



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ
ΑΝΑΛΥΣΗ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ

ΤΟΥ

ΚΥΠΑΡΙΣΣΟΠΟΥΛΟΥ ΔΗΜ. ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Νεγκάκης Ι. Χρήστος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2018

**Αφιερώνεται στην οικογένεια μου,
που με στηρίζει τόσα χρόνια αγόγγυστα.**

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος της Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής, του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Θερμές ευχαριστίες θα ήθελα να εκφράσω στην οικογένεια μου, για την ηθική και οικονομική στήριξη που μου προσέφερε τόσο χρόνια, καθώς και για τη δυνατότητα που μου δίνει να κάνω πάντα το επόμενο βήμα.

Ιδιαίτερα θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Νεγκάκη Χρήστο, για την αμέριστη συμπαράσταση και στήριξη που μου προσέφερε καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου, με συμβουλές και καθοδήγηση πάντα στο μέγιστο.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Από τα αρχαία χρόνια ο έλεγχος είχε καθολική συμβολή στη λειτουργία της οικονομίας και την πρόοδο της κάθε χώρας. Μέσα στο τρέχον οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον, ο ρόλος της ελεγκτικής αποκτά ακόμη μεγαλύτερη σημασία για την οργάνωση μιας ολοκληρωμένης φορολογικής βάσης, μείζον ζήτημα για την άσκηση αποτελεσματικής οικονομικής πολιτικής παγκοσμίως.

Κορωνίδα της ελεγκτικής διαδικασίας στη χώρα μας, αποτελεί η εισαγωγή του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού, για συγκεκριμένη κατηγορία οντοτήτων, με καθιερωμένο έλεγχο σε ετήσια βάση από νόμιμους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν.3693/2008. Μέχρι πρότινος αυτός ο έλεγχος αποτελούσε αποκλειστική αρμοδιότητα των οργάνων του κράτους, με σκοπό τον προσδιορισμό των τυχόν φορολογικών υποχρεώσεων-παραβάσεων.

Ο κύριος σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιάσει το νομοθετικό πλαίσιο έκδοσης του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού, την διαχρονική του πορεία ανά τα έτη αλλά και τις μελλοντικές προσδοκίες για την βελτίωση των φορολογικών ελέγχων, από τον δημόσιο ή ιδιωτικό τομέα, γενικότερα.

Λέξεις - κλειδιά: Φορολογικό Πιστοποιητικό, Φορολογικός Έλεγχος, ΕΛΠ, ΚΦΕ, ΚΦΔ, Ν.2238/1994, ΠΟΛ. 1159/2011, ΠΟΛ. 1124/2015

ABSTRACT

Since ancient times, audit has had a global contribution to the economy and the progress of each country. Within the current economic and social environment, the role of auditing becomes even more important for the organization of an integrated tax base, a major issue for effective economic policymaking in the world.

Corollary of the audit procedure in our country, constitutes the introduction of the tax certificate for a particular category of entities, with an established audit on a yearly basis by statutory chartered accountants and audit firms registered in the public register of Law 3693/2008. Until recently, this control was the sole responsibility of the government, for the purpose of identifying any tax obligations - offenses.

The main purpose of this paper is to present the legislative framework for the issuance of the annual tax certificate, its long-term course over the years, and future expectations to improve tax audits from the public or private sector in general.

Key words: Tax Certificate, Tax Auditing, HAS, TIC, TPC, L.2238/1994, POL. 1159/2011, POL. 1124/2015

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ	ii
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	iii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	iv
ABSTRACT	v
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ	viii
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ	ix
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	1
1.2 Ερευνητικά Ερωτήματα	4
1.3 Σκοπός	4
1.4 Δομή	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΙΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	10
3.1 Αντικειμενικός σκοπός του Ν.3693/2008	10
3.2 Έκθεση ελέγχου	12
3.3 Ελεγκτικά Πρότυπα	13
3.4 Ποιοτικός Έλεγχος	14
3.4.1 Αποτελέσματα Ποιοτικών ελέγχων	17
3.5 Νέο θεσμικό πλαίσιο μετά την ψήφιση του Ν.4449/2017	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ	30
4.1 Είδη ελέγχου πριν την εφαρμογή του Φορολογικού Πιστοποιητικού	30
4.2 Έναρξη εφαρμογής του Φορολογικού Πιστοποιητικού	32
4.3 Υπόχρεοι στην εφαρμογή του μέτρου	34
4.4 Περιεχόμενο και αντικείμενα Φορολογικού Πιστοποιητικού	39
4.4.1 Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης	39
4.4.2 Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων	41

4.5 Αντικείμενα, Μέθοδος και Τεκμηρίωση του ελέγχου	42
4.6 Διαδικασία έκδοσης Φορολογικό Πιστοποιητικού	47
4.7 Έλεγχος από την φορολογική αρχή	49
4.7.1 Καθεστώς μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ	51
4.7.2 Καθορισμός διαχρονικά του δείγματος ελέγχου	53
4.7.3 Ποινές και πρόστιμα στους εμπλεκόμενους φορείς	55
4.8 Διεθνείς πρακτικές	61
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	64
 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	68
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	74
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α	74

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Κριτήρια μεγέθους Μεσαίων και Μεγάλων οντοτήτων βάσει του Ν.4308/2014, σελ. 35

Πίνακας 2: Υπαγωγή σε έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές - λογιστές βάσει μεγέθους οντότητας, σελ. 37

Πίνακας 3: Κριτήρια μεγέθους Μικρών οντοτήτων βάσει του Ν.4308/2014, σελ. 38

Πίνακας 4: Ειδικά φορολογικά αντικείμενα για τα οποία πραγματοποιείται ο έλεγχος, σελ. 44

Πίνακας 5: Καθοριζόμενα όρια για τον έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών, σελ. 45

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

Α.Α.Δ.Ε.	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Α.Ε.Π.	Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν
Α.Υ.Ο.	Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
Γ.Γ.Δ.Ε.	Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
Δ.Ε.Δ.	Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Δ.Π.Ε.	Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου
Ε.Ε.Π.	Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα
Ε.Λ.Τ.Ε.	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων
Ε.Λ.Π.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Κ.Φ.Δ.	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
ΝΠΔΔ	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
ΠΟΛ.	Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος
Σ.Ο.Ε.	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών
Σ.Ο.Ε.Λ.	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
Φ.Ε.Κ.	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Βασικός πυλώνας ενός οργανωμένου κράτους για την άσκηση οικονομικής πολιτικής αποτελεί η επιβολή των φόρων. Η ύπαρξη δηλαδή, αναγκαστικής μονομερούς οικονομικής παροχής από τους ιδιώτες ή τις νομικές οντότητες προς το κράτος χωρίς την ύπαρξη αντίστοιχης ειδικής και άμεσης αντιπαροχής προς αυτόν που επωμίζεται το φορολογικό βάρος, αλλά αντίθετα μια έμμεση και γενική αντιπαροχή προσφοράς υπηρεσιών και αγαθών προς τους πολίτες. Ο εξαναγκασμός για την καταβολή του φόρου αναδεικνύεται και από το γεγονός ότι δημόσια έσοδα αποτελούν και οι φορολογικές κυρώσεις που επιβάλλονται για την μη καταβολή των φόρων καθώς και τα χρηματικά πρόστιμα, προκειμένου ο διοικούμενος να συμμορφωθεί προς τις σχετικές διατάξεις.

Η ύπαρξη του κράτους και των μηχανισμών του στην ουσία στηρίζεται στην δυνατότητα να φορολογεί ανθρώπους και περιουσίες, πράγμα που αποτελεί σημείο τριβής των κοινωνικών ομάδων η οποία εκδηλώνεται άλλοτε παθητικά και άλλοτε ενεργητικά. Στις ενεργητικές αντιδράσεις που προκαλούν οικονομικές παρενέργειες συγκαταλέγεται τόσο η φοροδιαφυγή όσο και η φοροαποφυγή αλλά και η μετακύλιση των φόρων. Υπό τις δυσμενείς δημοσιονομικές συνθήκες της χώρας καθίσταται επιτακτική η κοινωνική ανάγκη για δίκαιες και διαφανείς διαδικασίες είσπραξης των φόρων προκειμένου να καταστεί απρόσκοπτη η παροχή δημόσιων αγαθών.

Με γνώμονα τα παραπάνω, αρμόδιο όργανο στην χώρα μας για τα δημόσια έσοδα είναι το Υπουργείο Οικονομικών και από 01.01.2017 σύμφωνα με το Ν.4389/2016 η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), με την κατάργηση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.)¹, που σκοπός της είναι ο προσδιορισμός, η βεβαίωση και η είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της. Η επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης των δημοσίων εσόδων θεμελιώνεται από την δημιουργία μιας σχέσης εμπιστοσύνης με τους πολίτες η οποία θα πηγάζει από την ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου.

¹ Παράγραφος 4, Άρθρο 1, Ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94/27.05.2016)

Ο νομοθέτης για πρώτη φορά με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 17 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23.04.2010) οδηγήθηκε σε καθιέρωση μιας ριζικής και νεωτεριστικής λύσης για τα ελληνικά δεδομένα με την εισαγωγή του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού. Έτσι οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν.3693/2008 και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, υποχρεούνται παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, να διενεργήσουν και έλεγχο για όλα τα φορολογικά αντικείμενα και να εκδίδουν σχετικό πιστοποιητικό, το οποίο θα περιλαμβάνει παρατηρήσεις και παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Η φορολογική νομοθεσία ωστόσο από την έναρξη εφαρμογής του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού έχει τροποποιηθεί πολλές φορές και ενώ το κύριο νομοθέτημα που συγκέντρωνε τις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων σε ένα ενιαίο κείμενο ήταν ο Ν.2238/94 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) από 01.01.2014 επήλθαν φορολογικές μεταρρυθμίσεις τόσο στον ίδιο τον κώδικα φορολογίας εισοδήματος με το Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) όσο και στις φορολογικές διαδικασίες και στην μεθοδολογία του ελέγχου που διέπονται πλέον από τον Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013).

Αρχικά η διαδικασία που αφορούσε το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό καθορίστηκε με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.07.2011 (ΦΕΚ Β' 1657/26.07.2011) και διέπονταν από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 που αξιολογήθηκε και κρίθηκε από την Ε.Λ.Τ.Ε. ως η πιο κατάλληλη για την πραγματοποίηση του έργου της αξιολόγησης της φορολογικής συμμόρφωσης, σε συνδυασμό με το επίπεδο διασφάλισης που επιζητά από το συγκεκριμένο έργο το Υπουργείο Οικονομικών.

Σε συνέχεια της ανωτέρω ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 ακολούθησε μια σειρά τροποποιήσεων και παρατάσεων στην εφαρμογή του μέτρου που κρίθηκαν απαραίτητες προκειμένου να αντιμετωπισθούν δυσχέρειες τόσο κατά την πρώτη εφαρμογή του, όσο και των απαραίτητων οδηγιών και διευκρινήσεων που απαιτούσε η ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή, όπως η πρόσφατη δημοσίευση της ΠΟΛ. 1148 (ΦΕΚ Β' 3381/10.08.2018).

Μεταγενέστερα και σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που κυρώθηκε με τον Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) για χρήσεις που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 40 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 όπως ισχύει, εκδόθηκε η απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1124/18.06.2015 (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015) όπως τροποποιήθηκε μερικώς στην συνέχεια από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων με την ΠΟΛ.1067/12-

04-2018 (ΦΕΚ Β' 1320/17-04-2018), που καθόρισε την διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), σχετικά με το Φορολογικό Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν.3693/2008.

Το Ετήσιο Πιστοποιητικό Φορολογικής Συμμόρφωσης εφαρμόστηκε στη χώρα μας σε μια αρνητική συγκυρία για τον θεσμό, σε συνθήκες δημοσιονομικής ανισορροπίας και σε φορολογικές περιόδους που σημειώθηκαν δραματικές αλλαγές στις αγορές προϊόντων, υπηρεσιών, χρήματος και κεφαλαίων, που με τη σειρά τους επέφεραν μείωση στην αγοραστική δύναμη των καταναλωτών, περιορισμούς στη ρευστότητα και κεφαλαιοδότηση των επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα τη σημαντική πτώση των εσόδων τους.

Ταυτόχρονα, καθ' όλη την περίοδο αυτής της βαθιάς οικονομικής κρίσης, σημειώνονταν σημαντικές αλλαγές στη νομοθεσία, με την εισαγωγή νέων φορολογικών νόμων, την εφαρμογή νέων λογιστικών προτύπων και την επιβολή δημοσιονομικών προσαρμογών και περιορισμών στη φορολογική διοίκηση. Σ' αυτές τις δυσμενείς συνθήκες, όπου ήταν απαραίτητη η εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων στην πηγή, η ποιότητα και η συχνότητα του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης των ορκωτών ελεγκτών, με την υποβολή του Ετήσιου Πιστοποιητικού για τις μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις, ήρθε να καλύψει σε ένα ικανοποιητικό βαθμό την αδήριτη ανάγκη του Ελληνικού Δημοσίου για την ενίσχυση ή τουλάχιστον συγκράτηση της πτώσης των φορολογικών εσόδων, με βραχύτερο χρόνο εισπράξεως².

Μετά από πέντε έτη υποχρεωτικής εφαρμογής του θεσμού, από την 01.01.2016 ο έλεγχος φορολογικής συμμόρφωσης από ορκωτούς ελεγκτές καθίσταται προαιρετικός. Η διαδικασία του Φορολογικού Πιστοποιητικού έλαβε αμφιλεγόμενα σχόλια, ιδίως κατά το πρώτο έτος της εφαρμογής του θεσμού, κυρίως λόγω του γεγονότος ότι οι ελεγχόμενες εταιρείες επωμίζονται το κόστος του ελέγχου της φορολογικής τους συμμόρφωσης και λόγω του όγκου των πληροφοριών που πρέπει να συλλέγονται από τους ορκωτούς ελεγκτές, με αντίκτυπο στο λογιστήριο ή και σε άλλα τμήματα των επιχειρήσεων.

² Σούρμπης, 2016

Ωστόσο, οι περισσότερες εταιρείες έχουν υιοθετήσει σταδιακά μια θετική στάση, αξιολογώντας το πλεονέκτημα της διασφάλισης που παρέχεται έγκαιρα, της συνεχούς επικοινωνίας με τους ορκωτούς ελεγκτές για τον ταχύτερο εντοπισμό των θεμάτων και τη μείωση των μεταγενέστερα επιβαλλόμενων πρόστιμων και προσαυξήσεων³. Από την άλλη πλευρά, παρά τα θετικά στοιχεία, η διαδικασία παρουσιάζει σημαντικά μειονεκτήματα, με κυριότερο αυτό της μη περαίωσης της ελεγχόμενης χρήσης για τις εταιρείες και την ανασφάλεια για πιθανότητα πλήρους επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές.

1.2 Ερευνητικά Ερωτήματα

Η εργασία καλείται να απαντήσει σε ερωτήματα σχετικά με την ποιότητα, αποτελεσματικότητα και παρουσίαση της διαδικασίας έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού. Ενδεικτικά θα μπορούσαν να αναφερθούν τα παρακάτω ερωτήματα: Ποια είναι η ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή; Τι είναι το φορολογικό πιστοποιητικό και ποιες είναι οι ευθύνες και οι υποχρεώσεις των ελεγχόμενων εταιρειών; Είναι το ιδανικό μοντέλο φορολογικού ελέγχου; Ποια τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την εφαρμογή του;

1.3 Σκοπός

Σκοπό της παρούσας εργασίας αποτελεί η παρουσίαση του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού, η ανάλυση της διαδικασίας έκδοσης του, με παράλληλη αναφορά στους εμπλεκόμενους φορείς, καθώς και η αξιολόγηση της επίτευξης των επιδιωκόμενων στόχων και ωφελημάτων από την εφαρμογή του μέτρου. Επιπρόσθετα, αντικείμενο της είναι η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της εφαρμογής του φορολογικού ελέγχου μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού για τις ελεγχόμενες εταιρείες και το κράτος, τα πλεονεκτήματα - μειονεκτήματα από την εφαρμογή του μέτρου, καθώς και η ανάπτυξη προτάσεων που θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη από παράγοντες της φορολογικής διοίκησης της χώρας για την κατάρτιση ενός ιδανικού μοντέλου φορολογικού ελέγχου. Το μοντέλο αυτό θα εξυπηρετεί καλύτερα αφενός τις ανάγκες του κράτους για την επίτευξη των εισπρακτικών του στόχων και αφετέρου τις ανάγκες των ελεγχόμενων εταιρειών για την αποδοχή του φορολογικού συστήματος, ως ένα εργαλείο το οποίο αποκαθιστά το αίσθημα της δικαιοσύνης στην αγορά, στηρίζει την ενδυνάμωση της ανταγωνιστικότητας και προάγει την ανάπτυξη της οικονομίας.

³ Σούρμπης, 2016

1.4 Δομή

Η παρούσα εργασία αποτελείται συνολικά από το πρώτο εισαγωγικό κεφάλαιο και τέσσερα κεφάλαια στο κύριο μέρος. Στο εισαγωγικό κεφάλαιο γίνεται σύντομη αναφορά στις δομές άντλησης των κρατικών εσόδων μέσω των φόρων και στην καθιέρωση του θεσμού του Φορολογικού Πιστοποιητικού στην χώρα μας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται επισκόπηση της βιβλιογραφίας, στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται το νομοθετικό πλαίσιο των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων του Ν.3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174/25.08.2008) και του πρόσφατου Ν. 4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017).

Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στους ελέγχους των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, τις υπόχρεες επιχειρήσεις, τις μεθόδους ελέγχου, τους ποιοτικούς ελέγχους που διενεργούνται από την ΕΛΤΕ, τους ελέγχους που διενεργούνται από την φορολογική αρχή και την δειγματοληψία των υποθέσεων.

Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται συμπεράσματα και προτάσεις για την βελτίωση του εν λόγω θεσμού, ως μέτρο αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και αύξησης των δημοσίων εσόδων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΙΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Στο πλαίσιο της βιβλιογραφικής επισκόπησης έχει πραγματοποιηθεί συνοπτική αναφορά στην εξέλιξη του θεσμού του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης με την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού από τους νόμιμους ορκωτούς ελεγκτές των εταιρειών, διενεργώντας μια ιστορική αναδρομή από την έναρξη της εφαρμογής του το 2011 μέχρι την αλλαγή σε προαιρετική εφαρμογή του το 2016. Στη συνέχεια, γίνεται μια σύντομη περιγραφή της διαδικασίας του ελέγχου όπως πραγματοποιείται σήμερα, αναφέροντας τα βασικά σημεία της ΠΟΛ. 1124/2015 και των ελεγκτικών βημάτων του προγράμματος ελέγχου ανά φορολογικό αντικείμενο.

Εκτός από τους τομείς στους οποίους πραγματοποιείται έλεγχος υπάρχει εκτενής αναφορά στα Διεθνή Πρότυπα ελέγχου με βάση τα οποία διεξάγονται οι έλεγχοι σήμερα στην χώρα μας. Συγκεκριμένα εξετάζονται οι γενικές αρχές ελέγχου και οι ευθύνες των ελεγκτών, η αξιολόγηση και η αντιμετώπιση του ελεγκτικού κινδύνου, η ελεγκτική μαρτυρία, τα ελεγκτικά συμπεράσματα και πιστοποιητικά.

Οι Νεγκάκης και Ταχυνάκης (2017), επισημαίνουν ότι η αύξηση του μεγέθους και της πολυπλοκότητας των επιχειρήσεων και η ανάπτυξή τους, σε συνδυασμό με την επίτευξη των επιχειρηματικών τους στόχων, καθιστούν επείγουσα την ανάγκη να υιοθετήσουν νέες διαδικασίες και νέα μέτρα, έτσι ώστε να εξασφαλιστεί η εύλογη, αποδοτική και αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης. Οι εξελίξεις αυτές, συνέβαλαν στο γεγονός της απαραίτητης δημιουργίας ενός πολύ σημαντικού εργαλείου ελέγχου και ανάλυσης των δεδομένων, το οποίο αφορά τις λειτουργίες και διαδικασίες των επιχειρήσεων. Αυτό το εργαλείο ονομάζεται «εσωτερικός, οικονομικός, λογιστικός και διαχειριστικός έλεγχος» ή ακριβέστερα, «Σύστημα Ελέγχου».

Ο Ντζανάτος (2009), παρουσιάζει το επάγγελμα των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ότι βρίσκεται σε ένα κρίσιμο, δύσκολο στάδιο της ιστορικής του ανάπτυξης, που συνιστά αποτέλεσμα συγκεκριμένης ιστορικής εξέλιξης. Ένα στάδιο μεταβατικό, που θα διαρκέσει αρκετά, ενώ στο τέλος θα προκύψουν νέες ισορροπίες σε πιο αναβαθμισμένο επίπεδο. Οι σκληρές διαδικασίες της προσαρμογής απαιτούν ταχύτατη αφομοίωση νέων γνώσεων και απόκτηση νέων δεξιοτήτων. Η εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, που έχει πρόσφατα νομοθετηθεί, αυξάνει δραματικά τις υποχρεώσεις των ελεγκτών. Επομένως αυτά τα πρότυπα πρέπει να κατανοηθούν και σε κάποιο βαθμό, να απομυθοποιηθούν. Με την

παράθεση περιεχομένου κάθε προτύπου, δίνεται η δυνατότητα επεξήγησης του τρόπου εφαρμογής του με αποτέλεσμα να λειτουργεί ως εργαλείο βασικής κατανόησης της τεχνικής του ελέγχου για κάθε ενεργό ελεγκτή, αλλά και για όποιον σκέφτεται να ακολουθήσει το επάγγελμα.

Επιπλέον, παρουσιάζεται η μετά τον έλεγχο διαδικασία που ακολουθείται κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού σε αντιπαραβολή με την αντίστοιχη διαδικασία κατά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου από τις αρμόδιες φορολογικές ελεγκτικές αρχές. Ο Σούρμπης (2016), αναφέρει ότι εκτός από το όφελος της διασφάλισης που παρέχεται στις φορολογικές αρχές με την έγκαιρη καταβολή των οφειλόμενων φόρων, διασφαλίζονται και οι μέτοχοι και οι επενδυτές, όπως και η διοίκηση των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, αφού ο έλεγχος φορολογικής συμμόρφωσης επιφέρει και άμεσα οφέλη για τις ελεγχόμενες εταιρείες, λόγω της μείωσης των επιβαλλόμενων προστίμων και κυρώσεων, δεδομένου ότι τα φορολογικά θέματα εντοπίζονται και διευθετούνται εγκαίρως, ενώ μειώνεται σημαντικά η ανάγκη σχηματισμού συσσωρευμένων προβλέψεων για μελλοντικούς φόρους επί των ανέλεγκτων παρελθουσών χρήσεων.

Επιπλέον, Εξαιτίας του μεγάλου πλήθους των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, κατά κανόνα οι διενεργούμενοι έλεγχοι από τη φορολογική διοίκηση δεν διεκπεραιώνονται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά από το πέρας των ελεγχόμενων χρήσεων. Αυτό το γεγονός προσθέτει μια ανασφάλεια αλλά και πρόσθετη επιβάρυνση στις εταιρείες, αφού είναι αναγκαία η διατήρηση πλήθους πληροφοριών σχετικά με τα φορολογικά αντικείμενα, καθώς και των σχετικών δικαιολογητικών, λογιστικών βιβλίων και στοιχείων για αρκετά χρόνια, μέχρι την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές ή την οριστική παραγραφή των ελεγχόμενων χρήσεων.

