



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

Διπλωματική Εργασία

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ

της

ΜΑΡΙΝΑΣ ΚΑΡΑΦΥΛΛΙΔΟΥ

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: Σαμαρά Αγγελική

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

Θεσσαλονίκη 2020

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα διπλωματική εργασία, εκπονήθηκε στο πλαίσιο του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών της Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του Τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Σε αυτό το σημείο θα ήθελα να ευχαριστήσω την επιβλέπουσα καθηγήτρια μου κα. Αγγελική Σαμαρά για την άψογη συνεργασία και στήριξη που μου πρόσφερε καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας, δίνοντας μου συμβουλές και την απαραίτητη καθοδήγηση όποτε χρειάστηκε, όπως επίσης και το ακαδημαϊκό προσωπικό του ΠΜΣ στη Λογιστική & Χρηματοοικονομική για τις γνώσεις και τις πλούσιες εμπειρίες που αποκόμισα στη διάρκεια της ακαδημαϊκής χρονιάς.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο έλεγχος σε κάθε οργανωμένη οικονομία αποτελεί σημαντικό κομμάτι της επίτευξης του εκάστοτε στόχου που θέτει η αρμόδια αρχή. Μέσα από τον έλεγχο μπορούν να εντοπιστούν λάθη, παραλήψεις ή παρανοήσεις, των οποίων ο έγκαιρος εντοπισμός μπορεί να βοηθήσει στην αύξηση της αποτελεσματικότητας, στην εξοικονόμηση πόρων και γενικότερα μόνο θετικά αποτελέσματα μπορεί να προσφέρει. Είναι γεγονός πως το φορολογικό σύστημα της Ελλάδας χρειάζεται να εκσυγχρονιστεί, καθώς οι εποχές έχουν αλλάξει και χρειάζεται η οργάνωση μιας ολοκληρωμένης φορολογικής βάσης, κάτι που αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της αποτελεσματικότητας της οικονομίας μας.

Τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει αρκετά βήματα προς αυτή την κατεύθυνση, όπως είναι η τροποποίηση του φορολογικού μας συστήματος και η εισαγωγή της τεχνολογίας της πληροφορικής στην οργάνωση και τον έλεγχο του οικονομικού μας συστήματος. Ένα από αυτά τα βήματα ήταν και η εισαγωγή του θεσμού του Φορολογικού Πιστοποιητικού, του οποίου η έκδοση από μια ομάδα εταιρειών με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά ήταν αρχικά υποχρεωτική και έπειτα έγινε προαιρετική.

Ο σκοπός της συγκεκριμένης εργασίας είναι να παρουσιάσει μια επισκόπηση στη σύντομη πορεία του Φορολογικού Πιστοποιητικού (καθώς αποτελεί μια νέα τακτική), εξετάζοντας την υπάρχουσα βιβλιογραφία και το Θεσμικό Πλαίσιο που το διέπουν, καταδεικνύοντας όλες τις ενέργειες που πρέπει να γίνουν και όλη τη νομοθεσία που θα πρέπει να ακολουθείται. Επίσης γίνεται εκτενή παρουσίαση του Διεθνούς Προτύπου Διασφάλισης Αναθέσεων (ΔΠΔΑ) 3000 - «Αναθέσεις διασφάλισης εκτός από ελέγχους και επισκοπήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών», που έχει επιλεγεί ως το καταλληλότερο για την πραγματοποίηση του έργου της αξιολόγησης της φορολογικής συμμόρφωσης.

ABSTRACT

Control in any organized economy is an important part of achieving the respective goal set by the competent authority. Through control, errors, omissions, or misunderstandings can be identified the timely detection of which can help increase efficiency, save resources and in general can only offer positive results. It is a fact that Greece's tax system needs to be modernized, as times have changed and the organization of an integrated tax base is needed, which is an integral part of the efficiency of our economy.

In recent years, several steps have been taken in this direction, such as the modification of our tax system and the introduction of information technology in the organization and control of our financial system. One of these steps was the introduction of the institution of the Tax Certificate, the issuance of which by a group of companies with specific characteristics was initially mandatory, then became optional.

The purpose of this study is to present an overview of the short course of the Tax Certificate (as it is a new tactic), by examining the existing literature and the Institutional Framework that govern it, demonstrating all the actions that need to be done and all the legislation that must be followed. There is also an extensive presentation of the International Standard on Assurance Engagement (ISAE) 3000 - "Assurance Engagement Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information", which has been selected as the most appropriate for carrying out the task of assessing tax compliance.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	ii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	iii
ABSTRACT	iv
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	v
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	1
1.1 Εισαγωγικά	1
1.2 Ερευνητικά Ερωτήματα	1
1.3 Δομή Εργασίας.....	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	3
2.1 Εισαγωγικά	3
2.2 Υπάρχουσα Βιβλιογραφία.....	4
2.3 Πλεονεκτήματα έκδοσης Φορολογικού Πιστοποιητικού.....	9
2.4 Το φορολογικό Πιστοποιητικό στον πλανήτη.....	10
2.5 Εκσυγχρονισμός Φορολογικού Συστήματος.....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	13
3.1 Εδραίωση του Φορολογικού Πιστοποιητικού	13
3.2 Περιεχόμενο Φορολογικού Πιστοποιητικού	16
3.3 Διαδικασία Έκδοσης Φορολογικού Πιστοποιητικού.....	19
3.4 Εποπτεία και έλεγχος των Νόμιμων Ελεγκτών.....	20
3.5 Ποιοτικός έλεγχος του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών	22
3.6 Πειθαρχικές Ποινές και Πρόστιμα Νόμιμων Ελεγκτών	23
3.7 Αμοιβή Νόμιμων ελεγκτών.....	23
3.8 Περαιώση Χρήσεων	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο	25
4.1 Εισαγωγικά	25
4.2 Παρουσίαση Διεθνούς Προτύπου Διασφάλισης Ανάθεσης 3000	26

4.2.1 Εισαγωγή – Δεοντολογία – Δικλίδες ποιότητας.....	26
4.2.2 Αποδοχή και Συνέχιση Ανάθεσης – Όροι Ανάθεσης	27
4.2.3 Σχεδιασμός και Διενέργεια Ανάθεσης.....	28
1. Εκτίμηση της καταλληλότητας του υποκείμενου θέματος.....	29
2. Εκτίμηση της καταλληλότητας των κριτηρίων.....	29
3. Ουσιώδες μέγεθος και κίνδυνος ανάθεσης διασφάλισης.....	29
4. Χρήση εργασίας ενός ειδήμονα.....	30
5. Απόκτηση τεκμηρίων	31
6. Διαβεβαιώσεις από το υπεύθυνο μέρος	32
7. Εξέταση μεταγενέστερων γεγονότων	33
8. Τεκμηρίωση.....	33
4.2.4 Σύνταξη έκθεσης διασφάλισης.....	33
1. Το περιεχόμενο της έκθεσης διασφάλισης.....	34
2. Συμπέρασμα έκθεσης διασφάλισης	35
4.2.5 Άλλες ευθύνες αναφοράς	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο.....	38
5.1 Εισαγωγικά	38
5.2 Συνέπειες από τη χρήση του Φορολογικού Πιστοποιητικού στις Επιχειρήσεις και το Ελληνικό Κράτος.....	39
5.3 Περιορισμοί και Προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	40
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	42

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγικά

Το κεφάλαιο αυτό, αποτελεί το εισαγωγικό κομμάτι της παρούσας διπλωματικής, υποδεικνύοντας τα επιμέρους τμήματα της. Παρουσιάζεται ο σκοπός και τα ερευνητικά ερωτήματα που καλείται να αντιμετωπίσει η συγκεκριμένη διπλωματική εργασία, εξετάζοντας την υπάρχουσα βιβλιογραφία και τις έρευνες που έχουν γίνει πάνω στο θεσμό του Φορολογικού Πιστοποιητικού.

1.2 Ερευνητικά Ερωτήματα

Η παρούσα εργασία καλείται να παρουσιάσει το Θεσμό του Φορολογικού Πιστοποιητικού από την καθιέρωση του ως υποχρεωτικό έως και σήμερα, που αποτελεί μια προαιρετική επιλογή των επιχειρήσεων πάνω στο ζήτημα του φορολογικού τους ελέγχου. Παρουσιάζει όλα τα σχετικά ευρήματα με την εφαρμογή του, όπως επίσης και τις απόψεις των άμεσα εμπλεκόμενων μερών. Εξετάζεται και αναλύεται όλο το θεσμικό πλαίσιο που το διέπει, προσπαθώντας να κάνει πιο σαφή τη διαδικασία διεκπεραίωσης όλων των ενεργειών που απαιτούνται για την έκδοση του. Παρουσιάζονται οι ευθύνες όλων των εμπλεκόμενων μερών, οι απαιτούμενοι έλεγχοι που γίνονται για τη διασφάλιση της διαφάνειας της όλης διαδικασίας και αναφέρονται οι κυρώσεις που δύναται να έχουν τα εμπλεκόμενα μέρη σε περίπτωση μη ορθών ενεργειών. Ακόμα αναλύεται το διεθνές πρότυπο ανάθεσης διασφάλισης που στηρίζεται η έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού. Το φορολογικό Πιστοποιητικό φαίνεται ότι δίνει μια νότα εκσυγχρονισμού στο φορολογικό μας σύστημα, πράγμα που το κάνει ενδιαφέρον ως προς την μελέτη του, καθώς αποτελεί ένα μέσο καθιέρωσης της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων με απώτερο σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής και την επικράτηση ενός δικαιότερου φορολογικού συστήματος εμπνέοντας εμπιστοσύνη στους φορολογούμενους.

1.3 Δομή Εργασίας

Η παρούσα εργασία αποτελείται από πέντε κεφάλαια, όπου το πρώτο αποτελεί το εισαγωγικό μέρος και στη συνέχεια τα υπόλοιπα αποτελούν το κύριο μέρος της. Στο δεύτερο κεφάλαιο αρχικά παρουσιάζεται η υπάρχουσα βιβλιογραφία και γίνεται αναφορά στη χρήση του φορολογικού πιστοποιητικού τόσο στην Ελλάδα όσο και σε άλλες χώρες του πλανήτη (η μορφή του πιστοποιητικού μπορεί να είναι ίδια ή παρόμοια με αυτή που ισχύει στη χώρα μας). Στη συνέχεια, στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο και το περιεχόμενο του φορολογικού πιστοποιητικού στην Ελλάδα. Έπειτα στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση του Διεθνούς Προτύπου Αναθέσεων Διασφάλισης (ΔΠΑΔ) 3000: «Αναθέσεις διασφάλισης εκτός από ελέγχους και επισκοπήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών», και τέλος, στο πέμπτο Κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα, οι περιορισμοί που υπήρχαν στην εν λόγω εργασία, καθώς επίσης και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

Βιβλιογραφική Επισκόπηση

2.1 Εισαγωγικά

Η βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης, με αποτέλεσμα την εξασφάλιση φορολογικών εσόδων για τη χρηματοδότηση της εκπαίδευσης, της υγειονομικής περίθαλψης της άμυνας και κ.α., αλλά και για την αύξηση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων είναι ζωτικής σημασίας για τη δημιουργία μιας δίκαιης κοινωνίας και την ανάπτυξη ενός Κράτους, βελτιώνοντας την οικονομική και κοινωνική του πολιτική ατζέντα. Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής είναι το κλειδί για τη δημιουργία εμπιστοσύνης μεταξύ των φορολογούμενων και της φορολογικής διοίκησης. Με τις κατάλληλες ενέργειες μπορεί να επιτευχθεί η εθελοντική φορολογική συμμόρφωση των φορολογούμενων η οποία θα αποφέρει ευεργετικά αποτελέσματα τόσο στα έσοδα ενός Κράτους όσο και στη βιωσιμότητα των επιχειρήσεων.

Τα τελευταία χρόνια όλα τα Κράτη έχουν θεσπίζει νόμους και έχουν δοκιμάσει διάφορες τακτικές για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης με απώτερο σκοπό την ανάκτηση εσόδων που δεν έχουν καταβληθεί στις δημόσιες αρχές. Παρόλο που είναι δύσκολο να ποσοτικοποιηθεί το ποσό των φορολογικών εσόδων που χάνονται κάθε χρόνο από τη μη φορολογική συμμόρφωση, είναι γενικά αποδεκτό ότι αντιστοιχεί σε δεκάδες δισεκατομμύρια ευρώ. Η φορολογική αρχή της κάθε χώρας μπορεί να αντιμετωπίσει τη φορολογική κατάχρηση μέσω αυξημένης διαφάνειας και διασυνοριακής συνεργασίας, με τη χρήση μιας πιο σύγχρονης και ψηφιακής φορολογικής διοίκησης η οποία θα διευκολύνει και θα προωθεί μια κουλτούρα συμμόρφωσης.

Κινούμενη προς αυτή την κατεύθυνση η αρμόδια φορολογική αρχή της χώρας μας το 2011 εισήγαγε στη φορολογική μας νομοθεσία το θεσμό του Φορολογικού Πιστοποιητικού. Σύμφωνα με τον οποίο οι ελληνικές επιχειρήσεις που έχουν νομική μορφή των Α.Ε. και Ε.Π.Ε., των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις υπόκεινται σε νόμιμο έλεγχο από Ορκωτούς Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία μπορούν

προαιρετικά να λάβουν ένα «ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό» από τους πιστοποιημένους ελεγκτές που διεξάγουν τον υποχρεωτικό τακτικό τους έλεγχο, επιβεβαιώνοντας τη συμμόρφωση με την ελληνική φορολογική νομοθεσία. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται σε συγκεκριμένους φορολογικούς τομείς όπως ορίζεται από ειδικό πρόγραμμα ελέγχου που εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΕΛΤΕ). Το πρόγραμμα ελέγχου ενημερώνεται ετησίως και είναι σύμφωνο με τις πρόνοιες του Διεθνούς Προτύπου για τις μη ελεγκτικές εγγυήσεις. Παρόλο που είναι σχετικά ένας νέος θεσμός έχει απασχολήσει αρκετά τους άμεσα εμπλεκόμενους, καθώς μετά την παρέλευση ενός ορισμένου διαστήματος οι φορολογικές χρήσεις των επιχειρήσεων που είχαν λάβει Φορολογικό Πιστοποιητικό χωρίς επιφύλαξη δεν δύναται σε περαιτέρω ελέγχους εκτός και αν προκύψουν νέα δεδομένα.

