



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Διπλωματική Εργασία

**«ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ Η ΣΥΝΔΕΣΗ ΤΟΥ ΜΕ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ
ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ»**

της

ΓΕΩΡΓΑ ΑΣΠΑΣΙΑΣ- ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: Καραγιώργος Θεοφάνης

Μάρτιος, 2020

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω πρωτίστως την οικογένειά μου για την απεριόριστη στήριξη, κατανόηση και υπομονή που μου δείχνει πάντα και τους φίλους και συμφοιτητές μου για τη βοήθεια και ενθάρρυνσή τους.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω και τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Καραγιώργο Θεοφάνη, καθώς και τον κ. Καραγιώργο Αλκιβιάδη και κ. Παρτάλη Αναστάσιο για τις γνώσεις και συμβουλές που μου παρείχαν κατά τη διάρκεια φοίτησής μου στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα.

Πρόλογος

Σε περιόδους οικονομικής ύφεσης και δυσμενών συνθηκών, οι ραγδαίες εξελίξεις σε εγχώριο και παγκόσμιο επίπεδο, η αύξηση των οικονομικών εγκλημάτων, οι περίπλοκες νομικές διαδικασίες και νόμοι είναι μόνο μερικοί από τους προβληματισμούς των κυβερνήσεων των κρατών. Λόγω αυτών των ασταθών και ρευστών οικονομικών συγκυριών οι κυβερνήσεις βρίσκονται σε συνεχή αναζήτηση νέων πρακτικών και διαδικασιών για την αύξηση των δημοσίων εσόδων, την πάταξη της φοροδιαφυγής και τη σωστή απόδοση των φόρων. Για την επίτευξη των παραπάνω στόχων η ύπαρξη ενός αποτελεσματικού και δίκαιου συστήματος φορολογικού ελέγχου χρήζει ζωτικής σημασίας τόσο για το κράτος, όσο και τις οικονομικές οντότητες. Στην προσπάθεια εύρεσης του ιδανικού συστήματος φορολογικού ελέγχου εισήχθη στη χώρα μας μία νέα μορφή φορολογικού ελέγχου, το φορολογικό πιστοποιητικό, το οποίο αποσκοπεί στην εδραίωση ενός σταθερού φορολογικού περιβάλλοντος, στην ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης, στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φυσικά στην αύξηση των δημοσίων εσόδων. Το ενδιαφέρον μου σχετικά με το φορολογικό αντικείμενο, και πιο συγκεκριμένα σχετικά με το φορολογικό έλεγχο, διαμορφώθηκε στο στάδιο των προπτυχιακών και μεταπτυχιακών σπουδών μου. Η έννοια του φορολογικού ελέγχου, και κυρίως το φορολογικό πιστοποιητικό, ως μία νέα μορφή φορολογικού ελέγχου, τα πλεονεκτήματα που προσφέρει και οι δυνατότητες βελτίωσης της αποτελεσματικότητάς του ήταν μερικά θέματα που μου κέντρισαν το ενδιαφέρον και μου γέννησαν περισσότερα ερωτήματα, τα οποία αποφάσισα να διερευνήσω μέσω μίας μελέτης σχετικά με τις απόψεις των φοροτεχνικών υπαλλήλων στο συγκεκριμένο θέμα. Επειδή το πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης εκδίδεται από ορκωτούς ελεγκτές και στη διάρκεια εφαρμογής του μέτρου αυτού έχουν διεξαχθεί έρευνες οι οποίες έχουν ως δείγμα τους εξωτερικούς ελεγκτές, ήθελα να επικεντρωθώ στην άποψη των φορολογικών αρχών σχετικά με το παρόν θέμα για μία πιο αντικειμενική και σφαιρική γνώμη επί του θέματος.

