



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ  
ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ Η ΣΥΝΔΕΣΗ ΤΟΥ ΜΕ  
ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ

της

ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΑΝ. ΜΑΡΙΑΣ

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

Θεσσαλονίκη 2019

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η κρίση χρέους που επηρέασε την Ελλάδα την τελευταία δεκαετία, προκάλεσε επώδυνα οικονομικά προβλήματα, τόσο στον εσωτερικό μηχανισμό της χώρας, όσο και στον κοινωνικό ιστό αυτής. Η κατάσταση που δημιουργήθηκε, αποκαλούμενη διαχρονικά οικονομική κρίση, οδήγησε σε μία εποχή, η οποία χαρακτηρίζεται από αταξία, άρνηση και δυσκολία, αναφορικά με την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.

Αδιαμφισβήτητα, καθίσταται εύλογος ο επαυξημένος έλεγχος για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της παρανομίας και της εξάλειψης των γεγονότων αυτών, που μαστίζουν την οικονομία της χώρας μας. Αποτελεί αυτονόητη συνθήκη και θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη έμφαση στην άσκηση ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες, έτσι ώστε να κυριαρχεί η διαφάνεια και να εφαρμόζεται ταυτόσημη αντιμετώπιση προς όλους.

Οι οικονομικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την επιβολή των φορολογικών δασμών προσθέτουν, στους υπόχρεους πολίτες και ιδιαιτέρως στους ελεύθερους επαγγελματίες, περαιτέρω προβληματισμό ως προς την εκπλήρωσή τους, με αποτέλεσμα να καταφεύγουν σε μη νόμιμες ενέργειες. Τα τελευταία χρόνια παρατηρείται όλο και περισσότερη προσπάθεια για αποφυγή φόρων και εφευρίσκονται διαρκώς νέοι τρόποι για την μείωση των εξόδων με αποτέλεσμα να καθίσταται αναγκαίος και απαραίτητος ο φορολογικός έλεγχος με σκοπό την πρόληψη, αποφυγή αλλά και καταπολέμηση αυτών των περιστατικών. Πρέπει όλοι να λειτουργούμε σύμφωνα με τα νομοθετικά πλαίσια, να τηρούμε τους κανόνες έτσι ώστε να οδηγηθεί η χώρα ξανά στην αρχική της κατάσταση.

Στην παρούσα εργασία παρατίθενται αναλυτικά τα είδη των ελέγχων με έμφαση στον φορολογικό, οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται και το φορολογικό πιστοποιητικό που έχει κάνει την εμφάνισή του τα τελευταία χρόνια και έχει διευκολύνει σε πολύ μεγάλο ποσοστό τους ελέγχους των οικονομικών οντοτήτων.

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	σελ.6
1.2 Σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα.....	σελ.6
1.3 Δομή.....	σελ.7

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Εισαγωγή .....	σελ.8
2.2 Μελέτες σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση.....	σελ.9
2.3 Συμπεράσματα.....	σελ.15

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.....

σελ.16

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

4.1 Έννοια και σκοπός ελέγχου.....	σελ.17
4.1.1 Είδη ελέγχων.....	σελ.18
4.1.2 Επιλογή ελεγχόμενης εταιρίας.....	σελ.19
4.1.3 Πρόγραμμα ελέγχου.....	σελ.20
4.1.4 Διαδικασία ελέγχου και μετά από αυτόν.....	σελ.22
4.2 Ορισμός Ελεγκτικής.....	σελ.22
4.2.1 Ελεγκτικές διαδικασίες.....	σελ.23
4.2.2 Ελεγκτικά τεκμήρια.....	σελ.24
4.2.3 Καταλληλότητα ελεγκτικών τεκμηρίων.....	σελ.25
4.2.4 Ελεγκτικές επαληθεύσεις.....	σελ.25
4.3 Η έννοια του φόρου.....	σελ.26
4.3.1 Διακρίσεις φόρων.....	σελ.26

4.3.2 Φορολογικός έλεγχος.....	σελ.27
4.3.3 Διακρίσεις φορολογικού ελέγχου.....	σελ.28
4.3.4 Φορολογικός έλεγχος σε βιβλία Α΄ Κατηγορίας.....	σελ.29
4.3.5 Φορολογικός έλεγχος σε βιβλία Β΄ Κατηγορίας.....	σελ.30
4.3.6 Φορολογικός έλεγχος σε βιβλία Γ΄ Κατηγορίας .....	σελ.30
4.3.7 Φύλλα εργασίας φορολογικού ελέγχου.....	σελ.31
4.3.8 Λόγοι για την διενέργεια φορολογικού ελέγχου.....	σελ.32
4.3.9 Όργανα φορολογικού ελέγχου.....	σελ.33
4.3.10 Κατάρτιση έκθεσης ελέγχου.....	σελ.36
4.3.11 Είδη φορολογικών ελέγχων.....	σελ.38
4.3.12 Επιλογή υποθέσεων για έλεγχο.....	σελ.41
4.3.13 Εντολή ελέγχου.....	σελ.41
4.4 Έμμεσες τεχνικές .....	σελ.43
4.4.1 Ποιες είναι οι έμμεσες τεχνικές .....	σελ.44
4.5 Φοροδιαφυγή.....	σελ.45
4.6 Φορολογικό πιστοποιητικό.....	σελ.46
4.6.1 Εταιρίες όπου αφορά το φορολογικό πιστοποιητικό.....	σελ.47
4.6.2 Περιεχόμενο και εκδότης φορολογικού πιστοποιητικού.....	σελ.48
4.6.3 Τύπος και ισχύ της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης....	σελ.49
4.6.4 Πειθαρχικές ποινές και πρόστιμα.....	σελ.51
4.6.5 Αμοιβή νόμιμων ελεγκτών.....	σελ.53
4.6.6 Διαδικασία έκδοσης .....	σελ.53
4.6.7 Υπεύθυνοι φορολογικών εγγράφων .....	σελ.54

4.7 Α.Ε.Σ. ΑΛ.Μ.ΜΕ Α.Ε Φορολογικό πιστοποιητικό.....	σελ.54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	σελ.57
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	σελ.59
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	σελ.62

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Η ελεγκτική αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της οικονομίας και ιδιαίτερα στις μέρες μας που η ανάγκη για ορθολογισμό και αμεροληψία είναι σε εξαιρετικά ανεπτυγμένο στάδιο. Έτσι λοιπόν, προκύπτει η ανάγκη για ασφάλεια, η ανάγκη για ένα οργανωμένο περιβάλλον το οποίο θα περικλείεται από δίκαιη μεταχείριση, ισοτιμία και κατανόηση. Ο κόσμος έχει “πνιγεί” από τα χρέη, από τους φόρους, από κακή διαχείριση. Μέσα από την επεξήγηση του όρου του ελέγχου και την ίδια της ελεγκτικής επιστήμης πολλά ερωτήματα θα απαντηθούν και νέες μέθοδοι θα εμφανισθούν ως λύσεις.

Η ελεγκτική καθίσταται απαραίτητη στη ζωή μας γιατί βάζει όρια δείχνει το σωστό δρόμο και χαράζει πορεία. Πολλά φαινόμενα φοροδιαφυγής αποκαλύπτονται και πολλές απάτες έρχονται στο φως. Οι εντατικοί φορολογικοί έλεγχοι προβλέπουν και αποτρέπουν αυτά τα περιστατικά. Σκοπός είναι να αποφευχθούν και να πάψουν να συμβαίνουν. Να μην οδηγούμαστε σε παραβάσεις και παράνομες συμπεριφορές αλλά να προσαρμοστούμε στα δεδομένα έχοντας ως οδηγό την τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας.

Ακόμη ένα ακόμη ιδιαίτερο εργαλείο της ελεγκτικής τα τελευταία έτη είναι το φορολογικό πιστοποιητικό το οποίο όταν εκδίδεται στην επιχείρηση οι πιθανότητες για την διενέργεια ενός φορολογικού ελέγχου ελαττώνονται σημαντικά. Αυτό είναι πολύ σοβαρό για τις επιχειρήσεις και αποτελεί ένα παραπάνω κίνητρο για την έκδοση του. Ακόμη, σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές διαδικασίες παρέχουν την δυνατότητα αξιοπιστίας, διαφάνειας και επιπρόσθετων πληροφοριών για την εκάστοτε ελεγχόμενη οντότητα. Στο τέλος του πιστοποιητικού παρατίθεται η γνώμη του ελεγκτή που διακατέχεται από κύρος και αδιάψευστη εμπιστοσύνη.

### 1.2 Σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η αναζήτηση, μελέτη, έρευνα και παρουσίαση των εννοιών έλεγχος, φόρος, φορολογικό πιστοποιητικό. Μέσα από αυτούς τους όρους ξεδιπλώνονται και εμφανίζονται πολλά ακόμη αντικείμενα για μελέτη και παρουσιάζουν ευκαιρίες που είναι ικανές να χαρίσουν στον αναγνώστη γνώσεις σημαντικές για την μετέπειτα πορεία του. Αναφέρονται στοιχεία για την ελεγκτική, τους ελέγχους και

ιδιαίτερα τους φορολογικούς ελέγχουν που αποτελεί πλήγμα για την οικονομία του σήμερα. Είναι αρκετές οι επιχειρήσεις που αντιμετωπίζουν σε τακτά χρονικά διαστήματα αυτό το είδος των ελέγχων επομένως η πληροφόρηση για αυτό θα ήταν ιδιαίτερα σημαντική και αποτελεσματική για την διαχείριση πολλών και διαφορετικών καταστάσεων. Επομένως μέσα από την συγκεκριμένη εργασία δημιουργούνται ερωτήματα σχετικά με την δίκαιη και νόμιμη σύνταξη των οικονομικών δεδομένων αλλά ταυτόχρονα και για την αμερόληπτη μεταχείριση από τους εκάστοτε φορείς. Είναι μια ευκαιρία να συνδεθούν η θεωρία με την πράξη έτσι ώστε να επιτευχθεί το μέγιστο δυνατό αποτέλεσμα. Ακόμη αναφέρονται στοιχεία για το φορολογικό πιστοποιητικό καθώς επίσης συνδεόμενα με παράδειγμα της ΑΛ.Μ.ΜΕ κάτι που είναι ιδιαίτερα σημαντικό εφόσον αντιλαμβανόμαστε έμπρακτα την αξία και την σημαντικότητα του. Σκοπός λοιπόν της εργασίας είναι να δημιουργήσει ερωτήματα, να συμπράξει στην γνώση, να παραθέσει απόψεις μέσα από την εμπειριστατωμένη μελέτη, να παραδειγματίσει και να ανοίξει νέους ορίζοντας στον κλάδο της ελεγκτικής. Μέσω της παρούσας εργασίας παρατηρούμε πως το φορολογικό πιστοποιητικό καθίσταται αναγκαίο για τις επιχειρήσεις καθώς την αποτρέπει από ενδεχόμενους μεταγενέστερα φορολογικούς ελέγχους, της επισημαίνει τα αδύνατα σημεία της με σκοπό να τα διορθώσει και αποτρέπει αδικίες και παράνομες πράξεις. Παρουσιάζει την εικόνα της επιχείρησης, την φερεγγυότητα αλλά και την αξιοπιστία της.

### **1.3 Δομή**

Η δομή της παρούσας εργασίας ακολουθεί μια λογική σειρά στην οποία παραθέτονται τα ευρήματα και τα στοιχεία τα οποία αναζητήθηκαν και συλλέχθηκαν με σκοπό την σύνταξη της και έχει πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τις οδηγίες που ανατέθηκαν από το Πανεπιστήμιο Μακεδονίας. Έτσι λοιπόν στο πρώτο κεφάλαιο αναφέρονται διεξοδικά ορισμένες έννοιες με σκοπό να εντάξουν τον αναγνώστη με τον καλύτερο δυνατό τρόπο στο θέμα, παρατίθενται ο σκοπός και τα ερωτήματα που τίθεται να απαντήσει καθώς επίσης και ο σκελετός – δομή της εργασίας. Εν συνεχεία, στο δεύτερο κεφάλαιο παρατίθεται η εισαγωγή που έχει ως κυρίαρχο σκοπό να μας δώσει πληροφορίες για το θέμα, τα άρθρα από τα οποία ενημερωνόμαστε περαιτέρω για το μείζον θέμα της εργασίας κυρίως με ξένες πηγές και τέλος τα συμπεράσματα. Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στο νομοθετικό πλαίσιο το οποίο σχετίζεται με το φορολογικό πιστοποιητικό και τις τροποποιήσεις που έχει υποστεί. Ακόμη προχωρώντας στο τέταρτο κεφάλαιο εισχωρούμε στην καρδιά της εργασίας αναλύοντας τα στοιχεία του ελέγχου, τις ελεγκτικές διαδικασίες, τους φόρους που μαστίζουν τους πολίτες και τις επιχειρήσεις ειδικότερα τα τελευταία έτη, τους φορολογικούς ελέγχους που

εκτελούνται και τέλος το φορολογικό πιστοποιητικό. Ο κύριος Πέτρος Αλαγκιοζίδης διευθυντής της ΑΛ.Μ.ΜΕ μας δίνει στοιχεία για το φορολογικό πιστοποιητικό κάτι που μας παρέχει τη δυνατότητα να κατανοήσουμε την χρησιμότητα και την εφαρμογή του. Τέλος, κλείνουμε με τη βιβλιογραφία που αναφέρονται όλες οι πηγές (Βιβλία, ιστοσελίδες, ξενόγλωσσα άρθρα, νόμοι) που χρησιμοποιήθηκαν για την σύνταξης της διπλωματικής εργασίας έχοντας στόχο να ολοκληρωθεί επιτυχώς παρέχοντας μια ευρεία γκάμα γνώσεων.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ**

#### **2.1 Εισαγωγή**

Ένας από τους σημαντικότερους κλάδους που απασχολεί τους επιχειρηματίες καθώς επίσης και τους απλούς πολίτες στις μέρες μας είναι αυτός της ελεγκτικής. Βέβαια άρρηκτα συνδεδεμένος με τη φορολογία, τη νομοθεσία και την τεχνολογία. Ο έλεγχος διενεργείται για τον έγκαιρο εντοπισμό και επίλυση των προβλημάτων μέσω των κατάλληλων ενεργειών. Το περιβάλλον μέσα στο οποίο δρουν οι επιχειρήσεις αποτελείται από πολυπλοκότητα και συνεχή μεταβολές. Η ύπαρξη των φόρων είναι η κύρια πηγή εσόδων του κράτους και καθίσταται υποχρεωτική παρέχοντας του την δυνατότητα να χρηματοδοτεί τις κρατικές δαπάνες, να ενισχύει την οικονομική ανάπτυξη και να συμβάλλει στην ανακατανομή του πλούτου. Παρόλα αυτά, η επιβολή βαριάς φορολογίας, οι συνεχώς μεταβαλλόμενοι νόμοι και το έλλειπες σύστημα πληροφοριών προκαλεί στους υπόχρεους ανασφάλεια οδηγώντας τους ορισμένες φορές σε πολύ δύσβατα μονοπάτια. Διαπράττουν παράνομες πράξεις και καταλήγουν στην φοροδιαφυγή προσπαθώντας να επιβιώσουν με οποιοδήποτε κόστος. Έτσι απαραίτητη είναι η ύπαρξη αποτελεσματικής φορολογικής διοίκησης η οποία θα επιβάλλει στα φορολογικά της όργανα να ελέγχουν την τήρηση των εκάστοτε διατάξεων. Ακόμη, απαιτείται η δημιουργία ενός αυστηρού, προσεγμένου και αποτελεσματικού συστήματος φορολογικού ελέγχου με σκοπό των εκμηδενισμό αυτών των μη νόμιμων γεγονότων.

Η επιχείρηση πρέπει να εκπνέει κύρος, εμπιστοσύνη, φερεγγυότητα έτσι ώστε να χτίσει μια θετική εικόνα και ως προς τους εξωτερικούς αλλά και ως προς τους εσωτερικούς χρήστες. Να δημιουργήσει ασφαλές περιβάλλον προσελκύοντας επενδυτές που θα ενισχύουν την οικονομική κατάσταση της εταιρίας. Με αυτό τον τρόπο θα δημιουργήσει μια εικόνα προσεγμένη ικανή να αντιμετωπίσει δυσμενής συνθήκες. Από την άλλη καθοριστικό ρόλο αποτελούν και οι αρμόδιοι ελεγκτές οι οποίοι απαιτείται να διαθέτουν τα κατάλληλα εχέγγυα



όπως γνώσεις, εμπειρία, επαγγελματισμό έτσι ώστε να είναι σε θέση να διενεργήσουν αποδοτικά και αμερόληπτα τον εκάστοτε έλεγχο. Οι ελεγκτές έχουν το ρόλο του συμβούλου, παρέχοντας βοηθητικές υπηρεσίες και προτάσεις με κύριο στόχο την εξάλειψη των παραβατικών ενεργειών. Οι φορολογικοί έλεγχοι διενεργούνται για την αναζήτηση της αλήθειας, για την αποκάλυψη ψευδών γεγονότων καθώς επίσης και για τον εντοπισμό της φορολογητέας ύλης. Σκοπός δεν είναι η επιβολή προστίμων αλλά η συμμόρφωση με τους κανόνες και τις νομοθετικές διατάξεις.

Ένας σημαντικός παράγοντας που οδήγησε τους υπόχρεους στην φοροδιαφυγή είναι η οικονομική κρίση που εξώθησε την κατάσταση στα άκρα, αυξάνοντας τους φόρους με αποτέλεσμα ένα μεγάλο ποσοστό να μην καθίστανται ικανό για την εκπλήρωση τους. Έτσι το σύστημα ελέγχου έγινε πιο αυστηρό επιβάλλοντας ποινές και πρόστιμα σε αυτούς που παρεκκλίνουν. Τα τελευταία χρόνια έκανε την εμφάνιση του το φορολογικό πιστοποιητικό το οποίο συντάσσεται υποχρεωτικά για ορισμένους τύπους επιχειρήσεων και περιλαμβάνει σχόλια για την εικόνα της επιχείρησης καθώς επίσης και αριθμητικά αποτελέσματα (προσάρτημα). Οι ελεγκτές παραθέτουν τα ευρήματα και τις απόψεις τους στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης και οδηγούνται σε αντίστοιχα συμπεράσματα (θετικά ή μη). Είναι δυνατό να εκδοθεί με παρατηρήσεις τις οποίες πρέπει να διευθετήσει άμεσα. Όταν η εταιρία υπόκειται στην έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού (υποχρεωτικά ή μη) κατέχει ένα σημαντικό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα αναφορικά με τους ελέγχους. Η εκάστοτε εταιρία εφόσον διαθέτει φορολογικό πιστοποιητικό μειώνει σε σημαντικό βαθμό τις πιθανότητες να της διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος κάτι που ενισχύει πολύ τη θέση της στην αγορά. Η πραγματοποίηση ελέγχων προκαλεί αναστάτωση στις επιχειρήσεις δημιουργώντας κλίμα αστάθειας και διαρκούς ανησυχίας.

## **2.2 Μελέτες σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση**

Σύμφωνα με Bagdad et. al. (2017) οι δραστηριότητες φορολογικής μη συμμόρφωσης συμβαίνουν σε ολόκληρο τον κόσμο και οδηγούν στο φορολογικό χάσμα που θεωρείται συνεχώς ως ένα ανεπίλυτο ζήτημα. Υπάρχει μια κρίσιμη ανάγκη να διερευνηθεί η βασική αιτία που συμβάλλει στο φορολογικό χάσμα ώστε να πραγματοποιηθεί ένα αποτελεσματικό σχέδιο για την επίλυση του προβλήματος.

Η μελέτη αυτή διερεύνησε παράγοντες που επηρεάζουν το φορολογικό χάσμα όπως η συχνότητα του ελέγχου, το μέγεθος της επιχείρησης, ο ρόλος του φορολογικού παράγοντα και οι στρατηγικές που χρησιμοποιούνται για την ανεπάρκεια των εσόδων.

Τα αποτελέσματα αυτής της μελέτης έδωσαν στοιχεία για σημαντικό δημοσιονομικό χάσμα μεταξύ του αναφερόμενου φορολογητέου εισοδήματος και του φορολογητέου εισοδήματος που ελέγχθηκε. Το πόρισμα έδειξε ότι οι φορολογούμενοι που είχαν η προηγούμενη ελεγκτική εμπειρία ήταν περισσότερο συμβατοί σε σχέση με εκείνες που ελέγχθηκαν για πρώτη φορά. Επιπλέον, οι μεγαλύτερες επιχειρήσεις είχαν περισσότερο φόρο συμβατό με τις μικρές επιχειρήσεις. Το εύρημα αυτό αποκάλυψε επίσης τη θετική επίδραση του φορολογικού παράγοντα, ο οποίος αποδεικνύεται επίσης για τη μείωση του φορολογικού χάσματος. Η ανάλυση παλινδρόμησης έδειξε ότι οι τυπικές στρατηγικές που χρησιμοποιούνται από τους φορολογικούς παραβάτες για τη δέσμευση φορολογικής απάτης, δηλαδή η υποβολή εκθέσεων σχετικά με τις πωλήσεις, η υπερβολική απαίτηση αγορών, η υπερβολική δαπάνη, η μη επιλέξιμη κεφαλαιακή απαίτηση και άλλες στρατηγικές, επηρέασαν σημαντικά και συνέβαλαν στο φορολογικό χάσμα. Έτσι, η μελέτη αυτή προσέφερε πολύτιμες πληροφορίες για τη φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό των χαρακτηριστικών του δυνητικού φοροδιαφυγόντος, ώστε να δημιουργηθεί αποτελεσματική στρατηγική για την αποτροπή των δραστηριοτήτων μη συμμόρφωσης και τη μείωση του φορολογικού χάσματος.

Η μελέτη των Dyreng et. Al. (2010) διερευνά το κατά πόσον τα ανώτερα στελέχη έχουν μεγαλύτερη πιθανότητα στη φοροδιαφυγή των επιχειρήσεων τους. Για να προσδιορίσουμε τα αποτελέσματα στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των επιχειρήσεων, κατασκευάζει δεδομένα με τα οποία παρακολουθεί την κίνηση 908 στελεχών σε όλες τις επιχειρήσεις με την πάροδο του χρόνου. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι τα μεμονωμένα στελέχη διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στον καθορισμό του επιπέδου φοροδιαφυγής που αναλαμβάνουν οι επιχειρήσεις. Το οικονομικό μέγεθος των εκτελεστικών επιπτώσεων στον φόρο είναι μεγάλο.

Το παρόν έγγραφο των Advani et. Al. (2019), διερεύνησε τις επιπτώσεις των ελέγχων επί του εισοδήματος που αναφέρθηκαν στις φορολογικές δηλώσεις. Η κατανόηση αυτών των επιπτώσεων είναι σημαντική τόσο από την άποψη της ποσοτικοποίησης των αποδόσεων της φορολογικής αρχής από έναν έλεγχο όσο και για την αξιολόγηση των μηχανισμών που θα μπορούσαν να επηρεάσουν οι έλεγχοι τη

συμπεριφορά των φορολογουμένων. Το άρθρο απαντάει σε αυτή την ερώτηση χρησιμοποιώντας ένα τυχαίο πρόγραμμα ελέγχου που διενεργήθηκε από τη φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου (HMRC), σύμφωνα με την οποία επιλέγονται τυχαία κατά μέσο όρο περίπου 4.900 άτομα κάθε χρόνο. Χρησιμοποιήθηκαν δεδομένα σχετικά με τους ελέγχους

κατά την περίοδο 1998/99 έως 2008/09 και καταγράφηκαν οι παρακάτω απαντήσεις σχετικά με τις φορολογικές δηλώσεις μεταξύ 1998/99 και 2011/12. Παρουσιάστηκαν πέντε κύρια αποτελέσματα. Πρώτον, ότι υπάρχει σημαντική μη συμμόρφωση μεταξύ μεμονωμένων φορολογούμενων, τόσο στο μερίδιο των φορολογουμένων που θεωρούνται μη συμμορφούμενοι όσο και στο μερίδιο του φόρου που αναφέρεται εσφαλμένα. Δεύτερον, ότι η υποβολή εκθέσεων είναι σημαντική για τον επηρεασμό των επιπέδων συμμόρφωσης, αλλά μόνο στο εντατικό περιθώριο δηλαδή πόσα λάθη αναφέρονται εσφαλμένα. Τρίτον, σημαντικές επιπτώσεις με τα πρόσθετα φορολογικά έσοδα κατά την πενταετία μετά τον έλεγχο ισοδυναμούν με 1,5 φορές το άμεσο εισόδημα που αντλείται από ελέγχους. Τέταρτον, τεκμηριώθηκε ότι η επιστροφή στην εσφαλμένη αναφορά συνέβη ταχύτερα μετά τον έλεγχο εισοδηματικών πηγών που ήταν λιγότερο αυτοσυσχετισμένες. Τέλος, παρατηρήθηκε ότι μόνο εκείνοι που έχουν κάνει λάθη ανταποκρίθηκαν στον έλεγχο. Με τη βοήθεια ενός τυποποιημένου μοντέλου, αποδείχθηκε ότι η παρατηρούμενη δυναμική είναι συνεπής μόνο με ελέγχους που αποκαλύπτουν πληροφορίες στη φορολογική αρχή, κάτι που καθιστά ευκολότερη την ανίχνευση εσφαλμένων πηγών εισοδήματος για μια περίοδο μετά τον έλεγχο. Τα αποτελέσματά έχουν τρεις βασικές επιπτώσεις στην πολιτική. Πρώτον, λαμβάνοντας υπόψη τα δυναμικά αποτελέσματα αυξάνει σημαντικά την εκτιμώμενη επίπτωση των ελέγχων επί των εσόδων. Στην αρχή η απόλυτη αξία αυτής της αυτοσυσχέτισης είναι υψηλή, αλλά στην πράξη παρατηρούνται ότι είναι μη αρνητικές. 22 φορές το άμεσο αποτέλεσμα. Αυτό υποδηλώνει ότι το βέλτιστο ποσοστό ελέγχου θα πρέπει να αυξηθεί σε σχέση με την κατάσταση όπου δεν υπάρχουν δυναμικές επιπτώσεις. Δεύτερον, μεταβάλλεται η επίδραση των δυναμικών επιπτώσεων που παρατηρούνται σε διαφορετικά στοιχεία εισοδήματος, ο τρόπος με τον οποίο πρέπει να στοχεύονται οι στοχοθετημένοι έλεγχοι: οι έλεγχοι θα πρέπει να επικεντρώνονται περισσότερο στα άτομα αναφέροντας τα είδη εσόδων με τις μεγαλύτερες δυναμικές επιπτώσεις. Για παράδειγμα, οι μέγιστες ετήσιες επιπτώσεις για το αναφερόμενο εισόδημα αυτοαπασχόλησης για κάθε αυτοαπασχολούμενο άτομο είναι άνω των £ 1.000, υψηλότερο από άλλα στοιχεία. Αυτό υποδηλώνει ότι επικεντρώνεται περισσότερο στα άτομα που δηλώνουν εισόδημα αυτοαπασχόλησης.