Στη συνέχεια γίνεται βιβλιογραφική επισκόπηση του Φορολογικού Πιστοποιητικού και παρουσιάζονται οι συνέπειες της χρήσης του, τόσο από το μέρος των επιχειρήσεων όσο και από την πλευρά του Δημοσίου. Τέλος παρουσιάζονται κάποιες χώρες που εφάρμοσαν παροιμίες τακτικές με αυτή του Φορολογικού Πιστοποιητικού.

2.2 Υπάρχουσα Βιβλιογραφία

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

Η ιδέα του συστήματος ελέγχου φαίνεται ότι επεκτείνεται πέρα από το εσωτερικό της επιχείρησης στον εξωτερικό έλεγχο που υπόκεινται οι επιχειρήσεις από τις φορολογικές αρχές της κάθε χώρας. Η θέσπιση του Φορολογικού Πιστοποιητικού αποτελεί ένα όπλο της εκάστοτε φορολογικής αρχής, προκειμένου να συμβάλλει στην οικειοθελή συμμόρφωση των φορολογούμενων με απώτερο σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής. Είναι μια σχετικά νέα τεχνική ελέγχου η οποία αποβλέπει στη ενίσχυση

της εμπιστοσύνης για ένα δικαιότερο φορολογικό σύστημα και βελτιώνει τη λειτουργία των ελεγκτικών αρχών. Ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού αποτελεί ένα (από τα πολλά που χρειάζονται) σημαντικό βήμα προς την κατεύθυνση του εκσυγχρονισμού του φορολογικού μας συστήματος και επίτευξης διαφάνειας στους φορολογικούς ελέγχους των επιχειρήσεων (Μαυραγάνη Γ., 2012).

Είναι φανερό ότι με την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού οι ορκωτοί λογιστές αναλαμβάνουν κατά κάποιο τρόπο το έργο των ελεγκτών την Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθώς μεταφέρεται σε αυτούς η υποχρέωση ελέγχου της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων. Σημαντικό παράγοντα στην αποτελεσματική διεξαγωγή του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές είναι η γνώση και η εμπειρία του ορκωτού ελεγκτή για την ελεγχόμενη οντότητα, που έχει αποκτηθεί, αποκτάται και βελτιώνεται από τον υποχρεωτικό έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αυτό επιτυγχάνεται επειδή ο έλεγχος φορολογικής συμμόρφωσης διεξάγεται από τον ίδιο ελεγκτή που διενεργεί και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή από άλλο ελεγκτή, ο οποίος όμως υποχρεωτικά ανήκει στην ίδια ελεγκτική εταιρεία. Έτσι αξιοποιείται η γνώση και η εμπειρία που έχει ο ελεγκτής σχετικά με τις δραστηριότητες της ελεγχόμενης εταιρείας, τα συστήματα, τις λειτουργίες και τη δομή της, εξασφαλίζοντας μια εργασία υψηλού επιπέδου ποιότητας, με αποτελεσματικές και αποδοτικές ελεγκτικές διαδικασίες (Σουρμπής Δ., 2016).

Οι επιχειρήσεις που επηρεάζονται κυρίως από την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού είναι αυτές με μεσαίο προς μεγάλο μέγεθος καθώς αυτές είναι κατά κύριο λόγο που ελέγχονται από ορκωτούς λογιστές. Για το 2011 (έτος πρώτης εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού), εκδόθηκαν 4668 φορολογικά πιστοποιητικά με συνολικό κύκλο εργασιών 193 δισεκατομμύρια περίπου ευρώ, ενώ για το 2014 εκδόθηκαν 4193 πιστοποιητικά (23% περίπου του συνόλου των Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) με κύκλο εργασιών 161 δισεκατομμύρια ευρώ περίπου (93% του συνολικού τζίρου των Α.Ε. και Ε.Π.Ε), από ένα συνολικό πληθυσμό 18 χιλιάδων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. περίπου, οι οποίες είχαν συνολικό κύκλο εργασιών 173 δισεκατομμυρίων ευρώ περίπου.¹ Ένα από τα στοιχεία που διαφοροποιούν σημαντικά τη συγκεκριμένη εργασία από τον τακτικό έλεγχο των επιχειρήσεων που διεξάγουν οι ορκωτοί ελεγκτές-λογιστές, είναι το γεγονός ότι σε αντίθεση με τον τακτικό έλεγχο, όπου ο τελικός χρήσ-

1. Amadeus TP Catalyst Pro Tool, ελληνικές εταιρείες (Α.Ε./ΕΠΕ) με δημοσιευμένα στοιχεία το 2014 με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 150.000 ευρώ

της δεν είναι πάντα ένας και δεδομένος (μέτοχοι, επενδυτές κ.λπ.) στη συγκεκριμένη εργασία ο τελικός και μοναδικός χρήστης είναι το Υπουργείο Οικονομικών και συγκεκριμένα η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων, γεγονός που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στις κρίσιμες και σημαντικές αποφάσεις του ελεγκτή (Τζίφας Β., 2012).

Γενικά, το πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που διενεργούν οι ορκωτοί ελεγκτές είναι συναφές και παρόμοιας φύσης με το πρόγραμμα φορολογικού ελέγχου που διεκπεραιώνουν οι αρμόδιες αρχές φορολογικής διοίκησης, χωρίς αυτό να αντικαθιστά το έργο τους και να μην τους δίνεται η δυνατότητα για περεταίρω έλεγχο. Σύμφωνα με τον κ. Ρεφενέ Απόστολο, Καθηγητή και Πρόεδρο της ΕΛΤΕ το 2013, «το φορολογικό πιστοποιητικό δεν συνιστά κατ' ακριβολογία πιστοποιητικό, αλλά έκθεση ελέγχου για τη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων. Με το πέρας του ελέγχου, ο ελεγκτής έχει την ευθύνη να συντάξει έκθεση στην οποία δηλώνει ότι, κατά τη γνώμη του, τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης αντανακλούν, από πάσα ουσιώδη άποψη, την πραγματική της εικόνα. Με άλλα λόγια, η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης έχει παρόμοια λειτουργία με την έκθεση ελέγχου που εκδίδει ο ορκωτός ελεγκτής της επιχείρησης μετά τον τακτικό έλεγχο, αλλά υπάρχει μία ειδοποιός διαφορά: στη μεν έκθεση τακτικού ελέγχου χρήστης είναι το επενδυτικό κοινό και οι πάσης φύσεως πιστωτές της επιχείρησης, ενώ στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης, χρήστης της έκθεσης είναι η αρμόδια φορολογική αρχή, η οποία χρησιμοποιεί τις πληροφορίες και τα ευρήματα του ορκωτού ελεγκτή προκειμένου να προγραμματίσει τους δικούς της ελέγχους, ανάλογα με το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου».

Σύμφωνα με επίσημα στοιχεία από έρευνα που διεξήχθη από την Ε.Λ.Τ.Ε., σχετικά με την αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού για τις χρήσεις 2011-2014, η οποία βασίστηκε σε στοιχεία που υποβλήθηκαν από ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές και ελεγκτικές εταιρείες και αφορούσε κατά μέσο όρο 4500 επιχειρήσεις ανά χρήση , με έτος βάσης το 2010, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Ο βαθμός συμμόρφωσης των επιχειρήσεων ανήλθε σε ποσοστό 92%
- Στην τετραετία 2011-2014 η ετήσια φορολογική βάση διευρύνθηκε κατά μέσο όρο κατά €1,46 δις
- Το όφελος για το δημόσιο ανέρχεται σε ποσό περίπου €400 εκατομμύρια ετησίως

- Η διεύρυνση της φορολογικής βάσης σε σχέση με το 2010 ανέρχεται σε επιπλέον περίπου 1,2% του ΑΕΠ για την τετραετία
- Επιπλέον για το σύνολο της τετραετίας 2011-2014 προέκυψαν παρατηρήσεις στις εκθέσεις των νόμιμων ελεγκτών ύψους €165 εκατομμύρια τουλάχιστον, χωρίς να συμπεριληφθούν τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις όπως επίσης και οι μη ποσοτικοποιημένες παρατηρήσεις από τις οποίες ενδεχομένως προκύπτουν επιπλέον φόροι.

Από τα παραπάνω στοιχεία της έρευνας προκύπτει ακόμα:

1. Θετική επίδραση επί των φορολογικών εσόδων από την αυξημένη δήλωση φορολογικών αναμορφώσεων σε σχέση με το 2010
 - Είτε με τον προσδιορισμό και καταβολή μεγαλύτερου φόρου εισοδήματος από τις κερδοφόρες εταιρείες
 - Είτε με την μείωση των μεταφερόμενων προς συμψηφισμό φορολογικών ζημιών σε επόμενες χρήσεις
2. Από τις παρατηρήσεις προσδιορίστηκε επιπλέον φόρος τον οποίο μπορούσε να βεβαιώσει και να εισπράξει άμεσα η Φορολογική Διοίκηση, διενεργώντας μερικό έλεγχο.

Παρά τα παραπάνω ενθαρρυντικά στοιχεία από τα πρώτα χρόνια εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού, μετά τη χρήση του 2015 η έκδοση του έγινε προαιρετική για της εταιρείες που υποχρεούνται σε έλεγχο από Ορκωτούς Λογιστές.

Ο Σύλλογος Ελλήνων Βιομηχάνων τον Ιούνιο 2015 έστειλε επιστολή προς την κυβέρνηση ζητώντας την διατήρηση του φορολογικού πιστοποιητικού. Όπως αναφέρει σχετικά ο Εκτελεστικός Αντιπρόεδρος του ΣΕΒ, κ. Κωνσταντίνος Μπίτσιος, «η εισαγωγή του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού στην ελληνική νομοθεσία, που για πρώτη φορά εφαρμόστηκε κατά τη χρήση του 2011, αποτελεί μια δοκιμασμένη καλή διοικητική πρακτική καθώς δημιούργησε ένα νέο πλαίσιο εμπιστοσύνης μεταξύ επιχειρήσεων και φορολογικής διοίκησης και συνέβαλε καθοριστικά στη βελτίωση τόσο των φορολογικών εσόδων όσο και του επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Σήμερα που είναι σε εξέλιξη μια επίπονη διαπραγμάτευση, όπου αναζητούνται μέτρα ουσιαστικής απόδοσης και βιώσιμες πηγές φορολογικών εσόδων, η συνέχιση της εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού - που τυπικά καταργείται με τη χρήση του

2016 - αποτελεί μια επιλογή αμοιβαία επωφελή και για τις επιχειρήσεις και για το κράτος».

Στον αντίποδα των υποστηρικτών του φορολογικού πιστοποιητικού βρίσκονται αυτοί που υποστηρίζουν ότι τελικά οι ελεγχόμενες εταιρείες είναι αυτές που επωμίζονται όλο το κόστος του ελέγχου της φορολογικής τους συμμόρφωσης λόγω του μεγάλου όγκου των πληροφοριών που πρέπει να συλλέγονται και να επεξεργάζονται από τους ορκωτούς ελεγκτές, με σημαντικό αντίκτυπο στο λογιστήριο ή ακόμα και σε άλλα τμήματα των επιχειρήσεων. Το βασικό πλεονέκτημα όπως επισημαίνεται από τον Στελλάκης Π. (2012), του νέου πλαισίου του φορολογικού ελέγχου είναι η άμεση, σε σχέση με το παρελθόν, οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών κάτι που πιθανόν δεν λαμβάνεται υπόψιν από τους αρνητές του φορολογικού πιστοποιητικού, παραβλέποντας και τις ευεργετικές συνέπειες που θα αποφέρει στην λειτουργία των επιχειρήσεων.

Η έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού το 2016 έγινε προαιρετική για τις επιχειρήσεις, αφήνοντας την διοίκηση της κάθε επιχείρησης να επιλέξει αν παράλληλα με τον υποχρεωτικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων από τους ορκωτές λογιστές θα κάνει χρήση του Φορολογικού Πιστοποιητικού. Σε άρθρο του ο Γιαννόπουλος Π. - αντιπρόεδρος ΔΣ της ΕΛΤΕ, το 2018 τονίζει ότι παρά τον προαιρετικό του χαρακτήρα (από τη χρήση 2016 και έπειτα), οι εταιρείες έδωσαν ψήφο εμπιστοσύνης στο θεσμό του φορολογικού πιστοποιητικού αφού συνέχισαν, σύμφωνα με πηγές της ΕΛΤΕ, να λαμβάνουν φορολογικό πιστοποιητικό σε πολύ μεγάλο ποσοστό, 89,67 % για τις εισηγμένες εταιρείες για τη χρήση 2016, έναντι 93,09 % για τη χρήση 2015. Στο σύνολο των εταιρειών, εισηγμένες και μη, υπήρξε για το 2016 μία μικρή πτώση της τάξεως του 3% περίπου σε σχέση με το 2015. Τα νούμερα αυτά καθιστούν προφανή την καθολική αποδοχή του φορολογικού πιστοποιητικού από τον επιχειρηματικό κόσμο. Άλλωστε τα μηνύματά για την επαναφορά της υποχρεωτικής εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού από τους φορείς της αγοράς είναι ιδιαίτερα έντονα, προβάλλοντας ως επιχείρημα τα σημαντικά πλεονεκτήματα που έχουν αποκομίσει τόσο οι εταιρείες όσο και το κράτος από τη μέχρι τώρα εφαρμογή του. Αναλυτικότερα, το φορολογικό πιστοποιητικό θεωρείται ότι μπορεί να αποτελέσει ένα από τα πιο σημαντικά μέτρα για την εγκαθίδρυση φορολογικής δικαιοσύνης αλλά και εμπιστοσύνης μεταξύ επιχειρήσεων - επενδυτών και κράτους. Οι ελεγχόμενες εταιρείες είναι σε θέση να προσδιορίζουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με μεγαλύτερη ακρίβεια στις οικονομικές τους καταστάσεις, μειώνοντας

σημαντικά την ανάγκη για «προβλέψεις» φόρων ανέλεγκτων χρήσεων και αξιοποιώντας το πλεονέκτημα της διασφάλισης που παρέχεται έγκαιρα, ενώ εμποδώνεται μια σχέση διαφάνειας μεταξύ ελεγχόμενων εταιρειών και φορολογικών αρχών. Από την άλλη πλευρά επιτυγχάνεται ο στόχος της φορολογικής διοίκησης για μείωση της φοροδιαφυγής, αύξηση των φορολογικών εσόδων και αποσυμφόρηση του φορολογικού μηχανισμού. Η ευνοϊκή επίδραση στα φορολογικά έσοδα προκύπτει τόσο από την αυξητική πορεία των φορολογικών αναμορφώσεων, κυρίως κατά τα πρώτα έτη εφαρμογής του θεσμού, όσο και από την βελτίωση της συμμόρφωσης των εταιρειών στις φορολογικές διατάξεις δημιουργώντας πρόσφορο έδαφος για την ανάπτυξη φορολογικής συνείδησης. Τέλος αξίζει να σημειωθεί ότι η δυνατότητα έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού επεκτάθηκε και στις μικρές επιχειρήσεις σύμφωνα με το Ν.4449/2017.