Περίληψη

Η έννοια του φορολογικού έλεγχου περιλαμβάνει το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών και επαληθεύσεων οι οποίες εκτελούνται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα του κράτους προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας, η υποβολή των φορολογικών δηλώσεων και ο καθορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων. Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί κύρια πηγή δημοσίων εσόδων και εργαλείο τόσο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, όσο και για τη δημιουργία συνθηκών οικονομικής ανάπτυξης. Τα τελευταία χρόνια, στα πλαίσια εκσυγχρονισμού του φορολογικού συστήματος έχει εισαχθεί μία νέα μορφή φορολογικού ελέγχου, ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού. Το φορολογικό πιστοποιητικό εκδίδεται πλέον προαιρετικά από τους ορκωτούς ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, η αποκάλυψη φορολογικών παραβάσεων και η έλλειψη ή η ανακριβής απόδοση των φόρων. Από τη βιβλιογραφική επισκόπηση και από την εκτενέστερη μελέτη του θέματος προέκυψαν τέσσερα βασικά θέματα, τα οποία αποσκοπεί να μελετήσει η έρευνα. Για το σκοπό αυτόν δημιουργήθηκε ερωτηματολόγιο, το οποίο διαμοιράστηκε μέσω διαδικτύου και απευθυνόταν σε φορολογικούς ελεγκτές. Το ερωτηματολόγιο εξετάζει τη συμβολή του πιστοποιητικού φορολογικής συμμόρφωσης, τα οφέλη που προσφέρει και τις αλλαγές που μπορούν να συμβούν στη χρήση του μέτρου και στον επανέλεγχό του από τις φορολογικές αρχές, προκειμένου να αυξηθεί η αποτελεσματικότητά του. Από την έρευνα προέκυψε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό, ως διαδικασία φορολογικού ελέγχου, συμβάλλει σημαντικά στην αύξηση των δημοσίων εσόδων, στην αύξηση της αξιοπιστίας ενός επαγγελματία λογιστή, ενώ προκύπτει ότι πρέπει να παραμείνει υποχρεωτικό για τις μεγάλες οικονομικές οντότητες και σε περίπτωση που δεν προκύψουν λογιστικές διαφορές ή παραβάσεις κατά τον επανέλεγχο να υφίσταται καλύτερη φορολογική αντιμετώπιση. Παρ' όλο που προσφέρει όλα αυτά τα πολυάριθμα οφέλη αποδείχτηκε ότι δεν υπάρχει θετική σχέση μεταξύ της συμβολής του φορολογικού πιστοποιητικού και των πλεονεκτημάτων που προσφέρει, ενώ υπάρχει θετική σχέση μεταξύ της συμβολής του πιστοποιητικού φορολογικής συμμόρφωσης με τις αλλαγές στη χρήση του και στον τρόπο επανελέγχου του από τις φορολογικές αρχές.

Abstract

The meaning of the tax audit includes all the audit procedures and audits conducted by the competent tax authorities of the state in order to ascertain the proper application of the law, the submission of the tax returns and the determination of tax liabilities. Tax audit is a major source of public revenue and a tool for fighting against tax evasion and creating conditions for economic growth. In recent years, in the context of the modernization of the tax system, a new form of tax audit has been introduced, the institution of the tax certificate. The tax certificate is now optionally issued by the statutory auditors and audit firms in order to ascertain the proper application of the tax provisions, the disclosure of tax offenses and the lack or incorrect payment of taxes. The literature review and the more extensive study of the subject revealed four key issues, which the research aims to study. To this end a questionnaire was created, distributed online and addressed to tax officials. The questionnaire examines the contribution of the tax compliance certificate, its benefits and the changes that may occur to the use of the measure and its re-audit by the tax authorities in order to increase its effectiveness. The research showed the tax certificate, as a tax audit procedure, significantly contributes to the increase of public revenue, the increase of the credibility of a professional accountant, while it appears that it should remain mandatory for large entities and even if no accounting differences arise or any offences during a re-audit to have better tax treatment. Although it offers all these numerous benefits, the analysis showed that there is no positive relationship between the contribution of the tax certificate and the benefits it offers, while there is a positive relationship between the contribution of the tax compliance certificate and changes in its use and how it is re-audited by tax authorities.

Πίνακας Περιεχομένων

Ευχαριστίες	1
Πρόλογος	2
Περίληψη	3
Abstract	4
Περιεχόμενα Πινάκων	8
Περιεχόμενα Γραφημάτων	10
Εισαγωγή	12
Κεφάλαιο 1: Φορολογία- Ελεγκτική- Φορολογικός έλεγχος	14
1.1 Εισαγωγή.....	14
1.2 Φορολογία.....	14
1.2.1 Η έννοια της φορολογίας.....	14
1.3 Ελεγκτική επιστήμη.....	15
1.3.1 Έννοια ελεγκτικής.....	15
1.3.2 Σκοποί της ελεγκτικής.....	15
1.4 Φορολογικός Έλεγχος.....	16
1.4.1 Έννοια και σκοπός φορολογικού ελέγχου.....	17
1.4.2 Διακρίσεις φορολογικού ελέγχου.....	17
1.4.2.1 Προληπτικός έλεγχος.....	18
1.4.2.2 Προσωρινός έλεγχος.....	18
1.4.2.3 Τακτικός έλεγχος.....	19
1.4.2.4 Πλήρης έλεγχος.....	20
1.4.2.5 Μερικός έλεγχος.....	20
1.4.3 Όργανα φορολογικού ελέγχου.....	21
1.4.3.1 Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ).....	21
1.4.3.2 Ελεγκτικά Κέντρα Υπουργείου Οικονομικών.....	22
1.4.3.3 Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε) και Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε).....	22

