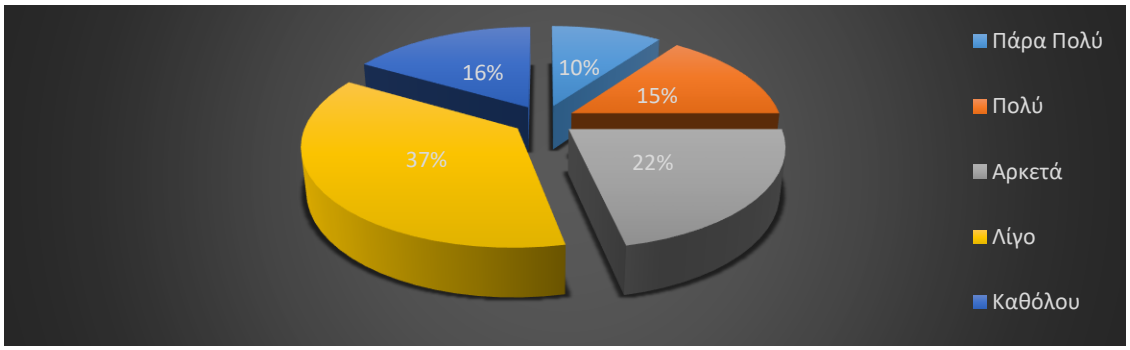
Για τις μικρές και για τις πολύ μικρές οντότητες μπορούμε να παρατηρήσουμε ότι υπήρχαν πολλές απόψεις για το κατά πόσο θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική η έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού. Έτσι για τις μικρές οντότητες μόλις το 38% των ερωτηθέντων πιστεύει αρκετά ότι η διαδικασία έκδοσης του Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική, το 22% πολύ και το 15% πάρα πολύ. Μεγάλο όμως παρουσιάζεται και το ποσοστό των ερωτηθέντων (n=12,20%) που πιστεύει λίγο στην υποχρεωτικότητα έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού για τις μικρές εταιρείες.

Εικόνα 20 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική για τις παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων; [Μικρές Οντότητες]



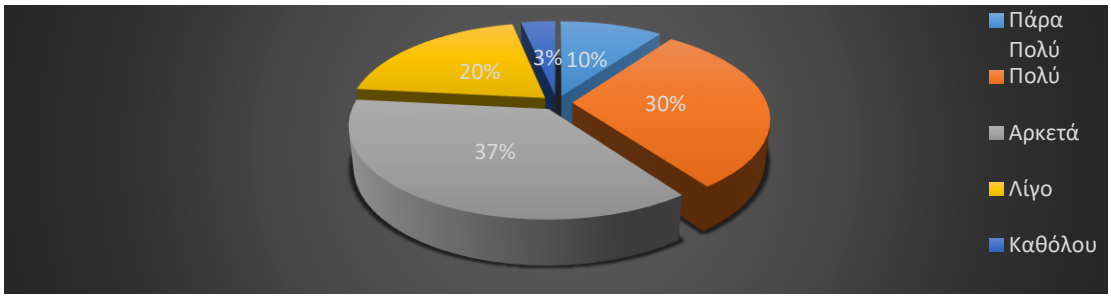
Τέλος για τις πολύ μικρές οντότητες, οι περισσότεροι συμμετέχοντες (n=22,37%) σύμφωνα με το παρακάτω διάγραμμα, πιστεύουν λίγο στην υποχρεωτικότητα έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού για τις πολύ μικρές οντότητες, ενώ μεγάλο είναι και το ποσοστό των ερωτηθέντων (n=10,17%) που δεν πιστεύει καθόλου στην υποχρέωση εφαρμογής αυτού του μέτρου. Από την άλλη μέρος των ερωτηθέντων θεωρεί αρκετά ότι θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική η εφαρμογή του μέτρου για τις πολύ μικρές οντότητες.

Εικόνα 21 Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική για τις παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων; [Πολύ Μικρές Οντότητες]



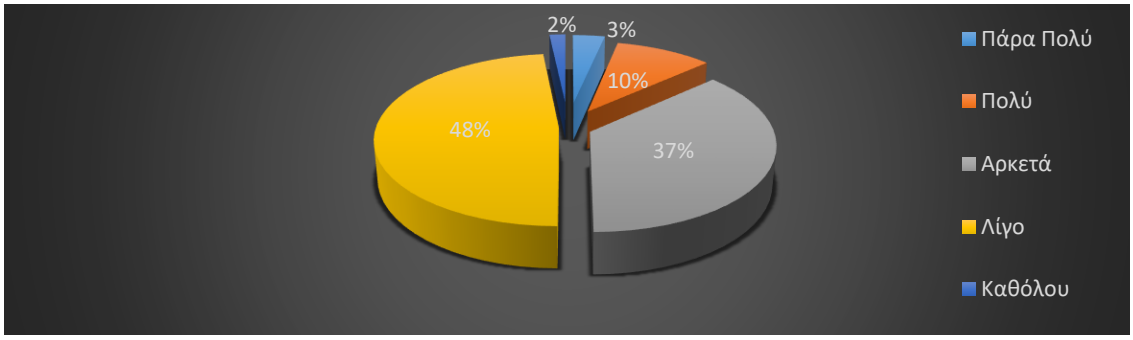
Η επόμενη ερώτηση του ερωτηματολογίου εξετάζει το κατά πόσο οι οδηγίες και οι κατευθύνσεις που καταγράφονται στο Πρόγραμμα Ελέγχου, πρέπει να γίνουν πιο λεπτομερείς. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι το 37% πιστεύει αρκετά, το 30% πιστεύει πολύ και το 10% πάρα πολύ. Αντίθετα μεγάλο ποσοστό των συμμετεχόντων (n=12,20%) απάντησε πως οι κατευθύνσεις που δίνονται στο Πρόγραμμα Ελέγχου πρέπει να είναι λίγο πιο λεπτομερείς ενώ μόλις το 2% απάντησε πως δεν χρειάζεται καθόλου.

Εικόνα 22 Θεωρείτε ότι οι οδηγίες και οι κατευθύνσεις που δίνονται στο Πρόγραμμα Ελέγχου πρέπει να είναι πιο λεπτομερείς;



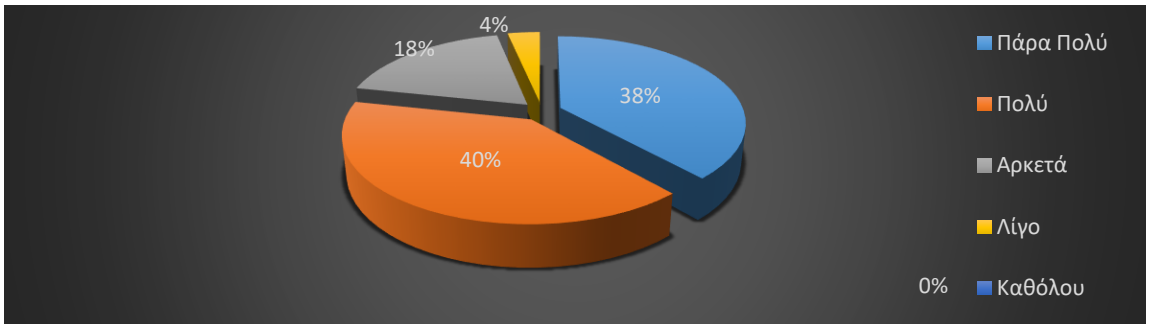
Ακόμη, στην επόμενη ερώτηση οι ερωτηθέντες καλούνται να απαντήσουν κατά πόσο πιστεύουν ότι πρέπει να πραγματοποιηθούν αλλαγές στην διαδικασία έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι οι περισσότεροι ερωτηθέντες (n=29, 48%) ισχυρίζονται πως θα πρέπει να πραγματοποιηθούν αλλαγές σε λιγοστό βαθμό ενώ αξίζει να σημειωθεί ότι το 37% θεωρεί ότι πρέπει να πραγματοποιηθούν αλλαγές κατά πολύ στην διαδικασία έκδοσης του Φορολογικού Πιστοποιητικού.

Εικόνα 23 Σε ποιον βαθμό πιστεύετε ότι πρέπει να πραγματοποιηθούν αλλαγές στην διαδικασία έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού;



Στην επόμενη ερώτηση του ερωτηματολογίου ερευνάται το κατά πόσο πιστεύουν οι ερωτηθέντες ότι οι αρμόδιες φορολογικές αρχές θα πρέπει να εμπιστευτούν προτάσεις, διορθώσεις και τυχόν συμπληρώσεις από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές για την εφαρμογή του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού.

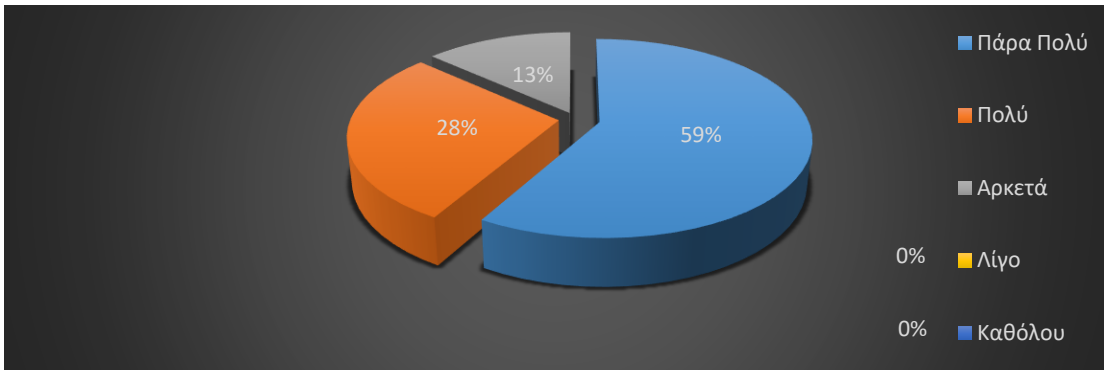
Εικόνα 24 Πιστεύετε ότι οι Φοροελεγκτικές Αρχές θα πρέπει να εμπιστευτούν προτάσεις, διορθώσεις και τυχόν συμπληρώσεις από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές για την εφαρμογή του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού;



Από το παραπάνω διάγραμμα προκύπτει ότι οι περισσότεροι ερωτηθέντες (n=24,40%) θεωρούν ότι Φορολογικές Αρχές θα πρέπει να εμπιστευτούν κατά πολύ τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές ενώ μεγάλο είναι και το ποσοστό (n=24,40%) που απάντησαν πάρα πολύ. Παρ 'όλα αυτά θα πρέπει να επισημάνουμε πως το 18% των ερωτηθέντων απάντησε αρκετά ενώ μόλις το 3% απάντησε ότι οι Φορολογικές Αρχές θα πρέπει να εμπιστευτούν ελάχιστα προτάσεις, διορθώσεις και τυχόν συμπληρώσεις από του Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

Τέλος με την 28η ερώτηση αξιολογείται η αναγκαιότητα της συνέχισης έκδοσης των Φορολογικών Πιστοποιητικών ως μία διαδικασία φορολογικού ελέγχου. Αποδεικνύεται ότι το 58% στηρίζει κατά πολύ την συνέχιση έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού, το 28% πολύ ενώ το 13% αρκετά.