Ο Μάρκοβιτς (2017), επισημαίνει ότι οι φορολογικές αρχές δεν έχουν την πολυτέλεια να σχεδιάζουν συστήματα όπως αυτά τους εξυπηρετούν και να αγνοούν τις αντιλήψεις και τις ανάγκες της κοινωνίας. Αρκεί αυτές να μην είναι καθοδηγούμενες, επιβαλλόμενες και τεχνητά κατασκευασμένες. Τότε εξυπηρετούν ιδιοτελείς σκοπούς και εκπορεύονται να ομάδες, συνήθως επιχειρηματικών ή πολιτικών συμφερόντων, που δεν ενδιαφέρονται για το κοινωνικό σύνολο, την υγιή επιχειρηματικότητα και το δημόσιο συμφέρον.

Από την άλλη πλευρά, η απάντηση στα ερωτήματα δεν είναι να φέρνουμε στη διοίκηση την κοινωνία ή τους εκπροσώπους της μέσω των «κυλιόμενων θυρών» γιατί αυτή είναι μια κοντόφθαλμη αντιμετώπιση για ένα σοβαρό πρόβλημα. Η φορολογική διοίκηση οφείλει να εμπλέκεται σε μια διαρκή ανακλαστική διαδικασία με την κοινωνία, να τη

στοχάζεται για να σχεδιάσει με στρατηγική λογική το φορολογικό σύστημα, τη φορολογική διοίκηση, τα φορολογικά οφέλη, την ενσυνείδητη ηθική υπακοή στους νόμους, την εφαρμογή κανόνων και διαδικασιών επιβολής των νόμων και την εμπέδωση αισθήματος φορολογικής δικαιοσύνης στην κοινωνία.

Περαιτέρω, παρατίθενται οι πρόσφατες εξελίξεις σχετικά με τη διαδικασία επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές και περαίωσης των φορολογικών ετών. Οι Κορομηλάς και Τσιαουσίδου (2017), αναφέρονται στην ενδικοφανή προσφυγή ως έναν μηχανισμό εξωδικαστικής επίλυσης μιας φορολογικής διαφοράς και πρέπει να λειτουργεί όχι σαν ένα στάδιο προετοιμασίας της δικαστικής προσφυγής, αλλά σαν εργαλείο που θα τροποποιήσει ή θα ακυρώσει μια καταλογιστική πράξη, εφόσον κριθούν επαρκείς οι ισχυρισμοί του φορολογουμένου. Εξάλλου επειδή η Φορολογική Διοίκηση έχει μεγαλύτερη δυνατότητα επέμβασης σε οποιαδήποτε καταλογιστική πράξη έχει η ίδια εκδώσει, σε σχέση με το Διοικητικό Δικαστή, καταλαβαίνουμε όλοι ότι με τη διαδικασία αυτή πρέπει να διορθώνει τις τυχόν πλημμέλειες των καταλογιστικών πράξεων, ουσιαστικά αυτοελεγχόμενη, παρέχοντας την απαραίτητη προστασία στο φορολογούμενο και συμβάλλοντας στην αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων.

Η ενδικοφανής προσφυγή, όπως αυτή προβλέπεται σήμερα για τις φορολογικές υποθέσεις, δεν λειτουργεί με τον τρόπο που ο νομοθέτης θα ήθελε. Οι υποθέσεις είναι πολλές, η ουσιαστική μελέτη αυτών απαιτεί πολύ χρόνο και σαφώς μεγαλύτερο αριθμό εξειδικευμένων υπαλλήλων. Ο χρόνος είναι ελάχιστος και οι υπάλληλοι δεν επαρκούν για την μελέτη όλων των υποθέσεων, με αποτέλεσμα να παρέρχεται η σχετική προθεσμία και η πλειοψηφία των υποθέσεων να θεωρείται ότι έχουν απορριφθεί εκ του λόγου αυτού, από όσες δε έχουν εξετασθεί, η συντριπτική πλειοψηφία τους πάλι έχει απορριφθεί. Αποτέλεσμα, μα φυσικά αυτό που ήθελε να αποφύγει ο νομοθέτης, δηλαδή η συσσώρευση πολλών υποθέσεων ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων η εκδίκαση των οποίων είναι χρονοβόρα, με ό,τι αυτό συνεπάγεται αφενός για το φορολογούμενο και αφετέρου για τη Φορολογική Διοίκηση.

Ο Πανταζόπουλος (2017), αναφέρθηκε σε όλες εκείνες τις νομικές ενέργειες που ακολουθούν την περαίωση του ελέγχου. Κατέγραψε κατόπιν αναλυτικά το περιεχόμενο μίας έκθεσης ελέγχου και το χρονοδιάγραμμα ενός φορολογικού ελέγχου, από την έναρξή του έως και την προσφυγή στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια. Αναπτύχθηκαν οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου συγκριτικά προ του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και κατά τον εν ισχύ Κώδικα, όπως και το σύννομο περιεχόμενο αυτών. Οι εν λόγω πράξεις διακρίνονται σε: α) πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) προληπτικού

προσδιορισμού φόρου. Κατόπιν προσδιορίστηκαν τα μέτρα διασφάλισης του άρθρου 46 παρ. 5 ΚΦΔ, οι εκτελεστοί τίτλοι κατά το άρθρο 45 ΚΦΔ, η διαδικασία της αναγκαστικής εκτέλεσης και η μεθοδολογία της δικαστικής αμφισβήτησης των φορολογικών καταλογισμών. Επιπρόσθετα, τόνισε τα καίρια σημεία της ενδικοφανούς προστασίας, της τακτικής δικαστικής προστασίας, της αναίρεσης, της προσωρινής δικαστικής προστασίας και της ανακοπής επί της εκτέλεσης, των δικονομικών βοηθημάτων και μέσων δηλαδή σε μία υπόθεση φορολογικού ελέγχου.

Τέλος, αναφέρονται οι διεθνείς πρακτικές όσον αφορά στον θεσμό του φορολογικού πιστοποιητικού ή παρεμφερών διαδικασιών. Ο Ebimobowei (2013), εξετάζει τις επιπτώσεις του φορολογικού ελέγχου στη φορολογική συμμόρφωση στη Νιγηρία. Βάσει του εμπειρικού αποτελέσματος, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο φορολογικός έλεγχος είναι μία από τις στρατηγικές συμμόρφωσης που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την επίτευξη της φορολογικής συμμόρφωσης στη Νιγηρία, επειδή ο μέσος Νιγηριανός είναι γνωστός για φοροδιαφυγή και αποφυγή χρησιμοποιώντας όλα τα διαθέσιμα μέσα μη καταβολής φόρο στην κυβέρνηση. Ως εκ τούτου, συνιστά, μεταξύ άλλων, ότι η κυβέρνηση θα πρέπει να επιδείξει κάποιο βαθμό λογοδοσίας και διαφάνειας όσον αφορά τα έσοδα που συγκεντρώνονται για να ενημερώσουν τους πολίτες για τη σχέση μεταξύ φορολογικών εσόδων και δαπανών. Η κυβέρνηση πρέπει να εφαρμόσει τις σχετικές φορολογικές νομοθεσίες πιστά, δίκαια και χωρίς να λαμβάνει υπόψη το καθεστώς και την οργάνωση των συγκεκριμένων προσώπων προκειμένου να μειωθεί το υψηλό επίπεδο φοροδιαφυγής σε όσους είναι αυτοαπασχολούμενοι. Οι αρμόδιες φορολογικές αρχές σε όλα τα επίπεδα θα πρέπει να βελτιώσουν το επίπεδο φορολογικού ελέγχου που χρησιμοποιείται για την αποτελεσματικότητα και την αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης.

Ο Torgler (2003), αναφέρεται στο φορολογικό ηθικό εστιάζοντας στο ηθικό μέρος του φόρου εισοδήματος. Αναλύει το τρίπτυχο ανάμεσα στα ηθικά συναισθήματα, τη δικαιοσύνη και τη σχέση μεταξύ του φορολογούμενου και της κυβέρνησης. Η έρευνα υπογραμμίζει τη σημασία της ενσωμάτωσης του φορολογικού ηθικού για την καλύτερη κατανόηση του φόρου. Τα ευρήματα υποδηλώνουν ότι τα άμεσα δημοκρατικά δικαιώματα, η τοπική αυτονομία και η εμπιστοσύνη στην κυβέρνηση, καθώς και το νομικό σύστημα έχει σημαντική θετική επίδραση στο φορολογικό ηθικό των ανθρώπων. Ωστόσο η συχνότητα των φορολογικών ελέγχων οδηγούν σε μεγαλύτερη φορολογική συμμόρφωση απόλυτος καθοριστικός παράγοντα για την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Αντικειμενικός σκοπός του Ν.3693/2008

Αρχικά με το Π.Δ.226/1992 (ΦΕΚ Α' 120/14.07.1992) συστήθηκε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) που απέβλεπε στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς ανεγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία⁴.

Μετέπειτα με την ψήφιση του Ν.3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174/25.08.2008) και συγκεκριμένα με το άρθρο 44 αυτού, από την έναρξη ισχύος του ανωτέρω νόμου καταργήθηκαν οι διατάξεις του Π.Δ. 226/1992 "Περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή".

Με τον παραπάνω νόμο που φέρει τον τίτλο «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/EK περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις», εναρμονίστηκε το νομικό πλαίσιο της χώρας μας, όσο αφορά το επάγγελμα των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, με την Οδηγία 2006/43 ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 (ΕΕ L157 της 9-6-2006).

Η αναγκαιότητα εισαγωγής του νέου νομοθετικού πλαισίου, υπαγορεύθηκε από το σχετικό δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και από τις γενικότερες σύγχρονες τάσεις, τόσο στον ευρωπαϊκό όσο και στο διεθνή χώρο. Το κείμενο της Οδηγίας απέβλεπε στη ρύθμιση βασικών παραμέτρων του ελεγκτικού επαγγέλματος όπως στην καθιέρωση εποπτικής αρχής, στην διενέργεια ποιοτικών ελέγχων και επιβολής πειθαρχικών κυρώσεων,

⁴ Άρθρο 2 ΠΔ 226/1992 (ΦΕΚ Α' 120/14.07.1992)

στην διασφάλιση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή⁵.

Με τον Ν. 3693/2008 καθορίζονταν κανόνες σχετικά με τον έλεγχο των ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που επεκτείνονταν και σε άλλες ελεγκτικές εργασίες που διενεργούνται από τους ελεγκτές και τις ελεγκτικές εταιρείες. Ειδικότερα ρυθμίστηκαν κατά τρόπο λεπτομερή το λογιστικό ελεγκτικό επάγγελμα και κυρίως οι προϋποθέσεις για την απόκτηση και διατήρηση της επαγγελματικής άδειας, τόσο του νομίμου ελεγκτή, όσον και των ελεγκτικών γραφείων. Ορίζονται λεπτομερώς οι απαραίτητες γνώσεις που απαιτούνται για τη συμμετοχή των υποψηφίων στις εξετάσεις όπως: Γενικές Αρχές Λογιστικής, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Κοστολόγηση και Διοικητική Λογιστική, Φορολογικό Δίκαιο, καθώς επίσης και τα σχετικά με την άσκησή τους, προκειμένου να αποκτήσουν την επαγγελματική άδεια.

Πρόσφατα με τον Ν. 4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017) ενσωματώθηκε στην νομοθεσία της χώρας μας η Οδηγία 2014/56/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών με έναρξη ισχύος από 01/01/2017.

Κατά αυστηρό και αντικειμενικό τρόπο ρυθμίζονταν επίσης οι προϋποθέσεις για τη διατήρηση της σχετικής άδειας, όσο και οι παραβάσεις κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, που μπορούν να οδηγήσουν στην ανάκληση της άδειας τους. Απαραίτητη προϋπόθεση επίσης για την απόκτηση της επαγγελματικής άδειας είναι η συμμόρφωσή τους με τους κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας, εφόσον η όλη δραστηριότητά τους αφορά το δημόσιο συμφέρον.

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (Ε.Λ.Τ.Ε.), που ασκεί την εποπτεία του ελεγκτικού επαγγέλματος ως ΝΠΔΔ μέσω και της έκδοσης Κανονιστικών Πράξεων, δηλαδή Αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών, υιοθετεί τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, βάσει των οποίων θα πρέπει να διενεργούνται οι σχετικοί έλεγχοι.

Επίσης ρυθμίζονταν μεταξύ των άλλων θέματα που αφορούν την αντικειμενικότητα των ελέγχων, την ανεξαρτησία των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, καθώς και θέματα προστασίας των επαγγελματικών δεδομένων των ελεγχόμενων.

⁵ Αιτιολογική έκθεση Ν.3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174/25.08.2008)

3.2 Έκθεση ελέγχου

Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία συντάσσουν την έκθεση ελέγχου που περιλαμβάνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.3693/2008 τα ακόλουθα:

- α) εισαγωγή, στην οποία προσδιορίζονται τουλάχιστον οι οικονομικές καταστάσεις που αποτελούν αντικείμενο του νόμιμου ελέγχου, καθώς και το συγκεκριμένο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόστηκε κατά την κατάρτισή τους,
- β) περιγραφή του πεδίου του νόμιμου ελέγχου, στην οποία αναφέρονται τουλάχιστον τα ελεγκτικά πρότυπα βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο νόμιμος έλεγχος,
- γ) ελεγκτική γνώμη, η οποία διατυπώνεται ως γνώμη χωρίς επιφύλαξη, γνώμη με επιφύλαξη ή αντίθετη γνώμη και στην οποία οι νόμιμοι ελεγκτές διατυπώνουν με σαφήνεια τη γνώμη τους:

- αα) για το κατά πόσον οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πιστή και πραγματική εικόνα, σύμφωνα με το αντίστοιχο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και,

- ββ) κατά περίπτωση, εάν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις συνάδουν με τις καταστατικές απαιτήσεις. Εάν ο νόμιμος ελεγκτής αδυνατεί να εκφέρει ελεγκτική γνώμη, στην έκθεση περιλαμβάνεται άρνηση γνώμης,

- δ) αναφορά σε θέματα στα οποία οι νόμιμοι ελεγκτές επιθυμούν να επιστήσουν την προσοχή χωρίς να διατυπώσουν επιφυλάξεις στην ελεγκτική γνώμη,

- ε) την ελεγκτική γνώμη και την δήλωση που αναφέρεται στο στοιχείο γ' της περίπτωσης 5 της Υποπαραγράφου Α1 της παρ. Α' του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 δηλαδή διατυπώνεται γνώμη σχετικά με το εάν:

- i) η έκθεση διαχείρισης αντιστοιχεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του ίδιου οικονομικού έτους,

- ii) η έκθεση διαχείρισης έχει καταρτισθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες νομικές απαιτήσεις (περίπτωση δ' της παρ. 3 του άρθρου 43α του Ν.2190/20) και

- iii) δηλώνει αν, σύμφωνα με τη γνώση και την κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της που αποκτήθηκαν κατά τον έλεγχο, έχει εντοπίσει ουσιώδεις ανακρίβειες στην έκθεση διαχείρισης και δίνει ενδείξεις σχετικά με τη φύση των ανακρίβειών αυτών ⁶.

⁶ Λουμιώτης και Τζίφας, 2012

Η ανωτέρω έκθεση συντάσσεται υποχρεωτικά στους υποχρεωτικούς ελέγχους ήτοι των ατομικών ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που προβλέπονται από τις Οδηγίες 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25ης Ιουλίου 1978 (ΕΕ L 222 της 14.8.1978), 83/349 ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13ης Ιουνίου 1983 (ΕΕ L193 της 18.7.1983), 86/635 ΕΟΚ του Συμβουλίου της 8ης Δεκεμβρίου 1986 (ΕΕ L 372 της 31.12.1986) και της Οδηγίας 91/ 674 ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ L 374 της 31.12.1991) καθώς και σε οποιασδήποτε φύσης και έκτασης ελεγκτική εργασία προβλέπεται από την υφιστάμενη νομοθεσία, κατά την έναρξη ισχύος του Ν.3693/2008, που διενεργείται από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο⁷.

Πέραν των οριζομένων στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008, για τους σκοπούς του νόμου που διέπει τον ελεγκτικολογιστικό θεσμό, ως «υποχρεωτικός έλεγχος» καθορίζεται και οιασδήποτε φύσεως και έκτασης ελεγκτική εργασία αναλαμβάνεται από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8 του άρθρου 2 του ιδίου νόμου. Προϋπόθεση είναι, η ελεγκτική εργασία να έχει σαν αποτέλεσμα την έκδοση έκθεσης ελέγχου, που συντάσσεται είτε σύμφωνα με: (1) τα οριζόμενα στο άρθρο 24 παρ. 1 του ν. 3693/2008 πρότυπα ελέγχου ή (2) τα πρότυπα ελέγχου που επιβάλλει το Συμβούλιο Λογιστικής Εποπτείας των Εταιρειών Δημοσίου Ενδιαφέροντος των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής (Public Company Accounting Oversight Board) και τα γενικά παραδεκτά πρότυπα ελέγχου στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής (auditing standards generally accepted in the United States)⁸.

3.3 Ελεγκτικά Πρότυπα

Με την υπ' αρ. 483/6.10.2004 (ΦΕΚ Β' 1589/2004) απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της ΕΛΤΕ καθορίστηκαν τόσο για τους υποχρεωτικούς ελέγχους όσο και για αυτούς που έχουν προαιρετικό χαρακτήρα τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π). Για πρώτη φορά συντέθηκαν σε ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο σώμα κανόνων, ελεγκτικά πρότυπα που η εφαρμογή τους δεν θα ήταν προαιρετική. Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα διαμορφώθηκαν στα πλαίσια που προδιαγράφονταν από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants - IFAC). Ωστόσο βάσει των διατάξεων του άρθρου 44 παρ 2 του Ν. 3693/2008 επήλθε κατάργηση αυτών καθώς οι

⁷ Παρ. 1 άρθρο 2 Ν.3693/2008

⁸ ΑΥΟ Αριθμ. 57971/1060/20.12.2010 Καθορισμός περαιτέρω ελεγκτικών εργασιών ως «υποχρεωτικών ελέγχων» (ΦΕΚ Β' 2170/31.12.2010)

υποχρεωτικού έλεγχου θα διενεργούνταν πλέον κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του Ν. 3693/2008.

Συγκεκριμένα οι υποχρεωτικοί έλεγχοι, ανάλογα με τη φύση τους, διενεργούνται σύμφωνα με:

- A) τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Standards on Auditing),
- B) τα Διεθνή Πρότυπα Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements),
- Γ) τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Εργασιών (International Standards on Related Services).

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου εκδίδονται από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants - IFAC) στην αγγλική γλώσσα. Το IAASB έχει εκδώσει τα Αποσαφηνισμένα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Clarified International Standards on Auditing), το οποίο είχε εφαρμογή σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν από την 15η Δεκεμβρίου 2009. Με σκοπό τη διευκόλυνση της εφαρμογής των προτύπων αυτών, το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), κατ' εξουσιοδότηση της ΕΛΤΕ, πραγματοποίησε τη μετάφραση των Αποσαφηνισμένων Διεθνών Προτύπων Ελέγχου στην ελληνική γλώσσα. Η εν λόγω μετάφραση έχει εγκριθεί από την αρμόδια Διεύθυνση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής⁹.

3.4 Ποιοτικός Έλεγχος

Για να εξασφαλιστεί σταθερή και υψηλής ποιότητας εργασία, στους υποχρεωτικούς ελέγχους, που όπως προαναφέρθηκε διενεργούνται με βάση τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Standards on Auditing), τα Διεθνή Πρότυπα Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements) και τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών εργασιών (International Standards on Related Services) οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν υποχρέωση να εγκαταστήσουν και να διατηρούν εσωτερικό σύστημα διασφάλισης της ποιότητας των εργασιών τους. Το εσωτερικό σύστημα διασφάλισης της ποιότητας των εργασιών, θα πρέπει να είναι εναρμονισμένο με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου Ποιότητας (International Standards on Quality Control)¹⁰.

⁹ Σχετική η αριθμό 6/11.10.2010 ανακοίνωση της ΕΛΤΕ καθώς και η αριθ. 31157/397 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1786/24-07-2013) με την οποία εγκρίθηκε η εκπονηθείσα μετάφραση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.

¹⁰ Παρ. 2 άρθρο 24 Ν.3693/2008

Αρμοδιότητα για την εποπτεία του εσωτερικού συστήματος διασφάλισης της ποιότητας των εργασιών των ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων έχει η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων. Συγκεκριμένα σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 3 του Ν. 3148/2003 στην ΕΛΤΕ συστάθηκε το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου που σύμφωνα με την παρ 2 του άρθρου 5 του ανωτέρω νόμου είναι αρμόδια για τα ακόλουθα:

- α) για τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων επί των προσώπων των παραγράφων 2 έως 8 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008 (Α' 174),
- β) για τη διατύπωση υποδείξεων προς τα πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008, ως αποτέλεσμα ποιοτικών ελέγχων,
- γ) για τη διεξαγωγή ερευνών προς διαπίστωση τυχόν παραβάσεων της νομοθεσίας και του ρυθμιστικού πλαισίου που διέπει τις εργασίες των ελεγκτών συμπεριλαμβανομένων των κανονιστικών αποφάσεων της Ε.Λ.Τ.Ε., του εκάστοτε ισχύοντος Κώδικα Δεοντολογίας, των ελεγκτικών προτύπων ή των προτύπων διασφάλισης της ποιότητας, είτε αυτεπαγγέλτως είτε κατόπιν καταγγελίας,
- δ) για τη διατύπωση εισηγήσεων προς το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. ως αποτέλεσμα της διεξαγωγής ερευνών κατά την περίπτωση γ' της παρούσας παραγράφου,
- ε) για τη διεξαγωγή ερευνών που σχετίζονται με την επιβολή πειθαρχικών κυρώσεων και με την άσκηση εποπτείας επί της Διεύθυνσης Λογιστικών και Ελεγκτικών Θεμάτων, Μελετών και Υποστήριξης Ποιοτικών Ελέγχων της Ε.Λ.Τ.Ε. κατά τη διεξαγωγή προαναφερθεισών ερευνών,
- στ) για τη διατύπωση γενικών εισηγήσεων προς το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. επί ελεγκτικών θεμάτων, θεμάτων άσκησης ποιοτικού ελέγχου και διερεύνησης πειθαρχικών παραβάσεων, και
- ζ) επί οιαδήποτε άλλου θέματος προσιδιάζει στην άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί της ελεγκτικής εργασίας, καθώς και στη διερεύνηση των υποθέσεων για τη διαπίστωση της τυχόν τέλεσης πειθαρχικών παραβάσεων.

Με την αριθμ 7950/159/22.02.2011 Απόφαση Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 458/23.03.2011) καθορίστηκε το ρυθμιστικό πλαίσιο του τρόπου άσκησης των ποιοτικών ελέγχων προκειμένου το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ), το οποίο είναι αρμόδιο για την κατάρτιση του προγράμματος διενέργειας ποιοτικών ελέγχων να επιλέξει τους ελεγχόμενους φορείς .

Το περιεχόμενο των ποιοτικών ελέγχων δύναται να αποτελούν:

- α) Η αξιολόγηση του σχεδιασμού του εσωτερικού συστήματος ποιοτικού ελέγχου που υποχρεούται να διατηρεί ο ελεγχόμενος φορέας, σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 2 του

Ν. 3693/2008, καθώς και ο έλεγχος της αποτελεσματικής τήρησης αυτού.