1.4.3.4 Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε).....	23
1.4.3.5 Λογιστές- Φοροτεχνικοί.....	24
1.4.4 Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο.....	25
1.4.5 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου.....	26
Κεφάλαιο 2: Φορολογικό Πιστοποιητικό.....	29
2.1 Εισαγωγή.....	29
2.2 Έννοια φορολογικού πιστοποιητικού.....	29
2.3 Υπόχρεοι στην εφαρμογή.....	30
2.4 Περιεχόμενο φορολογικού πιστοποιητικού.....	33
2.4.1 Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης.....	34
2.4.2 Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων.....	35
2.5 Αντικείμενα Ελέγχου.....	35
2.6 Τεκμηρίωση Ελέγχου.....	37
2.7 Διαδικασία Έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού.....	38
2.8 Έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση.....	40
2.9 Ποινές και πρόστιμα στους εμπλεκόμενους φορείς.....	42
Κεφάλαιο 3: Βιβλιογραφική Επισκόπηση.....	45
3.1 Εισαγωγή.....	45
3.2 Επισκόπηση Ερευνών.....	45
3.3 Ερευνητικές Υποθέσεις.....	53
Κεφάλαιο 4: Μεθοδολογία της Έρευνας.....	54
4.1 Εισαγωγή.....	54
4.2 Ερευνητικό Δείγμα.....	54
4.3 Ερωτηματολόγιο Έρευνας.....	54
4.4 Μέθοδος Στατιστικής Ανάλυσης.....	56
Κεφάλαιο 5: Περιγραφικά Αποτελέσματα της έρευνας.....	57
5.1 Εισαγωγή.....	57
5.2 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων Περιγραφικής Στατιστικής.....	57
5.3 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων Αξιοπιστίας Κλίμακας.....	92

5.4 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων Ανάλυσης Συσχετίσεων.....	93
5.5 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων Ανάλυσης Παλινδρόμησης.....	94
Κεφάλαιο 6: Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα.....	96
6.1 Εισαγωγή.....	96
6.2 Ανάλυση.....	96
6.3 Συμπεράσματα.....	99
6.4 Περιορισμοί Έρευνας.....	101
6.5 Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα.....	102
Βιβλιογραφία.....	103
Ελληνική Βιβλιογραφία.....	103
Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία.....	103
Διαδικτυακές Πηγές.....	105
Νομοθεσία.....	107
Παράρτημα.....	111

Περιεχόμενα Πινάκων

Πίνακας 1: Κριτήρια Μεγέθους Μεσαίων και Μεγάλων οντοτήτων βάσει ν. 4308/14.....	31
Πίνακας 2: Κριτήρια Μεγέθους Μικρών οντοτήτων βάσει του ν.4308/2014.....	33
Πίνακας 3: Υπαγωγή των οντοτήτων σε υποχρεωτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία βάσει μεγέθους.....	33
Πίνακας 4: Προκαθορισμένα όρια για τον έλεγχο δαπανών (ΠΟΛ 1124/2015).....	36
Πίνακας 5 : Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 1.....	57
Πίνακας 6: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 2.....	58
Πίνακας 7 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 3.....	59
Πίνακας 8 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 4.....	60
Πίνακας 9 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 5.....	61
Πίνακας 10 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 6.....	62
Πίνακας 11: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 7.....	63
Πίνακας 12: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 8.....	64
Πίνακας 13 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 9.....	65
Πίνακας 14 : Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής 2 ^{ης} ενότητας (ερωτήσεις 6-9).....	66
Πίνακας 15 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 10.....	67
Πίνακας 16 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 11.....	68
Πίνακας 17 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 12.....	69
Πίνακας 18 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 13.....	70
Πίνακας 19 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 14.....	71
Πίνακας 20 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 15.....	72
Πίνακας 21 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 16.....	73
Πίνακας 22 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 17.....	74
Πίνακας 23 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 18.....	75
Πίνακας 24 : Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής 3 ^{ης} ενότητας (ερωτήσεις 10-18).....	76
Πίνακας 25 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 19.....	78

Πίνακας 26 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 20.....	79
Πίνακας 27 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 21.....	80
Πίνακας 28 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 22.....	81
Πίνακας 29 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 23.....	82
Πίνακας 30 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 24.....	83
Πίνακας 31 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 25.....	84
Πίνακας 32: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής 4 ^{ης} ενότητας (ερωτήσεις 19-25).....	85
Πίνακας 33 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 26.....	86
Πίνακας 34 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 27.....	87
Πίνακας 35 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 28.....	88
Πίνακας 36 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 29.....	89
Πίνακας 37 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 30.....	90
Πίνακας 38 : Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής 5 ^{ης} ενότητας (ερωτήσεις 26-30).....	91
Πίνακας 39 : Αποτελέσματα Cronbach's Alpha.....	92
Πίνακας 40 : Αποτελέσματα Συσχετίσεων.....	93
Πίνακας 41 : Πίνακας ANOVA.....	94
Πίνακας 42 : Πίνακας Coefficients.....	95