Εικόνα 25 Κρίνετε αναγκαία την συνέχιση έκδοσης των Φορολογικών Πιστοποιητικών ως διαδικασία φορολογικού ελέγχου;



Ανακεφαλαιώνοντας, για την τελευταία μεταβλητή παρατηρούμε ότι οι ερωτηθέντες θεωρούν ότι η διαδικασία έκδοσης του Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να συνεχίσει να εφαρμόζεται ως μέτρο φορολογικού ελέγχου για την αποκατάστασης της φορολογικής συμμόρφωσης των ελεγχόμενων επιχειρήσεων δημιουργώντας τάξη και σταθερότητα. Αδιαμφισβήτητα και σύμφωνα με τα αποτελέσματα το μέτρο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται αναγκαία στις μεγάλες οντότητες και στις μεσαίες ενώ σε μικρότερο επίπεδο στις μικρές και στις πολύ μικρές. Ακόμη, είναι σημαντικό οι αρμόδιες Φορολογικές Αρχές να εμπιστευτούν προτάσεις, διορθώσεις και συμπληρώσεις από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές αφού οι ίδιοι είναι αρμόδιου πέρα από τους υποχρεωτικούς ελέγχους να διαπεραιώσουν και το Πρόγραμμα Ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Τέλος από τις απαντήσεις διαπιστώνουμε ότι θα πρέπει να γίνουν σε μικρό βαθμό αλλαγές στο Φορολογικό Πιστοποιητικό καθώς και στις οδηγίες και στις κατευθύνσεις που δίνονται στο Πρόγραμμα Ελέγχου.

5.4 Συντελεστής Συσχέτισης Pearson

Σε αυτό το σημείο της εργασίας θα υπολογίσουμε την συσχέτιση μεταξύ των μεταβλητών της έρευνας μας μέσω του συντελεστή συσχέτισης Pearson (PCC). Ο συντελεστής χρησιμοποιείται ευρέως σε πολλές εφαρμογές προκειμένου να μετρήσει την ισχύ και την κατεύθυνση μιας γραμμικής σχέσης μεταξύ δύο τυχαίων μεταβλητών. Τα αποτελέσματα από τον έλεγχο που πραγματοποιήσαμε μέσω του στατιστικού λογισμικού SPSS παρουσιάζονται στο σύνολο τους στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 20 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων Ελέγχου Γραμμικής Συσχέτισης μέσω του συντελεστή Pearson

Correlation

Correlations

		mean1	mean2	mean3	mean4
Συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού	Pearson Correlation	1	,489**	,493**	,421**
	Sig. (2-tailed)		0,000	0,000	0,001
Εργασία των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών	Pearson Correlation	,489**	1	,643**	,448**
	Sig. (2-tailed)	0,000		0,000	0,000
Πρόγραμμα Ελέγχου	Pearson Correlation	,493**	,643**	1	0,193
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,000		0,142
Αλλαγές στο Φορολογικό Πιστοποιητικό	Pearson Correlation	,421**	,448**	0,193	1
	Sig. (2-tailed)	0,001	0,000	0,142	

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Προκειμένου να προκύψει ισχυρή γραμμική συσχέτιση μεταξύ δύο μεταβλητών, θα πρέπει ο συντελεστής συσχέτισης να κυμαίνεται μεταξύ του -1 και 1. Στον παραπάνω πίνακα μπορούμε να διακρίνουμε όλους τους συνδυασμούς που προκύπτουν ανάμεσα στην εξαρτημένη μεταβλητή v1 «Συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού» και στις ανεξάρτητες μεταβλητές v2 «Εργασία των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών»,v3 «Πρόγραμμα Ελέγχου» και v4 «Αλλαγές στο Φορολογικό Πιστοποιητικό» που συμμετείχαν στην έρευνα μας.

Σύμφωνα με την υποσημείωση που αναγράφεται στο κάτω μέρος του πίνακα, με αστεράκια σημειώνονται όλες οι στατιστικές σημαντικές συνάφειες. Συνεπώς από τα αποτελέσματα αποδεικνύεται ότι υπάρχει υψηλή γραμμική συσχέτιση ανάμεσα στην εξαρτημένη μεταβλητή v1 «Συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού» και των ανεξάρτητων μεταβλητών v2 «Εργασία των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και v3 «Πρόγραμμα Ελέγχου» καθώς και ασθενής γραμμική συσχέτιση μεταξύ της εξαρτημένης μεταβλητής v1 και της ανεξάρτητης μεταβλητής v4 «Αλλαγές στο Φορολογικό Πιστοποιητικό».

5.5 Ανάλυση Απλής Γραμμικής Παλινδρόμησης

Στην συνέχεια της εργασίας μας υπολογίσαμε την απλή γραμμική παλινδρόμηση μέσω του στατιστικού λογισμικού SPSS, προκειμένου να εντοπίσουμε πόσο μπορεί να αλλάξει η εξαρτημένη μεταβλητή «Συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού» αν αλλάξουν οι ανεξάρτητες μεταβλητές της έρευνας.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται ο συντελεστής συσχέτισης R=0,588 μεταξύ των δύο μεταβλητών , ο συντελεστής προσδιορισμού R^2=0,346 και ο συντελεστής Adjusted R^2=0,31. Η τιμή του συντελεστή πολλαπλού προσδιορισμού κυμαίνεται μεταξύ του 0 και 1.Ιδιαίτερα σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι όσο μεγαλύτερη είναι η τιμή του R^2, δηλαδή όσο πλησιάζει προς το 1 τόσο μεγαλύτερη είναι και η επεξηγηματική δύναμη του οικονομετρικού μοντέλου και τόσο καλύτερα μπορούν να ερμηνευθούν οι τιμές της εξαρτημένης μεταβλητής v1 που έχουμε επιλέξει για την ανάλυση μας. Επομένως από τα αποτελέσματα της ανάλυσης παρατηρούμε ότι ο συντελεστής προσδιορισμού R^2 είναι μεταξύ του 0 και του 1 και έτσι οι ανεξάρτητες μεταβλητές της ανάλυσης μπορούν να ερμηνεύσουν ικανοποιητικά την εξαρτημένη μεταβλητή.

Πίνακας 21 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων Model Summary

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,588[a]	0,346	0,31	1,83466

a. Predictors: (Constant), mean4, mean3, mean2

Πίνακας 22 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων ANOVA

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	96,213	3	32,071	9,528	,000[b]
	Residual	181,762	54	3,366		
	Total	277,975	57			

a. Dependent Variable: Συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού

b. Predictors: (Constant), Αλλαγές στο Φορολογικό Πιστοποιητικό, Πρόγραμμα Ελέγχου, Εργασία των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Μέσω του κριτηρίου F-statistic,ελέγχεται το υπόδειγμα αν είναι στατιστικά σημαντικό στο σύνολό του, δηλαδή αν το οικονομετρικό μοντέλο ερμηνεύει ικανοποιητικά το φαινόμενο που εξετάζουμε. Όπως βλέπουμε από την εκτίμηση που εξετάσαμε, το F-statistic είναι αρκετά ικανοποιητικό αφού η στατιστική σημαντικότητα του λόγου F είναι 0,000 (p<,0,001) γεγονός που επιβεβαιώνει την αξιοπιστία και την δύναμη του μοντέλου που χρησιμοποιήθηκε στην έρευνα μας.

Πίνακας 23 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων Coefficients

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2,149	1,422		1,511	0,137
	mean2	0,168	0,178	0,147	0,942	0,35
	mean3	0,298	0,125	0,343	2,378	0,021
	mean4	0,161	0,076	0,261	2,12	0,039

a. Dependent Variable: Συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού

Ακολούθως, μπορούμε να συνεχίσουμε με την τελική εκτίμηση του υποδείγματος σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα. Ειδικότερα παρατηρούμε ότι προκύπτει

- Θετική σχέση μεταξύ της ανεξάρτητης μεταβλητής v2 «Εργασία των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών» και της εξαρτημένης μεταβλητής v1 «Συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού» (Coefficient Size=0,168).
- Θετική σχέση μεταξύ της ανεξάρτητης μεταβλητής v3 «Πρόγραμμα Ελέγχου» και της εξαρτημένης μεταβλητής v1 «Συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού» (Coefficient Size=0,298)

- Θετική σχέση μεταξύ της ανεξάρτητης μεταβλητής v4 «Αλλαγές στο Φορολογικό Πιστοποιητικό» και της εξαρτημένης μεταβλητής v1 «Συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού» (Coefficient Size=0,161)

Η τελική μορφή του υποδείγματος έχει την ακόλουθη μορφή:

*Συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού=2,419+0,168*Εργασία των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών+0,298*Πρόγραμμα Ελέγχου+0,161*Αλλαγές στο Φορολογικό Πιστοποιητικό*

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^{Ο} ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ, ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΥΡΕΥΝΑ

6.1 Εμπειρικά Αποτελέσματα

Στόχος της συγκεκριμένης έρευνας ήταν η εξέταση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού από την σκοπιά των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και πόσο αποτελεσματικό μπορεί να φανεί μέσω της εκμετάλλευσης της εργασίας τους και της εξειδίκευσης που έχουν αποκτήσει στον Φορολογικό Έλεγχο χρησιμοποιώντας το διαμορφωμένο Πρόγραμμα Ελέγχου. Επιπρόσθετα ερευνήθηκαν τυχόν αλλαγές που θα πρέπει να γίνουν στην διαδικασία έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού προκειμένου να συνεισφέρει στην ωρίμανση του επιχειρηματικού φορολογικού πλαισίου της χώρας.