2.3 Πλεονεκτήματα έκδοσης Φορολογικού Πιστοποιητικού

Τα πλεονεκτήματα από τη χρήση του Φορολογικού Πιστοποιητικού είναι πολλά τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για το Ελληνικό Δημόσιο.

Για τις ελεγχόμενες εταιρείες:

- Οι επιχειρήσεις συμμορφώνονται άμεσα (κάθε χρήση), με συνέπεια να μην κινδυνεύουν στο μέλλον να επιβαρυνθούν με σημαντικές προσαυξήσεις και πρόστιμα από μεταγενέστερο φορολογικό έλεγχο, και για πολλές φορολογικές περιόδους, γεγονός που πιθανόν να μην τους επέτρεπε να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους και να τις οδηγούσε σε οικονομική ασφυξία με τις αντίστοιχες συνέπειες,
- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους απεικονίζουν τις πραγματικές φορολογικές υποχρεώσεις, αντί εκτιμήσεων υπό τη μορφή προβλέψεων, με αποτέλεσμα να είναι πιο αξιόπιστες κάτι που βοηθάει του χρήστες αυτών (επενδυτές, χρηματοδότες, προμηθευτές).

Από την άλλη πλευρά, για το Ελληνικό Δημόσιο:

- Εισπράττονται άμεσα περισσότεροι φόροι, χωρίς καθυστέρηση που διαφορετικά η είσπραξη τους θα γινόταν μετά από πολλά έτη, έπειτα για παράδειγμα της πτώχευσης μιας εταιρείας,

- Ελέγχονται πολλές περισσότερες χρήσεις, καθώς παλαιότερα δεν ήταν δυνατό να ελεγχθεί το σύνολο των χρήσεων, με αποτέλεσμα είτε να παραγράφονται είτε να γινόταν περαίωση αυτών,
- Απαιτείται η σύμπραξη περισσότερων υπευθύνων για τη μη φορολογική συμμόρφωση της επιχείρησης απέναντι στις φορολογικές υποχρεώσεις,
- Υπάρχει σημαντική μείωση του κόστους ελέγχου για την πολιτεία, καθώς μεταφέρεται στους φορολογούμενους, και ως συνέπεια υπάρχουν περισσότεροι διαθέσιμοι πόροι για τον έλεγχο περισσότερων εταιρειών,
- Τέλος και πολύ σημαντικό, η φορολογική διοίκηση διατηρεί το δικαίωμα επανελέγχου των επιχειρήσεων που έχουν λάβει το φορολογικό πιστοποιητικό σε περίπτωση που προκύψουν νέα δεδομένα.

2.4 Το φορολογικό Πιστοποιητικό στον πλανήτη

Στις περισσότερες χώρες του πλανήτη ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από τους κρατικούς φορείς της εκάστοτε χώρας. Αυτό σημαίνει ότι υπάρχει πληθώρα επιχειρήσεων που δεν ελέγχονται για αρκετά χρόνια λόγω του περιορισμένου αριθμού κρατικών υπαλλήλων που διενεργούν φορολογικούς ελέγχους και του μεγάλου πλήθους των επιχειρήσεων. Η λύση στο παραπάνω πρόβλημα δόθηκε σε κάποιες χώρες μέσω της συνεργασίας της κρατικής φορολογικής αρχής με ιδιώτες ελεγκτές λογιστές. Παρακάτω αναφέρονται ενδεικτικά κάποιες χώρες που εισήγαγαν παρόμοιες τακτικές με αυτή του φορολογικού πιστοποιητικού που θεσπίστηκε στη χώρα μας.

Στην Τουρκία, έχει δημιουργηθεί ένα ειδικό είδος μηχανισμού φορολογικού ελέγχου που ονομάζεται «εταιρική πιστοποίηση φόρου εισοδήματος». Σύμφωνα με αυτόν τον μηχανισμό, η φορολογική αρχή αποδέχεται φορολογικές δηλώσεις φορολογουμένων οι οποίες ελέγχονται και πιστοποιούνται από Ορκωτούς Φορολογικούς Συμβούλους (Sworn Fiscal Advisors - SFAs) για την ακρίβεια και συνέπεια ως προς τη φορολογική νομοθεσία. Επίσης έχει ανακοινωθεί από το Υπουργείο Οικονομικών της Τουρκίας ότι οι εταιρείες που δεν έχουν την εν λόγω πιστοποίηση φορολογικών δηλώσεων, θα βρίσκονται στη λίστα προτεραιότητας για φορολογική επιθεώρηση. Ακόμα έχουν καθοριστεί πρότυπα εργασίας τα οποία θα πρέπει να ακολουθούνται από τους φορολογούμενους που θέλουν να κάνουν χρήση της συγκεκριμένης τακτικής. Στο τέλος κάθε έτους, οι ορκωτοί φορολογικοί σύμβουλοι πρέπει να προετοιμάσουν μια λεπτομερή έκθεση που θα υποβληθεί στο αρμόδιο Υπουργείο το οποίο έπειτα θα

πιστοποιεί την ακρίβεια του εταιρικού φόρου προς επιστροφή. Η διαδικασία φορολογικής πιστοποίησης συμβάλλει τόσο στον εντοπισμό όσο και στη λήψη διορθωτικών μέτρων κατά λανθασμένων εφαρμογών που διαφορετικά δεν θα μπορούσαν να εντοπιστούν παρά μόνο μετά από φορολογική έρευνα από το Υπουργείο Οικονομικών.

Στην Ιταλία η κυβέρνηση εισήγαγε στο εγχώριο φορολογικό σύστημα ένα συνεταιριστικό καθεστώς συμμόρφωσης (το λεγόμενο Adempimento Collaborativo) προκειμένου να προωθήσει τη συνεργασία μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και των φορολογουμένων. Το πρόγραμμα συμμόρφωσης συνεταιρισμού αποσκοπεί στην προώθηση μιας ενισχυμένης συνεργασίας μεταξύ της ιταλικής φορολογικής διοίκησης και των φορολογουμένων, προκειμένου να αυξηθεί το επίπεδο βεβαιότητας σχετικά με φορολογικά θέματα και, κατά συνέπεια, να αποφευχθούν οι φορολογικές διαφορές. Η είσοδος στο συνεταιριστικό πρόγραμμα συμμόρφωσης επιτρέπει στους φορολογούμενους να επωφεληθούν από πολλά πλεονεκτήματα, όπως είναι η διαρκής συνεργασία με τη φορολογική διοίκηση προωθώντας την εμπιστοσύνη και τη διαφάνεια, η μείωση των φορολογικών κυρώσεων κατά 50% (ή κατά περιπτώσεις η εφαρμογή τους δεν υπερέβη το ελάχιστο ποσό που προβλέπει ο νόμος), και την απαλλαγή από τις εγγυήσεις που απαιτούνται για τη λήψη επιστροφών άμεσων και έμμεσων φόρων.

Σε έρευνα τους οι Munyoro et al. (2018) επισημαίνουν ότι το πιστοποιητικό εκκαθάρισης φόρου παίζει σημαντικό ρόλο στην προώθηση των μικρών επιχειρήσεων και στην οικονομική ανάπτυξη της Ζιμπάμπουε. Το αντίστοιχο φορολογικό πιστοποιητικό της Ζιμπάμπουε σύμφωνα με τη μελέτη τους φαίνεται να παίζει σημαντικό ρόλο στην προώθηση των μικρών επιχειρήσεων αλλά και γενικότερα στην ανάπτυξη της οικονομίας. Επίσης στην ίδια μελέτη συνιστάται η έκδοση του εν λόγω πιστοποιητικού εκκαθάρισης φόρου σε όλες τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το μέγεθος και προτείνεται στην κυβέρνηση να παρέχει απτά φορολογικά κίνητρα και κατάλληλη εκπαίδευση ευαισθητοποιώντας τους φορολογούμενους, (ιδίως των μικρών επιχειρήσεων), καθώς η χώρα θα έχει όφελος από τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας, την παραγωγή καινοτόμων προϊόντων και την καταβολή φόρου.

2.5 Εκσυγχρονισμός Φορολογικού Συστήματος

Η καταπολέμηση της φορολογικής απάτης δεν αποσκοπεί μόνο στη λήψη μέτρων κατά της παράνομης δραστηριότητας αλλά και στην αποτροπή της απάτης μέσω της θέσπισης μέτρων για την ενίσχυση της συμμόρφωσης. Αποβλέποντας στην επίτευξη των παραπάνω οι φορολογικές αρχές της χώρας μας τα τελευταία χρόνια έχουν κάνει σημαντικά βήματα εκσυγχρονισμού του απαρχαιωμένου φορολογικού συστήματος που ήταν σε ισχύ μέχρι πρότινος. Ένα από αυτά είναι η θεσμική φορολογική μεταρρύθμιση που επήλθε στη χώρα μέσα από το νέο Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 και την υιοθέτηση ενός σύγχρονου Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών. Το αρμόδιο όργανο στη χώρα μας για την είσπραξη των δημόσιων εσόδων αποτελεί το Υπουργείο Οικονομικών και σύμφωνα με το Ν. 4389/2016 πιο συγκεκριμένα η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε), καταργώντας την προγενέστερη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε).

Αδιαμφισβήτητα η ιδέα του φορολογικού πιστοποιητικού αποτελεί ένα σημαντικό βήμα ως προς τον εκσυγχρονισμό του Φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα, προωθώντας τη σταθερότητα και την επίτευξη ενός δικαιότερου φορολογικού συστήματος, κάτι το οποίο είναι ζωτικής σημασίας για την Ελληνική οικονομία και την ανάπτυξη της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Το Φορολογικό Πιστοποιητικό στην Ελλάδα

3.1 Εδραίωση του Φορολογικού Πιστοποιητικού

Το Φορολογικό Πιστοποιητικό, θεσμοθετήθηκε για πρώτη φορά με τις διατάξεις του άρθρου 17 §3 του Ν.3842/2010, το οποίο τροποποίησε το άρθρο 82 §5 του Ν. 2238/1994. Σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις οι Νόμιμοι Ελεγκτές ή οι Ελεγκτικές Εταιρείες που διενεργούν τον τακτικό υποχρεωτικό έλεγχο των εταιρειών (Α.Ε. και Ε.Π.Ε), υποχρεούνται παράλληλα με τον ανωτέρω έλεγχο να εκδίδουν το φορολογικό πιστοποιητικό για τις εταιρείες αυτές, στο οποίο θα αναφέρονται οι οποιεσδήποτε φορολογικές παραβάσεις διαπιστώνονται στα τηρούμενα βιβλία κατά την διενέργεια του ελέγχου και η μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων. Αν το φορολογικό πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και δεν διαπιστωθούν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας δεν διενεργείται φορολογικός έλεγχος, εκτός αν η συγκεκριμένη επιχείρηση συμπεριληφθεί στο τυχαίο δείγμα βάση της μεθόδου ανάλυσης κινδύνου (αρ. 80 §1 του Ν. 2238/1994) ή στην περίπτωση εμφάνισης πρόσθετων στοιχείων που αρχικά δεν ήταν διαθέσιμα. Σε περίπτωση που στο φορολογικό πιστοποιητικό αναφέρονται συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα επιχείρηση, με τα οποία είναι σύμφωνη και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το πιστοποιητικό λαμβάνεται σοβαρά υπόψη για τη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου της φορολογικής αρχής.

Έχει επιλέγει ο όρος «πιστοποιητικό» για να είναι εμφανής ο διαχωρισμός του από την Έκθεση Ελέγχου η οποία είναι προαπαιτούμενο για την επιβολή φόρου ή προστίμου από τις φορολογικές αρχές. Το Φορολογικό Πιστοποιητικό αποτελεί δημόσιο έγγραφο, το οποίο χρησιμοποιείται ως βοηθητικό έγγραφο της πράξης επιβολής φόρου προς την ελεγχόμενη εταιρεία. Γενικότερα επιδιώκεται η συστηματοποίηση των φορολογικών ελέγχων, με την εφαρμογή αναλυτικού προγράμματος, την μηχανογραφική παρακολούθηση και επεξεργασία των φορολογικών ελέγχων, το συστηματικό έλεγχο

της εργασίας των ελεγκτών και την άμεση διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου στις ελεγχόμενες εταιρείες μετά από κάθε χρήση που κλείνει.