Περιεχόμενα Γραφημάτων

Γράφημα 1: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 1.....	58
Γράφημα 2: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 2.....	58
Γράφημα 3: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 3.....	59
Γράφημα 4: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 4.....	60
Γράφημα 5: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 5.....	61
Γράφημα 6: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 6.....	62
Γράφημα 7: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 7.....	63
Γράφημα 8: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 8.....	64
Γράφημα 9: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 9.....	65
Γράφημα 10: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 10.....	67
Γράφημα 11: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 11.....	68
Γράφημα 12: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 12.....	69
Γράφημα 13: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 13.....	70
Γράφημα 14: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 14.....	71
Γράφημα 15: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 15.....	72
Γράφημα 16: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 16.....	73
Γράφημα 17: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 17.....	74
Γράφημα 18: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 18.....	75
Γράφημα 19: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 19.....	78
Γράφημα 20: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 20.....	79
Γράφημα 21: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 21.....	80
Γράφημα 22: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 22.....	81
Γράφημα 23: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 23.....	82
Γράφημα 24: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 24.....	83
Γράφημα 25: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 25.....	84
Γράφημα 26: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 26.....	86

Γράφημα 27: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 27.....	87
Γράφημα 28: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 28.....	88
Γράφημα 29: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 29.....	89
Γράφημα 30: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 30.....	90

Εισαγωγή

Ο φορολογικός έλεγχος θεωρείται πηγή εσόδων για το κράτος και μέσο πάταξης της φοροδιαφυγής. Στα πλαίσια εκσυγχρονισμού του φορολογικού συστήματος της χώρας μας στα πρότυπα άλλων χωρών, δημιουργήθηκε το πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης. Ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού εφαρμόζεται και σε άλλες χώρες απλώς διαφέρουν η ονομασία και ο τρόπος έκδοσής του. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να εξετάσει τις απόψεις των φοροτεχνικών υπαλλήλων σχετικά με τη συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού, τα οφέλη που απορρέουν από την εφαρμογή του, και τις βελτιώσεις που μπορούν να συμβούν στη χρήση του και στον επανέλεγχό του από τις φορολογικές αρχές.

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας εξετάζονται κάποιες βασικές έννοιες, όπως αυτή της φορολογίας, της ελεγκτικής επιστήμης και του φορολογικού ελέγχου. Επιπλέον, παρατίθενται τα είδη του φορολογικού ελέγχου, τα όργανα άσκησής του και αναλύεται η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με το ν. 4174/13 και 4172/13.

Το φορολογικό πιστοποιητικό αναλύεται εκτενέστερα στο δεύτερο κεφάλαιο. Συγκεκριμένα, εξετάζονται το περιεχόμενό του, τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου, η διαδικασία έκδοσής του από τους ορκωτούς ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, καθώς και οι ποινές και τα πρόστιμα σε περίπτωση παραβάσεων της νομοθεσίας και πρόσθετων επιβαρύνσεων, σχετικά με τα φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρατίθενται η βιβλιογραφική επισκόπηση της εργασίας, η οποία αποτέλεσε αρχή για την παρούσα μελέτη, καθώς και οι υποθέσεις που προέκυψαν μελετώντας άλλες έρευνες.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία της έρευνας. Εξετάζεται το δείγμα της μελέτης, που αποτελείται από φοροτεχνικούς υπαλλήλους, το ερωτηματολόγιο, το υπήρξε το εργαλείο συλλογής δεδομένων στην παρούσα έρευνα και η μέθοδος στατιστικής ανάλυσης που χρησιμοποιήθηκε. Στη συγκεκριμένη έρευνα για την ποσοτικοποίηση των στοιχείων και την περιεκτική και συνοπτική παρουσίασή τους χρησιμοποιήθηκε η Περιγραφική Στατιστική.

Σκοπός της έρευνας είναι να μελετήσει τη συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού, τα οφέλη του και τυχόν αλλαγές και βελτιώσεις που μπορεί να γίνουν στη χρήση και

στον επανέλεγχό του από τις φορολογικές αρχές. Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα στατιστικά αποτελέσματα της έρευνας αυτής. Το ερωτηματολόγιο διαμοιράστηκε σε φοροτεχνικούς υπαλλήλους και μέσω πινάκων και γραφημάτων παρουσιάστηκαν οι απόψεις τους αναφορικά με το θεσμό του πιστοποιητικού φορολογικής συμμόρφωσης. Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο αναλύονται τα παραπάνω στατιστικά αποτελέσματα της μελέτης και εξετάζονται οι περιορισμοί που εντοπίστηκαν κατά τη διεξαγωγή της έρευνας και προτείνονται βελτιώσεις για μελλοντικές έρευνες. Στο παράρτημα επισυνάπτεται το ερωτηματολόγιο της έρευνας.