Αρχικά σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, διακρίνουμε ότι η πλειοψηφία των ερωτώμενων είναι άνδρες Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές (n=37,62%) ξεπερνώντας ελαφρώς τον αριθμό των γυναικών Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (n=23,38%). Επιπρόσθετα το 70% του δείγματος βρίσκεται ηλικιακά ανάμεσα στα 26-35 έτη με τους περισσότερους να πληρούν τις κατάλληλες προϋποθέσεις προκειμένου να έχουν την άδεια για να ασκήσουν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή (n=25,42%).Συμπληρωματικά παρατηρούμε ότι ένα σεβαστό ποσοστό των ερωτηθέντων (n=21,35%) έχει 7-15 έτη προϋπηρεσία στην έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού το οποίο σύμφωνα και με την βιβλιογραφική επισκόπηση, η εμπειρία και η εξειδίκευση του Ορκωτού Ελεγκτή μπορεί να δημιουργήσει μία επιπρόσθετη γνώση στην διαδικασία έκδοσης του Πιστοποιητικού καθώς και να οδηγήσει στην μείωση των φορολογικών επιβαρύνσεων των επιχειρήσεων, παρέχοντας συνεχής ενημέρωση του φορολογικού κώδικα (Defond et al, 2002) (Choi et al, 2010) (Cook et al, 2013).

Ακολούθως, στην 2^{η} ενότητα πραγματοποιούνται ερωτήσεις στους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές σχετικά με την συμβολή του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού με τους περισσότερους να υποστηρίζουν ότι αυτή η μέθοδος Φορολογικού Ελέγχου μπορεί να προσφέρει αρκετά πλεονεκτήματα στην φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων επιχειρήσεων. Αυτή η άποψη έρχεται να συμφωνήσει με τις έρευνες που παρουσιάστηκαν στην παρούσα εργασία αφού το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικού αποτελεί ένα είδους Φορολογικού ελέγχου και έτσι η αποτελεσματική εφαρμογή του μπορεί να οδηγήσει στην αύξηση της αντίληψης των ελεγχόμενων επιχειρήσεων και στην μείωση των παράνομων δραστηριοτήτων (Magablih, 2020) (Farrell, 2004). Ιδιαίτερά αξιοσημείωτο είναι ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτηθέντων ισχυρίζεται πως μέσα από την έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού μπορεί να αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής με τις περισσότερες έρευνες που παρουσιάσαμε να συμφωνούν με αυτό το αποτέλεσμα αφού θεωρούν πως με τον Φορολογικό έλεγχο μπορεί να αναπτυχθεί ένας ισχυρός μηχανισμός για την αντιμετώπιση και την εξάλειψή των τεχνικών φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής (Badara, 2012) (Ebimobowei, 2013) (Olaoye, 2018) (Fukofuka, 2013).Ακόμη στο κεφάλαιο της βιβλιογραφικής επισκόπησης είδαμε ότι οι περισσότεροι αρθρογράφοι πιστεύουν ότι ο φορολογικός έλεγχος βοηθάει στην είσπραξη των απαραίτητων φορολογικών εσόδων, διατηρώντας την οικονομική και δημοσιονομική τάξη (Adediran et al, 2013) (Anyaduba, 2013) (Ebimobowei, 2013). Αυτό έρχεται σε συμφωνία με

τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας αφού οι περισσότεροι ερωτώμενοι θεώρησαν ότι μέσω του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού μπορούν να αυξηθούν κατά πολύ τα φορολογικά έσοδα του κράτους.

Η επόμενη ενότητα της παρούσας πραγματεύεται τα οφέλη που μπορεί να προσφέρει η εκμετάλλευση της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών στην διαδικασία έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού. Αρχικά τα στατιστικά αποτελέσματα δείχνουν πως μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών μπορούν οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις να νιώσουν φορολογική ασφάλεια. Άλλωστε είδαμε σε έρευνες της διεθνής αρθρογραφίας ότι η παροχή φορολογικών υπηρεσιών των Εξωτερικών Ελεγκτών μπορεί να προσφέρει έμμεσα οφέλη στις επιχειρήσεις, με την φορολογική εργασία των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών να παρέχει μία εγγύηση ότι έχει πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους χωρίς αποκλίσεις (Magablih, 2020) (Barret, 2004). Ακόμη στην 3η ενότητα περιλαμβάνονται ερωτήσεις σχετικά με το κατά πόσο έχει επηρεάσει η εργασία των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών τον ρόλο των Φορολογικών Ελεγκτών καθώς και στην αποσυμφόρηση των φοροελεγκτικών μηχανισμών. Σύμφωνα με τα στατιστικά αποτελέσματα φαίνεται ότι η εργασία των Ορκωτών Ελεγκτών έχει βοηθήσει αρκετά τους Φορολογικούς Ελεγκτές, με τα δεδομένα να συμφωνούν με τον αρθρογράφο Magablih (Magablih, 2020) ο οποίος πιστεύει ότι ο Εξωτερικός Έλεγχος έχει μειώσει σε μεγάλο βαθμό το έργο της φορολογικής διοίκησης η οποία πλέον στηρίζεται στην αποκάλυψη των παράνομων δραστηριοτήτων μέσα από τον αποτελεσματικό έλεγχο του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή. Πέρα από τα παραπάνω αποτελέσματα της 3ης ενότητας, οι ερωτώμενοι ισχυρίζονται ότι με την εργασία των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών στην έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού, οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις είναι σε ευνοϊκή θέση να προσελκύσουν νέες επενδύσεις, εξαγορές και συγχωνεύσεις. Αυτό μπορεί να αποδειχθεί και ερευνητικά αφού σύμφωνα με τον αρθρογράφο Barret μέσα από την εργασία των Εξωτερικών Ελεγκτών μπορεί να αξιολογηθεί η εγκυρότητα των δεδουλευμένων φόρων, των φορολογικών υποχρεώσεων, των δαπανών του φόρου εισοδήματος έτσι ώστε να υπάρχει επαρκή διαβεβαίωση στο επενδυτικό κοινό για την καταλληλόλητα αυτών των στοιχείων και σημειώσεων (Barret, 2004).

Στην συνέχεια και σύμφωνα με τα στατιστικά αποτελέσματα για την 4η ενότητα διερευνάται η άποψη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών σχετικά με το διαμορφωμένο Πρόγραμμα Φορολογικού Ελέγχου. Από την ανάλυση των δεδομένων φαίνεται ότι οι περισσότεροι ερωτώμενοι πιστεύουν ότι μέσω του Προγράμματος Ελέγχου μπορεί να υπάρξει διαφάνεια στους φορολογικούς ελέγχους που πραγματοποιούνται κατά την φορολογική περίοδο. Επιπρόσθετα ισχυρίζονται πως η Φορολογική Διοίκηση του κράτους έχει καθορίσει με μεγάλη ακρίβεια το αντικείμενο και το σκοπό του Φορολογικό Ελέγχου παρέχοντας τους την κατάλληλη καθοδήγηση, με τα δεδομένα να συμφωνούν με τους (Drogalas et al, 2018) οι οποίοι καταλήγουν πως οι ελληνικές αρχές θα πρέπει να παρέχουν ένα ευέλικτο και αποτελεσματικό σύστημα φορολογικού ελέγχου μειώνοντας σε μεγάλο βαθμό τον χρόνο εργασίας του ελεγκτή κατά το στάδιο του ελέγχου. Ακόμη οι ερωτώμενοι θεωρούν ότι το Πρόγραμμα Ελέγχου έχει συνδράμει σημαντικά στην αναβάθμιση των ελεγκτικών διαδικασιών, καθώς οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές είναι σε θέση να παρακολουθούν και να αξιολογούν τα ευρήματα και να μην ξοδεύουν περεταίρω χρόνο στην ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων. Τα αποτελέσματα αυτής της ενότητας συμβαδίζουν με τους ισχυρισμούς των (Drogalas et al, 2018) καθώς οι ίδιοι προτείνουν την απλοποίηση της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας προκειμένου να μην δημιουργεί εμπόδια στο φορολογικό έργο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Τέλος στην 5η και τελευταία ενότητα ερευνάται κατά πόσο πιστεύουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές ότι θα πρέπει να πραγματοποιηθούν αλλαγές στην διαδικασία έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού προκειμένου να επέλθουν ορθά αποτελέσματα στον φορολογικό έλεγχο των νομικών οντοτήτων αλλά και να επιτευχθούν οι εκάστοτε στόχοι του κράτους. Αρχικά οι αρθρογράφοι (Manyoro et al, 2018) θεωρούν σε έρευνα που πραγματοποίησαν πως το πιστοποιητικό φορολογικής εκκαθάρισης θα πρέπει να εφαρμόζεται και να εκδίδεται σε όλους τους τύπους νομικών οντοτήτων ανεξαρτήτου μεγέθους. Από την άλλη σύμφωνα με τα στατιστικά αποτελέσματα της παρούσας, φαίνεται οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές να έχουν αντίθετη άποψη καθώς η πλειοψηφία πιστεύει ότι θα πρέπει να εφαρμόζεται περισσότερο στις μεγάλες και στις μεσαίες οντότητες ενώ λιγότερο στις μικρές και στις πολύ μικρές. Συμπληρωματικά οι Ορκωτοί Ελεγκτές πιστεύουν πως δεν θα πρέπει να πραγματοποιηθούν πολλές αλλαγές στην διαδικασία έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού, στηρίζοντας πως θα πρέπει οι οδηγίες που δίνονται στο Πρόγραμμα Ελέγχου να είναι πιο λεπτομερείς με τα αποτελέσματα αυτά να συμφωνεί η έρευνα των (Drogalas et al, 2015) οι οποίοι επισημαίνουν την σημαντικότητα που υπάρχει για απλοποίηση των φορολογικών διατάξεων και των φοροελεγκτικών μεθόδων. Τέλος οι ερωτώμενοι τονίζουν πως η φορολογική διοίκηση θα πρέπει να συνεργαστεί με τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και τα Ελεγκτικά γραφεία έτσι ώστε να δοθούν προτάσεις, διορθώσεις και τυχόν συμπληρώσεις από τους ίδιους, με αρκετούς ερευνητές να συμφωνούν με αυτή την άποψη αφού οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές μπορούν μέσω της εξειδίκευσης που έχουν στον φορολογικό κλάδο να αναβαθμίσουν τις φορολογικές υπηρεσίες καθώς και την συνολική ποιότητα του φορολογικού ελέγχου (Watrin et al, 2019) (Syono, 2018) (McGuire et al, 2012)