β) Η αξιολόγηση των ελεγκτικών εργασιών επί των υποχρεωτικών ελέγχων που αναλαμβάνει ο ελεγχόμενος φορέας, σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα ελέγχου και την κείμενη νομοθεσία.

γ) Η αξιολόγηση του περιεχομένου της πιο πρόσφατης Έκθεσης Διαφάνειας, που έχει δημοσιεύσει το ελεγχόμενο ελεγκτικό γραφείο, σε σχέση με τα πληροφοριακά στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 36 του ν. 3693/2008, ως το ελάχιστο περιεχόμενο της Έκθεσης Διαφάνειας.

Πέραν των ανωτέρω, περιεχόμενο των ποιοτικών ελέγχων δύναται να αποτελεί και η αξιολόγηση της επάρκειας των μέτρων και διαδικασιών, που έχουν υιοθετήσει οι νόμιμοι ελεγκτές του άρθρου 2 παρ. 2 του ν. 3693/2008 και τα ελεγκτικά γραφεία του άρθρου 2 παρ. 3 του ιδίου νόμου σχετικά με την πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων, από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας και της υπ' αριθ. 004/2009 Κανονιστικής Πράξης της Ε.Λ.Τ.Ε., όπως αυτές εκάστοτε ισχύουν.

Η συχνότητα διενέργειας των ποιοτικών ελέγχων πραγματοποιείται με κριτήριο το δημόσιο συμφέρον και συγκεκριμένα οι ποιοτικοί έλεγχοι διενεργούνται τουλάχιστον άπαξ κάθε τρία χρόνια ως προς τους ελεγχόμενους φορείς που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, και τουλάχιστον άπαξ κάθε έξι χρόνια, εφόσον οι ως άνω φορείς δεν διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος.

Τα κριτήρια για την επιλογή των προς έλεγχο φορέων είναι ενδεικτικώς τα ακόλουθα:

- Το βαθμό συγκέντρωσης κινδύνου για το δημόσιο συμφέρον στον ελεγχόμενο φορέα. Για την εκτίμηση της συγκέντρωσης κινδύνου λαμβάνονται υπόψη ιδίως ο αριθμός ή/και η κεφαλαιοποίηση των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος, που ελέγχει ο ελεγχόμενος φορέας.
- Το βαθμό συγκέντρωσης κινδύνου για το δημόσιο συμφέρον, ανάλογα με τις εκάστοτε συνθήκες αγοράς, στις οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, που ελέγχει ο ελεγχόμενος φορέας.
- Την δυνητική διακύβευση της ανεξαρτησίας του ελεγχόμενου φορέα εξαιτίας της τυχόν συγκέντρωσης των πηγών εσόδων του σε περιορισμένο αριθμό ελεγχόμενων οντοτήτων.
- Επίκαιρα ζητήματα, κρίσιμα λογιστικά και ελεγκτικά θέματα.
- Διαπιστωθείσες στο παρελθόν παραβάσεις και τα ευρήματα των ποιοτικών ελέγχων, που η Ε.Λ.Τ.Ε. έχει ήδη διενεργήσει.

- Καταγγελίες και αναφορές που έχουν περιέλθει σε γνώση της Ε.Λ.Τ.Ε.
- Περιπτώσεις ασυνήθιστα χαμηλών αμοιβών, που έχουν παρατηρηθεί από τα υποβληθέντα πληροφοριακά στοιχεία, σε σχέση με το μέγεθος των ελεγχόμενων οντοτήτων που προστέθηκαν στον προγραμματισμό ποιοτικών ελέγχων για τα έτη 2015 και 2016¹¹.

Τα πρόσωπα που διενεργούν τους ποιοτικούς ελέγχους σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 3 της αριθμ 7950/159/22.02.2011 Απόφαση Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 458/23.03.2011) είναι εντεταλμένοι ελεγκτές της Ε.Λ.Τ.Ε. με κατάλληλη επαγγελματική κατάρτιση και εμπειρία και έχουν λάβει εξειδικευμένη εκπαίδευση σε θέματα διενέργειας ποιοτικών ελέγχων. Οι εντεταλμένοι ελεγκτές της Ε.Λ.Τ.Ε. υποχρεούνται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους στην τήρηση του επαγγελματικού απορρήτου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 33 του ν. 3693/2008 και 11 του ν. 3148/2003.

Για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας των ποιοτικών ελέγχων, οι εντεταλμένοι ελεγκτές της Ε.Λ.Τ.Ε. υπόκεινται στους ακόλουθους περιορισμούς:

- α) Δεν επιτρέπεται να ασκούν το επάγγελμα του νόμιμου ελεγκτή ή να εργάζονται για λογαριασμό νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου ή να συνδέονται κατά οποιονδήποτε τρόπο με ελεγχόμενο φορέα.
- β) Δεν επιτρέπεται να συμμετέχουν σε ποιοτικό έλεγχο νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου, στο οποίο κατά την προηγούμενη διετία εργάστηκαν ως εταίροι ή υπάλληλοι ή συνδέονταν κατά οποιοδήποτε τρόπο με ελεγχόμενο φορέα.
- γ) Δεν συντρέχει σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ αυτών και του ελεγχόμενου φορέα, επί του οποίου θα πραγματοποιήσουν ποιοτικό έλεγχο.
- δ) Δεν επιτρέπεται να λαμβάνουν οποιασδήποτε φύσεως αμοιβή από τους ελεγχόμενους φορείς ή τα δίκτυα αυτών.

3.4.1 Αποτελέσματα Ποιοτικών ελέγχων

Σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν.3693/2008 οι ποιοτικοί έλεγχοι διενεργούνται κάθε τρία χρόνια ως προς τους ελεγχόμενους φορείς που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος και κάθε έξι χρόνια, εφόσον οι ελεγχόμενοι φορείς δε διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος.

¹¹ Ανακοίνωση 001/17.02.2015 και 001/28.01.2016 της Ε.Λ.Τ.Ε.

Η Ε.Λ.Τ.Ε. έχοντας συμμορφωθεί με την ανωτέρω διάταξη ανακοίνωσε τον απολογισμό για τους ποιοτικούς ελέγχους της περιόδου 2009 – 2012 και για όσα ελεγκτικά γραφεία έχουν λάβει άδεια έως το έτος 2010¹².

Ειδικότερα:

- Έχουν ελεγχθεί περισσότερα από 25 ελεγκτικά γραφεία αναφορικά με την υποχρέωσή τους να εφαρμόζουν σύστημα ποιοτικού ελέγχου (ΔΠΔΠ-1).
- Έχουν υποβληθεί συστάσεις και υποδείξεις στο σύνολο των ελεγκτικών γραφείων.
- Έχει υποβληθεί η υποχρέωση υποβολής προς το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. συγκεκριμένου σχεδίου δράσης σε 3 ελεγκτικά γραφεία.
- Έχουν διερευνηθεί και διερευνούνται περισσότερες από 22 υποχρεωτικές εργασίες νόμιμων ελεγκτών σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων.
- Έχει πραγματοποιηθεί καθολικός έλεγχος των εκθέσεων διαφάνειας για τα έτη 2009-2012.
- Έχει πραγματοποιηθεί καθολική αξιολόγηση της επάρκειας των μέτρων και διαδικασιών, που έχουν υιοθετήσει τα ελεγκτικά γραφεία σχετικά με την πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες
- Έχουν παραπεμφθεί προς διερεύνηση 4 περιπτώσεις στο πειθαρχικό συμβούλιο της Ε.Λ.Τ.Ε.
- Παραπέμφθηκαν στον εισαγγελέα 3 περιπτώσεις παραποίησης στοιχείων.
- Ολοκληρώθηκε η πειθαρχική διαδικασία για 5 υποθέσεις από το Πειθαρχικό Συμβούλιο.
- Ερευνήθηκε η σκοπιμότητα παραιτήσεων ή αντικαταστάσεων νομίμων ελεγκτών για περισσότερες από 200 περιπτώσεις.

Η διενέργεια ποιοτικών ελέγχων επί των εργασιών των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων που ανακοινώθηκε μετέπειτα αφορούσε το χρονικό διάστημα 2012 – 2013 και θα επικεντρώνονταν στην αξιολόγηση των ακόλουθων¹³:

(α) του σχεδιασμού του εσωτερικού συστήματος ποιοτικού ελέγχου που υποχρεούται

¹² Ανακοίνωση Ε.Λ.Τ.Ε. σύνοψης αποτελεσμάτων στην ιστοσελίδα:
http://www.elte.org.gr/index.php?option=com_k2&view=item&layout=item&id=237&Itemid=270&lang=el

¹³ Ανακοίνωση Ε.Λ.Τ.Ε. σύνοψης αποτελεσμάτων στην ιστοσελίδα:
http://www.elte.org.gr/index.php?option=com_k2&view=item&layout=item&id=188&Itemid=270&lang=el

να διατηρεί το ελεγκτικό γραφείο (ΔΠΔΠ-1).

(β) των ελεγκτικών εργασιών, επί των υποχρεωτικών ελέγχων

(γ) του περιεχομένου της πιο πρόσφατης Έκθεσης Διαφάνειας (άρθρο 36 του ν. 3693/2008)

(δ) της επάρκειας των μέτρων και διαδικασιών που έχουν υιοθετήσει τα ελεγκτικά γραφεία σχετικά με την πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες. (004/2009 Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ)¹⁴.

Ωστόσο για το χρονικό διάστημα 2012 – 2013 η Ε.Λ.Τ.Ε. δεν ανακοίνωσε τον απολογισμό για τους ποιοτικούς ελέγχους της παραπάνω περιόδου. Μετέπειτα ανακοινώθηκε το αποτέλεσμα των ποιοτικών ελέγχων για το χρονικό διάστημα 2014 – 2015¹⁵ από την μελέτη των οποίων προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Διενεργήθηκαν 23 ποιοτικοί έλεγχοι σε 13 ελεγκτικά γραφεία. Επίσης το ΣΠΕ διενήργησε επισκοπήσεις σε 117 εκθέσεις ελέγχων που χορηγήθηκαν από νόμιμους ελεγκτές σε δημόσια νοσοκομεία.
- Οι 15 ποιοτικοί έλεγχοι αφορούσαν ελέγχους οικονομικών καταστάσεων ισάριθμων οντοτήτων, δηλαδή την πλήρη επισκόπηση του φακέλου ελεγκτικής τεκμηρίωσης και οι 8 για το Διεθνές Πρότυπο Διασφάλισης Ποιότητας 1 (ΔΠΔΠ-1), ήτοι την επισκόπηση και τον έλεγχο εφαρμογής των σχετικών διαδικασιών και των πολιτικών των ελεγκτικών γραφείων, καθώς και την παρακολούθηση συμμόρφωσης στις υποδείξεις που ορίζονται στις εκθέσεις ευρημάτων του προηγούμενου ποιοτικού ελέγχου της Ε.Λ.Τ.Ε. Οι ποιοτικοί έλεγχοι πραγματοποιήθηκαν με επιτόπιες επισκέψεις από εντεταλμένα κλιμάκια της Ε.Λ.Τ.Ε.

Από τις δεκαπέντε (15) επισκοπήσεις φακέλων ελεγκτικής τεκμηρίωσης (έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων) προέκυψαν περιληπτικά τα ακόλουθα ευρήματα ανά Διεθνή Πρότυπο Ελέγχου και για τα οποία εστιάζουμε σε αυτά που είχαν επίδραση στην φορολογητέας ύλης:

¹⁴ Κανονιστική Πράξη 004/2009 της Ε.Λ.Τ.Ε στην ιστοσελίδα:
http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/kanonistikes/004_2009.pdf

¹⁵ Αποτελέσματα Ποιοτικών Ελέγχων της Ε.Λ.Τ.Ε, 2015-2016, στην ιστοσελίδα:
http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/Presentation_ELTE_11_10_2016.pdf

Σχεδιασμός ελέγχου, εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος | ΔΠΕ 300 & 315

Υπήρξαν περιπτώσεις όπου η στρατηγική του ελέγχου δεν είχε καταγραφεί επαρκώς από τον νόμιμο ελεγκτή (δεν περιγραφόταν η φύση της, εάν δηλαδή ήταν μικτή, εάν βασιζόταν σε δοκιμασίες δικλίδων και κατά πόσο ή εάν βασιζόταν εξ ολοκλήρου σε ουσιαστικές διαδικασίες). Επίσης, σε κάποιους εκ των φακέλων ελέγχου δεν τεκμηριωνόταν επαρκώς η εργασία για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, μέσω της κατανόησης της ελεγχόμενης οντότητας και του περιβάλλοντός της. Συγκεκριμένα, έλειπε η εξειδίκευση των εκτιμώμενων κινδύνων σε επίπεδο ισχυρισμών και κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων (ΔΠΕ 315.5)¹⁶.

Απάτη σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων και συμμόρφωση με νόμους & κανονισμούς | ΔΠΕ 240 & 250

Εντοπίστηκαν περιπτώσεις όπου, η αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος δεν βασίστηκε στην υπόθεση ότι υπήρχαν κίνδυνοι απάτης κατά την αναγνώριση εσόδων, προκειμένου ο ελεγκτής να αξιολογήσει ποιοι τύποι εσόδων ή ισχυρισμοί οδηγούν σε τέτοιους κινδύνους. Επιπροσθέτως, ενώ η αναγνώριση εσόδου δεν είχε χαρακτηριστεί ως σημαντικός κίνδυνος ο ελεγκτής δεν είχε περιλάβει στην τεκμηρίωση του ελέγχου τους λόγους που τον οδήγησαν σε αυτό το συμπέρασμα (ΔΠΕ 240 παρ.26 & 47). Σε σημαντικό αριθμό φακέλων ελέγχου οι διαδικασίες για την αναγνώριση κινδύνων απάτης κρίθηκαν ανεπαρκείς. Ειδικότερα, στις περισσότερες των περιπτώσεων οι συγκεκριμένες διαδικασίες πραγματοποιούνταν μέσω ερωτηματολογίων τα οποία ήταν γενικής φύσεως και συμπληρώνονταν μάλλον μηχανιστικά με μονολεκτικές απαντήσεις, ναι/όχι, χωρίς ουσιαστική ανάλυση.

Ουσιώδες μέγεθος | ΔΠΕ 320 και 600

Σχετικά με το ουσιώδες μέγεθος επισημαίνονται τα εξής: Σε ποσοστό άνω του 50% των φακέλων ελέγχου δεν τεκμηριωνόταν επαρκώς γιατί η επιλεχθείσα βάση υπολογισμού του ουσιώδους μεγέθους ήταν κατάλληλη. Ειδικότερα, σε κάποιες περιπτώσεις επαναλαμβανόμενων αναθέσεων ελέγχων στον ίδιο ελεγκτή υπήρξε μεταβολή της βάσης υπολογισμού, σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, χωρίς κατάλληλη τεκμηρίωση. Τέλος,

¹⁶ Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017

υπήρξαν περιπτώσεις ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όπου ο ελεγκτής δεν είχε υπολογίσει το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. (ΔΠΕ 600 παρ.21)¹⁷.

Χρησιμοποίηση εργασίας τρίτων | ΔΠΕ 610 & 620 (ΔΠΕ 402 & 500 παρ. 8)

Οι κυριότερες ελλείψεις όσον αφορά τη χρησιμοποίηση της εργασίας τρίτων (εσωτερικών ελεγκτών της ελεγχόμενης οντότητας ή/ και του ειδήμονα του ελεγκτή) συνοψίζονται στα εξής σημεία:

α) Ανεπαρκής επισκόπηση της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή και επομένως μη αξιολόγηση της λογικότητας των παραδοχών του και των δεδομένων στα οποία αυτή στηρίχθηκε (ΔΠΕ 620). Αντίστοιχες ελλείψεις εντοπίστηκαν όσον αφορά την αξιολόγηση της εργασίας του ειδήμονα της διοίκησης, όταν πληροφορίες από τέτοιου είδους εργασία χρησιμοποιήθηκαν από τον ελεγκτή ως ελεγκτικά τεκμήρια (ΔΠΕ 500 παρ. 8).

β) Διαπιστώθηκαν σημαντικές ελλείψεις ως προς την αξιολόγηση της εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή, όταν αυτή χρησιμοποιήθηκε από τον νόμιμο ελεγκτή (ΔΠΕ 610), αλλά και ως προς τις ελεγκτικές διαδικασίες (μη διενέργεια) για υπηρεσίες, σχετικές με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, που παρασχέθηκαν από οργανισμό υπηρεσιών στην ελεγχόμενη οντότητα (ΔΠΕ 402)¹⁸.

Τεκμηρίωση του ελέγχου, διενέργεια ουσιαστικών ελεγκτικών διαδικασιών, απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων | ΔΠΕ 230, 500, 501, 505, 510, 530,540

Σκοπός του ελεγκτή είναι να καταρτίζει, εγκαίρως, τεκμηρίωση που να παρέχει, αφενός μια επαρκή και κατάλληλη καταγραφή της βάσης για την έκθεσή του, και αφετέρου να προβάλλει τεκμήρια ότι ο έλεγχος σχεδιάστηκε και εκτελέστηκε σύμφωνα με τα ΔΠΕ και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Από τις επιθεωρήσεις που πραγματοποιήθηκαν στους επιλεχθέντες φάκελους ελέγχου, εντοπίστηκαν αδυναμίες στις ουσιαστικές ελεγκτικές διαδικασίες που διενήργησαν οι νόμιμοι ελεγκτές, στην καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που συγκέντρωσαν, καθώς και στην τεκμηρίωση του ελέγχου. Οι αδυναμίες εντοπίζονται σε κονδύλια τόσο του ενεργητικού και παθητικού όσο και στα έσοδα και έξοδα και τα οποία αναλύονται συνοπτικά παρακάτω:

¹⁷ Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017

¹⁸ Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017

Συμφωνία οικονομικών καταστάσεων

Υπήρξαν περιπτώσεις που οι ελεγκτές δεν συμπεριέλαβαν στον φάκελο τεκμηρίωσης φύλλο εργασίας (ή υπήρχαν λάθη στο φύλλο εργασίας) για τη συμφωνία των οικονομικών καταστάσεων με τα λογιστικά αρχεία. Τα ευρήματα που παρατηρήθηκαν συχνότερα αφορούσαν στην έλλειψη τεκμηρίωσης των εγγραφών ΔΠΧΑ.

Περισσότεροι από τους μισούς φακέλους που επισκοπήθηκαν παρουσίαζαν ελλείψεις στην τεκμηρίωση της συμφωνίας των σημειώσεων επί των οικονομικών καταστάσεων ή του προσαρτήματος με υποστηρικτικά αρχεία. Οι περιοχές που εντοπίζονταν συχνότερα οι αδυναμίες αφορούσαν τις γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών και τις γνωστοποιήσεις του ΔΛΠ 11. Σε μία περίπτωση δεν εντοπίστηκε τεκμηρίωση ότι η έκθεση του Δ.Σ. είχε επισκοπηθεί, ώστε το περιεχόμενο της να συνάδει με τις οικονομικές καταστάσεις¹⁹.

Ελεγκτικές διαδικασίες στα έσοδα/έξοδα – δειγματοληψία | ΔΠΕ 530

Δέκα από τους δεκαπέντε φακέλους παρουσίαζαν σημαντικές ελλείψεις ως προς την μεθοδολογία επιλογής ή/και την επάρκεια των δειγμάτων που χρησιμοποιήθηκαν από τους νόμιμους ελεγκτές. Υπήρξαν περιπτώσεις όπου οι ελεγκτές δεν εφάρμοσαν τις μεθοδολογίες δειγματοληψίας που ήταν καταγεγραμμένες στα εγχειρίδια ελέγχου των ελεγκτικών τους γραφείων και οι οποίες ασφαλώς συμμορφώνονταν με τις απαιτήσεις των ΔΠΕ. Σε αρκετές περιπτώσεις διαπιστώθηκαν προβλήματα στην τεκμηρίωση της αναγνώρισης του εσόδου στην ορθή λογιστική περίοδο (ισχυρισμός του διαχωρισμού ΔΠΕ 315 παρ. Α111)²⁰.

Εξωτερικές επιβεβαιώσεις (επιστολές τραπεζών, πελατών, προμηθευτών) | ΔΠΕ 505

Όσον αφορά στις επιστολές επιβεβαίωσης υπολοίπων (πελατών, προμηθευτών, τραπεζών) παρατηρήθηκαν τα ακόλουθα:

Περίπου στο ένα τρίτο των φακέλων υπήρχαν αδυναμίες στις εναλλακτικές διαδικασίες. Τα σφάλματα ήταν: (α) μη διενέργεια εναλλακτικών διαδικασιών, (β) ανεπάρκεια των σε βραχυχρόνιες, αλλά και στην αξιολόγηση της καταλληλότητας της αρχής

¹⁹ Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017

²⁰ Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017

συνέχισης δραστηριότητας (going concern)²¹.

Απαιτήσεις – Επισφάλειες

Παρατηρήθηκαν σημαντικές ενδείξεις για ανεπάρκεια της σχηματισμένης πρόβλεψης (π.χ. παλιά ακίνητα υπόλοιπα τα οποία δεν είχαν επαρκώς στοιχειοθετηθεί ως προς την ανακτησιμότητα τους, όπως λ.χ. εταιρειών σε εκκαθάριση) οι οποίες δεν είχαν αξιολογηθεί. Σε άλλες περιπτώσεις οι φάκελοι ελέγχου είχαν ελλείψεις στην τεκμηρίωση της αξιολόγησης της μεθοδολογίας της σχηματισμένης πρόβλεψης. Το μοντέλο της διοίκησης δεν είχε επαρκώς και κριτικά αξιολογηθεί ως προς τις παραδοχές του και το αποτέλεσμα του, ενώ μεγάλη βαρύτητα είχε δοθεί στην επιστολή παραστάσεων της διοίκησης.

Αποθέματα

Σημαντικά ήταν τα ευρήματα στο πεδίο της αποτίμησης των αποθεμάτων, όπως:

- Ανεπαρκής αξιολόγηση των εκτιμήσεων της διοίκησης αναφορικά με την αξία των απαξιωμένων αποθεμάτων.
- Υπολογισμός της πιθανής απαξίωσης των αποθεμάτων από τον ελεγκτή με αυθαίρετες παραδοχές.

Λιγότερο συχνά παρατηρήθηκαν ελλείψεις όσον αφορά την τεκμηρίωση και την επάρκεια των ελεγκτικών διαδικασιών παρακολούθησης των φυσικών απογραφών.

Αναβαλλόμενη φορολογία

Οι σημαντικότερες αστοχίες στον έλεγχο της αναβαλλόμενης φορολογίας διαπιστώθηκαν στην αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων. Συγκεκριμένα σε δύο περιπτώσεις δεν εντοπίστηκε κατάλληλη τεκμηρίωση για το κατά πόσο οι φορολογικές ζημιές, που σχετίζονταν με την αναγνώριση αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου, δύνανται να συμψηφιστούν με μελλοντικά φορολογητέα κέρδη.

²¹ Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017

Ενοποίηση & γνωστοποίηση συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη

Εντοπίστηκαν περιπτώσεις ενοποίησης οικονομικών καταστάσεων εταιρειών (με εξαιρετικά σημαντικά οικονομικά μεγέθη), οι οποίες, δεν θα έπρεπε να είχαν ενοποιηθεί, με αποτέλεσμα οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Επίσης εντοπίστηκαν περιπτώσεις μη γνωστοποίησης ή ανεπαρκούς γνωστοποίησης σημαντικών – ουσιωδών συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη.