Κεφάλαιο 1: Φορολογία- Ελεγκτική- Φορολογικός έλεγχος

1.1 Εισαγωγή

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται και αναλύεται το θεωρητικό πλαίσιο της διπλωματικής εργασίας. Πιο συγκεκριμένα, εξετάζεται η αναγκαιότητα της φορολογίας, η έννοια και οι σκοποί της ελεγκτικής επιστήμης και η έννοια και η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου.

1.2 Φορολογία

1.2.1 Η έννοια της φορολογίας

Φορολογία είναι η διαδικασία της υποχρεωτικής καταβολής χρηματικού ποσού, το οποίο επιβάλλεται δια νόμου στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα προς όφελος του κράτους και αποτελεί μία από τις σημαντικότερες δραστηριότητες των δημόσιων φορέων παγκοσμίως. Λειτουργεί ως κύρια πηγή εσόδων και εξασφάλισης των απαραίτητων πόρων με σκοπό την κάλυψη δημόσιων δαπανών. Επίσης, συνεισφέρει στην σταθεροποίηση και ανάπτυξη της οικονομίας μιας χώρας, αφού σε περιόδους οικονομικής ύφεσης τα κράτη οδηγούνται σε ανακατανομή των πόρων και αύξηση της φορολογίας, ώστε να ανταπεξέλθουν στις δυσμενείς οικονομικές συνθήκες. Τα παραπάνω, βέβαια, δεν εγγυώνται την οικονομική ανάκαμψη της χώρας, ωστόσο, συμβάλλουν στην συγκέντρωση εσόδων προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι αυξημένες ανάγκες. Τέλος, η φορολογία συνεισφέρει στην καταπολέμηση των οικονομικών και κοινωνικών ανισοτήτων μεταξύ των πολιτών, μέσω της αναδιανομής του εισοδήματος και του πλούτου. Αυτό πραγματοποιείται μέσω των φορολογικών ελαφρύνσεων και παροχών που προσφέρονται στις οικονομικά ασθενέστερες ομάδες και των φορολογικών επιβαρύνσεων που επιβάλλονται στις οικονομικά ισχυρότερες. Η φορολογία και η είσπραξη των φόρων, λοιπόν, εκτός από τη συγκέντρωση εσόδων για το κράτος και την εξάλειψη οικονομικών και κοινωνικών ανισοτήτων, συμβάλλουν και στη δημιουργία ενός σταθερού φορολογικού συστήματος, στην ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής (Γεωργακόπουλος Θ., Πάσχου Π. (2003)).¹

¹ Θ. Γεωργακόπουλος, Π. Πάσχου, 2003, «Εισαγωγή στη φορολογία», εκδόσεις Μπένου, έκδοση Β', Αθήνα

1.3 Ελεγκτική επιστήμη

1.3.1 Έννοια ελεγκτικής

Η αύξηση και ανάπτυξη των επιχειρήσεων, η επίτευξη περισσότερων επιχειρηματικών στόχων, η δημιουργία ενός ολοκληρωμένου συστήματος λογιστικής παρακολούθησης και η υποχρέωση για τον έλεγχο των διενεργούμενων διαδικασιών στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας οδήγησε στην ανάγκη υιοθέτησης νέων μορφών εταιρικής συνεργασίας. Σύμφωνα με αυτές εξασφαλίστηκε ότι δεν είναι υποχρεωτικό καθήκον του κεφαλαιούχου η συμμετοχή του στη διοίκηση της εταιρίας, αλλά ότι η διοίκηση και διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων μπορεί να ανατεθεί σε τρίτα πρόσωπα που δεν συνδέονται άμεσα με την εταιρία. Ωστόσο, σημαντική προϋπόθεση για την σωστή και αποτελεσματική εφαρμογή των παραπάνω είναι η υιοθέτηση κάποιων κανόνων και αρχών. Η ορθή τήρησή και η πιστή εφαρμογή των οποίων εξασφαλίζουν την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η παρακολούθηση και ο έλεγχος τήρησής τους αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής επιστήμης, την Ελεγκτική.²

Αντικείμενο, λοιπόν, της ελεγκτικής είναι ο έλεγχος των επιχειρήσεων με στόχο την πρόληψη, αποκάλυψη ή καταστολή εκούσιων ή ακούσιων λογιστικών λαθών και οικονομικών ατασθαλιών και την πιστοποίηση της αξιοπιστίας των οικονομικών δεδομένων, της πιστοληπτικής ικανότητας καθώς και της ορθής εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