Εδώ γίνεται σαφές, ότι για πρώτη φορά, πέρα από τη διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας, τον λογιστή της και τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, εμπλέκονται και οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές (Νόμιμοι Ελεγκτές), η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΕΛΤΕ) και η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (ΓΓΠΣ). Όλα τα εμπλεκόμενα μέρη θα πρέπει να ενεργούν με σύνεση και να πράττουν τα μέγιστα ώστε να έχουν μια επιτυχημένη συνεργασία και ως συνέπεια την επίτευξη ενός αποτελεσματικού ελέγχου των επιχειρήσεων. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές θα πρέπει να ενεργούν με επαγγελματικό κύρος ασκώντας το καθήκον τους με αυστηρά επαγγελματικά κριτήρια και πλήρη ανεξαρτησία (πράγματα που αποτελούν βασικές αρχές του ελεγκτικού επαγγέλματος), διασφαλίζοντας την διαφάνεια των ελέγχων. Από την πλευρά της η ΕΛΤΕ θα πρέπει να ασκεί αποτελεσματικά τον εποπτικό της ρόλο διασφαλίζοντας την υψηλή ποιότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών που προσφέρουν οι ορκωτοί λογιστές. Οι Διοικήσεις των εταιρειών που ελέγχονται θα πρέπει να συνεργάζονται με τους ελεγκτές, διευκολύνοντας το έργο τους καθώς με το φορολογικό πιστοποιητικό τους δίνεται η δυνατότητα να αντιμετωπίζουν έγκαιρα τις φορολογικές υποθέσεις και να νιώθουν μεγαλύτερη ασφάλεια ως προς τη βιωσιμότητα και μεγέθυνση των επιχειρήσεων τους.

Σύμφωνα με το Ν. 3693/2008 οι προϋποθέσεις που απαιτούνται να διαθέτουν τα άτομα ώστε να καταστεί δυνατή η χορήγηση του φορολογικού πιστοποιητικού είναι:

1. Ιδιότητα Νόμιμου Ελεγκτή ή του Ελεγκτικού γραφείου,
2. Η εγγραφή τους στο δημόσιο μητρώο του Ν. 3693/2008,
3. Η Διενέργεια υποχρεωτικών ελέγχων σε Ανώνυμες εταιρείες και Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (καθώς επί το πλείστον είναι αυτές που υπόκεινται σε υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων οικονομικών τους καταστάσεων).

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, οι εταιρείες που υποχρεούνται σε τακτικό έλεγχο από Νόμιμους Ελεγκτές ή Ελεγκτικά γραφεία είναι οι εταιρείες με νομική μορφή των Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., οι οικονομικές καταστάσεις των οποίων ελέγχονται υποχρεωτικά βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας, αν υπερβαίνουν τα δυο από τα τρία παρακάτω κριτήρια για δυο συνεχόμενες χρήσεις:

1. Σύνολο Ενεργητικού > €2,5 εκατομμύρια,
2. Καθαρός Κύκλος Εργασιών > €5 εκατομμύρια,
3. Μέσος όρος προσωπικού > 50 άτομα.

Επίσης υποχρεούνται σε έλεγχο από νόμιμους ελεγκτές, οι εταιρείες που συντάσσουν (είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά) ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και ετήσιες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις βάση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Ακόμα, υπό προϋποθέσεις, ελέγχονται υποχρεωτικά και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών εταιρειών. Σε περίπτωση που μια εταιρεία υποχρεούται σε υποχρεωτικό έλεγχο από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία βάσει των παραπάνω κριτηρίων και επιλέγει να μην ακολουθήσει την προβλεπόμενη τακτική ελέγχεται άμεσα από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών (αρ.10 §4 της ΠΟΛ. 1159/22.07.2011)

Με την έκδοση της Υπουργικής Απόφασης ΠΟΛ 1159/2011 (ΦΕΚ Β 1657/26.7.2011), ενεργοποιείτε η παραπάνω διάταξη για τις χρήσεις που κλείνουν από τις 30 Ιουνίου του 2011 και μετά, όπως επίσης στην ίδια Υ.Α. καθορίζεται η διαδικασία, ο τρόπος και ο τύπος έκδοσης του «Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού». Με τις παραπάνω διατάξεις, γίνεται σαφές ότι η πολιτεία μεταφέρει ευθύνες σε όλους τους εμπλεκόμενους πέρα των φορολογούμενων, όπως είναι οι λογιστές-φοροτέχνες οι οποίοι έχουν αυξημένες ευθύνες με την υποχρέωση υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης στην οποία βεβαιώνονται οι λογιστικές διαφορές καθώς και αν έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις Φ.Π.Α, παρακρατούμενων φόρων κ.α.. Επίσης αυξημένες ευθύνες έχουν και οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές που διενεργούν τον υποχρεωτικό τακτικό έλεγχο και εκδίδουν το Φορολογικό Πιστοποιητικό, καθώς σε περίπτωση αποκάλυψης μη ορθού τύπου αποτελέσματος, στο μέλλον θα έχουν τις ανάλογες κυρώσεις που ορίζονται από τους εκάστοτε νόμους. Φαίνεται λοιπόν ότι οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πέρα από την οργανική τους σχέση με την ελεγχόμενη εταιρεία την οποία διατηρούν, αναλαμβάνουν και χρέη δημόσιας υπηρεσίας. Επισημαίνεται ότι η αρμόδια αρχή, με τη μεταφορά ευθυνών σε όλους τους εμπλεκόμενους φορείς, κατάφερε να πετύχει το καλύτερο για αυτή αποτέλεσμα (φορολογικοί έλεγχοι επιχειρήσεων κάθε χρόνο) διαθέτοντας ελάχιστους πόρους, με δεδομένο ότι η φιλοσοφία των ελέγχων, η οποία υιοθετήθηκε στο άρθρο 26 του Ν. 4174/2013, δεν είναι να γίνονται στο σύνολο των φορολογούμενων, αλλά μόνο σε δείγμα, το οποίο καθορίζεται με κριτήρια ανάλυσης κινδύνου.

3.2 Περιεχόμενο Φορολογικού Πιστοποιητικού

Το περιεχόμενο του ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού αποτελείται από δύο τμήματα:

Α) την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης (συμπεράσματα της εκτελεσθείσας εργασίας), η οποία συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Ι της Υπ. Απόφασης ΠΟΛ 1159/2011 και μπορεί να καταλήγει σε διαφορετικό τύπο συμπεράσματος, όπως είναι:

1. Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη, όταν δεν προκύπτουν φορολογικές παραβάσεις ή προκύπτουν «μη σημαντικές» παραβάσεις. Στην περίπτωση αυτή εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την υποβολή της έκθεσης στο Υπ. Οικονομικών αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία επιστολή στην οποία αναφέρεται ότι α) σύμφωνα με τον έλεγχο των ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις β) αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπ. Οικονομικών και γ) οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των φορολογικών ελέγχων. Μετά το πέρας δεκαοχτώ (18) μηνών, και εφόσον δεν έχουν εντοπισθεί παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών ο έλεγχος θεωρείται περαιωμένος.
2. Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης, όταν προκύπτουν θέματα των οποίων η φορολογική μεταχείριση αμφισβητείται. Εδώ εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Οι έλεγχοι διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται μέσα σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την προθεσμία υποβολής της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης. Μετά τη βεβαίωση τυχόν φόρων ο έλεγχος θεωρείται περαιωμένος.
3. Συμπέρασμα με επιφύλαξη, εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου. Εάν υπάρχουν διαφορές που θα ήταν δυνατό να καταλογιστούν από τις φορολογικές αρχές με τον έλεγχο μόνο ειδικών αντικειμένων, εκδίδεται εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά.
4. Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή Αρνητικό συμπέρασμα, σε αυτόν τον τύπο συμπεράσματος εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου.

Ανάλογα με τον τύπο συμπεράσματος του φορολογικού πιστοποιητικού το Υπουργείο Οικονομικών προβαίνει στις αντίστοιχες ενέργειες. Αξίζει να σημειωθεί ότι συνέπεια της έκδοσης «καθαρού φορολογικού πιστοποιητικού» ή πιο επίσημα «Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη» είναι η οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών με τη δήλωση της φορολογίας εισοδήματος και δεν αναμένεται κάποια φορολογική επιβάρυνση στο μέλλον.

Β) το Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, το οποίο συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος ΙΙ της Υπ. Απόφασης ΠΟΛ 1159/2011 και περιλαμβάνει:

1. Πληροφορικά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρεία
2. Ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο
3. Βεβαίωση ότι τα δεδομένα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφως τις σχετικές παρατηρήσεις
4. Εφόσον οι παραβάσεις έχουν εντοπιστεί από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών/Ελεγκτικών εταιρειών περιλαμβάνονται και οι απόψεις της διοίκησης της εταιρείας (η οποία είναι υπεύθυνη για τη σύνταξη των φορολογικών εγγράφων) και του λογιστή/φοροτεχνικού που υπογράφει τις φορολογικές καταστάσεις, ο οποίος πρέπει να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε την παράβαση, εφαρμοζόμενων στη συνέχεια των διατάξεων του Ποινολογίου.

Τα φορολογικά αντικείμενα που καλύπτει ο έλεγχος προσδιορίζονται από το «Ειδικό Πρόγραμμα Ελέγχου» (δηλαδή οι εξειδικευμένες ελεγκτικές διαδικασίες, πέραν των ελεγκτικών διαδικασιών που απαιτούνται για τον Τακτικό Έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων) το οποίο εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την ΕΛΤΕ, αναβαθμίζεται σε ετήσια βάση και διέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Διασφάλισης Ποιότητας 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την ΠΟΛ 1159/2011 και το πρόγραμμα ελέγχου, αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 (αρ.3 & 9, ΠΟΛ 1159/22.07.20011).

Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων τα οποία είναι:

1. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου,
2. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας,
3. Έλεγχος Φορολογίας εισοδήματος,
4. Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ),
5. Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ),
6. Έλεγχος Φορολογίας ακινήτων
 1. Έλεγχος Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α)
 2. Έλεγχος Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
 3. Ειδικός Φόρος επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α)
7. Έλεγχος Τέλους χαρτοσήμου,
8. Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων,
9. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων,
10. Ενδοομιλικές συναλλαγές,
11. Ηλεκτρονικό Εμπόριο (e-commerce)

Την ευθύνη για τη σύνταξη όλων των φορολογικών εγγράφων των ελεγχόμενων εταιρειών έχουν οι διοικήσεις τους, επίσης όλα τα φορολογικά έγγραφα της εταιρείας υπογράφονται από λογιστή/φοροτεχνικό, ο οποίος θα πρέπει να έχει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος του Ν.2515/1997 σύμφωνα με το αρ.2 της ΠΟΛ 11/59/22.07.2011.

Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται να τηρούν, για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης (ο οποίος διατηρείται για χρονικό διάστημα τουλάχιστον επτά (7) ετών από την ημερομηνία έκδοσης της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης και υποχρεούνται να τον υποδεικνύουν στις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες οποτεδήποτε ζητηθεί) του ειδικού φορολογικού ελέγχου στον οποίο περιλαμβάνονται:

1. Το προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων
2. Αναλυτική έκθεση τεκμηρίωσης

Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να γίνεται μνεία στο φάκελο ελέγχου, όπου θα αναλύονται τα ακόλουθα:

1. Μεθοδολογία Επιλογής Δείγματος
2. Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας
3. Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία

4. Τελικό συμπέρασμα ελέγχου

Η τεκμηρίωση των παραπάνω πραγματοποιείται στο πλαίσιο του ΔΠΔΑ 3000 και θα πρέπει να δίνει τη δυνατότητα σε ένα τρίτο έμπειρο ελεγκτή να επαληθεύει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα. Η τεκμηρίωση του φορολογικού ελέγχου ολοκληρώνεται εξήντα (60) ημέρες μετά την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, ανεξάρτητα αν προκύπτουν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας ή όχι.

3.3 Διαδικασία Έκδοσης Φορολογικού Πιστοποιητικού

Οι Νόμιμοι Ελεγκτές ή το Ελεγκτικό γραφείο που αναλαμβάνει τον διαχειριστικό έλεγχο, στο πλαίσιο του οποίου περιλαμβάνεται και η έκδοση του φορολογικού Πιστοποιητικού, έχουν την υποχρέωση να ενημερώσουν ηλεκτρονικά την εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε για την ανάληψη και τη προβλεπόμενη διάρκεια ολοκλήρωσης του ελέγχου. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης ολοκληρώνεται και υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο δέκα (10) ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η ελεγκτική εταιρεία με την ανάληψη ενός διαχειριστικού ελέγχου, που περιλαμβάνει και τη χορήγηση του Φορολογικού Πιστοποιητικού για τις φορολογικές υποχρεώσεις ενημερώνει ηλεκτρονικά την εφαρμογή για:

1. το γεγονός
2. για τον Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο στο οποίο έχει ανατεθεί ο έλεγχος
3. για το προβλεπόμενο διάστημα ολοκλήρωσης του ελέγχου
4. την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους Νόμιμους Ελεγκτές και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων που τηρεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων το αργότερο δέκα (10) μέρες μετά την έγκριση του ισολογισμού της επιχείρησης από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων.

Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό γνωστοποιείται εγγράφως στην ελεγχόμενη εταιρεία και οριστικοποιείται με την ηλεκτρονική υποβολή του στη ηλεκτρονική βάση που διατηρεί το Υπουργείο Οικονομικών. Η ηλεκτρονική υποβολή πρέπει να έχει ολοκληρωθεί έως το τέλος του δέκατου μήνα από τη λήξη της ελεγχόμενης

διαχειριστικής περιόδου. Τα ευρήματα και οι διαφορές που εντοπίζονται από τον έλεγχο των ορκωτών ελεγκτών, αποτυπώνονται στις Εκθέσεις Φορολογικής Συμμόρφωσης και τίθενται στη διάθεση των φορολογικών αρχών, μαζί με τα σχόλια της ελεγχόμενης οντότητας πάνω στις αναφερόμενες διαφορές. Βάσει αυτών των Εκθέσεων Φορολογικής Συμμόρφωσης, οι φορολογικές αρχές έχουν την δυνατότητα να διαμορφώνουν κατάλληλα κριτήρια ανάλυσης κινδύνου φοροδιαφυγής και με αυτόν τον τρόπο γίνεται πιο εύκολος και πιο αποτελεσματικός ο έλεγχος που διενεργούν, ανάλογα με τη σημαντικότητα των διαφορών που εντοπίστηκαν ανά φορολογικό αντικείμενο.