Ομοίως, παρόλο που η μέγιστη ετήσια επίπτωση στο συνταξιοδοτικό εισόδημα είναι χαμηλότερη, επομένως μπορεί να είναι κίνητρο για να στοχεύσουν άτομα που αναφέρουν συνταξιοδοτικά εισοδήματα.

Τρίτον, υπάρχουν συνέπειες για τον καθορισμό βέλτιστων στρατηγικών εκ νέου ελέγχου. Οι συνέπειες για τα αναφερόμενα εισοδήματα από την αυτοαπασχόληση και τα έσοδα από

μερίσματα χάνονται μετά από περίπου τέσσερα χρόνια, οπότε μπορεί να έχει νόημα να επανεξετάσει αυτά τα άτομα μετά από αυτό το είδος ορίζοντα. Αντίθετα, το αντίκτυπο στις αναφερόμενες συντάξεις υποδηλώνει ότι το εισόδημα φαίνεται ότι παραμένει τουλάχιστον οκτώ χρόνια, γεγονός που υποδηλώνει ότι υπάρχει λιγότερη ανάγκη επανελέγχου αυτών των ατόμων τόσο σύντομα.

Τα ευρήματά μας υπογραμμίζουν επίσης τη σημασία της περαιτέρω μελέτης της έμμεσης επίδρασης της φορολογικής συμμόρφωσης ελέγχου. Μια φυσική κατεύθυνση για περαιτέρω εργασία θα ήταν να κατανοήσουμε πώς διαφέρουν τα δυναμικά αποτελέσματα στο πλαίσιο στοχοθετημένων ελέγχων, οι οποίοι επικεντρώνονται σε άτομα που θεωρούνται πιθανά μη συμμορφούμενα.

Η φορολογία στις αναπτυσσόμενες χώρες (Umar 2019) είναι διαφορετική από την πρακτική στις προηγμένες χώρες. Υπάρχει λοιπόν η ανάγκη να δοθεί έμφαση στη φορολογική έρευνα στις αναπτυσσόμενες χώρες. Μία από τις σημαντικές διαφορές μεταξύ των δύο περιοχών είναι η πρακτική των φορολογικών ελέγχων. Σε προηγμένες χώρες, η πιθανότητα φορολογικού ελέγχου θεωρείται ως αποτρεπτικό μέτρο για τη φορολόγηση της μη συμμόρφωσης. Ωστόσο, αυτή η μελέτη υποστηρίζει ότι αυτό μπορεί να μην συμβαίνει στις αναπτυσσόμενες χώρες. Το έγγραφο παρουσιάζει φορολογικούς ελέγχους στις αναπτυσσόμενες χώρες ως μια διαδικασία που αποτελείται από πιθανότητα ελέγχου, ανίχνευση και κύρωση. Το έγγραφο υποστηρίζει ότι αυτές οι τρεις πτυχές είναι ξεχωριστές και πρέπει όλοι να συνεργαστούν για να εξασφαλίσουν έναν αποτελεσματικό έλεγχο. Για παράδειγμα, μετά από έναν έλεγχο, υπάρχει ανάγκη ανίχνευσης. Διαφορετικά, η όλη διαδικασία θα είναι αναποτελεσματική. Επιπλέον, μετά την ανίχνευση, υπάρχει ανάγκη για κυρώσεις πριν από τη διαδικασία ελέγχου που μπορεί να χρησιμεύσει ως αποτρεπτικό μέτρο. Η ανίχνευση χωρίς επιβολή καθιστά όλη τη διαδικασία αναποτελεσματική. Στις αναπτυσσόμενες χώρες, οι έλεγχοι μπορούν να πραγματοποιηθούν χωρίς ανίχνευση, χωρίς να επιβάλλονται κυρώσεις, επειδή οι φοροδιαφυγές μπορούν να θέσουν σε κίνδυνο το σύστημα μέσω δωροδοκίας και διαφθοράς.

Στόχος αυτής της μελέτης (Drogalas et.al. 2015) είναι να τονίσει τους σημαντικούς παράγοντες που συμβάλλουν στην αύξηση της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου. Ειδικότερα, υπογραμμίζουμε τη σημασία της τεχνολογίας και της νομοθεσίας

σχετικά με τις επιδόσεις των φορολογικών ελεγκτών. Τα αποτελεσματικά πληροφοριακά μας συστήματα βοηθούν τους φορολογικούς ελεγκτές να εντοπίζουν φορολογικές παραβάσεις. Αντιθέτως, η πολυπλοκότητα και οι συνεχείς αλλαγές στη φορολογική νομοθεσία, δυσχεραίνει την δουλειά των φορολογικών ελεγκτών κάνοντας την εργασία τους πολύ πιο περίπλοκη και δύσκολη. Επί πλέον, όσο μεγαλύτερο είναι το επίπεδο εκπαίδευσης, η επαγγελματική πείρα και η κατάρτιση των ελεγκτών τόσο περισσότερο ενισχύεται η ικανότητά τους να εντοπίζουν παραβάσεις στον φόρο. Τα ευρήματά παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τον ελληνικό φόρο, παρέχοντας πρόσθετη εικόνα των παραγόντων που επηρεάζουν την "Παρακολούθηση Φορολογικών Παραβάσεων" από την πλευρά των ειδικών εργαζομένων, οι οποίοι εργάζονται στους φορολογικούς οργανισμούς. Το γεγονός ότι εντοπίζεται μια σημαντική αρνητική σχέση μεταξύ της φορολογικής νομοθεσίας και της φορολογικής παράβασης, οδηγεί στην άμεση παρέμβαση πολιτικής. Η φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να απλουστευθεί, έτσι ώστε οι φορολογικοί ελεγκτές να μην έχουν να ξοδεύουν το μεγαλύτερο μέρος του χρόνου τους για την ερμηνεία του νόμου. Κατά μήκος αυτών των γραμμών, η ανάπτυξη ενός φορολογικού ελέγχου, που θα καθόριζε σαφώς τις διαδικασίες φορολογικού ελέγχου, θα βοηθούσε σημαντικά στην μείωση του χρόνου που ένας φορολογικός ελεγκτής δαπανά για κάθε έλεγχο.

Όσον αφορά τα συστήματα πληροφορικής, η μελέτη υπογραμμίζει την σημασία του σχεδιασμού και της εφαρμογής ενός εύκολου στη χρήση συστήματος πληροφοριών. Επομένως, οι προγραμματιστές λογισμικού πρέπει να δίνουν ιδιαίτερη προσοχή σε αυτούς τους παράγοντες. Τέλος, τα αποτελέσματά υποδηλώνουν ότι η κατάρτιση των φορολογικών ελεγκτών ενισχύει την ικανότητά τους για την διεξαγωγή ελέγχων. Κατά συνέπεια, η συνεχής εκπαίδευση με τη μορφή εκπαιδευτικών σεμιναρίων θα πρέπει επίσης να είναι απαραίτητο από τις φορολογικές αρχές. Τα ευρήματα του παρόντος θα πρέπει να εξετασθούν υπό το πρίσμα ορισμένων περιορισμών. Ο πρώτος περιορισμός έχει να κάνει με τη συλλογή δεδομένων που είναι απαραίτητα στους φορολογικούς ελεγκτές. Επιπλέον, η έρευνα βασίζεται στις αντιλήψεις των φορολογικών ελεγκτών όσον αφορά φορολογικές παραβάσεις σε ελληνικές επιχειρήσεις. Έτσι, τα αποτελέσματα δεν θα μπορούσε να γενικευθούν σε άλλες χώρες. Ένας άλλος περιορισμός είναι ότι από τότε που διεξάγεται η έρευνά στην περίοδο της ελληνικής οικονομικής κρίσης, είναι πιο πιθανό ο αριθμός των φορολογικών παραβάσεων έχει αυξηθεί.

Στο παρόν άρθρο(Sung-Soo Yoon, Seung-Weon Yooa and Jinbae Kima) εξετάζονται οι επιπτώσεις της ασάφειας του φορολογικού δικαίου και των σφαλμάτων φορολογικού ελέγχου στη φορολογική συμμόρφωση. Η μείωση των σφαλμάτων ελέγχου αποθαρρύνει την επιθετική αναφορά και οδηγεί σε λιγότερους ελέγχους και δοκιμές. Ωστόσο, η μείωση της ασάφειας στον τομέα του φόρου έχει απροσδιόριστα αποτελέσματα σε επιθετικές αναφορές και συχνότητες προσφυγών. Ένας αποτελεσματικότερος φορολογικός έλεγχος ωφελεί τους φορολογούμενους με σχετικά ισχυρά πλεονεκτήματα. Μια φορολογική περικοπή ενθαρρύνει την επιθετική υποβολή εκθέσεων και μείωση των καθαρών εσόδων. Η αύξηση της ποινής, ωστόσο, οδηγεί σε λιγότερο επιθετική την υποβολή εκθέσεων και υψηλότερα καθαρά έσοδα. Έτσι λοιπόν, κατασκευάστηκε ένα πρόγραμμα φορολογικής συμμόρφωσης στο οποίο οι φορολογικοί νόμοι είναι διαφορούμενοι και ένας φόρος μπορεί να διενεργήσει σφάλματα ελέγχου. Παρουσιάζεται σφάλμα ελέγχου στην ρύθμιση όταν η φορολογική υπηρεσία υπερβαίνει ή υποτιμά την πιθανότητα να αρνηθεί το δικαστήριο. Η πιθανότητα σφαλμάτων ελέγχου επιδεινώνει την αβεβαιότητα των φορολογουμένων που προκαλείται από την ασάφεια των φορολογικών νόμων. Διαπιστώνουμε ότι αυτές οι δύο πηγές αβεβαιότητας των φορολογουμένων έχουν διαφορετικές επιπτώσεις για τη φορολογική αναφορά. Η λιγότερη αβεβαιότητα μπορεί να ενθαρρύνει ή να αποθαρρύνει επιθετική αναφορά ανάλογα με την πηγή και τη φύση της. Η μελέτη αυτή μπορεί να επεκταθεί με διάφορους τρόπους. Περαιτέρω έρευνα θα μπορούσε να διαμορφώσει ένα νέο πρόγραμμα μεταξύ μιας φορολογικής υπηρεσίας και πολλών φορολογουμένων με παρόμοιες περιπτώσεις. Σε μια τέτοια ρύθμιση, η φορολογική υπηρεσία θα πρέπει να λάβει υπόψη τις στρατηγικές απαντήσεις όχι μόνο των φορολογουμένων που εξετάζονται, αλλά και άλλων ατόμων που ενδέχεται ή δεν μπορούν να γνωρίσουν τα αποτελέσματα ενός ελέγχου. Εναλλακτικά, θα μπορούσε κανείς να μοντελοποιήσει ένα πρόγραμμα πολλαπλής περιόδου, στο οποίο η φορολογική υπηρεσία αντιμετωπίζει έναν φορολογούμενο σε πολλαπλές περιόδους και βελτιώνει την ικανότητά του να αξιολογεί την πιθανότητα να ανακαλύψει στοιχεία παρανομίας, καθώς αποκτά περισσότερες πληροφορίες τον φορολογούμενο. Ο φορολογικός οργανισμός μπορεί να μεταβάλει την ένταση του ελέγχου χρησιμοποιώντας πληροφορίες προ του ελέγχου και προσαρμόζει την ικανότητά του να αξιολογεί την εκάστοτε κατάσταση. Εναλλακτικά, ένας έλεγχος θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί σε πολλαπλά στάδια, και ο οργανισμός μπορεί να χρησιμοποιήσει πληροφορίες που έχουν ληφθεί από προηγούμενα στάδια για να καθορίσει τη φύση και το πεδίο εφαρμογής των υπολοίπων διαδικασιών.

### **2.3 Συμπεράσματα, περιορισμοί και προτάσεις μελλοντικής έρευνας.**

Σύμφωνα με τα προαναφερθέν άρθρα καταλήγουμε σε εξαιρετικά ενδιαφέροντα συμπεράσματα που μας βοηθούν να κατανοήσουμε την σημασία των φορολογικών ελέγχων στην κοινωνία του σήμερα. Ξεκινώντας, αντιλαμβανόμαστε πως η φορολογική μη συμμόρφωση οδηγεί αναπόφευκτα σε φορολογικό χάσμα κάτι το οποίο επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες όπως για παράδειγμα η συχνότητα των ελέγχων και το μέγεθος των επιχειρήσεων. Ακόμη, είναι χρήσιμο να γνωρίζουν οι φορολογικές αρχές τα κύρια χαρακτηριστικά των φοροδιαφυγόντων έχοντας ως απώτερο σκοπό την δημιουργία μιας αποτελεσματικής στρατηγικής για την πάταξη των παράνομων πράξεων. Μέσω αυτής θα ληφθούν μέτρα έτσι ώστε να αντιμετωπισθεί η κατάσταση αμεσότερα και αποδοτικότερα. Παρατηρείται πως μεγαλύτερες πιθανότητες για την κατάχρηση και εκτέλεση παράνομων πράξεων εμφανίζουν τα ανώτερα στελέχη μεγάλων επιχειρήσεων όπου η απληστία τους κυριαρχεί και τους επιτάσσει σε τέτοιου είδους πράξεις. Το τρίπτυχο που ακολουθείται για την αποτελεσματική εκτέλεση ελέγχων ύστερα από τη συνεργασία όλων των τμημάτων είναι η πιθανότητα του έλεγχου, η ανίχνευση και οι κυρώσεις. Ένας ακόμη παράγοντας που μπορεί να συμβάλει στην εκτέλεση αποτελεσματικών ελέγχων είναι το να δοθεί η απαραίτητη προσοχή στην νομοθεσία και την τεχνολογία. Οι συνεχείς αλλαγές και τροποποιήσεις στην νομοθεσία δεν επιτρέπουν στους φορολογικούς ελεγκτές να εκτελέσουν το έργο τους με αποτέλεσμα να υπάρχει πολυπλοκότητα και δυσχέρεια. Είναι επιτακτική ανάγκη να απλουστευθεί έχοντας ως απώτερο σκοπό την ευκολότερη εκμάθηση της από τους αρμόδιους ελεγκτές καθώς επίσης και για την διευκόλυνση της διαδικασίας ελέγχου. Επίσης, οι υπεύθυνοι φορείς και ο εκάστοτε ελεγκτής μεμονωμένα απαιτείται να διαθέτουν μια ευρεία γκάμα γνώσεων, να κατέχουν εμπειρία και προσόντα τα οποία με διαρκή εκπαίδευση να εξελίσσουν. Τέλος, το σύστημα πληροφοριών επιβάλλεται να γίνει πιο εύχρηστο, να διαχειρίζεται με σωστότερο τρόπο τα δεδομένα παρέχοντας έτσι ένα αποτελεσματικό σύστημα φορολογικού ελέγχου. Αξίζει να σημειωθεί πως η μείωση των λαθών οδηγεί σε μείωση των ελέγχων κάτι αποτελεί ισχυρό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στις επιχειρήσεις. Από την άλλη ένας αποτελεσματικός φορολογικός έλεγχος παρέχει στην επιχείρηση εφόδια και πληροφόρηση κάνοντας την προσεκτική, ανταγωνιστική και συμμορφωμένη με τους κανόνες και αρχές της νομοθεσίας. Οι περιορισμοί σχετικά με την παρούσα διπλωματική εργασία τίθενται στο γεγονός πως δεν είναι εφικτή η πραγματική παρουσίαση ενός φορολογικού πιστοποιητικού χρησιμοποιώντας τα δεδομένα αυτούσια καθώς απαγορεύεται

πέραν της χρήσης από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων. Αυτό μας περιορίζει καθώς δεν είμαστε σε θέση να αντιληφθούμε πλήρως την έννοια του όρου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

#### 3.1 Τροποποίηση 4174/2013

Σύμφωνα με την νέα τροπολογία που κατατέθηκε παρουσιάζονται σημαντικές αλλαγές στο φορολογικό πιστοποιητικό.<sup>1</sup> Έτσι λοιπόν αναφορικά με το παρόν νομοσχέδιο «καθίσταται προαιρετική η έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού για τις ανώνυμες εταιρίες, τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης καθώς επίσης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων και παράλληλα καταργείται το πρόστιμο που εφαρμόζεται για την περίπτωση μη έκδοσης του κάτι το οποίο δεν ίσχυε στο ν.4173/2013 άρθρο 65Α στα δύο πρώτα εδάφια της παραγράφου 1».

Οι αναφερθείσες διατάξεις αφορούν τα φορολογικά πιστοποιητικά που εκδίδονται για τα φορολογικά έτη που ξεκινούν από 01/01/2016. Με αυτό τον τρόπο το φορολογικό πιστοποιητικό κατέχει πληροφοριακό χαρακτήρα για την Ανεξάρτητη Αρχή δημοσίων εσόδων. Εν συνεχεία τροποποιείται το έκτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 65Α του ν.4174/2013 με αποτέλεσμα «οι επιχειρήσεις όπου το εκδίδουν το φορολογικό πιστοποιητικό υποχρεούνται βάση νόμου να το αναθέτουν ανά πέντε έτη σε διαφορετικό νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο». Ακόμη, αντικαθίσταται το έβδομο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 65 Α του ν.4174/2013 αναφέροντας πως «η διαπίστωση παραβάσεων σχετικά με τη φορολογική νομοθεσία υπάρχει η δυνατότητα να λαμβάνεται υπόψη κατά την επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του κώδικα». Επιπρόσθετα, πραγματοποιείται μεταβολή του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 40 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 όπως προστέθηκε με άρθρο 50 της παραγράφου 2 του ν. 4223/2013 αναφέροντας πως «Οι διατάξεις του άρθρου 65 Α τίθενται σε ισχύ για τις χρήσεις όπου ξεκινούν από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014». Τέλος, «οι διατάξεις των παραγράφων 1-3 τίθενται σε ισχύ αναφορικά με τα φορολογικά πιστοποιητικά που εκδίδονται για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2016.

---

1. Taxheaven



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

#### 4.1 Έννοια και σκοπός ελέγχου

Οι επιχειρήσεις στην σύγχρονη εποχή μαστίζονται από την επιβολή φόρων και διαρκών ελέγχων για την τήρηση της νομοθεσίας των φορολογικών υποχρεώσεων και για την ακριβή παρουσίαση των οικονομικών γεγονότων.

Οι έλεγχοι γίνονται όλο και πιο συχνοί, όλο και πιο αυστηροί οδηγώντας τους επιχειρηματίες σε ένα τέλμα που μονόδρομος πλέον είναι οι προσεγμένες κινήσεις για την εξασφάλιση της μακροπρόθεσμης πορείας και βιωσιμότητας της επιχείρησης στο προσεχές μέλλον. Ως έλεγχος ορίζεται << ένα σύνολο αξιολογήσεων προκειμένου να εκφραστεί μια αντικειμενική κρίση - σύμφωνα με συγκεκριμένες αρχές - για την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης σε σχέση με τους επιδιωκόμενους στόχους>> (Παπαδάτου, 2005).

Κυρίαρχος σκοπός του ελέγχου είναι διαπιστωθεί κατά πόσο οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν τα πραγματικά δεδομένα και δεν έχουν αλλοιωθεί. Στην περίπτωση που εντοπισθούν φαινόμενα απάτης πρέπει να αναφερθούν στα ανώτερα κλιμάκια της διοίκησης με αποτέλεσμα να διευθετηθούν άμεσα. Όμως αν υπάρχουν ενδείξεις ότι εμπλέκεται και η διοίκηση τότε οι υποψίες αυτές πρέπει να κοινοποιηθούν στα ανώτερα επίπεδα εξουσίας. Όταν διαπιστωθούν λάθη το σημαντικότερο που πρέπει να ερευνηθεί είναι αν πρόκειται για αμέλεια ή σκοπιμότητα. Αυτό είναι το δυσκολότερο κομμάτι που έχουν να αντιμετωπίσουν οι ελεγκτές. Επίσης, πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη σημασία στο γεγονός ότι δεν είναι εύκολο να διαπιστωθεί ένα λάθος ή μια απάτη γιατί μπορεί να μην ανήκει στην κατηγορία που έχει επιλεγεί για τον εκάστοτε έλεγχο. Ακόμη η διάπραξη μιας τέτοιας πράξης σίγουρα δεν θα μείνει φανερή πολλοί θα είναι αυτοί που θα έχουν προσπαθήσει να την καλύψουν με οποιονδήποτε τρόπο κάτι που καθιστά το έργο των ελεγκτών δυσκολότερο. Είναι απαραίτητο να ερμηνεύουν τα σημάδια, να λαμβάνουν υπόψη τα ενδεχόμενα κίνητρα των εργαζομένων της εταιρίας και της διοίκησης και να δώσουν προσοχή στην καταχώρηση εσόδων-εξόδων, τα αποθέματα που καταγράφηκαν ύστερα από τη φυσική απογραφή και συναλλαγές που δεν έχουν οικονομική λογική.

Με την ύπαρξη εσωτερικών ελέγχων είναι πιο εύκολο να αποφευχθούν αυτές οι διαδικασίες και να εντοπιστούν φαινόμενα κακοδιαχείρισης και απάτης. Εντοπίζονται πολλά και διαφορετικά φαινόμενα απάτης όπως για παράδειγμα η αγορά περιουσιακών στοιχείων για

προσωπική χρήση χρεώνοντας τα σε εταιρικούς λογαριασμούς για λογαριασμό της επιχείρησης, η χρέωση αυτών των λογαριασμών με προσωπικά έξοδα που ουδέ μια σχέση έχουν με την εταιρία και οι λανθασμένες και βασισμένες σε ψευδή δεδομένα φορολογικές δηλώσεις. Το κατά πόσο παράνομη είναι μια πράξη πολλές φορές είναι δύσκολο να διαπιστωθεί γιατί πρώτον εμπλέκει νομικά ζητήματα που δεν καθίστανται στις αρμοδιότητες του ελεγκτή και δεύτερον οι παράνομες πράξεις αυτές μπορεί να μην αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις αλλά διαφορετικούς τομείς. Επομένως οι ελεγκτές πρέπει να προσαρμόζουν και να σχεδιάζουν τον έλεγχο με τέτοιο τρόπο ώστε να είναι ικανοί να εντοπίσουν την παράνομη πράξη σε ότι στάδιο και λειτουργία μπορεί να έχει δημιουργηθεί. Στην περίπτωση όπου στις παράνομες πράξεις εμπλέκεται η διοίκηση τότε οι ελεγκτές πρέπει να ενημερώσουν ανώτερα κλιμάκια εξουσίας προκειμένου να ενεργήσουν κατάλληλα και να ρυθμίσουν την κατάσταση. Παρόλα αυτά αν και πάλι δεν διευθετηθεί το θέμα τότε οι ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να ζητήσουν νομικές συμβουλές και να μεριμνήσουν για την ασφάλεια των αποδεικτικών στοιχείων που έχουν ήδη συλλέξει. Το έργο των ελεγκτών δεν σταματάει εκεί καθώς πρέπει να μελετήσουν και να λάβουν σημαντικές αποφάσεις σχετικά με την αντίστοιχη τιμωρία, το ύψος των προστίμων και πιθανή κατάσχεση των περιουσιακών στοιχείων. Κρίνεται σημαντικός ο διορισμός της επιτροπής ελέγχου που θα βοηθήσει την επικοινωνία μεταξύ της ελεγχόμενης οντότητας και των ελεγκτών. Όταν δεν υπάρχει η συγκεκριμένη επιτροπή οι ελεγκτές είναι σε μειονεκτική θέση καθώς δεν μπορούν να γνωρίζουν συγκεκριμένα ποια στελέχη εμπλέκονται στην απάτη με αποτέλεσμα να αδυνατούν να διαχειριστούν την κατάσταση (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017).

#### **4.1.1 Είδη ελέγχων**

Σύμφωνα με τον ορκωτό λογιστή Αλ. Αστρίτη στις σημειώσεις του στα <<Σεμινάρια Ελεγκτικής>> του Οικονομικού Επιμελητηρίου της Ελλάδας τα είδη των ελέγχων διαχωρίζονται ως εξής :

- Ανάλογα με την έκταση τους : 1) Γενικούς που αφορούν όλη την διαχείριση της χρονικής περιόδου που ελέγχεται και 2) Ειδικούς που αφορούν ένα συγκεκριμένο τομέα.
- Ανάλογα με τον σκοπό τους : 1) Προληπτικούς που πραγματοποιούνται κατά την εκτέλεση μιας οικονομικής συναλλαγής και ο κύριος σκοπός είναι η πρόληψη για πιθανά λάθη και 2) Κατασταλτικούς που εκτελούνται μεταγενέστερα και στοχεύουν στην αποκάλυψη όλων των ατασθαλιών και λανθασμένων καταχωρήσεων.