1.3.2 Σκοποί της ελεγκτικής

Οι βασικοί σκοποί του ελέγχου είναι οι εξής:

- Εντοπισμός και πρόληψη ακούσιων ή εκούσιων λογιστικών λαθών και απατών.
- Διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λαθών και απατών.
- Έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός της ακρίβειας και πιστότητας των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους.
- Αξιολόγηση της σύνταξης και της παράθεσης διάφορων επιμέρους στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων τα οποία μας παρέχουν πληροφόρηση για την

² X. Νεγκάκης, Π. Ταχυνάκης, 2017, «Ελεγκτική- Εσωτερικός Έλεγχος: Θεωρία και Εφαρμογές», εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη

πορεία και τις τάσεις που επικρατούν στην επιχείρηση (κύκλος εργασιών, τιμολόγια. πιστοληπτική ικανότητα κ.ά.).

- Καθορισμός και έμφαση των αδυναμιών και ατελειών σε ολόκληρο το κύκλωμα της επιχειρηματικής και διαχειριστικής απεικόνισης.
- Πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των αριθμοδεικτών για την εξαγωγή συμπερασμάτων.
- Στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των απαιτήσεων της επιχείρησης, ώστε να υπολογιστούν οι επισφαλείς και να σχηματιστούν σωστές προβλέψεις (Τσακλάγκανος Α., 2005)³

1.4 Φορολογικός Έλεγχος

1.4.1 Έννοια και σκοπός φορολογικού ελέγχου

—
Σε κάθε σύγχρονη κοινωνία είναι απαραίτητη η ύπαρξη ενός αποτελεσματικού συστήματος φορολογικών ελέγχων το οποίο συμβάλλει στην αύξηση των δημοσίων εσόδων, στην επιτάχυνση του ρυθμού της οικονομικής ανάπτυξης και στη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών (Κορομηλά Γ., Γιαννόπουλου Χ. (2006)). Επίσης, μέσω του φορολογικού έλεγχου επιτυγχάνονται η προστασία των υγιών επιχειρήσεων από τον αθέμιτο ανταγωνισμό, ενισχύεται η φορολογική συνείδηση και ενημερώνεται σωστά ο φορολογούμενος για όλες του τις φορολογικές υποχρεώσεις.⁴

Με την έννοια "φορολογικός έλεγχος" εννοούμε το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών και επαληθεύσεων που εκτελούνται από τα αρμόδια όργανα, δηλαδή τους ελεγκτές, και εφαρμόζονται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία στα στοιχεία των επιχειρήσεων με σκοπό (Δαλαμάγκας, 1985):⁵

- τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων,
- τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων της ελεγχόμενης εταιρίας με στόχο να διαπιστωθεί αν όλες οι εγγραφές στηρίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά,
- τη διαπίστωση της υποβολής των φορολογικών δηλώσεων και λοιπών καταστάσεων, όπως προβλέπεται από τους διάφορους κώδικες της ελληνικής νομοθεσίας,

3 Α. Τσακλάγκανος, 2005, «Ελεγκτική», εκδόσεις Κυριακίδη Αφοί, Θεσσαλονίκη

4 Γ. Κορομηλά, Χ. Γιαννόπουλου, 2006, «Φορολογικός Έλεγχος Επιχειρήσεων», Σημειώσεις Σεμιναρίου, Αθήνα

5 Α. Δαλαμάγκας, 1985, «Φορολογικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων», 9, 136, 137, 138, 144, 145 και 147 τεύχη του Δελτίου Φορολογικής Νομοθεσίας

- την επαλήθευση του περιεχομένου των παραπάνω δηλώσεων σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής επιστήμης και του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου,
- τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων (κέρδος ή ζημία) και τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων.

1.4.2 Διακρίσεις φορολογικού ελέγχου

Μέχρι τις 31/12/2013 ο ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε) υπήρξε βάση του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Σύμφωνα με τις διατάξεις του ελέγχονταν τα βιβλία και στοιχεία κάθε επιχείρησης ή φυσικού προσώπου επιτηδευματία, αναλύονταν ο τρόπος ζωής του φυσικού προσώπου και σχηματιζόταν γνώμη για το εισόδημα του. Από την 01/01/2014 οι ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) άλλαξαν τον τρόπο διεξαγωγής του ελέγχου επιφέροντας μια σειρά από σημαντικές αλλαγές σε διάφορα ζητήματα, όπως στις διαδικασίες φορολογικού ελέγχου, στις πράξεις προσδιορισμού του φόρου, στις φορολογικές κυρώσεις κ.ά.