Συνέχιση δραστηριότητας (going concern) | ΔΠΕ 570

Η οικονομική αβεβαιότητα, απόρροια των δυσχερών οικονομικών συνθηκών, αναδεικνύει τη σπουδαιότητα της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας. Στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με το ενδεδειγμένο της χρήσης της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας, από τη διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας, στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Από τους ποιοτικούς ελέγχους της Ε.Λ.Τ.Ε. προέκυψε ότι σε ορισμένες περιπτώσεις η εκτίμηση του ελεγκτή για ζήτημα της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είχε στηριχθεί σε παραδοχές της διοίκησης, το εύλογο και τη λογικότητα των οποίων ο ελεγκτής δεν είχε αξιολογήσει²².

Έγγραφες διαβεβαιώσεις | ΔΠΕ 580 & επιστολές νομικών συμβούλων

Αν και οι έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας παρέχουν απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια, εντούτοις δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια από μόνες τους για οποιοδήποτε από τα θέματα στα οποία αφορούν. Από τους διενεργηθέντες ποιοτικούς ελέγχους διαπιστώθηκε ότι σε αρκετές περιπτώσεις οι επιστολές έγγραφων διαβεβαιώσεων της διοίκησης παρουσίαζαν ελλείψεις - π.χ. δεν υπήρχε περίληψη των μη διορθωμένων σφαλμάτων. Επίσης υπήρξαν περιπτώσεις όπου εντοπίστηκαν σημαντικές ελλείψεις και ανεπάρκειες στη διενέργεια ουσιαστικών ελεγκτικών διαδικασιών ενώ παράλληλα είχε δοθεί μεγάλη βαρύτητα στην επιστολή διαβεβαιώσεων της διοίκησης για το σχετικό ζήτημα.

²² Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017

Αρκετές αδυναμίες παρουσίαζαν οι επιστολές από νομικούς συμβούλους των ελεγχόμενων οντοτήτων. Πρόκειται κυρίως για περιπτώσεις που ο δικηγόρος δεν έκανε καμία εκτίμηση για την έκβαση των υποθέσεων που χειριζόταν, καθώς και άλλες όπου ο ελεγκτής δεν τεκμηρίωνε τη σύνδεση του περιεχομένου των επιστολών με την ελεγκτική εργασία για την εκτίμηση των διαφόρων επισφαλειών²³.

Έκθεση ελέγχου ΔΠΕ | 700, 705

Ο ελεγκτής πρέπει να διαμορφώσει γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Προκειμένου να διαμορφώσει γνώμη, ο ελεγκτής πρέπει να έχει αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα. Περίπου στο ένα τρίτο των υποθέσεων, η σοβαρότητα των ευρημάτων του ποιοτικού ελέγχου οδήγησε, κατά την εκτίμηση των ελεγκτών της Ε.Λ.Τ.Ε., σε τεχνικά ακατάλληλο τύπο διατύπωσης γνώμης από τον νόμιμο ελεγκτή. Επίσης δεν έλειψαν και περιπτώσεις όπου η ελεγκτική τεκμηρίωση την οποία είχε συγκεντρώσει ο ελεγκτής ήταν ανεπαρκής για τη στήριξη της γνώμης που είχε διατυπώσει στην έκθεση ελέγχου.

Από τις εκατόν δεκαεπτά (117) επισκοπήσεις εκθέσεων ελέγχου Δημόσιων Νοσοκομείων οι οποίες συντάχθηκαν από τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για τις χρήσεις 2012 & 2013, παρατηρήθηκαν σημαντικές αδυναμίες σχετικά με τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα το ΣΠΕ επισήμανε αρκετές περιπτώσεις όπου τα ποσοτικοποιημένα σφάλματα - όπως αυτά καταγράφονταν στη γνώμη των νομίμων ελεγκτών ήταν διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις και αντιπροσώπευαν ή θα μπορούσαν να αντιπροσωπεύουν ουσιώδες μέγεθος αυτών. Λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις των εκθέσεων ελέγχου η διατύπωση γνώμης, σύμφωνα με το ΔΕΠ 705, θα έπρεπε να είναι διαφορετική από αυτή που χορηγήθηκε. Το ΣΠΕ κάλεσε σε ακρόαση 25 νόμιμους ελεγκτές για περαιτέρω επεξηγήσεις και στις περισσότερες περιπτώσεις προχώρησε σε συστάσεις για συμμόρφωση με τις υποδείξεις του.

²³ Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017

Επίσης, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του, το ΣΠΕ διερεύνησε καταγγελίες και αναφορές που υποβλήθηκαν στην Ε.Λ.Τ.Ε. και όπου κρίθηκε αναγκαίο, είτε κάλεσε άμεσα τους νόμιμους ελεγκτές σε ακρόαση για περαιτέρω επεξηγήσεις, είτε ενέταξε τις υποθέσεις στο τρέχον πρόγραμμα ποιοτικού ελέγχου.

Τέλος από τους οκτώ (8) ελέγχους για το Διεθνές Πρότυπο Διασφάλισης Ποιότητας 1 (ΔΠΔΠ-1), ήτοι την επισκόπηση και τον έλεγχο εφαρμογής των σχετικών διαδικασιών και των πολιτικών των ελεγκτικών γραφείων, καθώς και την παρακολούθηση συμμόρφωσης στις υποδείξεις που ορίζονται στις εκθέσεις ευρημάτων του προηγούμενου ποιοτικού ελέγχου της Ε.Λ.Τ.Ε. οι σημαντικότερες αδυναμίες που εντοπίστηκαν διακρίνονται σε ευρήματα που σχετίζονται με την διασφάλιση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και με ευρήματα που σχετίζονται με τις δομές διασφάλισης ποιότητας των ελεγκτικών γραφείων.

Τέλος από την ετήσια έκθεση έτους 2015²⁴ της ΕΛΤΕ αναδεικνύονται πέραν των ανωτέρω σημαντικών ευρημάτων και προβλήματα που σχετίζονται με τους ανθρώπινους πόρους των ελεγκτικών γραφείων με σημαντικότερες αδυναμίες:

Συνεχής εκπαίδευση ελεγκτικού προσωπικού

- Ανεπαρκής παρακολούθηση των προγραμμάτων συνεχούς εκπαίδευσης.

Αξιολόγηση

- Έντυπα και κριτήρια αξιολόγησης με πολύ γενικές αναφορές.
- Μη σύνδεση της αξιολόγησης με την εξέλιξη του προσωπικού.

Προσλήψεις

- Ανεπαρκής εφαρμογή των θεσπισμένων διαδικασιών του ελεγκτικού γραφείου²⁵.

3.5 Νέο θεσμικό πλαίσιο μετά την ψήφιση του Ν.4449/2017

Η Οδηγία 2006/43/EK όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την Οδηγία 2014/56/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014, καθορίζει τους όρους χορήγησης αδείας ασκήσεως επαγγέλματος και εγγραφής στο Δημόσιο Μητρώο των φυσικών προσώπων και οντοτήτων που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, τους κανόνες περί ανεξαρτησίας, αντικειμενικότητας και επαγγελματικής δεοντολογίας που εφαρμόζονται στα πρόσωπα αυτά και το πλαίσιο για τη δημόσια εποπτεία τους.

²⁴ Ετήσια Έκθεση της Ε.Λ.Τ.Ε, 2015, στην ιστοσελίδα: http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/Etisia-Ekthesi/Etisia_Ekthesi_2015_GR.pdf

²⁵ Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017

Μετά την πάροδο οκτώ (8) ετών από τη θέση σε ισχύ της Οδηγίας 2006/43/EK κρίθηκε αναγκαία η περαιτέρω εναρμόνιση των κανόνων αυτών, σε επίπεδο χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προκειμένου να καταστεί δυνατή η μεγαλύτερη διαφάνεια και προβλεψιμότητα των απαιτήσεων που εφαρμόζονται στα πρόσωπα αυτά και να ενισχυθεί η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητά τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Σκοπός της τροποποίησης είναι επίσης να αυξηθεί ο ελάχιστος βαθμός σύγκλισης σε ότι αφορά τα ελεγκτικά πρότυπα βάσει των οποίων διενεργούνται οι υποχρεωτικοί έλεγχοι. Επίσης, προκειμένου να βελτιωθεί η προστασία των επενδυτών, είναι σημαντικό να ενισχυθεί η δημόσια εποπτεία των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών, με την εδραίωση της ανεξαρτησίας των αρχών δημόσιας εποπτείας στην Ένωση και την ανάθεση σε αυτές των κατάλληλων αρμοδιοτήτων, μεταξύ των άλλων εξουσιών διενέργειας ερευνών και επιβολής κυρώσεων, ώστε να εντοπίζονται, να αποτρέπονται και να προλαμβάνονται οι παραβάσεις των εφαρμοστέων κανόνων στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών ελέγχου από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και ελεγκτικές εταιρείες ²⁶.

Με τον Ν.4449/2017 (ΦΕΚ Α 7/24.1.2017) ενσωματώθηκε στην νομοθεσία της χώρας μας η Οδηγία 2014/56/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/43/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών. Συγκεκριμένα και λόγω του μεγάλου αριθμού των τροποποιήσεων που απαιτούνται για την προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στο νέο θεσμικό πλαίσιο, αντί της αποσπασματικής τροποποίησης άρθρων του Ν. 3693/2008 και της προσθήκης νέων άρθρων, κρίθηκε σκόπιμη και για λόγους ενότητας του θεσμικού πλαισίου η σύνταξη νέου ενιαίου νομοθετήματος, ενώ κατ' εξαίρεση διατηρούνται και εν μέρει τροποποιούνται, όπου είναι αναγκαίο, οι οργανωτικής φύσεως διατάξεις του Ν. 3148/2003 που αφορούν την Ε.Λ.Τ. Ε. ως αρχή δημόσιας εποπτείας ²⁷.

Σημειώνεται ότι πλέον ως υποχρεωτικός έλεγχος βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Ν. 4449/2017, ορίζεται ο έλεγχος των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που διενεργείται από ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία εφόσον: α) απαιτείται από το δίκαιο της Ένωσης, β) απαιτείται από το εθνικό δίκαιο όσον αφορά τις οντότητες ανεξαρτήτως μορφής και μεγέθους, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, γ) προβλέπεται από την υφιστάμενη νομοθεσία και αφορά οποιαδήποτε εργασία ελεγκτικής φύσεως που διενεργείται σύμφωνα με τα διεθνή

²⁶ Προοίμιο οδηγίας 2014/56/ΕΕ του ευρωπαϊκού κοινοβουλίου και του συμβουλίου

²⁷ Αιτιολογική έκθεση Ν.4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017)

πρότυπα επισκόπησης, άλλης διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών της IFAC, δ) διενεργείται σύμφωνα με τα πρότυπα που επιβάλει το Συμβούλιο Λογιστικής Εποπτείας των Εταιρειών Δημοσίου Συμφέροντος των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής (Public Company Accounting Oversight Board) και τα γενικά παραδεκτά πρότυπα ελέγχου στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, ε) διενεργείται οικειοθελώς κατόπιν αίτησης μικρών επιχειρήσεων και πληροί εθνικές νομικές απαιτήσεις ισοδύναμες με αυτές που αφορούν τον έλεγχο σύμφωνα με την περίπτωση β) και έχει ως σκοπό τη χορήγηση της προβλεπόμενης στο άρθρο 32, έκθεσης ελέγχου.

Από την ψήφιση του Ν. 4449/2017 και μέχρι σήμερα πέραν της αριθμ. 1302/28-04-2017 απόφασης της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς δεν έχουν παρασχεθεί διευκρινίσεις, επισημάνσεις ή οδηγίες σχετικά με το νέο ρυθμιστικό πλαίσιο εφαρμογής του νόμου που σκοπός του είναι η ενίσχυση της εμπιστοσύνης των επενδυτών στην αξιοπιστία και την αντικειμενικότητα των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύονται από τις επιχειρήσεις, με την περαιτέρω βελτίωση της ποιότητας των υποχρεωτικών ελέγχων οι οποίοι διενεργούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ως καθ' ύλην αρμόδιο όργανο σύμφωνα με την παρ 4 του άρθρου 44 του Ν. 4449/2017 για τις εποπτευόμενες από αυτήν εταιρίες με κινητές αξίες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, εξαιρουμένων των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών εταιριών, συστήνει στις εταιρίες να προβούν, κατά προτεραιότητα, στα κάτωθι σύμφωνα με την αριθμ. 1302/28-04-2017 απόφασή της:

- Επαναξιολόγηση της σύνθεσης της υφιστάμενης επιτροπής ελέγχου και τροποποίησή της, εφόσον δεν πληρούνται οι απαιτήσεις του νόμου. Στο σημείο αυτό επισημαίνονται οι ιδιότητες και τα προσόντα των μελών της επιτροπής ελέγχου που αφορούν την ανεξαρτησία τους, καθώς και οι εξειδικευμένες γνώσεις λογιστικής και ελεγκτικής που είναι απαραίτητο να διαθέτει κατ' ελάχιστο ένα μέλος της για να ασκούνται αποτελεσματικά οι αρμοδιότητές της.
- Επαναξιολόγηση των αρμοδιοτήτων της επιτροπής ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη τις νέες διατάξεις του άρθρου 44 του νόμου 4449/2017, καθώς και τις συγκεκριμένες συνθήκες και ανάγκες κάθε εταιρίας, όπως είναι το μέγεθος, η ιδιοκτησιακή δομή, η οργανωτική πολυπλοκότητα, το προφίλ κινδύνου, οι ιδιαιτερότητες της σχετικής αγοράς.
- Κατάρτιση κανονισμού λειτουργίας της επιτροπής ελέγχου που περιλαμβάνει, διαδικασίες αναφορικά με τη σύνθεση, το ρόλο, τις αρμοδιότητες, τον τρόπο αξιολόγησης της αποτελεσματικότητάς της και λοιπά.

- Διασφάλιση ότι η επιτροπή ελέγχου έχει απρόσκοπτη και πλήρη πρόσβαση στις πληροφορίες που χρειάζεται κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων της και διαθέτει τους πόρους που είναι απαραίτητοι για την υλοποίηση του έργου της.
- Τήρηση όλων των απαραίτητων στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων πρακτικών των συνεδριάσεων της επιτροπής ελέγχου, στα οποία αποτυπώνονται οι ενέργειές της και τα αποτελέσματα αυτών, ως προς την υλοποίηση του έργου της.
- Υποβολή αναφορών της επιτροπής ελέγχου προς το διοικητικό συμβούλιο σχετικά με τα πεδία αρμοδιότητάς της με αναφορά στους τομείς που η επιτροπή ελέγχου, μετά την ολοκλήρωση του έργου της, θεωρεί ότι υπάρχουν ουσιώδη θέματα σε σχέση με την παρεχόμενη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και παρακολούθηση της ανταπόκρισης της διοίκησης επ' αυτών.
- Ενημέρωση από τον Πρόεδρο της επιτροπής ελέγχου προς τους μετόχους κατά την ετήσια γενική τους συνέλευση για τα πεπραγμένα της επιτροπής ελέγχου με βάση τις προβλεπόμενες αρμοδιότητες.

Διασφάλιση ότι οι αμοιβές των μελών της επιτροπής ελέγχου θα λαμβάνουν υπόψη, μεταξύ άλλων, την πολυπλοκότητα-ευρύτητα του έργου τους, το χρόνο απασχόλησης που απαιτείται, το βαθμό της ευθύνης τους και το επίπεδο αμοιβών των λοιπών μελών του διοικητικού συμβουλίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ

4.1 Είδη ελέγχου πριν την εφαρμογή του Φορολογικού Πιστοποιητικού

Κεντρικός στόχος της κρατικής δράσης και της διαμόρφωσης φορολογικής πολιτικής αποτελεί τόσο η οικειοθελής συμμόρφωση με τις κύμαινες διατάξεις όσο και η σύλληψη της φοροδιαφυγής. Στην προσπάθεια αυτή το κράτος έχει μεταβάλλει πολλές φορές το σύστημα διενέργειας φορολογικών ελέγχων καθώς και τα μέτρα προκειμένου να πατάξει την φοροδιαφυγή. Μέχρι και πριν την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 17 του Ν. 3842/2010 ο φορολογικός έλεγχος διαφοροποιούνταν με βάση το αντικείμενο, τον σκοπό και την έκτασή του σε προληπτικός έλεγχος, προσωρινό έλεγχο, τακτικός έλεγχος και επανέλεγχο.

Αντικείμενο του Προληπτικού ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 36 του Π.Δ. 186/1992 ήταν η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) και μεταγενέστερα του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.- Ν.4093/2012) καθώς και η εξέταση της εκπλήρωσης των τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων. Είχε αιφνιδιαστικό χαρακτήρα χωρίς καμία ενημέρωση του φορολογούμενου προκειμένου πέραν του κατασταλτικού χαρακτήρα να λειτουργήσει και ως μέτρο γενικής πρόληψης για την τήρηση των φορολογικών διατάξεων και την αποτροπή της φοροδιαφυγής με τον άμεσο εντοπισμό μη νόμιμων πράξεων, παραλήψεων και παρατυπιών. Η επαλήθευση της επάρκειας και της ακρίβειας των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων και των οικονομικών μεγεθών, κατά την στιγμή που εκτελούνταν οι οικονομικές πράξεις στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή σε τόπους διακίνησης και αποθήκευσης των προϊόντων καθόλη την διάρκεια της ημέρας λειτουργούσε ως παράλληλη μορφή ελέγχου και σκοπός του ήταν η συμμόρφωση των φορολογουμένων.

Ο προσωρινός έλεγχος διενεργούνταν προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων και να προσδιοριστούν και καταλογισθούν οι διαφορές φόρων που δεν καταβλήθηκαν με τη σχετική δήλωση από τους υπόχρεους. Πρόκειται για μορφή ελέγχου που εμπεριείχε και όλα τα στοιχεία του προληπτικού ελέγχου. Με τον έλεγχο αυτό παρέχονταν η δυνατότητα να εκδοθεί προσωρινό φύλλο ελέγχου, χωρίς να αναμένεται να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, για να καταλογιστούν

οι φόροι, με τους τυχόν αναλογούντες σε αυτούς πρόσθετους φόρους, που οφείλει να αποδώσει η επιχείρηση στο δημόσιο.

Βασικός στόχος του προσωρινού ελέγχου ήταν η άμεση είσπραξη από το δημόσιο φόρων που δεν έχουν αποδοθεί, μεταξύ των οποίων και του οφειλόμενου Φ.Π.Α. και των λοιπών φόρων, τελών ή εισφορών που δεν έχουν παρακρατηθεί ή έχουν παρακρατηθεί ή επιρριφθεί από τις επιχειρήσεις κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους με τρίτους στα πλαίσια της επιχειρηματικής δράσης και λειτουργίας τους, χωρίς να έχουν αποδοθεί στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. Ειδικά, η μη παρακράτηση ή η παρακράτηση και μη απόδοση των φόρων, εκτός του ότι αποστερεί από το δημόσιο σημαντικούς πόρους για την πραγματοποίηση των επιδιώξεών του μέσω των ετήσιων κρατικών προϋπολογισμών, φαλκιδεύει την καλλιέργεια ανταγωνιστικού επιχειρηματικού περιβάλλοντος, τόσο σε επίπεδο ομοειδών επιχειρήσεων όσο και στο σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας γενικότερα, με συνέπειες δυσμενείς για την ανάπτυξη της εθνικής οικονομίας.

Με τον προσωρινό έλεγχο ελέγχονταν μία ή περισσότερες φορολογικές περίοδοι ή χρήσεις, καθώς και ένα ή περισσότερα φορολογικά αντικείμενα (π.χ. Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι φόροι, φορολογία εισοδήματος κ.λπ). Στόχος του προσωρινού ελέγχου ήταν η βεβαίωση φόρων με συνοπτικές διαδικασίες σε σύντομο χρονικό διάστημα.

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος διενεργούνταν πάντα μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων και αποσκοπούσε στην επαλήθευση της ακρίβειας και της πληρότητας των δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων που υποβλήθηκαν από την επιχείρηση. Πρόκειται δηλαδή για πλήρη, εμπεριστατωμένο, ουσιαστικό και οριστικό φορολογικό έλεγχο, εφόσον με την ολοκλήρωσή του εκκαθαρίζονται όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης που αποτέλεσαν αντικείμενο του ελέγχου ²⁸.

Κύριοι σκοποί του τακτικού ελέγχου ήταν:

- Έλεγχος της ορθής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας εκ μέρους των επιχειρήσεων
- Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης
- Αύξηση των βεβαιωμένων και εισπραττόμενων φόρων
- Αύξηση της εθελούσιας φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος βασίζονταν τόσο στα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης όσο και σε λοιπά στοιχεία και πληροφορίες (τέτοια στοιχεία ή

²⁸ Τόλης Α. 2001

πληροφορίες μπορεί να προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση, είτε από την ελεγκτική υπηρεσία, είτε από άλλες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών ή από άλλες δημόσιες υπηρεσίες, φορείς, τραπεζικά ιδρύματα κλπ). Πρόκειται για στοιχεία και πληροφορίες που ήδη υφίστανται ή τυχόν διαπιστώνονται ή προκύπτουν κατά την πορεία της ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς και για πληροφορίες ή στοιχεία από τρίτες πηγές κ.λπ.

Για πρώτη φορά στην χώρα μας θεσμοθετήθηκε πρόγραμμα τακτικού ελέγχου με την παρ. 3 του άρθρου 13 του Ν.2601/1998 σύμφωνα με την οποία κατόπιν έκδοσης σχετικής υπουργικής απόφασης κατά τον τακτικό έλεγχο θα καθορίζονταν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται και οι αρχές, οι κανόνες, τα στοιχεία, τα κριτήρια και γενικά ο τρόπος και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, κατά τον έλεγχο των δηλώσεων.

Τέλος μια άλλη μορφή ελέγχου ήταν αυτή του επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία είχε ήδη διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, μόνον εάν προέκυπταν νέα στοιχεία που δεν ήταν διαθέσιμα και τα οποία επηρέαζαν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής.

4.2 Έναρξη εφαρμογής του Φορολογικού Πιστοποιητικού

Μια νέα μέθοδος ελέγχου καθιερώθηκε στην χώρα μας, με την διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 17 του Ν.3842/2010. Συγκεκριμένα αντικαταστάθηκε η διάταξη της παρ 5 του άρθρου 82 του Ν.2238/1994 και μια πρωτόγνωρη διαδικασία φορολογικού ελέγχου ξεκίνησε, με την υποχρέωση των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008, να εκδίδουν ετήσιο πιστοποιητικό ²⁹. Ωστόσο στην αιτιολογική έκθεση του νόμου δεν περιέχεται ειδική μνεία στο σκοπό της διατάξεως ούτε ανάλυση αυτής. Στην εισαγωγή της γίνεται μία γενικόλογη αναφορά στην ανάγκη καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και στις δυσμενείς συνέπειες της τελευταίας

Ειδικότερα, τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεούνται πλέον να διενεργούν, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, έλεγχο σε φορολογικά αντικείμενα, με βάση πρόγραμμα που θα καθορίζεται κάθε χρόνο από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) και να εκδίδουν σχετικό πιστοποιητικό, το οποίο θα περιλαμβάνει παρατηρήσεις και

²⁹ Νιφορόπουλος, 2011

παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας³⁰.