3.4 Εποπτεία και έλεγχος των Νόμιμων Ελεγκτών

Η εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών αξιολογείται από το αρμόδιο Τμήμα του Υπουργείου Οικονομικών μέσω δειγματοληπτικών ελέγχων (επιλογή δείγματος τουλάχιστον 9%), στις εταιρείες που ελέγχθηκαν από Νόμιμους Ελεγκτές, με βάση τα ακόλουθα κριτήρια:

- Ποιοτικά χαρακτηριστικά, π.χ. ο κλάδος δραστηριότητας,
- Οικονομικά δεδομένα, π.χ. συντελεστής μικτού ή καθαρού κέρδους,
- Χωροταξικά και χρονικά δεδομένα, π.χ. εποχιακές δραστηριότητες.

Οι ανωτέρω έλεγχοι διενεργούνται και ολοκληρώνονται μέσα σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την προθεσμία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. και καλύπτουν όλα τα φορολογικά θέματα που ορίζονταν στο πρόγραμμα ελέγχου.

Εκτός των παραπάνω δειγματοληπτικών ελέγχων βάση κριτηρίων μπορεί να απαιτείται έλεγχος σε μεγαλύτερο πλήθος εταιρειών, μετά από την εισήγηση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από την επιτροπή η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου αν συντρέχουν οι παρακάτω λόγοι:

- Λήψη ή έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων,
- Συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικές εταιρείες,
- Παραβάσεις transfer pricing,
- Στοιχεία ή ενδείξεις παραβίασης της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων,

- Μη έκδοση φορολογικής Συμμόρφωσης εντός των ημερομηνιών που προβλέπονται,
- Αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν,
- Περιπτώσεις ελέγχων εταιρειών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία παράβασης των διατάξεων του Ν.3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές κατά τον ποιοτικό έλεγχο της ΕΛΤΕ,
- Άσκηση δίωξης μελών Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες,
- Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό άνω του εβδομήντα τις εκατό (70%) του κλάδου, από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο έπειτα από απόφαση της Επιτροπής.

Ακόμα έλεγχος διενεργείται επίσης και σε περίπτωση διαφοροποίησης των αμοιβών που αντίκεινται στα συναλλακτικά ήθη, και σε περιπτώσεις όπου οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητά των δαπανών είναι μικρότερες από 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

Αρμόδια για την εποπτεία των ελέγχων που διενεργούν οι αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και την αντιμετώπιση των προβλημάτων που ανακύπτουν κατά την εκτέλεση τους από την ανάθεση του ελέγχου μέχρι την έκδοση των «Φύλλων Ελέγχου» και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, είναι η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών.

Οι διατάξεις της ΠΟΛ. 1159/2011 σχετικά με το Φορολογικό πιστοποιητικό τροποποιήθηκαν σημαντικά έπειτα από τη θέσπιση του Ν.4174/2013, αναδιατυπώνοντας το αρ.5 της ανωτέρω ΠΟΛ. με απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ. 1034/31.12.2015. Η επιλογή δείγματος της τάξης του 9% αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του αρ.26 του Ν.4174/2013 και έτσι οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.

3.5 Ποιοτικός έλεγχος του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών

Το έργο των Νόμιμων Ελεγκτών ελέγχεται σε συνεργασία των ελεγκτών της ΕΛΤΕ βάσει του Ν.3693/2008 με τη συμμετοχή των ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών. Στο άρθρο 7 της ΠΟΛ 1159/2011 προβλέπονται τα εξής:

1. Οι έλεγχοι που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα Ελεγκτικά γραφεία για την φορολογική συμμόρφωση, υπόκεινται σε ποιοτικό έλεγχο, ο οποίος είναι ανεξάρτητος από τον έλεγχο που διενεργείται από τη φορολογική αρχή,
2. Ο ποιοτικός έλεγχος για το φορολογικό πιστοποιητικό διενεργείται από συνεργεία στελεχών της ΕΛΤΕ και με τη συμμετοχή των Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών και καλύπτεται από τις διατάξεις περί ποιοτικού ελέγχου του Ν. 3693/2008,
3. Το δείγμα το φακέλων που θα ελεγχθεί, επιλέγεται με κριτήρια που καθορίζονται από την ΕΛΤΕ, στα οποία περιλαμβάνεται ο έλεγχος ενός φακέλου για κάθε Νόμιμο Ελεγκτή και ελεγκτικό γραφείο τουλάχιστον μια φορά σε κάθε τριετία και ο έλεγχος σε κάθε ελεγκτική εταιρεία για έναν ή περισσότερους φακέλους κάθε έτος,
4. Ο ποιοτικός έλεγχος γίνεται στους φακέλους τεκμηρίωσης των Νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι να παράσχουν όλες τις απαραίτητες εξηγήσεις στους ελεγκτές,
5. Από τους ποιοτικούς ελέγχους μπορεί να προκύψουν ευρήματα με βάση τα οποία μπορεί κατά περίπτωση ή να γίνουν παρατηρήσεις για βελτίωση του τρόπου άσκησης του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, ή να γίνει παραπομπή υποθέσεων στα πειθαρχικά όργανα της ΕΛΤΕ και εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 3148/2003 εφόσον συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις,
6. Σύνοψη των διαπιστώσεων των ποιοτικών ελέγχων για κάθε ελεγκτική εταιρεία, που αφορούν τη χορήγηση των φορολογικών πιστοποιητικών, δημοσιοποιείται στο διαδίκτυο με βάση τις υποχρεώσεις που ορίζονται από το Ν. 3693/2008.

3.6 Πειθαρχικές Ποινές και Πρόστιμα Νόμιμων Ελεγκτών

Εφόσον σε μεταγενέστερο έλεγχο από τη φορολογική αρχή διαπιστωθούν πρόσθετες επιβαρύνσεις σε σχέση με τα φορολογητέα αντικείμενα του προγράμματος ελέγχου, δύναται να επιβληθεί πρόστιμο από €10.000 έως €100.000 στο νόμιμο ελεγκτή, ανεξάρτητα από το εάν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν ή όχι από την ελεγχόμενη εταιρεία. Το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται και στο ελεγκτικό γραφείο στο οποίο ανήκε ο Νόμιμος Ελεγκτής. Επίσης από τους ποιοτικούς ελέγχους που διενεργούνται, μπορεί να προκύψουν ευρήματα, με βάση τα οποία μπορεί κατά περίπτωση ή να γίνουν παρατηρήσεις για βελτίωση του τρόπου άσκησης του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών και Ελεγκτικών γραφείων ή να γίνει παραπομπή υποθέσεων στα πειθαρχικά όργανα της ΕΛΤΕ και εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 3148/2003. Τέτοιες πειθαρχικές ποινές μπορεί να είναι η σύσταση, η επίπληξη είτε ακόμα και η αναστολή της άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος.

3.7 Αμοιβή Νόμιμων ελεγκτών

Οι αμοιβές των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων για τους ελέγχους που αφορούν τη φορολογική συμμόρφωση, προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα της αγοράς με ελεύθερη διαπραγμάτευση. Για την εξασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και της διαφάνειας της διαδικασίας συγκροτείται αρμόδια αρχή. Η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου, τον Προϊστάμενο του αρμόδιου τμήματος ελέγχου, έναν εκπρόσωπο της ΕΛΤΕ και έναν εκπρόσωπο του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), οι οποίοι θα αποφαινούνται για τις διαφοροποιήσεις των αμοιβών που αντίκειται στα συναλλακτικά ήθη. Οι υποθέσεις για τις οποίες οι διαφοροποιήσεις των αμοιβών κρίνονται «αφύσικες», παραπέμπονται σε ποιοτικό έλεγχο.

3.8 Περαιώση Χρήσεων

Σύμφωνα με την §10β του αρ.21 του Ν. 3943/2011 (η οποία αντικατέστησε την §5 του αρ.82 του Ν.2238/1994), αν στο Φορολογικό Πιστοποιητικό δεν συμπεριλαμβανόταν παρατηρήσεις και παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, με επιφύλαξη των διατάξεων του αρ.80 του Ν.3842/2010.

Αντίθετα στην περίπτωση που προκύπτει αδυναμία έκφρασης γνώμης ή αρνητικό συμπέρασμα από τους Νόμιμους ελεγκτές, εκδίδεται εντολή ελέγχου από τη φορολογική αρχή.

Για τις χρήσεις 2011-2013, μετά την παρέλευση του δεκαοχτάμηνου οι φορολογικές υποθέσεις των επιχειρήσεων που ελέγχθηκαν και αποδείχτηκαν συνεπείς, καθίστανται οριστικές χωρίς δυνατότητα περεταίρω ελέγχου (εκτός αν υπάρχουν ενδείξεις για σημαντικές παραβάσεις) από τις φορολογικές αρχές. Πρέπει να επισημανθεί ότι από το φορολογικό έτος 2014 και μετά, το νομοθετικό πλαίσιο τροποποιήθηκε και η ύπαρξη φορολογικού πιστοποιητικού χωρίς επιφύλαξη από τους νόμιμους ελεγκτές δεν εμποδίζει πλέον τη φορολογική διοίκηση να προβεί σε ελέγχους των εν λόγω χρήσεων εντός της κανονικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης (ΔΠΑΔ) 3000: «Αναθέσεις διασφάλισης εκτός από ελέγχους και επισκοπήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών»

4.1 Εισαγωγικά

Η επιλογή του Διεθνούς Προτύπου Αναθέσεων Διασφάλισης 3000 αξιολογήθηκε και κρίθηκε από την ΕΛΤΕ ως το πιο κατάλληλο για την πραγματοποίηση του έργου της αξιολόγησης της φορολογικής συμμόρφωσης, σε συνδυασμό πάντα με το επίπεδο διασφάλισης που το Υπουργείο Οικονομικών επιζητά από το συγκεκριμένο έργο, αλλά και των ιδιαίτερων συνθηκών που διαμορφώνονται από την φορολογική νομοθεσία.

Η κατανόηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων που προκύπτουν από την εφαρμογή του Διεθνούς Προτύπου Αναθέσεων Διασφάλισης 3000 προϋποθέτει την κατανόηση των συστατικών στοιχείων μιας ανάθεσης διασφάλισης, τα οποία περιλαμβάνουν:

1. την κατανόηση της τριμερούς σχέσης που υπάρχει, δηλαδή τη σχέση μεταξύ του διενεργούντος την εργασία ελέγχου (ελεγκτής), του υπευθύνου μέρους (ελεγχόμενη εταιρεία) και του τελικού χρήστη (Υπουργείο Οικονομικών).
2. Το υπό εξέταση (υποκείμενο) θέμα αφορά το αντικείμενο της εργασίας διασφάλισης. Για τους σκοπούς του ετήσιου πιστοποιητικού, το υπό εξέταση θέμα είναι η διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. Πολ. 1159/22-7-2011 απόφαση του υπουργού Οικονομικών.
3. Τα κατάλληλα κριτήρια: τα οποία αποτελούν τη βάση επί της οποίας θα πραγματοποιηθεί η αξιολόγηση του υπό εξέταση θέματος. Για τους σκοπούς του ετήσιου πιστοποιητικού, κατάλληλα κριτήρια για τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της ελεγχόμενης εταιρείας είναι οι ισχύουσες διατάξεις για τα επιμέρους αντικείμενα του φορολογικού ελέγχου, τα οποία

εξετάζονται με βάση το πρόγραμμα που περιλαμβάνεται στο παράρτημα ΙΙΙ της υπ' αριθ. Πολ. 1159/22-7-2011 απόφασης του υπουργού Οικονομικών.

4. Τα τεκμήρια: Ο ελεγκτής οφείλει να σχεδιάζει και να εκτελεί μια εργασία διασφάλισης με επαγγελματικό σκεπτικισμό, ώστε να συλλέξει κατάλληλα τεκμήρια για να διαπιστώσει αν το υπό εξέταση θέμα είναι απαλλαγμένο από ουσιώδη ανακρίβεια.
5. Το συμπέρασμα - έκθεση της ανάθεσης διασφάλισης: ο ελεγκτής παρέχει έγγραφη έκθεση στον τελικό χρήστη αναφορικά με το αποτέλεσμα της αξιολόγησής του για το υποκείμενο θέμα, δηλαδή τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της ελεγχόμενης εταιρείας.

Στη συνέχεια παρουσιάζεται αναλυτικά το Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης (ΔΠΑΔ) 3000, το οποίο ισχύει για αναθέσεις διασφαλίσεων όπου οι εκθέσεις διασφαλίσεως φέρουν ημερομηνία την 1^η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα (επιτρέπεται η πρόωμη εφαρμογή).

4.2 Παρουσίαση Διεθνούς Προτύπου Διασφάλισης Ανάθεσης 3000

4.2.1 Εισαγωγή – Δεοντολογία – Δικλίδες ποιότητας

Ο σκοπός του παρόντος ΔΠΑΔ είναι να θεσπίσει βασικές αρχές και αναγκαίες διαδικασίες, καθώς και να παρέχει καθοδήγηση στους επαγγελματίες λογιστές (αποκαλούμενοι από εδώ και στο εξής και ως «ασκούντες το επάγγελμα») σε δημόσια άσκηση του επαγγέλματος για τη διενέργεια αναθέσεων διασφάλισης, εκτός από ελέγχους ή επισκοπήσεις ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών που καλύπτονται από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) ή τα Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Επισκοπήσεων (ΔΠΑΕ).

Οι επαγγελματίες Λογιστές μπορούν να εκτελούν δύο τύπους ανάθεσης διασφάλισης, αυτή της «ανάθεσης εύλογης διασφάλισης» και αυτή της «ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης». Η ανάθεση εύλογης διασφάλισης αποσκοπεί στη μείωση του κινδύνου ανάθεσης διασφάλισης σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο για τις περιστάσεις της ανάθεσης, ως βάση για θετική μορφή έκφρασης του συμπεράσματος του. Από την άλλη, ο σκοπός της ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης, είναι η μείωση του κινδύνου ανάθεσης διασφάλισης σε επίπεδο που είναι αποδεκτό για τις περιστάσεις της

ανάθεσης, αλλά όπου αυτός ο κίνδυνος είναι μεγαλύτερος από εκείνον μιας ανάθεσης εύλογης διασφάλισης, ως βάση για αρνητική μορφή έκφρασης του συμπεράσματος που καταλήγει ο επαγγελματίας λογιστής. Οι περιστάσεις της ανάθεσης περιλαμβάνουν τους όρους της ανάθεσης, τα χαρακτηριστικά του εξεταζόμενου θέματος, τα κριτήρια που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν, τις ανάγκες των εκάστοτε χρηστών, τα σχετικά χαρακτηριστικά του υπεύθυνου μέρους και του περιβάλλοντος του, καθώς και άλλα ζητήματα όπως είναι για παράδειγμα γεγονότα, συναλλαγές, συνθήκες και πρακτικές που μπορεί να έχουν σημαντική επιρροή στην ανάθεση.