Συμπερασματικά, έπειτα από την στατιστική ανάλυση, την ανάλυση του μοντέλου παλινδρόμησης και την σύγκριση των αποτελεσμάτων με τις εμπειρικές έρευνες οι οποίες παρουσιάστηκαν και αναλύθηκαν σε προηγούμενα κεφάλαια, παρατηρούμε ότι όλες οι ανεξάρτητες μεταβλητές της έρευνας «Εργασία των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών» «Πρόγραμμα Φορολογικού Ελέγχου» και «Αλλαγές στην έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού» έχουν θετική συσχέτιση με την εξαρτημένη μεταβλητή ¨Συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού» και μπορούν να παίξουν σημαντικό ρόλο στην αποτελεσματικότητα που μπορεί να επιφέρει αυτή η μέθοδος Φορολογικού Ελέγχου προκειμένου να αντιμετωπιστούν καίρια ζητήματα που υπάρχουν στην Ελλάδα.

6.2 Συμπεράσματα

Μέσα από την επισκόπηση την διεθνής αρθρογραφίας εντοπίσαμε αρκετές έρευνες οι οποίες είχαν ως θέμα την φοροδιαφυγή και την φοροαποφυγή, όπου σύμφωνα με τα όσα παρουσιάσαμε στην παρούσα, αποτελούν ευρέως διαδεδομένα φαινόμενα και συνεχίζουν να αποτελούν ένα μεγάλο πρόβλημα για το Ελληνικό Κράτος. Έτσι, παρόλο που έχουν βρεθεί στο επίκεντρο ενός αυξανόμενου όγκου ερευνών εδώ και πολλά χρόνια,, εξακολουθούν να αποτελούν ένα σημαντικό ζήτημα. Υπό αυτές τις συνθήκες η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου μπορεί να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στο επίπεδο της φορολογικής συμμόρφωσης των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, στην δημιουργία φορολογικών εσόδων για το κράτος καθώς και στην πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής μέσω εναλλακτικών μεθόδων. Μία εναλλακτική μέθοδος για την οποία όμως φαίνεται να υπάρχει έλλειψη επιστημονικής τεκμηρίωσης, αποτελεί η συνεισφορά των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών στο έργο του φορολογικού ελέγχου μέσω της διάχυσης των φορολογικών γνώσεων και της εξειδίκευσης στην εφαρμογή του Προγράμματος Φορολογικού Ελέγχου, προκειμένου οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις να ελέγχονται φορολογικά και να οδηγούνται στην έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού. Η ανεπάρκεια μελετών σε αυτή την μέθοδο του Φορολογικού Ελέγχου αποτέλεσε στόχο για την παρούσα διπλωματική εργασία.

Στόχος της συγκεκριμένης έρευνας σύμφωνα με τα παραπάνω, ήταν να διερευνήσει το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό, ως μία μέθοδος φορολογικού ελέγχου, μέσω της εξειδικευμένης εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και της ορθής εφαρμογής του Προγράμματος Φορολογικού Ελέγχου. Η έρευνα προχώρησε περαιτέρω στην διερεύνηση αν η αποτελεσματική εφαρμογή του Ετήσιου Φορολογικό Πιστοποιητικό μπορεί να επιλύσει το πρόβλημα της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας και αν μπορεί να αυξήσει τα φορολογικά έσοδα του κράτους, ικανοποιώντας όλους τους στόχους που έχει θέσει η φορολογική διοίκηση.

Η έρευνα καταλήγει στο συμπέρασμα πως το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό μπορεί να οδηγήσει στην εξάλειψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, συνεισφέροντας σημαντικά στην υιοθέτηση της φορολογικής συνείδησης και φορολογικής συμμόρφωσης των ελεγχόμενων επιχειρήσεων. Επιπρόσθετα αυτή η μέθοδος Φορολογικού Ελέγχου θα πρέπει να υιοθετηθεί και να εφαρμόζεται κυρίως από τις μεγάλες και από τις μεσαίες οντότητες, καθώς θα μπορέσει να τους παρέχει φορολογική ασφάλεια μέσα από το αποτελεσματικό έργο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, οι οποίοι θα μπορούν να αντιμετωπίσουν νωρίτερα φορολογικά ζητήματα και λανθασμένους φορολογικούς χειρισμούς, πριν την επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων και διαφόρων κυρώσεων. Με αυτό τον τρόπο οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις θα μπορούν πλέον να προσελκύουν πιο εύκολα νέες επενδύσεις, εξαγορές και συγχωνεύσεις εμπνέοντας εμπιστοσύνη στους πιθανούς επενδυτές και τα πιστωτικά ιδρύματα. Τέλος σύμφωνα με την έρευνα, η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού μπορεί να παρέχει εξίσου πολλαπλά πλεονεκτήματα και στην φορολογική διοίκηση αφού η εφαρμογή μπορεί να συμβάλει αρκετά στην ωρίμανση του φορολογικού πλαισίου της χώρας. Συμπληρωματικά, μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών επιταχύνονται οι φορολογικοί έλεγχοι στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις ενώ μπορεί συνεισφέρει αρκετά στον περιορισμό του ρόλου των Φορολογικών Ελεγκτών και της αποσυμφόρησης των φοροελεγκτικών μηχανισμών.

6.3 Περιορισμοί Έρευνας

Κατά την διάρκεια εκπόνησης της παρούσας διπλωματικής εργασίας, εντοπίστηκε μέσω της βιβλιογραφικής επισκόπησης ότι δεν είχαν πραγματοποιηθεί παρόμοιες επιστημονικές έρευνες για την εξέταση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού ως μία μέθοδος φορολογικού ελέγχου, διενεργούμενη από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των πηγών πληροφόρησης για το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό καθώς και την σύγκριση των τελικών εμπειρικών αποτελεσμάτων με αποτελέσματα που θα είχαν διεξαχθεί από άλλες διεθνείς μελέτες. Επιπρόσθετα, ένας ακόμη περιορισμός ήταν ο μεγάλος φόρτος εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και των Ελεγκτικών Γραφείων, μιας και την περίοδο όπου στάλθηκε μέσω email το ερωτηματολόγιο συνέπεσε στην ολοκλήρωση του Τακτικού Ελέγχου των ελεγχόμενων επιχειρήσεων για την χρήση 31/12/2021 καθώς και στην υποβολή των φορολογικών δηλώσεων για την ίδια περίοδο. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του τελικού δείγματος και του χρόνου που χρειαζόταν για την συλλογή των απαραίτητων δεδομένων για την συνέχιση της διπλωματικής εργασίας.

6.4 Προτάσεις Για Μελλοντική Έρευνα

Το κεντρικό ενδιαφέρον της παρούσας διπλωματικής εργασίας υπήρξε το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό, από την σκοπιά των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Σύμφωνα με τους παραπάνω περιορισμούς, θα μπορούσε να προταθεί για μελλοντική έρευνα η αποστολή του ερωτηματολογίου της διπλωματικής εργασίας σε ένα μεγαλύτερο δείγμα με μεγαλύτερο χρονικό διάστημα ολοκλήρωσης, προκειμένου στην συνέχεια να χρησιμοποιηθούν περισσότερα δεδομένα στην ανάλυση μας και στα τελικά εμπειρικά αποτελέσματα. Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειωθεί πως το διαμορφωμένο ερωτηματολόγιο θα μπορούσε εξίσου να χρησιμοποιηθεί σε μελλοντικές έρευνες σε διαφορετικό δείγμα, ερευνώντας την συμβολή του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού από την σκοπιά της Φορολογικής Διοίκησης και των αρμόδιων φορολογικών ελεγκτών. Με αυτό τον τρόπο θα μπορούσαν να συγκριθούν τα τελικά εμπειρικά αποτελέσματα που στόχο θα είχαν την εξαγωγή συμπερασμάτων για την Συμβολή του Φορολογικού Πιστοποιητικού μέσα από την ανάλυση των απόψεων αυτών των δύο σημαντικών φοροελεγκτικών μηχανισμών της χώρας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΑ

2190, 1920. Περί Ανωνύμων Εταιρειών. *Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας*.

Adediran,S.A, Alade, S.O. and Oshode,A.A. 2013. The Impact Of Tax Audit And Investigation On Revenue Generation In Nigeria. *European Journal Of Business And Management*, 5(26), pp. 171-176.

Adekola, R. and Taiwo, I.B. , 2020. Bearing Of Tax Audit On Tax Compliance And Revenue Generation In Ekiti State. *Asian Journal Of FInance & Accounting*, 12(1).