Βέβαια η παραπάνω διάταξη και για όσο διάστημα ήταν σε ισχύ ο Ν.2238/1994 τροποποιήθηκε τρεις φορές προκειμένου να γίνουν νομοτεχνικές βελτιώσεις προς επίτευξη μιας συστηματοποιημένης μεθοδολογίας ελέγχου που θα ακολουθούσε για πρώτη φορά ένα πρόγραμμα ελέγχου υποστηριζόμενο όχι μόνο από το Υπουργείο Οικονομικών αλλά και από την ΕΛΤΕ, τους νόμιμους ελεγκτές και την Α.Α.Δ.Ε. Οι τροποποιήσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Ν.2238/1994 έγιναν με τους ακόλουθους νόμους:

- Με την παράγραφο 10β του άρθρου 21 του νόμου 3943/2011 και ίσχυε από την δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι την 31/3/2011,
- Με την παράγραφο 15 του άρθρου 4 του Ν.4038/2012 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (2.2.2012), σύμφωνα με το άρθρο 37 του ιδίου νόμου και
- Με την παράγραφο 8 του άρθρου 8 του Ν.4110/2013, και ισχύει για ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30ή Δεκεμβρίου 2012, σύμφωνα με την περίπτωση ιβ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ιδίου νόμου.

Μεταγενέστερα και σύμφωνα με το άρθρο 65Α, του Ν. 4174/2013 που προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 49 του Ν. 4223/2013 και ίσχυε από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως η πρόβλεψη που υπήρχε στον Ν.2238/1994 για την έκδοση ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού προβλεπόταν πλέον στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. (Ν.4174/2013). Και εδώ από την παρατήρηση της διαχρονικότητας της διάταξης θα συμπεράνουμε ότι οι αλλαγές όχι μόνο λίγες δεν ήταν αλλά και πολύ ουσιαστικές. Πιο συγκεκριμένα τροποποιήσεις επήλθαν με τους ακόλουθους νόμους:

- Με την περίπτωση 17 της υποπαραγράφου Δ.2. του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 από 01-01-2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαραγράφου Δ.2 και
- Με τις παραγράφους 1, 2 και 3 του άρθρου 56 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) και ισχύουν για φορολογικά πιστοποιητικά που εκδίδονται για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ιδίου άρθρου 56.

³⁰ ΠΟΛ 1135/04.10.2010 Κοινοποίηση άρθρων του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α')

4.3 Υπόχρεοι στην εφαρμογή του μέτρου

Όπως σημειώθηκε παραπάνω οι διατάξεις που διέπουν το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό έχουν τροποποιηθεί αρκετές φορές. Γενικά οι υπόχρεες επιχειρήσεις ήταν αυτές που πληρούσαν τα ακόλουθα δυο κριτήρια και έκλειναν ισολογισμό με ημερομηνία 30/06/2011 και μετά:

- α) ήταν ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, και υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων και
- β) οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών αυτών ελέγχονται υποχρεωτικά από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174/25-08-2008) και νυν Ν.4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017).

Αναλυτικότερα και πέραν της μορφής των οντοτήτων ως προς το δεύτερο κριτήριο, εφαρμογή είχαν οι διατάξεις του νόμου 2190/20 και του νόμου 3190/55. Ειδικότερα οι επιχειρήσεις που ελέγχονταν ήταν:

- Α) σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 42Α του Ν.2190/20 και έως την κατάργηση της διάταξης αυτής ³¹, εταιρείες οι οποίες κάλυπταν δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια:
 - Σύνολο ισολογισμού δύο εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες (2.500.000) ευρώ,
 - Καθαρός κύκλος εργασιών πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ,
 - Μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης 50 άτομα

Τα παραπάνω δύο από τα τρία κριτήρια για την υπαγωγή στον έλεγχο από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία απαιτείται να συντρέχουν για δύο συνεχείς χρήσεις ενώ η παύση υποχρέωσης ελέγχου επέρχεται εφόσον για δύο συνεχείς χρήσεις δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία ως άνω κριτήρια.

- Β) εταιρείες που εφάρμοζαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

- Γ) σύμφωνα την παρ 1 του άρθρου 36 του Ν.2190/20 και έως την κατάργηση της διάταξης αυτής ³², εταιρείες που ιδρύονταν με κεφάλαιο τουλάχιστον τρία

³¹ Η παράγραφος 6 του άρθρου 42Α καταργήθηκε σύμφωνα με την περίπτωση α' της υποπαραγράφου Α1 της παραγράφου Α του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 και η κατάργησή του ισχύει από την υπογραφή από τα συμβαλλόμενα μέρη της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης της ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ Β' του άρθρου 3 του ανωτέρω ν. 4336/2015, ήτοι από 19-08-2015

³² Η παράγραφος 6 του άρθρου 42Α καταργήθηκε σύμφωνα με την περίπτωση α' της υποπαραγράφου Α1 της παραγράφου Α του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 και η κατάργησή του ισχύει από την υπογραφή

εκατομμύρια (3.000.000) ευρώ και

Δ) σύμφωνα τα άρθρα 109 και 131 του Ν.2190/20 τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τρ
απεξών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων

Ωστόσο τα ανωτέρω υπό στοιχεία Α, Β και Γ έπαψαν να ισχύουν από 19.08.2015 και σύμφωνα με την υποπαράγραφο Α1 της παραγράφου Α του άρθρου 2 του ν. 4336/2015) υπόκεινται σε τακτικό έλεγχο από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία:

Α) Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (Α' 251), όταν βάσει των κριτηρίων μεγέθους του άρθρου 2 του ίδιου νόμου χαρακτηρίζονται ως μεσαίες και μεγάλες οντότητες.

Πίνακας 1: Κριτήρια μεγέθους Μεσαίων και Μεγάλων οντοτήτων βάσει του Ν.4308/2014

Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)			
Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικό (ευρώ)	Καθαρός κύκλος εργασιών (ευρώ)
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	> 250	>20.000.000	> 40.000.000

Β) Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ανεξαρτήτως μεγέθους, όταν οι οντότητες αυτές χαρακτηρίζονται ως δημοσίου ενδιαφέροντος (συμφέροντος), κατά την έννοια του ορισμού του Παραρτήματος Α' του Ν. 4308/15 όπου αναφέρεται ότι : «Οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος (*Public interest entities*) είναι οντότητες που υπόκεινται στον Ελληνικό νόμο και περιλαμβάνουν: α) Τις οντότητες των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης. β) Τις

από τα συμβαλλόμενα μέρη της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης της ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ Β' του άρθρου 3 του ανωτέρω ν. 4336/2015, ήτοι από 19-08-2015

ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις των περιπτώσεων 5 και 6 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) 575/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013 σχετικά με τις απαιτήσεις προληπτικής εποπτείας για πιστωτικά ιδρύματα και επιχειρήσεις επενδύσεων και την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012. γ) Τα πιστωτικά ιδρύματα όπως αυτά καθορίζονται από την περίπτωση 1 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013. δ) Οντότητες που καθορίζονται από τη νομοθεσία ως δημοσίου ενδιαφέροντος οντότητες, με βάση τη φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, το μέγεθος ή τον αριθμό των απασχολούμενων.»

Γ) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν οι όμιλοι οι οποίοι βάσει της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν. 4308/2014 χαρακτηρίζονται ως «μεγάλοι».

Δ) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν οι όμιλοι ανεξαρτήτως μεγέθους, όταν οι όμιλοι αυτοί χαρακτηρίζονται ως δημοσίου ενδιαφέροντος (συμφέροντος), κατά την έννοια του ορισμού του Παραρτήματος Α' του ν. 4308/2014. (βλέπε λεπτομέρειες ορισμού δημόσιου ενδιαφέροντος ευθύς παραπάνω).

Επίσης κατά ρητή πρόβλεψη του Ν. 4336/2015 σε τακτικό έλεγχο χρηματοοικονομικών καταστάσεων υπόκεινται οι οντότητες για τις οποίες εξακολουθούν να ισχύουν διατάξεις ειδικής νομοθεσίας.

Στο σημείο αυτό να σημειωθεί ότι η Ε.Λ.Τ.Ε. με το αριθμ πρωτ 1574/13-07-2016 απαντητικό της έγγραφου ³³ και λαμβάνοντας υπόψη τις νέες διατάξεις που χρησιμοποιούν την εφαρμογή αριθμητικών κριτηρίων για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων για χρήσεις που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016, διευκρίνισε τα παρακάτω:

α) Εταιρείες οι οποίες κατά τις χρήσεις 2014 και 2015 υπερέβησαν τα δύο από τα τρία κριτήρια που ίσχυαν μέχρι 31/12/2015 (σύνολο ενεργητικού ευρώ 2.500.000,00, κύκλος εργασιών ευρώ 5.000.000,00 και μ.ο. εργαζομένων άτομα 50), υποχρεούνται να υπαχθούν σε υποχρεωτικό έλεγχο για τη διαχειριστική χρήση 2016.

β) Εταιρείες οι οποίες κατά τη χρήση 2015 υπερέβησαν τα δύο από τα τρία παραπάνω κριτήρια που ίσχυαν μέχρι 31/12/2015 και θα υπερβούν κατά τη χρήση 2016 τα δύο από τα τρία νέα κριτήρια που ισχύουν από 1/1/2016 (σύνολο ενεργητικού ευρώ 4.000.000,00, κύκλος εργασιών ευρώ 8.000.000,00 και μ.ο. εργαζομένων άτομα 50), υποχρεούνται να υπαχθούν σε υποχρεωτικό έλεγχο για τη διαχειριστική χρήση 2017.

³³ <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/30443>

γ) Για τον έλεγχο της χρήσης 2018 θα ληφθούν υπόψη τα δύο από τα τρία κριτήρια που ισχύουν από 1/1/2016 (σύνολο ενεργητικού ευρώ 4.000.000,00, κύκλος εργασιών ευρώ 8.000.000,00 και μ.ο. εργαζομένων άτομα 50) και ως εκ τούτου υποχρεούνται να υπαχθούν σε υποχρεωτικό έλεγχο οι εταιρείες που θα υπερβούν αυτά κατά τις χρήσεις 2016 και 2017».

Η Ε.Λ.Τ.Ε. με την παραπάνω θέση της σύνθεσε δύο διαφορετικές διατάξεις δηλαδή αυτές παρ. 6 άρθρου 42Α Ν.2190/1920 που καταργήθηκαν όπως προαναφέρθηκε από 19.08.2015, και του άρθρου 2 του Ν.4308/2014. Σε κάθε περίπτωση, δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν τα κριτήρια της, καταργηθείσας πλέον, διάταξης του άρθρου 42Α του κ.ν. 2190/1920 προκειμένου να κριθεί αν υπάγονται σε τακτικό έλεγχο οι οικονομικές καταστάσεις του 2016. Τα κριτήρια τα οποία πρέπει να ληφθούν υπόψη για την υπαγωγή σε υποχρεωτικό έλεγχο από ελεγκτές του Ν.4336/2015 είναι αυτά που ορίζει ο νόμος αυτός, σε συνδυασμό με τον Ν.4308/2014. Συνεπώς, οντότητες οι οποίες βάσει των οικονομικών αποτελεσμάτων των ετών 2014 και 2015 θεωρούνται μικρές ή πολύ μικρές δεν υποχρεούνται να εκλέξουν τακτικούς ελεγκτές για τη χρήση του 2016 ³⁴.

Πίνακας 2: Υπαγωγή σε έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές - λογιστές βάσει μεγέθους οντότητας

Οντότητα κατά την χρήση 2016	Υπαγωγή σε έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές - λογιστές
Πολύ μικρή	Όχι
Μικρή	Όχι
Μεσαία	Ναι
Μεγάλη	Ναι

Τέλος στον Ν.4336/2015 υπάρχει πρόβλεψη και για προαιρετικό τακτικό έλεγχο σύμφωνα με την οποία οι μικρές οντότητες κατά την έννοια του άρθρου 2 του Ν.4308/2014 (Α' 251) μπορούν να προβλέπουν στο καταστατικό τους ή, εάν δεν προβλέπεται σε αυτό, να αποφασίζουν δια της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή της συνέλευσης των εταίρων, την υποβολή των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε έλεγχο, σύμφωνα με τα ισχύοντα ελεγκτικά πρότυπα.

³⁴ Σχετικό το υπ' αρ. πρ. 95625/19.09.2016 έγγραφο του Τμήματος Θεσμικών Ρυθμίσεων και ΓΕΜΗ του Υπουργείου Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού

Η Ε.Λ.Τ.Ε. με την αριθμ 03/2017 ανακοίνωσή της και λαμβάνοντας υπόψη το νέο νομοθετικό πλαίσιο που καθιερώθηκε με τον Ν.4449/2017 για τους ελέγχους και τα ελεγκτικά γραφεία, που δεν είναι εκ του νόμου υποχρεωτικοί αλλά διενεργούνται οικειοθελώς κατόπιν αιτήσεων από μικρές επιχειρήσεις θεωρεί τον έλεγχο υποχρεωτικό και εκδίδεται από τον νόμιμο ελεγκτή η προβλεπόμενη κατ' άρθρο 32 του Ν.4449/2017 έκθεση ελέγχου.

Πίνακας 3: Κριτήρια μεγέθους Μικρών οντοτήτων βάσει του Ν.4308/2014

Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)			
Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικό (ευρώ)	Καθαρός κύκλος εργασιών (ευρώ)
Μικρές (όλες)	$10 \leq 50$	$350.000 \leq 4.000.000$	$700.000 \leq 8.000.000$

Όλες οι περιπτώσεις υπόχρεων στην έκδοση ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού που έχουν αναφερθεί παραπάνω ισχύουν για φορολογικά πιστοποιητικά που εκδίδονταν για φορολογικά έτη που άρχιζαν πριν την 1η Ιανουαρίου του 2016 καθότι σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 56 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) με την οποία αντικαταστάθηκαν τα δύο πρώτα εδάφια της παραγράφου 1 του άρθρου 65Α του Ν.4174/2013 φορολογικά πιστοποιητικά που εκδίδονται για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016 είναι προαιρετικά και εκδίδονται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα.

Επίσης σημειώνεται ότι οι τυχόν φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Τέλος αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής.

4.4 Περιεχόμενο και αντικείμενα Φορολογικού Πιστοποιητικού

Αρχικά η διαδικασία εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Ν.2238/1994 αναφορικά με το ετήσιο πιστοποιητικό καθορίστηκε με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.07.2011 (ΦΕΚ Β' 1657/26.07.2011) και διέπονταν από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 (International Standard of Assurance Engagement – ISAE 3000) που αξιολογήθηκε και κρίθηκε από την ΕΛΤΕ ³⁵ ως η πιο κατάλληλη για την πραγματοποίηση του έργου της αξιολόγησης της φορολογικής συμμόρφωσης, σε συνδυασμό με το επίπεδο διασφάλισης που επιζητούσε από το συγκεκριμένο έργο το Υπουργείο Οικονομικών.

Το «Ετήσιο φορολογικό Πιστοποιητικό» των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, διακρίνεται σε δύο τμήματα, στην «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και στο «Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».

4.4.1 Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης

Η ως άνω Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης αρχικά κάλυπτε όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1159/2011 και συντάσσονταν σύμφωνα με τα υποδείγματα του παραρτήματος Ι. Αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης αποτελούσε το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων που επισυνάπτεται στο παράρτημα ΙΙ της ανωτέρω ΠΟΛ. Στο εν λόγω προσάρτημα περιλαμβάνονταν πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρεία καθώς επίσης και ανάλυση των ευρημάτων που προέκυπταν από τον έλεγχο της φορολογικής συμμόρφωσης. Υποδείγματα Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης, Προσαρτήματος Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων καθώς και εικόνα από την Αναφορά Υποβολών Φορολογικών Πιστοποιητικών παρατίθενται στο Παράρτημα Α της παρούσας. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, κατά την διενέργεια του ως άνω φορολογικού ελέγχου, υποχρεούνταν να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ ³⁶. Η επιλογή του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000 αξιολογήθηκε και κρίθηκε από την ΕΛΤΕ ως η πιο κατάλληλη για την πραγματοποίηση του έργου της αξιολόγησης της φορολογικής συμμόρφωσης, σε συνδυασμό πάντα με το επίπεδο

³⁵ Σχετική η αριθμό 1/2011 Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ που κατόπιν υπουργικής απόφασης δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Β 2409/01.11.2011

³⁶ Άρθρο 2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.07.2011 (ΦΕΚ Β' 1657/26-7-2011)

διασφάλισης που το Υπουργείο Οικονομικών επιζητά από το συγκεκριμένο έργο, αλλά και των ιδιαίτερων συνθηκών που διαμορφώνονται από την φορολογική νομοθεσία³⁷.

Κατά συνέπεια η έκδοση της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης, συντελούνταν μετά από την εκτέλεση όλων των διαδικασιών που προβλέπονται στην ΠΟΛ.1159/22.7.2011, (Παραρτήματα II και III) και περιελάμβανε τον τύπο του συμπεράσματος που διατυπώνονταν από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο και διακρίνονταν σε³⁸:

- 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

Μεταγενέστερα και σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 από 01/01/2014 έπαψαν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν.2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου και για χρήσεις που αρχίζουν από 1η Ιανουαρίου 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 40 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 όπως ισχύει, εκδόθηκε η απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1124/18.06.2015 (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015), όπως τροποποιήθηκε μερικώς στην συνέχεια από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων με την ΠΟΛ.1067/12-04-2018 (ΦΕΚ Β' 1320/17-04-2018), που καθόρισε την διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν.3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α').

Η παραπάνω απόφαση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δεν διαφοροποίησε καθόλου τον τύπο του συμπεράσματος της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης³⁹ σε σχέση με τον τύπο που περιλαμβάνονταν στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011 έχοντας μόνο διαφοροποιήσεις στις ισχύουσες διατάξεις.

³⁷ Τζίφας, 2013

³⁸ Τα υποδείγματα των συμπερασμάτων του παραρτήματος Ι της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 παρατίθενται στο παράρτημα Α της παρούσας

³⁹ Τα υποδείγματα των συμπερασμάτων του παραρτήματος Ι της απόφασης της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1067/12-04-2018 παρατίθενται στο παράρτημα Β της παρούσας

Συνοπτικά για κάθε έναν τύπο έκθεσης θα μπορούσαμε να αιτιολογήσουμε την αιτία έκδοσης τους, διακρίνοντας αυτές, σύμφωνα με τον βαθμό συμμόρφωσης με την φορολογική νομοθεσία. Συγκεκριμένα η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη εκδίδεται όταν δεν προκύπτουν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας ή αυτές είναι ασήμαντες. Η έκθεση χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης αφορά περιπτώσεις που προκύπτουν θέματα για τα οποία όμως αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση. Αντίθετα στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με επιφύλαξη διαπιστώνεται η ύπαρξη διαφορών καθότι υπάρχει μη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και δύνανται να καταλογιστούν σχετικοί φόροι μετά από έλεγχο της φορολογικής αρχής. Η περίπτωση της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης με επιφύλαξη και θέματα έμφασης είναι μια περίπτωση που καλύπτει διαπιστώσεις των δύο προηγούμενων τύπων έκθεσης. Στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο δεν έχει καταστεί εφικτό να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλο ελεγκτικό τεκμήριο για την θεμελίωση των συμπερασμάτων του. Εκδίδεται τόσο στις περιπτώσεις που είναι διαπιστωμένες οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας όσο και στις περιπτώσεις που δεν έγινε ο έλεγχος. Τέλος η έκθεση με αρνητικό συμπέρασμα αφορά περιπτώσεις όπου η ελεγχόμενη εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου.

4.4.2 Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων

Όπως προαναφέρθηκε αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης αποτελούσε το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων που επισυνάπτεται στο παράρτημα II της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011. Στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων βεβαιώνονταν ότι τα δεδομένα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφως τις σχετικές παρατηρήσεις της ⁴⁰. Υποδείγματα Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης, Προσαρτήματος Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων καθώς και εικόνα από την Αναφορά Υποβολών Φορολογικών Πιστοποιητικών παρατίθενται στο Παράρτημα Α της παρούσας. Στην περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, περιλαμβάνονταν και οι απόψεις της διοίκησης της εταιρίας και

⁴⁰ Άρθρο 7 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.07.2011 (ΦΕΚ Β' 1657/26-7-2011)

του λογιστή - φοροτέχνη που υπογράφει τις φορολογικές καταστάσεις, ο οποίος έπρεπε να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε την παράβαση, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 3 του Ν. 3943/2011 ⁴¹. Τέλος στο προσάρτημα περιλαμβάνονταν πληροφορικά στοιχεία για τον νόμιμο ελεγκτή και ελεγκτικό γραφείο και ανάλυση των ευρημάτων που προέκυψαν από τον έλεγχο ανά αντικείμενο συνδέοντάς τα με την αιτιολόγηση της έκθεσης συμμόρφωσης καθώς και πληροφοριακά και ποσοτικά στοιχεία της ελεγχόμενης περιόδου με αντίστοιχα συγκριτικά στοιχεία της συγκρίσιμης περιόδου της επιχείρησης. Επίσης παρουσιάζονταν και τα ευρήματα που αξιολογήθηκαν ως μη σημαντικά και δεν συμπεριελήφθησαν στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης.

Ομοίως όπως και στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης η σε ισχύ σήμερα, απόφαση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων είναι η ΠΟΛ.1067/12-04-2018 (ΦΕΚ Β' 1320/17-04-2018) όπως τροποποιεί την ΠΟΛ.1124/18.06.2015 (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015) που καθόρισε την διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν.3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α') στην οποία ζητούνταν τα ίδια στοιχεία που περιλαμβάνονταν στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011.

4.5 Αντικείμενα, Μέθοδος και Τεκμηρίωση του ελέγχου

Η σύνταξη της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης προαπαιτεί την διενέργεια ελέγχου. Ο έλεγχος αυτός πραγματοποιούταν αρχικά ακολουθώντας το πρόγραμμα ελέγχου που ορίζονταν στο παράρτημα ΙΙΙ της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.07.2011, με την μεταγενέστερη απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1124/18.06.2015 (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015) όπως τροποποιήθηκε μερικώς στην συνέχεια απο την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων με την ΠΟΛ.1067/12-04-2018 (ΦΕΚ Β' 1320/17-04-2018), υπήρξαν διαφοροποιήσεις σε επίπεδο τομέων ελέγχου, λόγω του ότι από 01/01/2014 είχαν τροποποιηθεί οι εν ισχύ διατάξεις, συνοπτικά συγκεντρώνονται οι ακόλουθες πληροφορίες και ελέγχοντας τα παρακάτω φορολογικά αντικείμενα:

⁴¹ Άρθρο 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.07.2011 (ΦΕΚ Β' 1657/26-7-2011) τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1236/18. 10. 2013 και αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1034/31.12.2015

Πίνακας 4: Ειδικά φορολογικά αντικείμενα για τα οποία πραγματοποιείται ο έλεγχος

A/A	ΠΟΛ. 1159/2011	ΠΟΛ. 1124/2015
A	Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου	Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου
B	Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας	Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας
Γ	Φορολογία εισοδήματος	Φορολογία εισοδήματος
Δ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)
E	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ)	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ)
ΣΤ	Έλεγχος Φορολογίας Ακινήτων	Φορολογία Ακινήτων
ΣΤ1	Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)
ΣΤ2	Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)	Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
ΣΤ3	Φόρος υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν. 2065/1992)	Ειδικός Φόρος επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.)
Z	Τέλος Χαρτοσήμου	Τέλος Χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (Φ.Σ.Κ.)
H	Υποχρεώσεις Παρακρατούμενων Φόρων	Παρακρατούμενοι Φόροι
Θ	Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων	Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
I	Ενδοομιλικές Συναλλαγές (Φάκελος Τεκμηρίωσης TransferPricing)	Ενδοομιλικές Συναλλαγές
K	E-Commerce	Ηλεκτρονικό Εμπόριο

Συγκεκριμένα οι σημαντικότερες διαφοροποιήσεις σε σχέση με το προηγούμενο πρόγραμμα ελέγχου της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011 ήταν οι ακόλουθες:

- Στον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος και εξαιτίας του γεγονότος της κατάργησης από 01/01/2014 του Ν.2238/1994 και της αντικατάστασης αυτού από τον νέο κώδικα φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013) το πρόγραμμα

ελέγχου επαναδιατυπώθηκε εξ' αρχής λαμβάνοντας υπόψη πλέον τις διατάξεις των άρθρων 21 § 2, 22, 23, 25, 27, 47, 48 § 4, 65, 66 και 72 § 12.

