



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

Διπλωματική Εργασία

**«ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ»**

της

**ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗΣ ΚΑΡΒΟΥΝΙΔΟΥ**

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

**Θεσσαλονίκη, 2019**

*Αφιερώνεται, στην οικογένεια μου για την προτροπή  
και την στήριξη στην διεκπεραίωση  
του διπλωματικού προγράμματος.*

## Ευχαριστίες

Για την εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας, χρειάστηκε η στήριξη και η βοήθεια ορισμένων ανθρώπων, τους οποίους και θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερα.

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω την επιβλέποντα καθηγήτρια κ. Σαμαρά Αγγελική για την άψογη συνεργασία και τις χρήσιμες γνώσεις και συμβουλές που έλαβα σε όλη τη διάρκεια των σπουδών μου στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα, όπως επίσης και όλο το ακαδημαϊκό προσωπικό για την καθοδήγηση και την βοήθεια που μου προσέφερε.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για την υπομονή, την κατανόηση και την στήριξη που επέδειξαν σε όλη τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος καθώς επίσης και τους φίλους και συμφοιτητές μου για την ενθάρρυνση, τη συνεργασία και την αλληλοβοήθεια.

## Περίληψη

Σκοπός είναι η μελέτη της εφαρμογής του μέτρου του φορολογικού πιστοποιητικού στις ελληνικές επιχειρήσεις από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία θεωρητικά και εμπειρικά. Απώτερος στόχος είναι η κατανόηση της αποτελεσματικότητας του μέτρου και οι προοπτικές χρήσης του.

Χρησιμοποιήθηκαν δευτερογενείς πηγές και η ελληνική νομοθεσία που αφορά το φορολογικό πιστοποιητικό ενώ συγκεντρώθηκαν και πρωτογενή στοιχεία από τη διεξαγωγή έρευνας με τη χρήση ερωτηματολογίου που απευθυνόταν σε νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία. Το δείγμα της έρευνας (N=60) κρίθηκε επαρκές για την πραγματοποίηση περιγραφικής στατιστικής και ελέγχου συσχετίσεων και παλινδρόμησης.

Στην έρευνα εξετάστηκε η αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού, τα πλεονεκτήματα χρήσης του, η επίδραση που έχει στη φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων και ορισμένες προτάσεις βελτίωσης της χρήσης του μέτρου αυτού.

Από τα αποτελέσματα της έρευνας προκύπτει ότι το φορολογικό πιστοποιητικό εξυπηρετεί στη σταθερότητα του φορολογικού συστήματος της χώρας, ευνοεί το κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ ελεγκτών και ελεγχόμενων, έχει ξεκινήσει τη δημιουργία μιας φορολογικής κουλτούρας στις ελληνικές οικονομικές οντότητες η οποία είναι προς τη σωστή κατεύθυνση και έχει ωφελήσει τόσο το κράτος όσο και τις ίδιες.

## **Abstract**

The purpose of this thesis is to study the application of the tax certificate as a measure of tax compliance for the Greek businesses executed by auditors or audit firms. The goal is to understand the effectiveness of the measure and the prospects for its use.

Secondary sources and Greek legislation related to the tax certificate were used and primary data were collected from a survey with the use of a questionnaire addressed to auditors and audit firms. The sample of the research ( $N = 60$ ) was considered enough to perform descriptive statistics and to test for correlations among examined variables and for regression analysis.

The research examined the effectiveness of the tax certificate's advantages, its impact on the tax behavior of entities, and some suggestions for improving the use of this measure.

The results of the survey show that the tax certificate serves the stability of the country's tax system, fosters a climate of trust between auditors and auditees, has begun to create a tax culture in Greek entities that is in the right direction and has benefited so much the state as well as the Greek entities.

## Πίνακας Περιεχομένων

Κεφάλαιο 1 <sup>ο</sup> .....	1
Εισαγωγή .....	1
1.1. Εισαγωγικά.....	1
1.2. Σκοπός Εργασίας.....	1
1.3. Σημασία Έρευνας.....	2
1.4. Δομή Εργασίας.....	3
Κεφάλαιο 2 <sup>ο</sup> .....	5
Βιβλιογραφική Επισκόπηση .....	5
2.1. Εισαγωγικά.....	5
2.2. Το Φορολογικό Πιστοποιητικό στο Εξωτερικό .....	5
2.3. Το Φορολογικό Πιστοποιητικό στην Ελλάδα .....	8
2.3.1. Βασικές Έννοιες και Ορισμοί.....	11
2.3.2. Θεσμικό Πλαίσιο .....	12
2.3.3. Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης.....	17
2.3.4. Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων .....	18
2.3.5. Μεθοδολογία και Δειγματοληψία Ελέγχου Φορολογικής Συμμόρφωσης Παρ. 5 Άρθρου 82 Ν. 2238/1994. ....	19
2.3.6. Μέθοδοι και Διαδικασίες Διασφάλισης Ελεγκτικών Τεκμηρίων κατά τον Ουσιαστικό Έλεγχο .....	25
Κεφάλαιο 3 <sup>ο</sup> .....	30
Μεθοδολογία Έρευνας.....	30
3.1. Εισαγωγικά.....	30
3.2. Ερευνητικά Ερωτήματα .....	30
3.3. Δείγμα της Έρευνας .....	32
3.4. Μεθοδολογία Στατιστικής Ανάλυσης .....	35
3.5. Περιγραφική Στατιστική Ανάλυση .....	36
3.6. Μέσοι Όροι και Τυπική Απόκλιση .....	49
3.7. Συσχετίσεις και Ανάλυση Παλινδρόμησης.....	53
Κεφάλαιο 4 <sup>ο</sup> .....	61
Συμπεράσματα – Περιορισμοί έρευνας – Προτάσεις για Μελλοντικές Έρευνες.....	61
4.1. Εισαγωγικά.....	61
4.2. Συμπεράσματα .....	61
4.3. Περιορισμοί Έρευνας.....	64

4.4. Προτάσεις για Μελλοντικές Έρευνες .....	65
Βιβλιογραφία .....	67
Παράρτημα.....	70

## Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 3.1 Μέσος όρος και τυπική απόκλιση εξεταζόμενων μεταβλητών.....	50
Πίνακας 3.2 Μεταβλητότητα Μοντέλου .....	57
Πίνακας 3.3 Αποτελέσματα ANOVA.....	58
Πίνακας 3.4 Ανάλυση παλινδρόμησης .....	59



## Κατάλογος Γραφημάτων

Γράφημα 3.1 Εργασία σε μια από τις τέσσερις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες.....	33
Γράφημα 3.2 Χρόνια εμπειρίας στις ελεγκτικές διαδικασίες.....	32
Γράφημα 3.3 Χρόνια εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο.....	32
Γράφημα 3.4 Αποτελεσματικότητα φορολογικού πιστοποιητικού για το κράτος.....	36
Γράφημα 3.5 Αποτελεσματικότητα φορολογικού πιστοποιητικού για περαίωση οικονομικών υποθέσεων .....	37
Γράφημα 3.6 Αποτελεσματικότητα φορολογικού πιστοποιητικού για μείωση φοροδιαφυγής .....	38
Γράφημα 3.7 Αποτελεσματικότητα φορολογικού πιστοποιητικού στην αύξηση κρατικών εσόδων .....	38
Γράφημα 3.8 Πλεονέκτημα ευκολότερης χάραξης στρατηγικής .....	39
Γράφημα 3.9 Πλεονέκτημα αποφυγής προστίμων και προσαυξήσεων.....	40
Γράφημα 3.10 Πλεονέκτημα καθοδήγησης από το Υπουργείο και την Α.Α.Δ.Ε. ....	39
Γράφημα 3.11 Πλεονέκτημα έγκαιρης και έγκυρης οριστικοποίησης φορολογικών υποχρεώσεων .....	41
Γράφημα 3.12 Πλεονέκτημα ενίσχυσης κλίματος εμπιστοσύνης .....	42
Γράφημα 3.13 Πλεονέκτημα εξοικείωσης με φορολογικές ρυθμίσεις και θέματα επιμόρφωσης.....	43
Γράφημα 3.14 Πλεονέκτημα μείωσης παραγραμμένων φορολογικά χρήσεων (απόφαση Σ.τ.Ε. 1738/2017).....	43
Γράφημα 3.15 Πλεονέκτημα προσέλκυσης νέων επενδυτών .....	44
Γράφημα 3.16 Επίδραση μείωσης της φοροδιαφυγής.....	45
Γράφημα 3.17 Επίδραση προστασίας νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων .	46
Γράφημα 3.18 Επίδραση στην εμπιστοσύνη μεταξύ ελεγκτών .....	47
Γράφημα 3.19 Πρόταση βελτίωσης: Επέκταση σε όλες τις νομικές μορφές οντοτήτων .....	47
Γράφημα 3.20 Πρόταση βελτίωσης: Αύξηση δειγματοληπτικών επανελέγχων .....	48
Γράφημα 3.21 Πρόταση βελτίωσης: Ηλεκτρονική τήρηση βιβλίων .....	49



# Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup>

## Εισαγωγή

### 1.1. Εισαγωγικά

Στο παρόν κεφάλαιο εξετάζεται ο σκοπός της εργασίας όπως επίσης και ο σκοπός της έρευνας καθώς η παρούσα εργασία περιλαμβάνει τόσο θεωρητικό όσο και εμπειρικό κομμάτι. Τέλος, παρουσιάζεται η δομή της εργασίας η οποία ολοκληρώνεται μέσα σε τέσσερα κεφάλαια.

### 1.2. Σκοπός Εργασίας

Σκοπός της παρούσας έρευνας είναι η μελέτη της εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού στις ελληνικές επιχειρήσεις από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία τόσο σε θεωρητικό όσο και σε εμπειρικό επίπεδο. Συγκεκριμένα, μέσα από τη θεωρητική και την εμπειρική προσέγγιση του θέματος απώτερος στόχος είναι η κατανόηση της αποτελεσματικότητας του μέτρου για τις ελεγχόμενες εταιρίες αλλά και τις ελεγκτικές εταιρίες. Οι προοπτικές του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού μπορούν να είναι πολλές ωστόσο επισημαίνονται ορισμένα προβλήματα και δυσαρμονίες στην εφαρμογή του ιδιαίτερα κατά τα πρώτα χρόνια εφαρμογής του νόμου στην Ελλάδα.

Ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού είναι προς τη σωστή κατεύθυνση προκειμένου οι φορολογικοί έλεγχοι αφενός να διενεργούνται με μια τυποποιημένη για όλους διαδικασία και αφετέρου να διασφαλίζονται ορισμένες ποιοτικές διαδικασίες και να διενεργείται σωστά ο έλεγχος μειώνοντας κατά το επιτρεπτό μέτρο τον κίνδυνο μεροληπτικών συμπεριφορών και ενεργειών. Τα πρώτα χρόνια εφαρμογής του μέτρου μπορεί να χαρακτηρίστηκαν από ορισμένες δυσλειτουργίες και ελλείψεις διευκρινίσεων ωστόσο αυτά τα προβλήματα διευθετήθηκαν πολύ σύντομα και πάντα με τη συνεργασία των νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων με το αρμόδιο Υπουργείο.

Η μελέτη του φορολογικού πιστοποιητικού σε σχέση με την αποτελεσματικότητά του αλλά και με το τι εφαρμόζεται σε άλλες χώρες αναδεικνύει τη σημασία της παρούσας έρευνας η οποία επιρρώνεται όχι μόνο με τη μελέτη της

σύγχρονης βιβλιογραφίας αλλά και με τη διεξαγωγή πρωτότυπης έρευνας σε δείγμα νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων για την ανάλυση πρωτογενών δεδομένων σχετικά με το εξεταζόμενο ζήτημα.

Η αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού μπορεί να συνδράμει στην καλύτερη λειτουργία των επιχειρήσεων οι οποίες υποβάλλονται στην τήρησή του προσθέτοντας αξία στη συνολική αποδοτικότητά τους, ενώ ταυτόχρονα μπορεί να λειτουργήσει υπέρ της σταθερότητας του φορολογικού συστήματος της χώρας η οποία μακροπρόθεσμα οδηγεί σε αύξηση των επενδύσεων και στην πολυπόθητη ανάπτυξη.

### **1.3. Σημασία Έρευνας**

Η εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού στις ελληνικές επιχειρήσεις πρέπει να συνοδευτεί από τη δημιουργία μιας κουλτούρας στις διοικήσεις και στα υπεύθυνα στελέχη των οικονομικών οντοτήτων, ότι απαιτείται η τήρηση συγκεκριμένων αρχείων, η εφαρμογή συγκεκριμένων μεθόδων και η προσκόμιση των απαιτούμενων δικαιολογητικών με ολοκληρωμένο και συμβατό για τις διαδικασίες ελέγχου τρόπο. Με αυτή την πολιτική διευκολύνονται οι εποπτικές διαδικασίες, επιταχύνεται η έκδοση αποτελεσμάτων και τυποποιούνται οι διαδικασίες στο πλαίσιο της λειτουργίας των οικονομικών οντοτήτων ενώ ταυτόχρονα οδηγούνται σε μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα γιατί δεν απαιτείται να δαπανάται τόσος χρόνος για αυτές.

Το φορολογικό σύστημα της χώρας είναι δαιδαλώδες και περίπλοκο με αποτέλεσμα να δημιουργούνται προβλήματα στις ελεγκτικές διαδικασίες. Σημαντικό ρόλο διαδραματίζει η καθοδήγηση και οι διευκρινίσεις που παράσχει το κράτος προς τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία σχετικά με τη διαδικασία διεκπεραίωσης του φορολογικού ελέγχου καθώς και η συνδρομή της διοίκησης των οικονομικών οντοτήτων. Η περιπλοκότητα του φορολογικού συστήματος αποτελεί ακόμη και εμπόδιο στην ουσιαστική και εποικοδομητική διενέργεια του ελέγχου, καθώς απαιτούνται για τη διεκπεραίωσή του πόροι και χρόνος.

Ωστόσο, το μέτρο του φορολογικού πιστοποιητικού έχει συνολικά θετικό πρόσημο. Αρχικά, δίνει τη δυνατότητα στις οικονομικές οντότητες να προσδιορίζουν με μεγαλύτερη ακρίβεια τις φορολογικές τους υποχρεώσεις μέσα από μια τυποποιημένη, διάφανη και κατά το δυνατόν αντικειμενική διαδικασία. Θετικό είναι

επίσης το γεγονός ότι η ελεγκτική φορολογική διαδικασία πραγματοποιείται μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Το γεγονός ότι οι φορολογικές υποχρεώσεις των οικονομικών οντοτήτων οριστικοποιούνται μετά από σύντομο χρονικό διάστημα ύστερα από την χορήγηση της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης εξυπηρετεί στην εγκαθίδρυση ενός πιο σταθερού φορολογικού συστήματος σε σχέση με αυτό που επικρατούσε στην Ελλάδα τα προηγούμενα χρόνια. Κάτι τέτοιο σε μεσοπρόθεσμο ορίζοντα μπορεί να αποτελέσει κίνητρο προσέλκυσης επενδύσεων, ενώ παράλληλα ενθαρρύνεται και προωθείται η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων και του κράτους.

Θετικό στοιχείο είναι και μια διαφορά που παρατηρείται μεταξύ του φορολογικού ελέγχου σε σχέση με τον έλεγχο από τους ορκωτούς ελεγκτές. Το φορολογικό πιστοποιητικό δίνει στις οικονομικές οντότητες την ευκαιρία να διορθώσουν τα κακώς πεπραγμένα και να γλιτώσουν από σημαντικά πρόστιμα ή προβλήματα. Αυτή η διαφορά λειτουργεί θετικά κυρίως για τις διοικήσεις των οικονομικών οντοτήτων καθώς αντισταθμίζει τα αρνητικά του μέτρου του φορολογικού πιστοποιητικού τα οποία αφορούν κυρίως την ελεγκτική διαδικασία και την απουσία επιθυμίας των διοικήσεων να υφίστανται ελέγχους πάσης φύσεως. Επιπλέον, ασκείται μια άτυπη μορφή ελέγχου των διαδικασιών λογιστικών καταχωρήσεων που ακολουθούν οι οικονομικές οντότητες με αποτέλεσμα να βελτιώνονται και οι ικανότητες του αντίστοιχου ανθρώπινου δυναμικού στην προετοιμασία τόσο των λογιστικών καταστάσεων όσο και στη φορολογική συμμόρφωση της οικονομικής οντότητας προς τη νομοθεσία.

#### **1.4. Δομή Εργασίας**

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζονται ο σκοπός, βασικοί ορισμοί και χρήσιμες έννοιες σχετικά με το φορολογικό πιστοποιητικό, οι λόγοι για τους οποίους η μελέτη του επιλεγμένου θέματος είναι σημαντική και η δομή της εργασίας.

Το δεύτερο κεφάλαιο αφορά τη μελέτη της σύγχρονης βιβλιογραφίας σχετικά με την εφαρμογή μέτρων όπως το φορολογικό πιστοποιητικό στο εξωτερικό με εξειδίκευση την εφαρμογή του μέτρου στην Ελλάδα με βάση το ισχύον νομικό πλαίσιο.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για τη διεξαγωγή της έρευνας. Συγκεκριμένα, παρατίθενται τα ερευνητικά ερωτήματα, παρουσιάζεται το δείγμα που συμμετείχε στην έρευνα καθώς και η μεθοδολογία της στατιστικής ανάλυσης των δεδομένων που συγκεντρώθηκαν. Στην συνέχεια παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας για τα οποία γίνεται περιγραφική στατιστική ανάλυση και διεξάγεται και ο στατιστικός έλεγχος συσχετίσεων μεταξύ των εξεταζόμενων μεταβλητών του ερωτηματολογίου που χρησιμοποιήθηκε για τη διεξαγωγή της έρευνας όπως επίσης και τα αποτελέσματα της ανάλυσης παλινδρόμησης για την αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού σε σχέση με τα πλεονεκτήματα χρήσης του και την επίδραση που έχει στη φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα τα οποία προκύπτουν από τη μελέτη της νομολογίας σχετικά με το φορολογικό πιστοποιητικό και της σύγχρονης βιβλιογραφίας αλλά και με βάση τα πρωτογενή δεδομένα της έρευνας όπως αυτά αναλύθηκαν στο προηγούμενο κεφάλαιο. Ακόμη, παρατίθενται οι περιορισμοί της έρευνας καθώς και προτάσεις για μελλοντικές έρευνες.

## **Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup>**

### **Βιβλιογραφική Επισκόπηση**

#### **2.1. Εισαγωγικά**

Στο κεφάλαιο αυτό εξετάζονται έρευνες που αφορούν την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού (ή αντίστοιχων μέτρων) στο εξωτερικό και το θεσμικό πλαίσιο που ισχύει για την εφαρμογή του φορολογικού αυτού μέτρου στην Ελλάδα.

#### **2.2. Το Φορολογικό Πιστοποιητικό στο Εξωτερικό**

Το φορολογικό πιστοποιητικό εφαρμόζεται σαν θεσμός και σε άλλες χώρες του εξωτερικού εκτός από την Ελλάδα. Μπορεί η ονομασία ή ο τρόπος εφαρμογής να διαφέρουν ωστόσο η λογική του μέτρου πάνω στην οποία βασίζεται το εκάστοτε κράτος για την εφαρμογή του παραμένει ίδια. Μάλιστα, φαίνεται ότι κύριος στόχος του φορολογικού πιστοποιητικού στο εξωτερικό είναι η διασφάλιση της φορολογικής σταθερότητας αλλά ακόμη περισσότερο η πάταξη ή μείωση της φοροδιαφυγής. Για αυτό το λόγο συναντάται κυρίως σε χώρες οι οποίες πλήττονται από μεγάλα ποσοστά φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής προκειμένου να ελαχιστοποιηθεί το σοβαρό αυτό ζήτημα και να επέλθει η φορολογική σταθερότητα. Στην υποενότητα αυτή εξετάζονται έρευνες που έχουν μελετήσει τη φορολογική συμμόρφωση οικονομικών οντοτήτων του εξωτερικού με βάση το αντίστοιχο μέτρο που εφαρμόζεται στην εκάστοτε χώρα.

Σύμφωνα με τον Ebimobowei (2013) στη Νιγηρία η εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού έχει επιπτώσεις στη φορολογική συμμόρφωση των οικονομικών οντοτήτων της χώρας. Συγκεκριμένα, επειδή οι επιχειρηματίες στην χώρα προσπαθούν να αποφύγουν τη φορολογία σε ένα μεγάλο βαθμό, το κράτος

προσπάθησε να εφαρμόσει πολιτική διαφάνειας στην συγκέντρωση των εσόδων και την αξιοποίησή τους προκειμένου να εισαγάγει μια διαφορετική κουλτούρα και νοοτροπία στους πολίτες του ώστε να παταχθεί η φοροδιαφυγή. Το κράτος βρίσκεται σε μια προσπάθεια εφαρμογής της νομοθεσίας και επιβολής της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων χωρίς διακρίσεις σε πρόσωπα και οικονομικές οντότητες ωστόσο θα πρέπει να υπάρξει βελτίωση στην εφαρμογή του μέτρου και πολλά νομοθετικά βήματα προς την αντίστοιχη κατεύθυνση ώστε να μεταβληθεί η εταιρική κουλτούρα σε σχέση με τη φορολογική συμμόρφωση.

Σε πολλές χώρες όπως και στις Η.Π.Α. το φορολογικό πιστοποιητικό δεν έχει την ίδια έννοια όπως στην Ελλάδα. Τα φορολογικά πιστοποιητικά λειτουργούν ως τοκομερίδια τα οποία αντιπροσωπεύουν εκκρεμείς φόρους ακίνητης περιουσίας οι οποίοι προσφέρονται προς πώληση από τον φορολογούμενο ώστε να σταματήσει να χρωστάει προς το κράτος και να χρωστάει στον αγοραστή. Στις Η.Π.Α. προκειμένου το κράτος να ανακτήσει φόρους περιουσίας οι οποίοι θεωρούνται οφειλή καθώς ο φορολογούμενος δεν κατάφερε να τους πληρώσει εγκαίρως, επιτρέπεται η πώληση φορολογικών πιστοποιητικών (Romano, 2003) τα οποία είναι γνωστά επίσης με την ονομασία «πιστοποιητικό αγοράς» ή «φορολογικές εκτελέσεις». Το κράτος καταφέρνει να έχει από αυτά τα πιστοποιητικά έσοδα ύψους 6\$ δις ετησίως (Brennan, 2012).