- Ανάλογα με τη διάρκεια τους : 1) Μόνιμους που εκτελούνται διαρκώς σε όλη τη διάρκεια της χρήσης, 2) Τακτικούς που πραγματοποιούνται σε τακτά χρονικά διαστήματα και 3) Έκτακτους που πραγματοποιούνται σε έκτακτες περιπτώσεις.
- Ανάλογα με το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο : Εσωτερικός όπου σχεδιάζεται από την οικονομική οντότητα και πραγματοποιείται από άτομα που ανήκουν στο προσωπικό της 2) Εξωτερικός που εκτελείται από επαγγελματίες του χώρου και επιβάλλεται να μην έχουν καμία απολύτως σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία. Ο ορθός και προσεγμένος εσωτερικός έλεγχος βοηθάει σε μεγάλο βαθμό το έργο των εξωτερικών ελεγκτών επιφέροντας πιο σίγουρα αποτελέσματα και 3) Φορολογικός που διενεργείται από τις φορολογικές αρχές.

Τα παραπάνω είδη ελέγχων είναι εξαρτώμενα μεταξύ τους και συνδέονται έχοντας ως σκοπό την αποκάλυψη των πραγματικών γεγονότων, την εύρεση τυχόν λαθών και την διενέργεια των απαραίτητων διορθώσεων.

#### **4.1.2 Επιλογή ελεγχόμενης εταιρίας**

Για να επιλεγεί η εταιρία στην οποία θα ασκηθεί έλεγχος πρέπει να υπάρχουν ορισμένες προϋποθέσεις όπως : να υπάρχουν παραβάσεις τις φορολογικής νομοθεσίας, να μην έχουν υποβληθεί δηλώσεις (φορολογικές, Φ.Π.Α. , ή άλλων φορολογικών αντικειμένων), να υπάρχει μεγάλο πιστωτικό Φ.Π.Α. που δεν προκύπτει εύλογα από την επιχειρηματική δραστηριότητα, η απώλεια σημαντικών στοιχείων (π.χ. παραστατικά και φορολογικές ταμιακές μηχανές), ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών με τρόπο όπου αντιβαίνει με τις φορολογικές διατάξεις, η δήλωση ζημίας μεγάλου ποσού, η δήλωση ενδοκοινοτικών συναλλαγών με ποσό το οποίο δεν δικαιολογείται σε συνδυασμό με τις πωλήσεις και η ύπαρξη φορολογικών δηλώσεων που παρουσιάζουν μεγάλα ακαθάριστα εισοδήματα. Ακόμη, η πραγματοποίηση υπέρογκων δαπανών κυρίως πρώτον σε εταιρίες παροχής υπηρεσιών όπου δεν υπάρχει μεγάλος όγκος αποθεμάτων για να δικαιολογεί μια τέτοια κατάσταση και δεύτερον στους ελεύθερους επαγγελματίες που κινούν υποψίες εφόσον τα ποσά που δηλώνουν δεν ταιριάζει με τα υπόλοιπα έντυπα και δεδομένα. Επίσης, η χρήση αναπτυξιακών νόμων που αναφέρεται στις επιχειρήσεις που υπολόγισαν λάθος τα αφορολόγητα αποθεματικά των αναπτυξιακών νόμων και τέλος, οι διαφορές που μπορεί να υπάρχουν μεταξύ συμπληρωματικών στοιχείων και δηλώσεων Φ.Π.Α. της συγκεκριμένης χρήσης. Αφού επιλεγθεί η εταιρία σύμφωνα πάντα με τις ως άνω προϋποθέσεις πραγματοποιείται ο έλεγχος στις εγκαταστάσεις της οντότητας σε εργάσιμες πάντα ημέρες αλλά και ώρες. Στη

συνέχεια απαραίτητη είναι η προετοιμασία του ελεγκτή και η δημιουργία του μόνιμου φακέλου ελέγχου. Ο σχηματισμός του περιλαμβάνει τον έλεγχο σχετικά με το αν έχουν υποβληθεί όλες οι φορολογικές δηλώσεις, την δημιουργία ενός προγράμματος ελέγχου με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρόκειται να πραγματοποιηθούν, την πληροφόρηση για την κατηγορία των βιβλίων και το ποσό των στοιχείων που έχουν θεωρηθεί, την ενημέρωση σχετικά με συμφωνητικά αιτήματα που εκκρεμούν καθώς και εκκρεμότητες που παραμένουν ανοιχτές στην εφορία. Για να ελεγχθούν και άλλα βιβλία που τυχόν υπάρχουν απαραίτητη είναι η αποκάλυψη τους σε οποιαδήποτε μορφή υπάρχουν. Στην συνέχεια, πραγματοποιείται δειγματοληπτικός έλεγχος σχετικά με τις δραστηριότητες της οντότητας και ελέγχεται αν είναι καταχωρημένα στο εκάστοτε βιβλίο. Τέλος, εξετάζεται εάν έχει περάσει ο χρόνος τιμολόγησης και αν εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία (Νεγκάκης κ.α. 2017). Ένα ποσοστό περίπου 10% από το σύνολο των υποθέσεων που έχουν επιλεγεί για έλεγχο λαμβάνεται από τυχαίο δείγμα χωρίς να σχετίζεται με τις προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν παραπάνω. Σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1087/10.06.2005 το ποσοστό του δείγματος μπορεί να βρίσκεται αριθμητικά από το 0 έως το 10%. Έτσι το ποσοστό αυτό θα υπολογίζεται στο συνολικό αριθμό υποθέσεων που θα διαλέγονται για τακτικό έλεγχο και θα μοιράζονται με εντολές ελέγχου σταδιακά στη διάρκεια του κάθε έτους. Βέβαια απαραίτητο είναι να υπάρχουν δύο τουλάχιστον εκκρεμείς συνεχόμενες ή μη διαχειριστικές περιόδους για την κατάλληλη επιλογή υποθέσεων. Σημαντικό κριτήριο για την επιλογή του τυχαίου δείγματος είναι ο τελευταίος αριθμός του Α.Φ.Μ. το οποίο προσδιορίζει κάθε φορά του Υπουργείου Οικονομικών (Λιόλιος, 2006).

#### **4.1.3 Πρόγραμμα ελέγχου**

Το πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει :

- Το πρόγραμμα ενημερώσεων του μόνιμου φακέλου που αναφέρεται στις ελεγκτικές διαδικασίες που διενεργούνται για την ενημέρωση του μόνιμου φακέλου. Οι ενέργειες για τον εκάστοτε έλεγχο πραγματοποιούνται τόσο στο στάδιο του προκαταρκτικού όσο και του τελικού ελέγχου.
- Το πρόγραμμα προκαταρκτικού ελέγχου που αναφέρεται στον έλεγχο συγκεκριμένων λογαριασμών ή αντικειμένων στο στάδιο του προκαταρκτικού ελέγχου. Αν αυτό το στάδιο δεν υφίσταται τότε οι διαδικασίες αυτές γίνονται στο στάδιο του τελικού ελέγχου. Στο συγκεκριμένο πρόγραμμα περιλαμβάνονται όλα

εκείνα τα απαραίτητα στοιχεία έτσι ώστε να μπορέσουν οι ελεγκτές να διενεργήσουν σωστά τον έλεγχο.

- Το πρόγραμμα τελικού ελέγχου που πραγματοποιεί έλεγχο στους λογαριασμούς. Εξετάζει εάν τα περιουσιακά στοιχεία που εμφανίζονται στα βιβλία και τον ισολογισμό είναι όντως υπαρκτά. Αυτό το επιτυγχάνουν με την καταμέτρηση. Συντάσσεται έλεγχος που αφορά την σωστή δημιουργία του πίνακα μεταβολών της καθαρής θέσης και της κατάστασης ταμιακών ροών. Εξετάζεται αν έχει συνταχθεί σωστά το προσάρτημα και η έκθεση διαχείρισης του διοικητικού συμβουλίου προς τη γενική τακτική συνέλευση των μετόχων. Επίσης περιλαμβάνει την καταχώρηση στα βιβλία όλων των υποχρεώσεων και απαιτήσεων καθώς επίσης και την έκδοση βεβαίωσης για την κατάσταση των μηχανημάτων και τη συντήρησή τους. Τέλος, ταξινομεί και επαναπροσδιορίζει τις παρατηρήσεις ελέγχου μέσω των φύλλων εργασίας και ενημερώνονται οι αρμόδιοι με σκοπό την επίλυση τους. Συντάσσεται η έκθεση ελέγχου και των φύλλων εργασίας σχετικά με θέματα που είναι προς έλεγχο την επόμενη χρήση.

Ο ελεγκτής κατά την άσκηση των καθηκόντων του είναι πολύ πιθανόν να συναντήσει παρατυπίες σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία από τρίτους ή από το προσωπικό της επιχείρησης. Αυτές οι παρατυπίες μπορεί να είναι κλοπές ορισμένων περιουσιακών στοιχείων όπως για παράδειγμα χρημάτων ή αποθεμάτων. Τις περισσότερες φορές αυτές συμβαίνουν λόγω ανυπαρξίας εσωτερικού ελέγχου ή κακής χρήσης του. Η επιχείρηση μπορεί να τις αποφύγει ή να τις ξεπεράσει με την σωστή εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Επίσης η διοίκηση πρέπει να αποτελείται από άτομα αξιόπιστα και έμπιστα καθώς αυτή είναι υπεύθυνη για την προστασία των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας σύμφωνα με την νομοθεσία. Σκοπός του ελέγχου δεν είναι μόνο η εμφάνιση των λαθών αλλά η πρόληψή τους. Όταν ο εκάστοτε ελεγκτής εντοπίσει παρανομίες ή καταχρήσεις θα πρέπει να συγκεντρώσει επαρκή στοιχεία ώστε να είναι ικανός να τα παραθέσει και να υποστηρίξει με στοιχεία την άποψή του. Εφόσον φτάσει στο σημείο που έχει φέρει στο φως την αλήθεια πρέπει να σκεφτεί πιο σύνθετα και βαθιά ώστε να αντιληφθεί πιθανούς τομείς που έχει επηρεάσει αυτή η παρατυπία-κατάχρηση. Επόμενο βήμα είναι να ενημερώσει την διοίκηση ή οποιοδήποτε άλλο αρμόδιο στέλεχος και να επιδιώξει την διόρθωσή του. Εάν αυτό δεν συμβεί τότε έχει την δυνατότητα να το επισημάνει στην έκθεση ελέγχου. Αξίζει να αναφερθεί πως ο ελεγκτής δεν είναι υποχρεωμένος να εμβαθύνει για τον εντοπισμό της αλήθειας αν αυτό δεν του ζητηθεί καθώς αυτό απαιτεί πρόσθετη απασχόληση (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017).

#### **4.1.4 Διαδικασία ελέγχου και μετά από αυτόν**

Ο έλεγχος πραγματοποιείται ύστερα από έγγραφη εντολή του προϊστάμενου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας. Οι εντολές ελέγχου εκδίδονται για όλες τις χρήσεις που προορίζονται για έλεγχο της εκάστοτε υπόθεσης εκτός αν συντρέχει διαφορετικός λόγος. Επίσης ο έλεγχος είναι δυνατόν να γίνει στο χώρο της αρμόδιας αρχής που ανέλαβε τον έλεγχο (σε βιβλία Α και Β κατηγορίας) μόνο εάν κοινοποιηθεί με αποδεικτικό. Στην περίπτωση που εκδοθεί εντολή να δοθούν τα βιβλία και η εταιρία δεν τα προσκομίσει στα πλαίσια της προθεσμίας τότε θεωρείται παράβαση και ο έλεγχος πραγματοποιείται στην έδρα της επιχείρησης. Εάν υπάρχουν παραβάσεις, που έχουν παρατηρηθεί από άλλους ελέγχους και σχετίζονται με χρήσεις για τις οποίες δεν έχει επιβληθεί πρόστιμο τότε για αυτές εκδίδονται από την αρμόδια υπηρεσία οι αντίστοιχες ποινές μαζί με τις εκθέσεις ελέγχου (Καραγιάννης 2006). Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται και θεωρούνται και οι φορολογικές διατάξεις εφαρμόζονται σε όλα τα στάδια με την ύπαρξη επιφύλαξης σχετικά με την βεβαίωση καταβολής των διάφορων φόρων. Στην περίπτωση όπου υπάρχουν παραβάσεις διαπιστωμένες από προηγούμενους ελέγχους που σχετίζονται με τις ελεγχόμενες χρήσεις για τις οποίες δεν έχει ξεκινήσει διαδικασία επιβολής προστίμου τότε, εκδίδονται οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις από την αρμόδια υπηρεσία και επιβάλλονται στον υπόχρεο μαζί με τις εκθέσεις ελέγχου. Φυσικά αυτές οι παραβάσεις λαμβάνουν ιδιαίτερα καθοριστικό ρόλο και αξιολογούνται από τον υπεύθυνο που διενεργεί τον έλεγχο (Λιόλιος, 2006).

#### **4.2 Ορισμός Ελεγκτικής**

Η ελεγκτική αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της λογιστικής επιστήμης και ασχολείται με την διεξαγωγή των οικονομικών ελέγχων. Εξετάζονται οι αρχές που εφαρμόστηκαν κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου μέσα στη χρήση και εφαρμόζεται από άτομα ανεξάρτητα με την οικονομική οντότητα (Νεγκάκης, Ταχυνάκης 2017). Διακρίνεται στον εσωτερικό έλεγχο ο οποίος διενεργείται από το άτομο το οποίο ανήκει στο προσωπικό της εταιρίας, στον εξωτερικό έλεγχο ο οποίος πραγματοποιείται από άτομα ανεξάρτητα από την οικονομική οντότητα και τέλος στον φορολογικό έλεγχο ο οποίος εκτελείται από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Σημαντικό στον κλάδο της ελεγκτικής είναι να συγκεκριμενοποιηθεί το αντικείμενο του ελέγχου, ο σκοπός του και οι τεχνικές που χρησιμοποιούνται. Μια ιδιαίτερη προσέγγιση σχετιζόμενη με τους στόχους, την οργάνωση αλλά και τη διεξαγωγή του ελέγχου αναφέρει πως <<Με τον έλεγχο ανιχνεύονται οι ενδεχόμενες επικίνδυνες ελλείψεις, εντοπίζονται σημεία που προκαλούν δυνατότητες μελλοντικής επεκτάσεως,

εξουδετερώνονται οι σπατάλες και περιορίζονται οι δαπάνες, διαπιστώνεται εάν η παραγωγική δραστηριότητα ανταποκρίνεται προς τα προκαθορισμένα standards παραγωγής, αξιολογούνται τα εφαρμοζόμενα συστήματα ελέγχου, εξασφαλίζεται η προσαρμογή της παραγωγικής διαδικασίας και των εργασιακών μεθόδων προς τον επιδιωκόμενο στόχο, ελέγχονται τα διάφορα προγράμματα εργασίας και οι στόχοι τους, μελετούνται καινούργιες ιδέες, καινούργιες δυνατότητες αναπτύξεως, καινούργιοι τύποι τεχνικού εξοπλισμού>> (Τσακλαγκάνος, 2005).

Το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο ονομάζεται ελεγκτής ή νόμιμος ελεγκτής ή νόμιμο ελεγκτικό γραφείο. Καθίσταται απαραίτητο ο ελεγκτής να διαθέτει προσόντα που τον καθιστούν ικανό να σταθεί αντάξιος και να φέρει εις πέρας με σοβαρότητα, αμεροληψία και ορθότητα τον έλεγχο. Πρέπει να κατέχει γνώσεις, εμπειρία έτσι ώστε να καταλήξει στο συμπέρασμα εφόσον έχει συλλέξει τα κατάλληλα στοιχεία. Οι ελεγκτές ουδέ μία σχέση πρέπει να έχουν με την ελεγχόμενη εταιρία αντιθέτως πρέπει να είναι ανεξάρτητοι, συνειδητοποιημένοι και να μην υποκύπτουν σε πιέσεις και εκβιασμούς. Στη συνέχεια ο ελεγκτής παραθέτει τα συμπεράσματα και τα ευρήματα του στην έκθεση ελέγχου εφόσον έχει ακολουθήσει συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες. Η έκθεση ελέγχου δημοσιεύεται και αποτελεί ένα μέσο επικοινωνίας με του χρήστες των οικονομικών καταστάσεων εσωτερικούς και εξωτερικούς.

#### **4.2.1 Ελεγκτικές διαδικασίες**

Ο σχεδιασμός ενός αξιόπιστου προγράμματος ελέγχου ουσιαστικά είναι μια ανάλυση των ελεγκτικών διαδικασιών που είναι απαραίτητο να εφαρμόζονται για τον έλεγχο των λογαριασμών. Η αποτελεσματική κατάρτιση του καθιστά αναγκαία την άριστη γνώση όλων των θεμάτων που σχετίζονται με την εταιρία που δέχεται τον έλεγχο. Επομένως αυτό συνεπάγεται πως ο ελεγκτής πριν την δημιουργία του προγράμματος πρέπει :

- Να παρουσιασθεί στην ελεγχόμενη οντότητα και να ζητήσει πλήρης ενημέρωση σχετικά με την δραστηριότητα της(παραγωγική και συναλλακτική).
- Να γνωρίζει τον τρόπο με τον οποίο γίνει η ενημέρωση στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας και τον τρόπο που εκτελούνται οι λογιστικές εργασίες.
- Να εξετάσει τα δεδομένα του μόνιμου φακέλου και πι συγκεκριμένα το ερωτηματολόγιο εκτιμήσεως εσωτερικού ελέγχου και τις εκθέσεις ελέγχου των προηγούμενων ετών.
- Να δρα με τα πρότυπα προγράμματα ελέγχου και να την ισχύουσα νομοθεσία.

Η εκτέλεση ενός ελέγχου μέσω συγκεκριμένου προγράμματος είναι αναγκαία γιατί απαγορεύεται ρητώς η προχειρότητα και οι αυτοσχέδιοι χειρισμοί του ελεγκτή, για να μην χειραγωγείται και καθοδηγείται η γνώμη του ελεγκτή, για να αποφευχθεί η παράλειψη ελεγκτικών διαδικασιών και τέλος γιατί διατίθεται στον ελεγκτή ένα αποδεικτικό στοιχείο ότι διετέλεσε τον έλεγχο χρησιμοποιώντας συγκεκριμένες διαδικασίες.

Υπάρχουν δύο είδη ελέγχων που είναι απαραίτητο να διενεργούνται. Ο έλεγχος τεκμηριώσεως των συναλλαγών που αφορά τις ελεγκτικές διαδικασίες και ο έλεγχος τεκμηριώσεως των υπολοίπων που σχετίζεται με τις ελεγκτικές διαδικασίες που πραγματοποιούνται για την επαλήθευση του υπολοίπου των λογαριασμών.

Χαρακτηριστικό του ελέγχου του πρώτου είδους (τον έλεγχο τεκμηριώσεων των συναλλαγών) είναι πως υλοποιείται για να εξετάσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς των οικονομικών καταστάσεων. Τα βασικά στοιχεία όπου πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη σημασία είναι αρχικά να εξετασθεί εάν οι συναλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί και έχουν καταχωρηθεί στους εκάστοτε λογαριασμούς αφορούν μόνο την εταιρική χρήση στην οποία αναφέρονται οι οικονομικές καταστάσεις. Στη συνέχεια πρέπει να εξακριβωθεί ότι οι συναλλαγές που έχουν καταχωρηθεί την επόμενη διαχειριστική περίοδο δεν αφορούν συναλλαγές της προηγούμενης εταιρικής χρήσης αυτή δηλαδή που αναφέρονται οι οικονομικές καταστάσεις.

Σχετικά με το δεύτερο είδος ελέγχου (τον έλεγχο τεκμηριώσεως υπολοίπων) πρέπει να δοθεί προσοχή έτσι ώστε να ελεγχθούν τα υπόλοιπα έναρξης των λογαριασμών σε σχέση με τα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου και με τα στοιχεία του φακέλου ελέγχου της προηγούμενης χρήσης. Ακόμη, κατά το κλείσιμο των βιβλίων είναι απαραίτητο να γίνονται οι επαληθεύσεις των υπολοίπων των λογαριασμών του γενικού καθολικού με τα υπόλοιπα που εμφανίζουν οι οικονομικές καταστάσεις και οι επαληθεύσεις των αθροίσεων του γενικού και αναλυτικού καθολικού.

#### **4.2.2 Ελεγκτικά τεκμήρια**

Η επιχείρηση επικοινωνεί με τους χρήστες εσωτερικούς και εξωτερικούς μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύει παρουσιάζοντας έτσι την οικονομική της θέση. Ο έλεγχος έχει στόχο την σύναψη εμπιστοσύνης των χρηστών όσον αφορά τα δεδομένα που παρέχονται. Ο ελεγκτής εξετάζει και εν τέλει υπογράφει την έκθεση ελέγχου στην οποία παραθέτει την άποψη του για την ελεγχόμενη εταιρία σχετικά με την συμμόρφωση της με τις



νομοθετικές διατάξεις και τις λογιστικές αρχές. Η ελεγκτική γνώμη όσον αφορά την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στηρίζεται στα στοιχεία που συγκεντρώνει ο ελεγκτής και σύμφωνα με αυτά υποστηρίζει την άποψη του.

#### **4.2.3 Καταλληλότητα ελεγκτικών τεκμηρίων**

Η σημαντικότητα των αποδεικτικών τεκμηρίων που έχουν συγκεντρωθεί είναι άμεσα συνδεδεμένη με την πηγή και τη φύση των στοιχείων καθώς επίσης και με τις συνθήκες στις οποίες συγκεντρώνονται. Αξιοσημείωτα λοιπόν, θεωρούνται εκείνα που αποτελούνται από ανεξάρτητες πηγές και συλλέγονται από επιτόπια έρευνα. Σημαντικό στοιχείο που επηρεάζει την καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι η φύση και ο χρόνος. Ορισμένα δεδομένα μπορεί να μην είναι διαθέσιμα οποιαδήποτε περίοδο ή να υπάρχουν αποκλειστικά και μόνο σε ηλεκτρονική μορφή. Ο ελεγκτής έχει το δικαίωμα να κάνει έλεγχο στο σημείο του χρόνου όπου οι πληροφορίες καθίστανται διαθέσιμες. Επομένως τα αποδεικτικά στοιχεία που συγκεντρώνονται θεωρούνται κατάλληλα και επαρκή όταν είναι:

- **Σχετικά.** Με τον στόχο που έχει ο εκάστοτε έλεγχος και τα συμπεράσματα που πρέπει να καταλήξει ο ελεγκτής. Πολλές είναι οι περιπτώσεις όπου δεν υπάρχει ταύτιση ανάμεσα στον στόχο και τα συμπεράσματα με αποτέλεσμα ο ελεγκτής να οδηγηθεί σε λανθασμένα μονοπάτια.
- **Αντικειμενικά.** Αν δηλαδή αντικατοπτρίζουν την πραγματικότητα. Περισσότερο πιστά θεωρούνται αυτά που αποκτώνται από ανεξάρτητες πηγές όπως για παράδειγμα τους πελάτες, σε αντίθεση με αυτά που παράγονται εντός της ελεγχόμενης οντότητας όπως μισθοδοσία, δηλώσεις ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος.
- **Αξιοπίστα.** Θεωρούνται τα στοιχεία τα οποία συλλέγονται από ανεξάρτητες εξωτερικές πηγές, προκύπτουν από πρωτογενή δεδομένα, συγκεντρώνονται άμεσα από τον ελεγκτή και είναι διαθέσιμα σε έντυπη μορφή.
- **Επαληθεύσιμα.** Σχετικά με την πληρότητα, νομιμότητα και αντικειμενικότητα από άλλους ελεγκτές.
- **Αυθεντικά.** Σε όλα τους τα γνωρίσματα και χαρακτηριστικά

#### **4.2.4 Ελεγκτικές επαληθεύσεις**

Όταν σε μια επιχείρηση πραγματοποιείται φορολογικός έλεγχος αυτό που απαιτείται να γίνει είναι ορισμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις από τον αρμόδιο ελεγκτή ανεξάρτητα με την

δραστηριότητα και με την κατηγορία των λογιστικών βιβλίων. Έτσι λοιπόν εκτελούνται επαληθεύσεις στα βιβλία της επιχείρησης οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά παρακάτω:

- Εάν οι καταχωρήσεις έχουν γίνει σύμφωνα με τον κώδικα.
- Αν υπάρχει νόμιμο συστατικό έγγραφο (Για τα νομικά πρόσωπα)
- Ελέγχεται εάν η σχετική συμφωνία έχει κατατεθεί στην Δ.Ο.Υ. πριν την έναρξη των εργασιών (Για τις κοινοπραξίες).

### **4.3 Η έννοια του φόρου**

Συνεχίζοντας λοιπόν, αναφερόμενοι σε φορολογικό έλεγχο και φορολογικό πιστοποιητικό πρέπει αρχικά να κατανοηθεί η έννοια του φόρου. Ο φόρος είναι η συμμετοχή των πολιτών στην κάλυψη των υποχρεώσεων του δημοσίου κάτι που έχει επιβληθεί από το Σύνταγμα. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με διάφορους τρόπους με πολλές μορφές χρηματικών επιβαρύνσεων. Είναι σημαντικό να σημειωθεί πως παρότι η έννοια του φόρου είναι ιδιαίτερα σημαντική και απροσπέραστη δεν παρέχεται από το Σύνταγμα και τη νομοθεσία επαρκής και πλήρης ορισμός του. Πιο συγκεκριμένα ο ορισμός που παρέχεται είναι “ Η αναγκαστική και χωρίς αντάλλαγμα παροχή των ιδιωτών προς το κράτος ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου προς πορισμό εσόδων και εκπλήρωση σκοπών οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής”.