Alemu, A.A, 2020. Impact Of Tax Audit On Tax Compliance With Reference To Category "A" Taxprayers: A Case Study In Hawassa City Administration, South Nations,Nationlities And Peoplew.Regional State Of Ethiopia. *Journal Of Modern Accounting And Auditing*, 6, pp. 278-290.

Alm,J.,Vazquez,J.M and McClellan,C., 2016. Corruption And Firm Tax Evasion. *Journal Of Economic Behavior & Organization*, pp. 146-163.

Anastasiou, A.,Kalamara,E. and Kaligosfyris,C. 2020. Estimation of the size of tax evasion in Greece. *Bulletin of Applied Economics*, August, 7(2), pp. 97-107.

Andriopoulou,E., Karakitsios,A. and Tsakloglou,P., 2017. Inequality and poverty in Greece:Changes in times of crisis. *Global Labor Organization*.

Anyaduba, J.O and Modugu,K.P., 2013. Tax Audit and Tax Compliance In Nigeria. *Asian Journal Of Research In Business Economics And Management*, 3(9), pp. 227-240.

Artavanis,N., Morse,A. and Tsoutsoura,M., 2016. Measuring Income Tax Evasion using Bank Credit: Evidence from Greece. *The Quarterly Journal of Economics*, 05, 131(2), pp. 739-798.

Badara, M., 2012. The Effect Of Tax Audit on Tax Compliance in Nigeria:A Study of Bauchi State Booard of Internal Revenue. *Research Journal Of Finance And Accounting*, 3(4), pp. 74-81.

Barret, M., 2004. Tax Services As A Trojan Hose In The Auditor Indeoendence Provisions Of Sarbanes-Oxley. *Michigan State Law Review*, pp. 464-504.

Beasley,M.S., Carcello,J.V., Hermanson,D.R. and Neal,T.L., 2009. The Audit Committee Oversight Process. *Contemporary Accounting Research*, pp. 65-122.

Blackburn,K., Bose,N. and Capasso,S., 2012. Tax Evasion,The Underground Economy And Financial Development. *Journal Of Economic Behavior & Organization*, pp. 243-253.

Chen,K.P. and Cyrus Chu,C.Y., 2005. Internal Control Versus External Manipulation: a model of corporate income tax evasion. *Rand Journal Of Economics*, 36(1), pp. 151-164.

Kim,J.B., Choi,J.H. and Zang,Y., 2010. Do Abnormally High Audit-Fees Impair Audit Quality?. *A Journal Of Practise And Theory*, pp. 115-140.

Cohen,L., Manion,L. and Morrison,K., 2008. *RESEARCH METHODS IN EDUCATION*. 5th επιμ. Αθήνα: ΜΕΤΑΙΧΜΙΟ.

Cook,K.A., Kim,K.H. and Omer,T.C., 2013. The Cost Of Indepedence:Evidence From Firm;s Decisions To Dismiss Auditors As Tax-Service Providers. *Working Paper,University Of Nebraska-Lincoln,Rawls College of Business*.

Crocker, K. a. S. J., 2005. Corporate Tax Evasion With Agency Costs. *Journal Of Public Economics*, pp. 1593-1610.

Defond,M.L.,Raghynandan,K. and Subramanyam,K.R., 2002. Do Non-audit Service Fees Impair Auditor Indepedence?Evidence From Going Concern Audit Opinions. *Journal Of Accounting Research*, 40(4), pp. 1247-1274.

Dhaliwal,D.S., Gleason,C.A. and Mills,L.F, 2004. Last-shance earnings management: using the tax expense to meet analyst' forecasts. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), pp. 431-459.

Drogalas,G.A, Ioannis,S., Karagiorgou,D. and Diavastis,I., 2015. Tax Audit effectiveness in Greek firms: Tax auditor's perceptions. *Journal Of Accounting and Taxation*, 7, 7(7), pp. 123-130.

Drogalas,G.A., Anagnastopoulou,E., Pazarskis,M. and Galeas,S., 2018. Tax Evasion in Small and Micro Greek Firms in the ligh of the Economic Recession. *Theoretical Economics Letters*, 02, 8(2), pp. 135-146.

Ebimobowei,A. and Peter E.G., 2013. A Causality Analysis Between Tax Audit And Tax Compliance in Nigeria. *European Journal Of Business And Management*, 5(2).

Farrell, D., 2004. The Hidden Dangers Of The Informal Economy. *McKinsey Quarterly*, pp. 27-37.

Frey, L., 2018. Tax Certified Individual Auditors And Effective Tax Rates. *Business Research*.

Fuest, C. and Riedel,N., 2009. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Expenditures In Developing Countries: A Review Of The Literature. *Report Prepared For The UK Department Fr International Development (DFID)*, 19 6.

Fukofuka, P., 2013. The Contextual Framework Of Corporate Income Tax Evasion. *Journal Of Accounting And Taxation*, 25 6.

Gianitsis,T. and Zografakis,S., 2015. Greeve:Solidarity and adjustment in times of crisis. *Macroeconomic POlicy Institute (IMK) at the Hans BOeckler Foundation*.

Hogan, B. and Tracy,N., 2015. Auditor-Provided Tax Services And Long-Term Tax Avoidance. *Review Of Accounting And Finance*, 10 8, 14(3), pp. 285-305.

IMF, 2013. Greece Selected Issues. *International Monetary Fund*, 6, pp. 1-59.

Janssen, W., 2015. Essays In Financial Reporting,Tax And Politics. *Center For Economic Research*.

Kenneth,J.K., Lisowsky,P. and Mescall,D., 2012. Corporate Tax Compliance: The Role Of Internal And External Preparers. *University Avenue,West WaterLoo*.

Kitcher, E., 2008. Enforced Versus Voluntary Tax Compliance:The Slippery Framework. *Journal Of Economic Psychology*, 29(2), pp. 210-225.

Kounadeas,T., Eriotis,N., Boufounou,P. and Sodia,D., 2022. Analysis of the Factors Affecting Tax Evasion in Greece. *International Journal of Economics and Business Administration*, 2.

Lekakis,J.N. and Kousis,M., 2013. Economic Crisis,Troika and the Environment in Greece. *South European Society and Poliics*, 18(3), pp. 305-331.

Lisic, L., 2014. Auditor-Provided Tax Services And Earnings Management In Tax Expense: The Importance Of Audit Committees. *Journal Of Accounting,Auditing & Finance*, 29(3), pp. 340-366.

Loayza, N., 1996. The Economics Of The Informal Sector: A Simple Model And Some Empirical Evidence From Latin America. *Carnegie-Rochester Conference Series on Public Policy*, pp. 129-162.

Magablih, A., 2020. Role Of The External Auditor In Maximizing Budget Revenues Jordan As A Case Study. *Journal Of Public Administration And Governance*, 10(1).

Mamoun,S. and Mohamed,S.A., 2020. Role Of The External Auditor in Reducing Tax Evasion. *International Journal of Innovative Science and Research Technology,*, 5(4).

Manolas,G.A., Rontos,K., Sfakianakis,G. and Vavouras,I.S., 2013. The Determinants Of The Shadow Economy:The Case of Greece. *International Journal of Criminology ans Sociological Theory*, 01, pp. 1036-1047.

Manyoro,G., Mupfumira,A.Z.,Chimbari,F.,Langton,I., Dzapasi,Y.M. and Chipoyera,N., 2018. The Role Of A Tax Clearance Certificate In The Promotion OF Small Business Sector In Zimbabwe: A Case Study Of Harare. *Africa Develpoment And Resources Reasearch Institute (ADRRI) Journal*, 5, 27(7).

Matsaganis,M. and Flevotomou,M., 2010. Distributional Implications of Tax Evasion in Greece. *Hellenic Observatory Papers on Greece and Southeast Europe*, 01, pp. 1-40.

Matsaganis,M. and Leventi,C., 2014. Poverty and Inequality during the Great Recession in Greece. *Political Studies Review*, 4.

Maydew, E.L. and Shackelford,D.A., 2005. The Changing Role Of Auditors In Corporate Tax Planning. *NBWER Working Paper Series.National Bureau Of Economic Research*, 6.

McGuire,S.T., Omer,T.C. and Wang,D., 2012. Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make A Difference?. *The Accounting Review*, 87(3), pp. 975-1003.

Mebratu, A., 2016. Impact Of Tax Audit On Improving Taxprayers Compliance: Empirical Evidence From Ethiopian Revenue Aythority At Federal Level. *International Journal Of Accounting Research*, 2(12).

Modugu, K.P., Anyaduba, J.O., 2014. Impact Of Tax Audit on Tax Compliance in Nigeria. *International Journal of Business and Social Science*, 5(9), pp. 207-215.

Mylonas, Y., 2012. Media and the Economic Crisis of the EU:The 'Culturization of a Systemic Crisis and Bild-Zeitungs's Framing of Greece. *Journal for a Global Sustainable Information Society*, 15 07.

Oladipupo,A. and Obazee,U., 2016. Tax Knowledge, Penalties and Tax Compliance In Small And Medium Scale Enterprises In Nigeria. *Scientific Research Publishing*, 8(1).

Olaoye,C.O. and Ogundipe,A.A., 2018. Application of Tax Audit and Investigation On Tax Evasion Control In Nigeria. *Journal Of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(1), p. 79092.

Oluka,A., Chiwawa,N. and Kader,A., 2021. Examining The Tax Compliance Of Small Businesses. *International Journal OF Innovation Creativity And Change*, 15(9).

Onoja,M.L. and Iwarere,T.H., 2015. Effects of Tax Audit on Revenue Generation : Federal Inland Revenue Service, Abuja Experience. *Journal Of Good Governance And Sustainable Development In Africa*, 2(4), pp. 67-80.

Panas, E., 2011. Research on Tax Evasion. Study the behavior And Characteristics Of The Tax Prayer. *Economic Chamber Of Greece* .

Pany,K. and Reckers,P.M.J., 1983. Auditor Indepedence An Nonaudit Services:Director Views And Their Policy Implications. *Journal Of Accounting And Public Policy*, 2(1), pp. 43-62.

Porta,R.L. and Shleifer,A., 2008. The Unofficial Economy and Economic Development. *NBER Working Paper Series*.