Στις Η.Π.Α. ουσιαστικά οι φορολογούμενοι αντί να χρωστάνε εξαιτίας της φορολογικής τους οφειλής προς το κράτος των Η.Π.Α. την ακίνητη περιουσία η οποία είναι στο όνομά τους, το κράτος (και συγκεκριμένα η εκάστοτε πολιτεία) πουλάει ως ενέχυρο επί του ακινήτου το πιστοποιητικό αυτό το οποίο θεωρείται συνήθως ανώτερο σε σχέση με τα άλλα δικαιώματα επί της περιουσίας του φορολογούμενου με μόνη εξαίρεση τις ομοσπονδιακές υποχρεώσεις (Folley, 2018). Συνεπώς, τα πιστοποιητικά αυτά δίνουν το δικαίωμα εξαγοράς στον φορολογούμενο ο οποίος χρωστάει ώστε με την επαναγορά του πιστοποιητικού ο τελευταίος να ακυρώνει το φορολογικό πιστοποιητικό και κατ' επέκταση την οφειλή του. Αντίστοιχη έννοια κατέχει το φορολογικό πιστοποιητικό και στη Νορβηγία (Skatteetaten, 2017).

Οι Munyoro (2018) αναδεικνύουν τη σημασία που έχει το φορολογικό πιστοποιητικό για τις μικρές επιχειρήσεις στην Ζιμπάμπουε. Στην έρευνά τους βρίσκουν ότι το πιστοποιητικό εκκαθάρισης φόρου όπως ονομάζεται διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην προώθηση των μικρών επιχειρήσεων αλλά και στη συνολική



ανάπτυξη της χώρας. Συνιστούν μάλιστα το πιστοποιητικό αυτό να εκδίδεται και να εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις ανεξαρτήτως μεγέθους και νομικής μορφής ενώ προτείνουν στο κράτος να παράσχει τα κατάλληλα κίνητρα και την κατάλληλη εκπαίδευση και να ευαισθητοποιήσει τους πολίτες του κράτους – με έμφαση στις διοικήσεις των μικρών επιχειρήσεων – γιατί αναμένεται να υπάρξει μεγάλο όφελος για το κράτος από τα φορολογικά έσοδα που θα συγκεντρωθούν αλλά και για τους πολίτες από τις θέσεις εργασίας που θα δημιουργηθούν.

Στη Ζιμπάμπουε το φορολογικό πιστοποιητικό αποτελεί έγγραφο που εκδίδεται από τη φορολογική αρχή και συνήθως για να εκδοθεί προηγείται αίτηση του προσώπου (φυσικού ή νομικού) του οποίου οι φορολογικές υποχρεώσεις είναι τακτοποιημένες και ενημερωμένες ή έχει υπάρξει συμφωνία φορολογικής συμμόρφωσης με την αρχή έκδοσης του πιστοποιητικού (Choshi, 2016). Στη χώρα υπάρχουν μάλιστα διαφορετικά είδη φορολογικού πιστοποιητικού όπως για παράδειγμα το πιστοποιητικό εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος και το πιστοποιητικό εκκαθάρισης φόρου κεφαλαίου.

Και στη γειτονική μας Τουρκία εφαρμόζεται μια μορφή φορολογικού πιστοποιητικού για τις επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, εφαρμόζεται μια πιστοποίηση φόρου εισοδήματος των επιχειρήσεων την οποία οι επιχειρήσεις επιλέγουν να λάβουν στο πλαίσιο ενός ειδικού μηχανισμού φορολογικού ελέγχου για τις φορολογικές τους δηλώσεις. Οι επιχειρήσεις οι οποίες επιλέγουν να ελεγχθούν από ορκωτούς φορολογικούς ελεγκτές για τις φορολογικές τους δηλώσεις θεωρείται ότι είναι σαν να έχουν ελεγχθεί από τις φορολογικές αρχές της χώρας για τις αντίστοιχες φορολογικές χρήσεις και έτσι οι χρήσεις αυτές δεν υπόκεινται σε έλεγχο (PwC, 2017). Αυτό φυσικά μπορεί να συμβεί μόνο εφόσον δεν προκύπτουν γεγονότα ή ενδείξεις που να υποδηλώνουν την ανάγκη περαιτέρω ελέγχου.

Από την άλλη πλευρά, οι επιχειρήσεις οι οποίες δεν επιλέγουν να ελεγχθούν από ορκωτούς φορολογικούς ελεγκτές εισάγονται σε μια λίστα προτεραιότητας για τις φορολογικές αρχές και έχουν αυξημένες πιθανότητες να υποστούν έλεγχο. Τα πρότυπα ελέγχου για την πρώτη περίπτωση επιχειρήσεων που επιλέγουν να ελεγχθούν, καθορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών της Τουρκίας. Οι ορκωτοί φορολογικοί ελεγκτές υποβάλλουν εκθέσεις προς το Υπουργείο Οικονομικών για τις επιχειρήσεις που έλεγξαν και πιστοποιούν την ακρίβεια του ελέγχου των φορολογικών δηλώσεων των επιχειρήσεων.

Το συγκεκριμένο μέτρο φαίνεται να λειτουργεί θετικά για την οικονομία και τη λειτουργία των επιχειρήσεων στην Τουρκία καθώς εξυπηρετεί στον εντοπισμό και τη λήψη διορθωτικών μέτρων σε επιχειρήσεις που είναι πιο πιθανό να προκύπτουν προβλήματα ενώ παράλληλα διαμοιράζεται σε περισσότερους ελεγκτές ο φορολογικός έλεγχος. Ακόμη, είναι πιο πιθανό τυχόν σφάλματα ή παραλείψεις να εντοπιστούν από τους ορκωτούς φορολογικούς ελεγκτές και τελικά να διορθωθούν χωρίς να απαιτείται να δαπανηθούν εργατοώρες του κράτους επιτρέποντας στις φορολογικές αρχές να απασχοληθούν εκεί που πραγματικά θα έχουν μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα.

### **2.3. Το Φορολογικό Πιστοποιητικό στην Ελλάδα**

Για να καταστεί κατανοητή η σημασία της εφαρμογής του μέτρου τόσο για το κράτος όσο και για τις ελληνικές οικονομικές οντότητες αρκεί να εξετάσει κανείς τα στοιχεία που συγκέντρωσε σε έρευνά της η ΕΛΤΕ (2016). Η ΕΛΤΕ (2016) διεξήγαγε μια έρευνα σε στοιχεία τα οποία υποβλήθηκαν από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία σχετικά με την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού. Η έρευνα αφορούσε 4.500 περίπου οικονομικές οντότητες ανά χρήση με έτος βάσης το 2010. Η έρευνα αυτή καταλήγει στα εξής συμπεράσματα:

- Ο βαθμός συμμόρφωσης των ελληνικών οικονομικών οντοτήτων ανήλθε σε 92%.
- Διευρύνθηκε η ετήσια φορολογική βάση κατά €1,46 δις για το χρονικό διάστημα 2011 – 2014 με έτος βάσης το 2010. Το όφελος που προκύπτει για το ελληνικό δημόσιο από αυτό το ποσό αντιστοιχεί σε €400 εκατομμύρια ανά έτος. Η διεύρυνση αυτή υπολογίστηκε ότι αντιστοιχεί για την τετραετία σε περίπου 1,2% του ΑΕΠ της χώρας.
- Οι παρατηρήσεις που προέκυψαν το χρονικό διάστημα 2011 – 2014 στις σχετικές εκθέσεις των νόμιμων ελεγκτών ήταν τουλάχιστον €165 εκ. χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις σε αυτό το

ποσό ή οι μη ποσοτικοποιημένες παρατηρήσεις από τις οποίες ενδέχεται να προκύπτουν επιπλέον φόροι.

- Η διατήρηση αυξημένων δηλωθεισών φορολογικών αναμορφώσεων σε σχέση με το 2010 έχει θετική επίδραση στα φορολογικά έσοδα καθώς είτε πληρώνεται επιπλέον φόρος εισοδήματος στην περίπτωση των κερδοφόρων επιχειρήσεων είτε μειώνονται οι φορολογικές ζημίες στην περίπτωση των ζημιολόγων επιχειρήσεων.
- Παρά το γεγονός ότι το χρονικό διάστημα 2011 – 2014 η χώρα βρισκόταν στη μέση της οικονομικής κρίσης τα φορολογικά έσοδα ενισχύθηκαν και μειώθηκε ο χρονικός ορίζοντας είσπραξης τους λόγω της συχνότητας των ελέγχων φορολογικής συμμόρφωσης σε ετήσια βάση.
- Οι ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες μπορούν να προσδιορίζουν με μεγαλύτερη ακρίβεια τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και με αυτόν τον τρόπο μειώνεται η ανάγκη για «προβλέψεις» φόρων ανέλεγκτων χρήσεων.

Στην ίδια έρευνα ελέγχθηκε και η αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού με τη χρήση του δείκτη δηλωθεισών φορολογικών αναμορφώσεων προς τον κύκλο εργασιών. Παρατηρήθηκε ότι οι δηλωθείσες λογιστικές διαφορές παρουσιάζουν σταθερή αυξητική πορεία (3,43%) σε σχέση με το 2010 (2,45%). Ακόμη, χρησιμοποιήθηκε ο δείκτης του 0,5% που ορίζεται με βάση την ΠΟΛ 1159/2011. Μέσα στα θετικά συμπεράσματα της έρευνας περιλαμβάνεται το γεγονός ότι βελτιώνεται η συμμόρφωση των ελεγχόμενων οικονομικών οντοτήτων προς τις φορολογικές διατάξεις, ενώ ταυτόχρονα με την εφαρμογή του μέτρου διαμορφώνεται πιο συνεπής φορολογική συνείδηση.

Εκτός όμως από το κράτος και τις διοικήσεις των οικονομικών οντοτήτων όφελος φαίνεται να έχουν και οι εργαζόμενοι στις ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες μέσω της εξειδίκευσης και της τεχνικής κατάρτισης που αποκτούν από την εφαρμογή του μέτρου, με την εξοκείωση με τις φορολογικές διατάξεις και την επίτευξη υψηλού επιπέδου ποιότητας.

Παρόμοιες απόψεις σχετικά με τη χρησιμότητα και την αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού φαίνεται να εκφράζει και ο ΣΕΒ. Σύμφωνα με τον Σφακάκη, σύμβουλο διοίκησης του ΣΕΒ σε θέματα φορολογικής πολιτικής σε παρουσίασή του σε Συνέδριο του ΣΕΒ (2018), η χρησιμότητα του φορολογικού πιστοποιητικού έγκειται στη συμβολή χωρίς παρατάσεις περαίωσης των φορολογικών ελέγχων, στην υποστήριξη της κουλτούρας συμμόρφωσης, στην ενίσχυση των δημοσίων εσόδων, στη μείωση της φορολογικής αβεβαιότητας των επιχειρήσεων.

Από τα παραπάνω στοιχεία αντιλαμβάνεται κανείς την ωφελιμότητα, τη χρησιμότητα και την προοπτική του φορολογικού πιστοποιητικού ως μέτρου φορολογικής πολιτικής και συμμόρφωσης των ελληνικών οικονομικών οντοτήτων. Για όλους τους παραπάνω λόγους επιλέχθηκε το συγκεκριμένο θέμα προς μελέτη για την εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

Σύμφωνα με τους Νεγκάκη & Ταχυνάκη (2017) η αύξηση και ανάπτυξη των επιχειρήσεων έχουν δημιουργήσει την ανάγκη υιοθέτησης νέων διαδικασιών ελέγχου και νέων μέτρων προκειμένου να επιτυγχάνεται η ορθή λειτουργία της οικονομικής οντότητας αλλά ταυτόχρονα να εξασφαλίζεται και η εύλογη λειτουργία της. Ο τρόπος με τον οποίο σήμερα οι οικονομικές οντότητες λειτουργούν και εντάσσονται μέσα στην εθνική οικονομία πρέπει να παρακολουθείται από το κράτος το οποίο οφείλει να προσαρμόζεται άμεσα στις εξελίξεις και να παρέχει εργαλεία ελέγχου και ανάλυσης των δεδομένων έτσι ώστε να καταπολεμείται η φοροδιαφυγή και να επωφελούνται οι πολίτες.

Το φορολογικό πιστοποιητικό εξυπηρετεί στην έγκαιρη καταβολή των οφειλόμενων φόρων, διασφαλίζει τους μετόχους και επενδυτές για την ορθή φορολογική εικόνα της οικονομικής οντότητας. Αυτό συμβαίνει γιατί ο έλεγχος φορολογικής συμμόρφωσης επιβάλλεται μέσω του εργαλείου του φορολογικού πιστοποιητικού και παράλληλα μειώνονται τα πρόστιμα και οι κυρώσεις για τις οικονομικές οντότητες γιατί οι φορολογικοί έλεγχοι που λαμβάνουν χώρα για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού εντοπίζουν εγκαίρως και διορθώνουν τυχόν λάθη και παραλείψεις (Σούρμπης, 2016). Ταυτόχρονα, μειώνεται με την εφαρμογή αυτού του μέτρου η ανάγκη σχηματισμού προβλέψεων για μελλοντικούς φόρους κάτι

το οποίο βέβαια συμβαίνει σταδιακά και εφόσον η φορολογική κατάσταση της οικονομικής οντότητας παρουσιάζει σταθερή πορεία.

Είναι σημαντικό επομένως το γεγονός ότι το φορολογικό πιστοποιητικό συμβαδίζει με τις ανάγκες της κοινωνίας παρά το γεγονός ότι δε συμβαδίζει απόλυτα με την κουλτούρα των ελληνικών επιχειρήσεων οι οποίες στην πλειοψηφία τους είναι οικογενειακές ή πολύ μικρές και προσπαθούν να αποφύγουν τους φορολογικούς και κάθε άλλου είδους ελέγχους. Ωστόσο, το συγκεκριμένο μέτρο λειτουργεί θετικά και επωφελώς και για τα δύο μέρη (κράτος και οικονομικές μονάδες) με αποτέλεσμα να μην υπάρχει ο φόβος σχεδιασμού ενός συστήματος το οποίο δεν εξυπηρετεί τις ανάγκες της κοινωνίας και αγνοεί τις αντιλήψεις των πολιτών (Μάρκοβιτς, 2017).

Το θέμα του φορολογικού πιστοποιητικού παρά το γεγονός ότι είναι σχετικά πρόσφατο έχει απασχολήσει τη σύγχρονη βιβλιογραφία και τη νομική αρθρογραφία. Για παράδειγμα, ο Πανταζόπουλος (2017) ασχολήθηκε με τις νομικές ενέργειες οι οποίες ακολουθούν μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου. Συγκεκριμένα, κατέγραψε το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου καθώς και το χρονοδιάγραμμα όλης της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου από την έναρξή του μέχρι την προσφυγή στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια. Ωστόσο, οι έρευνες που αφορούν την εξέταση της αποτελεσματικότητας του μέτρου εκλείπουν.

### **2.3.1. Βασικές Έννοιες και Ορισμοί**

Σύμφωνα με το Ν.2238/1994 προβλέπεται η δημιουργία ενός ετήσιου πιστοποιητικού το οποίο αφορά τις Α.Ε. και τις Ε.Π.Ε. των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις γίνονται αντικείμενο ελέγχου από ελεγκτές ή και ελεγκτικά γραφεία. Το πιστοποιητικό εκδίδεται εφόσον υπάρξει φορολογικός έλεγχος ο οποίος διενεργείται από ελεγκτές ή και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008. Το Υπουργείο Οικονομικών και η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) προσδιορίζουν το ειδικό πρόγραμμα ελέγχου το οποίο αναβαθμίζεται ετησίως και συμβαδίζει με όσα ορίζονται στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Το ειδικό αυτό πρόγραμμα ορίζει τα φορολογικά αντικείμενα επί των οποίων πραγματοποιείται ο έλεγχος στις επιχειρήσεις.

Το Ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό απαρτίζεται από δύο μέρη:

- A) την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης και
- B) το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων.

Η σύνταξη της Έκθεσης γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζει η ΠΟΛ. 1159/2011 και με βάση το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000. Η Έκθεση καλύπτει όλα τα αντικείμενα του προγράμματος ελέγχου που οφείλουν να ακολουθήσουν οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. Το Προσάρτημα περιλαμβάνει πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρία καθώς επίσης και ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της φορολογικής συμμόρφωσης.

### **2.3.2.Θεσμικό Πλαίσιο**

Το φορολογικό πιστοποιητικό διέπεται από το Ν.2238/1994 και την απόφαση ΠΟΛ. 1159/2011. Το άρθρο 6 της ΠΟΛ 1159/22.07.2011 και η διευκρινιστική που δόθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών στις 16/11/2011 υποδεικνύουν όλα τα βήματα του προγράμματος ελέγχου και τις διαδικασίες που ορίζει το θεσμικό πλαίσιο για την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού. Το πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει τα εξής κεφάλαια:

1. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου
2. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρίας
3. Έλεγχος φορολογίας εισοδήματος
4. Έλεγχος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)
5. Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ)
6. Έλεγχος φορολογίας ακινήτων (φόρου ακίνητης περιουσίας -ΦΑΠ, δήλωσης στοιχείων ακινήτων – Ε9, φόρου υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων – Ν. 265/1992)
7. Έλεγχος τέλους χαρτοσήμου
8. Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων
9. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
10. Ενδοομιλικές συναλλαγές
11. Ηλεκτρονικό εμπόριο (E-commerce).

Τα βασικά φορολογικά αντικείμενα που ελέγχονται για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού είναι η φορολογία εισοδήματος, ο ΦΠΑ, ο ΚΒΣ, η

φορολογία ακινήτων, τα τέλη χαρτοσήμου, οι παρακρατούμενοι φόροι, οι μετασχηματισμοί των οικονομικών μονάδων, τα transfer pricing και το ηλεκτρονικό εμπόριο<sup>1</sup>. Εκτός από τα προηγούμενα φορολογικά αντικείμενα ορίζονται και ειδικά αντικείμενα. Τέτοια είναι ο φόρος ακίνητης περιουσίας, η δήλωση στοιχείων ακινήτων, ο ειδικός φόρος επί των ακινήτων και ο φόρος υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων.

Ακόμη, ειδικά αντικείμενα των παρακρατούμενων φόρων είναι τα εξής (Απόφαση ΠΟΛ 1159/2011):

1. Μισθωτές υπηρεσίες: Φόρος μισθωτών υπηρεσιών, αποζημίωση λόγω απόλυσης μισθωτών.
2. Αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών: Φόρος επί αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα.
3. Εισοδήματα εμπορικών επιχειρήσεων: (α) αμοιβές εργοληπτών τεχνικών έργων, ενοικιαστών δημοσίων προσόδων κλπ., (β) αμοιβές αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών από αλλοδαπούς κλπ. οίκους, (γ) προμήθειες αγαθών και υπηρεσιών στο δημόσιο και τα ΝΠΔΔ, (δ) προμήθειες, μεσιτείες, διευκολύνσεις, (ε) κέρδη από μεταβίβαση στοιχείων επιχείρησης, (στ) εισόδημα μισθών και λοιπών απολαβών εταίρων ΕΠΕ, (ζ) μισθοί μελών Δ.Σ. μη ασφαλισμένων στο ΙΚΑ, (η) πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑ.
4. Αμοιβές που καταβάλλονται στην αλλοδαπή: Αμοιβές καλλιτεχνών ή συγκροτημάτων για εκδηλώσεις στην Ελλάδα, αποζημιώσεις ή δικαιώματα για χρήση κινηματογραφικών ταινιών και συναφών μέσων, λοιπές αποζημιώσεις σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμούς χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, αμοιβές για μελέτες, σχέδια, έρευνες σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμούς χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.
5. Κινητές αξίες: Τόκοι που καταβάλλονται στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, που εισπράττονται από την αλλοδαπή, τόκοι από πράξεις repo's και reverse repo's, τόκοι έντοκων τίτλων ειδικών πιστωτικών ιδρυμάτων, διανεμόμενα κέρδη ΑΕ, παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα, υπεραπόδοση επένδυσης μαθηματικών αποθεματικών, λοιπά εισοδήματα

---

<sup>1</sup> ΠΟΛ 1159/22.07.2011

κινητών αξιών και αμοιβές ή αποζημιώσεις μελών Δ.Σ. χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση.

6. Χρηματιστηριακές συναλλαγές (φόρος επ' αυτών).

Στο πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία της ελεγχόμενης εταιρίας τα οποία είναι<sup>2</sup>:

- Ταυτότητα ελέγχου: Στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης (π.χ. ΑΦΜ και ΔΥΟ), εντολή ελέγχου, υπάλληλοι που ελέγχουν, ελεγχόμενα οικονομικά έτη.
- Βασικά δεδομένα ελεγχόμενης επιχείρησης: Νομική μορφή, σύσταση, διάρκεια, έδρα, αντικείμενο εργασιών και σκοπός, τηρούμενα βιβλία.
- Λειτουργικά δεδομένα ελεγχόμενης επιχείρησης: Μετοχικό κεφάλαιο, μέτοχοι, έγκριση ισολογισμών, διοίκηση, διεύθυνση εταιρίας και εκπροσώπηση, προϊστάμενος λογιστηρίου, συμμετοχές σε επιχειρήσεις, εγκαταστάσεις ελεγχόμενης επιχείρησης, απασχολούμενο προσωπικό, μεταφορικά μέσα.
- Συναλλακτική κίνηση, οικονομικά αποτελέσματα, δηλώσεις: Κατάστρωση αποτελεσμάτων, ανάλυση κυριότερων λογαριασμών εξόδων, δηλώσεις που υποβλήθηκαν.
- Ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις ελέγχου: Έλεγχος πρώτης ημέρας (θεώρηση τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, έλεγχος ταμείου και αξιογράφων).

Στο πρόγραμμα ελέγχου εντάσσεται και η φορολογία εισοδήματος. Κατά τον έλεγχο αυτής περιλαμβάνονται οι δαπάνες μισθοδοσίας, οι δωρεές, τα ασφάλιστρα, οι δαπάνες αυτοκινήτων, οι δεδουλευμένοι τόκοι, η αξία πρώτων υλών, οι φόροι και τα τέλη, οι αποσβέσεις, οι δαπάνες βελτιώσεων/ προσθηκών σε μισθωμένα ακίνητα, τα μαθηματικά αποθέματα, ζημιά από πώληση/ κατεδάφιση ακινήτου, πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, δικαιώματα/ έξοδα διοικητικής υποστήριξης, δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, έξοδα πρώτης εγκατάστασης, πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού, δαπάνες διαφήμισης, μισθώματα σε εταιρίες leasing, ζημιές από παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα, δαπάνες επιμόρφωσης προσωπικού, αγορά Η/Υ για τηλεργασία, δαπάνες ταξιδιών, δαπάνες ξενοδοχείων,

---

<sup>2</sup> ΠΟΛ 1159/22.07.2011



ανταποδοτικό τέλος συμμετοχής σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης, δώρα, παροχές επιβράβευσης απόδοσης, δαπάνες διοργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων, έξοδα κινητής τηλεφωνίας, δαπάνες κάλυψης ενοικίου, δαπάνες παιδικών και βρεφονηπιακών σταθμών, χρηματικά βραβεία σε εργαζόμενους επιχείρησης, δαπάνες ειδικής ενδυμασίας προσωπικού, αναμόρφωση δαπανών λόγω ύπαρξης αφορολόγητων εσόδων, αμοιβές μελών Δ.Σ., δάνεια σε τρίτα πρόσωπα, καταβολή αποζημιώσεων, οικειοθελείς παροχές σε εργαζόμενους, ποινικές ρήτρες/ πρόστιμα/ χρηματικές ποινές, αποθεματικά, επιχορηγήσεις, ζημιές, μεταβιβάσεις συμμετοχών, πληρωμές σε αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή/ και σε κράτη που υπόκεινται σε προνομιακό καθεστώς του άρθρου 51<sup>Α</sup> του Ν. 2238/1994.