Ο φορολογικός έλεγχος κατηγοριοποιείται ανάλογα με τον σκοπό που εξυπηρετεί, τη χρονική του διάρκεια, το αντικείμενο που ελέγχει (έλεγχος εισοδήματος, έλεγχος Φ.Π.Α, έλεγχος Φ.Μ.Υ, έλεγχος Κ.Β.Σ, κ..ά.) ,την έκταση των αντικειμένων που ελέγχει και τη μορφή του.

Σύμφωνα με το ν. 2238/94 υπήρχαν 3 είδη ελέγχου:

- ο προληπτικός
- ο προσωρινός
- ο τακτικός

1.4.2.1 Προληπτικός έλεγχος

Ο προληπτικός έλεγχος ή έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ (άρθρο 36 του ΚΒΣ)⁶ έχει σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και τη διαπίστωση εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων ως προς

⁶ Προεδρικό Διάταγμα 186/1992, «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων», άρθρο 36

το Φόρο Προστιθέμενης Αξία, το Φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών και λοιπούς παρακρατηθέντες φόρους. (Κορομηλά Γ., Γιαννόπουλου Χ., 2006)

Ο έλεγχος αυτός έχει κατασταλτικό χαρακτήρα ενώ κύριος στόχος του είναι να αποτρέψει τους φορολογούμενους από τη διάπραξη παραβάσεων, να εντοπίσει σημαντικές παραλείψεις και να αποτρέψει τη φοροδιαφυγή με την αιφνίδια παρουσία των ελεγκτών.

Ο προληπτικός έλεγχος οφείλει να είναι σύντομος και ουσιαστικός και διενεργείται είτε εκτός της επιχείρησης, κατά τη διακίνηση των αγαθών, με σκοπό τη διαπίστωση της διακίνησης αυτών σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στοιχεία, είτε εντός της επιχείρησης, κατά την έκδοση παραστατικών ή ενημέρωση βιβλίων, με σκοπό τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ.

Οι υπεύθυνοι διενέργειας του είναι οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ, το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε) και τα Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ και Π.Ε.Κ), οι οποίοι ελέγχουν

- τη διακίνηση των αγαθών
- την ενημέρωση των βιβλίων
- τα περιουσιακά στοιχεία, α αποθέματα και το ταμείο
- την έκδοση, λήψη ή νόθευση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων
- τη νομιμότητα των φορολογικών ταμειακών μηχανών και μηχανισμών⁷

1.4.2.2 Προσωρινός έλεγχος

Ο προσωρινός έλεγχος είναι ένα είδος ελέγχου που εμπεριέχει στοιχεία του προληπτικού και του τακτικού ελέγχου. Ρυθμίζεται με το άρθρο 67 του ν. 2238/94 (ΚΦ.Ε) για τη φορολογία εισοδήματος και με το άρθρο 50 του ν. 2859/00 για το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας και παρέχει τη δυνατότητα έκδοσης προσωρινών φύλλων ελέγχου χωρίς να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος για να καταλογιστούν οι φόροι που οφείλει η επιχείρηση.

Σκοπός του είναι ο καταλογισμός των φόρων μετά τη διαπίστωση της μη εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων ή της διαπίστωσης εκπλήρωσης ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων όπου ο τακτικός έλεγχος δεν είναι απαραίτητος ή εφικτός.

Συνήθως, σε προσωρινό έλεγχο υπόκεινται οι επιχειρήσεις που (Κορομηλά Γ., Γιαννόπουλου Χ. (2006):

7 Σ. Αναγνώστου, 2008, «Δικαιώματα και Υποχρεώσεις Φορολογουμένων και Ελεγκτών κατά τον Προληπτικό- Προσωρινό και Τακτικό Φορολογικό Έλεγχο», Πανελλήνια Ομοσπονδία Εργαζομένων Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών, έκδοση 2η, <http://poe-doy.gr>

- δεν υποβάλλουν δηλώσεις
- υποβάλλουν αρνητικές δηλώσεις
- υποβάλλουν συχνά εκπρόθεσμες και τροποποιητικές δηλώσεις
- εφαρμόζουν εσφαλμένα τις φορολογικές διατάξεις
- φοροδιαφεύγουν

Οι υπεύθυνοι για τη διενέργεια του ελέγχου είναι αρμόδιες Δ.Ο.Υ και τα Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ και Π.Ε.Κ). Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου

- για τη φορολογία εισοδήματος, αν διαπιστώσει ότι η φορολογητέα ύλη, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, δεν δηλώθηκε ή δηλώθηκε ελλιπώς
- για τις διατάξεις του Φ.Π.Α, αν διαπιστώσει ότι η φορολογητέα αξία, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, δεν δηλώθηκε ή δηλώθηκε ανακριβώς ή αν διαπιστώσει ότι υπολογίστηκαν εσφαλμένα τα ποσοστά και οι εκπτώσεις.