Salehi,M., Tarighi,H. and Shahri,T.A., 2020. The Effect Of Auditor Charavteristics On Tax Avoidance Of Iranian Companies. *Journal Of Asian Business And Economic Studies*, 27(2), pp. 119-134.

Santos,L.P.G., Soares,P.A.,Freitas,S.C. and Filho,J.M.D., 2021. The Ifluence Of Tax Services Provided By Auditors On Tax Avoidance: Evidence From Brazil. *Journal Of Accounting And Organizations*.

Sarker, T., 2003. Improving Tax Compliance In Developing Countries Via Self-Assessments Systems-What could Bangladesh Learn From Japan?. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 6, 9(6).

Schneider, F., 2003. The development of the shadow economies and shadow labor forve of 21 OECD and 22 transition countries. *DICCESifo DICE Report*, 01, pp. 17-23.

Slemrod,J., Blumenthal,M. and Christian,C., 2001. Taxprayer Response To An Increased Probabilit Of Audit.Evidence From A Controlled Experiment In Minnesota. *Journal Of Public Economics*, pp. 455-483.

Smulders,S.A.,Stiglingh,M., Franzsen,R. and Fletcher,L., 2017. Determinants Of External Tax Compliance Costs: Evidence From South Africa. *South Africa Journal Of Accounting Research*, pp. 134-150.

Sun,X.S. and Habib,A., 2021. Determinants And Consequences Of Auitor Provided Tax Services:A Systematic Review Of The International Litearature. *International Journal Of Auditing*, 10 8, 25(3), pp. 675-715.

Syono, E., 2018. External Auditor's Quality,Leverage And Tax Aggressiveness:Empirical Evidence From The Indonesian Stock Exchange. *Media Ekonomi dan Manajemen*, 7, 33(2), pp. 991-192.

Tsagkalakis, A., 2013. Audits and tax offenders: Recent evidence from Greece. *Economic Letters*, pp. 519-522.

Verbon,P. and Dijke,M.V., 2007. A Self-Interest Analysis Of Justice And Tax Compliance: How Distributive Justice Moderates The Effect Of Outcome Favorability. *Journal Of Economic Psychology*, 12, 28(6), pp. 704-727.

Vlachos,V.A. and Bitzenis,A.P., 2016. Tax Compliance Of Small Enterprices in Greece. *International Journal Of Enterpreneurship And Small Business*, 01.

Vousinas, G., 2017. Shadow Economy And Tax Evasion.The Achilles heel of Greek Economy.Determinants,effects and policy proposals. *Journal of Money Laundering Control*, 20(4), pp. 386-404.

Watrin,C., Burggraef,S. and Weiss,F., 2019. Auditor-Provided Tax Services And Accounting For Tax Uncertainly. *The International Journal Of Accounting*, 54(3), pp. 1-52.

Γρηγοράκος, Θ., 2014. *Λογιστικός Χειρισμός Ζημιάς Από Ανταλλαγή Ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου* , Αθήνα: Taxheaven.

ΝΟΜΟΙ

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.2687, ΠΕΡΙΕΠΕΝΔΥΣΕΩΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 317, 10 ΝΟΕΜΒΡΙΟΥ 1953

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.1297, ΠΕΡΙ ΠΑΡΟΧΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΙΝΗΤΡΩΝ ΔΙΑ ΤΗΝ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΙΝ Η ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΝ ΜΕΓΑΛΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 217, 8 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1972

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.27, ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΠΛΟΙΩΝ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣ ΑΝΑΠΤΥΞΙΝ ΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ,ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ,ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΡΥΘΜΙΣΕΩΣ ΣΥΝΑΦΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 77, 22 ΑΠΡΙΛΙΟΥ 1975

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.27, ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΠΛΟΙΩΝ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣ ΑΝΑΠΤΥΞΙΝ ΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ,ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ,ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΡΥΘΜΙΣΕΩΣ ΣΥΝΑΦΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 77, 22 ΑΠΡΙΛΙΟΥ 1975

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.1809, ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΙΣΜΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 222, 06 ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ 1988

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.2190, ΠΕΡΙ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 216, 19 ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΥ 1920

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.1809, ΚΙΝΗΤΡΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΔΙΑΡΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΚΑΙ ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 137, 24 ΑΥΓΟΥΣΤΟΥ 1993

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.2238, ΚΥΡΩΣΗ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 151, 16 ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΥ 1994

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.2515, ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΚΤΙΜΗΤΩΝ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 154, 25 ΙΟΥΛΙΟΥ 1997

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.2859, ΚΥΡΩΣΗ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ , ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 248, 07 ΙΟΥΛΙΟΥ 2000

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.3693, ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΜΕ ΤΗΝ ΟΔΗΓΙΑ 2006/43/ΕΚ ΠΕΡΙ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΩΝ ΕΤΗΣΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ, ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΟΔΗΓΙΩΝ 78/660/ΕΟΚ ΚΑΙ 83/349/ΕΟΚ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 84/253/ΕΟΚ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ , ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 174, 25 ΑΥΓΟΥΣΤΟΥ 2008

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.3842, ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ, ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 58, 23 ΑΠΡΙΛΙΟΥ 2010

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.3943, ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ, ΣΤΕΛΕΧΩΣΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 66, 31 ΜΑΡΤΙΟΥ 2011

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.4308, ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ,ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 251, 24 ΝΟΕΜΒΡΙΟΥ 2014

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.4336, ΣΥΝΤΑΞΙΟΔΟΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ-ΚΥΡΩΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟ ΣΤΑΘΕΡΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 251, 14 ΑΥΓΟΥΣΤΟΥ 2015

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.4449, ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΤΗΣΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ,ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΕΠΙΤ ΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΡΓΟΥ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 7, 24 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2017

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.4646, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΡΥΘΜΙΣΗ ΜΕ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 201, 12 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2019

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΚΑΙ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΠΟΛ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.1159, ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 5 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 82 ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Ν.2238/1994) ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΕΤΗΣΙΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΠΟΥ ΘΑ ΕΚΔΙΔΕΤΑΙ ΑΠΟ ΝΟΜΙΜΟΥΣ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Η ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ ΕΓΓΕΓΡΑΜΜΕΝΑ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΜΗΤΡΩΟ ΤΟΥ Ν.3693/2008 (ΦΕΚ Α΄ 174), ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 1657, 22 ΙΟΥΛΙΟΥ 2011

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΠΟΛ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.1097,ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΚΡΙΒΟΥΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΦΑΚΕΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ,ΣΤΟ ΒΑΣΙΚΟ ΦΑΚΕΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ,ΤΟΝ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΑΚΕΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟ ΠΙΝΑΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΟΙ ΠΑΡΠΑΑΝΩ ΦΑΚΕΛΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΜΗ ΠΛΗΡΕΙΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΕΙΣ, ΤΩΝ ΑΠΟΔΕΚΤΩΝ ΜΕΘΌΔΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΑΠΟΔΕΚΤΟΥ ΕΥΡΟΥΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ Η ΤΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 ΤΟΥ Ν.4174/2013 ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 883,09 ΑΠΡΙΛΙΟΥ 2014

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΠΟΛ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.1124, ΠΑΡΟΧΗ ΟΔΗΓΙΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄251) ΠΕΡΙ ΤΩΝ «ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ» ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ,ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 1003, 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2015

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΠΟΛ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.1124, ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ $65^{Α}$ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ (Ν.4174/2013,Φ.Ε.Κ 170 Α΄) ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΕΤΗΣΙΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΠΟΥ ΕΚΔΙΔΕΤΑΙ ΑΠΟ ΝΟΜΙΜΟΥΣ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ ΕΓΓΕΓΡΑΜΕΝΑ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΜΗΤΡΩΟ ΤΟΥ Ν.3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174 Α΄), ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 1196, 18 ΙΟΥΝΙΟΥ 2015

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΠΟΛ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.1094, ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΗΣ ΠΟΛ.1113/2015 ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ ΜΑΣ,ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΔΑΠΑΝΕΣ,ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 1094, 18 ΙΟΥΝΙΟΥ 2016

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΠΟΛ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.1088, ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΩΝ ΠΑΡ.1-4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 27 ΤΟΥ Ν.4172/2013 ΠΕΡΙ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΖΗΜΙΩΝ , 18 ΙΟΥΛΙΟΥ 2016

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΠΟΛ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.1067, ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΠΟΛ 1124/2015 ΑΠΟΦΑΣΗΣ Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΕΡΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ $65^{Α}$ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ (Ν.4174/2013,Φ.Ε.Κ. 170 Α΄),ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΕΤΗΣΙΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΠΟΥ ΕΚΔΙΔΕΤΑΙ ΑΠΟ ΝΟΜΙΜΟΥΣ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΑ ΕΓΓΡΑΜΕΝΑ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΜΗΤΡΩΟ ΤΟΥ Ν.3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174 Α΄), ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 1320, 12 ΑΠΡΙΛΙΟΥ 2018

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ, ΚΥΑ ΥΠ'ΑΙΡΘΜ.109343,ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 1320, 12 ΑΠΡΙΛΙΟΥ 2018

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

Παράρτημα Α. Τύποι Συμπερασμάτων Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

Α.1 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ..... και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧΧΧ** μέχρι **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧ** (φορολογικό έτος **χχχχ**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων οποτεδήποτε ζητηθούν.

Συμπέρασμα

Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέχθησαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Α.2 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ..... και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧΧΧ** μέχρι **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧ** (φορολογικό έτος **χχχχ**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων οποτεδήποτε ζητηθούν.