Όσον αφορά τον έλεγχο για τον φόρο προστιθέμενης αξίας εξετάζεται ο προσδιορισμός της εταιρικής εικόνας εξ' απόψεως ΦΠΑ, οι λογιστικές επαληθεύσεις και η ορθή συμπλήρωση δηλώσεων ΦΠΑ, ο ΦΠΑ εκροών, ο ΦΠΑ εισροών, οι υπόλοιπες ελεγκτικές διαδικασίες.

Όσον αφορά τον Κ.Β.Σ. γίνονται γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, ελέγχεται η συμφωνία μεταξύ των βιβλίων και γίνονται ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως έλεγχος ταμείου ή έλεγχος βιβλίου αποθήκης. Όσον αφορά τον έλεγχο φορολογίας ακινήτων εξετάζεται ο ΦΑΠ, η δήλωση στοιχείων ακινήτων, ο φόρος υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων. Όσον αφορά το τέλος χαρτοσήμου, εξετάζονται τα δάνεια, οι αμοιβές μελών Δ.Σ., η εκχώρηση απαίτησης, η αναδοχή χρέους, οι καταθέσεις και αναλήψεις μετόχων, εταίρων κλπ. και τα παρεπόμενα σύμφωνα.

Όσον αφορά τις υποχρεώσεις των παρακρατούμενων φόρων εξετάζεται ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών, οι εργολήπτες τεχνικών έργων, ενοικιαστές δημοσίων κλπ. προσόδων, οι αμοιβές αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών από αλλοδαπούς κλπ. οίκους, οι προμήθειες αγαθών και υπηρεσιών από δημόσιες υπηρεσίες, ΟΤΑ, κοινωφελή ιδρύματα, επιχειρήσεις κοινής ωφελείας και ΝΠΔΔ γενικά, το εισόδημα κινητών αξιών, μερίσματα από αλλοδαπές ΑΕ και ΕΠΕ, τόκοι καταθέσεων, τόκοι από πράξεις repos και reverse repos, τόκοι έντοκων τίτλων ειδικών πιστωτικών ιδρυμάτων, παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα, εισοδήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων από κινητές αξίες στην Ελλάδα, ΑΕ διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών και άλλα εισοδήματα κινητών αξιών καθώς και αμοιβές ή αποζημιώσεις μελών Δ.Σ. ΑΕ χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση.

Ακόμη, εξετάζεται το εισόδημα μισθών και λοιπών απολαβών εταιρών ΕΠΕ, οι αμοιβές ελεύθερων επαγγελματιών, οι προμήθειες, μεσιτείες, διευκολύνσεις προς δημόσιους οργανισμούς, ΝΠΔΔ κοινωφελή ιδρύματα, επιτηδευματίες, συνεταιρισμούς κλπ., οι μισθοί μελών ΔΣ ΑΕ που δεν είναι ασφαλισμένοι στο ΙΚΑ, η παρακράτηση φόρου στα ποσά που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα για αποζημιώσεις ή δικαιώματα για τη χρήση ή παραχώρηση χρήσης στην Ελλάδα κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και για την αναπαραγωγή βιντεοκασετών, η παρακράτηση φόρου στα λοιπά ποσά που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα για λοιπές αποζημιώσεις και δικαιώματα της παραγράφου 6 του άρθρου 13 Ν. 2238/94, η παρακράτηση φόρου στα ποσά που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα που αναλαμβάνουν στην Ελλάδα κατάρτιση μελετών και σχεδίων ή τη διεξαγωγή ερευνών τεχνικής, οικονομικής ή επιστημονικής γενικά φύσεως κλπ., η φορολογία βραβείων σε αθλητές εθνικών ομάδων, οι αμοιβές σε ξένους καλλιτέχνες ή συγκροτήματα για συμμετοχή σε εκδηλώσεις στην Ελλάδα, η αποζημίωση Ν. 2112/1920 λόγω απόλυσης μισθωτών, τα διανεμόμενα κέρδη ΑΕ και ΕΠΕ, η υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων, τα κέρδη – ωφέλεια από μεταβίβαση/ εκχώρηση στοιχείων, η πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑΑ, οι παροχές σε χρήμα πέραν των τακτικών αποδοχών που καταβάλλονται σε χρήμα πέρα των τακτικών αποδοχών που καταβάλλονται μέχρι το οικονομικό έτος 2013 σε στελέχη πιστωτικών ιδρυμάτων, ο ειδικός φόρος τηλεοπτικών διαφημίσεων.

Όσον αφορά τις δαπάνες που ελέγχονται, αυτές εξαρτώνται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα:

- ✓ Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα έως και 50 εκατ. ευρώ ελέγχονται δαπάνες που υπερβαίνουν τα €15.000.
- ✓ Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 50 εκατ. ευρώ έως 100 εκατ. ευρώ ελέγχονται δαπάνες που υπερβαίνουν τα €25.000.
- ✓ Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 100 εκατ. ευρώ έως 200 εκατ. ευρώ ελέγχονται δαπάνες που υπερβαίνουν τα €35.000.
- ✓ Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 200 εκατ. ευρώ έως 500 εκατ. ευρώ ελέγχονται δαπάνες που υπερβαίνουν τα €50.000.

- ✓ Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 500 εκατ. ευρώ έως 1000 εκατ. ευρώ ελέγχονται δαπάνες που υπερβαίνουν τα €70.000.
- ✓ Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός δις ευρώ ελέγχονται δαπάνες που υπερβαίνουν τα €90.000.

### **2.3.3. Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης**

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1124/18.06.2015 οι περιπτώσεις που προκύπτουν με βάση τα συμπεράσματα της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών και Ελεγκτικών Γραφείων είναι οι εξής:

1. Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη: Σε 15 ημέρες από την υποβολή της στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρία επιστολή στην οποία αναφέρεται ότι δεν προέκυψαν από τον έλεγχο παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας και οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων. Σε 18 μήνες και εφόσον δεν έχουν εντοπιστεί παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών ο έλεγχος θεωρείται περαιωμένος.
2. Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης: Εφόσον προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση επισημαίνονται ως θέματα έμφασης και εκδίδεται εντολή ελέγχου για αυτά.
3. Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη: Εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Αν υπάρχουν διαφορές που μπορεί να καταλογιστούν με τον έλεγχο μόνο ειδικών αντικειμένων, εκδίδεται εντολή ελέγχου για αυτά τα αντικείμενα.
4. Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος: Εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

Η Έκθεση ολοκληρώνεται και υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρία μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο δέκα (10) ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης αυτής. Η συμπλήρωση γίνεται ηλεκτρονικά από τους Νόμιμους Ελεγκτές στο Υπουργείο Οικονομικών το αργότερο σε δέκα (10) ημέρες μετά την καταληκτική ημερομηνία έγκρισης του ισολογισμού της επιχείρησης από την Γενική Συνέλευση των Μετόχων.

Περιπτώσεις εταιριών που ελέγχονται επιπλέον του δείγματος μπορεί να αφορούν (Απόφαση ΠΟΛ 1159/2011):

- ✓ Λήψη ή έκδοση πλαστών – εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39<sup>A</sup> του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται σαν καταληκτικές για τη χορήγησή της, αναφορά από τους νόμιμους ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ό,τι αφορά το φορολογικό έλεγχο που πραγματοποίησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιριών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν. 3693/2008 από τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.
- ✓ Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.
- ✓ Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από 70% του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο μετά από απόφαση της επιτροπής και της διαδικασίας που προβλέπεται στην παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου.
- ✓ Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου.

Και οι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υπόκεινται σε ποιοτικό έλεγχο από συνεργεία στελεχών της ΕΛΤΕ και ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών. Ο έλεγχος πραγματοποιείται στους φακέλους τεκμηρίωσης.

#### **2.3.4. Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων**

Οι Ελεγκτές και τα Ελεγκτικά γραφεία τηρούν αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης του ειδικού φορολογικού ελέγχου για κάθε Έκθεση που έχουν συντάξει μέρος της οποίας αποτελεί το Προσάρτημα. Σε αυτό αναλύονται και τεκμηριώνονται συγκεντρωτικά τα ευρήματα της Έκθεσης και η εργασία η οποία έχει εκτελεστεί. Στην αναλυτική έκθεση τεκμηρίωσης υπάρχει η περιγραφή της ελεγκτικής εργασίας των ελεγκτών με τεκμηρίωση για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται των ευρημάτων του ελέγχου. Αυτή η περιγραφή μπορεί να αφορά είτε την πλήρη συμμόρφωση της εταιρίας με τη φορολογική νομοθεσία είτε παραβάσεις.

Μέρος της τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου το οποίο υπογράφει και ο υπεύθυνος ελεγκτής. Η διαδικασία της τεκμηρίωσης πρέπει να καταγράφεται με τέτοιο τρόπο ώστε ένας τρίτος έμπειρος ελεγκτής να είναι σε θέση να επαληθεύσει την εργασία που έχει εκτελεστεί και το εξαχθέν συμπέρασμα. Οι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία οφείλουν να τηρούν τον φάκελο τεκμηρίωσης κάθε επιχείρησης για τουλάχιστον επτά (7) έτη από την ημερομηνία έκδοσης της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης. Ακόμη, υποχρεούνται να προσκομίζουν τους φακέλους σε περίπτωση που ζητηθεί από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Η τεκμηρίωση του φορολογικού ελέγχου ολοκληρώνεται εξήντα (60) ημέρες μετά την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών (Απόφαση ΠΟΛ 1159/2011).

Οι φορολογικές αρχές εκτελούν δειγματοληπτικούς ελέγχους σε εταιρίες που έχουν ελεγχθεί από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση σε ένα δείγμα της τάξης του 9% επί του συνόλου των εταιριών. Οι έλεγχοι αυτοί αφορούν όλα τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου. Για κάθε βήμα του ελέγχου που έλαβε χώρα πρέπει να υπάρχει και η αντίστοιχη παραπομπή στον φάκελο του ελέγχου. Σε αυτόν αναλύονται τα εξής:

- Μεθοδολογία επιλογής δείγματος
- Αναλυτική περιγραφή της εκτελεσθείσας εργασίας
- Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία
- Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

### **2.3.5. Μεθοδολογία και Δειγματοληψία Ελέγχου Φορολογικής Συμμόρφωσης Παρ. 5 Άρθρου 82 Ν. 2238/1994.**

Στο σημείο αυτό κρίθηκε σκόπιμο να γίνει κάποια αναφορά στη μεθοδολογία και τη δειγματοληψία του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης δίνοντας έμφαση στους κινδύνους οι οποίοι συνυπολογίζονται αλλά και στα κριτήρια επιλογής του δείγματος με βάση τα όσα ορίζει ο Ν. 2238/1994.

Ο ελεγκτικός κίνδυνος αποτελεί συνάρτηση του κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας και του κινδύνου μη εντοπισμού. Η εκτίμηση των κινδύνων γίνεται με βάση ελεγκτικές διαδικασίες συλλογής των απαραίτητων στοιχείων που αποκτούνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Η εκτίμηση αποτελεί θέμα επαγγελματικής κρίσης και δεν μπορεί να μετρηθεί με απόλυτη ακρίβεια.

Ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος/ ανακρίβειας περιλαμβάνει δύο συστατικά: τον ενδογενή κίνδυνο και τον κίνδυνο των δικλίδων. Και οι δύο απορρέουν από τη φύση των λογαριασμών, συναλλαγών και της λειτουργίας της επιχείρησης και υπάρχουν χωρίς εξάρτηση από τον διενεργούμενο έλεγχο είτε αυτός αφορά τις οικονομικές καταστάσεις είτε τον έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης. Ο κίνδυνος δικλίδων αφορά την περίπτωση που ένα ουσιώδες σφάλμα λαμβάνει χώρα χωρίς να αποτραπεί ή εντοπιστεί και διορθωθεί εγκαίρως από τις εσωτερικές δικλίδες της επιχείρησης.

Προκειμένου τέτοιου είδους σφάλματα να εντοπίζονται και να αποτρέπονται εγκαίρως απαιτείται κατανόηση του περιβάλλοντος της επιχείρησης, της φύσης των συναλλαγών και των υπολοίπων των λογαριασμών της και των σχετικών εσωτερικών δικλίδων. Κατά τη διαδικασία του ελέγχου ο ελεγκτής κρίνει αν ο εντοπιζόμενος ή διαφαινόμενος κίνδυνος<sup>3</sup>:

- Αφορά κίνδυνο απάτης.
- Σχετίζεται με σημαντικές αλλαγές που έλαβαν χώρα στην ελεγχόμενη οντότητα (οικονομικές, διοικητικές, λογιστικές κλπ.).
- Απορρέει από την πολυπλοκότητα των συναλλαγών, ασυνήθεις συναλλαγές ή τη διενέργεια σημαντικών συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη (transfer pricing).
- Επηρεάζεται σε σημαντικό βαθμό από υποκειμενικότητα.

Φυσικά υφίσταται και ο κίνδυνος μη εντοπισμού, δηλαδή ο κίνδυνος ο ελεγκτής να μην μπορέσει να εντοπίσει ένα σφάλμα ή μια ανακρίβεια που μπορεί να είναι ουσιώδες μεμονωμένο ή συναθροιζόμενο με άλλα σφάλματα. Κάτι τέτοιο

---

<sup>3</sup> Ν. 2238/1994 άρθρ. 82 παρ. 5

εξαρτάται από την αποτελεσματικότητα της ελεγκτικής διαδικασίας και του τρόπου εφαρμογής της από τον ελεγκτή. Οι νόμιμοι ελεγκτές προσπαθούν να διαχειριστούν τον ελεγκτικό κίνδυνο μεταβάλλοντας τη φύση, την έκταση και τον χρόνο εκτέλεσης των ελεγκτικών εργασιών και των μεθόδων απόκτησης των ελεγκτικών τεκμηρίων.

Όσον αφορά τους εντοπισμένους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος ο ελεγκτής διαμορφώνει τη βάση για την επιλογή της κατάλληλης ελεγκτικής προσέγγισης, το σχεδιασμό και την εκτέλεση των αναγκαίων ελεγκτικών διαδικασιών. Με βάση τις εκτιμήσεις του ελεγκτή μπορεί να αποφασιστεί ότι:

- Η διενέργεια μόνο διαδικασιών ουσιαστικής επαλήθευσης (substantive procedures) είναι κατάλληλη. Οι διαδικασίες ουσιαστικής επαλήθευσης είναι διαδικασίες ελέγχου που έχουν σχεδιαστεί ώστε να εντοπίζουν ουσιώδη σφάλματα στις επιμέρους περιοχές ελέγχου και παραδοχές. Για αυτό ο ελεγκτής μπορεί να εξαιρεί την επίδραση δικλίδων από τη σχετική εκτίμηση κινδύνου. Αυτό μπορεί να οφείλεται στο ότι οι ελεγκτικές διαδικασίες δεν εντόπισαν αποτελεσματικές δικλίδες σχετικά με τις εξεταζόμενες παραδοχές ή επειδή η δοκιμασία δικλίδων θα μπορούσε να είναι αναποτελεσματική. Για αυτό ο ελεγκτής μπορεί να μην εξετάζει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εφόσον δεν προτίθεται να βασιστεί στη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων κατά τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ουσιαστικών διαδικασιών.
- Θα χρησιμοποιήσει μια συνδυασμένη προσέγγιση τόσο με διαδικασίες ουσιαστικής επαλήθευσης όσο και με δοκιμασίες δικλίδων. Οι δοκιμασίες δικλίδων μπορεί να επιτύχουν αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση του εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος για συγκεκριμένες παραδοχές. Τέτοιες διαδικασίες αφορούν ελεγκτικές διαδικασίες σχεδιασμένες να αξιολογήσουν την επάρκεια και λειτουργική αποτελεσματικότητα των υφιστάμενων δικλίδων στην αποτροπή ή τον εντοπισμό και τη διόρθωση ουσιωδών σφαλμάτων.

Ο ελεγκτής έχει στη διάθεσή του ορισμένα μέσα για την επιλογή των μονάδων προς δοκιμασία. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 500 τα διαθέσιμα αυτά μέσα είναι τα εξής<sup>4</sup>:

---

<sup>4</sup> Ν. 2238/1994 άρθρ. 82 παρ. 5

- Η επιλογή όλων των μονάδων (100% εξέταση): Ο ελεγκτής εξετάζει 100% όλες τις μονάδες. Κάτι τέτοιο δεν είναι εφικτό στην περίπτωση ελέγχου δικλίδων αλλά συνηθίζεται για αναλυτικούς ελέγχους. Είναι μάλιστα ενδεδειγμένη διαδικασία όταν ο πληθυσμός απαρτίζεται από μικρό αριθμό μονάδων μεγάλης αξίας, όταν υπάρχει σημαντικός κίνδυνος και δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικά άλλα μέσα και όταν είναι δυνατή χωρίς να συνεπάγεται δυσανάλογη αύξηση του κόστους του ελέγχου.
- Στοχοθετημένη επιλογή συγκεκριμένων μονάδων: Οι μονάδες που επιλέγει ο ελεγκτής μπορεί να περιλαμβάνουν μεγάλης αξίας ή βασικές μονάδες του πληθυσμού (που είναι ύποπτες ή επιρρεπείς σε κίνδυνο), να είναι άνω ενός ορισμένου ποσού μονάδες, να είναι μονάδες από τις οποίες ο ελεγκτής επιθυμεί να αντλήσει πληροφορίες.
- Ελεγκτική δειγματοληψία (στατιστική ή μη): Σχεδιάζεται με τέτοιο τρόπο ώστε να είναι δυνατή η εξαγωγή συμπερασμάτων για το σύνολο του πληθυσμού.

Όσον αφορά τον έλεγχο εσωτερικών δικλίδων πρόκειται αρχικά για τις θεμελιώδεις εσωτερικές δικλίδες. Η διοίκηση της επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την εύρυθμη λειτουργία ενός αποτελεσματικού συστήματος δικλίδων διαχείρισης και εσωτερικού ελέγχου. Η ύπαρξη ενός τέτοιου συστήματος μειώνει τον ελεγκτικό κίνδυνο που διατρέχουν οι νόμιμοι ελεγκτές. Οι ελεγκτές αξιολογούν ποιες δικλίδες είναι θεμελιώδεις και σχετίζονται με την αντιμετώπιση συγκεκριμένων φορολογικών κινδύνων που έχουν εντοπιστεί ώστε να επικεντρώσουν το ελεγκτικό τους ενδιαφέρον σε αυτές για τους σκοπούς του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης. Ο έλεγχος και η επιβεβαίωση της αποτελεσματικότητας των θεμελιωδών εσωτερικών δικλίδων μπορεί να μειώνει την ανάγκη διενέργειας ελεγκτικών διαδικασιών ουσιαστικής επαλήθευσης και τεκμηρίωσης.

Παραδείγματα εσωτερικών δικλίδων που σχετίζονται με τη φορολογική συμμόρφωση της ελεγχόμενης οντότητας είναι τα εξής<sup>5</sup>:

- Κατά τη δημιουργία νέου κωδικού πελάτη στο μηχανογραφικό σύστημα της ελεγχόμενης οντότητας ορίζονται οι προσήκοντες συντελεστές ΦΠΑ. Σε περίπτωση μειωμένου φορολογικού συντελεστή συγκεντρώνονται

---

<sup>5</sup> Ν. 2238/1994 άρθρ. 82 παρ. 5



και τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Η διαδικασία αυτή πρέπει να ελέγχεται σε κάθε περίπτωση από τον αρμόδιο υπάλληλο της επιχείρησης ο οποίος επιβεβαιώνει με τεκμήρια την ύπαρξη και ορθότητα των απαιτούμενων δικαιολογητικών.

- Κατά την έκδοση τιμολογίου πώλησης το μηχανογραφικό σύστημα αυτόματα προσαρμόζει τον ΦΠΑ που ισχύει για τον πελάτη ή την κατηγορία πώλησης. Η ορθότητα των εφαρμοζόμενων συντελεστών ΦΠΑ πρέπει να ελέγχεται περιοδικά και με συνέπεια από τον αρμόδιο υπάλληλο της επιχείρησης που προσυπογράφει το σχετικό φύλο εργασίας μαζί με τον αντίστοιχο προϊστάμενο που το εγκρίνει.
- Οι συντελεστές απόσβεσης καταχωρούνται στο μητρώο παγίων της ελεγχόμενης επιχείρησης και η ορθότητα της καταχώρησης ελέγχεται από τον προϊστάμενο λογιστηρίου.
- Η πρόσβαση στην εφαρμογή μητρώου παγίων της επιχείρησης περιορίζεται σε εξουσιοδοτημένα άτομα και σε τακτά χρονικά διαστήματα πραγματοποιείται επισκόπηση των αλλαγών στα δικαιώματα πρόσβασης από τον προϊστάμενο λογιστηρίου και τον οικονομικό διευθυντή που συνυπογράφουν το υποστηρικτικό φύλο εργασίας.
- Η διεύθυνση του λογιστηρίου τηρεί ημερολόγιο φορολογικών υποχρεώσεων με το οποίο παρακολουθεί τις προθεσμίες υποβολής των φορολογικών δηλώσεων και τακτοποίησης των σχετικών υποχρεώσεων. Το ημερολόγιο αυτό ελέγχεται και υπογράφεται από τον οικονομικό διευθυντή σε τακτά χρονικά διαστήματα.

Ο έλεγχος των εσωτερικών δικλίδων πραγματοποιείται με τις εξής μεθόδους<sup>6</sup>:

- Διερεύνηση μέσω ερωτημάτων (inquiry): Συνίσταται στην απόκτηση πληροφοριών από την ελεγχόμενη οντότητα μέσω ερωτημάτων.
- Παρατήρηση (observation): Στην περίπτωση απουσίας έγγραφων στοιχείων τεκμηρίωσης της εφαρμογής και λειτουργίας μιας εσωτερικής δικλίδας, η μέθοδος της παρατήρησης θεωρείται μια κατάλληλη μέθοδος για τη συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται και για

---

<sup>6</sup> Ν. 2238/1994 άρθρ. 82 παρ. 5

την επιβεβαίωση της λειτουργίας εσωτερικών δικλίδων με υλική υπόσταση (physical controls).