- Για τις χρήσεις που αρχίζουν από 01 Ιανουαρίου 2014 και λόγω της κατάργησης των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) η αναφορά στις επαληθεύσεις που αφορούν τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης γίνεται λαμβάνοντας υπόψη τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ήτοι τις διατάξεις της Υποπαραγράφου Ε1 της Παραγράφου Ε του πρώτου άρθρου του Ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012).
- Στην ενότητα του ελέγχου της φορολογίας ακινήτων και λόγω της ισχύος από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος του επιβαλλόμενου Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (Ν.4223/2013 - ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013) αναδιατυπώθηκαν στο σύνολο τους οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που αντικατέστησαν τον έλεγχο του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Ν.3842/2010). Επίσης απαλείφθηκαν οι σχετικές επαληθεύσεις του φόρου υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων (ν.2065/1992) καθώς για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, παύουν εφεξής να ισχύουν τα άρθρα 20 έως 27 του Ν.2065/1992, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014.
- Στο κεφάλαιο που αφορούσε την φορολογία χαρτοσήμου προστέθηκε επαλήθευση σχετικά με την καταβολή του Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (Ν. 1676/1986 - ΦΕΚ Α' 204/29-12-1986) στις περιπτώσεις αύξησης κεφαλαίου.
- Για τις υποχρεώσεις παρακράτησης φόρων οι επαληθεύσεις παραμένουν οι ίδιες αλλά η αιτιολογική βάση είναι πλέον ο νέος κώδικας φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013).
- Για τους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων και λόγω της ύπαρξης νέων διατάξεων στον ΚΦΕ γίνεται αναλυτική πλέον περιγραφή σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 52, 53, 54 και 55 του Ν.4172/2013 των οικείων επαληθεύσεων. Οι επαληθεύσεις με βάση τις σχετικές διατάξεις των άλλων νόμων παρέμειναν και στα δύο προγράμματα ελέγχου οι ίδιες.
- Τέλος σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές και ένεκα της για πρώτη φορά πιο ολοκληρωμένης νομοθετικής πρόβλεψης σύμφωνα τόσο με τις διατάξεις των άρθρων 50 και 51 του Ν.4172/2013, όσο και με τις διατάξεις των άρθρων 21 και 22 του Ν.4174/2013 επανακαθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου.

Η μέθοδος που ακολουθείται προκειμένου να επιτευχτεί το πρόγραμμα ελέγχου των

φορολογικών αντικειμένων προκύπτει από τις προϋποθέσεις, τους περιορισμούς και τα κριτήρια που τίθενται στο κεφάλαιο Α του παραρτήματος ΙΙΙ και των δύο αποφάσεων. Συγκεκριμένα η ολοκλήρωση του ελέγχου στηρίζεται σε τρεις πυλώνες:

Α) Στην χρήση αντιπροσωπευτικής δειγματοληπτικής βάσης με κριτήρια καταρχήν, δαπάνες το ύψος των οποίων υπερβαίνει τεθέντα όρια τα οποία καθορίζονται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης εταιρείας, που δυνητικά και με τις κατάλληλες ανά περίπτωση ελεγκτικές διαδικασίες να μπορεί να αναχθούν στον πληθυσμό.

Πίνακας 5: Καθοριζόμενα όρια για τον έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών

Ακαθάριστα Έσοδα	Ελεγχόμενες Δαπάνες
Έως €50.000.000	Άνω των € 15.000,00
Από € 50.000.000 έως € 100.000.000	Άνω των € 25.000,00
Από € 100.000.000 έως € 200.000.000	Άνω των € 35.000,00
Από € 200.000.000 έως € 500.000.000	Άνω των € 50.000,00
Από € 500.000.000 έως € 1.000.000.000	Άνω των € 70.000,00
Άνω των € 1.000.000.000	Άνω των € 90.000,00

Β) Στην ύπαρξη ειδικής πρόβλεψης καθολικού ελέγχου κατηγοριών μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικών δαπανών που από την ισχύ της ΠΟΛ.1124/2015 όπως τροποποιήθηκε στην συνέχεια απο την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων με την ΠΟΛ.1067/12-04-2018 αναφέρονται στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013-Φ.Ε.Κ.167Α'/23.07.2013), καθώς και για δαπάνες προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 26 του ίδιου Κώδικα. Επίσης θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι κατά περίπτωση εκδοθείσες και ισχύουσες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, αναφορικά με τις εκπιπτόμενες και μη επιχειρηματικές δαπάνες.

Γ) Στην επαγγελματική κρίση του νόμιμου ελεγκτή που λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, προσδιορίζει το επίπεδο του ουσιώδους μεγέθους (σημαντικότητα), παρότι υπάρχουν όρια που καθορίζονται από την δειγματοληψία αλλά θα μπορούσαν να κριθούν ως απρόσφορες για την αντιμετώπιση των υπό εξέταση φορολογικών αντικειμένων. Επίσης και πάντα κατά την κρίση του ελεγκτή

μπορεί να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα πραγματικά δεδομένα, την βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του διενεργηθέντος ελέγχου για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί υποχρεωτικά το «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», στο οποίο αναλύονται και τεκμηριώνονται συγκεντρωτικά τα ευρήματα που περιλαμβάνονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης και διατυπώνονται οι σχετικές παρατηρήσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης. Στον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης, στον οποίο περιλαμβάνονται σε διακριτά τμήματα όλες οι εργασίες προγραμματισμού, εκτέλεσης και ολοκλήρωσης του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης, περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών με τεκμηρίωση, για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται, των ευρημάτων του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν πλήρη συμμόρφωση της ελεγχόμενης επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία, είτε αφορούν παραβάσεις σε επιμέρους τομείς ⁴².

Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο Νόμιμο Ελεγκτή. Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου, θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον τα ακόλουθα:

- α) Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα)
- β) Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας
- γ) Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία
- δ) Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

Η τεκμηρίωση των ανωτέρω, σε όσες περιπτώσεις δεν ορίζεται διαφορετικά από την ΠΟΛ. 1124/2015 όπως τροποποιήθηκε μερικώς με την ΠΟΛ.1067/12-04-2018, θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει τη δυνατότητα σε έναν τρίτο ελεγκτή να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.

Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται να διατηρούν τον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης για όσο χρόνο έχει υποχρέωση η επιχείρηση να διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία της και υποχρεούνται να παρέχουν το σχετικό φάκελο τεκμηρίωσης

⁴² Άρθρο 4 της απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1124/18.06.2015 (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015) όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1067/12-04-2018

οποτεδήποτε αυτός ζητηθεί από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Η τεκμηρίωση του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία ολοκληρώνεται εξήντα (60) ημέρες μετά την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, ανεξάρτητα αν από τον έλεγχο προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας⁴³.

4.6 Διαδικασία έκδοσης Φορολογικό Πιστοποιητικού

Οι διαδικασίες που ακολουθούνται τόσο πριν όσο μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, προκειμένου να υπάρξει ολοκληρωμένο οργανωτικό πλαίσιο παρακολούθησης των ελέγχων, έχει καταστήσει την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων υπεύθυνη για την «υποστήριξη» της μηχανογραφικής υλοποίησης του θεσμού του ετήσιου πιστοποιητικού.

Συγκεκριμένα ο Νόμιμος Ελεγκτής και το Ελεγκτικό Γραφείο, εντός δέκα (10) ημερών από την ανάληψη του διαχειριστικού ελέγχου, ο οποίος περιλαμβάνει και τη χορήγηση του «ετήσιου πιστοποιητικού», υποχρεούται να ενημερώσει ηλεκτρονικά την εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε. για το γεγονός και για το προβλεπόμενο χρονοδιάγραμμα ολοκλήρωσης του ελέγχου⁴⁴.

Με την ολοκλήρωση της σύνταξης της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο δέκα (10) ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους Νόμιμους Ελεγκτές και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων που τηρεί η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), έως την 10η ημέρα του έβδομου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου⁴⁵. Κατά την διάρκεια ισχύος της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011 κρίθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών απαραίτητη η χορήγηση παρατάσεων ηλεκτρονικής υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης οι οποίες δόθηκαν κατόπιν των ακόλουθων αποφάσεων: ΠΟΛ

⁴³ Άρθρο 4 της απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1124/18.06.2015 (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015) όπως τροποποιήθηκε μερικώς με την ΠΟΛ.1067/12-04-2018

⁴⁴ Παράγραφος 7 άρθρου 8 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.07.2011 (ΦΕΚ Β' 1657/26-7-2011). Η παράγραφος 7 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1011/10.1.2012 και τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1086/30.3.2012

⁴⁵ Παράγραφοι 6 και 7 άρθρου 8 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.07.2011 (ΦΕΚ Β' 1657/26-7-2011). Η παράγραφος 7 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1011/10.1.2012 και τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1086/30.3.2012

1155/05.07.2012, ΠΟΛ 1168/31.03.2012, ΠΟΛ 1153/26.06.2013, ΠΟΛ 1187/26.07.2013 και ΠΟΛ 1150/10.07.2015.

Παρόμοια διαδικασία ακολουθήθηκε και με την μεταγενέστερη απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1124/18.06.2015 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1067/12-04-2018. Σύμφωνα με την παράγραφο 5 της ανωτέρω απόφασης ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, με την ανάληψη ενός ελέγχου οικονομικής διαχείρισης, που περιλαμβάνει και τη χορήγηση του «ετήσιου πιστοποιητικού», ενημερώνει υποχρεωτικά την εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε. για την ανάθεση ή μη του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες έχουν υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη επιχείρηση συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 21 του ν. 4449/2017. Σε κάθε περίπτωση, η άσκηση του ως άνω ελέγχου από Νόμιμο Ελεγκτή και ελεγκτικό γραφείο είναι ασυμβίβαστη με το έργο του Λογιστή-Φοροτέχνη που υπογράφει τις οικονομικές καταστάσεις και τις φορολογικές δηλώσεις των επιχειρήσεων που ελέγχονται ⁴⁶.

Κατόπιν ολοκλήρωσης του ελέγχου σχέδιο του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού υποβάλλεται στην ελεγχόμενη επιχείρηση, οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του δέκατου (10ου) μήνα από τη λήξη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου. Η ελεγχόμενη επιχείρηση διατυπώνει εγγράφως προς το Νόμιμο Ελεγκτή τις παρατηρήσεις της επί των ευρημάτων του ελέγχου, εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την ημερομηνία υποβολής σε αυτήν του σχεδίου της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης. Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό γνωστοποιείται εγγράφως στην ελεγχόμενη επιχείρηση και οριστικοποιείται με την ηλεκτρονική υποβολή της στο Υπουργείο Οικονομικών και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων που τηρεί η Α.Α.Δ.Ε., στην οποία έχουν πρόσβαση οι Νόμιμοι Ελεγκτές για την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης που εκδίδουν και τα ελεγκτικά γραφεία μόνο για τις Εκθέσεις που εκδίδονται από τα μέλη τους, καθώς και οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις μόνο για τα στοιχεία που τις αφορούν. Η ως άνω ηλεκτρονική υποβολή πραγματοποιείται έως το τέλος του έβδομου (10ου) μήνα από τη λήξη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου ⁴⁷.

⁴⁶ Παραγράφος 4 του άρθρου 1 της απόφαση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1067/12-04-2018 (ΦΕΚ Β' 1320/17-04-2018), όπως τροποποίησε την ΠΟΛ. 1124/18.06.2015

⁴⁷ Παράγραφοι 6 και 7 άρθρου 3 της απόφαση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1124/18.06.2015 (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015)

4.7 Έλεγχος από την φορολογική αρχή

Όπως έχει αναφερθεί και παραπάνω οι διατάξεις που αφορούν το ετήσιο πιστοποιητικό έχουν τροποποιηθεί αρκετές φορές λαμβάνοντας υπόψη τον σύντομο βίο του θεσμού. Αρχικά η φορολογική αρχή και έως την έκδοση της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1034/31.12.2015, σύμφωνα με το άρθρο 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011 επέλεγε δείγμα τουλάχιστον της τάξης του 9% για έλεγχο, με κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010. (σχετ Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1178/23.08.2011).

Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνταν από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονταν, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012, έως και την 30.4.2014. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012 οι ως άνω έλεγχοι διενεργούνταν και ολοκληρώνονταν σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε. από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. Οι έλεγχοι αυτοί κάλυπταν όλα τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου και με την ολοκλήρωσή τους συντάσσονται Εκθέσεις Ελέγχου.

Εκτός των εταιριών που ελέγχονταν με βάση την ελάχιστη δειγματοληψία του 9% και την επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων σύμφωνα με το άρθρο 80 του Ν.3842/2010, το Υπουργείο Οικονομικών διενεργούσε τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιριών, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού, βάσει των ειδικών κριτηρίων που ακολουθούν:

α) Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται σαν καταληκτικές για τη χορήγησή της, αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι

αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιρειών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.

β) Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.

γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο μετά από απόφαση της επιτροπής και της διαδικασίας που προβλέπεται στην παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου.

δ) Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου που διενεργεί η Ε.Λ.Τ.Ε.

Και για τους πρόσθετους τακτικούς ελέγχους που διενεργούνταν κατόπιν των ανωτέρω ειδικών κριτηρίων η προθεσμία ολοκλήρωσής τους ήταν σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε. από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία με εξαίρεση τους τακτικούς ελέγχους που διενεργούνταν εξ' αιτίας της άσκησης δίωξης κατά μελών του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, της λήψης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών στοιχείων, συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες και για τις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του ν. 2238/1994 (transfer pricing) οι οποίοι δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης.

Τέλος σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπονταν για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας και απόφαση επιτροπής η οποία αποτελούταν από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου.

Κατά ρητή πρόβλεψη που υπήρχε στην παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν.2238/1994 (όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 10β του άρθρου 21 του νόμου 3943/2011 και ισχύει από την δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι την 31/3/2011) αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α').

Σχετική με την ανωτέρω πρόβλεψη είναι και η αριθμ 1490/2016 απόφαση του 1ου τριμελούς τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών σύμφωνα με την οποία αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας και εκδοθεί έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους δειγματοληπτικούς ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίοι διενεργούνται με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 5 της ΠΟΛ.1159/22.7.2011 και ολοκληρώνονται μέχρι τις 30.4.2014 για επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.3.2012, μετά την ημερομηνία αυτή (30.4.2014) θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις που ορίζονται στην παρ. 6 του άρθρου 5 της ανωτέρω υπουργικής απόφασης, είτε υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010, κατά τη ρητή πρόβλεψη της παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994.

Αντίθετα στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές, προκύπτει αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή αρνητικό συμπέρασμα, εκδίδεται εντολή ελέγχου από την φορολογική αρχή.

4.7.1 Καθεστώς μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ

Υπό το νέο καθεστώς του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) οι διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (ΦΕΚ 1657/Β'), σχετικά με το Φορολογικό Πιστοποιητικό τροποποιήθηκαν σημαντικά. Συγκεκριμένα και σε ότι αφορά τον έλεγχο από την Φορολογική Διοίκηση αναδιατυπώθηκε το άρθρο 5 της ανωτέρω Α.Υ.Ο. με την απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1034/31.12.2015 (ΦΕΚ Β' 730/18-03-2016) και πλέον η επιλογή δείγματος της τάξης του 9% αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.4174/2013 ήτοι της επιλογής με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Γενικό Γραμματέα και δεν δημοσιοποιούνται, εξαιρουμένων των επιχειρήσεων για τις οποίες έχει υποβληθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος, και στις οποίες διενεργείται υποχρεωτικός έλεγχος.

Η διάταξη περί ολοκλήρωσης του ελέγχου σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής του φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε.

από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία απαλείφθηκε καθώς πλέον στο άρθρο 65Α του Ν.4174/2013 δεν υπήρχε ειδική πρόβλεψη και ο χρόνος εντός του οποίου μπορούν να πραγματοποιηθούν είναι αυτός που ισχύει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου, όπως κοινοποιήθηκε η υπ αριθ. 256/2015 ομόφωνη γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών ⁴⁸.

Παρέμειναν με παρόμοιο περιεχόμενο διατάξεις διενέργειας πρόσθετου αριθμού ελέγχου επιχειρήσεων μετά όμως από εισήγηση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει και έγκριση από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης, βάσει των κριτηρίων που ακολουθούν:

- α) Λήψη ή έκδοση πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά επιχειρήσεις και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις των άρθρων 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται ως καταληκτικές για την ηλεκτρονική υποβολή της και περιπτώσεις ελέγχων επιχειρήσεων κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.
- β) Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.
- γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο.
- δ) Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου που διενεργεί η Ε.Λ.Τ.Ε.

Τέλος σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της

⁴⁸ ΠΟΛ. 1006/05.01.2016 και Ντζανάτος, 2009

αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει και έγκριση του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης.

4.7.2 Καθορισμός διαχρονικά του δείγματος ελέγχου

Η πρώτη απόφαση Υπουργού Οικονομικών που εκδόθηκε για τον έλεγχο του δείγματος που ήταν το ελάχιστο επιτρεπτό ήτοι της τάξης του 9% ήταν η ΠΟΛ 1165/24.07.2012 και αφορούσε εταιρίες που έχουν ελεγχθεί από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 και οι οποίες έκλεισαν ισολογισμό μέχρι την 30.11.2011.

Πέραν όμως, των υποθέσεων που είχαν συμπεριληφθεί στο δείγμα καθορίστηκε και η υποχρέωση σε όσες περιπτώσεις υποθέσεων έχει υποβληθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης ή επιφύλαξης ή επιφύλαξης και έμφασης, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας να διενεργήσει υποχρεωτικά και κατά προτεραιότητα προσωρινό έλεγχο για την αξιολόγηση των ως άνω θεμάτων, που περιγράφονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης. Αν από τον έλεγχο αυτόν διαπιστωθούν στοιχεία ή ενδείξεις για σοβαρές παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας εισηγείται στην επιτροπή της παραγράφου 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου, κατά τα οριζόμενα στην ίδια παράγραφο.

Στην διαδικασία του προσωρινού ελέγχου των υποθέσεων που δεν είχαν υπαχθεί στο δείγμα της παρ. 1 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 και για όσες περιπτώσεις είχε εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη αλλά με καταγραφή μη σημαντικών φορολογικών διαφορών ο έλεγχος θα εστιάζονταν στην αξιολόγηση των παρατηρήσεων και θεμάτων που σχετίζονταν με μη αποδοθέντες φόρους.

Στις περιπτώσεις υποθέσεων που δεν είχαν υπαχθεί στο δείγμα, για τις οποίες έχει υποβληθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης ή επιφύλαξης ή επιφύλαξης και έμφασης, η διενέργεια του προσωρινού ελέγχου θα εστιάζονταν στην αξιολόγηση των θεμάτων που περιγράφονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης. Αν από το συγκεκριμένο έλεγχο διαπιστωνόταν στοιχεία ή ενδείξεις για σοβαρές παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, διενεργούταν τακτικός φορολογικός έλεγχος κατόπιν σχετικής

εισήγησής του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας και έγκρισης από την επιτροπή της παραγράφου 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.7.2011.

Για όλες ανεξαιρέτως τις υποθέσεις, συμπεριλαμβανομένων κι αυτών για τις οποίες εκδόθηκε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, οι Προϊστάμενοι των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών όφειλαν να διενεργήσουν έρευνα για την ύπαρξη τυχόν δελτίων πληροφοριών και εφόσον υπήρχαν, θα τα αξιολογούσε και ανάλογα είτε θα παρέπεμπε είτε όχι τις υποθέσεις, αιτιολογημένα, στην επιτροπή της παραγράφου 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.7.2011, προκειμένου να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος. Στην περίπτωση που από τη συγκεκριμένη έρευνα διαπιστωθεί περίπτωση άσκησης δίωξης κατά μελών του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές ενέργειες, η υπόθεση θα παραπεμπόταν απευθείας στην πιο πάνω επιτροπή.

Τέλος και πέραν των υποθέσεων του δείγματος μία άλλη περίπτωση διενέργειας ελέγχου ήταν αυτή που θα προέκυπτε κατόπιν αξιολόγησης, με βάση στοιχεία ή πληροφορίες που έχει στη διάθεσή του, τις υποθέσεις εκείνες για τις οποίες οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων και αφορούσαν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών και ήταν μικρότερες του 0,5% των ακαθάριστων εσόδων και εφόσον κρίνει σκόπιμο, να εισηγηθεί στην επιτροπή της παραγράφου 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 την παραπομπή της υπόθεσης σε προσωρινό φορολογικό έλεγχο για την παραγωγικότητα των δαπανών, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 7 του άρθρου 5 ΠΟΛ.1159/22.7.2011.

Μεταγενέστερα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1211/2012 (ΦΕΚ Β' 3343/14.12.2012) καθορίστηκε δείγμα ελέγχου της τάξης του 9% των εταιρειών: α) των οποίων η διαχειριστική περίοδος έληξε από 01.12.2011 έως και 31.03.2012 και β) των οποίων η διαχειριστική περίοδος ενώ είχε λήξει έως και 30.11.2011, η υποβολή του ετήσιου πιστοποιητικού πραγματοποιήθηκε εκπρόθεσμα στη βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε., με αποτέλεσμα να μην έχουν συμπεριληφθεί στη διαδικασία καθορισμού του δείγματος της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1165/24.7.2012. Και με αυτή την απόφαση πέραν του ελέγχου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονταν στο δείγμα του 9% θα διενεργούταν πρόσθετα και προσωρινοί έλεγχοι με ανάλογη κατηγοριοποίησή τους όπως προβλεπόταν και στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1165/24.07.2012.