Το ΔΠΑΔ 3000 πρέπει να μελετάται στο πλαίσιο της «Εισαγωγής στα Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, Ελέγχου, Επισκόπησης, Άλλων Διασφαλίσεων και Συναφών Υπηρεσιών», η οποία ορίζει την εφαρμογή και το πεδίο εφαρμογής των ΔΠΑΔ. Επίσης ο ασκών το επάγγελμα που αναλαμβάνει την ανάθεση πρέπει να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του Κώδικα Δεοντολογίας για επαγγελματίες λογιστές, το οποίο παρέχει ένα πλαίσιο αρχών το οποίο χρησιμοποιείται για να εντοπίζονται απειλές κατά της ανεξαρτησίας, να αξιολογούν τη σημασία αυτών των απειλών και εάν οι απειλές είναι άλλες εκτός από καθαρά ασήμαντες, να ταυτοποιούν και να εφαρμόζουν μέτρα προστασίας για την εξάλειψη τους ή να μειωθούν σε ένα αποδεκτό επίπεδο, έτσι ώστε να μην περιορίζεται η ανεξαρτησία. Σε περίπτωση όπου ο επαγγελματίας λογιστής δεν είναι ανεξάρτητος της οντότητας της οποίας εκτελεί την ανάθεση διασφάλισης, θα πρέπει να γνωστοποιούνται εμφανώς στην έκθεση του η έλλειψη ανεξαρτησίας και η φύση της σχέσης που υπάρχει. Γενικά ο επαγγελματίας λογιστής ή μια επιχείρηση επαγγελματιών λογιστών, οι οποίοι αναλαμβάνουν την ανάθεση, υποχρεούνται να θεσπίζουν συστήματα δικλίδων ποιότητας, με απώτερο σκοπό να παρέχεται εύλογη διασφάλιση ότι η λογιστική επιχείρηση και το προσωπικό της συμμορφώνονται με τα επαγγελματικά πρότυπα, με ρυθμιστικές και νομικές απαιτήσεις και ότι οι εκθέσεις διασφάλισης που εκδίδονται είναι οι ενδεδειγμένες.

4.2.2 Αποδοχή και Συνέχιση Ανάθεσης – Όροι Ανάθεσης

Η αποδοχή (ή η συνέχιση) της ανάθεσης διασφάλισης από τον ασκούντα το επάγγελμα είναι έγκυρη μόνο εάν το εξεταζόμενο θέμα είναι ευθύνη άλλου μέρους εκτός των σκοπούμενων χρηστών ή του ασκούντα το επάγγελμα (το υπεύθυνο μέρος μπορεί να είναι ένας εκ των σκοπούμενων χρηστών, αλλά όχι ο μόνος). Η αποδοχή αποτελεί τεκμήριο ότι υφίσταται η κατάλληλη σχέση, και επίσης θέτει τη βάση για την από

κοινού κατανόηση της ευθύνης του κάθε μέρους. Η κατάλληλη μορφή τεκμηρίωσης του υπεύθυνου μέρους είναι η έγγραφη αποδοχή, σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοια αποδοχή ο ασκών το επάγγελμα οφείλει να εξετάζει εάν πρέπει να γίνει αποδεκτή η ανάθεση βάση περαιτέρω στοιχείων. Επίσης η αποδοχή της ανάθεσης γίνεται μόνο εάν βάσει της προκαταρκτικής γνώσης των περιστάσεων της ανάθεσης προκύπτει ότι δεν έχει περιέλθει στην αντίληψη του ασκούντος το επάγγελμα οτιδήποτε που να υποδηλώνει ότι οι απαιτήσεις του Κώδικα Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Λογιστών (ΣΔΠΔΛ) ή των άλλων ΔΠΑΔ δεν θα ικανοποιηθούν. Ακόμα η ανάθεση πρέπει να γίνεται αποδεκτή, εφόσον όλα τα άτομα που θα εμπλακούν στην ανάθεση διαθέτουν τις απαραίτητες επαγγελματικές ικανότητες.

Οι όροι της ανάθεσης συμφωνούνται μεταξύ του ασκούντος το επάγγελμα και του μέρους που του κάνει την ανάθεση. Προς αποφυγή παρεξηγήσεων οι συμφωνηθέντες όροι καταγράφονται στην επιστολή ανάθεσης ή σε άλλη κατάλληλη μορφή σύμβασης.

4.2.3 Σχεδιασμός και Διενέργεια Ανάθεσης

Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να σχεδιάζει την ανάθεση έτσι ώστε αυτή να διενεργηθεί αποτελεσματικά. Ο σχεδιασμός περιλαμβάνει την ανάπτυξη μιας συνολικής στρατηγικής για το πεδίο, την έμφαση, το χρόνο και τη διενέργεια της ανάθεσης, καθώς και ένα σχέδιο ανάθεσης, αποτελούμενο από μια λεπτομερειακή προσέγγιση της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών συγκέντρωσης τεκμηρίων που πρόκειται να πραγματοποιηθούν, καθώς και των λόγων για τη συλλογή αυτών. Ο επαρκής σχεδιασμός βοηθά στην αφιέρωση της κατάλληλης προσοχής σε σημαντικές περιοχές της ανάθεσης, στον έγκαιρο εντοπισμό ενδεχόμενων προβλημάτων και στην κατάλληλη οργάνωση και διαχείριση της ανάθεσης έτσι ώστε να διενεργηθεί με αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο. Παράλληλα, βοηθά τον ασκούντα το επάγγελμα να αναθέτει κατάλληλα τις εργασίες στα μέλη της ομάδας του και να διευκολύνει την καθοδήγηση και επίβλεψη αυτών. Η φύση και η έκταση των δραστηριοτήτων σχεδιασμού διαφέρει ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης, όπως είναι για παράδειγμα το μέγεθος και η πολυπλοκότητα της οντότητας, καθώς και την προγενέστερη εμπειρία του ασκούντα το επάγγελμα σε αυτή. Ο σχεδιασμός της ανάθεσης μπορεί να προσαρμόζεται ανάλογα με τα γεγονότα που προκύπτουν και των τεκμηρίων που συλλέγονται. Σημαντικό ρόλο στην όλη διαδικασία παίζει η επαγγελματική κρίση του επαγγελματία λογιστή καθώς μπορεί να υφίστανται

περιστάσεις όπου κάνουν τις πληροφορίες του υποκείμενου θέματος να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Η κατανόηση του υποκείμενου θέματος και άλλων περιστάσεων της ανάθεσης αποτελούν κυρίαρχο συστατικό στο σχεδιασμό και την εκτέλεση μιας ανάθεσης διασφάλισης, καθώς παρέχει στον ασκούντα τα επάγγελμα το πλαίσιο αναφοράς που θα βασίσει την κρίση του για την έκβαση του αποτελέσματος. Είναι φανερό, ότι ο ασκών το επάγγελμα συνήθως, έχει μικρότερο βαθμό κατανόησης από το υπεύθυνο μέρος.

1. Εκτίμηση της καταλληλότητας του υποκείμενου θέματος

Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εκτιμά την καταλληλότητα του υποκείμενου θέματος, εξετάζοντας τα χαρακτηριστικά εκείνα που είναι ιδιαίτερα σημαντικά ως προς τους σκοπούμενους χρήστες και τα οποία περιγράφουν την έκθεση διασφάλισης. Σε περίπτωση που κατά τη διενέργεια της διασφάλισης ο ασκών το επάγγελμα συμπεράνει ότι το υποκείμενο θέμα δεν είναι κατάλληλο, εκφράζει συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή ακόμα εξετάζει και την απόσυρση του από την ανάθεση.

2. Εκτίμηση της καταλληλότητας των κριτηρίων

Ο ασκών το επάγγελμα είναι υποχρεωμένος να εκτιμά την καταλληλότητα των κριτηρίων για την αξιολόγηση ή την επιμέτρηση του υποκείμενου θέματος. Τα κριτήρια μπορούν είτε να θεσπιστούν είτε να αναπτυχθούν ειδικά. Κατά βάση, τα θεσπισμένα κριτήρια είναι κατάλληλα όταν είναι σχετικά για τις ανάγκες των σκοπούμενων χρηστών, όμως είναι πιθανό σε κάποιες περιπτώσεις να μην υπάρχουν θεσπισμένα κριτήρια οπότε αναπτύσσονται ειδικά.

3. Ουσιώδες μέγεθος και κίνδυνος ανάθεσης διασφάλισης

Κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια μιας ανάθεσης ο ασκών το επάγγελμα θα πρέπει να εξετάζει το *ουσιώδες μέγεθος* και τον *κίνδυνο ανάθεσης*. Ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει το ουσιώδες μέγεθος κατά τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών συγκέντρωσης τεκμηρίων, καθώς και κατά την αξιολόγηση του ότι οι πληροφορίες του υποκείμενου θέματος είναι απαλλαγμένες από σφάλματα. Το ουσιώδες μέγεθος εξετάζεται στα πλαίσια ποσοτικών και ποιοτικών παραγόντων, όπως το σχετικό μέγεθος, η φύση και η έκταση της επίπτωσης αυτών των παραγόντων επί της αξιολόγησης ή της επιμέτρησης του υποκείμενου θέματος, και τα συμφέροντα

των σκοπούμενων χρηστών. Βασικό παράγοντα στην παραπάνω εξέταση παίζει η επαγγελματική κρίση του ασκούντος το επάγγελμα.

Ο κίνδυνος ανάθεσης διασφάλισης πρέπει να μειώνεται σε χαμηλά επίπεδα για τις περιστάσεις της ανάθεσης. Στην περίπτωση της εύλογης διασφάλισης, ο κίνδυνος ανάθεσης διασφάλισης μειώνεται σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο για τις περιστάσεις της ανάθεσης, εκφράζοντας θετική μορφή έκφρασης του συμπεράσματος από τον ασκούντα το επάγγελμα. Το επίπεδο κινδύνου ανάθεσης διασφάλισης είναι υψηλότερο στην ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης από ότι στην ανάθεση εύλογης διασφάλισης, εξαιτίας της διαφορετικής φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών συγκέντρωσης τεκμηρίων. Ωστόσο, σε ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, ο συνδυασμός της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών συγκέντρωσης τεκμηρίων είναι τουλάχιστον επαρκής για τον ασκούντα το επάγγελμα ώστε να αποκτήσει ικανοποιητικό επίπεδο διασφάλισης ως βάση για αρνητική μορφή έκφρασης. Το επίπεδο διασφάλισης που αποκτάται είναι σημαντικό γιατί ενισχύει την εμπιστοσύνη των σκοπούμενων χρηστών στις πληροφορίες του υποκείμενου θέματος σε βαθμό σαφώς μεγαλύτερο του επουσιώδους.

Γενικά, ο κίνδυνος ανάθεσης διασφάλισης συμπεριλαμβάνει τον ενδογενή κίνδυνο, τον κίνδυνο δικλίδων και τον κίνδυνο εντοπισμού. Ο βαθμός στον οποίο ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει κάθε ένα από αυτά τα συστατικά επηρεάζεται από τις περιστάσεις της ανάθεσης, ειδικότερα από τη φύση του υποκείμενου θέματος, καθώς και από το εάν διενεργείται ανάθεση εύλογης διασφάλισης ή περιορισμένης διασφάλισης.

4. Χρήση εργασίας ενός ειδήμονα

Σε ορισμένες περιπτώσεις για την έκβαση του αποτελέσματος απαιτούνται εξειδικευμένες γνώσεις και δεξιότητες για τη συλλογή και την αξιολόγηση των τεκμηρίων και αυτό επιτυγχάνεται με τη χρήση ενός ειδήμονα ο οποίος ορίζεται από τον ελεγκτή. Όταν χρησιμοποιείται η εργασία ενός ειδήμονα για τη συλλογή και την αξιολόγηση τεκμηρίων, ο ασκών το επάγγελμα και ο ειδήμων πρέπει και οι δύο να διαθέτουν επαρκή δεξιότητα και γνώση σχετικά με το υποκείμενο θέμα και τα κριτήρια ώστε ο ασκών το επάγγελμα να αποφασίσει ότι έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εμπλέκεται στην ανάθεση και να κατανοεί την εργασία για την οποία χρησιμοποιείται ένας ειδήμονας, σε βαθμό

επαρκή ώστε ο ασκών το επάγγελμα να καθίσταται ικανός να αποδεχθεί ευθύνη για έκφραση συμπεράσματος επί των πληροφοριών του υποκείμενου θέματος.

5. Απόκτηση τεκμηρίων

Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια επί των οποίων βασίζεται το συμπέρασμα. Η επάρκεια είναι το μέτρο της ποσότητας των τεκμηρίων. Η καταλληλότητα είναι μέτρο της ποιότητας των τεκμηρίων, δηλαδή πόσο σχετικά και αξιόπιστα είναι. Βασικός παράγοντας στη συλλογή τεκμηρίων αποτελεί το κόστος απόκτησης και της χρησιμότητας των πληροφοριών που αποκτήθηκαν, κάτι το οποίο θα πρέπει να εξετάζεται από τον εκάστοτε ελεγκτή. Ο ασκών το επάγγελμα χρησιμοποιώντας την επαγγελματική του κρίση αξιολογεί την ποσότητα και την ποιότητα των τεκμηρίων που αποκτήθηκαν, με απώτερο σκοπό να εκτιμήσει την επάρκεια και την καταλληλότητα τους ώστε να μπορεί να βασισθεί σε αυτά στην έκθεση διασφάλισης.

Επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης αποκτώνται ως μέρος μιας επαναληπτικής, συστηματικής διαδικασίας ανάθεσης που περιλαμβάνει:

- α. Την απόκτηση κατανόησης του υποκείμενου θέματος και άλλων περιστάσεων της ανάθεσης οι οποίες, ανάλογα με το υποκείμενο θέμα, περιλαμβάνουν την απόκτηση κατανόησης των εσωτερικών δικλίδων,
- β. Βάσει αυτής της κατανόησης, την εκτίμηση των κινδύνων ότι οι πληροφορίες του υποκείμενου θέματος μπορεί να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες,
- γ. Την αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους, συμπεριλαμβανομένης της ανάπτυξης γενικών αντιδράσεων, και τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των περαιτέρω διαδικασιών,
- δ. Την εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών που συνδέονται σαφώς με τους εντοπιζόμενους κινδύνους, χρησιμοποιώντας ένα συνδυασμό επιθεώρησης, παρατήρησης, επιβεβαίωσης, επανυπολογισμού, επανεκτέλεσης, αναλυτικών διαδικασιών και διερευνητικών ερωτημάτων. Τέτοιες περαιτέρω διαδικασίες περιλαμβάνουν ουσιαστικές διαδικασίες, συμπεριλαμβανομένης της απόκτησης επιβεβαιωτικών πληροφοριών από πηγές ανεξάρτητες της οντότητας, και ανάλογα με τη φύση του υποκείμενου θέματος, δοκιμασίες επί της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων, και
- ε. Την αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των τεκμηρίων.

6. Διαβεβαιώσεις από το υπεύθυνο μέρος

Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει, κατά περίπτωση, να αποκτά διαβεβαιώσεις από το υπεύθυνο μέρος, μειώνοντας έτσι την πιθανότητα παρεξηγήσεων μεταξύ των δυο αντισυμβαλλόμενων μερών. Ο ασκών το επάγγελμα ζητά από το υπεύθυνο μέρος μια έγγραφη διαβεβαίωση που να αξιολογεί ή να επιμετρά το υποκείμενο θέμα έναντι των εντοπισμένων κριτηρίων, είτε αυτό πρόκειται να είναι διαθέσιμο ως ισχυρισμός προς τους τελικούς χρήστες είτε όχι. Η μη ύπαρξη έγγραφης διαβεβαίωσης μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την έκφραση συμπεράσματος με επιφύλαξη ή την αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος λόγω περιορισμού του πεδίου της ανάθεσης.

Κατά τη διάρκεια μιας ανάθεσης διασφάλισης, το υπεύθυνο μέρος μπορεί να παρέχει διαβεβαιώσεις προς τον ασκούντα το επάγγελμα, είτε αυτόκλητα είτε σε απάντηση συγκεκριμένων διερευνητικών ερωτημάτων. Όταν τέτοιες διαβεβαιώσεις σχετίζονται με ζητήματα που είναι ουσιώδη για την αξιολόγηση ή την επιμέτρηση του υποκείμενου θέματος, ο ασκών το επάγγελμα:

- α. Αξιολογεί το εύλογο και τη συνέπεια αυτών μαζί με άλλα τεκμήρια που έχουν αποκτηθεί, συμπεριλαμβανομένων άλλων διαβεβαιώσεων,
- β. Εξετάζει εάν αυτοί που παρέχουν τις διαβεβαιώσεις μπορεί να αναμένεται ότι είναι καλά πληροφορημένοι επί των συγκεκριμένων ζητημάτων, και
- γ. Αποκτά επιβεβαιωτικά τεκμήρια στην περίπτωση ανάθεσης εύλογης διασφάλισης. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί επίσης να αναζητήσει επιβεβαιωτικά τεκμήρια στην περίπτωση ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης.

Οι διαβεβαιώσεις από το υπεύθυνο μέρος δεν μπορούν να αντικαταστήσουν άλλα τεκμήρια που ο ασκών το επάγγελμα θα μπορούσε εύλογα να αναμένει ότι είναι διαθέσιμα. Η αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων αναφορικά με ένα ζήτημα που έχει ή ενδέχεται να έχει ουσιώδη επίπτωση στην αξιολόγηση ή στην επιμέτρηση του υποκείμενου θέματος, όταν τέτοια τεκμήρια συνήθως θα ήταν διαθέσιμα, συνιστά περιορισμό στο πεδίο της ανάθεσης, ακόμα και εάν έχει ληφθεί διαβεβαίωση επί του ζητήματος από το υπεύθυνο μέρος.

7. Εξέταση μεταγενέστερων γεγονότων

Ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει την επίπτωση (που πιθανόν να υπάρχει) γεγονότων που έχουν λάβει χώρα μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς και έως την ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης. Η έκταση της εξέτασης των μεταγενέστερων γεγονότων εξαρτάται από την πιθανότητα που υπάρχει, αυτά τα γεγονότα να επηρεάζουν τις πληροφορίες που εξετάστηκαν πάνω στο υποκείμενο θέμα με αποτέλεσμα να επηρεάζουν την καταλληλότητα του συμπεράσματος του ελεγκτή.

8. Τεκμηρίωση

Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να τεκμηριώνει ζητήματα που είναι σημαντικά για την παροχή τεκμηρίων που υποστηρίζουν την έκθεση διασφάλισης και ότι η ανάθεση εκτελέστηκε σύμφωνα με τα ΔΠΑΔ. Η τεκμηρίωση αποτελείται από μια ανάλυση του τρόπου που ο ελεγκτής κατέληξε στο συμπέρασμα του. Αναφέρονται όλα τα σημαντικά ζητήματα για τα οποία βασίστηκε στην επαγγελματική του κρίση για την παραγωγή του αποτελέσματος, όπως επίσης αναφέρονται και όλα τα σχετικά γεγονότα που είχε υπόψη του κατά το διάστημα διεξαγωγής του συμπεράσματος. Δεν είναι αναγκαίο να τεκμηριώνεται κάθε ζήτημα που εξετάστηκε, αλλά η τεκμηρίωση αποσκοπεί στην παρουσίαση όλων των αναγκαίων πληροφοριών για την κατανόηση της εργασίας που πραγματοποιήθηκε και για τη παροχή των κύριων αποφάσεων που λήφθηκαν προς έναν άλλο ασκούντα το επάγγελμα που δεν διαθέτει εμπειρία στην ανάθεση.

4.2.4 Σύνταξη έκθεσης διασφάλισης

Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εξετάσει εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που υποστηρίζουν το συμπέρασμα που εκφράζεται στην έκθεση διασφάλισης. Για να καταλήξει ο ελεγκτής στο συμπέρασμα και να το παρουσιάσει στην έκθεση ελέγχου θα πρέπει να έχει εξετάσει όλα τα σχετικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ανεξάρτητα από το εάν επιβεβαιώνουν ή όχι τις πληροφορίες του εξεταζόμενου θέματος.

Τέλος, η έκθεση διασφάλισης πρέπει να έχει έγγραφη μορφή και θα πρέπει να αποτυπώνεται σε αυτή σαφώς το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε ο ασκών το επάγγελμα. Σε περίπτωση που η έκθεση υποβληθεί προφορικά ή γίνει με τη χρήση συμβόλων χωρίς να παρέχεται οριστική έγγραφη έκθεση διασφάλισης (η οποία θα είναι

άμεσα διαθέσιμη οποτεδήποτε χρειαστεί) ενδέχεται να γίνουν παρανοήσεις και δεν αποτελεί ενδεδειγμένο τρόπο παρουσίας του αποτελέσματος. Αντίθετα, δεν απαιτείται τυποποιημένη μορφή έκθεσης διασφάλισης και μπορεί να προσαρμοστεί ανάλογα με την κρίση του ελεγκτή. Για παράδειγμα μπορεί να επιλεγεί μια «σύντομη μορφή» ή μια «εκτεταμένη μορφή» ώστε να διευκολύνει την αποτελεσματική επικοινωνία με τους τελικούς χρήστες. Οι εκθέσεις «εκτεταμένης μορφής» συχνά περιγράφουν με λεπτομέρειες τους όρους της ανάθεσης, τα χρησιμοποιούμενα κριτήρια, ευρήματα σχετικά με συγκεκριμένες πτυχές της ανάθεσης και, σε ορισμένες περιπτώσεις, τις συστάσεις, καθώς και τα βασικά στοιχεία, ενώ οι εκθέσεις με «σύντομη μορφή» περιλαμβάνουν μόνο τα βασικά στοιχεία. Οποιαδήποτε ευρήματα και συστάσεις διαχωρίζονται σαφώς από το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα επί των πληροφοριών του υποκείμενου θέματος και ο τρόπος παρουσίασης του που χρησιμοποιείται, καθιστά σαφές ότι δεν αποσκοπούν να επηρεάσουν το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα.

1. Το περιεχόμενο της έκθεσης διασφάλισης

- α. Τίτλο που σαφώς υποδηλώνει ότι η έκθεση είναι μια ανεξάρτητη έκθεση διασφάλισης,
- β. Αποδέκτη,
- γ. Ταυτοποίηση και περιγραφή των πληροφοριών του υποκείμενου θέματος και, κατά περίπτωση, το υποκείμενο θέμα,
- δ. Την ταυτοποίηση των κριτηρίων,
- ε. Κατά περίπτωση, περιγραφή οποιωνδήποτε σημαντικών, ενδογενών περιορισμών που συνδέονται με την αξιολόγηση ή την επιμέτρηση του υποκείμενου θέματος με βάση τα κριτήρια,
- στ. Όταν τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση ή την επιμέτρηση του υποκείμενου θέματος είναι διαθέσιμα μόνο σε συγκεκριμένους σκοπούμενους χρήστες, ή είναι σχετικά μόνο με συγκεκριμένο σκοπό, μια δήλωση που περιορίζει τη χρήση της έκθεσης διασφάλισης σε εκείνους τους σκοπούμενους χρήστες ή για εκείνο το σκοπό,
- ζ. Δήλωση ταυτοποίησης του υπεύθυνου μέρους και περιγραφής των ευθυνών του υπεύθυνου μέρους και του ασκούντος το επάγγελμα,
- η. Δήλωση ότι η ανάθεση εκτελέστηκε σύμφωνα με τα ΔΠΑΔ,
- θ. Σύνοψη του έργου,

- ι. Το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα.

2. Συμπέρασμα έκθεσης διασφάλισης

Το συμπέρασμα αποσκοπεί στην πληροφόρηση των σκοπούμενων χρηστών και εκφράζεται με την ενδεδειγμένη μορφή, είτε πρόκειται για ανάθεση εύλογης διασφάλισης είτε για ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης. Σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης το συμπέρασμα πρέπει να εκφράζεται σε θετική μορφή, ενώ αντίθετα στην έκθεση περιορισμένης διασφάλισης εκφράζεται με αρνητική μορφή.

Στην περίπτωση όπου ο ασκών το επάγγελμα εκφράζει ένα συμπέρασμα το οποίο είναι άλλο εκτός από συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη, η έκθεση διασφάλισης πρέπει να περιλαμβάνει μια σαφή περιγραφή όλων των αιτιών.

Ο ασκών το επάγγελμα δεν πρέπει να εκφράζει συμπέρασμα *χωρίς επιφύλαξη* όταν οι ακόλουθες περιστάσεις υφίστανται και κατά την κρίση του ασκούντος το επάγγελμα, η επίπτωση του ζητήματος είναι ή ενδέχεται να είναι ουσιώδης:

- α. Υπάρχει περιορισμός του πεδίου της εργασίας του ασκούντος το επάγγελμα, δηλαδή περιστάσεις εμποδίζουν ή το υπεύθυνο μέρος ή το αναθέτον μέρος επιβάλλει περιορισμό που εμποδίζει τον ασκούντα το επάγγελμα να αποκτήσει τα τεκμήρια που απαιτούνται για να μειωθεί ο κίνδυνος της ανάθεσης διασφάλισης στο κατάλληλο επίπεδο. Εδώ, ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εκφράζει συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος.
- β. Σε εκείνες τις περιπτώσεις που:
 - Το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα διατυπώνεται με όρους του ισχυρισμού του υπεύθυνου μέρους, και ο ισχυρισμός αυτός δεν έχει διατυπωθεί εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, ή
 - Το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα διατυπώνεται απευθείας με όρους του υποκείμενου θέματος και των κριτηρίων, και οι πληροφορίες του υποκείμενου θέματος είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.
- γ. Όταν αποκαλύπτεται, μετά από την αποδοχή της ανάθεσης, ότι τα κριτήρια δεν είναι ενδεδειγμένα ή ότι το υποκείμενο θέμα δεν είναι ενδεδειγμένο για ανάθεση διασφάλισης. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εκφράζει:

- *Συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αρνητικό συμπέρασμα*: όταν τα μη ενδεδειγμένα κριτήρια ή το μη ενδεδειγμένο υποκείμενο θέμα είναι πιθανό να παραπλανήσουν τους σκοπούμενους χρήστες, ή
- *Συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος*: σε άλλες περιπτώσεις.

Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εκφράζει *συμπέρασμα με επιφύλαξη* όταν η επίπτωση ενός ζητήματος δεν είναι τόσο ουσιώδης ή διάχυτη ώστε να απαιτεί αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος. Το συμπέρασμα με επιφύλαξη εκφράζεται ως «εκτός από» τις επιπτώσεις του θέματος με το οποίο σχετίζεται η επιφύλαξη.

Σε εκείνες τις περιπτώσεις στις οποίες το χωρίς επιφύλαξη συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα θα μπορούσε να διατυπωθεί με όρους του ισχυρισμού του υπεύθυνου μέρους, και στις οποίες ο ισχυρισμός αυτός έχει εντοπίσει και περιγράψει κατάλληλα ότι οι πληροφορίες του υποκείμενου θέματος είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, ο ασκών το επάγγελμα είτε:

- Εκφράζει *συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αρνητικό συμπέρασμα* που διατυπώνεται απευθείας με όρους του υποκείμενου θέματος και των κριτηρίων, είτε
- Εάν απαιτείται ειδικά από τους όρους της ανάθεσης να διατυπωθεί το συμπέρασμα με όρους του ισχυρισμού του υπεύθυνου μέρους, εκφράζει *συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη* αλλά δίδεται έμφαση στο θέμα με ειδική αναφορά σε αυτό στην έκθεση διασφάλισης.