#### **4.3.1 Διακρίσεις φόρων**

Οι φόροι διαχωρίζονται σε κατηγορίες ανάλογα είτε με το κριτήριο της φορολογητέας ύλης, είτε με τον τρόπο υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης ή με το κριτήριο του τρόπου προσδιορισμού της φορολογικής βάσης. Επομένως σύμφωνα με τα παραπάνω κριτήρια αναπτύσσονται και οι κατηγορίες όπου διασπóνται οι φόροι.

#### **Άμεσοι και Έμμεσοι**

Άμεσοι θεωρούνται οι φόροι όπου αντιμετωπίζει το εκάστοτε πρόσωπο σχετικά με το αντικείμενο του φόρου όπως το εισόδημα ή την περιούσια όπως αυτά σχηματίζονται σύμφωνα με τη φοροδοτική ικανότητα.

Έμμεσοι είναι οι φόροι που επιβάλλονται σε συνάρτηση με το αντικείμενο του φόρου χωρίς όμως να σχετίζεται με την φοροδοτική ικανότητα του υπόχρεου.

Προοδευτικοί, Αναλογικοί, Πάγιοι

Προοδευτικοί καλούνται οι φόροι που αυξάνονται προοδευτικά ανάλογα με την άνοδο της φορολογητέας ύλης. Η φορολογητέα ύλη συνηθίζεται να διαιρείται σε κλίμακα όπου έχει διαφορετικό συντελεστή. Όσο μειώνεται η κλίμακα μειώνεται και ο συντελεστής. Επίσης παρέχονται εκπτώσεις και διαφορετικός τρόπος υπολογισμού του φόρου σε πολύ κατώτατα κλιμάκια.

Αναλογικοί είναι οι φόροι όπου εκτιμάται βάση σταθερών συντελεστών χωρίς να σχετίζεται καθόλου η φορολογητέα ύλη σε αυτό τον υπολογισμό. Αναλογικός θεωρείται ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων.

Πάγιοι θεωρούνται οι φόροι που αποτυπώνονται σε χρηματική αξία.

Πραγματικοί και Προσωπικοί

Πραγματικοί θεωρείται το είδος των φόρων όπου αναφέρεται σε πράγμα, αντικείμενο ή πράξη και όχι στην προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος ακίνητης περιουσίας και οι φόροι επί της δαπάνης των συναλλαγών.

Προσωπικοί αντίθετα είναι αυτοί που πραγματοποιούνται δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στην προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου.

Ειδικοί και κατ'αξία φόροι

Ειδικοί ονομάζονται οι φόροι που η βάση τους εκφράζεται ποσοτικά κατ'αριθμό μονάδων συνήθως .

Κατ'αξία όπου η αξία τους προσδιορίζεται πραγματικά ή τεκμαρτά σε χρήμα όπως για παράδειγμα η τιμή που πωλείται ένα εμπόρευμα (Αναστασόπουλος και Φορτσάκης, 2003).

#### **4.3.2 Φορολογικός έλεγχος**

Οι φορολογικοί έλεγχοι διενεργούνται με στόχο την αποτύπωση της ακρίβειας, τη διαπίστωση λαθών ή ανακριβών στοιχείων και το μέγεθος των φορολογικών υποχρεώσεων που έχουν αθετήσει και παραμελήσει οι φορολογούμενοι. Η νομοθεσία και οι φορολογικοί νόμοι έχουν δώσει το δικαίωμα στις δημόσιες υπηρεσίες να προχωρούν στους απαραίτητους ελέγχους ώστε να επιτευχθούν τα επιθυμητά αποτελέσματα που αναφέρθηκαν παραπάνω. Μετά το πέρας των ελέγχων ακολουθεί η σύνταξη και η έκθεση ελέγχου και σύμφωνα με

αυτά δημιουργείται το φύλλο ελέγχου. Σημαντικό είναι να τονισθεί πως το πιο ιδιαίτερο κομμάτι αφορά τον εντοπισμό της φορολογητέας ύλης και της φοροδιαφυγής έτσι ώστε να αποφευχθούν όσο το δυνατόν περισσότερα γεγονότα τέτοιου είδους μακροπρόθεσμα. Η εφαρμογή της ελεγκτικής διαδικασίας εξαρτάται από τον εκάστοτε εφοριακό ελεγκτή ο οποίος πρέπει να έχει τη δυνατότητα να εφαρμόσει με την δική του κρίση τις ελεγκτικές διαδικασίες που θα εφαρμοστούν κάθε φορά. Φορολογικός έλεγχος σύμφωνα με τον ορισμό που έδωσε η Διευθυντής Οικον. Εφοριών Α. Δαλαμάγκα είναι το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόζονται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων με σκοπό την διασταύρωση των φορολογικών δηλώσεων που έχουν υποβληθεί ή τον καθορισμό των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλλει. Ως φορολογικό έλεγχο εννοούμε το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών και επαληθεύσεων που εκτελούνται από τα κατάλληλα όργανα (ελεγκτές) και εφαρμόζονται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία στα στοιχεία των επιχειρήσεων (Δαλαμάγκα, 1985). Ακόμη, σκοπός του φορολογικού ελέγχου είναι η εποπτεία σχετικά με το αν τηρήθηκαν τα βιβλία και πραγματοποιήθηκαν οι δηλώσεις που είναι απαραίτητες από το νόμο, αν οι προαναφερθείσες δηλώσεις συμφωνούν με τα στοιχεία που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, αν τα βιβλία έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις εκάστοτε νομοθεσίες και αρχές της λογιστικής επιστήμης και αν για όλες τις συναλλαγές τις επιχείρησης εκδίδονται από και προς αυτή τα απαραίτητα παραστατικά. Σημαντικό επίσης θεωρείται το να ανακαλυφθούν τυχόν παραλείψεις ή παρανομίες που έχουν διαπραχθεί εσκεμμένα ή μη με αποτέλεσμα τις φορολογικές διαφορές συγκριτικά με την πραγματικότητα (Κουτσούκας κ.α.2008). Ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να προστατεύει και τις δυο πλευρές (Ελεγκτές και ελεγχόμενους) έτσι ώστε να επικρατεί ισορροπία, δικαιοσύνη και σωστή κατανομή των φορολογικών υποχρεώσεων. Να στοχεύει στην προστασία των επιχειρήσεων προσπαθώντας να μεταδώσει ένα υγιές σύστημα τήρησης της νομοθεσίας και των φορολογικών υποχρεώσεων χωρίς φόβους και παρατυπίες που βλάπτουν το δημόσιο συμφέρον και μπορούν να αποβούν μοιραία για την πορεία της επιχείρησης

#### **4.3.3 Διακρίσεις φορολογικού ελέγχου**

Έτσι διακρίνει το φορολογικό έλεγχο σε δύο κλάδους τον οικονομικό και τον τεχνικό. Ο οικονομικός αφορά τον έλεγχο της επιχείρησης σχετικά με τα ακαθάριστα έσοδα και τις δαπάνες που διενεργήθηκαν όπως επίσης και τα αποτελέσματα όλων αυτών. Τα αποτελέσματα των παραπάνω διαπιστώνονται από τον πίνακα εσόδων-δαπανών της ελεγχόμενης χρήσης. Στη συνέχεια ο τεχνικός κλάδος περιλαμβάνει τον έλεγχο των ποσοτήτων και της διακίνησης των αγαθών που είναι το αντικείμενο της εκάστοτε

επιχείρησης. Η σχετική παρακολούθηση των αγαθών πραγματοποιείται μέσω του πίνακα εξεύρεσης και προσδιορισμού της απώλειας αυτών. Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί τη βάση της φορολογικής δικαιοσύνης και αυτό αιτιολογείται πλήρως με το γεγονός ότι η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται διασφαλίζει τη φορολογική εγγραφή και έτσι όταν εμφανιστούν τα λάθη ή οι ανακρίβειες είναι ακατόρθωτο να διορθωθούν και απαιτείται συμπληρωματικός έλεγχος. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την χρονοβόρα διαδικασία για την επίλυση της φορολογικής διαφοράς και την ταλαιπωρία τόσο της αρμόδιας υπηρεσίας όσο και του υπόχρεου. Η δίκαιη μεταχείριση των υποθέσεων από το Κράτος δίνει την αίσθηση στους φορολογούμενους ότι αντιμετωπίζονται με τον καλύτερο και δικαιότερο τρόπο και εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις τους σύμφωνα με την φορολογική τους ικανότητα.

#### **4.3.4 Φορολογικός έλεγχος σε βιβλία Α΄ Κατηγορίας**

Στις εταιρίες που τηρούν βιβλία Α κατηγορίας (βιβλίο αγορών) όταν πραγματοποιείται τακτικός φορολογικός έλεγχος για να είναι πλήρης και ολοκληρωμένος είναι απαραίτητο να διενεργούνται όλες οι ελεγκτικές διαδικασίες και επαληθεύσεις για τις περιόδους αναφοράς και σχετίζονται με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης. Οι επαληθεύσεις που συμβάλλουν καθοριστικά στον φορολογικό έλεγχο και αποτελούν σημαντικό παράγοντα είναι οι ακόλουθες.

- Οι αθροίσεις του βιβλίου αγορών στην περίπτωση όπου υπάρχει χειρόγραφο.
- Πραγματοποιείται έλεγχος για τη σωστή καταχώρηση των τιμολογίων στο βιβλίο αγορών καθώς επίσης και για την ορθότητα των ποσών των φορολογικών δηλώσεων και των εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α.
- Διενεργείται διασταύρωση των ποσοτήτων που αναφέρονται στα δελτία αποστολής με τις ποσότητες των αντίστοιχων τιμολογίων.
- Τέλος, πραγματοποιείται έλεγχος σχετικά με την τήρηση του κώδικα και τις προβλεπόμενες διατάξεις της νομοθεσίας.

Οι επαληθεύσεις σχετικά με τις αγορές αφορούν τις κάθε είδους αγορές εμπορευσίμων και μη εμπορευσίμων αγορών, τις α΄ και β΄ ύλες.

#### **4.3.5 Φορολογικός έλεγχος σε βιβλία Β' Κατηγορίας**

Στις εταιρίες όπου τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας (Βιβλία εσόδων – εξόδων) όταν πραγματοποιείται τακτικός φορολογικός έλεγχος για να είναι ολοκληρωμένος είναι απαραίτητο να γίνονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που αφορούν το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης για τα εκάστοτε χρονικά διαστήματα. Οι επαληθεύσεις αυτές καθίστανται υποχρεωτικές και αναλύονται στις εξής. Ισχύουν οι τέσσερις πρώτες όπως στα βιβλία Α' κατηγορίας και στη συνέχεια προστίθενται μερικές ακόμη όπως ο έλεγχος της “κλειστής αποθήκης”. Ο ελεγκτής εξετάζει τα στοιχεία που ο ίδιος κρίνει ότι είναι απαραίτητο κάτι που παρατηρείται συνήθως σε εταιρίες χονδρικής πώλησης. Επίσης, δίνεται ιδιαίτερη έμφαση σε δαπάνες που αφορούν αναψυχή, ταξίδια, αυτοκίνητα με σκοπό να εντοπισθεί το ακριβές ποσό το οποίο θα προστεθεί ως λογιστική διαφορά στα δηλωμένα κέρδη. Ακόμη σε επαγγέλματα όπως αυτό των μηχανικών ή των αρχιτεκτόνων διενεργείται έλεγχος όσον αφορά την αναλογία των τεκμαρτών δαπανών σε σχέση με τις δαπάνες χρήσης. Τέλος, πραγματοποιείται έλεγχος στους συντελεστές μικτού και καθαρού κέρδους κατά τη διάρκεια των ετών για να διαπιστωθεί εάν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

#### **4.3.6 Φορολογικός έλεγχος σε βιβλία Γ' Κατηγορίας**

Οι επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία όταν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος για να είναι πλήρης θα πρέπει να διενεργούνται ορισμένες επαληθεύσεις που σχετίζονται με την δραστηριότητα της επιχείρησης. Οι σημαντικότερες από αυτές παρουσιάζονται παρακάτω :

- Διενεργείται έλεγχος με τα στοιχεία που μεταφέρθηκαν από το ημερολόγιο της επιχείρησης στα καθολικά και αν τα αναλυτικά καθολικά συμπίπτουν με το γενικό καθολικό.
- Εξετάζεται εάν τα στοιχεία που έχουν εκδοθεί συμφωνούν με τον Κ.Β.Σ.
- Πραγματοποιείται έλεγχος ορθότητας όσον αφορά τις καταχωρήσεις των αγορών, δαπανών και εσόδων στα βιβλία της επιχείρησης.
- Σημαντικό είναι να διαπιστωθεί αν για τα δελτία αποστολής υπάρχουν τα αντίστοιχα παραστατικά (τιμολόγια πώλησης).
- Ένα από τα πιο σημαντικά κομμάτια για τον φορολογικό έλεγχο βιβλίων Γ' κατηγορίας είναι ο έλεγχος της αποθήκης. Πρέπει να διαπιστωθεί αν οι ποσότητες απογραφής στο τέλος της χρήσης συμπίπτουν με τις ποσότητες που έχουν καταχωρηθεί στις καρτέλες του βιβλίου αποθήκης.

- Ακόμη ελέγχεται όλη η πορεία διακίνησης των προϊόντων για τα είδη που κρίνει ο ελεγκτής ότι είναι απαραίτητο. Αυτή η διαδικασία καλείται και ως “κλειστή αποθήκη”.
- Επίσης, διενεργείται έλεγχος για την ορθότητα της αποτίμησης του κάθε είδους ξεχωριστά αλλά εξετάζεται και αν η μέθοδος αποτίμησης ήταν η ίδια κατά τη διάρκεια των ετών. Η αποτίμηση πραγματοποιείται χρησιμοποιώντας τη μικρότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και τιμής απόκτησης.
- Εξετάζονται οι τεχνικές προδιαγραφές στις επιχειρήσεις όπου υπάρχουν. Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών είναι απαραίτητο να τηρούν οι εταιρίες οι οποίες είναι μεταποιητικές εφόσον έχουν βιβλίο αποθήκης κατ’ είδος ποσότητα και αξία ως προς την εισαγωγή και εξαγωγή. Οι αντίστοιχες καταχωρήσεις εκτυλίσσονται πριν την έναρξη της παραγωγικής διαδικασίας.
- Δίνεται ιδιαίτερη προσοχή σε δαπάνες που αφορούν αναψυχή, ταξίδια, φιλοξενία και είναι καταχωρημένα στα έξοδα κίνησης και συντήρησης των μεταφορικών μέσων καθώς επίσης και των αποσβέσεων.
- Διενεργείται έλεγχος σύμφωνα με τα παραστατικά αγοράς και πώλησης για το αν το πραγματικό μικτό κέρδος διαφέρει από έτος σε έτος. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό να έχει καλή τιμή ο Συντελεστής Μικτού Κέρδους και να μην έχει μεγάλη απόκλιση από αυτό που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.
- Επίσης, εξετάζεται ο Συντελεστής Καθαρού Κέρδους κάθε έτος εξάγονται συμπεράσματα και εάν υπάρχουν διαφορετικά αποτελέσματα και αποκλίσεις πρέπει να παρουσιάζονται με τις εκάστοτε ερμηνείες.
- Τέλος, ελέγχεται οι δοσοληπτικοί λογαριασμοί, το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α και το υπόλοιπο του ταμείου την ημέρα που διαδραματίζεται ο έλεγχος (Καραγιάννης κ.α. 2006).

#### **4.3.7 Φύλλα εργασίας φορολογικού ελέγχου**

Τα φύλλα εργασίας του φορολογικού ελέγχου αναφέρονται στο σύνολο των στοιχείων που έχει στη διάθεση του ο ελεγκτής για την εκάστοτε εταιρία και αναφέρονται αναλυτικά παρακάτω :

- Τα βασικά στοιχεία της ελεγχόμενης οντότητας όπως επωνυμία, ΑΦΜ, άσκηση δραστηριότητας καθώς και την διεύθυνση άσκησης αυτής, ΔΥΟ έδρας, Αριθμός φακέλου καθώς επίσης και τα στοιχεία του ελέγχου και πιο συγκεκριμένα τον αριθμό εντολής, τα κριτήρια επιλογής του ελέγχου, του αρμόδιους που πραγματοποιούν τον έλεγχο καθώς και τις διαχειριστικές χρήσεις αυτών.
- Τα νομικά χαρακτηριστικά της επιχείρησης όπως τη νομική μορφή, τη σύσταση και τη διάρκεια αυτής, το σκοπό και την κατηγορία των βιβλίων.
- Τα χαρακτηριστικά της σύστασης και λειτουργίας της επιχείρησης όπως για παράδειγμα το μετοχικό κεφάλαιο, τις πιθανές μεταβολές που έχουν γίνει, το πλήθος των μετόχων, τα στοιχεία των υπευθύνων και του προσωπικού, τις εγκρίσεις των ισολογισμών και τα οικονομικά δεδομένα, τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης και τις συμμετοχές σε άλλες οντότητες, καθώς επίσης και τις υποβολές των δηλώσεων.
- Τους ελέγχους που έχουν διενεργηθεί και τα αποτελέσματα τους.
- Την χρησιμοποίηση με τον πιο αξιόλογο τρόπο των δεδομένων που έχουν συλλεχθεί όπως για παράδειγμα τα δεδομένα που μας προσφέρουν οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές χρησιμοποιώντας μεθόδους όπως δειγματοληπτικοί έλεγχοι, διασταυρώσεις, καθώς επίσης και μέσω της εύρεσης αποτελεσματικών τρόπων για την σωστή διακίνηση των αγαθών και τον έλεγχο δυνατότητας παραγωγής.
- Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης που καθιστά ευκολότερες τις διαδικασίες για τον εντοπισμό της ορθής λειτουργίας της οντότητας.
- Τον έλεγχο οφειλών της εταιρίας βεβαιωμένων ή ληξιπρόθεσμων.
- Τα πιθανά “τρωτά” σημεία της επιχείρησης όπου παρουσιάζει ελλείψεις ή υστερεί.
- Τις εξειδικευμένες επαληθεύσεις σχετικά με τον έλεγχο του ταμείου, τα αποθέματα που υπάρχουν διαθέσιμα στην αποθήκη, τον έλεγχο των δαπανών και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών.

#### **4.3.8 Λόγοι για την διενέργεια φορολογικού ελέγχου**

Οι φορολογικοί ελεγκτές πραγματοποιούν ελέγχους αν υποπέσουν στην αντίληψη τους γεγονότα που δεν συνάδουν με την πραγματικότητα και προσπαθούν να αναδείξουν τα αληθινά δεδομένα έτσι ώστε να μην υπάρχουν ανακρίβειες στα βιβλία και έντυπα που διαθέτει η επιχείρηση. Ορισμένες από αυτές τις ενδείξεις που μπορεί να προκαλέσουν τον ελεγκτή είναι :



- Μια μεγάλη ζημία καταχωρημένη στη διαχειριστική χρήση που δεν δικαιολογείται από κάποιο σημαντικό γεγονός.
- Δυσανάλογο ποσοστό ζήτησης και προσφοράς.
- Αλόγιστες δαπάνες σε σχέση με τα παραχθέντα προϊόντα.
- Χαμηλό μέσο ποσοστό μικτού κέρδους από την πώληση προϊόντων που αν δεν αφορά αληθινά γεγονότα είναι πολύ πιθανό να οφείλεται σε απόκρυψη στοιχείων και να παρουσιάζει χαρακτηριστικά φοροδιαφυγής.
- Υψηλό μέσο ποσοστό μικτού κέρδους από πώληση προϊόντων που αν δεν σχετίζεται με επιτυχημένη δραστηριότητα ή γεγονότα που συνετέλεσαν στην δημιουργία του μπορεί να σχετίζεται με παραποίηση ή απόκρυψη στοιχείων.
- Διορθώσεις και αλλαγές σε στοιχεία που έχουν ήδη καταχωρηθεί προγενέστερα.
- Υπέρογκος αριθμός παραγωγικών προϊόντων που έχουν αλλοιωθεί ή καταστραφεί κάτι το οποίο δεν συνάδει με τις εκθέσεις και μελέτες που έχουν πραγματοποιηθεί ή με τα αντίστοιχα ποσοστά ομοειδών επιχειρήσεων και την εμπειρία ετών.
- Κατ'εξακουλούθηση καταθέσεις εταίρων και μετόχων της εταιρίας που δεν δικαιολογούνται βάση λογικής και μπορεί να έχουν σκοπό την μείωση του πιστωτικού υπολοίπου που παρουσιάζεται στα ταμεία της εταιρίας.

#### 4.3.9 Όργανα φορολογικού ελέγχου

Υπεύθυνοι για την πραγματοποίηση ή την διάταξη για την διενέργεια του ελέγχου είναι ο οικείος οικονομικός έφορος ο οποίος έχει τη δυνατότητα να εξουσιοδοτήσει κάποιον άλλο υπάλληλο( από τους οριζόμενους στο άρθρο 28 παρ.1 του ν.820/1978). Ακόμη αρμόδιοι για την διενέργεια ενός ελέγχου είναι οι προϊστάμενοι της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και οι επιθεωρητές αντίστοιχα οι οποίοι έχουν την δυνατότητα να διενεργούν επανέλεγχο για οποιοδήποτε φορολογική υπόθεση από υπαλλήλους των Δ.Ο.Υ. Αξίζει να σημειωθεί πως σύμφωνα με το Ν 1914/1990 υπάρχει η δυνατότητα ύστερα από απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών να συντάσσονται ειδικά συνεργεία ελέγχου τα οποία αποτελούνται από εφοριακούς για την διενέργεια ελέγχων και επανελέγχων σε όλη την χώρα. Η εντολή ελέγχου πρέπει να είναι γραπτή και τα στοιχεία που αναφέρονται απαραίτητα είναι ο υπόχρεος που υπόκεινται στον φορολογικό έλεγχο, τα έτη και τα φορολογικά αντικείμενα που υπάγονται σε έλεγχο. Τα αντίστοιχα πρόστιμα επιβάλλονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και μόνο σε ειδικές περιπτώσεις πραγματοποιούνται από Διευθυντές και αναπληρωτές Διευθυντές του Σ.Δ.Ο.Ε.(άρθρο 19 παρ.5 Ν2443/1996). Επίσης, αρμόδιο όργανο για την διεξαγωγή των

φορολογικών ελέγχων είναι η ΥΠΕΔΑ (Υπηρεσία Ελέγχου Διακινήσεων Αγαθών) που έχει ιδρυθεί με τον Ν.820/1978 όπου ο προϊστάμενος της έχει την ικανότητα να προσάγει πρόστιμο. Σύμφωνα με το Ν.2343/1995 η ΥΠΕΔΑ καταργήθηκε και τα καθήκοντα της τα ανέλαβε το ΣΔΟΕ( Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος) το οποίο δημιουργήθηκε με τον ίδιο νόμο. Ειδικότερα το συγκεκριμένο σώμα ήταν υπεύθυνο πρώτον για την πραγματοποίηση προληπτικών ελέγχων, για την πιστή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και για τον εντοπισμό αλλά και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και δεύτερον για την εκτέλεση προσωρινών φορολογικών ελέγχων σε θέματα που σχετίζονται με την φορολογική νομοθεσία. Κύριο έργο λοιπόν του ΣΔΟΕ αποτελεί η καταπολέμηση των οικονομικών εγκλημάτων και συμβάντων μεγάλης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίας, ο έλεγχος διακίνησης αγαθών και άκρως απαγορευμένων ουσιών, ο έλεγχος των επιδοτήσεων, ο έλεγχος των συναλλαγών που εκτελούνται μέσω διαδικτύου και τέλος η προστασία της δημόσιας περιουσίας. Σύμφωνα με απόφαση που εξέδωσε το Υπουργείο Οικονομικών στις 31/10/2013 οι αρμοδιότητες προληπτικού και προσωρινού ελέγχου καθώς επίσης και ο έλεγχος που σχετίζεται με την τελωνιακή νομοθεσία μετατέθηκαν από το ΣΔΟΕ στη ΓΓΔΕ (Φικαλινιώτης 2014).

Συγκεκριμένα, χορηγήθηκε εξουσιοδότηση για υπογραφή έκδοσης εντολής ελέγχου από τον Προϊστάμενο του ΚΕΦΟΜΕΠ για τα φυσικά πρόσωπα με την προϋπόθεση ότι κατέχουν συγκεκριμένα προσόντα ανεξάρτητα από το αν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς επίσης και το ύψος των ακαθάριστων εσόδων. Ειδικότερα αν το ύψος της ακίνητης περιουσίας του υπόχρεου ή της συζύγου και των προστατευόμενων μελών υπερβαίνει αθροιστικά μετά από την 01-01-2009 το ποσό των 2.000.000 ευρώ, η ετήσια δαπάνη διαβίωσης σύμφωνα με τη φορολογική δήλωση του οικονομικού έτους 2012 υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ, τα ποσά των δαπανών διαβίωσης υπερβαίνουν το ποσό των 400.000 ευρώ και επίσης τα ποσά για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων υπερβαίνουν τις 500.000 ευρώ αν κατά το ίδιο χρονικό διάστημα απεστάλεις τα οικονομικά έτη 2009-2011 στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ποσού 50.000 ευρώ. Ακόμη η εξουσιοδότηση ισχύει για τον/την σύζυγο του φορολογούμενου της περίπτωσης που αναλύσαμε παραπάνω, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ιδιοκτησίας/εκμεταλλεύσεως ακινήτων για ημεδαπά νομικά πρόσωπα κατοχής ακινήτων όπου δεν διατηρούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα όπως επίσης και για ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική

οντότητα χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο και τέλος συγκεκριμένες υποθέσεις επιχειρήσεων που είχαν ανατεθεί προηγουμένων στο ΔΕΚ Αθηνών.