- Εξέταση (inspection): Χρησιμοποιείται για τον καθορισμό του βαθμού εκπλήρωσης των μη αυτοματοποιημένων μηχανογραφικών εσωτερικών δικλίδων.
- Επανεκτέλεση (reperformance): Παρέχει καλύτερη τεκμηρίωση από άλλες μεθόδους και για αυτό χρησιμοποιείται όταν ο συνδυασμός των τριών προηγούμενων μεθόδων δεν παρέχει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ότι η εσωτερική δικλίδα είναι αποτελεσματική.

Οι παράγοντες που καθορίζουν το πλήθος των ελεγχόμενων στοιχείων που συνίσταται σε περιπτώσεις εσωτερικού ελέγχου είναι οι εξής:

- Η συχνότητα εκτέλεσης μιας μη αυτοματοποιημένης διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου: Όσο μεγαλύτερη η συχνότητα τόσο μεγαλύτερος ο αριθμός των στοιχείων που πρέπει να εξεταστούν.
- Η διάρκεια του χρόνου εφαρμογής της υπό εξέταση εσωτερικής δικλίδας.
- Ο αναμενόμενος βαθμός απόκλισης από την υπό εξέταση δικλίδα: Όσο περισσότερες οι αποκλίσεις που αναμένονται τόσο μεγαλύτερος ο αριθμός των στοιχείων που πρέπει να ελεγχθούν.
- Η καταλληλότητα και η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων που θα συγκεντρωθούν ώστε να διασφαλιστεί ότι η προς εξέταση εσωτερική δικλίδα αποτρέπει ή αποκαλύπτει και διορθώνει έγκαιρα ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις στο επίπεδο κάθε ελεγχόμενης παραδοχής.
- Το επίπεδο διασφάλισης που παρέχουν οι υπόλοιπες εσωτερικές δικλίδες σχετικά με το συγκεκριμένο ελεγκτικό κίνδυνο. Όσο μεγαλύτερο το επίπεδο διασφάλισης του ελεγκτή τόσο λιγότερα τα στοιχεία που θα ελέγξει.
- Ο βαθμός αυτοματοποίησης των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου που εφαρμόζει η επιχείρηση.
- Ο βαθμός εξάρτησης των άλλων σημαντικών εσωτερικών δικλίδων από την υπό εξέταση εσωτερική δικλίδα. Σε περίπτωση που σημαντικές εσωτερικές δικλίδες βασίζονται στην υπό εξέταση δικλίδα, ο αριθμός των στοιχείων που θα ελεγχθούν είναι μεγάλος.

- Η φύση και η πολυπλοκότητα των εφαρμοζόμενων εσωτερικών δικλίδων.
- Οι πιθανές αλλαγές στο σχεδιασμό ή στη λειτουργία των εσωτερικών δικλίδων που εφαρμόζει η επιχείρηση.

### **2.3.6. Μέθοδοι και Διαδικασίες Διασφάλισης Ελεγκτικών Τεκμηρίων κατά τον Ουσιαστικό Έλεγχο**

Οι διαδικασίες ουσιαστικής επαλήθευσης διακρίνονται σε δοκιμασίες λεπτομερειών ή διεξοδικό έλεγχο σε επιμέρους κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις και σε διαδικασίες ουσιαστικής αναλυτικής διερεύνησης. Προκειμένου οι νόμιμοι ελεγκτές να επιλέξουν τις διαδικασίες ουσιαστικής επαλήθευσης βασίζονται στον βαθμό κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας ή σφάλματος συμπεριλαμβανομένου του εκτιμώμενου κινδύνου των εσωτερικών δικλίδων και την εκτιμώμενη αποτελεσματικότητα και βαθμό αποδοτικότητας των θεμελιωδών εσωτερικών δικλίδων. Για αυτό σημαντικό ρόλο διαδραματίζει η κρίση των νόμιμων ελεγκτών η οποία λαμβάνει υπόψη τη φύση των ελεγκτικών τεκμηρίων, το χρόνο συλλογής τους και το μέγεθος του δείγματος αναλόγως την περίπτωση.

Οι διαδικασίες ουσιαστικής αναλυτικής διερεύνησης βασίζονται στην προσέγγιση των τεσσάρων φάσεων δηλαδή<sup>7</sup>:

1. Στον προσδιορισμό της καταλληλότητας, την εκτίμηση της αξιοπιστίας των χρησιμοποιούμενων στοιχείων και τη διαμόρφωση της ανεξάρτητης προσδοκώμενης εκτίμησης.
2. Την οριοθέτηση του αποδεκτού περιθωρίου διακύμανσης.
3. Τον υπολογισμό της απόκλισης των πραγματικών τιμών από την προσδοκώμενη εκτίμηση.
4. Τη διερεύνηση των αιτιών της απόκλισης και τη συλλογή τεκμηρίων για την επεξήγηση αυτής της διαφοράς.

Οι παραδεκτοί τύποι ουσιαστικής αναλυτικής διερεύνησης είναι οι εξής:

1. Η ανάλυση τάσεων

---

<sup>7</sup> Ν. 2238/1994 άρθρ. 82 παρ. 5

2. Η ανάλυση αναλογιών με δείκτες
3. Η εξέταση της λογικότητας
4. Η ανάλυση παλινδρόμησης και συσχέτισης
5. Οι αναλυτικές μέθοδοι ανίχνευσης.

Όταν υπάρχουν στοιχεία με κοινά χαρακτηριστικά εφαρμόζεται στοχοθετημένη επιλογή. Για τον έλεγχο ο νόμιμος ελεγκτής εξετάζει τα ελεγχόμενα στοιχεία να είναι μεγάλης αξίας ή σημαντικά, να είναι πάνω από ένα ορισμένο ποσό και να εξυπηρετούν στην άντληση συγκεκριμένων πληροφοριών για τη φύση της επιχείρησης ή κάποιων συναλλαγών αυτής.

Ο ελεγκτής μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει στοχοθετημένη επιλογή στο 100% των στοιχείων του πληθυσμού των ελεγχόμενων στοιχείων ή σε λιγότερο με βάση το ποσοστό κάλυψης ή τον κίνδυνο. Σε αυτή την περίπτωση όμως τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών δεν μπορούν να προβληθούν στο σύνολο του ελεγχόμενου πληθυσμού. Ο ελεγκτής αποφασίζει αν τα ελεγχόμενα στοιχεία συνοδεύονται από τα αντίστοιχα ελεγκτικά τεκμήρια για το σύνολο του ελεγχόμενου πληθυσμού λαμβάνοντας υπόψη παράγοντες όπως τη σημαντικότητα των μη διορθωμένων σφαλμάτων, την αποτελεσματικότητα της διοίκησης και τις εσωτερικές δικλίδες που έχει θέσει, την εμπειρία από προηγούμενους ελέγχους, την αξιοπιστία των παρεχόμενων πληροφοριών και την κατανόηση της επιχείρησης και του περιβάλλοντός της.

Η ελεγκτική δειγματοληψία είναι η εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών σε ένα αντιπροσωπευτικό τμήμα ενός πληθυσμού στοιχείων με σκοπό να εξαχθεί ένα συμπέρασμα για το σύνολο των στοιχείων του πληθυσμού από τον οποίο επιλέχθηκε το εξετασθέν δείγμα. Αυτή η μέθοδος είναι κατάλληλη όταν <sup>8</sup>:

- Ο πληθυσμός των ελεγχόμενων στοιχείων απαρτίζεται από μεγάλο αριθμό στοιχείων.
- Μετά από έλεγχο εσωτερικών δικλίδων, διαδικασιών ουσιαστικής αναλυτικής διερεύνησης και δοκιμασιών λεπτομερειών, το επίπεδο του εγγενούς κινδύνου αλλά και του κινδύνου εσωτερικού ελέγχου παραμένουν υψηλά.

---

<sup>8</sup> Ν. 2238/1994 άρθρ. 82 παρ. 5

- Άλλα μέσα ή εναλλακτικές μέθοδοι δεν παρέχουν έγκυρα, επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

Συνοπτικά, με βάση τα παραπάνω προκύπτει ότι τα βήματα της ελεγκτικής διαδικασίας είναι τα εξής<sup>9</sup>:

1. Καθορισμός των σκοπών ελέγχου: Οι σκοποί του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης καθορίζεται από τα συμπεράσματα που πρέπει να εξαχθούν για το σύνολο του πληθυσμού που ελέγχεται.
2. Προσδιορισμός ελεγχόμενου πληθυσμού και της κατάλληλης δειγματοληπτικής μονάδας: Ορίζεται αρχικά ο ελεγχόμενος πληθυσμός, επιβεβαιώνεται η πληρότητά του, καθορίζεται η «μονάδα δειγματοληψίας» και ακολουθεί η προκαταρκτική εκτίμηση της συνολικής αξίας και φύσης του πληθυσμού, του πλήθους των στοιχείων που αποτελούν το συγκεκριμένο αντικείμενο ελέγχου και της ομοιογένειας ή ανομοιογένειας των στοιχείων του ελεγχόμενου πληθυσμού. Σε αυτή τη διαδικασία αποκλείονται στοιχεία στα οποία ταιριάζει καλύτερα η εφαρμογή της στοχοθετημένης επιλογής δηλαδή στοιχεία στα οποία μια ενδεχόμενη ανακρίβεια θα υπερέβαινε το ποσό ανακρίβειας που θα μπορούσε να γίνει αποδεκτό στον πληθυσμό.
3. Ορισμός της ανακρίβειας: Με τον όρο ανακρίβεια νοείται η διαφορά μεταξύ των στοιχείων που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και τις φορολογικές δηλώσεις της επιχείρησης και των ποσών που υποστηρίζονται με αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια από την εκτέλεση του δειγματοληπτικού ελέγχου.
4. Προσδιορισμός του μεγέθους του δείγματος ελέγχου: Για αυτό λαμβάνεται υπόψη η ανεκτή ανακρίβεια, η εκτιμώμενη ανακρίβεια, ο ελεγκτικός κίνδυνος, τα χαρακτηριστικά του υπό εξέταση πληθυσμού και οι υπόλοιπες ελεγκτικές εργασίες που εκτελέστηκαν για τον ίδιο λογαριασμό. Για να προσδιοριστεί το μέγεθος του δείγματος πρέπει να λάβει κανείς υπόψη του την εκτίμηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος. Απαιτείται, επομένως, να καθοριστεί η σχέση μεταξύ των διαφόρων επιπέδων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και του αντίστοιχου επιπέδου εμπιστοσύνης. Ανεκτή ανακρίβεια είναι το μέγιστο ποσό ανακρίβειας που μπορεί να γίνει αποδεκτό σε σχέση με τα εξεταζόμενα στοιχεία με βάση το οποίο προκύπτει επαρκές επίπεδο

---

<sup>9</sup> ΠΟΛ 1159/2011

διασφάλισης ότι τα εξεταζόμενα στοιχεία δεν περιέχουν ουσιώδη ανακρίβεια. Η ανεκτή ανακρίβεια δεν μπορεί να υπερβαίνει το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης. Η εκτιμώμενη ανακρίβεια είναι η εκ των προτέρων διαμορφωθείσα υποκειμενική εκτίμηση των νόμιμων ελεγκτών για το επίπεδο ανακρίβειας που περιέχεται σε ένα λογαριασμό ή πληθυσμό ελεγχόμενων στοιχείων. Όσο μικρότερο το εύρος ανάμεσα στην ανεκτή ανακρίβεια και την εκτιμώμενη ανακρίβεια τόσο πιο ακριβής απαιτείται να είναι η ελεγκτική εκτίμηση για την ανακρίβεια στον ελεγχόμενο πληθυσμό.

5. Προσδιορισμός της μεθόδου επιλογής του δείγματος ελέγχου: Το δείγμα μπορεί να προσδιοριστεί με στατιστική ή μη στατιστική δειγματοληψία. Οι μέθοδοι επιλογής δείγματος μπορεί να είναι η μέθοδος τυχαίας επιλογής, η μέθοδος πρόχειρης επιλογής, η μέθοδος συστηματικής επιλογής, η επιλογή κατά ομάδες, η δειγματοληψία της νομισματικής μονάδας και η μέθοδος μη στατιστικής ελεγκτικής δειγματοληψίας.

6. Εκτέλεση της ελεγκτικής δειγματοληψίας: Αν τα αρχικά αποτελέσματα του ελέγχου αποκαλύπτουν σημαντικές ανακρίβειες ενδείκνυται η διακοπή των δειγματοληπτικών επαληθευτικών διαδικασιών και η επιχείρηση οφείλει να εντοπίσει την πηγή των ανακρίβειών και να τις διορθώσει.

7. Αξιολόγηση ανακρίβειών και προβολή ανακρίβειών στον ελεγχόμενο πληθυσμό: Εξετάζεται η φύση και η αιτία των ανακρίβειών, η πιθανή σχέση τους με άλλα στάδια του ελέγχου. Οι πιο συνηθισμένες μέθοδοι προβολής των ανακρίβειών είναι η εκτίμηση αναλογίας και η εκτίμηση διαφοράς. Η πρώτη ενδείκνυται όταν η αξία των ανακαλυπτόμενων ανακρίβειών συνδέεται άμεσα με την αξία των δειγματοληπτικών μονάδων. Η δεύτερη ενδείκνυται όταν οι ανακρίβειες συνδέονται με την ίδια τη μονάδα δειγματοληψίας και όχι με το ύψος της νομισματικής αξίας της.

8. Αξιολόγηση αποτελεσμάτων ελεγκτικής δειγματοληψίας; Αξιολογούνται αφενός τα αποτελέσματα του δείγματος ελέγχου και αφετέρου αν η χρήση της ελεγκτικής διαδικασίας έχει παράσχει λογική βάση για την εξαγωγή εύλογων συμπερασμάτων σχετικά με τον υπό εξέταση πληθυσμό. Στο σημείο αυτό ελέγχεται η συνολική ανακρίβεια δηλαδή το άθροισμα της γνωστής ανακρίβειας που εντοπίστηκε και της προβαλλόμενης ανακρίβειας που προκύπτει από τη μέθοδο της προβολής των λαθών. Αν η συνολική

ανακρίβεια υπερβαίνει την εκτιμώμενη ανακρίβεια για ένα λογαριασμό τότε μπορεί να ισχυριστεί κανείς ότι το δείγμα είναι αποδεκτό. Το αποδεκτό ποσοστό απόκλισης είναι 10% του δειγματοληπτικού κινδύνου. Η συνολική ανακρίβεια είναι μεγαλύτερη από την εκτιμώμενη ανακρίβεια σε μη αποδεκτό επίπεδο όταν ο ελεγχόμενος πληθυσμός περιέχει σημαντική ανακρίβεια ή περιέχει μη σημαντική ανακρίβεια αλλά επειδή η εκτιμώμενη ανακρίβεια είναι πολύ μικρή ο πληθυσμός κρίνεται ως μη αποδεκτός ή το δείγμα ελέγχου οδηγεί σε ουσιώδη προβαλλόμενη ανακρίβεια. Αν έχουν εξεταστεί στοιχεία με τη μέθοδο της στοχοθετημένης επιλογής, συγκρίνεται το ποσοστό ανακρίβειας που έχει προκύψει με βάση αυτή τη μέθοδο με αυτό που προέκυψε από την ελεγκτική δειγματοληψία. Αν τα ποσοστά ανακρίβειας διαφέρουν σημαντικά πρέπει να εξεταστεί το ενδεχόμενο το δείγμα να μην ήταν αντιπροσωπευτικό. Σε αυτή την περίπτωση πρέπει να καθοριστεί αν απαιτείται επιπλέον ελεγκτική εργασία. Οι ανακρίβειες που προκύπτουν και από την ελεγκτική δειγματοληψία και από τη διαδικασία στοχοθετημένης επιλογής ελέγχου μεμονωμένων στοιχείων σημαντικής αξίας αλλά και οι προβαλλόμενες ανακρίβειες πρέπει να καταχωρούνται στη σύνοψη μη διορθωμένων ανακριβειών ελέγχου.

## **Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup>**

### **Μεθοδολογία Έρευνας**

#### **3.1. Εισαγωγικά**

Στο Κεφάλαιο αυτό εξετάζονται τα ερευνητικά ερωτήματα που προέκυψαν από τη μελέτη της βιβλιογραφίας και τη νομοθεσία που ισχύει για το φορολογικό πιστοποιητικό στην Ελλάδα. Ακόμη, παρουσιάζονται ορισμένα βασικά χαρακτηριστικά στοιχεία του δείγματος και εξηγείται η μεθοδολογία της στατιστικής ανάλυσης.

#### **3.2. Ερευνητικά Ερωτήματα**

Μελετώντας τη νομοθεσία για το φορολογικό πιστοποιητικό, τις οδηγίες εφαρμογής της καθώς και ξενόγλωσσα άρθρα για την εφαρμογή αντίστοιχων διαδικασιών ελέγχου σε φορολογικό επίπεδο στο εξωτερικό, αναδείχθηκε ένα κενό στην έρευνα το οποίο αφορά τη συλλογή πρωτογενών δεδομένων από ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που εφαρμόζουν το μέτρο του φορολογικού πιστοποιητικού σε ελληνικές επιχειρήσεις και έχουν άμεση επαφή και ως εκ τούτου και άποψη σχετικά με την επιτυχή ή μη εφαρμογή του μέτρου. Άλλωστε η εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού στην χώρα μας μετράει μόλις λίγα χρόνια εφαρμογής τα οποία όμως επαρκούν ώστε να κριθεί η αποτελεσματικότητα του μέτρου.

Το ερωτηματολόγιο δημιουργήθηκε από τη γράφουσα και στόχο έχει τη μελέτη εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού και της αποτελεσματικότητας του μέτρου. Το ερωτηματολόγιο χωρίστηκε σε δύο ενότητες, την πρώτη που αφορά βασικά στοιχεία για τους συμμετέχοντες και αναλύονται στη συνέχεια στα χαρακτηριστικά του δείγματος της έρευνας και στη δεύτερη ενότητα η οποία εξετάζει την αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού, τα πλεονεκτήματα χρήσης του, την επίδραση που έχει στη φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων καθώς και προτάσεις για τη βελτίωση της χρήσης του.



Οι μεταβλητές της ενότητας Β' πηγάζουν μέσα από τη μελέτη της βιβλιογραφίας αλλά δε στηρίζονται σε κάποιο άρθρο ή δημοσιευμένη έρευνα. Εκεί έγκειται και η πρωτοτυπία της παρούσας έρευνας καθώς εξετάζεται η εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού με βάση τα ελληνικά δεδομένα. Προκειμένου να ελεγχθεί το ερωτηματολόγιο διανεμήθηκε αρχικά σε 5 άτομα (ελεγκτές και εκπρόσωποι ελεγκτικών γραφείων) προκειμένου να διορθωθούν τυχόν συντακτικά, γραμματικά και άλλου είδους λάθη και να διασφαλιστεί η πλήρης κατανόηση του ερωτηματολογίου από το δείγμα.

Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε στην πρωτογενή αυτή έρευνα με το εργαλείο του ερωτηματολογίου είναι η ποσοτική έρευνα καθώς χρησιμοποιείται η πενταβάθμια κλίμακα Likert προκειμένου να μετρηθούν οι εξεταζόμενες μεταβλητές μέσα από ένα πεπερασμένο και μικρό αριθμό ερωτήσεων για την καθεμία ξεχωριστά.

Το ερωτηματολόγιο θεωρείται ένα σημαντικό εργαλείο στην περίπτωση που διεξάγει κανείς δειγματοληπτική έρευνα και απαιτείται η συγκέντρωση πληροφοριών. Μέσω του ερωτηματολογίου ο ερευνητής είναι σε θέση να εξετάσει απόψεις, συμπεριφορές και στάσεις απέναντι σε ζητήματα γύρω από το θέμα μελέτης του και να εκμαιεύσει χρήσιμες πληροφορίες που οδηγούν σε αξιοποιήσιμα αποτελέσματα και συμπεράσματα.

Στόχος της έρευνας ήταν η προσέγγιση της άποψης των ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων για την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού και συγκεκριμένα η εξέταση του βαθμού αποτελεσματικότητας του μέτρου. Το δείγμα της έρευνας θεωρείται επαρκές (N=60) ώστε να πραγματοποιηθεί ανάλυση των αποτελεσμάτων της με τη χρήση της περιγραφικής στατιστικής. Επιπλέον, η χρήση του ερωτηματολογίου προκρίθηκε ως μέθοδος διεξαγωγής της έρευνας καθώς αποτελεί και χρονικά την καλύτερη και πιο εφικτή επιλογή για την γράφουσα με βάση το διαθέσιμο χρόνο για την εκπόνηση της διπλωματικής εργασίας.

Λαμβάνοντας υπόψη το σκοπό της προτεινόμενης έρευνας, τα ερευνητικά ερωτήματα που προκύπτουν και προσπαθούν να απαντηθούν μέσω του ερωτηματολογίου είναι τα εξής;

- Ποια είναι η αποτελεσματικότητα εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού στην Ελλάδα;
- Ποια είναι τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα που προσφέρει;

- Τι είδους επίδραση έχει το φορολογικό πιστοποιητικό στη φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων;
- Ποιες είναι οι πιο βασικές προτάσεις για τη βελτίωση της χρήσης του συγκεκριμένου μέτρου;

Με βάση τα παραπάνω ερευνητικά ερωτήματα αποφασίστηκε να εξεταστούν αντίστοιχα ως μεταβλητές η αποτελεσματικότητα εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού, τα πλεονεκτήματα που αυτό προσφέρει, η επίδραση που έχει στην φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων στην Ελλάδα και ορισμένες προτάσεις για τη βελτίωση της χρήσης του στο μέλλον.