Τέλος με την Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ 1235/2013 (ΦΕΚ Β' 2693/22-10-2013) το δείγμα ελέγχου ήταν πάλι της τάξης του 9% και περιελάμβανε εταιρίες : α) των οποίων η διαχειριστική περίοδος έληξε από 01.04.2012 έως και 31.10.2012 και β) των οποίων η διαχειριστική περίοδος ενώ είχε λήξει έως και 31.03.2012, η υποβολή του ετήσιου πιστοποιητικού πραγματοποιήθηκε εκπρόθεσμα στη βάση δεδομένων της

Α.Α.Δ.Ε., με αποτέλεσμα να μην έχουν συμπεριληφθεί στη διαδικασία καθορισμού του δείγματος των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1165/24.7.2012 (Φ.Ε.Κ. 2248 Β') και ΠΟΛ.1211/30.11.2012 (Φ.Ε.Κ. 3343 Β').

4.7.3 Ποινές και πρόστιμα στους εμπλεκόμενους φορείς

Για την χορήγηση του ετήσιου πιστοποιητικού νομοθετικά και με διαχρονικές τροποποιήσεις προβλέφθηκαν κυρώσεις για τις περιπτώσεις μη ορθής εκπλήρωσης των υποχρεώσεων που απορρέουν από τον θεσμό αυτό.

Αρχικά με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 26 του Ν.3943/2011 που ισχύει από την δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι την 31/3/2011 προστέθηκε παράγραφος 4 στο άρθρο 4 του Ν.2523/1997 και στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Ν.2238/1994 και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου και νόμου, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή. Η κύρωση αυτή επιβάλλεται εφόσον οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας εντοπισθούν για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, η οποία στην έκθεση ελέγχου που θα συντάξει θα συμπεριλάβει και τις απόψεις των νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου, οι οποίοι πρέπει να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν την παράβαση. Επίσης στην ίδια έκθεση περιλαμβάνονται και οι απόψεις του φοροτέχνη – λογιστή της ελεγχόμενης επιχείρησης⁴⁹.

Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, σύμφωνα με την πολύ πρόσφατη τροποποίηση της ΠΟΛ 1159/2011 με την ΠΟΛ. 1148 (ΦΕΚ Β' 3381/10.08.2018), ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997,

⁴⁹ Τελευταίο εδάφιο του άρθρου 6 της αρχικής Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011 καθώς και τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1034/31.12.2015. 38 Παράγραφος 9 άρθρου 10 της αρχικής Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011 και παράγραφος 8 του άρθρου 10 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1034/31.12.2015.

κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής⁵⁰, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.), εξαιρουμένων των περιπτώσεων για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης⁵¹.

Πέραν της επιβολής κυρώσεων στην περίπτωση μη ορθής εκπλήρωσης των καθηκόντων των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων με την παράγραφο 15 του άρθρου 4 του Ν.4038/2012 που ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (2.2.2012), σύμφωνα με το άρθρο 37 του ίδιου νόμου προστέθηκε τελευταίο εδάφιο στην παράγραφο 5 του άρθρου 82 του Ν.2238/1994 με το οποίο προβλέπονταν στις ανώνυμες εταιρίες και στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται, διενεργείται κατά προτεραιότητα φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια φορολογική αρχή και επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 10.000 ευρώ έως 100.000 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.

Οι διοικητικές κυρώσεις (πρόστιμα) παρέμειναν σε ισχύ και μετά την έκδοση της απόφαση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1124/18.06.2015 (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015) τόσο για τους νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία όσο και για τις ελεγχόμενες εταιρείες με ορισμένες διαφοροποιήσεις σε σχέση με τις προϊσχύουσες διατάξεις.

⁵⁰ Κορομηλάς, Τσιαουσίδου, 2017

⁵¹ Παράγραφος 8 του άρθρου 10 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1148/10.08.2018.

Συγκεκριμένα εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις⁵², σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής⁵³, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013, μέσω δευτεροβάθμιου ελέγχου της υπόθεσης από την ίδια τη Διοίκηση και για υποχρεωτικό προστάδιο της διοικητικής δίκης, η μη τήρηση του οποίου επιφέρει, εφόσον συντρέχουν οι κατά νόμο προϋποθέσεις, απώλεια του δικαιώματος δικαστικής προστασίας. Οι βασικές λειτουργίες που επιτελεί η ενδικοφανής προσφυγή είναι οι ακόλουθες:

- Ο αυτοέλεγχος της Διοίκησης και η διόρθωση των πλημμελειών των πράξεών της από την ίδια.
- Η πληρέστερη, οικονομικότερη και απλούστερη έννομη προστασία του διοικουμένου, αφού η Διοίκηση έχει εξ ορισμού περισσότερες δυνατότητες επέμβασης στην πράξη της από τον δικαστή, ιδίως τον ακυρωτικό αλλά και τον δικαστή της ουσίας.
- Η αποσυμφόρηση των δικαστηρίων, καθώς η διαφορά είτε επιλύεται σε διοικητικό επίπεδο, είτε ο διοικούμενος πείθεται για την ορθότητα της απόφασής της ή για την έλλειψη πιθανοτήτων ευδοκίμησης τυχόν ενδίκου βοηθήματος, είτε η υπόθεση φθάνει ενώπιον του δικαστή εκκαθαρισμένη κατά το νομικό και πραγματικό μέρος της, τουλάχιστον δε απαλλαγμένη από τυπικά ελαττώματα, όπως αναρμοδιότητα και έλλειψη αιτιολογίας.

Οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εξαιρουμένων των περιπτώσεων για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος

⁵² Πανταζόπουλος, 2017

⁵³ Κορομηλάς και Τσιαουσίδου, 2017

του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης ⁵⁴.

Με ρητή πρόβλεψη στην παράγραφο 1 του άρθρου 65Α του Ν.4174/2013 αρχικά στις Ανώνυμες Εταιρίες και στις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης και μεταγενέστερα στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων (όπως προστέθηκε με την περίπτωση 17 της υποπαραγράφου Δ.2. του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 από 01-01-2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαραγράφου Δ.2), για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με τα οριζόμενα, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 5.000,00 ευρώ έως 40.000,00 ευρώ, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

Σήμερα και ειδικότερα από την 1η Ιανουαρίου 2016 με τις παραγράφους 1, 2 και 3 του άρθρου 56 του Ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016), τέθηκαν σε ισχύ οι τροποποιημένες διατάξεις του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013, όπου Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν. 3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, εκδίδουν ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό. Το πιστοποιητικό αυτό είναι προαιρετικό για τις ανωτέρω εταιρείες και επιχειρήσεις και εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα.

Οι εταιρείες και επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται το ετήσιο πιστοποιητικό υποχρεούνται να αναθέτουν, ανά πέντε (5) έτη, την έκδοση του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού σε διαφορετικό νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο. Η διαπίστωση στο φορολογικό πιστοποιητικό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να λαμβάνεται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα ⁵⁵.

Το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό εκδίδεται, πλέον, προαιρετικά για τις ως άνω εταιρείες και επιχειρήσεις, χωρίς να προβλέπονται οι σχετικές διοικητικές κυρώσεις που ίσχυαν με προγενέστερες διατάξεις με την τροποποίηση της ΠΟΛ. 1124/18.06.2015 από την ΠΟΛ.1067/12-04-2018 (ΦΕΚ Β' 1320/17-04-2018), και την κατάργηση της παραγράφου 2

⁵⁴ Παράγραφοι 6 άρθρου 8 της απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1124/18.06.2015 (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015)

⁵⁵ Άρθρο 65Α του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 56 του Ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016)

του άρθρου 1 της πρώτης ⁵⁶. Το φορολογικό πιστοποιητικό προσλαμβάνει χαρακτήρα πληροφοριακό για τη Φορολογική Αρχή και μπορεί να προβεί σε φορολογικό έλεγχο.

Πέραν των ανωτέρω αλλαγών και πριν την ψήφιση του Ν.4449/2017 κατά τους ποιοτικούς ελέγχους για την ορθή άσκηση του έργου των νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3β του άρθρου 6 ⁵⁷ του Ν.3148/2003 προβλέπονταν και η επιβολή πειθαρχικών κυρώσεων οι οποίες ήταν:

- α) σύσταση,
- β) επίπληξη,
- γ) πρόστιμο ύψους μέχρι 50.000 ευρώ,
- δ) προσωρινή αναστολή άσκησης του επαγγέλματος μέχρι ένα έτος,
- ε) οριστική διαγραφή από τα μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ..

Επίσης σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 του ανωτέρω νόμου σε περίπτωση διαπίστωσης ότι στην παράβαση είχε συμμετοχή μέλος της διοίκησης της ελεγκτικής εταιρείας στην οποία ανήκει ο διενεργήσας τον έλεγχο ορκωτός ελεγκτής λογιστής, οι κυρώσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 3β επιβάλλονται και κατά αυτής. Στην περίπτωση αυτή, το ανώτατο όριο του προστίμου που προβλέπονταν στην περίπτωση γ' από 50.000 ευρώ ορίζονταν σε 1.000.000 ευρώ.

Οι υποθέσεις που είχαν παραπεμφθεί μέχρι τη δημοσίευση του νόμου 4449/2017 (24.1.2017) στο Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. για την επιβολή πειθαρχικών κυρώσεων σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 3693/2008 όπως ισχύει, εξετάζονται και κρίνονται από το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. κατά τη διαδικασία των διατάξεων του Ν. 3148/2003, όπως ισχύουν. Για παραβάσεις των διατάξεων που ρυθμίζουν τις εργασίες των ελεγκτών, συμπεριλαμβανομένων των Κανονιστικών Αποφάσεων της Ε.Λ.Τ.Ε., του εκάστοτε ισχύοντος Κώδικα Δεοντολογίας και των ελεγκτικών προτύπων ή των προτύπων διασφάλισης της ποιότητας, που έχουν τελεσθεί μέχρι τη θέση σε ισχύ των διατάξεων του παρόντος νόμου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 3148/2003 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 29 του ν.4170/2013 (Α' 163), και πριν την κατάργηση των παραγράφων 1,2,3,4,6,7 όπως αυτές καταργήθηκαν με τον

⁵⁶ ΠΟΛ.1067/12-04-2018 (ΦΕΚ Β' 1320/17-04-2018), άρθρο 1, παράγραφος 1

⁵⁷ Το άρθρο 6, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 29 του Ν. 4170/2013 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 12/7/2013, σύμφωνα με το άρθρο 82 του ίδιου νόμου. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 38 του Ν. 4170/2013 ορίζεται ότι για παραβάσεις των διατάξεων που ρυθμίζουν τις εργασίες των ελεγκτών, συμπεριλαμβανομένων των κανονιστικών αποφάσεων της Ε.Λ.Τ.Ε., του εκάστοτε ισχύοντος Κώδικα Δεοντολογίας και των ελεγκτικών προτύπων ή των προτύπων διασφάλισης της ποιότητας, που έχουν τελεσθεί μέχρι τη θέση σε ισχύ των διατάξεων του παρόντος νόμου, επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 6, ως ίσχυε μέχρι την τροποποίησή του με τον Ν. 4170/2013.

νόμο 4449/2017.

Περίπτωση δημοσιευμένη από την Ε.Λ.Τ.Ε. με την ανακοίνωση 012/19.05.2017 σύμφωνα με την οποία το Πειθαρχικό Συμβούλιο (Π.Σ.) της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων στην υπ' αριθμ 6/3-05-2017 συνεδρίασή του, μεταξύ άλλων, αποφάσισε την επιβολή προστίμου ύψους πέντε χιλιάδων (5.000,00) ευρώ και έγγραφης επίπληξης στην ελεγκτική εταιρεία «TMS Ανώνυμη Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών» για παραβάσεις αναφορικά με την εφαρμογή του Διεθνούς Προτύπου Δικλίδων Ποιότητας 1 και τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων οντοτήτων, μεταξύ των οποίων και οντότητας δημοσίου ενδιαφέροντος⁵⁸.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 53 του Ν. 4449/2017 οι διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.3148/2003 καταργήθηκαν από 24.1.2017 και καθώς με τον Ν.4449/2017 (ΦΕΚ Α 7/24.1.2017) ενσωματώθηκε στην νομοθεσία της χώρας μας η Οδηγία 2014/56/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, συμπεριελήφθησαν νέες διατάξεις στην παράγραφο 10 του άρθρου 35 του Ν.4449/2017 και πλέον το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. επιβάλλει τις εξής διοικητικές κυρώσεις και διοικητικά μέτρα:

- α) σύσταση,
- β) έγγραφη επίπληξη,
- γ) δημόσια δήλωση που αναφέρει το υπαίτιο πρόσωπο και τη φύση της παράβασης και δημοσιοποιείται στο δια- δικτυακό τόπο της Ε.Λ.Τ.Ε.,
- δ) δήλωση ότι η έκθεση ελέγχου δεν πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 32 . ή του άρθρου 10 του Κανονισμού 537/2014)
- ε) χρηματικό πρόστιμο έως πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποτροπής, το Διοικητικό Συμβούλιο μπορεί να επιβάλλει πρόστιμο ύψους έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ,
- στ) προσωρινή απαγόρευση διενέργειας υποχρεωτικών ελέγχων επί των ατομικών ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, για χρονικό διάστημα από έναν (1) έως δώδεκα (12) μήνες,
- ζ) προσωρινή αφαίρεση της επαγγελματικής άδειας για χρονικό διάστημα μέχρι τρία (3) έτη,

⁵⁸ Ανακοίνωση 012/2017 της Ε.Λ.Τ.Ε., στην Ιστοσελίδα:
http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/anakoinosi_012_2017.pdf

η) οριστική αφαίρεση της επαγγελματικής άδειας και διαγραφή του ορκωτού ελεγκτή λογιστή από το Δημόσιο Μητρώο καθώς και δημοσιοποίηση της απόφασης αυτής στο διαδικτυακό τόπο της Ε.Λ.Τ.Ε..

Τέλος οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, πέραν των διοικητικών ή ποινικών συνεπειών που συνεπάγεται η μη ορθή εκπλήρωση των καθηκόντων τους, έφεραν αλληλέγγυα, περιορισμένη ευθύνη, για τις περιπτώσεις που δεν συνιστούσαν δόλο από την πλευρά τους και υπήρξε απώλεια για τα έσοδα του δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3693/2008. Σημειώνεται ότι πλέον σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.4449/2017 οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες, καθώς και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών ευθύνονται για κάθε ζημιά από θετική ενέργεια ή παράλειψη έναντι της ελεγχόμενης οντότητας και τρίτων που ζημιώθηκαν από τη χρήση της έκθεσης ελέγχου. Το συνολικό ύψος της αποζημίωσης όλων των ζημιωθέντων από συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο της αμοιβής που καταβλήθηκε για το έργο αυτό.

4.8 Διεθνείς πρακτικές

Ο φορολογικός έλεγχος στην πλειοψηφία των χωρών παγκοσμίως είθισται να διενεργείται από τους κρατικούς φορείς της εκάστοτε χώρας. Ωστόσο, από την επισκόπηση της βιβλιογραφίας διαπιστώθηκε ότι ο θεσμός της έκδοσης πιστοποιητικού σχετικού με τον έλεγχο της φορολογικής συμμόρφωσης, υφίσταται σε παρόμοιες με αυτή της Ελλάδας ή σε διαφοροποιημένες εκδοχές και σε κάποιες άλλες χώρες ανά τον κόσμο.

Στο Μεξικό ⁵⁹, οι εταιρείες που είναι υπόχρεες σε φόρο και οι οποίες πληρούν κάποια συγκεκριμένα κριτήρια μεγέθους (σύνολο κύκλου εργασιών μεγαλύτερο από 100 εκ. Πέσος Μεξικού (MXN), σύνολο ενεργητικού μεγαλύτερο από 79 εκ. Πέσος Μεξικού και ελάχιστο αριθμό προσωπικού καθόλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους 300 άτομα) ⁶⁰, μπορούν να επιλέξουν να λάβουν έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης η οποία εκδίδεται από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη φορολογική διοίκηση του Μεξικού.

Αυτή η έκθεση ελέγχου καλύπτει όλους τους φόρους εκτός από τους τελωνειακούς δασμούς και αποτελείται από τις ελεγχμένες οικονομικές καταστάσεις και αναφορά του ορκωτού ελεγκτή όσον αφορά στη συμμόρφωση της ελεγχόμενης εταιρείας με τις

⁵⁹ PwC, 2017

⁶⁰ Deloitte, 2016

φορολογικές υποχρεώσεις της. Το πλήθος των λεπτομερών πληροφοριών που πρέπει να κατατεθούν είναι σημαντικό όπως και η ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή σε σχέση με αυτό. Σε γενικές γραμμές, για τις εταιρείες που έχουν λάβει έκθεση ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης του ορκωτού ελεγκτή, ο φορολογικός έλεγχος από τις φορολογικές αρχές ξεκινάει με την επισκόπηση της έκθεσης ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή. Σε αυτό το σημείο, οι φορολογικοί ελεγκτές του κράτους μπορούν να ολοκληρώσουν τον έλεγχο και να μην επεκταθεί περαιτέρω ο έλεγχος εάν μείνουν ικανοποιημένοι με την έκθεση συμμόρφωσης και την εργασία του ορκωτού ελεγκτή. Αν δεν ικανοποιηθούν από την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης και την εργασία του ορκωτού ελεγκτή, οι φορολογικές αρχές μπορούν να κινήσουν απευθείας έλεγχο στην εταιρεία.

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος φορολογικής συμμόρφωσης από ορκωτό ελεγκτή ήταν υποχρεωτικός έως το 2013 για τις εταιρείες που πληρούσαν τα οικονομικά κριτήρια, και από το 2014 ο εν λόγω έλεγχος έχει καταστεί προαιρετικός⁶¹. Ως πλεονεκτήματα της επιλογής του ελέγχου από ορκωτό ελεγκτή λογιστή αναφέρονται η μειωμένη πιθανότητα φορολογικού ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση του Μεξικού, επίσπευση σε πολλές περιπτώσεις της διαδικασίας επιστροφής φόρου, η αυξημένη πιθανότητα να λάβει η ελεγχόμενη εταιρεία άμεσες απαντήσεις και ευνοϊκές λύσεις σε γραπτά ερωτήματά της, ο μειωμένος όγκος των στοιχείων που θα πρέπει να συνυποβληθούν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με το ισχύον φορολογικό σύστημα του Μεξικού, επίσπευση της διαδικασίας κατάθεσης προσφοράς για συμμετοχή σε δημόσιους διαγωνισμούς και άλλα⁶².

Στην Τουρκία⁶³ υπάρχει ένας ειδικός μηχανισμός φορολογικού ελέγχου που ονομάζεται «πιστοποίηση φόρου εισοδήματος εταιρειών». Στο πλαίσιο αυτού του μηχανισμού, οι εταιρείες μπορούν να επιλέξουν να λάβουν πιστοποιητικό ελέγχου από Ορκωτούς φορολογικούς συμβούλους (Sworn Fiscal Advisors) για τις φορολογικές τους δηλώσεις. Για όσες εταιρείες επιλέξουν ορκωτούς συμβούλους για τον έλεγχο των φορολογικών τους δηλώσεων, οι αντίστοιχες φορολογικές χρήσεις θεωρούνται ελεγμένες από τις φορολογικές αρχές και εφόσον δεν προκύψει κάποιο γεγονός που να οδηγεί σε αντίθετο χειρισμό, οι χρήσεις αυτές δεν ελέγχονται ξανά. Από την άλλη πλευρά, οι εταιρείες που δεν έχουν ακολουθούν την παραπάνω επιλογή κατατάσσονται πρώτες στον κατάλογο προτεραιότητας για ελέγχους από τις φορολογικές αρχές. Το υπουργείο οικονομικών της Τουρκίας καθορίζει τα πρότυπα εργασίας για κάθε εταιρεία που επιθυμεί να χρησιμοποιήσει

⁶¹ Lopezlena E. και Camacho R, 2013

⁶² Lopezlena E. και Camacho R, 2013

⁶³ PwC, 2017

ορκωτό σύμβουλο. Στο τέλος κάθε έτους, οι ορκωτοί σύμβουλοι πρέπει να ετοιμάσουν μια ολοκληρωμένη έκθεση που θα υποβληθεί στο υπουργείο οικονομικών και θα πιστοποιεί την ακρίβεια της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η διαδικασία φορολογικής πιστοποίησης συμβάλλει στον εντοπισμό και τη λήψη διορθωτικών μέτρων κατά εσφαλμένων χειρισμών που διαφορετικά θα μπορούσαν να εντοπιστούν μόνο μετά από έλεγχο από τις φορολογικές αρχές.

Στην Κίνα ⁶⁴, η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης από Ορκωτό φορολογικό σύμβουλο για τις εταιρείες εφαρμόζεται για συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα. Συγκεκριμένα εφαρμόζεται για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης για φόρο εισοδήματος στο τέλος της χρήσης, για τον υπολογισμό των προβλέψεων απομείωσης στοιχείων του ενεργητικού που επηρεάζουν τη φορολογητέα βάση, για τον υπολογισμό των εκπτώσεων φόρου όταν η εταιρεία έχει πραγματοποιήσει έξοδα έρευνας και ανάπτυξης, για τον υπολογισμό του φόρου επί της ακίνητης περιουσίας και άλλα. Στις περιπτώσεις αυτές, η έκθεση του ορκωτού φορολογικού συμβούλου υποβάλλεται μαζί με τις δηλώσεις φορολογίας της εταιρείας.

Στην περίπτωση που η υπόχρεη εταιρεία επιλέξει να λάβει πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης από ορκωτό σύμβουλο, εκτιμάται πολύ θετικά και αυξάνει το βαθμό εμπιστοσύνης των τοπικών φορολογικών αρχών. Τα τελευταία χρόνια υπάρχει μια αυξανόμενη τάση για τις κινεζικές φορολογικές αρχές να απαιτούν εκθέσεις πιστοποίησης σε θέματα φορολογικής συμμόρφωσης. Αυτή η τάση ευθυγραμμίζεται με τις συντονισμένες προσπάθειες των κινεζικών φορολογικών αρχών για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποτελεσματικότητας του συστήματος φορολογικής διαχείρισης, αυξάνουν τη φορολογική συμμόρφωση, την ευαισθητοποίηση των φορολογουμένων και την ενίσχυση της κοινωνικής αξίας του φόρου. Η διαδικασία της επισκόπησης για την έκδοση της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης γενικά διέπεται από τους Κινεζικούς νόμους και κανονισμούς σχετικά με τα συγκεκριμένα φορολογικά θέματα, καθώς επίσης και από πρότυπα που παρέχουν οδηγίες για τη διεξαγωγή των εν λόγω ελέγχων που εκδίδονται από το υπουργείο οικονομικών της Κίνας.

⁶⁴ PwC, 2017 και KPMG, 2012

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Η εισαγωγή του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού αποτελεί μια διαδικασία φορολογικού ελέγχου στην γενικότερη ανάγκη καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και στις δυσμενείς της συνέπειες. Λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική συγκύρια που διανύει η χώρα μας η προσπάθεια αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής πρέπει να αποτελέσει πρωταρχικό μέλημα του κράτους, προκειμένου να επιτευχθεί τόσο η συμμόρφωση των διοικούντων, ως προς την τήρηση των διατάξεων, όσο και η τιμωρία των παραβατών. Από μόνο του ένα μέτρο αντικειμενικά δεν μπορεί να εξαλείψει συμπεριφορές, αλλά ούτε να πετύχει άριστη και δίκαιη κατανομή του εισοδήματος, χρειάζεται η λήψη δράσεων σε πολλά επίπεδα.