Στη συνέχεια, το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων είναι υπεύθυνο για την εκτέλεση φορολογικών ελέγχων για τις εξής περιπτώσεις : α) για φορολογούμενους με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα >25.000.000 ευρώ κατά τη διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του 2009 ή κατά την πρώτη τους διαχειριστική περίοδο εφόσον αυτή έκλεισε μετά την 01-01-2010 και τους συζύγους και τα εξαρτώμενα μέλη ανεξάρτητα από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, β) για τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες ανεξαρτήτως νομικής μορφής και για όλες τις ανώνυμες εταιρίες με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών έχοντας ετήσιο όριο ακαθάριστων εσόδων 10.000.000 ευρώ, γ) τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις σύμφωνα με το άρθρο 42ε του Κώδικα Ανωνύμων Εταιριών που είναι υποχρεωτικό να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις χωρίς να συμβάλλει το ύψος των ακαθάριστων εσόδων στην περίπτωση όπου τα ακαθάριστα έσοδα τουλάχιστον μια εκ των παραπάνω επιχειρήσεων υπερβαίνουν τα όρια των 25.000.000 ή 10.000.000 ευρώ, δ) τις υποθέσεις των υπόχρεων πριν τους μετασχηματισμούς από την χρονική στιγμή που εκδόθηκε η έκθεση ελέγχου χωρίς να συμβάλλει σημαντικά το ποσό των ακαθάριστων εσόδων εφόσον ο φορολογούμενος ή κάποιος από τους φορολογούμενους που προήλθαν από τον μετασχηματισμό έχει ακαθάριστα έσοδα >25.000.000 ευρώ και τέλος δ) τα συνδεδεμένα πρόσωπα του άρθρου 2 Ν4172/2013 εάν ένα από αυτά έχει υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.

Η ΔΟΥ έχει αναλάβει την εκτέλεση φορολογικού ελέγχου σε εταιρίες με ετήσια ακαθάριστα έσοδα που καθορίζονται με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αλλά και σε φυσικά πρόσωπα όπου σύμφωνα με τον νόμο δεν είναι φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου, επίσης με σκοπό τη διαπίστωση της συμμόρφωσης των φορολογούμενων και τον εντοπισμό των εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί (Φικαλιινιώτης κ.α. 2014).

#### 4.3.10 Κατάρτιση έκθεσης ελέγχου

Η Έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο εξαιρετικής σημασίας το οποίο συντάσσεται από τον ελεγκτή μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου και απαιτείται να είναι πλήρης και σαφής εφόσον αποτελεί τη βάση της φορολογικής εγγραφής. Συντάσσεται σε τρία αντίγραφα και παρουσιάζει στοιχεία, πληροφορίες και συμπεράσματα. Τα στοιχεία που παρουσιάζονται στην έκθεση πρέπει να είναι επιμελημένα και ομοιόμορφα δομημένα έτσι ώστε να συμπεράσματα που θα εξαχθούν να είναι πειστικά και πραγματικά. Κατά τη διάρκεια της σύνταξης της εμφανίζονται προβλήματα εξαιτίας των διαφορετικών θεμάτων τα οποία ελέγχονται διεξοδικά και έτσι ο ελεγκτής πρέπει να είναι αφοσιωμένος και να είναι σε θέση να εξάγει τα ορθά συμπεράσματα. Ο ελεγκτής σε όλη τη διάρκεια διενέργειας του ελέγχου συλλέγει υλικό και πληροφορίες το οποίο μελετά, αναλύει και επεξεργάζεται με αποτέλεσμα η προεργασία της έκθεσης να πραγματοποιείται ταυτόχρονα με τον φορολογικό έλεγχο εφόσον αρκετές είναι οι φορές όπου κατά τη διάρκεια της αξιολόγησης προκύπτουν νέα δεδομένα που έχουν ως αποτέλεσμα την διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών διαδικασιών. Για την γρήγορη και χωρίς κάποια παράλειψη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, για την ακριβή παρουσίαση των στοιχείων καθώς επίσης και για την δέσμευση του ελεγκτή ορισμένες φορές ενδέχεται να είναι τυποποιημένη ανάλογα βέβαια με την κατηγορία των βιβλίων που διατηρεί και το αντικείμενο εργασίας. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό πως τα στοιχεία και τα αποτελέσματα που τελικά εξάγονται από την έκθεση να είναι διατυπωμένα με τρόπο ορθό, σαφή κατανοητό, στην δημοτική γλώσσα και να είναι καθαρογραμμένες. Είναι απαγορευτικό να παρουσιάζονται επιφυλάξεις ή ενδοιασμοί. Στην περίπτωση όπου εντοπισθεί κάποια ανακρίβεια ή παράλειψη όσον αφορά τα βιβλία, θα πρέπει να συγκεκριμενοποιούνται και να αναφέρονται αναλυτικά οι σχετικές διατάξεις νομοθεσίας όπου δεν τηρήθηκαν καθώς επίσης και οι συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες που δεν είναι εφικτό να πραγματοποιηθούν λόγω αυτών των ελλείψεων .

Στην έκθεση ελέγχου περιέχονται τα παρακάτω στοιχεία.

1. Γενικά
  - Ονοματεπώνυμο του φορολογούμενου/επωνυμία επιχείρησης
  - Η νομική μορφή επιχείρησης
  - Το είδος δραστηριότητας
  - Ο χρόνος λειτουργίας της

- Το απασχολούμενο προσωπικό
  - Ο τρόπος με τον οποίο διατίθενται τα αγαθά
  - Το κεφάλαιο που χρησιμοποιείται
  - Ο εξοπλισμός
  - Η πορεία της παραγωγικής διαδικασίας
2. Τηρούμενα βιβλία
    - Η κατηγορία βιβλίων
    - Το είδος και ο αριθμός θεώρησης αυτών
    - Τα στοιχεία της επιχείρησης όπως για παράδειγμα τα παραστατικά, τις αποδείξεις και οτιδήποτε άλλο έγγραφο χρησιμοποιεί
    - Τα στοιχεία αγοράς
    - Τα στοιχεία που αφορούν τις δαπάνες
  3. Στοιχεία στον ΚΒΣ
    - Η αξία των τιμολογίων χονδρικής πώλησης που υποβλήθηκαν
    - Η αξία των τιμολογίων αγροτικών προϊόντων που υποβλήθηκαν
    - Οι φορτωτικές
    - Η αξία των αμοιβών προς τρίτους
  4. Αποτελέσματα βιβλίων
    - Τα αποτελέσματα της επιχείρησης
  5. Λογιστικές διαφορές
    - Οι διαφορές που εντοπίστηκαν από τον έλεγχο
  6. Παρατηρήσεις ελέγχου
    - Έλεγχος των συναλλαγών
    - Έλεγχος μικτού κέρδους
    - Έλεγχος καθαρού κέρδους
    - Λανθασμένα στοιχεία βιβλίων
    - Παραλείψεις
  7. Εξωλογιστικός προσδιορισμός αποτελεσμάτων
    - Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων
    - Προσδιορισμός μικτού κέρδους
    - Προσδιορισμός καθαρού κέρδους
  8. Διανομή καθαρών κερδών
    - Η διανομή κερδών που πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με το εκάστοτε εταιρικό

9. Εκθέσεις ελέγχου
  - Έκθεση ελέγχου ΦΜΥ, ΦΠΑ, ΦΚΕ
  - Καταστατικό επιχείρησης
  - Σημείωμα άρθρου 36 ΚΒΣ

( Σκόρδου κ.α. 2006).

#### 4.3.11 Είδη φορολογικών ελέγχων

Ο έλεγχος που συντάσσεται από τη φορολογική διοίκηση για την εξέταση και επαλήθευση των φορολογικών υποχρεώσεων του ελεγχόμενου γίνεται από τα γραφεία της φορολογικής αρχής ή μέσω επιτόπιου ελέγχου στην έδρα της ίδιας της εταιρίας. Στην περίπτωση όπου ο έλεγχος διενεργείται από τα γραφεία οι ελεγκτές εξετάζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και γενικότερα οποιοδήποτε έγγραφο έχει υποβάλλει ή κατέχει η ελεγκτική αρχή στη διάθεση της. Είναι μια περίπλοκη σχετικά μορφή ελέγχου εφόσον προϋποθέτει να η φορολογική αρχή να διαθέτει τα στοιχεία που χρειάζεται κάτι που με τον επιτόπιο έλεγχο δεν είναι απαραίτητο εφόσον διενεργείται στην βάση του φορολογούμενου. Αξίζει να αναφερθεί πως σύμφωνα με το ΠΔ 9/2011 δημιουργήθηκε η Υπηρεσία Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος που έχει ως αρμοδιότητα την έρευνα και παύση των οικονομικών εγκλημάτων που συμβαίνουν εις βάρος του Ελληνικού Δημοσίου καθώς επίσης και των παράνομων πράξεων που εκτελούνται ηλεκτρονικά μέσω των υπηρεσιών δικτύωσης (Φικαλιινιώτης κ.α. 2014).

Υπάρχουν αρκετά είδη φορολογικών ελέγχων τα οποία εκτός του συνοπτικού τακτικού ελέγχου διακρίνονται σε δυο κατηγορίες τον απολογιστικό και τον προληπτικό έλεγχο.

- Συνοπτικός τακτικός έλεγχος : Αναφέρεται στον έλεγχο ο οποίος εκτελείται από τον ελεγκτή στην έδρα (κατάστημα) της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας σχετικά με τα στοιχεία των εγγράφων που περιλαμβάνονται στο φάκελο του φορολογούμενου και αναφέρεται τις περισσότερες φορές στην απλή διαπίστωση των λαθών. Ο έλεγχος αυτός, αφορά το σύνολο των δηλώσεων κυρίως όμως, των φυσικών προσώπων που δηλώνουν εισόδημα αποκλειστικώς από μισθωτές υπηρεσίες. Παρόλα αυτά δεν είναι λίγες οι φορές όπου μπορεί να αποτελέσει την αφορμή για να διενεργηθεί ο έλεγχος. Αναστασόπουλος, Ι (1992), Φορολογικό δίκαιο.

Στη συνέχεια παραθέτεται η πρώτη κατηγορία ελέγχου ο απολογιστικός η οποία περιλαμβάνει δύο παρακλάδια τους τακτικούς και προσωρινούς ελέγχους. Τα χαρακτηριστικά του λοιπόν είναι πως τα στοιχεία του φορολογούμενου ελέγχονται από την αρμόδια αρχή με σκοπό να κάνουν έναν απολογισμό σχετικά και με τις φορολογικές δηλώσεις των προηγούμενων ετών αλλά και όσον αφορά τα φορολογικά δεδομένα. (Σύμφωνα και με τον Αναπληρωτή Καθηγητή Θεόδωρο Φορτσάκη, Φορτσάκη Θ., Οι φορολογικοί έλεγχοι και τα δικαιώματα των ελεγχόμενων φορολογουμένων, απόδοση προφορικής εισήγησης που αναπτύχθηκε στην ημερίδα της Εταιρίας Φορολογικού Δικαίου και Δημοσιονομικών Μελετών της 17-5-2002, στο ΕΒΕΑ, ΔΦΝ 2002, σ. 820 επ.)

- Τακτικός φορολογικός έλεγχος : Ο έλεγχος αυτός επικεντρώνεται στη σωστή διαχείριση και εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, στη συμμόρφωση τους με τις νομοθεσίες και τέλος την αύξηση των φόρων που εισπράττονται. Η περίοδος όπου πραγματοποιείται είναι μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και το πέρας των φορολογικών δηλώσεων. Λόγω του μεγάλου όγκου των φορολογικών δηλώσεων είναι πρακτικώς πολύ δύσκολη η λεπτομερής διενέργεια έλεγχου για αυτό τον λόγο εφαρμόζονται δειγματοληπτικά οι διαδικασίες. Η διαδικασία αυτή καταργήθηκε από τον ν.1947/1961 αρ 12 παρ 1. Καθιερώθηκε ο συνδυασμός δειγματοληπτικού και συστηματικού ελέγχου των φορολογικών δηλώσεων ανεξαρτήτως δραστηριότητας. Κύριος στόχος είναι η διασφάλιση της διαφάνειας, η επιβεβαίωση των δεδομένων και η επάρκεια όλων των απαραίτητων εντύπων και δηλώσεων. Για την εκτίμηση και την παράθεση της απόφασης λαμβάνονται υπόψη όλα τα στοιχεία που θεωρούνται χρήσιμα σύμφωνα με τους υπευθύνους και μπορούν να οδηγήσουν ασφαλέστερα και αποδοτικά στην πραγματική εικόνα της επιχείρησης. Εξετάζεται αν τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα σύμφωνα με τον κώδικα, αν εμφανίζονται τα απαραίτητα παραστατικά τα οποία αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και των εκάστοτε εκπτώσεων / επιστροφών καθώς επίσης και αν παραθέτονται τα απαραίτητα δικαιολογητικά όταν σχετίζεται με τη σύσταση εταιριών. (58 Βλ. Σιμωνιά Μιλτιάδη, Ο έλεγχος της φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, Αναστασόπουλος, Ι (1992), Φορολογικό δίκαιο.

Απαραίτητη είναι η τακτοποίηση της φορολογητέας ύλης, αλλά επίσης και ο πλήρης και οριστικός προσδιορισμός αυτής και του φόρου που προκύπτει, είτε αυτός δηλώθηκε και καταβλήθηκε, είτε δηλώθηκε και καταβλήθηκε ανακριβώς και ελλιπώς, αφού ληφθούν υπόψη

τα αποτελέσματα όλων των προηγούμενων ελέγχων. Παρόλα αυτά ο όγκος των φορολογικών δηλώσεων όπως επίσης και των υπόχρεων είναι τεράστιος με αποτέλεσμα να οδηγείται η κατάσταση πρώτον σε δειγματοληπτικό έλεγχο των δηλώσεων που έχουν υποβληθεί τόσο των ελεύθερων επαγγελματιών όσο και των επιχειρηματιών ή δεύτερον σε ορισμό συγκεκριμένου τρόπου για τον έλεγχο των υποθέσεων με την καταβολή συγκεκριμένου ποσού. (Με το ν. 1563/1985 (άρθρο 14) [Διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις.- (Α' 151)], είχαν καθιερωθεί οι δειγματοληπτικοί έλεγχοι, κατά τους οποίους επιλέγονταν προς έλεγχο μόνο δηλώσεις που περιλάμβαναν ορισμένες ενδείξεις ή στοιχεία ή δηλώσεις στις οποίες τα δηλούμενα ποσά ήταν σημαντικά (βλ. και ΣτΕ 3402/1997, ΔΦΝ 1998, σελ. 1822 επ). Η συγκεκριμένη διαδικασία δειγματοληπτικού ελέγχου ίσχυσε στη φορολογία εισοδήματος από το 1986 μέχρι το 1991, οπότε και καταργήθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 1947/1991 (ΦΕΚ Α' 70) 67 Βλ. Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό Δίκαιο, ό.π. υποσημ.2, σ. 273. Βλ. ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α'253) και εγκύκλιο ΠΟΛ 1027/22.2.2005. Επίσης, βλ. ενδεικτικά ΑΥΟ 1044171/Πολ.1155/22-5-2002, 1052506/Πολ.1085/5-6-2003, 1071445/Πολ. 1105/18-7-2005)

- Προσωρινός έλεγχος : Στόχος είναι να εντοπιστεί αν έχουν διενεργηθεί οι απαραίτητες φορολογικές υποχρεώσεις και να διερευνηθεί αν υπάρχουν διαφορές φόρων που δεν έχουν καταβληθεί από τους υπόχρεους. Πραγματοποιείται μία φορά το χρόνο μέχρι να διενεργηθεί ο οριστικός έλεγχος και σχετίζεται με πολλαπλά ζητήματα του πλήρους και οριστικού ελέγχου. Αξιοσημείωτο χαρακτηριστικό είναι πως περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία του προληπτικού ελέγχου δίνοντας με αυτό τον τρόπο την δυνατότητα να εκδοθεί προσωρινού φύλλου ελέγχου χωρίς να είναι απαραίτητο να πραγματοποιηθεί τακτικός έλεγχος έτσι ώστε να οριστικοποιηθεί το ποσό των φόρων για το οποίο είναι υπόχρεη η επιχείρηση. Βασικό του στόχος είναι να επιτύχει να εισπράξει το από το φορέα του Δημοσίου τους φόρους που έχουν καταλογισθεί καθώς και τελών/εισφορών που δεν έχει γίνει η παρακράτηση.
- Προληπτικός έλεγχος : Ο προληπτικός έλεγχος ασχολείται με την σωστή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Δρα έτσι ώστε να μπορέσει να αποτρέψει τις παράνομες πράξεις και να αποφευχθούν φαινόμενα φοροδιαφυγής. Σημαντικό χαρακτηριστικό του είναι πως πραγματοποιείται χωρίς προειδοποίηση αλλά αιφνιδιαστικά στις εγκαταστάσεις της εκάστοτε επιχείρησης ή και στο δρόμο . Κύρια δραστηριότητα των ελεγκτών του συγκεκριμένου ελέγχου είναι ο έλεγχος σχετικά με



την διακίνηση προϊόντων, η μεταφορά στις λαχαναγορές, η έκδοση αποδείξεων, ο έλεγχος καταγγελιών και οτιδήποτε σχετίζεται με το οικονομικό έγκλημα.

#### **4.3.12 Επιλογή υποθέσεων για έλεγχο**

Πολλές κοινωνικές, οικονομικές και πολιτικές εξελίξεις συνέβησαν στη χώρα μας κατά τη διάρκεια των ετών κάτι που προκάλεσε πλήθος αλλαγών και αναδιατάξεων. Μετά την ένταξη μας στο Μνημόνιο για τον αποτελεσματικότερο εντοπισμό των φαινομένων φοροδιαφυγής αποφασίστηκε πως η επιλογή των υποθέσεων για έλεγχο θα γίνεται εφόσον πληρούν συγκεκριμένα κριτήρια. Αυτά τα κριτήρια σχετίζονται με την ανάλυση κινδύνου σύμφωνα με αυτά που ορίζει ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων. Η παραπάνω απόφαση δεν δημοσιεύθηκε κάτι που προκαλεί πολλές ανησυχίες και ερωτηματικά σχετικά με την νομιμότητα εφόσον καθίσταται υποχρεωτική η δημοσίευση των κανονιστικών πράξεων. Τα κριτήρια αυτά βασίζονται σε ποιοτικά χαρακτηριστικά όπως για παράδειγμα η νομική μορφή, η κατηγορία βιβλίων που χρησιμοποιείται σύμφωνα με τον ΚΒΣ-ΚΦΑΣ, ο κωδικός και ο τομέας δραστηριότητας, το αντικείμενο εργασιών, η πιθανή ύπαρξη παραβάσεων της νομοθεσίας και γενικότερα η συμπεριφορά και η εικόνα των υπόχρεων. Επίσης, σημαντικό κριτήριο αποτελούν τα οικονομικά δεδομένα και πιο συγκεκριμένα τα κέρδη, οι δαπάνες, οι συντελεστές μικτού καθαρού περιθωρίου κέρδους, τα στοιχεία που προκύπτουν από τις βάσεις δεδομένων, στατιστικές αναλύσεις και άλλες πηγές πληροφοριών. Ακόμη καθοριστικό παράγοντα αποτελούν τα χωροταξικά και χρονικά δεδομένα όπως είναι ο τόπος διακίνησης και παραγωγής, οι εποχιακές δραστηριότητες και διάφορα άλλα τοπικά χαρακτηριστικά.

#### **4.3.13 Εντολή ελέγχου**

Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων ή η αρμόδια αρχή που κατέχει εξουσιοδότηση που έχει σκοπό να πραγματοποιήσει έλεγχο υποχρεούται να εκδώσει σχετική εντολή ελέγχου την οποία θα πρέπει να παρουσιάσουν στον ελεγχόμενο οι εκάστοτε ελεγκτές. Η εντολή ελέγχου πρέπει να εμπεριέχει συγκεκριμένα στοιχεία όπως τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου που διενεργεί τον έλεγχο, το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση και το ΑΦΜ του φορολογούμενου και ακόμη αν έχουν εκδοθεί να περιλαμβάνει στοιχεία όπως είναι η διάρκεια του ελέγχου, η φορολογική περίοδος που καλύπτει ο έλεγχος, και το χαρακτηρισμό του ως πλήρη ή μερικό.

Ο πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος ύστερα από απόφαση της φορολογικής διοίκησης πρέπει να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση έτσι ώστε

ο ελεγχόμενος να έχει τον χρόνο που απαιτείται προκειμένου να προετοιμαστεί. Βέβαια, υπάρχει και το ενδεχόμενο να διενεργηθεί πλήρης επιτόπιος έλεγχος χωρίς προειδοποίηση. Αυτό γίνεται στην περίπτωση που υπάρχουν σοβαρά ενδεχόμενα φοροδιαφυγής και μόνο με εντολή του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται στις εγκαταστάσεις του εκάστοτε προς έλεγχο επιχειρηματία στις ώρες λειτουργίας της φορολογικής διοίκησης και μπορεί να επεκταθεί μέχρι την διεκπεραίωση του. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος έχει την δυνατότητα να πάρει παράταση μια μόνο φορά κάθε έξι μήνες. Βέβαια, αξίζει να σημειωθεί πως ορισμένες φορές για την εκτέλεση του επιτόπιου ελέγχου διευρύνεται το ωράριο εργασίας ωμ αρμοδίων αν το επιβάλλουν οι καταστάσεις. Αυτό συμβαίνει για συγκεκριμένα καταστήματα όπως για παράδειγμα κέντρα διασκέδασης και ψυχαγωγίας. Η είσοδος του ελεγκτή στην κατοικία του υπόχρεου γίνεται μόνο με εντολή του Εισαγγελέα. Η φορολογική διοίκηση έχει τη δυνατότητα να κάνει επανέλεγχο σε μια υπόθεση που έχει ήδη εκτελεστεί πλήρης έλεγχος μόνο στην περίπτωση που παρουσιασθούν νέα στοιχεία τα οποία αλλάζουν τα δεδομένα και μετατρέπουν την κατάσταση. Ακόμη, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας μπορεί να ζητήσει τη βοήθεια της Αστυνομίας για περαιτέρω στοιχεία τα οποία θα διαλευκάνουν την κατάσταση και θα δώσουν απαντήσεις.

Ο ελεγχόμενος υποχρεούται να είναι συνεργάσιμος και να παρέχει στους αρμοδίους τις απαντήσεις και τα στοιχεία που επιζητούν. Στην περίπτωση όπου αυτό δεν συμβαίνει και ο ελεγχόμενος αρνείται να συνεργαστεί του επιβάλλονται τα ανάλογα πρόστιμα. Σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 6 του ΚΦΔ ο αρμόδιος υπάλληλος που διενεργεί τον έλεγχο δεν μπορεί να μεταφέρει τα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας σε άλλο τόπο πέραν αυτού της εγκατάστασης εκτός και αν ο υπόχρεος δεν είναι σε θέση να παρέχει την ίδια στιγμή ακριβή και αληθή αντίγραφα.<sup>2</sup> Αν υπάρχει αυτό το ενδεχόμενο τότε τα βιβλία παραλαμβάνονται από τον αρμόδιο ελεγκτή συμπληρώνεται απόδειξη παραλαβής και υποχρεούνται να τα επιστρέψουν στον ελεγχόμενο σε χρονικό διάστημα δέκα ημερών από την ημερομηνία της παραλαβής.

Με σκοπό να πραγματοποιήσουν αποτελεσματικά τον έλεγχο τα ελεγκτικά όργανα και να εξάγουν τα αποτελέσματα που επιδιώκουν ο νομοθέτης ορίζει τα καθήκοντα και τις εξουσίες που αναλαμβάνουν και η παράβλεψη αυτών επιδέχεται κυρώσεις.

---

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

Έχουν την δυνατότητα να ελέγχουν τα λογιστικά αρχεία και βιβλία ακόμη και να κατασχέσουν για ορισμένο χρονικό διάστημα, να συλλέξουν πληροφορίες από τρίτους και υπηρεσίες κάνοντας άρση του επαγγελματικού, φορολογικού αλλά και τραπεζικού απορρήτου και τέλος να ζητήσουν τη βοήθεια των Αστυνομικών Αρχών παρέχοντας τους λύσεις και απαντήσεις (Φικαλινιώτης κ.α 2014).

#### 4.4 Έμμεσες τεχνικές

Παρατηρούμε πως με το πέρασμα των χρόνων εφευρίσκονται νέες μέθοδοι και τεχνικές για την διενέργεια φορολογικών ελέγχων πέραν των κλασσικών κάτι που έχει διευκολύνει πολύ τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες. Αυτές οι τεχνικές ονομάζονται έμμεσες τεχνικές ελέγχου και οι εκάστοτε ελεγκτές προσδιορίζουν τα εισοδήματα ενός φορολογούμενου. Στο παρόν άρθρο ( Γιώργος Δαλιάνης,2019) αναφέρεται πως οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου έχουν αναπτυχθεί τα τελευταία έτη και στηρίζονται σε δύο βασικές αρχές όπως είναι η ανάπτυξη των τεχνολογικών μέσων για συλλογή, καταγραφή, και επεξεργασία δεδομένων και επίσης στην άρση του τραπεζικού απορρήτου και στην ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών.