4.2.5 Άλλες ευθύνες αναφοράς

Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εξετάζει άλλες ευθύνες αναφοράς συμπεριλαμβανομένης της καταλληλότητας γνωστοποίησης στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικών ζητημάτων που ενδιαφέρουν την διακυβέρνηση και που προκύπτουν από την ανάθεση διασφάλισης. Στο παρόν ΔΠΑΔ, «η διακυβέρνηση» περιγράφει το ρόλο των προσώπων στους οποίους έχει ανατεθεί η επίβλεψη, ο έλεγχος και η κατεύθυνση του υπεύθυνου μέρους. Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση συνήθως λογοδοτούν για τη διασφάλιση ότι η οντότητα επιτυγχάνει τους στόχους της και για την αναφορά προς τα ενδιαφερόμενα μέρη. Εάν το αναθέτον μέρος είναι διαφορετικό από το υπεύθυνο μέρος μπορεί να μην είναι ενδεδειγμένη η γνωστοποίηση απευθείας

στο υπεύθυνο μέρος ή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με το υπεύθυνο μέρος. Στο παρόν ΔΠΑΔ, «τα σχετικά ζητήματα που ενδιαφέρουν τη διακυβέρνηση» είναι εκείνα που προκύπτουν από την ανάθεση διασφάλισης και, κατά τη γνώμη του ασκούντος το επάγγελμα, είναι και τα δύο σημαντικά και σχετικά για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

Συμπεράσματα – Περιορισμοί Εργασίας – Προτάσεις για Μελλοντικές Έρευνες

5.1 Εισαγωγικά

Η πολυπλοκότητα του φορολογικού μας συστήματος είναι μια από τις βασικές αιτίες που «αποθαρρύνουν» τα οικονομούντα άτομα να μετέχουν στην «επίσημη οικονομία» περιορίζοντας έτσι τη φορολογική συμμόρφωση. Η απλοποίηση του φορολογικού μας συστήματος και η ενίσχυση της φορολογικής διοίκησης είναι υψίστης σημασίας για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, με αποτέλεσμα τη μείωση του χρέους, την αποτροπή της συνεχόμενης αύξησης των φορολογικών συντελεστών (οι οποίοι λειτουργούν ως αντικίνητρο στην επιχειρηματική δραστηριότητα) και εν τέλει την ανάπτυξη της οικονομίας. Κινούμενες προς αυτή την κατεύθυνση οι φορολογικές αρχές της χώρας μας θέσπισαν μεθόδους που οδηγούν σε στοχευμένους φορολογικούς ελέγχους, στην ενίσχυση των κινήτρων για την εθελοντική φορολογική συμμόρφωση και στην αύξηση της χρήσης των ηλεκτρονικών μέσων.

Η εισαγωγή του θεσμού του Φορολογικού Πιστοποιητικού στη χώρα μας φαίνεται ότι οδήγησε στη βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων, επιλέγοντας την έκδοση του παρά της μη υποχρέωσης τους. Η έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού δίνει τη δυνατότητα στις Φορολογικές Αρχές της χώρας μας να κατηγοριοποιήσει τις επιχειρήσεις σε συμμορφούμενες ή μη, ανάλογα με το αν επιλέγουν να εκδώσουν το εν λόγω πιστοποιητικό ή όχι. Με αυτό το τρόπο μπορούν να διεξάγονται στοχευμένοι φορολογικοί έλεγχοι σε επιχειρήσεις που επιλέγουν τη μη εθελοντική συμμόρφωση και οι επιχειρήσεις αυτές να βρίσκονται πρώτες στη λίστα των φορολογικών ελέγχων. Επίσης, οι φορολογικοί έλεγχοι που διενεργούνται από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές είναι πιο αποτελεσματικοί, λόγω της γνώσης και της εμπειρίας του ορκωτού ελεγκτή για την ελεγχόμενη οντότητα, η οποία αποκτήθηκε, αποκτάται και βελτιώνεται από τον υποχρεωτικό έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που διενεργούν στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις. Πολύ σημαντικό είναι

ακόμα ότι ενισχύεται η εμπιστοσύνη μεταξύ των επιχειρήσεων, του κράτους και των επενδυτών, λόγω της διαφάνειας που υπάρχει στο θέμα των φορολογικών ελέγχων με αποτέλεσμα την βελτίωση του επιχειρηματικού περιβάλλοντος και εν τέλει την ανάπτυξη της οικονομίας μας.

5.2 Συνέπειες από τη χρήση του Φορολογικού Πιστοποιητικού στις Επιχειρήσεις και το Ελληνικό Κράτος

Σύμφωνα με τη σύντομη πορεία του θεσμού του φορολογικού Πιστοποιητικού εντοπίζονται θετικά αποτελέσματα τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για το Ελληνικό Κράτος.

Τα μέχρι τώρα στοιχεία δείχνουν ότι οι επιχειρήσεις επιλέγουν την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού παρά τη μη υποχρεωτική έκδοση του. Ο έλεγχος από τους ορκωτούς λογιστές διαφοροποιείται από τον έλεγχο των φορολογικών αρχών στο ότι δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να προβούν σε διορθώσεις γλιτώνοντας σημαντικά ποσά από πρόστιμα και προσαυξήσεις που θα βεβαιωνόταν στο όνομα τους όταν διεξαγόταν ο έλεγχος από τις φορολογικές αρχές. Επίσης μέσω του συγκεκριμένου ελέγχου των επιχειρήσεων, αυξάνεται η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων ως προς την πληροφόρηση που παρέχουν στους άμεσα ενδιαφερόμενους όπως είναι οι επενδυτές, μέτοχοι, και πιστωτές κ.α., εξασφαλίζοντας ευκολότερα για παράδειγμα κεφάλαια απαραίτητα για την επιβίωση τους.

Το Ελληνικό Κράτος με τη θέσπιση του θεσμού του Φορολογικού Πιστοποιητικού κατάφερε να αποκομίσει έσοδα από τους ελέγχους που γίνονται, καθώς η οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων είναι άμεση. Επιτυγχάνεται η αύξηση των φορολογικών ελέγχων και η επέκτασή τους σε μεγάλο μέρος των ελληνικών επιχειρήσεων (με σχετικές τροπολογίες μπορούν να επεκταθούν στο σύνολο των ελληνικών επιχειρήσεων, ανεξαρτήτως μεγέθους) και για όλες τις χρήσεις που κλείνουν, με το πλεονέκτημα της εξασφάλισης πόρων. Παρά τη μεταφορά της ευθύνης διεξαγωγής των φορολογικών ελέγχων των επιχειρήσεων στους Νόμιμους Ορκωτούς Λογιστές από τις φορολογικές αρχές, το Υπουργείο Οικονομικών διατηρεί πάντα το δικαίωμα να ελέγξει εκ νέου μια επιχείρηση σε περίπτωση που συντρέχουν πρόσθετοι λόγοι.

Είναι φανερό ότι η έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού είναι ένα μέτρο που μπορεί να οδηγήσει στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στην ανάπτυξη της διαφάνειας των διενεργούμενων ελέγχων και στην ανάπτυξη μιας σχέσης εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενων και της φορολογικής αρχής. Για αυτό το λόγο οι φορολογικές αρχές θα πρέπει να δώσουν κίνητρα (είτε οικονομικά, είτε επιβράβευσης) ως προς την υιοθέτηση νέων τακτικών που συμβάλουν στον εκσυγχρονισμό της οικονομίας μας, ώστε να καταστεί βιώσιμη η λειτουργία τους και η ανάπτυξη τους, αποφέροντας σημαντικά οφέλη τόσο στις ίδιες όσο και στην Ελληνική οικονομία. Για να είναι αποτελεσματικά τα κίνητρα που θα δοθούν θα πρέπει να είναι τέτοια ώστε η επιλογή της έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού να είναι πιο πιθανή από τις επιχειρήσεις σε σχέση με την μη έκδοση του.

5.3 Περιορισμοί και Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Η υπάρχουσα βιβλιογραφία που αφορά το θεσμό του φορολογικού πιστοποιητικού είναι σχετικά μικρή, καθώς είναι μια νέα τακτική που υιοθετήθηκε τα τελευταία χρόνια και βασίζεται κυρίως σε άρθρα ορκωτών ελεγκτών λογιστών ελεγκτικών εταιρειών. Εκτός από κάποιες έρευνες που πραγματοποιήθηκαν από την ΕΛΤΕ, δεν υπάρχουν αρκετές εμπειρικές μελέτες που εξετάζουν το συγκεκριμένο ζήτημα.

Στο πλαίσιο της συγκεκριμένης διπλωματικής έγινε προσπάθεια να ερευνηθεί η γνώμη των εισηγμένων εταιρειών για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού, κάτι το οποίο δεν κατέστη δυνατό καθώς παρά το ότι συντάχθηκε και αποστάλθηκε στο σύνολο των εισηγμένων εταιρειών ένα ερωτηματολόγιο, η ανταπόκριση δεν ήταν η επιθυμητή (παρά την έγκαιρη αποστολή του), με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η έκβαση συμπεράσματος. Ενδιαφέρον θα αποτελούσε η εξέταση της γνώμης των επιχειρήσεων (όχι απαραίτητα μόνο των εισηγμένων) στο μέλλον, καθώς η μη υποχρεωτική έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού βασίστηκε κυρίως στο γεγονός ότι οι επιχειρήσεις επωμίζονται μεγάλο διαχειριστικό κόστος για την έκδοση του. Όπως επίσης μέσα από μια τέτοια έρευνα θα μπορούσε να αναδειχθεί κατά πόσο οι επιχειρήσεις πιστεύουν ότι θα βοηθήσει η συγκεκριμένη μέθοδος, στην φορολογική τους συμμόρφωση και στη δημιουργία ενός πιο αξιοκρατικού φορολογικού συστήματος. Τέλος, χρήσιμη επίσης θα ήταν και μια μελέτη, του κατά πόσο οι επιχειρήσεις επιλέγουν την έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού, παρά του μη υποχρεωτικού του χαρακτήρα, και την

σύνδεση της επιλογής αυτής με τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής των επιχειρήσεων που εντοπίζονται έπειτα από τους ελέγχους που διεξάγουν οι Φορολογικές Αρχές.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Γιαννόπουλος, Π. (2018). «Φορολογικό Πιστοποιητικό: ψήφος εμπιστοσύνης από τις επιχειρήσεις». [OnLine]. Διαθέσιμο στο: <https://www.sev.org.gr/vivliothiki-tekmirosi/miniaio-deltio-gia-to-rythmistiko-perivallon/forologiko-pistopoiitiko-psifos-empistosynis-apo-tis-epicheiriseis/>.

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων – ΕΛΤΕ, (2016). «Αποτελέσματα εφαρμογής Φορολογικού Πιστοποιητικού 2011-2014» [OnLine]. Διαθέσιμο στο: http://www.elte.org.gr/index.php?option=com_k2&view=item&id=318:apotelesmata-farmogis-forologikoy-pistopoiitikoy-2011-2014&Itemid=200&lang=el.

Μαυραγάνης, Γ. (2012). «Φορολογικό Πιστοποιητικό: τα υπέρ και τα κατά». [OnLine]. Διαθέσιμο στο: <https://www.accountancygreece.gr/forologiko-pistopoiitiko-ta-yper-kai/>.

Μπίτσιος, Κ. (2015). «Ο ΣΕΒ και οι οργανωμένες επιχειρήσεις στηρίζουν τον επιτυχημένο θεσμό του φορολογικού πιστοποιητικού». [OnLine]. Διαθέσιμο στο: <https://www.sev.org.gr/grafeio-typou/deltia-typou/o-sev-stirizei-ton-thesmo-tou-forologikou-pistopoiitikou/>.

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

Νιφορόπουλος, Κ. (2011). «Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό. Μια νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου των Α.Ε. και Ε.Π.Ε.». [OnLine]. Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/circulars/12623/arora-ethsio-forologiko-pistopoihtiko-mia-nea-diadikasia-forologikou-elegxoy-twn-a-e-kai-e-p-e/>.

Ρεφενές, Α. (2013). «Φορολογικό Πιστοποιητικό: πρώτα συμπεράσματα από την εφαρμογή του». [OnLine]. Διαθέσιμο στο: <https://www.accountancygreece.gr/apostolos-refenes/>.

Σταματίου, Γ. (2019). «Εφαρμογή του φορολογικού Πιστοποιητικού 2011-2019». [OnLine]. Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/news/46422/efarmogh-toy-forologikoy-pistopoihtikoy-2011-2019>.

Σταματίου, Γ. – ΣΟΛ Crowe (2019). «Φορολογικό Πιστοποιητικό». [OnLine]. Διαθέσιμο στο: <https://solcrowe.gr/gstamatiou/>

Στελλάκης, Π. (2012). «Πιστοποιητικό Φορολογικού Ελέγχου». [OnLine]. Διαθέσιμο στο: <https://www.accountancygreece.gr/φορολογικα/φορολογικα05/πιστοποιητικο-φορολογικου-ελεγχου/>.

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

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

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Munyoro, G., Mupfumira, A. Z., Chimbari, F., & Langton, I. (2018). The Role of a Tax Clearance Certificate in the Promotion of Small Business Sector in Zimbabwe : A Case Study of Harare. 27(7), 1–34.

PWC, (2020) Tax Summaries - Italy, «Cooperative Compliance Program». [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://taxsummaries.pwc.com/italy/corporate/tax-administration>

PWC, (2020) Tax Summaries - Turkey, «Corporate income tax certification». [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://taxsummaries.pwc.com/turkey/corporate/tax-administration>

NOMOI

Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης (ΔΠΑΔ) 3000: «Αναθέσεις διασφάλισης εκτός από ελέγχους και επισκοπήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών», Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων – ΕΛΤΕ

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

Ν. 2515/1997, Άσκηση επαγγέλματος Λογιστή Φοροτεχνικού, λειτουργία Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών (Σ.Ο.Ε.) και άλλες διατάξεις.

Ν. 3842/2010, Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας).

Ν. 3693/2008, Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων οικονομικών 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).

Ν. 4449/2017, Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις.

Περίληψη της απόφασης του Β΄ Τμήματος ΣτΕ 320/2020 επταμ., σχετικά με την περαίωση χρήσεων κατόπιν φορολογικού πιστοποιητικού ιδιώτη ελεγκτή. Συμβούλιο της Επικρατείας και Διοικητική Δικαιοσύνη, (26/2/2020).

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