### **3.3. Δείγμα της Έρευνας**

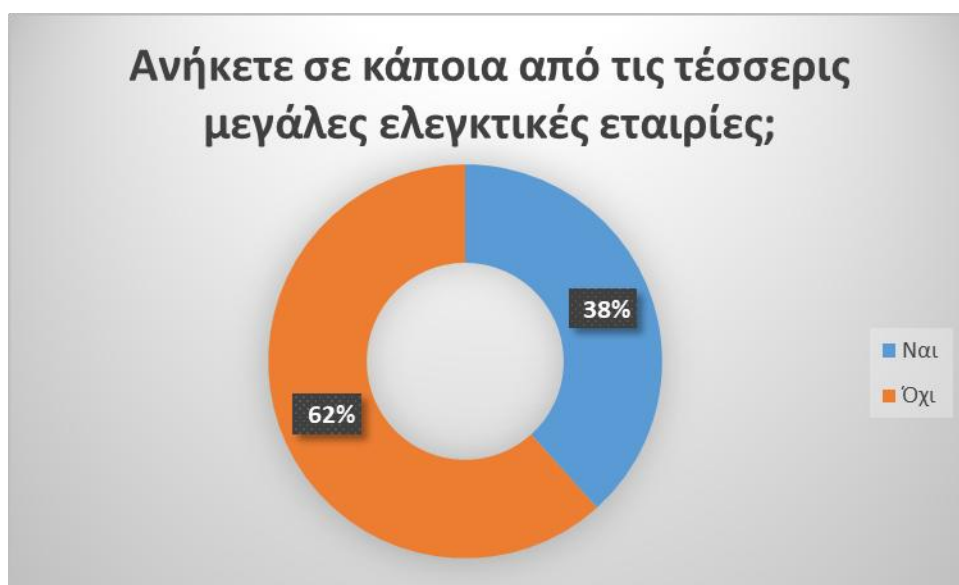
Ο πληθυσμός στόχος στον οποίο απευθύνθηκε η έρευνα ήταν ελεγκτές και εργαζόμενοι σε ελεγκτικά γραφεία στη Θεσσαλονίκη οι οποίοι ενασχολούνται με την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού τα τελευταία χρόνια εφαρμογής του. Κατά συνέπεια, το δείγμα προέρχεται με τη μέθοδο δειγματοληψίας ευκολίας και αφορά εργαζόμενους ελεγκτικών γραφείων ή ελεύθερους επαγγελματίες οι οποίοι ασχολούνται ως ελεγκτές. Η δειγματοληψία ευκολίας διασφαλίζει την αντιπροσωπευτικότητα του δείγματος και επιτρέπει τη γενίκευση των αποτελεσμάτων τα οποία θα προκύψουν (Creswell, 2011).

Ο αρχικός στόχος της έρευνας ήταν τα 100 άτομα. Ο στόχος αυτός τέθηκε ρεαλιστικά λόγω των χαμηλών ποσοστών συμμετοχής σε έρευνες που παρατηρούνται σε διπλωματικές εργασίες στην Ελλάδα και λόγω του μικρού αριθμού ηλεκτρονικών διευθύνσεων από ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που κατάφερε να συγκεντρώσει μέσω προσωπικών επαφών η γράφουσα. Επιπλέον, σημαντικό ρόλο διαδραμάτισε το σύντομο χρονικό διάστημα διεξαγωγής της έρευνας και το ωράριο εργασίας της γράφουσας που έθετε περιορισμούς στη χρονική διάρκεια της διεξαγωγής της έρευνας.

Από τα επιστραφέντα συμπληρωμένα ερωτηματολόγια δεν απορρίφθηκε κανένα καθώς όλα είχαν συμπληρωμένο το σύνολο των ερωτήσεων. Σε αυτό συνέβαλε ο μικρός αριθμός ερωτήσεων (21 στο σύνολο) ο οποίος κατέστησε εύκολη και γρήγορη τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου.

Η Ενότητα Α΄ του ερωτηματολογίου αφορά ορισμένα δημογραφικά στοιχεία του δείγματος και συγκεκριμένα αν οι συμμετέχοντες ανήκουν σε κάποια από τις τέσσερις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες, τα χρόνια εμπειρίας που διαθέτουν στα ελεγκτικές διαδικασίες και τα χρόνια εμπειρίας που διαθέτουν στην εφαρμογή του φορολογικού ελέγχου.

Στο Γράφημα 3.1 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της ερώτησης για το αν οι συμμετέχοντες ανήκουν σε κάποια από τις τέσσερις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες. Το 38% εργάζεται σε μια από τις τέσσερις αυτές εταιρίες ενώ το υπόλοιπο 62% όχι.



Γράφημα 3. 1 Εργασία σε μια από τις τέσσερις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες

Στο Γράφημα 3.2. παρουσιάζονται τα χρόνια εμπειρίας των συμμετεχόντων στις ελεγκτικές διαδικασίες. Προκύπτει ότι το 17% δεν διαθέτει καθόλου εμπειρία, το 33% διαθέτει εμπειρία έως πέντε έτη, άλλοι τόσοι διαθέτουν εμπειρία μεγαλύτερη των έξι και λιγότερη των 10 ετών και οι υπόλοιποι (17%) έχουν εμπειρία μεταξύ 11 και 15 ετών.



Γράφημα 3. 2 Χρόνια εμπειρίας στις ελεγκτικές διαδικασίες

Στο Γράφημα 3.3. παρουσιάζονται τα χρόνια εμπειρίας των συμμετεχόντων στους φορολογικούς ελέγχους. Προκύπτει ότι το 25% δεν διαθέτουν καθόλου εμπειρία, το 60% διαθέτει εμπειρία έως πέντε έτη, το 13% των συμμετεχόντων διαθέτουν εμπειρία μεγαλύτερη των έξι και λιγότερη των 10 ετών και μόλις ένας (2%) διαθέτει εμπειρία μεταξύ 11 και 15 ετών.



Γράφημα 3. 3 Χρόνια εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο

### 3.4. Μεθοδολογία Στατιστικής Ανάλυσης

Προκειμένου να αναλυθούν τα αποτελέσματα της πρωτογενούς έρευνας κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο κρίθηκε σκόπιμο να χρησιμοποιηθεί η περιγραφική στατιστική καθώς κύριος στόχος της έρευνας ήταν η εξέταση της κατάστασης που επικρατεί στην Ελλάδα όσον αφορά την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού με έμφαση στην αποτελεσματικότητα εφαρμογής του μέτρου. Για την περιγραφική στατιστική ανάλυση χρησιμοποιήθηκε για κάθε ερώτηση ο μέσος όρος, η συχνότητα και τα αντίστοιχα ποσοστά. Τα στοιχεία της περιγραφικής στατιστικής παρουσιάζονται με τη μορφή διαγραμμάτων.

Η ανάλυση των δεδομένων που προέκυψαν από την έρευνα αναλύθηκαν με τη χρήση του Microsoft Excel και του στατιστικού πακέτου SPSS. Για την ανάλυση των δεδομένων χρησιμοποιήθηκε κυρίως η Περιγραφική Στατιστική ανάλυση. Η περιγραφική στατιστική περιέχει μεθόδους που σχετίζονται με την οργάνωση, την απλοποίηση και τη συνοπτική παρουσίαση των δεδομένων. Διαδεδομένη τεχνική αποτελεί και ο υπολογισμός της μέσης τιμής και της τυπικής απόκλισης. Οι μέσοι όροι μιας κατανομής υποδεικνύουν την κατεύθυνση στην οποία κινείται ο μέσος όρος της απάντησης των συμμετεχόντων, ενώ η τυπική απόκλιση υποδεικνύει την απόσταση των απαντήσεων από το μέσο όρο.

Τα ερωτηματολόγια διανεμήθηκαν με τη βοήθεια της ηλεκτρονικής πλατφόρμας της Google (Google Forms) προκειμένου να απευθυνθούν σε ένα σύνολο του πληθυσμού στον οποίο η έρευνα στόχευε να απευθυνθεί και παράλληλα να διασφαλιστεί η ανωνυμία των συμμετεχόντων που επιθυμούσαν τελικά να λάβουν μέρος στην έρευνα. Το χρονικό διάστημα διεξαγωγής της έρευνας ήταν 24-29/10/2019. Οι συμμετέχοντες συμπλήρωναν το ερωτηματολόγιο κατά τη στιγμή της διανομής μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή και μεταγενέστερα μέσω του διαθέσιμου συνδέσμου (link) που λάμβαναν.

Η συμμετοχή του δείγματος ήταν εθελοντική και αυτό έγινε σαφές στους συμμετέχοντες στις οδηγίες που έλαβαν στο εισαγωγικό σημείωμα του ερωτηματολογίου. Επισημαίνεται η ανώνυμη συμμετοχή τους στην έρευνα και το γεγονός ότι τα στοιχεία που έδωσαν χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για ερευνητικούς σκοπούς στο πλαίσιο εκπόνησης διπλωματικής εργασίας.

### 3.5. Περιγραφική Στατιστική Ανάλυση

Η πρώτη μεταβλητή που εξετάζεται στην Ενότητα Β' είναι η αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού και τα ερωτήματα που την αφορούν είναι τέσσερα. Στο Γράφημα 3.4. παρουσιάζεται το πρώτο ερώτημα που εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι συμμετέχοντες στην έρευνα θεωρούν αποτελεσματικό το μέτρο του φορολογικού πιστοποιητικού για το κράτος. Προκύπτει ότι το 5% διαφωνούν, το 10% τηρούν ουδέτερη στάση, το 73% συμφωνούν και το υπόλοιπο 12% συμφωνούν απόλυτα. Το 85% των συμμετεχόντων πιστεύουν πως το μέτρο εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού έχει λειτουργήσει θετικά για το κράτος και την επιβολή της φορολογικής πολιτικής.



Γράφημα 3. 4 Αποτελεσματικότητα φορολογικού πιστοποιητικού για το κράτος

Το Γράφημα 3.5. παρουσιάζει τα αποτελέσματα του ερωτήματος που εξετάζει το βαθμό στον οποίο πιστεύουν οι συμμετέχοντες ότι το φορολογικό πιστοποιητικό είναι αποτελεσματικό για τον καλύτερο τρόπο περαίωσης των οικονομικών υποθέσεων. Το 8% των συμμετεχόντων διαφωνούν με την άποψη ότι είναι αποτελεσματικό, το 34% ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν, το 50% συμφωνούν και το υπόλοιπο 8% συμφωνούν απόλυτα. Προκύπτει ότι περισσότεροι από τους μισούς

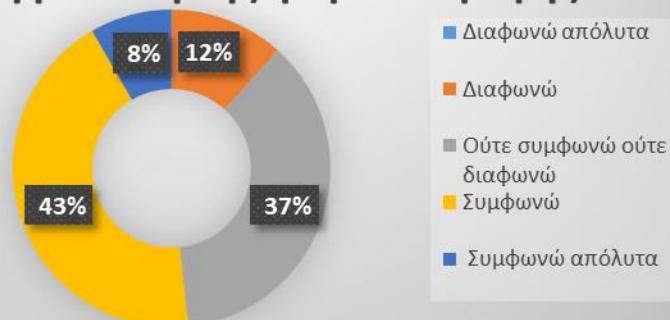
θεωρούν το φορολογικό πιστοποιητικό αποδοτικό μέτρο ώστε να περαιώνονται με καλύτερο και ορθότερο τρόπο οι οικονομικές υποθέσεις.



Γράφημα 3. 5 Αποτελεσματικότητα φορολογικού πιστοποιητικού για περαίωση οικονομικών υποθέσεων

Το Γράφημα 3.6. παρουσιάζει τα αποτελέσματα του ερωτήματος που εξετάζει το βαθμό στον οποίο πιστεύουν οι συμμετέχοντες ότι το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει περισσότερο ως μέτρο σε σχέση με άλλα στη μείωση της φοροδιαφυγής. Το 12% διαφωνούν, το 37% τηρούν ουδέτερη στάση, το 43% συμφωνούν και το υπόλοιπο 8% συμφωνούν απόλυτα. Λίγο περισσότεροι από τους μισούς συμμετέχοντες πιστεύουν στην αποτελεσματικότητα του εξεταζόμενου μέτρου και στη συμβολή του σε μεγαλύτερο βαθμό στη μείωση της φοροδιαφυγής σε σχέση με άλλα εφαρμοζόμενα μέτρα.

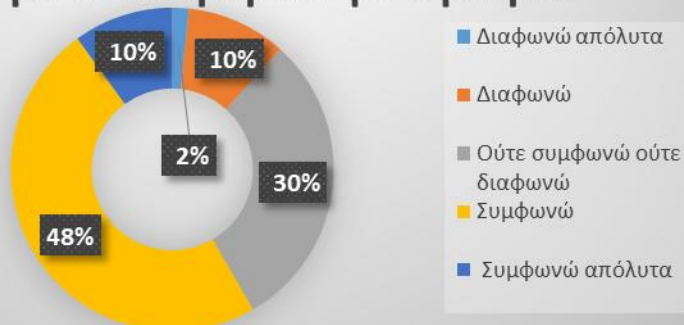
**Πιστεύω ότι το φορολογικό πιστοποιητικό έχει συμβάλει περισσότερο ως μέτρο σε σχέση με άλλα στη μείωση της φοροδιαφυγής.**



Γράφημα 3. 6 Αποτελεσματικότητα φορολογικού πιστοποιητικού για μείωση φοροδιαφυγής

Το Γράφημα 3.7. παρουσιάζει την άποψη των συμμετεχόντων σχετικά με το βαθμό στον οποίο το φορολογικό πιστοποιητικό οδήγησε σε μεγαλύτερη αύξηση κρατικών εσόδων σε σχέση με άλλα φορολογικά μέτρα. Μόλις το 2% (ένα άτομο) διαφωνεί απόλυτα, το 10% διαφωνούν, το 30% τηρούν ουδέτερη στάση, το 48% συμφωνούν και το υπόλοιπο 10% συμφωνούν απόλυτα. Σχεδόν το 60% των συμμετεχόντων πιστεύει πως το φορολογικό πιστοποιητικό αποτελεί πιο αποτελεσματικό φορολογικό μέτρο σε σχέση με άλλα μέτρα που έχουν εφαρμοστεί για φορολογικούς σκοπούς.

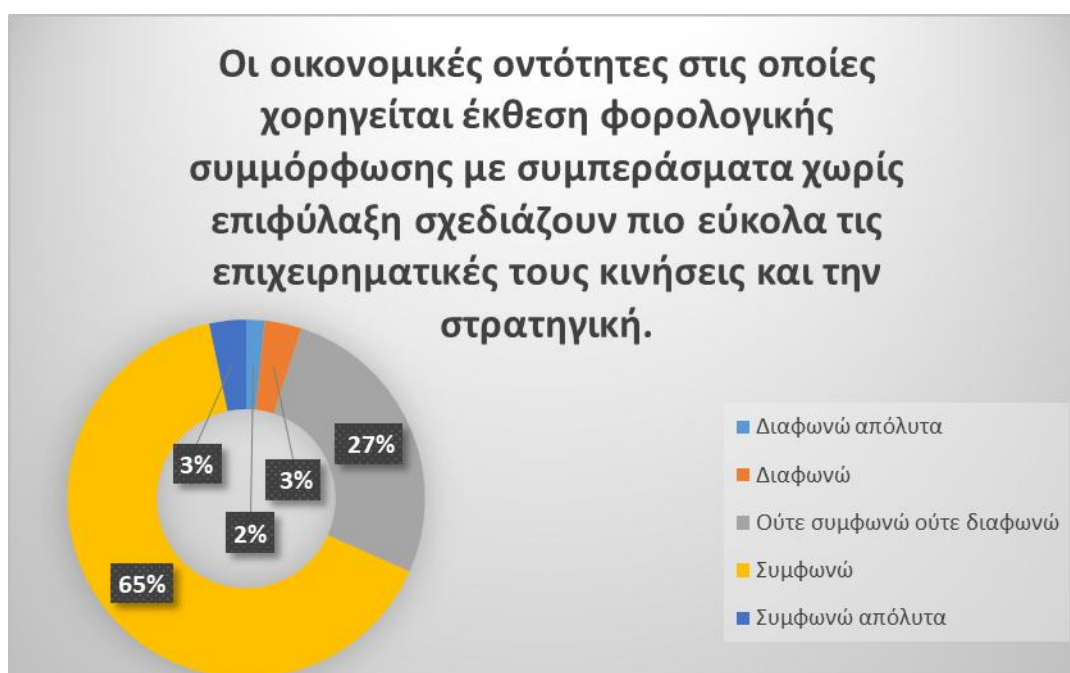
**Πιστεύω ότι το συγκεκριμένο μέτρο οδήγησε σε αύξηση κρατικών εσόδων σε μεγαλύτερο βαθμό σε σχέση με άλλα φορολογικά μέτρα.**



Γράφημα 3. 7 Αποτελεσματικότητα φορολογικού πιστοποιητικού στην αύξηση κρατικών εσόδων



Η επόμενη μεταβλητή υπό εξέταση είναι τα πλεονεκτήματα της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού. Το πρώτο ερώτημα εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι οικονομικές οντότητες στις οποίες χορηγείται έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με συμπεράσματα χωρίς επιφύλαξη σχεδιάζουν πιο εύκολα τις επιχειρηματικές τους κινήσεις και τη στρατηγική (Γράφημα 3.8.). Το 2% διαφωνούν απόλυτα, το 3% διαφωνούν, το 27% ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν, το 65% συμφωνούν και το υπόλοιπο 3% συμφωνούν απόλυτα.



Γράφημα 3. 8 Πλεονέκτημα ευκολότερης χάραξης στρατηγικής

Το επόμενο πλεονέκτημα που εξετάζεται είναι ο βαθμός στον οποίο ο ετήσιος έλεγχος δίνει την ευκαιρία στην ελεγχόμενη οντότητα να προβεί στην έγκαιρη διόρθωση λαθών και να αποφύγει σημαντικά ποσά προστίμων και προσαυξήσεων (Γράφημα 3.9.). Το 2% διαφωνούν απόλυτα, το 13% τηρούν ουδέτερη στάση, το 43% συμφωνούν και το υπόλοιπο 42% συμφωνούν απόλυτα. Πάνω από το 80% του δείγματος πιστεύει ότι το φορολογικό πιστοποιητικό συνδράμει στην αποφυγή προστίμων και προσαυξήσεων για τις επιχειρήσεις που το εφαρμόζουν. Αυτό το αποτέλεσμα είναι ιδιαίτερα ενθαρρυντικό καθώς αποδεικνύει την αποτελεσματικότητα του μέτρου όχι μόνο για το κράτος αλλά και για τις ίδιες τις επιχειρήσεις που υποβάλλονται στη διαδικασία εφαρμογής του.



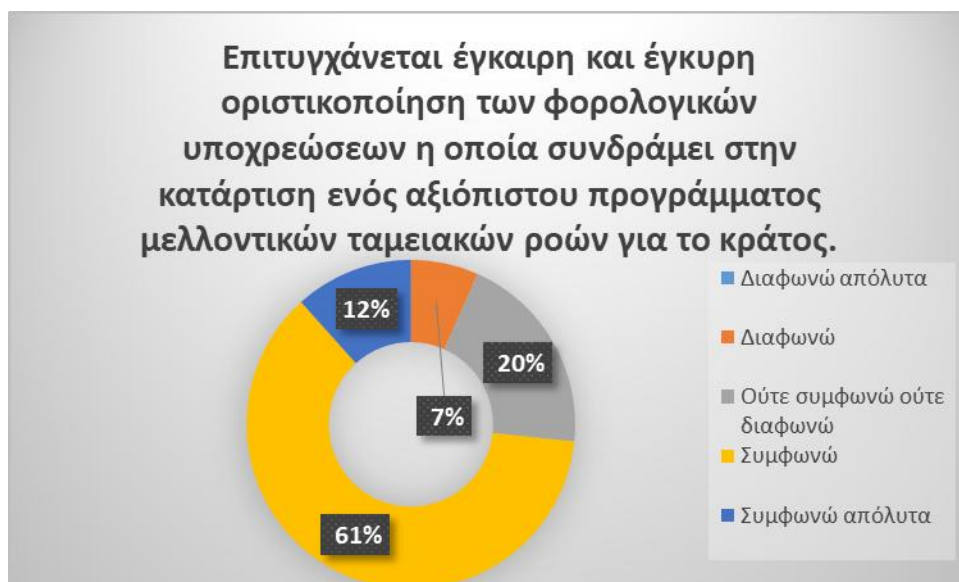
Γράφημα 3. 9 Πλεονέκτημα αποφυγής προστίμων και προσαυξήσεων

Το επόμενο ερώτημα εξετάζει το βαθμό στον οποίο η καθοδήγηση που λαμβάνουν οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία από το Υπουργείο Οικονομικών ή και την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) λειτουργεί ως πλεονέκτημα για τους ίδιους (Γράφημα 3.10.). Το 10% διαφωνεί, το 23% τηρεί ουδέτερη στάση, το 57% συμφωνεί και το υπόλοιπο 10% συμφωνούν πολύ. Σχεδόν το 70% των συμμετεχόντων στην έρευνα πιστεύουν ότι η καθοδήγηση που λαμβάνουν συνδράμει στην καλύτερη αξιοποίηση του μέτρου του φορολογικού πιστοποιητικού προς όφελός τους.



Γράφημα 3. 10 Πλεονέκτημα καθοδήγησης από το Υπουργείο και την Α.Α.Δ.Ε.

Το επόμενο ερώτημα εξετάζει το βαθμό στον οποίο επιτυγχάνεται έγκαιρη και έγκυρη οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων η οποία συνδράμει στην κατάρτιση ενός αξιόπιστου προγράμματος μελλοντικών ταμειακών ροών για το κράτος (Γράφημα 3.11.). Το 7% διαφωνούν, το 20% ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν, το 61% συμφωνούν και το υπόλοιπο 12% συμφωνούν απόλυτα. Και πάλι περισσότεροι από το 70% του δείγματος πιστεύουν ότι η εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού συμβάλει στην κατάρτιση ενός αξιόπιστου προγράμματος μελλοντικών ταμειακών ροών για το κράτος. Αυτό το πλεονέκτημα μάλιστα οδηγεί και στην ύπαρξη σταθερότητας του φορολογικού συστήματος της χώρας με αποτέλεσμα το κράτος να καθίσταται πιο ελκυστικό για μελλοντικές επενδύσεις.