Ως θεσμός το φορολογικό πιστοποιητικό φαίνεται να συμβάλλει στην αύξηση των εσόδων του δημοσίου, προσδίδοντας στις φορολογικές υπηρεσίες ένα αίσθημα ασφάλειας στην σωστή τήρηση των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων και στην αναπόφευκτη βελτίωση της φορολογικής συνείδησης. Εδραιώνεται δηλαδή ένα κλίμα εμπιστοσύνης, με την συνδρομή των νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων. Η αντίληψη των πολιτών και των επιτηδευματιών είναι πολύ σημαντική για τη φορολογική συμμόρφωση: Αυτή αφορά στη συμπεριφορά των άλλων, τις αξίες τους, τη συμπεριφορά της φορολογικής διοίκησης, το αίσθημα δικαιοσύνης και την εμπιστοσύνη στη φορολογική διοίκηση ⁶⁵. Βασικό εργαλείο της φορολογικής διοίκησης για τη βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης είναι ο φορολογικός έλεγχος ⁶⁶, ενώ η συχνότητα των φορολογικών ελέγχων οδηγούν σε μεγαλύτερη φορολογική συμμόρφωση απόλυτος καθοριστικός παράγοντα για την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης ⁶⁷.

Μέσα από αυτήν την εργασία που δεν αποτελεί προσωπική έρευνα αλλά προήλθε από διάφορες πηγές, δημιουργήθηκαν συμπεράσματα και μπορούμε να καταγράψουμε πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα καθώς και προτάσεις για την βελτίωση της αποτελεσματικότητας του θεσμού.

Τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού, που αφορούν τόσο για το δημόσιο, όσο και τις ίδιες τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις, συνοψίζονται ως εξής:

⁶⁵ Μάρκοβιτς, 2017

⁶⁶ Ebimobowei, 2013

⁶⁷ Torgler, 2003

- Οι επιχειρήσεις στις οποίες χορηγούνται εκθέσεις φορολογικής συμμόρφωσης με συμπεράσματα χωρίς επιφύλαξη καθιστούν τον επιχειρηματικό σχεδιασμό ευκολότερο.
- Ο ετήσιος έλεγχος δίνει την ευκαιρία στον ελεγχόμενο στην περίπτωση λάθους να προβεί στην έγκαιρη διόρθωση αυτού και να προλάβει καταστάσεις γλιτώνοντας έτσι σημαντικά ποσά προστίμων και προσαυξήσεων.
- Ως εμπλεκόμενοι φορείς οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχοντας συσσωρευμένη επαγγελματική εμπειρία από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων είναι σε θέση να επιλύσουν ζητήματα σε θέματα φορολογικής αντιμετώπισης, ακολουθώντας τα ΔΠΧΑ μέσα από τα οποία παρέχεται καθοδήγηση για τα κατάλληλα ποσοτικά και ποιοτικά κριτήρια αξιολόγησης, με αποτέλεσμα να μην μεταφέρονται στο μέλλον εσφαλμένοι φορολογικοί χειρισμοί.
- Η οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων συμβάλει σημαντικά στην κατάρτιση ακριβέστερου προγράμματος μελλοντικών ταμειακών ροών.
- Καθιερώνεται αίσθημα ασφάλειας και εμπιστοσύνης με τους ελεγκτές καθώς ο έλεγχος αποτελεί μια διαδικασία ρουτίνας για την επιχείρηση, που σκοπό έχει την διασφάλιση της θέσης της και όχι την αμφισβήτηση της ειλικρίνειας της.
- Εξάλειψη του φαινομένου αντιμετώπισης του φορολογούμενου ως κατά τεκμήριο παραβάτη από τις δημόσιες αρχές.
- Ενδυναμώνεται η τεχνική κατάρτιση του προσωπικού των ελεγχόμενων εταιρειών, μέσω της ταχύτερης εξοικείωσης με τις νέες φορολογικές διατάξεις και της αυξημένης προσπάθειας για παροχή πληροφοριών αναφορικά με τους ελέγχους φορολογικής συμμόρφωσης.

Τα μειονεκτήματα από την εφαρμογή του θεσμού συνοψίζονται ως εξής:

- Με τις πρόσφατες διατάξεις της ΠΟΛ.1067/12-04-2018 (ΦΕΚ Β' 1320/17-04-2018), και την κατάργηση της παραγράφου 2 του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1124/18.06.2015, το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό εκδίδεται, πλέον, προαιρετικά για τις ελεγχόμενες εταιρείες και χωρίς να προβλέπονται οι σχετικές διοικητικές κυρώσεις που ίσχυαν με τις προγενέστερες διατάξεις
- Το φορολογικό πιστοποιητικό προσλαμβάνει χαρακτήρα πληροφοριακό για τη Φορολογική Αρχή και μπορεί να προβεί σε φορολογικό έλεγχο, θεωρώντας την κλειόμενη χρήση ανάλεγκτη.
- Τα αριθμητικά όρια των προγραμμάτων ελέγχου αγνοούν την δυνατότητα

προσδιορισμού ενός επιπέδου ουσιώδους μεγέθους αλλά και δειγματοληψίας στην περίπτωση απρόσφορου δείγματος κατ' αναλογία των οριζόμενων στις παρ. 12 και 25 του Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000.

- Ανυπαρξία ειδικών βημάτων ελέγχου ασφαλιστικών και τραπεζικών επιχειρήσεων που ο έλεγχος τους απαιτεί και ειδικότερες γνώσεις μαθηματικών και στατιστικών μεθόδων για την εκτίμηση των κινδύνων.
- Στο κομμάτι των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν παρέχονται ασφαλή βήματα ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να καταστεί από πλευράς ευρημάτων, αποδοτικό και αποτελεσματικό.

Η καθιέρωση του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού, δημιούργησε προϋποθέσεις με τις οποίες δεν αποτελεί πλέον αποκλειστική αποστολή των οργάνων του κράτους ο έλεγχος για φορολογικά αντικείμενα αλλά απεναντίας αποκτούν αναβαθμισμένη ευθύνη οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία όσο και οι διοικήσεις των ελεγχόμενων επιχειρήσεων.

Από την άλλη, ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού με την υπό προϋποθέσεις άμεση οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων επιτελεί ένα πολύ ουσιαστικό οδηγό για τις αρχές ώστε να θεωρήσουν ελεγμένη την φορολογική χρήση, έχοντας όλα τα στοιχεία προς επεξεργασία, και να επιτρέψουν στις επιχειρήσεις να χτίζουν την στρατηγική του πορεία χωρίς να επιστρέφουν στα παλιά.

Από μόνο του ένα μέτρο δεν μπορεί να εξαλείψει συμπεριφορές, χρειάζεται η λήψη δράσεων σε πολλά επίπεδα και σημεία άμεσα. Προαπαιτείται δηλαδή η κατάστρωση επιχειρησιακού σχεδίου δράσης, καθορισμό στοχοθεσίας, ανασύσταση αρχών και δομών του κράτους και πλήθος άλλων ενεργειών που θα συντελούσουν στην είσπραξη των εσόδων, την ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης και την εν τέλει καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Ο φορολογικός έλεγχος είναι αναγκαίος, όμως θα πρέπει να αντικατοπτρίζεται στα μάτια των ελεγχόμενων και των ελεγκτών ως έλεγχος φορολογικής συμμόρφωσης και όχι ως εργαλείο αύξησης των εσόδων του κράτους. Προς την κατεύθυνση αυτή θα βοηθήσει όχι μόνο η απλούστευση των φορολογικών διατάξεων, αλλά και η παροχή κινήτρων στις επιχειρήσεις για τη φορολογική τους συμμόρφωση, όπως η διαβάθμιση των φορολογικών προστίμων ανάλογα με το βαθμό συμμόρφωσης ιστορικά της κάθε εταιρείας, η αμεσότερη ανταπόκριση του κράτους στις επιστροφές φόρων, η παροχή ηλεκτρονικής ή τηλεφωνικής υποστήριξης για πληροφορίες και διευκρινίσεις και άλλα. Από όσα έχουν παρουσιασθεί και αναλυθεί στα κεφάλαια της εργασίας που προηγήθηκαν, διαφαίνεται ότι ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού «ήρθε για να μείνει».

Θα μπορούσε ωστόσο το πρόγραμμα ελέγχου σύμφωνα με το οποίο διενεργούν οι ορκωτοί ελεγκτές τον έλεγχο του φορολογικού πιστοποιητικού να μεταβληθεί και να προσαρμοστεί έτσι ώστε να επικεντρώνεται το μεγαλύτερο μέρος του ελέγχου σε ουσιαστικές διαδικασίες και επαληθεύσεις και όχι σε τυπικές συμφωνίες ενώ θα μπορούσαν να προστεθούν βήματα ελέγχου περιπτώσεων φοροδιαφυγής. Ακόμη, η σκέψη ελέγχου μικρότερων οντοτήτων, που ως επί το πλείστον είναι και ο μεγαλύτερος όγκος εταιριών στη χώρα μας (πολύ μικρές -μικρές), από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία με δυνατότητα περαίωσης των χρήσεων, θα πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη της Οικονομικής Διοίκησης, τόσο για ενίσχυση της φορολογική συνειδήσης όσο για επιχειρηματικό σχεδιασμό χωρίς αβεβαιότητα για το παρελθόν και το μέλλον.

Η έλλειψη πλούσιας αρθρογραφίας, επιστημονικών άρθρων και βιβλίων πάνω στο θέμα του Φορολογικού Πιστοποιητικού είναι ο βασικός περιορισμός της παρούσας εργασίας. Δεν ήταν παρά μόνο λιγοστές οι ποιοτικές αναφορές οι οποίες μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες συγγραφής της.

Επιπλέον, η παρούσα αποτέλεσε μια θεωρητική προσέγγιση των διαδικασιών ελέγχου και έκδοσης του Φορολογικού Πιστοποιητικού χωρίς να μπορεί να διαπιστωθεί κατά πόσο αυτές οι διαδικασίες και οι έλεγχοι εφαρμόζονται στην πράξη. και αυτό αποτελεί έναν ακόμα τους περιορισμούς της. Η Ελληνική προσέγγιση των συνεχών αλλαγών στο νομοθετικό πλαίσιο και την δημοσίευση εγκυκλιών επι νόμων και αποφάσεων αποτελεί έναν ακόμα από τους περιορισμούς της εργασίας, κάνοντας το έργο της συγγραφής σε ένα αμιγώς φορολογικό θέμα ακανθώδες.

Σε αυτό το πλαίσιο, ενδιαφέρουσες προτάσεις για μελλοντική έρευνα αποτελούν αφενός η διερεύνηση ενός βέλτιστου προγράμματος ελέγχου που θα συμπεριλαμβάνει ειδικά βήματα για εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής ανά φορολογικό αντικείμενο, και αφετέρου η διερεύνηση των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου και οργανωτικού σχεδιασμού των τμημάτων που είναι υπεύθυνα για τη φορολογική συμμόρφωση της εταιρείας που θα μπορούσαν να δημιουργήσουν ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου στις εταιρείες όσον αφορά στα φορολογικά αντικείμενα κι έτσι να διευκολύνουν στη συντομότερη και αποτελεσματικότερη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

Τέλος, μια μελέτη περίπτωσης πάνω στις επιπτώσεις της αποτελεσματικότητας της έκδοσης του Φορολογικού Πιστοποιητικού στη χώρα μας, μετά τα νέα προαναγγελλθέντα μέτρα, από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. κου Γ. Πιτσιλή, περί ηλεκτρονικής τιμολόγησης και ηλεκτρονικής τήρησης βιβλίων και στοιχείων τα επόμενα χρόνια, θα ήταν ένα ακόμα σημαντικό θέμα περαιτέρω έρευνας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Νεγκάκης, Χ. Ι. και Ταχυνάκης, Π. (2017). «Ελεγκτική - Εσωτερικός Έλεγχος: Θεωρία και Εφαρμογές», Θεσσαλονίκη: Αειφόρος Λογιστική.

Τόλης, Α. (2001). «Οδηγός φορολογικού ελέγχου», Αθήνα, Φορολογική Επιθεώρηση

Ντζανάτος, Δ. (2009). «Ο έλεγχος ως μηχανισμός αρνητικής εντροπίας», Εκδόσεις Καστανιώτη.

Λουμιώτης, Β. και Τζίφας, Β. (2012). Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ). Αθήνα: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Κορομηλάς, Γ. και Τσιαουσίδου, Μ (2017). «Η ενδικοφανής προσφυγή ως μηχανισμός εξωδικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών», Δημοσιευμένο επιστημονικό δοκίμιο στον επιστημονικό τόμο «Συμβολές στη Λογιστική Έρευνα II – Επιστημονικές Μελέτες» του Κέντρου Ελέγχου και Διοίκησης Επιχειρήσεων και Οργανισμών (Κ.Ε.Δ.Ε.Ο) του Τμήματος Δημόσιας Διοίκησης του Παντείου Πανεπιστημίου Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, Αθήνα.

ΞΕΝΗ

Ebimobowei, A. (2013). «A Causality Analysis between Tax Audit and Tax Compliance in Nigeria». European Journal of Business and Management/ ISSN 2222-1905 (Paper) ISSN 2222-2839 (Online)/ Vol.5, No.2, p.107-120.

Torgler, B. (2003). «Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance». University of Basel. P.126-127 & p.282.

ΝΟΜΟΙ - ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ - ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ' αριθμόν 2238, Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, Αριθμός φύλλου 151, 16 Σεπτεμβρίου 1994

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ' αριθμόν 4172, Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, Αριθμός φύλλου 167, 23 Ιουλίου 2013

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ' αριθμόν 4174, Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις, Αριθμός φύλλου 170, 26 Ιουλίου 2013

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ' αριθμόν 3693, Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/EK περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις, Αριθμός φύλλου 174, 25 Αυγούστου 2008

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ' αριθμόν 4449, Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις, Αριθμός φύλλου 7, 24 Ιανουαρίου 2017

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ' αριθμόν 3842, Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις, Αριθμός φύλλου 58, 23 Απριλίου 2010

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ' αριθμόν 4336, Συνταξιοδοτικές διατάξεις – Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης, Αριθμός φύλλου 94, 14 Αυγούστου 2015

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ' αριθμόν 4308, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, Αριθμός φύλλου 251,

24 Νοεμβρίου 2014

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ' αριθμόν 3943, Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών, Αριθμός φύλλου 66, 31 Μαρτίου 2011

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Νόμος υπ' αριθμόν 4389, Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις. Αριθμός φύλλου 94, 27 Μαΐου 2016

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1159, Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174), Αριθμός φύλλου 1657, 26 Ιουλίου 2011

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1148/2018 Τροποποίηση των διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 (Φ.Ε.Κ. 1657/Β'), περί του καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής της παρ.5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174/Α') Αριθμός φύλλου 3381, 10 Αυγούστου 2018

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1124, Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174 Α'), Αριθμός Φύλλου 1196, 22 Ιουνίου 2015

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1067/2018 Τροποποίηση της ΠΟΛ 1124/2015 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. περί του καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170 Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174 Α') Αριθμός Φύλλου 1320, 12 Απριλίου 2018

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1011, Τροποποίηση των διατάξεων της ΠΟΛ.1159/22.7.2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Φ.Ε.Κ Β'1657) περί καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ Α' 174), Αριθμός φύλλου 91, 30 Ιανουαρίου 2012

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Π.Δ. υπ' αριθμόν 226, Περί συστάσεως οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή, Αριθμός φύλλου 120, 14 Ιουλίου 1992

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Α.Υ.Ο. υπ' αριθμόν 57971/1060, Καθορισμός περαιτέρω ελεγκτικών εργασιών ως «υποχρεωτικών ελέγχων», Αριθμός φύλλου 2170, 31 Δεκεμβρίου 2010

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Α.Υ.Ο. υπ' αριθμόν 31157/397, Έγκριση έκδοσης κανονιστικής πράξης για το χαρακτηρισμό ως υποχρεωτικού ελέγχου, του ελέγχου που γίνεται από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης (ΔΠΑΔ) 3420, «Αναθέσεις Διασφάλισης για Αναφορά επί της Κατάρτισης pro forma Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε Ενημερωτικό Δελτίο, Αριθμός φύλλου 1786, 24 Ιουλίου 2013

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, ΠΟΛ. υπ' αριθμόν 1006, Κοινοποίηση ακριβούς αντιγράφου της γνωμοδότησης υπ' αριθμ. 256/2015 του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., αναφορικά με τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου σε επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό, 05 Ιανουαρίου 2016

ΙΣΤΟΧΩΡΟΙ

Νιφορόπουλος, Κ. (2011). «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό». Μια νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12623>.

Τζίφας, Β. (2013). «Εκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης: Από τη θεωρία στην εφαρμογή». [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://www.accountancygreece.gr/εκθεση-φορολογικησ-συμμορφωσησ-απο-τ/>.

Σούρμπης, Δ. (2016). Ετήσιο Πιστοποιητικό Φορολογικής Συμμόρφωσης. [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://www.accountancygreece.gr/ετήσιο-πιστοποιητικό-φορολογικής-συ/>.

Πανταζόπουλος, Π. (2017). «Η διαδικασία μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου - Η ενδικοφανής προσφυγή και η προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια - Προϋποθέσεις και δυνατότητες του ελεγχόμενου μετά τον καταλογισμό». 3ο Επιστημονικό συνέδριο περιοδικού Επιχείρηση «Ο φορολογικός έλεγχος» το Σάββατο 1 Απριλίου 2017 σε συνεργασία με τον Σ.Φ.Ε.Ε. Ν. Μαγνησίας. [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://epixeirisi.gr/NEA/22305/?s=>.

Μάρκοβιτς, Γ. (2017). «Φορολογική Συμμόρφωση και επιβολή. Διαθέσιμο σε Ιστότοπος: <http://tvxs.gr/news/egrapsan-eipan/forologiki-symmorfosi-kai-epiboli>.

PwC, (2017). Tax Summaries- Turkey. [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Turkey-Corporate-Tax-administration>.

PwC, (2017). Tax certification and other sworn financial advisory services. [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://www.pwc.com.tr/en/hizmetlerimiz/vergi/tam-tasdik-ve-yeminli-mali-musavirlik.html>.

PwC, (2017). Tax Summaries- Mexico. [Online]. Διαθέσιμο στο:
<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Mexico-Corporate-Tax-administration>.

PwC, (2017). Tax Summaries- Republic of China. [Online]. Διαθέσιμο στο:
<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Mexico-Corporate-Tax-administration>.

KPMG, (2012). Tax Certification in China. [Online]. Διαθέσιμο στο:
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2012/12/Tax-Certification-Services-in-China-201212-v2.pdf>.

Lopezlena, E. και Camacho, R. (2013, December). [Online]. Διαθέσιμο στο:
http://rsmus.com/pdf/wp_mexico_tax_reform_2014.pdf.

www.dfn.gr

www.e-forologia.gr

www.elte.org.gr

www.publicrevenue.gr

www.taxheaven.gr

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α

Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη

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

Προς την Επιχείρηση XXXXXXXXX με ΑΦΜ XXXXXXX και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών.

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 XXXXXXXXX (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **1/1/20XX** μέχρι **31/12/20XX** (φορολογικό έτος **20XX**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλίδες, 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 του Υπουργείου Οικονομικών 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 του Υπουργείου Οικονομικών, 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.

Θεσσαλονίκη, ΧΧ/ΧΧ/ΧΧΧΧ

XXXXXXXXXX
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΕΛΤΕ ΧΧΧΧ

«Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων»

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΗΣ

Ελεγκτικό Γραφείο:	
ΑΦΜ Ελεγκτικού Γραφείου:	
Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΛ:	
Νόμιμος Ελεγκτής:	
ΑΦΜ Νόμιμου Ελεγκτή:	
Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΛ:	
Επωνυμία ελεγχόμενης επιχείρησης:	
ΑΦΜ ελεγχόμενης επιχείρησης:	
Ελεγχόμενη περίοδος:	
Οικονομικό έτος:	
Συμπέρασμα έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης:	
Μη σημαντικές φορολογικές διαφορές για την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης:	
Υπάρχουν εκκρεμείες ερωτήματα προς το Υπουργείο Οικονομικών;	
Αμοιβή για το Φορολογικό Πιστοποιητικό:	
Θέματα (pro rata, διακανονισμού παγίων κλπ) που ενώ προέκυψαν κατά τον έλεγχο δεν έχουν ελεγχθεί λόγω της μη υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.	

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;	

«Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων»

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ

ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

Ελεγχόμενη Περίοδος	Ποσοτικό στοιχείο	Συγκρίσιμη περίοδος
	Από δημοσιευμένο Ισολογισμό	
	Συνολικό Ενεργητικό	
	Ενσώματα πάγια	
	Συμμετοχές	
	Αποθέματα	
	Εμπορικές απαιτήσεις	
	Λοιπό ενεργητικό	
	Καθαρή Θέση	
	Δάνεια	
	Υποχρεώσεις στο Δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία	
	Λοιποί λογαριασμοί παθητικού	
	Από Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης	
	Σύνολο εσόδων	
	Κόστος αποθεμάτων	
	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	
	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	
	Τόκοι και συναφή έξοδα	
	Λοιπά έξοδα και κόστη	
	Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης	
	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 ΦΠΑ που δηλώθηκε για καταβολή	
	Φόροι ακινήτων που δηλώθηκαν	
	Τέλη χαρτοσήμου που δηλώθηκαν	
	Παρακρατούμενοι φόροι που δηλώθηκαν	
	Λοιποί φόροι που δηλώθηκαν	

«Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων»
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ	
Ελέγχθηκε	Φορολογία Εισοδήματος
Ελέγχθηκε	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Ελέγχθηκε	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)
Ελέγχθηκε	Φορολογία Ακινήτων
Ελέγχθηκε	Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Ελέγχθηκε	Παρακρατούμενοι φόροι
Ελέγχθηκε	Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ελέγχθηκε	Ενδοομιλικές συναλλαγές
Ελέγχθηκε	Ηλεκτρονικό εμπόριο

Ειδικά αντικείμενα της Φορολογίας Ακινήτων	
Ελέγχθηκε	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)
Ελέγχθηκε	Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
Ελέγχθηκε	Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)

Ειδικά αντικείμενα των Παρακρατούμενων Φόρων	
	1. Φορολόγηση στην πηγή
Ελέγχθηκε	1.1 Φόρος Μισθωτής Εργασίας
Ελέγχθηκε	1.2 Αποζημίωση λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας
	2. Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση
Ελέγχθηκε	2.1 Μερισμάτων
Ελέγχθηκε	2.2 Τόκων
Ελέγχθηκε	2.3 Δικαιωμάτων (royalties)
Ελέγχθηκε	2.4 Αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες
Ελέγχθηκε	2.5 Αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων
Ελέγχθηκε	2.6 Προμήθειες κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών σε φορείς γενικής κυβέρνησης
Ελέγχθηκε	2.7 Ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων
	3. Χρηματιστηριακές συναλλαγές
Ελέγχθηκε	3.1 Φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών

Αναφορά Υποβολών Φορολογικών Πιστοποιητικών (ως Πρώτος Ελεγκτής)

Α.Φ.Μ. Ελεγχόμενης Εταιρείας:
Επωνυμία (*):

Έτος από: έως:

Ημερ. Αναφοράς:
Όνομα Χρήστη:

ID	Ημερ / Ώρα	Περιγραφή	Ελεγχόμενη Περίοδος		Ορκωτός Ελεγκτής	
			Από	Έως	Α.Φ.Μ.	Ονοματεπώνυμο (*)
		SUBMISSION_FINALISED				