Επομένως είναι πλέον εμφανές πως οι φορολογικές αρχές έχουν στην διάθεση τους μεγάλη γκάμα πληροφοριών μέσω διαφόρων πηγών κάτι που τους οδηγεί σε ασφαλέστερα συμπεράσματα προσδιορίζοντας αποδοτικότερα τη φορολογητέα ύλη κάτι που πλέον δεν μπορεί να αποκρυφτεί.

Η πρώτη θεσμοθέτηση των έμμεσων τεχνικών ελέγχων έγινε στις αρχές του 2012 με το [άρθρο 67β](#) του ν.2238/1994 πριν αντικατασταθούν από το [άρθρο 28](#) του ν.4172/2013 και το [άρθρο 27](#) του ν.4174/2013 και μεταγενέστερες εγκυκλίους (βλ. [ΠΟΛ.1050/17.2.2014](#)).

Αξίζει να αναφερθεί πως υπεύθυνοι για αυτού του είδους τον έλεγχο είναι η αρμόδια ΔΟΥ, το ΣΔΟΕ, το ΚΕΦΟΜΕΠ ή το ΚΕΜΕΕΠ.

Σύμφωνα με το νόμο ([ΠΟΛ.1050/17.2.2014](#)), στον έλεγχο υπάγονται οι υποθέσεις που δεν έχουν ελεγχθεί που σχετίζονται με την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και ατομικών επιχειρήσεων για τις οποίες ισχύει μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις, όπως προβλέπεται στο άρθρο 3 της εγκυκλίου αυτής.

Αρχικά εάν προκύπτει αδικαιολόγητος πλουτισμός , αν παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά) ή/και της επιχείρησης στην οποία μπορεί να συμμετέχει, στη συνέχεια αν τα φυσικά πρόσωπα είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα

αποτελέσματα, αν δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ και τέλος αν υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/δαπάνες (Δαλιάνης 2019).

#### 4.4.1 Ποιες είναι οι έμμεσες τεχνικές

Καθοριστικό ρόλο στη σύγχρονη οικονομία και στο σύγχρονο τρόπο εκτέλεσης των ελέγχων αποτελούν οι έμμεσες τεχνικές επομένως παρακάτω παραθέτονται ορισμένα χαρακτηριστικά για αυτές.<sup>3</sup> Οι έμμεσες τεχνικές αποτελούνται από :

1. Η αρχή των αναλογιών.
2. Η αρχή ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.
3. Η αρχή της καθαρής θέσης του φορολογούμενου.
4. Η αρχή της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.
5. Η αρχή του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Όμως, το υπουργείο έχει εκδώσει οδηγίες εφαρμογής μόνο για τις τρεις. Συγκεκριμένα: 1) την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, 2) την τεχνική καθαρής θέσης, 3) την τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών με μετρητά, καθώς οι άλλες δύο δεν εφαρμόζονται. Χαρακτηριστικό στοιχείο της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας είναι ότι στοχεύει στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης αναλύοντας τα έσοδα, τις αγορές και τις δαπάνες καθώς και τις αυξομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Συνεχίζοντας με την τεχνική της καθαρής θέσης, οδηγούμαστε σε μια διαφορετική τεχνική καθώς σε αυτή την περίπτωση γίνεται αναδρομή στα παλαιότερα οικονομικά στοιχεία και γεγονότα του φορολογούμενου με αποτέλεσμα να εκτελείται προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης λαμβάνοντας υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία, τα διαθέσιμα κεφάλαια, τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις καθώς και τα εισοδήματα που αποκτώνται από άλλες πηγές. Σε αυτή την κατηγορία συντάσσεται ο πίνακας Ενεργητικού και Παθητικού για όλες τις φορολογικές περιόδους όπου ελέγχονται σύμφωνα με την αμέσως προηγούμενη από την πρώτη ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.

---

3. <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/30205>

Τέλος, η τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών με μετρητά ασχολείται με τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης παρακολουθώντας την κίνηση των κεφαλαίων του φορολογούμενου αλλά και του συζύγου και όλων των προστατευόμενων μελών του που δημιουργήθηκαν είτε με την κατάθεση τους σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωση τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών.

#### **4.5 Φοροδιαφυγή**

Οι επιχειρήσεις που δεν κλείνουν με την περαίωση ή δεν συμπληρώνουν τις προϋποθέσεις για αυτόματη περαίωση ελέγχονται υποχρεωτικά σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπει ο κώδικας φορολογίας εισοδήματος με λίγα λόγια υπάγονται σε τακτικό φορολογικό έλεγχο (Καραγιάννης κ.α. 2006).

Φυσικά πολλοί είναι αυτοί που με τη χρήση διαφόρων τεχνικών προσπαθούν να αποκρύψουν την αλήθεια και να εισφέρουν όσο το δυνατόν λιγότερα. Τέτοια φαινόμενα συναντώνται συχνά και ταυτίζονται με την έννοια της φοροδιαφυγής. Ορισμένα παραδείγματα φοροδιαφυγής είναι η ψευδής απεικόνιση των στοιχείων, η παρουσίαση εικονικών παραστατικών, η απόκρυψη πωλήσεων – αγορών, η εμφάνιση αυξημένου κόστους αγοράς των εμπορευμάτων-ά υλών , τα εσκεμμένα αθροιστικά λάθη, η ψευδής απόσβεση των πάγιων στοιχείων για την χρήση στα έξοδα, η χρησιμοποίηση του ίδιου στοιχείου για περισσότερες από μία συναλλαγές και η διακίνηση αγαθών χωρίς τα απαραίτητα παραστατικά.

Τα συστήματα φορολογικού ελέγχου καθώς και οι ελεγκτικές διαδικασίες αποσκοπούν στην εύρεση και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, στην ανάπτυξη της οικονομίας και στην δίκαιη κατάταξη των φόρων. Οι νομοθεσίες και οι υποχρεώσεις που αναγκάζονται να τηρούν οι σύγχρονες επιχειρήσεις καθιστά τη βιωσιμότητα τους ασταθή με αποτέλεσμα να αναζητούν τη λύση σε παράνομες διεξόδους. Βρίσκουν καταφύγιο στη φοροδιαφυγή με πολλαπλούς τρόπους. Αρχικά φαινόμενο φοροδιαφυγής καλείται η αγορά προϊόντων και η πώληση τους χωρίς τιμολόγιο εξίσου. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται η “διαφυγή” από τη νομοθεσία και το καθαρό κέρδος εφόσον αυτό δεν παρουσιάζεται στο κράτος. Αυτό καθιστά την επιχείρηση ικανή να διατηρεί ανταγωνιστική θέση απέναντι στις άλλες και να κατοχυρώνει την πελατεία. Αυτές οι ποσότητες δεν πρέπει να παρουσιάζονται στα επίσημα βιβλία αν υπάρχουν στην απογραφή του τέλους χρήσης. Αν αυτό δεν συμβεί τότε υπάρχει μεγάλος κίνδυνος να διενεργηθεί από το Υπουργείο Οικονομικών προληπτικός και αιφνιδιαστικός έλεγχος και να εντοπιστεί η παρανομία. Επίσης φοροδιαφυγή σημειώνεται και με τα παραστατικά του εξωτερικού.

Ο επιχειρηματίας πραγματοποιεί συμφωνία με τον προμηθευτή του εξωτερικού να αναγράψει στο τιμολόγιο μεγαλύτερη τιμή από την πραγματική με αποτέλεσμα να πουλά ακριβότερα δημιουργώντας μεγαλύτερα περιθώρια κέρδους ενώ ταυτόχρονα φορολογείται για λιγότερα κέρδη από τα υαρκτά. Αυτό το φαινόμενο ονομάζεται υπερτιμολόγηση. Ακόμη, δείγμα φοροδιαφυγής θεωρούνται και τα εικονικά τιμολόγια που παρουσιάζει ο εκάστοτε επιχειρηματίας. Διατηρεί τιμολόγια τα οποία δεν είναι πραγματικά με απώτερο σκοπό να αυξηθεί το ενεργητικό ή τα έξοδα. Συλλέγει τιμολόγια τα οποία αυξάνουν τα έξοδα και τις δαπάνες χρήσης έτσι ώστε να μειώνονται τα καθαρά κέρδη.

Με το πέρασμα των χρόνων αναπτύχθηκαν νέες και σύγχρονες μέθοδοι που καθιστούν ικανή την αντιμετώπιση των παραπάνω εάν εφαρμοστούν με αμεροληψία και σύνεση (Σκόρδου 1992 και Αναστασόπουλος 1992).

#### **4.6 Φορολογικό πιστοποιητικό**

Το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό προβλέπεται από την παρ. 5 του άρθρου 82 του ν.2238/1994 και ορίζεται ως μια νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου και συμμετέχουν εκτός από τη διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρίας, το λογιστή της και τις αρμόδιες αρχές οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές , η ΕΛΤΕ(Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου) και η Γ.Γ.Π. (Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων). Συγκεκριμένα, οι φορολογικοί έλεγχοι συστηματοποιούνται αρχικά μέσω ενός ελεγκτικού προγράμματος και στη συνέχεια μέσω της μηχανογραφικής παρακολούθησης και επεξεργασίας των ελέγχων, του συστηματικού ελέγχου εργασίας των ελεγκτών και την άμεση διενέργεια των ελέγχων στις επιχειρήσεις μετά το πέρας κάθε χρήσης.

Σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 82 «Υποχρεώσεις υπηρεσιών, νομικών προσώπων και οργανώσεων γενικά» αναφέρει χαρακτηριστικά πως οι <sup>4</sup>Νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο μητρώο του ν.3693/2008(ΦΕΚ 174 Α) και διεξάγουν ελέγχους υποχρεωτικούς σε Α.Ε. και Ε.Π.Ε είναι υπόχρεες στην έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού. Το φορολογικό πιστοποιητικό εκδίδεται εφόσον έχει πραγματοποιηθεί ο εκάστοτε έλεγχος ταυτόχρονα με τον έλεγχο οικονομικής διαχείρισης σχετικά με το κατά πόσο έχουν εφαρμοστεί οι φορολογικές υποχρεώσεις και έχουν τηρηθεί οι νομοθεσίες.

---

4.<https://www.artion.gr/%CE%BA%CF%86%CE%B4-4174-2013/>,

Βασικός του στόχος είναι η αποκάλυψη των φορολογικών παραβάσεων, η ψευδή αποτύπωση των δεδομένων και των οικονομικών στοιχείων τα οποία αναφέρονται αναλυτικά σε αυτό.

<sup>5</sup>Τις περισσότερες φορές χρησιμοποιείται ως τεκμήριο εφόσον παρουσιάζει σημαντικά στοιχεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή.

Στην περίπτωση όπου από το πιστοποιητικό δεν διαπιστώνονται στοιχεία κάποιας παράβασης ή ανακρίβειας της νομοθεσίας τότε δεν ακολουθεί τακτικός φορολογικός έλεγχος (επιφυλασσόμενων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 ΦΕΚ 25Α).

Αξίζει να σημειωθεί πως για κάθε παράβαση υπάρχει αντίστοιχη τιμωρία στα εμπλεκόμενα και υπεύθυνα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008 αλλά έχουν την υποχρέωση να αρνηθούν την πραγματοποίηση του υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. 3693/2008 (Νιφορόπουλος 2011).

#### **4.6.1 Εταιρίες όπου αφορά το φορολογικό πιστοποιητικό**

Το φορολογικό πιστοποιητικό αφορά εταιρίες που :

- Έχουν την μορφή Α.Ε και Ε.Π.Ε. και ο έλεγχος που διαπράττεται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους εκτελείται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές ή Ελεγκτικά Γραφεία και επίσης, κλείνουν τον ισολογισμό με ημερομηνία 30/06/2011 και μετά.

<sup>6</sup>Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 και Ν.3190/1955, οι ΑΕ και Ε.Π.Ε. ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές όταν σε δυο συνεχόμενες χρήσεις υπερβαίνουν τα δυο (2) από τα τρία (3) παρακάτω κριτήρια:

- Σύνολο Ενεργητικού > €2,5 εκ.,
- Καθαρός Κύκλος Εργασιών > €5 εκ.
- Μέσος Όρος Προσωπικού > 50 άτομα

---

5. <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12623>

Αξίζει να σημειωθεί ότι στην διαδικασία του ελέγχου κατατάσσονται και οι εταιρίες όπου συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις και ετήσιες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είτε προαιρετικά είτε υποχρεωτικά σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. <sup>7</sup>Επιπλέον, υπό προϋποθέσεις, ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών εταιρειών.

Στις περιπτώσεις όπου μια Ανώνυμη Εταιρία ή Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης απαιτείται να της εκτελεσθεί υποχρεωτικός έλεγχος από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και παρόλα αυτά δεν πραγματοποιείται έλεγχος οικονομικής διαχείρισης και έλεγχος φορολογικής συμμόρφωσης τότε κατά συνέπεια ελέγχεται από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών (άρθρο 10, παρ. 4 [ΠΟΛ.1159/22.7.2011](#))

#### **4.6.2 Περιεχόμενο και εκδότης φορολογικού πιστοποιητικού**

Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό χωρίζεται σε δύο τμήματα:

- Την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης που εκτελείται σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 και περιλαμβάνει θέματα σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος, το Φ.Π.Α. ,τις φορολογικές διατάξεις, τα τέλη χαρτοσήμου, τους παρακρατούμενους φόρους, τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και το e-commerce. Η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης εφόσον ελέγχει από τον ελεγκτή κατατίθεται στην ελεγχόμενη εταιρία αμέσως μετά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. Ακόμη σημαντικό είναι πως ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να την υποβάλλει ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών σε ειδική πλατφόρμα που υπάρχει στο σύστημα από την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων.
- Το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων το οποίο περιέχει δεδομένα για την εκάστοτε εταιρία και τα αποτελέσματα που εκδόθηκαν από τον έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης. Ο ελεγκτής εξετάζει αν το στοιχεία του φορολογικού ελέγχου κατατέθηκαν εγγράφως με τη σύμφωνη γνώμη της ελεγχόμενης οντότητας και αντίστοιχα ότι η εταιρία παρουσίασε εγγράφως τις σχετικές παρατηρήσεις.

---

6. <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12623>

7. [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax\\_Certificate\\_Oct.2011/\\$FILE/Greece\\_Tax\\_al\\_ert\\_October\\_2011\\_gr.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Certificate_Oct.2011/$FILE/Greece_Tax_al_ert_October_2011_gr.pdf)



Η σύνταξη της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης καθιστά απαραίτητη την τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης που διαθέτει πληροφορίες από το προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως επίσης και την ελεγκτική εργασία που εκτελέστηκε.

Στην αναλυτική έκθεση τεκμηρίωσης παρουσιάζονται με κάθε λεπτομέρεια οι εργασίες που διετέλεσαν οι ελεγκτές και τα αποτελέσματα αυτών σχετικά με την τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και τις παραβάσεις που μπορεί να έχουν προκύψει. Σε κάθε βήμα ελέγχου που αναφέρεται στο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να υπάρχει παραπομπή στο φάκελο ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα θα πρέπει να παρουσιάζεται η μεθοδολογία επιλογής δείγματος, η αναλυτική περιγραφή της εργασίας, τα ευρήματα αυτής και τα αποτελέσματα. Ουσιαστικά πρέπει μέσω αυτής της ανάλυσης ένας τρίτος ελεγκτής να είναι σε θέση να επαληθεύσει την ελεγκτική διαδικασία που ακολουθήθηκε καθώς επίσης και το συμπέρασμα το οποίο προέκυψε (Νεγκάκης και Ταχυνάκης 2017).

Τις εξειδικευμένες διαδικασίες ελέγχου (εκτός από αυτές που είναι απαραίτητες για τον τακτικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων) τις εκδίδει το Υπουργείο οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων(ΕΛΤΕ) το σύστημα αναβαθμίζεται κάθε χρόνο και παραμένει σύμφωνο με αυτά που ορίζει το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Εργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

#### **4.6.3 Τύπος και ισχύ της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης**

Οι Νόμιμοι Ελεγκτές καταλήγουν σε ορισμένα συμπεράσματα στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης τα οποία διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες.

- Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη.

Το συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη μας οδηγεί στο γεγονός πως οι ελεγκτές δεν εντόπισαν καμία φορολογική παράβαση εφόσον έχουν πραγματοποιηθεί και οι δειγματοληπτικοί έλεγχοι του Υπουργείου Οικονομικών. Μέσα σε χρονικό διάστημα 18 μηνών από την ημερομηνία έκδοσης της Έκθεσης και εφόσον δεν έχουν παρατηρηθεί παρατυπίες ο έλεγχος για την συγκεκριμένη χρήση θεωρείται επιτυχημένος και περαιωμένος. Το ενδεχόμενο για

την διενέργεια και άλλου ελέγχου τίθεται μόνο εάν διαπιστωθεί ότι υπάρχει παράβαση η οποία δεν εντοπίστηκε από τον προηγούμενο έλεγχο.

- Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση διαπιστώνεται πως υπάρχουν ορισμένα θέματα τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση. Από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών εκδίδεται εντολή ελέγχου μόνο για τα θέματα έμφασης. Σε 18 μήνες από την σύνταξη της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης και με την προϋπόθεση πως δεν υπάρχουν παραβάσεις από τον έλεγχο που έχουν διατελέσει οι φορολογικές αρχές ο έλεγχος που αφορά τη συγκεκριμένη χρήση θεωρείται περαιωμένος εφόσον έχουν βεβαιωθεί οι απαραίτητοι φόροι.

- Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη.

Το συμπέρασμα με επιφύλαξη παρουσιάζει πως υπάρχουν θέματα τα οποία απαιτούν να δοθεί μεγαλύτερη προσοχή και έμφαση. Εκδίδεται από την αρμόδια υπηρεσία ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών και ασχολείται αποκλειστικά και μόνο για θέματα επιφύλαξης. Έτσι, η εκάστοτε υπηρεσία που είναι υπεύθυνη ζητά από τους ελεγκτές όλα τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

- Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος.

Τα αποτελέσματα αποδεικνύουν πως υπάρχουν φορολογικές παραβάσεις και δεν παραχωρούνται τα απαραίτητα στοιχεία από τον ελεγκτή. Έτσι εκδίδεται από την υπεύθυνη ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών εντολή για τον έλεγχο της επιχείρησης.

Αξίζει να σημειωθεί πως στις περιπτώσεις όπου από τον έλεγχο του Νόμιμου ελεγκτή δεν προκύψει ποσοστό 0,5% επί του κύκλου εργασιών αναμορφούμενων δαπανών για λόγους παραγωγικότητας τότε η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης μπορεί να εκδίδεται με συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη σύμφωνα με την κρίση του εκάστοτε ελεγκτή. Έτσι θα υπάρχει σχετική αναφορά για όλα τα υπόλοιπα θέματα της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στην οποία θα αναλύεται και θα αιτιολογείται το ποσοστό των αναμορφούμενων δαπανών για λόγους παραγωγικότητας που έχει προσδιορίσει η ελεγχόμενη επιχείρηση καθώς ακόμη και η διαπίστωση ότι σύμφωνα με τις εργασίες που έχει διατελέσει ο Νόμιμος Ελεγκτής δεν έχουν

παρατηρηθεί επιπλέον δαπάνες που θα έπρεπε να αναμορφωθούν για λόγους παραγωγικότητας. <sup>8</sup>Επίσης, στις Εκθέσεις Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς να συμπεριλαμβάνεται η έκθεση χωρίς επιφύλαξη η διοίκηση της εταιρίας όπου ελέγχεται και ο Λογιστής-Φοροτεχνικός που είναι υπεύθυνος ώστε να υπογράψει τις φορολογικές δηλώσεις υποβάλλουν εφόσον το γνωρίζει ο Νόμιμος Ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο σε διάστημα δέκα ημερών από την ημερομηνία υποβολής της έκθεσης σε έγγραφη μορφή στη Διοίκηση της εταιρίας τις απόψεις, τις παρατηρήσεις και τα συμπεράσματα τους. Οι παρατηρήσεις αναρτώνται στο Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων και αναφέρονται στις απαντήσεις των ανωτέρω προσώπων σχετικά με θέματα έμφασης, επιφύλαξης ή έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος των φορολογικών πιστοποιητικών.

#### **4.6.4 Πειθαρχικές ποινές και πρόστιμα**

Πολύ σημαντικό και καθοριστικό κομμάτι για την βιωσιμότητα της επιχείρησης αλλά και για την εικόνα της προς τους εσωτερικούς και εξωτερικούς χρήστες είναι η ικανότητα της να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις της και να μην της προσάπτονται πρόστιμα. Στην περίπτωση όπου παρατηρηθούν φορολογικές παραβάσεις σχετιζόμενες με την νομοθεσία για πρώτη φορά από τους ελέγχον που πραγματοποιούνται από τις φορολογικές αρχές τότε στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται και οι απόψεις των Νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων οι οποίοι αιτιολογούν αναλυτικά γιατί δεν εντόπισαν την εκάστοτε παράβαση. Επίσης ο υπεύθυνος λογιστής φοροτεχνικός που υπογράφει τις φορολογικές καταστάσεις πρέπει να δικαιολογηθεί και αυτός για το γεγονός του μη εντοπισμού της παράβασης και στη συνέχεια εφαρμόζει τις απαραίτητες διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 3 του ν.3943/2011. Είναι σημαντικό να τονισθεί το γεγονός πως το άρθρο 26 του ν.3943/2011 αναφέρει πως το ύψος των προστίμων σε € 5.000 έως € 100.000, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σε περιπτώσεις προσώπων που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία. (άρθρο 6, προτελευταίο εδάφιο, της ΠΟΛ.1159/22.7.2011).

---

8.<http://tms-auditors.gr/uploads/file6.pdf>

Τα αντίστοιχα πρόστιμα δημοσιοποιούνται με ευθύνη της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών στην ιστοσελίδα του Υπουργείου και αναφέρονται στο ποσό του προστίμου, την εταιρία η οποία ελέγχεται, τα στοιχεία του Νόμιμου Ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου και τις Διοικητικές Ευθύνες για τις οποίες ισχύουν οι διατάξεις του ν. [3693/2008](#). (άρθρο 10, παρ. 10 και 11, της [ΠΟΛ.1159/22.7.2011](#)).

Επίσης, από τους ποιοτικούς ελέγχους είναι πιθανό να προκύψουν ευρήματα, με βάση τα οποία μπορεί κατά περίπτωση ή να γίνουν παρατηρήσεις για βελτίωση του τρόπου άσκησης του έργου των Νομίμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, ή να γίνει παραπομπή υποθέσεων στα πειθαρχικά όργανα της ΕΛΤΕ και εφαρμογή των διατάξεων του ν. [3148/2003](#) εφόσον συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις. (άρθρο 7, παρ. 5 της [ΠΟΛ.1159/22.7.2011](#)).

Αξίζει να γίνει αναφορά στις πειθαρχικές ποινές που επιβάλλονται καθώς επηρεάζουν σημαντικά την μακροχρόνια πορεία της επιχείρησης και τη βιωσιμότητα της. Τα στάδια ξεκινούν αρχικά με τη διενέργεια μιας σύστασης στη συνέχεια ακολουθεί η επίπληξη, η επιβολή προστίμου που φτάνει τα 50.000 ευρώ προχωρώντας οδηγούμαστε σε προσωρινή αναστολή άσκησης του επαγγέλματος μέχρι ένα έτος, και καταλήγουμε σε οριστική διαγραφή από τα μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ. Αν διαπιστωθεί ότι στην παράβαση είχε συμμετοχή μέλος της διοίκησης της ελεγκτικής εταιρείας στην οποία ανήκει ορκωτός ελεγκτής λογιστής που πραγματοποιεί τον έλεγχο τότε οι κυρώσεις που προβλέπονται στην προηγούμενη παράγραφο επιβάλλονται και κατά αυτής. Στην περίπτωση αυτή, το ανώτατο όριο του προστίμου που προβλέπεται στην περίπτωση της προηγούμενης παραγράφου ορίζεται σε 1.000.000 ευρώ. Ακόμη, οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, εκτός από τις διοικητικές ή ποινικές συνέπειες που συνεπάγεται η λανθασμένη εκπλήρωση των καθηκόντων τους, έχουν ως αποτέλεσμα αλληλέγγυα, περιορισμένη ευθύνη, για τις περιπτώσεις που δεν συνιστούν δόλο από την πλευρά τους και υπήρξε απώλεια για τα έσοδα του δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 29](#) του ν. [3693/2008](#), το οποίο ορίζει τα εξής : «1. Οι νόμιμοι ελεγκτές, τα ελεγκτικά γραφεία και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών ευθύνονται για κάθε ζημιά από θετική ενέργεια ή παράλειψη. 2. Η ευθύνη για αποζημίωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο των αμοιβών του ευθυνόμενου νόμιμου ελεγκτή για το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο. ....», (άρθρο 10, παρ. 6, της [ΠΟΛ.1159/22.7.2011](#)).