Γράφημα 3. 11 Πλεονέκτημα έγκαιρης και έγκυρης οριστικοποίησης φορολογικών υποχρεώσεων

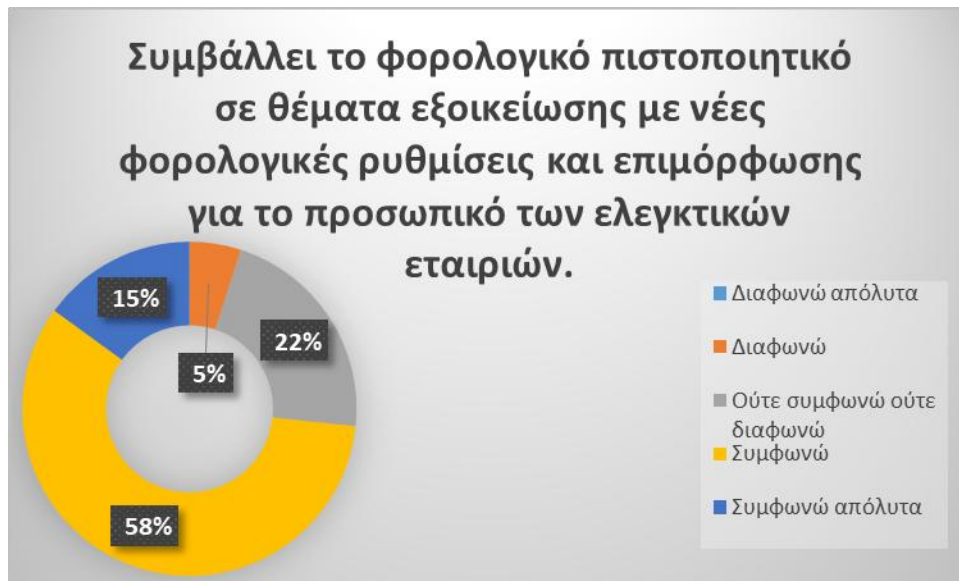
Το επόμενο πλεονέκτημα που εξετάζεται είναι ο βαθμός στον οποίο το μέτρο του φορολογικού πιστοποιητικού ενισχύεται το κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων και του κράτους (Γράφημα 3.12.). Το 2% διαφωνούν απόλυτα, το 7% διαφωνούν, το 15% τηρούν ουδέτερη στάση, το 68% συμφωνούν και το υπόλοιπο 8% συμφωνούν απόλυτα. Και πάλι περισσότεροι από το 70% των συμμετεχόντων πιστεύουν ότι το φορολογικό πιστοποιητικό λειτουργεί θετικά για το χτίσιμο ενός κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων και του κράτους. Μάλιστα αυτό το κλίμα εμπιστοσύνης διεράγη σημαντικά μέσα στην πρόσφατη οικονομική κρίση που έπληξε τη χώρα και αποσταθεροποίησε και το φορολογικό της σύστημα λόγω των συνεχών μεταβολών που υπέστη. Το φορολογικό

πιστοποιητικό λειτουργεί θετικά στην ενίσχυση του κλίματος εμπιστοσύνης και κατ' επέκταση στη σταθεροποίηση του φορολογικού συστήματος της χώρας, γεγονός το οποίο ενθαρρύνει την προσέλκυση επενδύσεων.



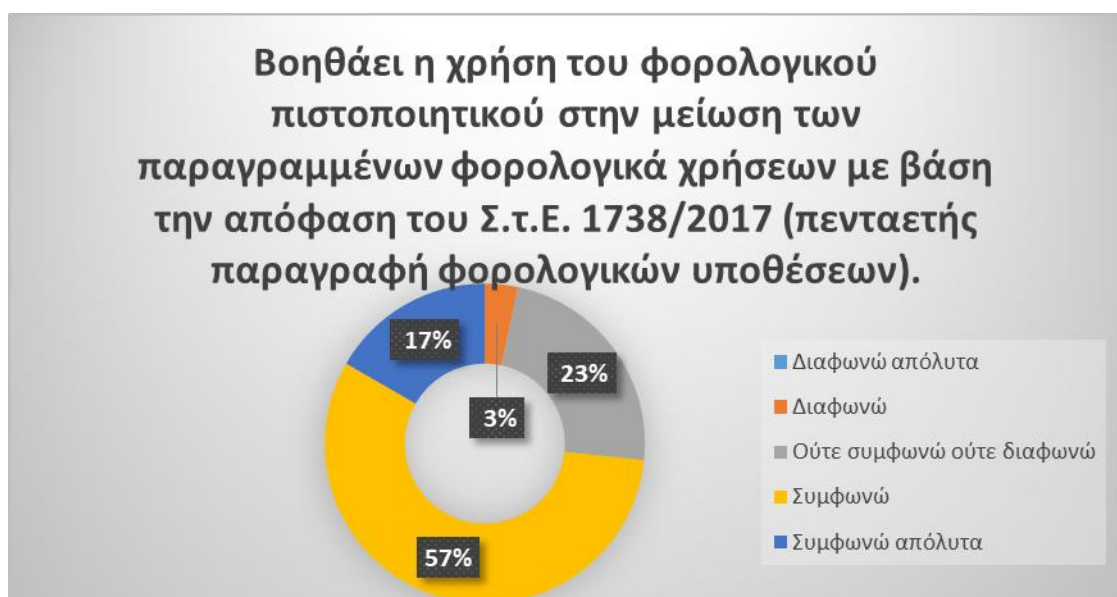
Γράφημα 3. 12 Πλεονέκτημα ενίσχυσης κλίματος εμπιστοσύνης

Το επόμενο πλεονέκτημα που εξετάζεται αφορά το βαθμό στον οποίο το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει σε θέματα εξοικείωσης με νέες φορολογικές ρυθμίσεις και επιμόρφωσης για το προσωπικό των ελεγκτικών εταιριών (Γράφημα 3.13). Το 5% διαφωνούν, το 22% τηρούν ουδέτερη στάση, το 58% συμφωνούν και το υπόλοιπο 15% συμφωνούν απόλυτα. Το φορολογικό πιστοποιητικό φαίνεται ότι εξυπηρετεί τις οικονομικές οντότητες όσον αφορά την εξοικείωσή τους με τις πρόσφατες νομοθετικές ρυθμίσεις εφαρμογής της φορολογικής πολιτικής αλλά και με θέματα επιμόρφωσης του προσωπικού των ελεγκτικών εταιριών το οποίο εμβαθύνοντας σε γνώσεις μπορεί να εφαρμόσει πιο γρήγορα και αποτελεσματικά το έργο του βοηθώντας ταυτόχρονα τις οικονομικές οντότητες να είναι συνεπείς στις φορολογικές τους υποχρεώσεις.



Γράφημα 3. 13 Πλεονέκτημα εξοικείωσης με φορολογικές ρυθμίσεις και θέματα επιμόρφωσης

Το επόμενο πλεονέκτημα που εξετάζεται αφορά το βαθμό στον οποίο το φορολογικό πιστοποιητικό βοηθάει στη μείωση των παραγραμμένων φορολογικά χρήσεων με βάση την απόφαση του Σ.τ.Ε. 1739/2017 που αφορά την πενταετή παραγραφή των φορολογικών υποθέσεων (Γράφημα 3.14). Το 3% διαφωνούν, το 23% τηρούν ουδέτερη στάση, το 57% συμφωνούν και το υπόλοιπο 17% συμφωνούν απόλυτα. Το φορολογικό πιστοποιητικό φαίνεται ότι εξυπηρετεί οικονομικά το κράτος και από την άποψη ότι τελικά διεκδικεί και αποκτά τα φορολογικά έσοδα υποθέσεων τα οποία δε θα μπορούσε να αποκομίσει διαφορετικά.



Γράφημα 3. 14 Πλεονέκτημα μείωσης παραγραμμένων φορολογικά χρήσεων (απόφαση Σ.τ.Ε. 1738/2017)

Το επόμενο πλεονέκτημα που εξετάζεται αφορά το βαθμό στον οποίο το φορολογικό πιστοποιητικό καθιστά τις επιχειρήσεις περισσότερο ελκυστικές σε νέους επενδυτές (Γράφημα 3.15). Το 3% διαφωνούν απόλυτα, άλλο ένα 3% διαφωνούν, το 15% τηρούν ουδέτερη στάση, το 62% συμφωνούν και το υπόλοιπο 17% συμφωνούν απόλυτα. Φαίνεται ότι το φορολογικό πιστοποιητικό λειτουργεί ενθαρρυντικά στην προσέλκυση νέων επενδυτών καθώς οι επιχειρήσεις μπορούν να αξιοποιήσουν το εργαλείο του φορολογικού πιστοποιητικού προς όφελός τους και να αυξήσουν την αξιοπιστία τους στο επενδυτικό κοινό καθώς επίσης και την εμπιστοσύνη τυχόν ενδιαφερομένων για αυτές.



Γράφημα 3. 15 Πλεονέκτημα προσέλκυσης νέων επενδυτών

Στη συνέχεια εξετάζεται η επίδραση του φορολογικού πιστοποιητικού στη φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων. Το πρώτο ερώτημα εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι οικονομικές οντότητες οι οποίες δεν επιλέγουν να ελεγχθούν με το φορολογικό πιστοποιητικό έχουν μεγαλύτερη τάση προς φοροδιαφυγή (Γράφημα 3.16). Το 2% διαφωνούν απόλυτα, το 3% διαφωνούν, το 20% ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν, το 57% συμφωνούν και το υπόλοιπο 18% συμφωνούν απόλυτα. Οι οικονομικές οντότητες που αποφεύγουν την χρήση του φορολογικού πιστοποιητικού έχουν μεγαλύτερες πιθανότητες να φοροδιαφεύγουν ή να φοροαποφεύγουν.

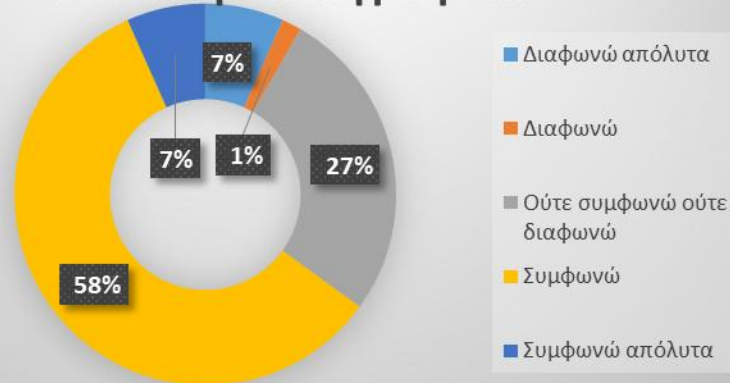
## Οι οικονομικές οντότητες που δεν επιλέγουν να ελεγχθούν με το φορολογικό πιστοποιητικό έχουν μεγαλύτερη τάση προς φοροδιαφυγή.



Γράφημα 3. 16 Επίδραση μείωσης της φοροδιαφυγής

Το επόμενο ερώτημα εξετάζει το βαθμό στον οποίο το υπάρχον νομικό πλαίσιο προστατεύει τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία (Γράφημα 3.17). Το 7% διαφωνούν απόλυτα, το 1% διαφωνούν, το 27% ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν, το 58% συμφωνούν και το υπόλοιπο 7% συμφωνούν απόλυτα. Μεγάλο είναι το ποσοστό των ατόμων που δεν εκφράζουν ξεκάθαρα θετική ή αρνητική άποψη στο συγκεκριμένο ερώτημα. Ωστόσο, και πάλι η πλειοψηφία (65%) τείνει να υποστηρίζει ότι το υπάρχον νομικό καθεστώς εξυπηρετεί την προστασία των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων από πάσης φύσεως ενδεχόμενους κινδύνους μπορούν να προκύψουν για αυτούς. Το νομικό πλαίσιο προστατεύει και υποστηρίζει το έργο των ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων ενώ παράλληλα τα πρώτα χρόνια εφαρμογής του νόμου φαίνεται ότι το Υπουργείο Οικονομικών συνεργάστηκε αποτελεσματικά με τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για την απρόσκοπτη εφαρμογή του μέτρου.

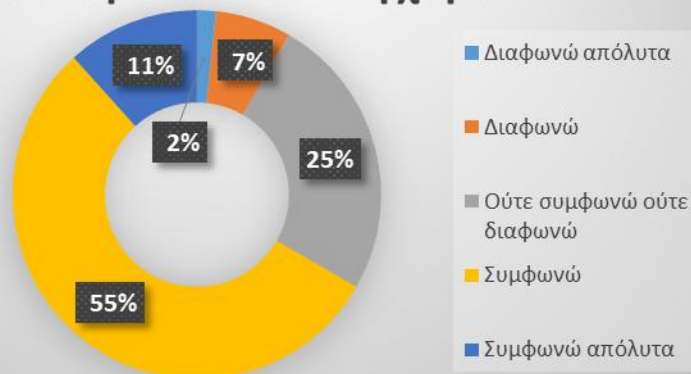
### Το υπάρχον νομικό πλαίσιο προστατεύει τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.



Γράφημα 3. 17 Επίδραση προστασίας νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων

Το επόμενο ερώτημα εξετάζει το βαθμό στον οποίο το φορολογικό πιστοποιητικό έχει δημιουργήσει ένα κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των ελεγκτών και των ελεγχόμενων οικονομικών οντοτήτων (Γράφημα 4.15). Το 2% διαφωνούν απόλυτα, το 7% διαφωνούν, το 25% ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν, το 55% συμφωνούν και το υπόλοιπο 11% συμφωνούν απόλυτα. Ιδιαίτερα θετικό στοιχείο του φορολογικού πιστοποιητικού αποτελεί το γεγονός ότι συμβάλλει στην απόκτηση εμπιστοσύνης μεταξύ των ελεγκτών και των ελεγχόμενων οντοτήτων. Το κλίμα εμπιστοσύνης διευκολύνει τις σχέσεις και τις διαδικασίες μεταξύ των δύο εμπλεκομένων με συνέπεια να επιδρά θετικά και στο τελικό αποτέλεσμα.

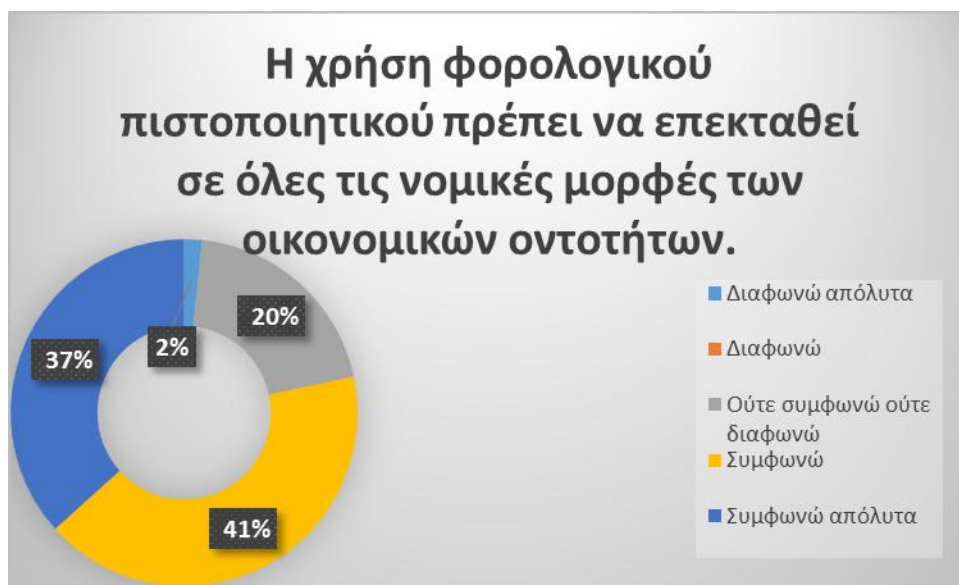
### Το φορολογικό πιστοποιητικό έχει δημιουργήσει κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ ελεγκτών και ελεγχόμενων.





Γράφημα 3. 18 Επίδραση στην εμπιστοσύνη μεταξύ ελεγκτών

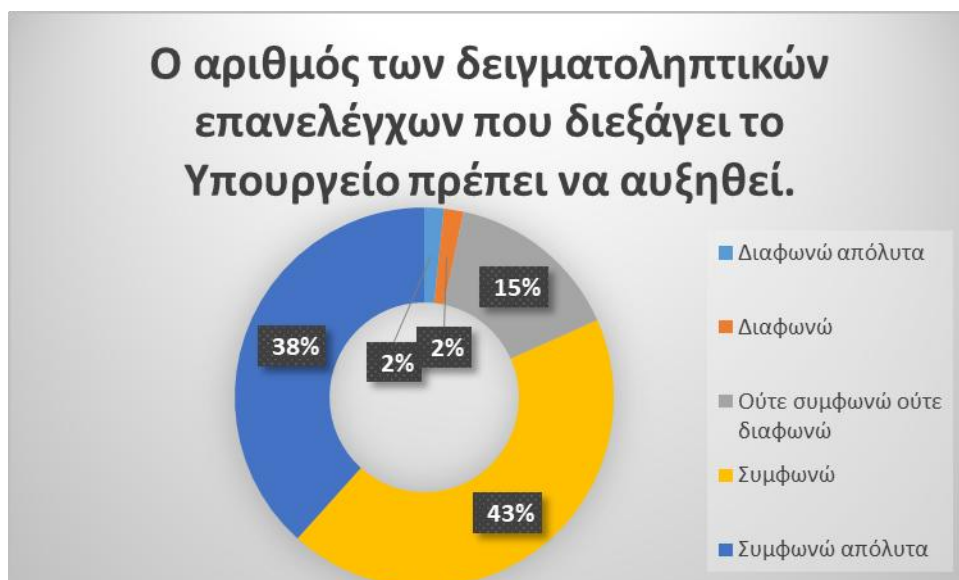
Στη συνέχεια εξετάζονται οι προτάσεις βελτίωσης της χρήσης φορολογικού πιστοποιητικού με βάση τις απόψεις των συμμετεχόντων στην έρευνα. Το πρώτο ερώτημα εξετάζει το βαθμό στον οποίο η χρήση του φορολογικού πιστοποιητικού πρέπει να επεκταθεί σε όλες τις νομικές μορφές των οικονομικών οντοτήτων (Γράφημα 3.19) . Το 2% διαφωνούν απόλυτα, το 20% ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν, το 41% συμφωνούν και το υπόλοιπο 37% συμφωνούν απόλυτα. Σχεδόν το 80% των συμμετεχόντων στην έρευνα κρίνει πως η εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού δεν απευθύνεται και δεν αφορά μόνο τις νομικές μορφές οικονομικών οντοτήτων τις οποίες ορίζει υποχρεωτικά ο νόμος, αλλά αντίθετα πρέπει να επεκταθεί και να εφαρμοστεί στο σύνολο των οικονομικών οντοτήτων οι οποίες δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα.



Γράφημα 3. 19 Πρόταση βελτίωσης: Επέκταση σε όλες τις νομικές μορφές οντοτήτων

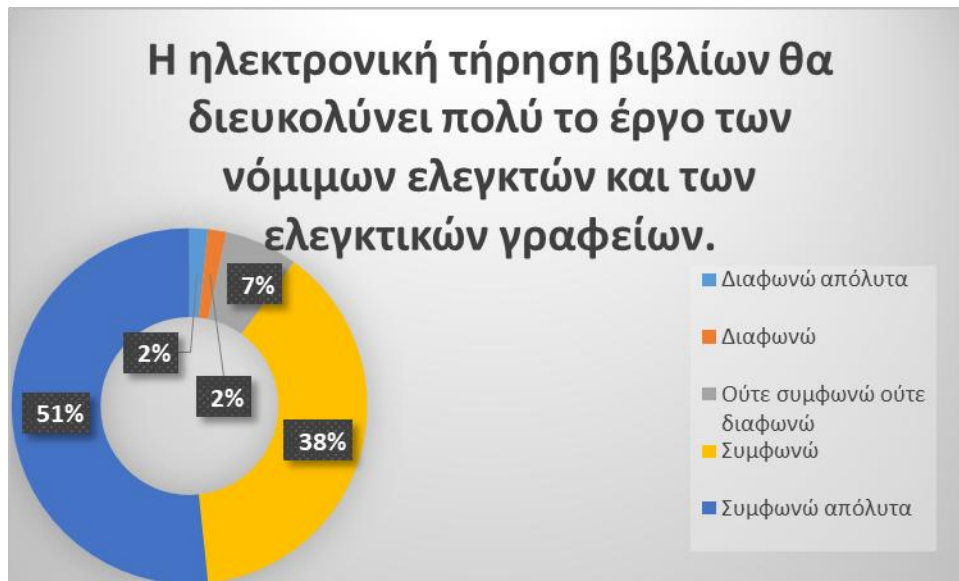
Το επόμενο ερώτημα εξετάζει το βαθμό στον οποίο ο αριθμός των δειγματοληπτικών επανελέγχων που διεξάγει το Υπουργείο πρέπει να αυξηθεί (Γράφημα 3.20). Το 2% των συμμετεχόντων διαφωνούν απόλυτα, το ίδιο ποσοστό διαφωνούν, το 15% ούτε συμφωνούν ούτε διαφωνούν, το 43% συμφωνούν και το υπόλοιπο 3% συμφωνούν απόλυτα. Προκύπτει ότι άνω του 80% των ελεγκτών που συμμετέχουν στην έρευνα κρίνουν επιτακτική την αύξηση του αριθμού των δειγματοληπτικών επανελέγχων του Υπουργείου. Το ποσοστό το οποίο εφαρμόζεται

κρίνεται ανεπαρκές από τους ελεγκτές για την ορθή και αποτελεσματική εφαρμογή του μέτρου.



Γράφημα 3. 20 Πρόταση βελτίωσης: Αύξηση δειγματοληπτικών επανελέγχων

Το επόμενο ερώτημα εξετάζει το βαθμό στον οποίο η ηλεκτρονική τήρηση βιβλίων θα διευκολύνει πολύ το έργο των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων (Γράφημα 3.21). Το 2% διαφωνούν απόλυτα, ίδιο ποσοστό διαφωνούν, το 7% τηρούν ουδέτερη στάση, το 38% συμφωνούν και η συντριπτική πλειοψηφία του 51% συμφωνούν απόλυτα. Σχεδόν το 90% των συμμετεχόντων θεωρούν πολύ καλή πρόταση βελτίωσης του φορολογικού πιστοποιητικού την τήρηση ηλεκτρονικών βιβλίων από τις οικονομικές οντότητες. Το μέτρο της τήρησης ηλεκτρονικών βιβλίων θα διευκόλυne σε μεγάλο βαθμό το έργων των ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων και είναι πολύ πιθανό να διευκόλυne τον εντοπισμό τυχόν σφαλμάτων ή παραλείψεων αλλά και να ελάττωne τον χρόνο των ελέγχων.



Γράφημα 3. 21 Πρόταση βελτίωσης: Ηλεκτρονική τήρηση βιβλίων

### 3.6. Μέσοι Όροι και Τυπική Απόκλιση

Στην ενότητα αυτή εξετάζονται ο μέσος όρος και η τυπική απόκλιση κάθε ερωτήματος αλλά και κάθε μεταβλητής συνολικά με βάση τα αποτελέσματα της προηγούμενης υποενότητας.

Ο μέσος όρος μιας κατανομής εκφράζει την κατεύθυνση προς την οποία κινούνται οι απαντήσεις που δίνουν οι συμμετέχοντες στην έρευνα, ενώ η τυπική απόκλιση υποδηλώνει την απόσταση που υπάρχει στις απαντήσεις από το μέσο όρο. Ο μέσος όρος και η τυπική απόκλιση αποτελούν στατιστικές μετρήσεις οι οποίες εξετάζονται στην πλειοψηφία των ερευνών.

Στον Πίνακα 3.1. παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του μέσου όρου και της τυπικής απόκλισης των ερωτημάτων της Β΄ Ενότητας τα οποία εξετάζουν την αποτελεσματικότητα εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού, τα πλεονεκτήματα της χρήσης του, την επίδραση που έχει στη φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων και προτάσεις για τη βελτίωση της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού ώστε να πολλαπλασιαστούν τα οφέλη του.