Συμπέρασμα

Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Θέματα Έμφασης

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη στο συμπέρασμά μας, σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση της Επιχείρησης, εφιστούμε την προσοχή σας στο (στα) παρακάτω φορολογικό (φορολογικά) ζήτημα (ζητήματα) που έχει (έχουν) ανακύψει κατά τη διενέργεια της ειδικής αυτής ελεγκτικής εργασίας και του (των) οποίου (οποίων) η αντιμετώπιση δεν έχει (έχουν) έως και την έκδοση της παρούσας έκθεσης, αποσαφηνισθεί, είτε με διάταξη νόμου είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων :

1.
2.
3.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέχθησαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Α.3 Συμπέρασμα με επιφύλαξη

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ..... και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧΧΧ** μέχρι **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧ** (φορολογικό έτος **χχχχ**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη

Από την εκτέλεση της εργασίας μας διαπιστώσαμε ότι (τα εξής):
(συνοπτική αναφορά κατ' είδος φόρου ή/και παράβασης).

1.
2.
3.

Συμπέρασμα

Εκτός από την (τις) περίπτωση (περιπτώσεις) που αναφέρεται (αναφέρονται) στην παράγραφο «Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη», με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέχθησαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Α.4 Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέματα έμφασης

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ..... και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧΧΧ** μέχρι **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧ** (φορολογικό έτος **χχχχ**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη

Από την εκτέλεση της εργασίας μας διαπιστώσαμε ότι (τα εξής):

(συνοπτική αναφορά κατ' είδος φόρου ή/και παράβασης).
1.
2.
3.

Συμπέρασμα

Εκτός από την (τις) περίπτωση (περιπτώσεις) που αναφέρεται (αναφέρονται) στην παράγραφο «Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη», με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Θέματα Έμφασης

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη στο συμπέρασμά μας, σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση της Επιχείρησης, εφιστούμε την προσοχή σας στο (στα) παρακάτω φορολογικό (φορολογικά) ζήτημα (ζητήματα) που έχει (έχουν) ανακύψει κατά τη διενέργεια της ειδικής αυτής ελεγκτικής εργασίας και του (των) οποίου (οποίων) η αντιμετώπιση δεν έχει (έχουν) έως και την έκδοση της παρούσας έκθεσης, αποσαφηνισθεί, είτε με διάταξη νόμου είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων :

1.
2.
3.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων» όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Α.5 Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ..... και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧΧΧ** μέχρι **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧ** (φορολογικό έτος **χχχχ**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος
[Περιγραφή θέματος/(ή θεμάτων)]

Α.6 Αρνητικό Συμπέρασμα

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ..... και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧΧΧ** μέχρι **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧ** (φορολογικό έτος **χχχχ**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για αρνητικό συμπέρασμα
[Περιγραφή θέματος/(ή θεμάτων)]

Αρνητικό συμπέρασμα

Κατά τη γνώμη μας, εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο «Βάση για Αρνητικό Συμπέρασμα», η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

Εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο, «Βάση για Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος» δεν έχει καταστεί εφικτό να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη θεμελίωση του συμπεράσματός μας. Ως εκ τούτου δεν εκφέρουμε συμπέρασμα ως προς την συμμόρφωση της Επιχείρησης από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέχθησαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Παράρτημα Β. Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ
«Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων»

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ	
ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΗΣ	
Ελεγκτική Εταιρεία:	
ΑΦΜ Ελεγκτικής Εταιρείας:	
Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΛ:	
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής:	
Διεύθυνση ελεγκτικής εταιρείας:	
ΑΦΜ Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή:	
Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΛ:	
Επωνυμία ελεγχόμενης επιχείρησης:	
ΑΦΜ ελεγχόμενης επιχείρησης:	
Ελεγχόμενη περίοδος:	
Φορολογικό έτος:	
Συμπέρασμα έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης:	
Μη σημαντικές φορολογικές διαφορές για την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης:	
Υπάρχουν εκκρεμή ερωτήματα προς την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων;	
Αμοιβή για το Φορολογικό Πιστοποιητικό:	
Θέματα (prorata, διακανονισμού παγίων κλπ) που ενώ προέκυψαν κατά τον έλεγχο δεν έχουν ελεγχθεί λόγω της μη παρέλευσης του χρόνου για την υποχρέωση απόδοσης.	
ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	
Νομική Μορφή:	
Έτος ίδρυσης:	
Αριθμός Μητρώου Εμπορικών Εταιρειών:	
Έδρα (Πόλη):	
Διεύθυνση Έδρας:	
Βασική δραστηριότητα:	
Εγκαταστάσεις και υποκαταστήματα εκτός της έδρας:	
Κ.Α.Δ.:	
Αντικείμενο εργασιών:	
Ανήκει σε Όμιλο;	
Επωνυμία Μητρικής:	
Χώρα Έδρας Μητρικής:	
Ο Όμιλος περιλαμβάνει και εταιρείες στο εξωτερικό;	
Συναλλαγές με εταιρείες του ομίλου στο εξωτερικό:	
Είναι εισηγμένη;	

ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		
Ελεγχόμενη Περίοδος	**Ποσοτικό στοιχείο**	**Συγκρίσιμη περίοδος**
	Από δημοσιευμένο Ισολογισμό	
	Συνολικό Ενεργητικό	
	Ενσώματα πάγια	
	Συμμετοχές	
	Αποθέματα	
	Εμπορικές απαιτήσεις	
0	Λοιπό ενεργητικό	0
	Καθαρή Θέση	
	Δάνεια	
	Υποχρεώσεις στο Δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία	
0	Λοιποί λογαριασμοί παθητικού	0
	Από Κατάσταση Αποτελεσμάτων	
	Σύνολο εσόδων	
	Κόστος αποθεμάτων	
	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	
	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	
	Τόκοι και συναφή έξοδα	
	Λοιπά έξοδα και κόστη	
0	Αποτέλεσμα προ φόρων	0
	Προσωπικό	
	Αριθμός προσωπικού στον 1ο μήνα της περιόδου	
	Αριθμός προσωπικού στον τελευταίο μήνα της περιόδου	
	Μέσος αριθμός προσωπικού στην ελεγχόμενη περίοδο	
	Από φορολογικές δηλώσεις	
	Φόρος εισοδήματος που δηλώθηκε	
	Καθαρό ποσό Φ.Π.Α. που δηλώθηκε για καταβολή	
	Φόροι ακινήτων που δηλώθηκαν	
	Τέλη χαρτοσήμου που δηλώθηκαν	
	Παρακρατούμενοι φόροι που δηλώθηκαν	
	Λοιποί φόροι που δηλώθηκαν	

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Συμπέρασμα έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης
Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη
Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέμα/τα έμφασης
Συμπέρασμα με επιφύλαξη
Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέμα/τα έμφασης
Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος
Αρνητικό Συμπέρασμα

Μη σημαντικές φορολογικές διαφορές για την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης

Ναι
Όχι

Υπάρχουν εκκρεμή ερωτήματα προς την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων;

Ναι
Όχι

Υπάρχουν θέματα (prorata, διακανονισμού παγίων κλπ) που ενώ προέκυψαν κατά τον έλεγχο δεν έχουν ελεγχθεί λόγω μη παρέλευσης του χρόνου για την υποχρέωση απόδοσης;

Ναι
Όχι

Νομική Μορφή

Ανώνυμη Εταιρεία
Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης

Βασική δραστηριότητα

Πρωτογενής Παραγωγή
Εμπόριο
Μεταποίηση
Υπηρεσίες

Εγκαταστάσεις και υποκαταστήματα εκτός της έδρας

Δεν υπάρχουν
Υπάρχουν σε περιορισμένη έκταση
Υπάρχουν σε μεγάλη έκταση

Ανήκει σε Όμιλο;

Δεν ανήκει σε Όμιλο
Ανήκει και είναι μητρική εταιρεία
Ανήκει και είναι θυγατρική μητρικής με έδρα την Ελλάδα
Ανήκει και είναι θυγατρική μητρικής με έδρα στο εξωτερικό

Συναλλαγές με εταιρείες του ομίλου στο εξωτερικό

Ναι
Όχι

Είναι εισηγμένη;

Η εταιρεία δεν είναι εισηγμένη σε χρηματιστήριο
Η εταιρεία είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ	
	Φορολογία Εισοδήματος
	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
	Φορολογία Ακινήτων
	Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
	Παρακρατούμενοι φόροι
	Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
	Ενδοομιλικές συναλλαγές
	Ηλεκτρονικό εμπόριο
Ειδικά αντικείμενα της Φορολογίας Ακινήτων	
	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)
	Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
	Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)
Ειδικά αντικείμενα των Παρακρατούμενων Φόρων	
	Φορολόγηση στην πηγή
	Φόρος Μισθωτής Εργασίας
	Αποζημίωση λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας
	Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση
	Μερισμάτων
	Τόκων
	Δικαιωμάτων (royalties)
	Αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες
	Αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων
	Προμήθειες κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών σε φορείς γενικής κυβέρνησης
	Ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων
	Χρηματιστηριακές συναλλαγές
	Φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ

Ελέγχθηκε
Δεν υφίσταται
Αδυναμία ελέγχου

ΕΥΡΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΞΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΩΣ ΜΗ ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ ΚΑΙ ΔΕΝ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΕΜΦΑΣΗΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΙΠΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΑΔΥΝΑΜΙΑΣ ΕΚΦΡΑΣΗΣ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΑΡΝΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

Παράρτημα Γ. Ερωτηματολόγιο Κ.Ε-Commerce

Κ. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ
1. Υπάρχει παρουσία του ελεγχόμενου προσώπου (φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα) στο διαδίκτυο, μέσω ιστοσελίδας (site), facebook, twitter, διαφημιστικών banner κλπ; 2. Πραγματοποιούνται συναλλαγές μέσα από το διαδίκτυο; Αν ναι, προσδιορίστε το είδος αυτών. 3. Τηρούνται ηλεκτρονικά τα αρχεία των συναλλαγών; Αν ναι, προσδιορίστε τον όγκο των συναλλαγών αυτών (αξίες, ποσότητες, κλπ).