#### 4.6.5 Αμοιβή νόμιμων ελεγκτών

Οι αμοιβές των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων για τους ελέγχους που αφορούν τη φορολογική συμμόρφωση είναι εμφανής στο Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών που εκδίδουν στην εκάστοτε εταιρεία που υπόκειται σε έλεγχο και προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα της αγοράς με ελεύθερη διαπραγμάτευση.<sup>9</sup> Για την εξασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και της διαφάνειας στη διαδικασία ανάθεσης της εντολής, συγκροτείται επιτροπή αποτελούμενη από τον Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου, τον Προϊστάμενο του αρμοδίου Τμήματος Ελέγχου, έναν εκπρόσωπο της ΕΛΤΕ

και έναν εκπρόσωπο του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) οι οποίοι αποφασίζουν για τις διαφοροποιήσεις των αμοιβών. Οι υποθέσεις για τις οποίες οι διαφοροποιήσεις των αμοιβών κρίνονται από την επιτροπή παράλογες, οδηγούνται σε τακτικό έλεγχο. Οι αμοιβές των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων για τους ελέγχους που αφορούν τη φορολογική συμμόρφωση εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα. (άρθρο 10, παρ. 1 & 2, της [ΠΟΛ.1159/22.7.2011](#))

#### 4.6.6 Διαδικασία έκδοσης

##### ΑΡΘΡΟ 4

<sup>10</sup> Απαιτείται να γίνει ενημέρωση από τον Νόμιμο ελεγκτή και το Ελεγκτικό γραφείο προς την εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε. με ηλεκτρονική διαδικασία σχετικά με το γεγονός αλλά και για το χρονικό διάστημα που χρονολογείται η ολοκλήρωση του ελέγχου. Αυτή η διαδικασία πρέπει να πραγματοποιηθεί σε χρονικό διάστημα δέκα (10) ημερών από την ανάληψη του διαχειριστικού ελέγχου συμπεριλαμβανομένης της χορήγησης του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού.

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.

---

9. <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12623>

10. <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/21158>

Εφόσον έχει πραγματοποιηθεί η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης κατατίθεται στην ελεγχόμενη εταιρία απαραίτητα μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου και το πολύ έως δέκα (10) ημέρες από την ημερομηνία κατάθεσης της δήλωσης φόρου. Με την ολοκλήρωση της σύνταξης της Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία οποσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο δέκα (10) ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η Έκθεση συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικολογικών από τους Νόμιμους Ελεγκτές και ειδικότερα 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 περιόδου.

#### **4.6.7 Υπεύθυνοι φορολογικών εγγράφων**

Υπεύθυνοι για την δημιουργία των φορολογικών εγγράφων είναι οι διοίκηση των ελεγχόμενων εταιριών. Όλα τα έγγραφα που συντάσσονται υπογράφονται από τον υπεύθυνο λογιστή-φοροτεχνικό. Οι φορολογικές αναμορφώσεις πρέπει να συμφωνούν με τα βιβλία που τηρεί η επιχείρηση και να παρουσιάζουν τα αληθή στοιχεία. Αυτό πρέπει να εκτελείται απευθείας από τους καταχωρητές των εγγραφών (ή το αργότερο έως την οριστικοποίηση των εγγραφών κάθε μήνα). Ορισμένες φορές καθίσταται αναγκαίο να αλλάξει ο τρόπος οργάνωσης του λογιστηρίου της εταιρίας με σκοπό να προσδιορισθούν οι φορολογικές αναμορφώσεις έτσι ώστε να διευκολυνθεί ο εκάστοτε έλεγχος και να εκδοθεί το φορολογικό πιστοποιητικό.

#### **4.7 ΑΛ.Μ.ΜΕ Φορολογικό πιστοποιητικό**

Το ερώτημα που τίθεται είναι κατά πόσο η χρήση του φορολογικού πιστοποιητικού βοηθά στην εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης και στην καλύτερη επικοινωνία μεταξύ των χρηστών (εσωτερικών και εξωτερικών). Παρουσιάζει στοιχεία για την επιχείρηση που είναι ικανά να προσελκύσουν ή αντίστοιχα να απομακρύνουν υποψήφιους επενδυτές. Είναι αρκετά αυστηρή η διαδικασία και τελικά η έγκριση του στις ελεγχόμενες εταιρίες κάτι που αυξάνει την αξιοπιστία του.

Παρακάτω παρατίθενται αναλυτικά λεπτομέρειες για το φορολογικό πιστοποιητικό, τη χρήση του, τη σύνδεση του με την αποτελεσματικότερη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου βασισμένα σε μια Κοινοπραξία Συνεταιρισμών που αποτελεί ναυαρχίδα για όλη την Ελλάδα εν ονόματι ΑΛ.Μ. ΜΕ. Είναι πολύ σημαντικό να γνωρίσουμε καλύτερα την Κοινοπραξία όπου θα μελετηθεί έτσι ώστε να είμαστε σε θέση να αντιληφθούμε τις θετικές επιδράσεις του πιστοποιητικού.

Η ΑΛ.Μ.ΜΕ ιδρύθηκε το 1996 σαν Κοινοπραξία τριών πρωτοβάθμιων συνεταιρισμών : Α.Σ. "ΝΕΟΣ" ΑΛΙΑΚΜΩΝ , Α.Σ. ΜΕΣΗΣ , Α.Σ. ΜΕΛΙΚΗΣ. Η Κοινοπραξία ΑΛ.Μ.ΜΕ από τις 23-11-2012 με την αλλαγή της Νομοθεσίας περί Συν/σμών - Κ.Α.Σ.Ο (ν.4015/2011) έχει καταχωρηθεί στο Γ.Ε.ΜΗ αλλάζοντας τον διακριτικό τίτλο της σε Α.Ε.Σ ΑΛ.Μ.ΜΕ Α.Ε. κρατώντας τα υπόλοιπα στοιχεία της ίδια. Οι εγκαταστάσεις της ΑΛ.Μ.ΜΕ καθώς και των τριών συνεταιρισμών βρίσκονται στην καρδιά του νομού Ημαθίας, στην Κεντρική Μακεδονία.

Έχουν περίπου τα 2000 μέλη και καλλιεργούμενες εκτάσεις άνω των 38.000 στρεμμάτων. Οι πρωτοβάθμιοι συνεταιρισμοί Α.Σ"ΝΕΟΣ" ΑΛΙΑΚΜΩΝ, Α.Σ ΜΕΣΗ και Α.Σ ΜΕΛΙΚΗ δραστηριοποιούνται στην παραγωγή αγροτικών προϊόντων από το 1927 και τα τελευταία 30 χρόνια επενδύουν συνεχώς στην συσκευασία φρέσκων φρούτων όπως ροδάκινα, νεκταρίνια, ακτινίδια, κεράσι, μήλα κτλ. Η τελευταία επένδυση των τριών συνεταιρισμών είναι το κονσερβοποιείο ΑΛ.Μ.ΜΕ που είναι μία σύγχρονη μονάδα μεταποίησης ,με έδρα στην Κουλούρα Ημαθίας. Θεωρείται μια από της καλύτερες στο κόσμο βιομηχανίες παραγωγής κονσερβοποιημένου ροδάκινου , αχλαδιού , φρουτοσαλάτας και ειδικών προϊόντων κατεψυγμένων. Η εταιρεία διαθέτει βιομηχανικές εγκαταστάσεις επεξεργασίας ροδάκινου και αχλαδιού δυναμικότητας 34.000 τόνων ροδάκινων και 2.000 τόνων αχλαδιού. Η παραγωγή σε ισοδύναμα των 24X1 kg χαρτοκιβωτίων είναι :

- 2.000.000 χαρτοκιβώτια ροδάκινα
- 500.000 χαρτοκιβώτια κοκτέιλ φρούτων - αχλαδιών - λοιπών προϊόντων

Η ΑΛ.Μ.ΜΕ αποτελεί μια από τις μεγαλύτερες και πλέον σύγχρονες βιομηχανίες έχοντας μικρό πελατολόγιο και εξήγαγε κυρίως σε χώρες της Κεντρικής Ευρώπης. Τα τελευταία χρόνια η ΑΛ.Μ.ΜΕ εξάγει σε πάνω από 50 χώρες με 300 κύριους πελάτες. Τα προϊόντα της ΑΛ.Μ.ΜΕ βρίσκονται στα μεγαλύτερα supermarket της Αγγλίας, Γερμανίας, Η.Π.Α , Ιταλίας, Σκανδιναβικών χωρών, Ρωσίας, Αραβικές χώρες κτλ.

Μέσω της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης των οικονομικών καταστάσεων (που παρέχονται και δημοσιευμένα) και την βοήθεια ορισμένων αριθμοδεικτών είμαστε σε θέση να αντλήσουμε πληροφορίες για την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης και για την ικανότητα της να επιβιώσει μακροπρόθεσμα. Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης είναι μια έκθεση που περιέχει συνοπτικές πληροφορίες για έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημιές που πραγματοποιήθηκαν σε μια συγκεκριμένη λογιστική περίοδο. Διαιρώντας τα μικτά κέρδη με

τις πωλήσεις βρίσκουμε το μικτό περιθώριο κέρδους κάτι που μας δίνει πληροφορίες σχετικά με την δυναμικότητα της επιχείρησης. Έχοντας τα οικονομικά στοιχεία της εταιρίας παρατηρούμε πως την τελευταία πενταετία το ύψος των πωλήσεων είναι ιδιαίτερα υψηλό και κυμαίνεται από 25.000.000-31.000.000. Επίσης, ο Μ.Ο. του δείκτη μικτού περιθωρίου κέρδους είναι 10 κάτι που δείχνει θετικά στοιχεία για την πορεία της εταιρίας. Μια επιχείρηση πρέπει να έχει ένα σχετικά υψηλό δείκτη μεικτού περιθωρίου κέρδους έτσι ώστε να είναι ικανή να καλύψει τα λειτουργικά της έξοδα και να αφήσει ένα ικανοποιητικό καθαρό κέρδος. Επίσης ένας υψηλός δείκτης τη βοηθάει να αντιμετωπίσει ευκολότερα μια πιθανή αύξηση του κόστους των πωλούμενων προϊόντων της.

Ένας ακόμη δείκτης που μας βοηθάει μέσω της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης να εξάγουμε αποτελέσματα και συμπεράσματα για την εταιρία είναι ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους. Μέσω αυτού αντιλαμβανόμαστε πόσο επικερδής είναι η επιχείρηση συνεπώς όσο μεγαλύτερος ο δείκτης τόσο πιο ελπιδοφόρα τα αποτελέσματα. Εξετάζοντας τον δείκτη για την ΑΛ.Μ.ΜΕ διαπιστώνουμε πως ο Μ.Ο είναι 3. Ο αριθμοδείκτης αυτός, προσδιορίζει το κέρδος από τις λειτουργικές δραστηριότητες, δηλαδή το ποσοστό κέρδους που μένει στην επιχείρηση μετά την αφαίρεση από τις καθαρές πωλήσεις του κόστους πωληθέντων και των λοιπών εξόδων.

Είναι ιδιαίτερα ενδιαφέρον να απαντηθούν ερωτήματα σχετικά με την ύπαρξη και λειτουργία του φορολογικού πιστοποιητικού στην πράξη. Επομένως ύστερα από συνέντευξη με τον διευθυντή της ΑΛ.Μ.ΜΕ κ. Αλαγκιοζίδη Πέτρο μπορούμε να ενημερωθούμε πλήρως και λεπτομερώς για τη χρήση του φορολογικού πιστοποιητικού. Έτσι λοιπόν μας αναφέρει πως συντάσσεται υποχρεωτικά το φορολογικό πιστοποιητικό εφόσον το είδος της εταιρίας είναι Α.Ε.(στην περίπτωση μας ) πραγματοποιεί πωλήσεις περισσότερες από 5.000.000 ευρώ, έχει σύνολο ενεργητικού υψηλότερο των 2.500.000 ευρώ και απασχολεί ετήσια προσωπικό που ξεπερνά τα πενήντα άτομα. Εν συνεχεία, ένα σημαντικό πλεονέκτημα του είναι πως μειώνει την πιθανότητα διενέργειας φορολογικών ελέγχων εφόσον ενισχύει την αξιοπιστία της επιχείρησης. Δημιουργεί θετική εικόνα προς τους εξωτερικούς χρήστες και ιδιαίτερα στις τράπεζες μειώνοντας το ρίσκο και ενισχύοντας τη θέση της με αποτέλεσμα να προκαλεί φερεγγυότητα για μια πιθανή χορήγηση δανείου και για μια πιο ευνοϊκή αντιμετώπιση. Είναι σημαντικό να διευκρινιστεί πως είναι δυνατό το φορολογικό πιστοποιητικό να εκδοθεί και με παρατηρήσεις οι οποίες βέβαια πρέπει να διευθετηθούν άμεσα. Εκδίδεται κάθε χρόνο μετά τον ισολογισμό και έχει προθεσμία υποβολής έως τις 31/10. Μια επιχείρηση είναι πιθανό να οδηγηθεί σε έλεγχο εάν εμφανιστούν ευρήματα τα οποία είναι ικανά να δημιουργήσουν



περαιτέρω ερωτήματα. Εάν δεν υπάρχουν τότε είναι μικρές οι πιθανότητες να εκτελεσθεί φορολογικός έλεγχος. Φυσικά σε χρονικό διάστημα εντός 18 μηνών είναι εφικτό να υποστεί τακτικό έλεγχο. Έχοντας την επίσημη απόφαση του ελεγκτή ύστερα από την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης παρατηρούμε πως είναι “Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη” του έτους 2017 κάτι που μας δείχνει πως οι αρμόδιοι ελεγκτές δεν εντόπισαν καμία παράβαση (εφόσον έχουν πραγματοποιηθεί και δειγματοληπτικοί έλεγχοι από το Υπ. Οικονομικών), καμία παράνομη ενέργεια κάτι που δίνει τα εχέγγυα στην επιχείρηση να συνεχίσει δυναμικά την έως τώρα πορεία της. Σε χρονικό διάστημα εντός 18 μηνών αν δεν παρουσιασθεί κάποιο άλλο στοιχείο ικανό να αλλάξει τα δεδομένα τότε ο έλεγχος θεωρείται ολοκληρωμένος. Η έκθεση αναφέρει την ευθύνη των ελεγκτών καθώς και την ελεγχόμενης εταιρίας και τέλος τα συμπεράσματα. Επίσης παραθέεται και το προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων το οποίο αναφέρει αναλυτικά τα στοιχεία της ελεγχόμενης οντότητας συμπεριλαμβανομένων δεδομένων σχετικά με το αν ανήκει σε κάποιον όμιλο και αν είναι εισηγμένη στο χρηματιστήριο καθώς επίσης και του ελεγκτή. Στη συνέχεια, αναφέρει τα ποσοτικά δεδομένα της ελεγχόμενης οντότητας τη χρήση όπου ελέγχεται αλλά και της προηγούμενης έτσι ώστε να μπορεί να υπάρχει σύγκριση. Τέλος, εμφανίζει τα φορολογικά αντικείμενα που ελέγχθηκαν έτσι ώστε να δημιουργηθεί μια πιο ξεκάθαρη εικόνα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.**

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Όσον αφορά την παραπάνω μελέτη προκύπτει, πως όλες οι επιχειρήσεις απαιτείται να διαθέτουν υψηλό σύστημα εσωτερικού ελέγχου και ειδικότερα για αυτές όπου έχουν μεγάλο κύκλο εργασιών και είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Ο αρμόδιος που θα αναλάβει να εκτελέσει τον έλεγχο θα πρέπει να είναι αξιόπιστος και αμερόληπτος. Ακόμη, παρατίθεται πληροφόρηση σχετικά με τις έννοιες του ελέγχου, του φόρου και του φορολογικού πιστοποιητικού έτσι ώστε να πραγματοποιηθεί αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη στρατηγική. Τονίζεται η σημαντικότητα του φορολογικού ελέγχου και οι επιδράσεις στην οικονομία της χώρας που είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με τα υψηλά ποσοστά φοροδιαφυγής.

Συνεχίζοντας, να αναφερθεί πως η ύπαρξη του φορολογικού πιστοποιητικού αποτελεί μια σύγχρονη διαδικασία φορολογικού ελέγχου που έχει ως στόχο την εξάλειψη της φοροδιαφυγής και την τήρηση της νομοθεσίας. Σύμφωνα με την τρέχουσα κατάσταση που

επικρατεί στην χώρα καθίσταται αναγκαίο να δοθεί έμφαση στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής δημιουργώντας ευνοϊκότερες συνθήκες για το μέλλον της οικονομίας. Ένα σημαντικό πλεονέκτημα του φορολογικού πιστοποιητικού είναι η φερεγγυότητα και το αίσθημα εμπιστοσύνης που παρέχει στους εξωτερικούς χρήστες και τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Επίσης, εκπληρώνοντας η κάθε επιχείρηση της υποχρεώσεις της αυξάνονται τα έσοδα του δημοσίου και διατηρείται το αίσθημα σιγουριάς στις εκάστοτε φορολογικές αρχές. Οι επιχειρήσεις μέσω αυτού είναι σε θέση να γνωρίζουν τα τυχόν λάθη που έχουν διαπράξει και να προβούν στην έγκαιρη διόρθωση τους, μειώνοντας σημαντικά την πιθανότητα επιβολής προστίμου. Επιπρόσθετα, οι δημόσιες αρχές έχουν τη δυνατότητα να πραγματοποιήσουν μακροπρόθεσμες στρατηγικές βαδίζοντας σταθερά σε πραγματικά γεγονότα και όχι σε θεωρίες.

Οι έλεγχοι έχουν ως σκοπό την συμμόρφωση των υπόχρεων με τις νομοθετικές και φορολογικές διατάξεις και την διαπίστωση σχετικά με την ορθή απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Έτσι λοιπόν εξακριβώνεται πως η χρήση φορολογικού πιστοποιητικού διευκολύνει την παραπάνω διαδικασία καθώς αναγεννά τα ενδεχόμενα λάθη στοχεύοντας στην άμεση επίλυση τους.

Η παρούσα εργασία αποτέλεσε μια θεωρητική προσέγγιση των ελεγκτικών διαδικασιών, του φορολογικού ελέγχου καθώς και του φορολογικού πιστοποιητικού παραθέτοντας ορισμένα στοιχεία για την ΑΛ.Μ.ΜΕ και η εμπειρική εξέταση των ανωτέρω θεμάτων προτείνεται για εμπειρική έρευνα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

#### ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Νεγκάκης, Χ. Ταχυνάκης, Π. (2017), Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου.
- Φικαλινιώτης, Κ. (2014), Φορολογικό δίκαιο, Αναστασόπουλος, Ι.
- Φορτσάκης, Θ. (2003), Φορολογικό δίκαιο.
- Σκόρδου, Β. (1992) , Φοροτεχνική και ελεγκτική, Αναστασόπουλος, Ι (1992), Φορολογικό δίκαιο.
- Αναστασόπουλος, Ι (1992), Φορολογικό δίκαιο.
- Λιόλιος, Α. (2006), Ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων.
- Καραγιάννης, Ι. Καραγιάννης, Δ. Καραγιάννη, Α. (2006), Αφορολόγητα αποθεματικά, αυτόματη περαίωση φορολογικών δηλώσεων, δαπάνες φορολογικά αναγνωρίσιμες και φορολογικός έλεγχος επιχειρήσεων στην πράξη.
- Τσακλαγκάνος, Α. (2005), Ελεγκτική.
- Παπαδάτου, Θ. (2005), Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανώνυμων εταιριών.
- Δαλαμάγκα, Α. (1985), Φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων.
- Πιέρης, Μ. Κουτσούκος, Χρ. Χαλβατσιώτης, Δ. Μανουσάκης, Ι. Τρυποσκούφης, Θ. (2008), Μέθοδοι και Τεχνικές Φορολογικού ελέγχου.

#### Νομοθεσία

- ΠΟΛ 1027/22.2.2005
- ΑΥΟ 1044171/Πολ.1155/22-5-2002, 1052506/Πολ.1085/5-6-2003, 1071445/Πολ.1105/18-7-2005
- Ν.2343/1995
- Ν2443/1996
- Ν 1914/1990
- 820/1978
- Ν4172/2013
- 1947/1961

- 1563/1985
- ΣτΕ 3402/1997
- 3693/2008
- 3842/2010
- 3693/2008
- 3693/2008
- 2190/1920
- Ν.3190/1955
- ΠΟΛ.1159/22.07.2011 (ΦΕΚ Β' 1657/26-7-2011).
- ΠΟΛ.1011/10.1.2012
- ΠΟΛ.1086/30.3.2012.
- 4172/2013
- 4174/2013
- ΠΟΛ.1050/17.2.2014
- 2238/1994

## ΞΕΝΗ

- Mohd Azrul Bagdad , Rohaya Md Noor, Nadiyah Abdul Hamid, Rozainun Abd Aziz, (2017),“Factors Affecting Tax Gap: Evidence from Tax Audit Cases”  
<https://econ.upm.edu.my/upload/dokumen/20170816174431019-ROHAYA.pdf.pdf>
- Scott D. Dyreng, Michelle Hanlon, Edward L. Maydew, (2010),“The Effects of Executives on Corporate Tax Avoidance”  
<https://search.proquest.com/openview/0494e9731b0125d6fc2fc88abf5b0fef/1?pq-origsite=gscholar&cbl=49211>
- Arun Advani, William Elming and Jonathan Shaw, (2019),“The Dynamic Effects of Tax Audits”  
[https://warwick.ac.uk/fac/soc/economics/research/centres/cage/414-2019\\_advani.pdf](https://warwick.ac.uk/fac/soc/economics/research/centres/cage/414-2019_advani.pdf)
- Mohammed Abdullahi Umar, (2019),“A Multidimensional Framework for Understanding Tax Audit Effectiveness in Developing Countries”  
<http://ipjaf.omjpalphalpha.com/index.php/ipjaf/article/view/72/59>
- George Drogalas, Sorros Ioannis, Karagiorgou Dimitra, and Diavastis Ioannis, (2015), “ Tax audit effectiveness in Greek firms: Tax auditors’ perceptions”  
<https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/44323540/3. Tax audit effectiveness in Greek firmspdf.pdf?response-content->

disposition=inline%3B%20filename%3DJournal\_of\_Accounting\_and\_Taxation\_Tax\_a.pdf&X-Amz-Algorithm=AWS4-HMAC-SHA256&X-Amz-Credential=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A%2F20191001%2Fus-east-1%2Fs3%2Faws4\_request&X-Amz-Date=20191001T121928Z&X-Amz-Expires=3600&X-Amz-SignedHeaders=host&X-Amz-Signature=9c964d99f5821218f235271c219d66233688bacf25a21ace990c825792d43aa2

- Sung-Soo Yoon, Seung-Weon Yooa and Jinbae Kima ()“Ambiguity, Audit Errors, and Tax Compliance”  
<http://www.cb.cityu.edu.hk/research/apjae/document/18-1/02.pdf>

#### Ιστοσελίδες

- <https://www.taxheaven.gr/>
- <https://www.e-forologia.gr/>
- <https://www.oe-e.gr/>
- <http://ikee.lib.auth.gr/record/123877/files/tsakiri.pdf>
- <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/30205>
- <https://www.artion.gr/%CE%BA%CF%86%CE%B4-4174-2013/>,
- <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12623>
- [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax\\_Certificate\\_Oct.2011/\\$FILE/Greece\\_Tax\\_alert\\_October\\_2011\\_gr.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Certificate_Oct.2011/$FILE/Greece_Tax_alert_October_2011_gr.pdf)
- <http://tms-auditors.gr/uploads/file6.pdf>
- <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/21158>

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ


**ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟΥ  
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ΧΩΡΙΣ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ ΜΕ ΘΕΜΑΤΑ ΕΜΦΑΣΗΣ**

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΗΣ			
Επωνυμία Ελεγκτικής	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ Α.Ε.		
ΑΦΜ Ελεγκτικής	099999999		
Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΑ	999		
Διεύθυνση Ελεγκτικής	ΟΔΟΥ 30, 999 99 ΑΘΗΝΑ		
Όνομα Ορκωτού Ελεγκτή	ΟΝΟΜΑ ΟΡΚΩΤΟΣ		
Όνομα Μητρώου ΣΟΕΑ	9999		
Αφμ Ορκωτού Ελεγκτή	09999999999		
Επωνυμία Ελεγχόμενης	<b>ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΕ</b>		
ΑΦΜ Ελεγχόμενης	<b>9999999999</b>		
Περίοδος Από	2011-01-01	Εως	2011-12-31
Οικονομικό Έτος	2012		
Συμπέρασμα έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης	Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης		
Μη Σημαντικές Φορολογικές Διαφορές	Ναι		
Είναι το ποσοστό των αναμορφωμένων δαπανών για λόγους παραγωγικότητας μικρότερο του 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρ	ΟΧΙ		
Υπάρχουν εκκρεμή ερωτήματα προς το Υπουργείο Οικονομικών	ΝΑΙ		
ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ			
Νομική Μορφή	Ανώνυμη Εταιρεία		
Έτος Ίδρυσης	19XX		
Αριθμός Μητρώου Εμπορικών Εταιρειών	99999999/99/99X/0999999		
Έδρα(Πόλη)	ΕΔΡΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ		
Διεύθυνση Έδρας	ΟΔΟΣ 30, ΠΟΛΗ ΤΚ 99999		
Βασική Δραστηριότητα	Μεταποίηση		
Εγκαταστάσεις και υποκαταστήματα εκτός της έδρας	Δεν υπάρχουν		
Λήγει σε Όμιλο?	Δεν υπάρχουν		
Ο Όμιλος περιλαμβάνει εταιρείες στο εξωτερικό?	Όχι		
Ο Όμιλος περιλαμβάνει εταιρείες στο εξωτερικό?	Όχι		
Είναι καταγγεμένη?	Η εταιρεία δεν είναι καταγγεμένη στο χρηματιστήριο		

ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		
Ελεγχόμενη Περίοδος	Ποσοτικό στοιχείο	Συγκρίσιμη Περίοδος
	Από δημοσιευμένο Ισολογισμό	
11868280.83	Συνολικό Ενεργητικό	11663725.23
4220342.05	Ενοίκια Πάγια	4884733.54
0.00	Ευμετοχές	0.00
837314.28	Αποθέματα	415114.11
522575.69	Καθαρή Θέση	5882153.35
4550060.60	Εμπορικές Απαιτήσεις	4496295.29
2260563.90	Λογπό Ενεργητικό	1867582.29
8507992.31	Δάνεια	8639867.34
	Υποχρεώσεις Δημόσιο & Ασφαλιστικά Ταμεία	
1895943.32	Λογποί λογαριασμοί παθητικού	2022430.51
	Από δημοσιευμένο Ισολογισμό	
11868280.83	Σύνολο εσόδων	8085613.01
5552720.75	Κόστος αποθεμάτων	4373328.23
1941362.56	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	1646613.35
27647.23	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	54318.57
161804.75	Τόκοι και συναφή	121635.12
2021894.70	Λογπά έξοδα και κόστη	1889407.06
118814.11	Αποτέλεσμα προ φόρων	510.68
	Προσωπικό	
74	Αριθμός προσωπικού στον 1ο μήνα της περιόδου	51
51	Αριθμός προσωπικού στον τελευταίο μήνα της περιόδου	74
80	Μέσος αριθμός προσωπικού στην ελεγχόμενη περίοδο	59
	Απο φορολογικές δηλώσεις	
1985.25	Φόρος εισοδήματος που δηλώθηκε	4658.62
0	Καθαρό ποσό ΦΠΑ που δηλώθηκε για καταβολή	0
0	Φόροι ακινήτων που δηλώθηκαν	0

0	Έξλη χαρτιστημίου που δηλωθήκαν	0
0	Παρακρατούμενοι φόροι που δηλωθήκαν	0
0	Άλλοι φόροι που δηλωθήκαν	0

Α/Α	Φορ Αντικ.	Συμπέρασμα	Ποσό Φορ. Παραβατής
1	2 Φόρος Προσθέμενης Αξίας	Από τον έλεγχο μας, διαπιστώθηκε ότι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ποσού € 8.547,79 δεν είχαν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις Ιπτάσιας και δεν περιλαμβάνονται στις περιοδικές δηλώσεις και την εκκαθαριστική ΦΠΑ	0
2	2 Φόρος Προσθέμενης Αξίας	Πράξεις λήπτη ποσού € 47.697,43 που εμφανίζονται στο κωδ. 645 της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ αλλά δεν έχουν συμπεριληφθεί στους κωδ. 603, 633, 653 και 673 της εκκαθαριστικής δήλωσης, καθώς και στους κωδικούς 903,333,353 και 373 των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ	0
3	2 Φόρος Προσθέμενης Αξίας	Δεν τήθηκε υπόψη του ελέγχου μας δήλωση και απόδοση ΦΠΑ ποσού € 290,59 που αφορά εισαγωγή από Τρίτη χώρα ποσού € 1.263,42	290,59
4	2 Φόρος Προσθέμενης Αξίας	Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και οι πράξεις λήπτη παρακολουθούνται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς αγορών και εσόδων. Ο αναλογών ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη που έχει συμπεριληφθεί στις περιοδικές δηλώσεις και την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ δεν παρακολουθείται ξεχωριστά στη γενική λογιστική.	0
1	3 Κωδικός Βιβλίων και Στοιχείων	Η εταιρεία έχει λάβει απαλλαγή από την Ε.Α.Β. για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης και τεχνικών προδιαγραφών (οι πρώτες ύλες παρακολουθούνται ως προς την εισαγωγή και τα προϊόντα ως προς την εξαγωγή). Έως την 31.12.2011, δεν είχαν ολοκληρωθεί οι διαδικασίες ανάθεσης τόσο του τακτικού ελέγχου μας όσο και του φορολογικού. Κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων, κατά την γνώμη μας, δεν ήταν δυνατόν σε αυτές τις περιπτώσεις να εφαρμοστούν οι προβλεπόμενες διαδικασίες στην ΠΟΛ	0



Α/Α	Φορ Αντικ.	Εμπρόθεσμα	Ποσά Φορ. Παραβάσης
		η 159/2011, Ε.3β «Έλεγχος βιβλίου αποθήκης» και Ε.3γ «Έλεγχος απογραφής» και για το θέμα αυτό θα αποστείλαμε σχετικό ερώτημα στο Υπουργείο Οικονομικών.	

Ειδικά αντικείμενα φορολογίας ακινήτων		
Φόρος Ακίνητης Περιουσίας ΦΑΠ		Ελεγχόηκε
Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων Ε9		Ελεγχόηκε
Ειδικός φόρος επί των Ακινήτων ΕΦΑ		Δεν υφίσταται
Φόρος υπεραξίας από Αναπροσαρμογή Ακινήτων		Δεν υφίσταται

Ειδικά αντικείμενα παρακρατούμενων Φόρων		
Φόρος μισθωτών υπηρεσιών		Ελεγχόηκε
Αποζημίωση λόγω απόλυσεως μισθωτών		Ελεγχόηκε
Φόρος επί αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα		Ελεγχόηκε
Αμοιβές εργοληπτικών τεχνικών έργων, ενοικιαστών δημοσίων προσώπων κλπ		Δεν υφίσταται
Αμοιβές αντιπροσώπων πρακτόρων μιστών από αλλοδαπούς κλπ οικους		Δεν υφίσταται
Προμήθειες αγορών και υπηρεσιών στο δημόσιο και στα ΝΠΔΔ		Δεν υφίσταται
Προμήθειες, μισοίτες, διευκολύνσεις		Δεν υφίσταται
Κέρδη από μεταβίβαση στοιχείων επιχείρησης		Δεν υφίσταται
Εκσώδημα μισθών και λοιπών απολαβών εταιρών ΕΠΕ		Δεν υφίσταται
Μισθοί μελών Δ.Σ. μη ασφαλισμένων στο ΙΚΑ		Ελεγχόηκε
Πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑ		Δεν υφίσταται
Αμοιβές καλλιτεχνών ή συγκροτημάτων για εκδηλώσεις στην Ελλάδα		Δεν υφίσταται
Αποζημιώσεις ή δικαιώματα για χρήση κινηματογραφικών ταινιών και συναφών μέσων		Δεν υφίσταται
Λοιπές αποζημιώσεις σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμούς χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα		Δεν υφίσταται
Αμοιβές για μελέτες, σχέδια, έρευνες σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμούς χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα		Δεν υφίσταται
Τόκοι που καταβάλλονται στη ημεδαπή		Ελεγχόηκε
Τόκοι που καταβάλλονται στην αλλοδαπή		Ελεγχόηκε
Τόκοι που καταβάλλονται από την αλλοδαπή		Δεν υφίσταται
Τόκοι από πράξεις γeros και reverse γeros		Δεν υφίσταται
Τόκοι εντοκών τήλων ειδικών πιστωτικών ιδρυμάτων		Δεν υφίσταται
Διανεμόμενα κέρδη Α.Ε.		Δεν υφίσταται
Παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα		Δεν υφίσταται
Υπερπώδοση επένδυσης μαθηματικών αποθεματικών		Δεν υφίσταται
Λοιπά εισοδήματα κινητών αξιών και αμοιβές ή αποζημιώσεις μελών Δ.Σ. χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση		Δεν υφίσταται
Φόρος χρηματοπιστωτικών συναλλαγών		Δεν υφίσταται



Μετασχηματ. Επιχειρησίων	Δεν υφίσταται
ΦΠΑ	Ελεγχθείς
Transfer Pricing	Δεν υφίσταται
Φορολογία Εισοδήματος	Ελεγχθείς
E-commerce	Δεν υφίσταται
Κώδ Βιβλίων Στοιχείων	Ελεγχθείς
Τέλη Χαρτοσήμου	Ελεγχθείς



**ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟΥ  
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ**

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΗΣ			
Επωνυμία Ελεγκτικής	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		
ΑΦΜ Ελεγκτικής	9999999999		
Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΑ	999		
Διεύθυνση Ελεγκτικής	ΟΔΟΣ 99		
Όνομα Ορκωτού Ελεγκτή	ΟΝΟΜΑ ΟΡΚΩΤΟΣ		
Όνομα Μητρώου ΣΟΕΑ	999		
Αφμ Ορκωτού Ελεγκτή	0999999999		
Επωνυμία Ελεγχόμενης	<b>ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΕ</b>		
ΑΦΜ Ελεγχόμενης	<b>9999999999</b>		
Περίοδος Από	2011-01-01	Έως	2011-12-31
Οικονομικό Έτος	2012		
Συμπέρασμα έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης	Συμπέρασμα με επιφύλαξη		
Μη Σημαντικές Φορολογικές Διαφορές	Όχι		
Είναι το ποσοστό των αναμορφωμένων δαπανών για λόγους παραγωγικότητας μικρότερο του 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρ	ΟΧΙ		
Υπάρχουν εκκρεμεία ερωτήματα προς το Υπουργείο Οικονομικών	ΟΧΙ		
ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ			
Νομική Μορφή	Ανώνυμη Εταιρεία		
Έτος Ίδρυσης	199X		
Αριθμός Μητρώου Εμπορικών Εταιρειών	99999/999/Ε/9X/0999		
Έδρα(Πόλη)	ΘΕΣ/ΝΙΚΗ		
Διεύθυνση Έδρας	ΟΔΟΥ 50, ΤΚ 999 99 ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		
Βασική Δραστηριότητα	Υπηρεσίες		
Εγκαταστάσεις και υποκαταστήματα εκτός της έδρας	Δεν υπάρχουν		
Ανήκει σε Όμιλο?	Δεν υπάρχουν		
Ο Όμιλος περιλαμβάνει εταιρείες στο εξωτερικό?	Όχι		
Ο Όμιλος περιλαμβάνει εταιρείες στο εξωτερικό?	Όχι		
Είναι εισηγμένη?	Η εταιρεία δεν είναι εισηγμένη στο χρηματιστή		

ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		
Ελεγχόμενη Περίοδος	Ποσοτικό στοιχείο	Συγκρίσιμη Περίοδος
	Από δημοσιευμένο Ισολογισμό	
19334890.32	Ευνοϊκό Ενεργητικό	21529528.28
12501961.69	Ενσώματα Πάγια	10331188.65
1158285.65	Συμμετοχές	1821980
533475.08	Αποθέματα	3394427.45
4146777.98	Καθαρή Θέση	4712698.48
3464912.94	Εμπορικές Απατήσεις	4863274.56
1676254.96	Λοιπά Ενεργητικά	1118657.62
8641681.36	Δάνεια	8205680.87
	Υποχρεώσεις Δημόσια & Ασφαλιστικά Ταμεία	
5441977.29	Λοιποί λογαριασμοί παθητικού	5367539.14
	Από δημοσιευμένο Ισολογισμό	
19334890.32	Σύνολο εσόδων	9770105.1
88685.24	Κόστος αποθεμάτων	114883.68
2686788.81	Άμοιβες και έξοδα προσωπικού	3289666.7
1262011.4	Άμοιβες και έξοδα τρίτων	1789957.25
585206.06	Γόκαι και συναφή	599031.14
3392085.57	Λοιπά έξοδα και κόστη	4135752.87
619961.94	Αποτελέσματα προ φόρων	-159186.54
	Προσωπικό	
110	Αριθμός προσωπικού στον 1ο μήνα της περιόδου	130
91	Αριθμός προσωπικού στον τελευταίο μήνα της περιόδου	104
85	Μέσος αριθμός προσωπικού στην ελεγχόμενη περίοδο	106
	Απο φορολογικές δηλώσεις	
0	Φόρος εισοδήματος που δηλώθηκε	0
0	Καθαρά ποσά ΦΠΑ που δηλώθηκε για καταβολή	0
0	Φόροι ακινήτων που δηλώθηκαν	0

0	Τέλη χαρτοσήμου που δηλώθηκαν	0
0	Παρακρατούμενοι φόροι που δηλώθηκαν	0
0	Λοιποί φόροι που δηλώθηκαν	0

A/A	Φορ Αντικ.	Συμπέρασμα	Ποσό Φορ. Παραβάσης
1	5 Τέλη Χαρτοσήμου	Κατά την ελεγχόμενη χρήση 01.01/2011-31/12/2011 δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις απόδοσης χαρτοσήμου βασοληπτικών λογαριασμών	1.3542.96
2	2 Φόρος Προσθέμενης Αξίας	Η εταιρεία, βασίζομενη στο υπ' αριθμ. Ε 2190/1115/466/23.10.88 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, δεν υπολόγισε Φ.Π.Α σε έσοδα από παροχή υπηρεσιών κατασκευής εκθεσιακών περιπτέρων στο εξωτερικό, σε εταιρεία με έδρα την Ελλάδα. Με βάση όμως τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ.2α και 8 του άρθρου 14 του Ν.2859/2000, όπως ισχύουν από 01.01.2011, εφόσον ο παρέχων και ο λήπτης είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα, στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται πρέπει να υπολογισθεί και ο αναλογούν Φ.Π.Α. Έτσι για έσοδα καθαρής αξίας 435.225,23 η εταιρεία δεν έχει υπολόγισε ΦΠΑ 23%, ήτοι 100.101,80.	101010.8

Ειδικά αντικείμενα φορολογίας ακινήτων	
Φόρος Ακίνητης Περιουσίας ΦΑΠ	Ελεγχθηκε
Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων Ε9	Ελεγχθηκε
Ειδικός φόρος επί των Ακινήτων ΕΦΑ	Δεν υφίσταται
Φόρος υπεραξίας από Αναπροσαρμογή Ακινήτων	Δεν υφίσταται

Ειδικά αντικείμενα παρακρατούμενων φόρων	
Φορος μισθωτών υπηρεσιών	Ελεγχθηκε
Αποζημίωση λόγω απόλυσεως μισθωτών	Ελεγχθηκε
Φόρος επί αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα	Ελεγχθηκε
Αμοιβές εργοληπτών τεχνικών έργων, ενοικιαστών δημοσίων προσώπων κλπ	Ελεγχθηκε
Αμοιβές αντιπροσωπικών πρακτόρων μεστών από αλλοδαπούς κλπ οικους	Ελεγχθηκε
Προμήθειες αγορών και υπηρεσιών στο δημόσιο και στο ΝΠΔΔ	Ελεγχθηκε
Προμήθειες, μεσεπίες, διευκολύνσεις	Δεν υφίσταται
Κέρδη από μεταβίβαση στοιχείων επιχείρησης	Δεν υφίσταται
Εκσώδημα μισθών και λοιπών απολαβών εταιρών ΕΠΕ	Δεν υφίσταται

<b>Ειδικά αντικείμενα παρακρατούμενων Φόρων</b>	
Μισθοί μελών Δ.Σ. μη ασφαλισμένων στο ΙΚΑ	Δεν υφίσταται
Πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑ	Δεν υφίσταται
Αμοιβές καλλιπχνών ή συγκροτημάτων για εκδηλώσεις στην Ελλάδα	Δεν υφίσταται
Αποζημιώσεις ή δικαιώματα για χρήση κινηματογραφικών ταινιών και συναφών μέσων	Δεν υφίσταται
Λοιπές αποζημιώσεις σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμούς χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα	Δεν υφίσταται
Αμοιβές για μελέτες, σχέδια, έρευνες σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμούς χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα	Δεν υφίσταται
Τόκοι που καταβάλλονται στη ημεδαπή	Ελέγχθηκε
Τόκοι που καταβάλλονται στην αλλοδαπή	Δεν υφίσταται
Τόκοι που καταβάλλονται από την αλλοδαπή	Δεν υφίσταται
Τόκοι από πράξεις repos και reverse repos	Δεν υφίσταται
Τόκοι εντοκών τήλων ιδικών πιστωτικών ιδρυμάτων	Δεν υφίσταται
Διανεμόμενα κέρδη Α.Ε.	Δεν υφίσταται
Παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα	Δεν υφίσταται
Υπεραπόδοση επένδυσης μαθηματικών αποθεματικών	Δεν υφίσταται
Λοιπά εισοδήματα κινητών αξιών και αμοιβές ή αποζημιώσεις μελών Δ.Σ. χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση	Δεν υφίσταται
Φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών	Δεν υφίσταται
<b>Μετασχηματ. Επιχειρήσεων</b>	<b>Δεν υφίσταται</b>
BITA	Ελέγχθηκε
Transfer Pricing	Δεν υφίσταται
Φορολογία εισοδήματος	Ελέγχθηκε
Esomperse	Ελέγχθηκε
Κωδ. Βιβλίων Στοιχείων	Ελέγχθηκε
Τέλη Χαρτοσήμου	Ελέγχθηκε



**ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟΥ  
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ ΚΑΙ ΘΕΜΑΤΑ ΕΜΦΑΣΗΣ**

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΗΣ			
Επωνυμία Ελεγκτικής	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		
ΑΦΜ Ελεγκτικής	999999999		
Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΑ	999		
Διεύθυνση Ελεγκτικής	ΟΔΟΣ 99 ΤΚ 999 99		
Όνομα Ορκωτού Ελεγκτή	ΟΝΟΜΑ ΕΠΩΝΥΜΟ		
Όνομα Μητρώου ΣΟΕΑ	9999		
Αφμ Ορκωτού Ελεγκτή	099999999		
Επωνυμία Ελεγχόμενης	<b>ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΕ</b>		
ΑΦΜ Ελεγχόμενης	<b>999999999</b>		
Περίοδος Από	2011-01-01	Εως	2011-12-31
Οικονομικό Έτος	2012		
Συμπέρασμα έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης	Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέματα έμφασης		
Μη Σημαντικές Φορολογικές Διαφορές	Όχι		
Είναι το ποσοστό των αναμενόμενων δαπανών για λόγους παραγωγικότητας μικρότερο του 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρ	Όχι		
Υπάρχουν ακρεμιά ερωτήματα προς το Υπουργείο Οικονομικών	Όχι		
ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ			
Νομική Μορφή	Ανώνυμη Εταιρεία		
Έτος ίδρυσης	19XX		
Αριθμός Μητρώου Εμπορικών Εταιρειών	99999/099/Β/1XX/0999		
Έδρα(Πολη)	ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ		
Διεύθυνση Έδρας	ΟΔΟΥ 40, 999 99 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙ		
Βασική Δραστηριότητα	Εμπόριο		
Εγκαταστάσεις και υποκατάστημα εκτός της έδρας	Υπάρχουν σε μεγάλη έκταση		
Ανήκει σε Όμιλο?	Υπάρχουν σε μεγάλη έκταση		
Ο Όμιλος περιλαμβάνει εταιρείες στο εξωτερικό?	Όχι		
Ο Όμιλος περιλαμβάνει εταιρείες στο εξωτερικό?	Όχι		



Είναι εισηγμένη?	Η εταιρεία δεν είναι εισηγμένη στο χρηματιστή
------------------	---

ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		
Ελεγχόμενη Περίοδος	Ποσοτικό στοιχείο	Ευκρίσιμη Περίοδος
	Από δημοσιευμένο ισολογισμό	
32151809.43	Συνολικό Ενεργητικό	32450290.77
4909594.97	Ενσώματα Πάγια	2409207.63
3456116.58	Επιμετοχές	451299.55
3372732.45	Αποθέματα	11945573.66
-4179934.71	Καθαρή Θέση	2188299.1
16030349.48	Εμπορικές Απαιτήσεις	12645965.71
4383015.96	Λοιπά Ενεργητικά	4998224.22
6339537.85	Δάνεια	7824437.12
	Υποχρεώσεις Δημόσιας & Ασφαλιστικά Ταμεία	
28516479.48	Λοιποί λογαριασμοί παθητικού	21896978.90
	Από δημοσιευμένο ισολογισμό	
32151809.43	Σύνολο εσόδων	43126982.03
27642598.83	Κόστος αποθεμάτων	26234415.06
5690275.78	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	7238424.29
509530.47	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	527495.1
547609.61	Τόκοι και συναφή	556751.84
5899607.55	Λοιπά έξοδα και κόστη	7939225.92
-5846998.35	Αποτέλεσμα προ φόρων	530669.82
	Προσωπικό	
258	Αριθμός προσωπικού στον 1ο μήνα της περιόδου	196
207	Αριθμός προσωπικού στον τελευταίο μήνα της περιόδου	258
252	Μέσος αριθμός προσωπικού στην ελεγχόμενη περίοδο	209
	Απο φορολογικές δηλώσεις	
0	Φόρος εισοδήματος που δηλώθηκε	146265.44
0	Καθαρό ποσό ΦΠΑ που δηλώθηκε για καταβολή	0
0	Φόροι ακινήτων που δηλώθηκαν	0



0	Τέλη χαρτοσήμου που δηλώθηκαν	0
0	Παρακρατούμενοι φόροι που δηλώθηκαν	0
0	Λοιποί φόροι που δηλώθηκαν	0

Α/Α	Φορ Αντικ.	Συμπέρασμα	Ποσό Φορ. Παραβάσης
1	8 Transfer Pricing	Από τον έλεγχο μας διαπιστώσαμε ότι υφίστανται ενδοομιλικές συναλλαγές για τις οποίες δεν μας προσκομίστηκε φάκελος τεκμηρίωσης, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν.3728/2008.	0
1	5 Τέλη Χαρτοσήμου	Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο φορολογικό αντικείμενο των τελών χαρτοσήμου διαπιστώθηκαν τα εξής: α) Εντός της ελεγχόμενης χρήσης εντοπίστηκαν απαιτήσεις της εταιρείας από μέλη ΔΣ, μετόχους, διευθυντικά στελέχη και συνδεδεμένες εταιρείες των οποίων το μέγιστο ποσό ανήλθε σε € 1.274.037,75 και εμπίπτουν στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Νόμου Τελών Χαρτοσήμου. Επί των ανωτέρω δεν έχει αποδοθεί το αναλογούν χαρτόσημο 2% και ΟΓΑ χαρτοσήμου 0,4% συνολικού ποσού € 30.576,91. β) Υφίστανται διοικητικοί λογαριασμοί μελών του ΔΣ και διευθυντικών στελεχών με μέγιστο υπόλοιπο κατά τη διάρκεια της χρήσης ποσού € 2.231.286,77, οι οποίοι εμπίπτουν στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Νόμου Τελών Χαρτοσήμου. Επί των ανωτέρω δεν έχει αποδοθεί το αναλογούν χαρτόσημο 1% και ΟΓΑ χαρτοσήμου 0,2% συνολικού ποσού € 26.775,44.	57.352,35

Ειδικά αντικείμενα φορολογίας ακινήτων	
Φόρος Ακίνητης Περιουσίας ΦΑ11	Ελεγχόμενος
Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων Ε9	Ελεγχόμενος
Ειδικός φόρος επί των Ακινήτων ΕΦΑ	Δεν υφίσταται
Φόρος υπεραξίας από Αναπροσαρμογή Ακινήτων	Δεν υφίσταται

Ειδικά αντικείμενα παρακρατούμενων φόρων	
Φόρος μισθωτών υπηρεσιών	Ελεγχόμενος

Ειδικά απεικονιμένα παρακρατούμενων Φόρων	
Αποζημίωση λόγω απόλυσεως μισθωτών	Ελέγχθηκε
Φόρος επί αμοιβών από ελεύθερα επαγγέλματα	Ελέγχθηκε
Αμοιβές εργοληπτικών τεχνικών έργων, ενοικιαστικών δημοσίων προσόδων κλπ	Ελέγχθηκε
Αμοιβές αντιπροσωπικών πρακτόρων μισθίων από αλλοδαπούς κλπ οίκους	Δεν υφίσταται
Προμήθειες αγορών και υπηρεσιών στο δημόσιο και στα ΝΠΔΔ	Δεν υφίσταται
Προμήθειες, μεσεγγείες, διευκολύνσεις	Ελέγχθηκε
Κέρδη από μεταβίβαση στοιχείων επιχείρησης	Ελέγχθηκε
Εισοδήματα μισθών και λοιπών απολαβών εταιριών ΕΠΕ	Δεν υφίσταται
Μισθοί μελών Δ.Σ. μη ασφαλισμένων στο ΙΚΑ	Δεν υφίσταται
Πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑ	Ελέγχθηκε
Αμοιβές καλλιτεχνών ή συγκροτημάτων για εκδηλώσεις στην Ελλάδα	Δεν υφίσταται
Αποζημιώσεις ή δικαιώματα για χρήση κινηματογραφικών ταινιών και συναφών υφών	Δεν υφίσταται
Λοιπές αποζημιώσεις σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμούς χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα	Δεν υφίσταται
Αμοιβές για μελέτες, σχέδια, έρευνες σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμούς χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα	Ελέγχθηκε
Γόκοι που καταβάλλονται στη ημεδαπή	Ελέγχθηκε
Γόκοι που καταβάλλονται στην αλλοδαπή	Δεν υφίσταται
Γόκοι που καταβάλλονται από την αλλοδαπή	Δεν υφίσταται
Γόκοι από πράξεις reverse και reverse reverse	Δεν υφίσταται
Γόκοι εντοκών τίτλων ειδικών πιστωτικών ιδρυμάτων	Δεν υφίσταται
Διανεμόμενα κέρδη Α.Ε.	Δεν υφίσταται
Παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα	Δεν υφίσταται
Υπεραπόδοση επένδυσης μαθηματικών αποθεματικών	Δεν υφίσταται
Λοιπά εισοδήματα κινητών αξιών και αμοιβές ή αποζημιώσεις μελών Δ.Σ. χωρίς νόμιμη ή συμβολική υποχρέωση	Δεν υφίσταται
Φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών	Δεν υφίσταται
Μετασχηματ. Επιχειρήσεων	Δεν υφίσταται
ΦΠΑ	Ελέγχθηκε
Transfer Pricing	Αδυναμία Ελέγχου
Φορολογία Εισοδήματος	Ελέγχθηκε
Eurotransfer	Ελέγχθηκε
Κωδ. Βιβλίων Στοιχείων	Ελέγχθηκε
Γέλη Χαρτοσήμου	Ελέγχθηκε