Πίνακας 3. 1 Μέσος όρος και τυπική απόκλιση εξεταζόμενων μεταβλητών

	Μέσος Όρος	Τυπική Απόκλιση
<b>Αποτελεσματικότητα</b>		
Θεωρώ αποτελεσματικό το μέτρο του φορολογικού πιστοποιητικού για το κράτος.	3,92	0,65
Θεωρώ αποτελεσματικό το μέτρο του φορολογικού πιστοποιητικού για τον καλύτερο τρόπο περαίωσης των οικονομικών υποθέσεων.	3,58	0,77
Πιστεύω ότι το φορολογικό πιστοποιητικό έχει συμβάλει περισσότερο ως μέτρο σε σχέση με άλλα στη μείωση της φοροδιαφυγής.	3,48	0,81
Πιστεύω ότι το συγκεκριμένο μέτρο οδήγησε σε αύξηση κρατικών εσόδων σε μεγαλύτερο βαθμό σε σχέση με άλλα φορολογικά μέτρα.	3,55	0,87
<b>Σύνολο</b>	<b>3,63</b>	<b>0,77</b>
<b>Πλεονεκτήματα χρήσης</b>		
Οι οικονομικές οντότητες στις οποίες χορηγείται έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με συμπεράσματα χωρίς επιφύλαξη σχεδιάζουν πιο εύκολα τις επιχειρηματικές τους κινήσεις και την στρατηγική.	3,65	0,68
Ο ετήσιος έλεγχος δίνει την ευκαιρία στην ελεγχόμενη οντότητα να προβεί στην έγκαιρη διόρθωση λαθών και να αποφύγει σημαντικά ποσά προστίμων και προσαυξήσεων.	4,23	0,81
Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν την κατάλληλη καθοδήγηση από το Υπουργείο Οικονομικών/ Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων.	3,67	0,80

Επιτυγχάνεται έγκαιρη και έγκυρη οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων η οποία συνδράμει στην κατάρτιση ενός αξιόπιστου προγράμματος μελλοντικών ταμειακών ροών για το κράτος.	3,78	0,74
Μέσα από το μέτρο του φορολογικού πιστοποιητικού ενισχύεται το κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων και του κράτους.	3,75	0,77
Συμβάλλει το φορολογικό πιστοποιητικό σε θέματα εξουκείωσης με νέες φορολογικές ρυθμίσεις και επιμόρφωσης για το προσωπικό των ελεγκτικών εταιριών.	3,83	0,74
Βοηθάει η χρήση του φορολογικού πιστοποιητικού στην μείωση των παραγραμμένων φορολογικά χρήσεων με βάση την απόφαση του Σ.τ.Ε. 1738/2017 (πενταετής παραγραφή φορολογικών υποθέσεων).	3,87	0,72
Με την χρήση του φορολογικού πιστοποιητικού οι επιχειρήσεις είναι περισσότερο ελκυστικές σε νέους επενδυτές.	3,85	0,86
<b>Σύνολο</b>	<b>3,83</b>	<b>0,77</b>
<b>Επίδραση στη φορολογική συμπεριφορά</b>		
Οι οικονομικές οντότητες που δεν επιλέγουν να ελεγχθούν με το φορολογικό πιστοποιητικό έχουν μεγαλύτερη τάση προς φοροδιαφυγή.	3,87	0,81
Το υπάρχον νομικό πλαίσιο προστατεύει τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.	3,57	0,91
Το φορολογικό πιστοποιητικό έχει δημιουργήσει κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ ελεγκτών και ελεγχόμενων.	3,68	0,83
<b>Σύνολο</b>	<b>3,71</b>	<b>0,85</b>

<b>Προτάσεις βελτίωσης</b>		
<b>Η χρήση φορολογικού πιστοποιητικού πρέπει να επεκταθεί σε όλες τις νομικές μορφές των οικονομικών οντοτήτων.</b>	4,12	0,85
<b>Ο αριθμός των δειγματοληπτικών επανελέγχων που διεξάγει το Υπουργείο πρέπει να αυξηθεί.</b>	4,15	0,86
<b>Η ηλεκτρονική τήρηση βιβλίων θα διευκολύνει πολύ το έργο των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων.</b>	4,37	0,82
<b>Σύνολο</b>	<b>4,21</b>	<b>0,84</b>

Όσον αφορά τη μεταβλητή της αποτελεσματικότητας του φορολογικού πιστοποιητικού παρατηρούμε ότι τη μεγαλύτερη βαθμολογία συγκεντρώνει το ερώτημα που εξετάζει την αποδοτικότητα του μέτρου για το κράτος (Μ.Ο. = 3,92, Τ.Α. = 0,65), ενώ τη μικρότερη βαθμολογία συγκεντρώνει το ερώτημα για την αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού ως μέτρο καταπολέμησης της φοροδιαφυγής σε σχέση με άλλα μέτρα με αντίστοιχο στόχο (Μ.Ο. = 3,48, Τ.Α. = 0,81).

Όσον αφορά τη μεταβλητή των πλεονεκτημάτων της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού παρατηρούμε ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα κρίνουν ως το πιο σημαντικό πλεονέκτημα του μέτρου τη δυνατότητα έγκαιρης διόρθωσης τυχόν λαθών ή παραλείψεων της οικονομικής οντότητας που έχει ως αποτέλεσμα την ευκαιρία αποφυγής σημαντικών ποσών προστίμων και προσαυξήσεων (Μ.Ο. = 4,23 , Τ.Α. = 0,81). Το λιγότερο σημαντικό πλεονέκτημα του φορολογικού πιστοποιητικού προκύπτει ότι είναι η μεγαλύτερη ευκολία σχεδιασμού των επιχειρηματικών κινήσεων και χάραξης της στρατηγικής των οικονομικών οντοτήτων στις οποίες χορηγείται έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με συμπεράσματα χωρίς επιφύλαξη (Μ.Ο. = 3,65, Τ.Α. = 0,68).

Όσον αφορά τη μεταβλητή της επίδρασης του φορολογικού πιστοποιητικού στην φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων προκύπτει από τα αποτελέσματα της έρευνας ότι σύμφωνα με τη γνώμη του δείγματος το φορολογικό πιστοποιητικό επιλέγεται από επιχειρήσεις οι οποίες δεν έχουν τόσο μεγάλη τάση

φοροαποφυγής (M.O. = 3,87, T.A. = 0,81) υπονοώντας ότι οι οικονομικές οντότητες οι οποίες επιθυμούν να φοροδιαφύγουν, θα αποφύγουν την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού που καθιστά δύσκολη έως και αδύνατη την φοροδιαφυγή. Ωστόσο, σε αυτή την περίπτωση κινδυνεύουν με υψηλά πρόστιμα και ποινές σε περίπτωση πιθανού ελέγχου. Τη μικρότερη βαθμολογία για τη μεταβλητή αυτή συγκεντρώνει η προστασία των νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων από το υπάρχον νομικό πλαίσιο (M.O. = 3,57, T.A. = 0,91).

Όσον αφορά τη μεταβλητή των προτάσεων για τη βελτίωση της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού στην χώρα τη μεγαλύτερη βαθμολογία συγκέντρωσε η πρόταση για την ηλεκτρονική τήρηση βιβλίων (M.O. = 4,37, T.A. = 0,82), ενώ τη μικρότερη η πρόταση για την επέκταση του φορολογικού πιστοποιητικού σε όλες τις νομικές μορφές των οικονομικών οντοτήτων (M.O. = 4,12, T.A. = 0,85).

Η τυπική απόκλιση όλων των ερωτημάτων για όλες τις μεταβλητές κινείται σε φυσιολογικά αποτελέσματα και δε χρήζει περαιτέρω ανάλυσης (τυπική απόκλιση < 1). Συνολικά, οι βαθμολογίες που συγκεντρώνουν οι εξεταζόμενες μεταβλητές είναι υψηλές με εύρος 3,63 – 4,21 μέσο όρο γεγονός που υποδηλώνει τα θετικά αποτελέσματα της επίδρασης του φορολογικού πιστοποιητικού.

Συγκεκριμένα, οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που συμμετείχαν στην έρευνα επιβεβαιώνουν το θετικό ρόλο που διαδραματίζει το φορολογικό πιστοποιητικό στη λειτουργία των οικονομικών οντοτήτων, αναγνωρίζουν την αποτελεσματικότητα εφαρμογής του μέτρου, τα πλεονεκτήματα που έχει για τις οικονομικές οντότητες και για το κράτος και τη θετική επίδραση που έχει στη φορολογική συμπεριφορά των πρώτων. Τέλος, συμφωνούν σε πολύ μεγάλο βαθμό με τις τρεις προτεινόμενες προτάσεις του ερωτηματολογίου που αφορούν τη βελτίωση χρήσης του μέτρου για την επίτευξη ακόμη καλύτερων αποτελεσμάτων.

### **3.7. Συσχετίσεις και Ανάλυση Παλινδρόμησης**

Εκτός από τη χρήση της περιγραφικής στατιστικής ανάλυσης κρίθηκε απαραίτητο για τους σκοπούς της έρευνας να συντελεστούν ορισμένοι στατιστικοί έλεγχοι ώστε να εξεταστούν καλύτερα οι σχέσεις μεταξύ των μεταβλητών της έρευνας. Επιλέχθηκε να χρησιμοποιηθούν έλεγχοι συσχετίσεων για να εντοπιστούν τυχόν στατιστικά σημαντικές σχέσεις μεταξύ των μεταβλητών

Θεωρήθηκε ότι τα δεδομένα δεν προέρχονται από κανονική κατανομή για αυτό το λόγο επιλέχθηκε να χρησιμοποιηθούν μη παραμετρικοί συντελεστές συσχέτισης και συγκεκριμένα ο Kendall's tau\_b και ο Spearman's Rho. Στο στατιστικό πρόγραμμα SPSS εξετάστηκαν τα ερωτήματα της μεταβλητής «Επίδραση στη φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων» για ύπαρξη σχέσεων με τα ερωτήματα της μεταβλητής «Προτάσεις για βελτίωση χρήσης φορολογικού πιστοποιητικού» και βρέθηκε ότι υπάρχουν οι εξής στατιστικά σημαντικές σχέσεις:

- Η τάση των οικονομικών οντοτήτων προς τη φοροδιαφυγή όταν αυτές δεν επιλέγουν να ελεγχθούν με το φορολογικό πιστοποιητικό σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την πρόταση της επέκτασης χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού σε όλες τις νομικές μορφές των οικονομικών οντοτήτων τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.009<0.05$ ).
- Η προστασία των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων που προκύπτει από την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την πρόταση της επέκτασης χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού σε όλες τις νομικές μορφές των οικονομικών οντοτήτων τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.001<0.05$ ).
- Η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ των ελεγκτών και των ελεγχόμενων που αποτελεί απόρροια της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την πρόταση της επέκτασης χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού σε όλες τις νομικές μορφές των οικονομικών οντοτήτων τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.000<0.05$ ).
- Η τάση των οικονομικών οντοτήτων προς τη φοροδιαφυγή όταν αυτές δεν επιλέγουν να ελεγχθούν με το φορολογικό πιστοποιητικό σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την πρόταση αύξησης του αριθμού των δειγματοληπτικών επανελέγχων από το Υπουργείο τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.001<0.05$ ).
- Η προστασία των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων που προκύπτει από την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την πρόταση αύξησης του αριθμού των



δειγματοληπτικών επανελέγχων από το Υπουργείο τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.000<0.05$ ).

- Η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ των ελεγκτών και των ελεγχόμενων που αποτελεί απόρροια της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την πρόταση αύξησης του αριθμού των δειγματοληπτικών επανελέγχων από το Υπουργείο τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.000<0.05$ ).
- Η τάση των οικονομικών οντοτήτων προς τη φοροδιαφυγή όταν αυτές δεν επιλέγουν να ελεγχθούν με το φορολογικό πιστοποιητικό σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την πρόταση ηλεκτρονικής τήρησης βιβλίων τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.000<0.05$ ).
- Η προστασία των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων που προκύπτει από την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την πρόταση ηλεκτρονικής τήρησης βιβλίων τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.000<0.05$ ).
- Η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ των ελεγκτών και των ελεγχόμενων που αποτελεί απόρροια της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την πρόταση ηλεκτρονικής τήρησης βιβλίων τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.000<0.05$ ).

Στη συνέχεια εξετάστηκαν τα ερωτήματα της μεταβλητής «Επίδραση στη φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων» για ύπαρξη σχέσης με τα ερωτήματα της μεταβλητής «Αποτελεσματικότητα φορολογικού πιστοποιητικού» και βρέθηκε ότι υπάρχουν οι εξής στατιστικά σημαντικές σχέσεις:

- Η αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού για το κράτος σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την τάση των οικονομικών οντοτήτων που δεν το εφαρμόζουν να φοροδιαφεύγουν τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.011<0.05$ ).

- Η αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού στην περαίωση των οικονομικών υποθέσεων σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την τάση των οικονομικών οντοτήτων που δεν το εφαρμόζουν να φοροδιαφεύγουν τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.001<0.05$ ).
- Η αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού σε μεγαλύτερο βαθμό από άλλα μέτρα μείωσης της φοροδιαφυγής σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την τάση των οικονομικών οντοτήτων που δεν το εφαρμόζουν να φοροδιαφεύγουν τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.026<0.05$ ).
- Η αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού για το κράτος σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την προστασία των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.010<0.05$ ).
- Η αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού σε μεγαλύτερο βαθμό από άλλα μέτρα μείωσης της φοροδιαφυγής σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την προστασία των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.000<0.05$ ).
- Η αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού για το κράτος σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ των ελεγκτών και των ελεγχόμενων τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.000<0.05$ ).
- Η αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού στην περαίωση των οικονομικών υποθέσεων σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ των ελεγκτών και των ελεγχόμενων τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.001<0.05$ ).
- Η αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού σε μεγαλύτερο βαθμό από άλλα μέτρα μείωσης της φοροδιαφυγής σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ

των ελεγκτών και των ελεγχόμενων τόσο με τον έλεγχο του Kendall's tau\_b όσο και με του Spearman's rho ( $p= 0.001 < 0.05$ ).

Στη συνέχεια και προκειμένου να εξεταστεί η σχέση της αποτελεσματικότητας του φορολογικού πιστοποιητικού με τα αναγνωρισμένα από το δείγμα πλεονεκτήματα που το διακρίνουν και με την επίδραση του μέτρου στη φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων πραγματοποιήθηκε έλεγχος παλινδρόμησης. Όλες οι μεταβλητές (εξαρτημένη και ανεξάρτητες) θεωρήθηκαν συνεχείς και έτσι πραγματοποιήθηκε στη συνέχεια πολλαπλή γραμμική παλινδρόμηση με εξαρτημένη μεταβλητή την «Αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού» και ανεξάρτητες μεταβλητές τα «Πλεονεκτήματα χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού» και την «Επίδραση του φορολογικού πιστοποιητικού στη φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων».

Το ποσοστό μεταβλητότητας που ερμηνεύεται από το μοντέλο είναι πολύ υψηλό (70,8%) όπως φαίνεται στον Πίνακα 3.2 υποδηλώνοντας ότι το 70,8% της συνολικής μεταβλητότητας της εξαρτημένης μεταβλητής (δηλαδή της αποτελεσματικότητας του φορολογικού πιστοποιητικού) ερμηνεύεται μέσα από το συγκεκριμένο μοντέλο και καθιστά ιδιαίτερα αξιόπιστη την έρευνα.

Πίνακας 3. 2 Μεταβλητότητα Μοντέλου

Model Summary									
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df	df2	Sig. F Change
1	0,708a	0,501	0,484	0,455	0,501	28,659	2	57	0,000

a. Predictors: (Constant), Μ.Ο. Πλεονεκτημάτων, Μ.Ο. Επίδρασης στη φορολογική συμπεριφορά

Στον Πίνακα 3.3 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του ελέγχου ANOVA από τα οποία προκύπτει ότι υπάρχει στατιστική σημαντικότητα στα αποτελέσματα και ως εκ τούτου είναι εφικτή η συνέχεια στην ανάλυση παλινδρόμησης.

Πίνακας 3. 3 Αποτελέσματα ANOVA

ANOVA						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	11,858	2	5,929	28,659	0,000b
	Residual	11,792	57	0,207		
	Total	23,650	59			
a. Dependent Variable: M.O. Αποτελεσματικότητα						
b. Predictors: (Constant), M.O. Πλεονεκτημάτων, M.O. Επίδρασης στη φορολογική συμπεριφορά						

Στον Πίνακα 3.4 παρουσιάζεται η ανάλυση παλινδρόμησης. Σε αυτόν εξετάζεται κυρίως η τιμή B της δεύτερης στήλης η οποία αφορά το συντελεστή παλινδρόμησης για κάθε ανεξάρτητη μεταβλητή. Ακόμη, δείχνει τη μεταβολή της μέσης τιμής της εξαρτημένης μεταβλητής όταν αυξάνεται κατά μία μονάδα καθεμία από τις ανεξάρτητες μεταβλητές, δεδομένου ότι όλες οι άλλες παράμετροι παραμένουν ως έχουν δηλαδή σταθερές.

Πίνακας 3. 4 Ανάλυση παλινδρόμησης

Coefficients						
Model		Unstandardized		Standardized	t	Sig.
		Coefficients		Coefficients		
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	0,321	0,475		0,675	0,502
	M.O. Επίδρασης στη φορολογική συμπεριφορά	0,391	0,114	0,412	3,443	0,001
	M.O. Πλεονεκτημάτων	0,483	0,154	0,374	3,124	0,003
<b>a. Dependent Variable: M.O. Αποτελεσματικότητα</b>						

Με βάση τον Πίνακα 3.4 προκύπτει ότι η παρακάτω εξίσωση παλινδρόμησης που είναι της μορφής:

$$y = b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 \quad (4.1)$$

Διαμορφώνεται ως εξής:

$$y = 0,321 + 0,391 * V_1 + 0,483 * V_2 \quad (4.2)$$

Καθώς η τιμή sig είναι μικρότερη του 0.05 και για τις δύο ανεξάρτητες μεταβλητές ( $p=0.01 < 0.05$  για τη μεταβλητή της «Επίδρασης του φορολογικού πιστοποιητικού στη φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων» και  $p=0.03 < 0.05$  για τη μεταβλητή των «Πλεονεκτημάτων χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού») προκύπτει στατιστική σημαντικότητα των ανεξάρτητων μεταβλητών με την εξαρτημένη της «Αποτελεσματικότητα του Φορολογικού Πιστοποιητικού». Αυτή η σχέση μάλιστα φαίνεται πως είναι θετική καθώς οι συντελεστές των ανεξάρτητων μεταβλητών είναι θετικοί αριθμοί. Συμπερασματικά, μπορεί κανείς να ισχυριστεί από το αποτέλεσμα αυτό ότι τα πλεονεκτήματα της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού συνδυαστικά με την επίδρασή του στη φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων συμβάλλουν στην αποτελεσματικότητα

του μέτρου. Ωστόσο, λόγω του μικρού αριθμού του δείγματος το συμπέρασμα αυτό δεν μπορεί να γενικευτεί ενώ επιπλέον απαιτούνται και άλλοι έλεγχοι προκειμένου να επιβεβαιωθεί κάτι τέτοιο.

## Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup>

### Συμπεράσματα – Περιορισμοί έρευνας – Προτάσεις για Μελλοντικές Έρευνες

#### 4.1. Εισαγωγικά

Το Κεφάλαιο αυτό λειτουργεί συνοπτικά σε σχέση με τα προηγούμενα καθώς συνοψίζει όλα όσα εξετάστηκαν και αναλύθηκαν στο πλαίσιο της έρευνας. Έμφαση δίνεται στα συμπεράσματα με βάση τα ερευνητικά ερωτήματα που τέθηκαν στην αρχή της εργασίας και τα γενικά συμπεράσματα που προκύπτουν από την περιγραφική και επαγωγική στατιστική ανάλυση του προηγούμενου κεφαλαίου. Ακόμη, παρατίθενται ορισμένοι περιορισμοί υπό τους οποίους πραγματοποιήθηκε η εργασία και προτείνονται ιδέες για μελλοντικές έρευνες με αφορμή το εξεταζόμενο θέμα και την παρούσα εργασία.

#### 4.2. Συμπεράσματα

Στόχος της φορολογικής πολιτικής που ακολουθεί ένα κράτος είναι η οικειοθελής συμμόρφωση των οντοτήτων με τις νομοθετικές διατάξεις αλλά και η πάταξη της φοροδιαφυγής. Το φορολογικό πιστοποιητικό αποτελεί μέρος του φορολογικού συστήματος της χώρας και συγκεκριμένα του φορολογικού ελέγχου που πραγματοποιείται στις οικονομικές οντότητες προκειμένου να πραγματοποιηθεί αυτός ο στόχος. Αποτελεί μια σχετικά πρόσφατη μορφή ελέγχου η οποία καθιερώθηκε στην χώρα μας με το Ν. 3842/ 2010 και αργότερα επικαιροποιήθηκε με το Ν. 4174/2013.

Ως εποπτικός θεσμός συμβάλλει στην αύξηση των κρατικών εσόδων, αυξάνει την εμπιστοσύνη των οικονομικών οντοτήτων προς τον κρατικό μηχανισμό, δημιουργεί σταθερότητα στο φορολογικό σύστημα της χώρας, τυποποιεί διαδικασίες και λειτουργεί θετικά στη φορολογική συμμόρφωση.

Όσον αφορά το πρώτο ερευνητικό ερώτημα της εργασίας που αφορά την αποτελεσματικότητα εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού στην Ελλάδα από την έρευνα που διεξήχθη και τα πρωτογενή δεδομένα που συγκεντρώθηκαν προκύπτει ότι συγκεντρώνει υψηλή βαθμολογία τόσο συνολικά (3,63) όσο και στα

επιμέρους ερωτήματα μέτρησής της τα οποία χρησιμοποιήθηκαν στο πλαίσιο του ερωτηματολογίου (3,48 – 3,92). Ωστόσο, υπάρχουν ακόμη αρκετά περιθώρια αύξησης της αποτελεσματικότητας του μέτρου με βάση και τις προτάσεις βελτίωσης της χρήσης του όπως είναι για παράδειγμα η ηλεκτρονική τήρηση βιβλίων η οποία συγκέντρωσε και την υψηλότερη βαθμολογία στις προτεινόμενες προτάσεις που δόθηκαν στους συμμετέχοντες στην έρευνα.