4. Ποιες διαδικασίες ακολουθούνται για τη διενέργεια των συναλλαγών; 5. Τα εμπορεύματα/προϊόντα και οι υπηρεσίες μπορούν να αγοραστούν κατευθείαν από την ιστοσελίδα (site) της επιχείρησης ή μέσα από ηλεκτρονική αλληλογραφία; 6. Σε ποια χρονική στιγμή της οικονομικής δραστηριότητας του ελεγχόμενου δημιουργήθηκε η ιστοσελίδα της; Οι διαδικτυακές συναλλαγές γίνονται από τρίτο πρόσωπο; Αν ναι, προσδιορίστε τα στοιχεία του. 7. Ποια ονόματα χώρου (domain names) έχουν κατοχυρωθεί; Υπήρξαν οποιεσδήποτε μεταβολές κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο/φορολογικό έτος; Συμπληρώστε την ημερομηνία, τον τίτλο της καταχώρησης και τα στοιχεία του καταχωρητή. 8. Με ποια κριτήρια προσδιορίζεται η συνδρομή που καταβάλλεται για την παρουσία του ελεγχόμενου στο διαδίκτυο; Υπάρχουν σχετικές συμβάσεις; 9. Πως έγινε η ανάπτυξη της ιστοσελίδας; Αν εντός των φορολογικών περιόδων/φορολογικών ετών έγινε ανάπτυξη, βελτίωση ή επέκταση της ιστοσελίδας, αναφέρετε στοιχεία για τις εργατοώρες που χρειάστηκαν, το πρόσωπο που ανέλαβε και την πλατφόρμα λογισμικού πάνω στην οποία έγινε η ανάπτυξη της ιστοσελίδας και του ηλεκτρονικού καταστήματος (e-shop). 10. Πόσοι εργαζόμενοι απασχολούνται για την παρουσία του ελεγχόμενου στο διαδίκτυο; Αναφέρετε τις θέσεις εργασίας, τους τίτλους, τις αμοιβές και τις ευθύνες που τις συνοδεύουν. 11. Τι ποσά έχουν δαπανηθεί σε τρίτους, εκτός από τις αμοιβές των εργαζομένων, για τη ανάπτυξη της ιστοσελίδας και του ηλεκτρονικού καταστήματος (e-shop); Αναφέρετε αναλυτικά στοιχεία της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου/φορολογικού έτους. 12. Ποιους τρόπους είσπραξης χρησιμοποιεί το ελεγχόμενο πρόσωπο (μετρητά, επιταγές, αντικαταβολή, πιστωτικές-χρεωστικές κάρτες, προπληρωμένες κάρτες, κατάθεση σε επαγγελματικό λογαριασμό, paypall κλπ); 13. Τι είδους πιστωτικές κάρτες και με ποια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα συνεργάζεται για τις εισπράξεις του μέσω διαδικτύου; 14. Ποιές υπηρεσίες παρέχουν τα συνεργαζόμενα προς το ελεγχόμενο πρόσωπο χρηματοπιστωτικά ιδρύματα; - Διακανονισμό συναλλαγών - Αναλυτική πληροφόρηση - Ασφάλιση των συναλλαγών, κ.λπ. 15. Πως διαχειρίζονται οι πωλήσεις μέσω πιστωτικών καρτών και ποια φορολογικά στοιχεία εκδίδονται για αυτές; 16. Πως διαχειρίζονται οι πωλήσεις με άλλους τρόπους και ποια φορολογικά στοιχεία εκδίδονται για αυτές; Να ελεγχθεί

δειγματοληπτικά ότι για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και έχουν καταχωρηθεί ορθά στα βιβλία. 17. Ποια διαδικασία ακολουθείται από τη λήψη της παραγγελίας μέχρι και την αποστολή των εμπορευμάτων/προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών; 18. Πώς και από που αποστέλλονται τα εμπορεύματα/προϊόντα που πωλούνται μέσω διαδικτύου; - Ποια μεταφορικά και ταχυδρομικά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες χρησιμοποιούνται; - Ποιος παρέχει την ασφάλεια μεταφοράς; - Ποιος επιβαρύνεται με τα έξοδα μεταφοράς; 19. Ποιοι είναι οι μεγαλύτεροι προμηθευτές του κατ' αξία και εθνικότητα; 20. Υπάρχουν διαφημιστικά συμβόλαια ή συμβόλαια affiliate marketing με άλλα πρόσωπα που έχουν παρουσία στο διαδίκτυο; 21. Υπάρχουν αποκλειστικοί διακομιστές (servers) ή χρησιμοποιείται εξοπλισμός (Η/Υ, δίκτυα κλπ) τον οποίο μοιράζεται με άλλα πρόσωπα (hosting); 22. Πραγματοποιούνται διαδικτυακές συναλλαγές με χώρες της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες; 23. Διαθέτει το πρόσωπο λογαριασμούς σε αλλοδαπά τραπεζικά ιδρύματα ή άλλους εξωχώριους λογαριασμούς;

Παράρτημα Δ. Ερωτηματολόγιο

Φύλο

- ○ Άντρας
- ○ Γυναίκα

Ηλικία

- ○ 18-25
- ○ 26-35
- ○ 36-45
- ○ 46-55
- ○ Άνω των 55

Μορφωτικό Επίπεδο

- ○ Απόφοιτος/η ΑΕΙ
- ○ Απόφοιτος/η Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών
- ○ Απόφοιτος/η Επαγγελματικού Τίτλου Κατάρτισης Ελεγκτών Λογιστών
- ○ Απόφοιτος/η Άλλης Διεθνώς Αναγνωρισμένης Πιστοποίησης
- ○ Απόφοιτος Διδακτορικού Διπλώματος

Προϋπηρεσία στο Ελεγκτικό επάγγελμα και στην διενέργεια Τακτικών Ελέγχων.

- 1-6
- 7-15
- 16-20
- Άνω των 20

Προϋπηρεσία στην έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού, παράλληλα με την διενέργεια Τακτικών Ελέγχων.

- 1-6
- 7-15
- 16-20
- Άνω των 20

Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού προσφέρει πλεονεκτήματα στην φορολογική συμμόρφωση των ελεγχόμενων επιχειρήσεων;

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου



Πιστεύετε ότι το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό συνεισφέρει στην υιοθέτηση φορολογικής συνείδησης;

- Πάρα πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου

Θεωρείτε ότι το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό οδηγεί στην εξάλειψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής;

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου

Νομίζετε ότι μέσω του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού αυξάνονται τα φορολογικά έσοδα του κράτους;

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου

Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό έχει συμβάλλει στην ωρίμανση του επιχειρηματικού φορολογικού πλαισίου της χώρας;

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου

Θεωρείτε ότι μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών παρέχετε φορολογική ασφάλεια στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις;

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου

Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών επιταχύνονται οι φορολογικοί έλεγχοι στις επιχειρήσεις και η αποσυμφόρηση των φοροελεγκτικών μηχανισμών;

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου

Θεωρείτε ότι μέσω της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών περιορίζεται ο ρόλος του κράτους στην εποπτεία του φορολογικού συστήματος και στην διενέργεια ελέγχων;

- ◯ Πάρα Πολύ
- ◯ Πολύ
- ◯ Αρκετά
- ◯ Λίγο
- ◯ Καθόλου

Πιστεύετε ότι κατά το στάδιο ελέγχου των φορολογικών διατάξεων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, αντιμετωπίζονται νωρίτερα φορολογικά ζητήματα και λανθασμένοι φορολογικοί χειρισμοί των ελεγχόμενων επιχειρήσεων πριν την επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων και κυρώσεων;

- ◯ Πάρα Πολύ
- ◯ Πολύ
- ◯ Αρκετά
- ◯ Λίγο
- ◯ Καθόλου

Θεωρείτε ότι κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου των φορολογικών διατάξεων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, η ελεγχόμενη επιχείρηση μπορεί πιο εύκολα να προσελκύσει νέες επενδύσεις, εξαγορές και συγχωνεύσεις;

- ◯ Πάρα Πολύ
- ◯ Πολύ
- ◯ Αρκετά
- ◯ Λίγο
- ◯ Καθόλου

Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι μέσω του Προγράμματος Ελέγχου επιτυγχάνεται διαφάνεια στους φορολογικούς ελέγχους;

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου

Θεωρείτε ότι το Πρόγραμμα Ελέγχου καθορίζει με μεγάλη ακρίβεια το αντικείμενο και το σκοπό του φορολογικού ελέγχου;

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου

Πιστεύετε ότι μέσω του Προγράμματος Ελέγχου, οι Φορολογικές Αρχές παρέχουν την κατάλληλη καθοδήγηση στους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές;

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου

Νομίζετε ότι κατά την τέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών μέσω του Προγράμματος Ελέγχου, επιτυγχάνεται η παρακολούθηση και η αξιολόγηση των ευρημάτων;

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου

Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το Πρόγραμμα Ελέγχου έχει συνδράμει στην αναβάθμιση των ελεγκτικών διαδικασιών, προκειμένου να επιτευχθούν οι εκάστοτε στόχοι των Φορολογικών Αρχών;

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου

Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι η έκδοση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού θα πρέπει να γίνει υποχρεωτική για τις παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων;

	Πάρα Πολύ	Πολύ	Αρκετά	Λίγο	Καθόλου
Μεγάλες Οντό...	○	○	○	○	○
Μεσαίες Οντό...	○	○	○	○	○
Μικρές Οντότ...	○	○	○	○	○
Πολύ Μικρές ...	○	○	○	○	○

Θεωρείτε ότι οι οδηγίες και οι κατευθύνσεις που δίνονται στο Πρόγραμμα Ελέγχου πρέπει να είναι πιο λεπτομερείς;

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου

Σε ποιον βαθμό πιστεύετε ότι πρέπει να πραγματοποιηθούν αλλαγές στην διαδικασία έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού;

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου

Πιστεύετε ότι οι Φοροελεγκτικές Αρχές θα πρέπει να εμπιστευτούν προτάσεις, διορθώσεις και τυχόν συμπληρώσεις από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές για την εφαρμογή του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού;

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου

Κρίνετε αναγκαία την συνέχιση έκδοσης των Φορολογικών Πιστοποιητικών ως διαδικασία φορολογικού ελέγχου;

- Πάρα Πολύ
- Πολύ
- Αρκετά
- Λίγο
- Καθόλου