Από τον έλεγχο παλινδρόμησης που πραγματοποιήθηκε με τη συνδρομή του προγράμματος SPSS προκύπτει ότι η αποτελεσματικότητα εξαρτάται θετικά από την επίδραση που έχει το φορολογικό πιστοποιητικό στη φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων και από τα πλεονεκτήματα που αναγνωρίζουν οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. Η θετική αυτή σχέση μπορεί να αξιοποιηθεί από το κράτος με την προσφορά ακόμη περισσότερων πλεονεκτημάτων στην εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού μέσω κινήτρων στις επιχειρήσεις οι οποίες κρίνεται ότι συμμορφώνονται φορολογικά στις υποχρεώσεις σε μεγαλύτερο βαθμό και με περισσότερη ένταση και διάρκεια σε σχέση με τις άλλες οντότητες του ίδιου κλάδου. Τέτοιου είδους ενέργειες θα λειτουργήσουν και θετικά στην αποτελεσματικότητα του μέτρου προς την κατεύθυνση εξάλειψης της φοροδιαφυγής.

Όσον αφορά το δεύτερο ερευνητικό ερώτημα που αφορά τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα που προσφέρει το φορολογικό πιστοποιητικό προκύπτει ότι το πιο σημαντικό αφορά τις ίδιες τις οικονομικές οντότητες και όχι τους νόμιμους ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία. Ο ετήσιος έλεγχος που προκαλείται από την εφαρμογή του μέτρου του φορολογικού πιστοποιητικού οδηγεί τις οικονομικές οντότητες μέσω αυτού να εντοπίσουν τυχόν λάθη και παραλείψεις τα οποία διαφορετικά θα μπορούσαν να οδηγήσουν στην επιβολή προστίμων και προσαυξήσεων αυξάνοντας το κόστος για τις ίδιες. Η αποφυγή αυτού του κόστους εξαιτίας της εφαρμογής του μέτρου του φορολογικού πιστοποιητικού λειτουργεί ιδιαίτερα θετικά και ενθαρρυντικά ώστε το συγκεκριμένο μέτρο να επεκταθεί και να αρχίσει να εφαρμόζεται για το σύνολο των νομικών μορφών των οικονομικών οντοτήτων.

Όσον αφορά το τρίτο ερευνητικό ερώτημα το οποίο αφορά στην επίδραση που έχει το φορολογικό πιστοποιητικό στη φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων προκύπτει ότι είναι ιδιαίτερα υψηλή (M.O. = 3,71) και σχετίζεται με την αύξηση του κλίματος εμπιστοσύνης που δημιουργείται μεταξύ ελεγκτών και ελεγχόμενων και την θετική επιρροή του μέτρου του φορολογικού πιστοποιητικού στην πάταξη της φοροδιαφυγής καθώς οι οικονομικές οντότητες οι οποίες



συμμορφώνονται φορολογικά και δεν έχουν τάση φοροδιαφυγής, εφαρμόζουν αποτελεσματικά το μέτρο.

Όσον αφορά το τέταρτο ερώτημα σχετικά με τις βασικές προτάσεις για τη βελτίωση της χρήσης του μέτρου του φορολογικού πιστοποιητικού φαίνεται πως οι συμμετέχοντες στην έρευνα προκρίνουν την ηλεκτρονική τήρηση βιβλίων ως τη σημαντικότερη και πιο επωφελή τόσο για τους ίδιους όσο και για τις οικονομικές οντότητες οι οποίες θα επωφεληθούν από την πιο γρήγορη διεκπεραίωση των διαδικασιών ελέγχου.

Παρά το γεγονός ότι το δείγμα της έρευνας ήταν σχετικά μικρό (N=60) εντούτοις τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την έρευνα είναι ιδιαίτερα χρήσιμα σε σχέση και με τη σημασία της μελέτης εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού στην Ελλάδα για τη δημιουργία μιας νέας φορολογικής κουλτούρας και μετατροπή της φορολογικής συμπεριφοράς ώστε οι οικονομικές οντότητες να συμμορφώνονται φορολογικά. Επιπλέον, το φορολογικό πιστοποιητικό συνδράμει προς την φορολογική σταθερότητα της χώρας δημιουργώντας ένα δομημένο φορολογικό περιβάλλον για τις επιχειρήσεις το οποίο σταδιακά θα προσελκύσει επενδύσεις για τη δημιουργία νέων επιχειρήσεων και κατ' επέκταση τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας.

Εκτός των παραπάνω θετικών επιδράσεων του φορολογικού πιστοποιητικού δεν μπορεί κανείς να παραλείψει και το γεγονός ότι οι οικονομικές οντότητες αποφεύγουν την επιβολή προστίμων για παραβάσεις ή παραλείψεις οι οποίες μπορεί να ξεφύγουν από τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων ή από τη λογιστική καταχώρηση των οικονομικών κινήσεων τους από το αντίστοιχο οικονομικό τμήμα. Η διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού συμβάλλει επιπλέον τόσο στην κατάρτιση και εκπαίδευση του προσωπικού ελεγκτικών εταιριών όσο και στο ανθρώπινο δυναμικό που απασχολείται στις ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και έχει ρόλο στην τήρηση της χρηστής φορολογικής εικόνας και συμπεριφοράς των επιχειρήσεων.

Οι διοικήσεις των οικονομικών οντοτήτων είναι επίσης κερδισμένες από τη διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού καθώς αυξάνεται η αξιοπιστία τους και η εμπιστοσύνη των μετόχων και των πιθανών ενδιαφερόμενων επενδυτών προς αυτές. Τα οικονομικά οφέλη είναι μεγάλα και για το κράτος καθώς ακολουθείται η σύννομη διαδικασία είσπραξης των φορολογικών εσόδων σε προκαθορισμένα χρονικά διαστήματα γεγονός που διευκολύνει πολύ τον

προγραμματισμό των κρατικών δαπανών και έργων. Ακόμη, η δημιουργία καλύτερης φορολογικής συνείδησης επηρεάζει και τη φορολογική συμπεριφορά των πολιτών λειτουργώντας θετικά σε σχέση με την πάταξη ή έστω μείωση της φοροδιαφυγής. Η δημιουργία φορολογικής συνείδησης και δικαιοσύνης αποτελεί από τους πιο δύσκολους στόχους που μπορεί να επιτύχει ένα κράτος ειδικά όταν αυτό έχει βγει μόλις από μια εξαιρετικά δύσκολη για τους πολίτες και τις επιχειρήσεις που λειτουργούν σε αυτό συγκυρία.

Στα συμπεράσματα μπορεί να καταγραφεί συνολικά και το γεγονός ότι ορισμένες διατάξεις του νόμου φαίνεται να αμφισβητούν εκ των προτέρων τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και να θεωρούν ακόμη και ύποπτη την οικονομική μονάδα ή και τον ελεγκτή της για λόγους μη ανακάλυψης μη παραγωγικών δαπανών για παράδειγμα.

### **4.3. Περιορισμοί Έρευνας**

Η παρούσα έρευνα χαρακτηρίζεται και από κάποιους περιορισμούς. Αρχικά, βασικός περιορισμός της παρούσας εργασίας είναι η έλλειψη πληθώρας αγγλόφωνων αλλά και ελληνικών βιβλιογραφικών πηγών καθώς το θέμα του φορολογικού πιστοποιητικού στην Ελλάδα αποτελεί ιδιαίτερα πρόσφατο θέμα ενώ δεν είναι και λίγες οι αλλαγές που έχει υποστεί σε επίπεδο νομοθετικών διατάξεων. Από τη βιβλιογραφική επισκόπηση παρατηρήθηκε έλλειψη διαθέσιμων δημοσιευμένων στοιχείων τα οποία θα εξυπηρετούσαν στην εκπόνηση της παρούσας έρευνας και θα διευκόλυναν την εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων για την αποτελεσματικότητα του μέτρου της εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού τόσο για το κράτος όσο και για τις ελεγχόμενες οντότητες.

Επιπλέον, κύριες πηγές άντλησης πληροφοριών ήταν οι νόμοι και οι διατάξεις που τους αφορούν σε συνδυασμό με διευκρινίσεις επ' αυτών από λογιστές, ελεγκτές και φοροτεχνικούς σε διαδικτυακές πηγές. Για αυτό άλλωστε αποφασίστηκε η χρήση πρωτογενών στοιχείων με τη συνδρομή ενός ερωτηματολογίου που απευθύνθηκε σε νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία προκειμένου να καταγραφεί μια πρωτότυπη έρευνα η οποία να αντανακλά την άποψη των άμεσα εμπλεκόμενων (από την πλευρά των ελεγκτών).

Όσον αφορά την έρευνα, το δείγμα ήταν σχετικά περιορισμένο εξαιτίας του μικρού χρονικού διαστήματος διεκπεραίωσης της ερευνητικής διαδικασίας με τη

χρήση ερωτηματολογίου αλλά και την μικρή ανταπόκριση από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που συμμετέχουν στη διαδικασία έκδοσης φορολογικών πιστοποιητικών. Επιπλέον, το πλήθος αυτών στη Θεσσαλονίκη ήταν εξαρχής περιορισμένο καθώς ο πληθυσμός τους είναι σχετικά μικρός εξαιτίας του μικρού αριθμού προσωπικού που στελεχώνουν τις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες που δραστηριοποιούνται στη Θεσσαλονίκη.

Ένας ακόμη περιορισμός της έρευνας αφορά την χρήση πρωτότυπων ερωτημάτων στο πλαίσιο εξέτασης συγκεκριμένων θεματικών – μεταβλητών με βάση τα ερωτήματα που προέκυπταν κατά τη μελέτη της βιβλιογραφίας και της νομολογίας. Στη βιβλιογραφία δεν υπήρχε κάποια έρευνα η οποία να αφορά αποκλειστικά την εξέταση του φορολογικού πιστοποιητικού ή αντίστοιχου φορολογικού μέτρου συμμόρφωσης των οικονομικών οντοτήτων στο οποίο θα μπορούσε να βασιστεί το ερωτηματολόγιο της παρούσας έρευνας ενώ και οι ανάγκες εξέτασης του ζητήματος στην Ελλάδα διαφέρουν σε σχέση με τις ανάγκες σε άλλες χώρες.

Ακόμη, ο αριθμός των ερωτήσεων που χρησιμοποιήθηκε σε κάθε εξεταζόμενη μεταβλητή ήταν μικρός προκειμένου να μην κουράζει τους συμμετέχοντες και να αυξήσει τις πιθανότητες συμπλήρωσης ενός μικρού ερωτηματολογίου. Σίγουρα θα μπορούσαν να εξεταστούν τόσο περισσότερες μεταβλητές όσο και περισσότερα ερωτήματα στις υπάρχουσες μεταβλητές.

#### **4.4. Προτάσεις για Μελλοντικές Έρευνες**

Όσον αφορά προτάσεις για μελλοντικές έρευνες αρχικά θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί το παρόν ερωτηματολόγιο σε ένα μεγαλύτερο δείγμα έρευνας συμπεριλαμβάνοντας πιθανότατα ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία είτε στη Βόρεια Ελλάδα είτε στην Αθήνα ώστε να προκύψει ένα πιο ασφαλές συμπέρασμα σχετικά με τις εξεταζόμενες μεταβλητές. Με αυτόν τον τρόπο θα αυξανόταν η αξιοπιστία των συμπερασμάτων της παρούσας έρευνας ή θα εντοπίζονταν τυχόν διαφορές εξαιτίας της συμμετοχής μεγαλύτερου δείγματος του εξεταζόμενου πληθυσμού.

Μια άλλη πρόταση για μελλοντική έρευνα θα ήταν η δημιουργία ενός νέου ερωτηματολογίου που εξετάζει και πάλι την αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού το οποίο όμως να απευθύνεται στις διοικήσεις οικονομικών οντοτήτων συγκεκριμένου μεγέθους (π.χ. μικρομεσαίων επιχειρήσεων - ΜΜΕ) για να

ελεγχθεί αν προκύπτουν παρόμοια με το παρόν αποτελέσματα. Μια τέτοια έρευνα θα είχε ιδιαίτερο ενδιαφέρον καθώς θα μπορούσε να γίνει στη συνέχεια και σύγκριση των απαντήσεων των ελεγκτών και των ελεγχόμενων προκειμένου να προκύψουν χρήσιμα συμπεράσματα.

Στην περίπτωση εξέτασης μικρών επιχειρήσεων θα μπορούσε να γίνει και σύγκριση των αποτελεσμάτων της έρευνας με την έρευνα των Munyoro, (2018) που αναφέρθηκε στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας και αφορούσε τη σημασία του φορολογικού πιστοποιητικού για τις μικρές επιχειρήσεις στη Ζιμπάμπουε.

Ακόμη, χρήσιμη έρευνα θα ήταν η μελέτη ενός προγράμματος ελέγχου ανά κατηγορία επιχειρήσεων καθώς οι εμπορικές επιχειρήσεις δεν μπορούν να ελέγχονται για τα ίδια θέματα και στον ίδιο βαθμό που ελέγχονται χρηματιστηριακές εταιρίες και τράπεζες.

Μια ακόμη χρήσιμη έρευνα θα ήταν η μελέτη του τρόπου εφαρμογής της ηλεκτρονικής τήρησης βιβλίων η οποία αναμένεται να εφαρμοστεί στο άμεσο μέλλον στην χώρα μας με μελέτες εφαρμογής σε άλλες ευρωπαϊκές ή μη χώρες.

## **Βιβλιογραφία**

### **ΕΛΛΗΝΙΚΗ**

Μάρκοβιτς, Γ. (2017), Φορολογική Συμμόρφωση και επιβολή. TVXS.

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

Πανταζόπουλος, Π. (2017), Η διαδικασία μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου – Η ενδικοφανής προσφυγή και η προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια – Προϋποθέσεις και δυνατότητες του ελεγχόμενου μετά τον καταλογισμό, 3<sup>ο</sup> Επιστημονικό Συνέδριο περιοδικού Επιχείρηση «Ο φορολογικός έλεγχος».

Πανταζόπουλος, Π. (2017), Η διαδικασία μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου – Η ενδικοφανής προσφυγή και η προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια – Προϋποθέσεις και δυνατότητες του ελεγχόμενου μετά τον καταλογισμό, 3<sup>ο</sup> Επιστημονικό Συνέδριο περιοδικού Επιχείρηση «Ο φορολογικός έλεγχος».

### **ΝΟΜΟΙ**

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) (2016), Αποτελέσματα εφαρμογής φορολογικού πιστοποιητικού 2011 – 2014.

Ν. 2112/1920, Περί υποχρεωτικής καταγγελίας της συμβάσεως εργασίας ιδιωτικών υπαλλήλων.

Ν. 2238/1994, Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Ν. 3693/2008, Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις (Ορισμός του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου).

ΠΟΛ 1159/2011 Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174) (ΦΕΚ 1657/2011).

ΠΟΛ. 1067/2018 Τροποποίηση της ΠΟΛ 1124/2015 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. περί του καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65<sup>Α</sup> του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4147/2013 ΦΕΚ 170<sup>Α</sup>) σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174<sup>Α</sup>).

ΣΕΒ (2018), Μια νέα φορολογική πολιτική με αναπτυξιακό πρόσημο. Επενδυτικό συνέδριο ΣΕΒ «Σχεδιάζουμε το μέλλον με επενδύσεις» 23 – 24 Απριλίου 2018. Παρουσίαση του Κώστα Σφακάκη.

Πανταζόπουλος, Π. (2017), Η διαδικασία μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου – Η ενδικοφανής προσφυγή και η προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια – Προϋποθέσεις και δυνατότητες του ελεγχόμενου μετά τον καταλογισμό, 3<sup>ο</sup> Επιστημονικό Συνέδριο περιοδικού Επιχείρηση «Ο φορολογικός έλεγχος».

## **ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ**

Brennan, M. (2012), “Vulture Investing: What you need to know before bidding for tax liens, Forbes.

Chochi, P.S. (1996), Industrial Estates and Formal Small – Scale Manufacturing Activities in the Northern Province, An unpublished Master’s Thesis, University of Witwatersrand, Johannesburg.

Ebimobowei, A. (2013), “A Causality Analysis between Tax Audit and Tax Compliance in Nigeria”, *European Journal of Business and Management*, Vol. 5, No. 2, pp. 107 – 120.

Folley, D.M., Haugen, A., Vaughn, S.P. (2018), “Tax Certificate Sale and §362 Automatic Stay Implications”, *American Bankruptcy Institute Journal*.

Munyoro, G. Mupfumira, A.Z., Chimbari, F., Langton, I., Munyoro – Dzapasi, Y., Chipoyera, N. (2018), “The Role of a Tax Clearance Certificate in the Promotion of Small Business Sector in Zimbabwe: A Case Study of Harare”, *Africa Development and Resources Research Institute (ADRRRI) Journal*, Vol. 27, No. 7 (4), pp. 1-34.

PwC (2017), Tax Summaries – Turkey. PwC official website.

Romano, J. (2003), “Your home: When Taxes on a Home are Overdue”, *The New York Times*.

Skatteetaten (2017), Certificate for tax and value added tax, Transportøkonomisk Institut Stiftelsen, Oslo.

## **ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ**

### **ΕΛΛΗΝΙΚΗ**

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

[www.tvxs.gr](http://www.tvxs.gr)

[www.epixirisi.gr](http://www.epixirisi.gr)

[www.sev.org.gr](http://www.sev.org.gr)

[www.accountancygreece.gr](http://www.accountancygreece.gr)

### **ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ**

[www.forbes.com](http://www.forbes.com)

[www.media.mcguirewoods.com](http://www.media.mcguirewoods.com)

[www.nytimes.com](http://www.nytimes.com)

[www.toi.no](http://www.toi.no)

## Παράρτημα

### Ενότητα Α Βασικά Στοιχεία

Παρακαλώ συμπληρώστε τα παρακάτω στοιχεία:

1. Ανήκετε σε κάποια από τις τέσσερις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες;  
 Ναι       Όχι
  
2. Χρόνια εμπειρίας στις ελεγκτικές διαδικασίες  
 Κανένα  
 έως 5  
 6-10  
 11-15  
 Άνω των 15
  
3. Χρόνια εμπειρίας στον φορολογικό έλεγχο  
 Κανένα  
 έως 5  
 6-10  
 11-15  
 Άνω των 15



## Ενότητα Β

Οι παρακάτω ερωτήσεις αφορούν θέματα για το φορολογικό πιστοποιητικό. Οι απαντήσεις είναι σε πενταβάθμια κλίμακα. Σημειώστε από 1 (Διαφωνώ απόλυτα) έως 5 (Συμφωνώ απόλυτα).

Αποτελεσματικότητα φορολογικού πιστοποιητικού	Διαφωνώ απόλυτα → Συμφωνώ απόλυτα				
1. Θεωρώ αποτελεσματικό το μέτρο του φορολογικού πιστοποιητικού για το κράτος.	1	2	3	4	5
2. Θεωρώ αποτελεσματικό το μέτρο του φορολογικού πιστοποιητικού για τον καλύτερο τρόπο περαίωσης των οικονομικών υποθέσεων.	1	2	3	4	5
3. Πιστεύω ότι το φορολογικό πιστοποιητικό έχει συμβάλει περισσότερο ως μέτρο σε σχέση με άλλα στη μείωση της φοροδιαφυγής.	1	2	3	4	5
4. Πιστεύω ότι το συγκεκριμένο μέτρο οδήγησε σε αύξηση κρατικών εσόδων σε μεγαλύτερο βαθμό σε σχέση με άλλα φορολογικά μέτρα.	1	2	3	4	5

Πλεονεκτήματα χρήσης φορολογικού πιστοποιητικού	Διαφωνώ απόλυτα → Συμφωνώ απόλυτα				
1. Οι οικονομικές οντότητες στις οποίες χορηγείται έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με συμπεράσματα χωρίς επιφύλαξη σχεδιάζουν πιο εύκολα τις	1	2	3	4	5

επιχειρηματικές τους κινήσεις και την στρατηγική.					
2. Ο ετήσιος έλεγχος δίνει την ευκαιρία στην ελεγχόμενη οντότητα να προβεί στην έγκαιρη διόρθωση λαθών και να αποφύγει σημαντικά ποσά προστίμων και προσαυξήσεων.	1	2	3	4	5
3. Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν την κατάλληλη καθοδήγηση από το Υπουργείο Οικονομικών/Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων.	1	2	3	4	5
4. Επιτυγχάνεται έγκαιρη και έγκυρη οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων η οποία συνδράμει στην κατάρτιση ενός αξιόπιστου προγράμματος μελλοντικών ταμειακών ροών για το κράτος.	1	2	3	4	5
5. Μέσα από το μέτρο του φορολογικού πιστοποιητικού ενισχύεται το κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων και του κράτους.	1	2	3	4	5
6. Συμβάλλει το φορολογικό πιστοποιητικό σε θέματα εξοικείωσης με νέες φορολογικές ρυθμίσεις και επιμόρφωσης για το προσωπικό των ελεγκτικών εταιριών.	1	2	3	4	5
7. Βοηθάει η χρήση του φορολογικού πιστοποιητικού στην μείωση των παραγραμμένων φορολογικά χρήσεων με βάση την απόφαση του Σ.τ.Ε. 1738/2017	1	2	3	4	5

(πενταετής παραγραφή φορολογικών υποθέσεων).					
8. Με την χρήση του φορολογικού πιστοποιητικού οι επιχειρήσεις είναι περισσότερο ελκυστικές σε νέους επενδυτές.	1	2	3	4	5

Επίδραση στην φορολογική συμπεριφορά των οικονομικών οντοτήτων	Διαφωνώ απόλυτα →				Συμφωνώ απόλυτα
1. Οι οικονομικές οντότητες που δεν επιλέγουν να ελεγχθούν με το φορολογικό πιστοποιητικό έχουν μεγαλύτερη τάση προς φοροδιαφυγή.	1	2	3	4	5
2. Το υπάρχον νομικό πλαίσιο προστατεύει τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.	1	2	3	4	5
3. Το φορολογικό πιστοποιητικό έχει δημιουργήσει κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ ελεγκτών και ελεγχόμενων.	1	2	3	4	5

Προτάσεις για βελτίωση χρήσης φορολογικού πιστοποιητικού	Διαφωνώ απόλυτα →				Συμφωνώ απόλυτα
1. Η χρήση φορολογικού πιστοποιητικού πρέπει να επεκταθεί σε όλες τις νομικές μορφές των οικονομικών οντοτήτων.	1	2	3	4	5
2. Ο αριθμός των δειγματοληπτικών επανελέγχων που διεξάγει το Υπουργείο πρέπει να αυξηθεί.	1	2	3	4	5
3. Η ηλεκτρονική τήρηση βιβλίων θα διευκολύνει πολύ το έργο των νόμιμων ελεγκτών και των	1	2	3	4	5

<b>ελεγκτικών γραφείων.</b>					
-----------------------------	--	--	--	--	--