1.4.2.3 Τακτικός έλεγχος

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος είναι ο πλήρης και οριστικός έλεγχος όλων των φορολογιών και όλων των φορολογικών αντικειμένων και υποχρεώσεων μιας επιχείρησης (Κορομηλά Γ., Γιαννόπουλου Χ. (2006).

Ρυθμίζεται σύμφωνα με το άρθρο 66 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε) για τη φορολογία εισοδήματος και με το άρθρο 48-49 του ν. 2859/00 για το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας και στόχο έχει την οριστική τακτοποίηση της φορολογητέας ύλης και τον πλήρη, λεπτομερή και τεκμηριωμένο προσδιορισμό της βάσει των βιβλίων, στοιχείων και πληροφοριών, ώστε να προσδιοριστεί ο φόρος που προκύπτει είτε δηλώθηκε και καταβλήθηκε, είτε δηλώθηκε και καταβλήθηκε ελλιπώς και ανακριβώς.

Ο τακτικός έλεγχος διενεργείται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ και τα Ελεγκτικά Κέντρα.⁸

Με την εφαρμογή του ν. 4174/2013 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ισχύς από την 01/01/2014) μεταβλήθηκε σημαντικά η δομή, ο τρόπος και γενικά η φιλοσοφία του ελέγχου, αποκτώντας την έννοια του ουσιαστικού ελέγχου. Για πρώτη φορά στο ίδιο νομοθέτημα συνδυάζονται διατάξεις που αφορούν φορολογία εισοδήματος, ΦΠΑ,

⁸ Ε. Τσακίρη, 2008, «Φορολογικοί Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων», Θεσσαλονίκη

είσπραξη, έλεγχο και διάφορα ζητήματα οργάνωσης. Σύμφωνα με το ν.4174/2013 (άρθρα 23-29) ο φορολογικός έλεγχος δύναται να έχει δύο μορφές και δύο είδη.

Τον **έλεγχο από τα γραφεία** της Φορολογικής Διοίκησης, αξιοποιώντας διενεργώντας τον αξιοποιώντας κάθε στοιχείο που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που προσκομίζει από τρίτους και τον **επιτόπιο έλεγχο** (δηλαδή στην έδρα ή στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης), ο οποίος είναι πλήρης ή μερικός.

1.4.2.4 Πλήρης έλεγχος

Πρόκειται για ενδελεχή και οριστικό έλεγχο και διενεργείται για όλες τις φορολογίες, όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για εισφορές και τέλη.⁹ Στον πλήρη έλεγχο απαιτείται προηγούμενη έγγραφη γνωστοποίηση στο φορολογούμενο πριν την επίσκεψη του ελεγκτή στις εγκαταστάσεις του. Ωστόσο, με πράξη του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. είναι δυνατόν να διενεργείται και χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση σε περίπτωση που υπάρχουν ενδείξεις φοροδιαφυγής (Μανουσάκης Ι, 2017).¹⁰

1.4.2.5 Μερικός έλεγχος

Ο μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρη ελέγχου. Για τον συγκεκριμένο έλεγχο απαιτείται εντολή ελέγχου και αφορά ένα ή περισσότερα φορολογικά αντικείμενα. Διενεργείται είτε εντός της επιχείρησης στις εγκαταστάσεις της, είτε εκτός της επιχείρησης κατά τη διακίνηση αγαθών. Τέλος, χαρακτηριστικό του είναι ο αιφνίδιος χαρακτήρας του και δύναται να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση (Μανουσάκης Ι, 2017).

1.4.3 Όργανα φορολογικού ελέγχου

Η διαπίστωση εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, η διαπίστωση της μη δήλωσης ή ελλιπούς και ανακριβούς δήλωσης της φορολογητέας ύλης και η πάταξη της φοροδιαφυγής έχει ανατεθεί στους φορολογικούς ελεγκτές.

Λόγω της φύσης και της πολυπλοκότητας του αντικειμένου τους, οι φορολογικοί ελεγκτές πρέπει να είναι καταρτισμένοι από μια σειρά απαραίτητων προσόντων, ώστε

⁹ <https://www.taxheaven.gr/news/18663/o-forologikos-elegchos-symfwna-me-to-neo-kfd>

¹⁰ Ι. Μανουσάκης, 2017, «Είδη και Διαδικασία Φορολογικών Ελέγχων», 3^ο Επιστημονικό Συνέδριο Περιοδικού ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Ελλάδα

να διεξάγουν αποτελεσματικά τη φορολογική διαδικασία. Τέτοια προσόντα θεωρούνται:

- η πείρα, η οποία αποκτάται σταδιακά κατά τη θητεία του ελεγκτή ως βοηθού πεπειραμένου ελεγκτή
- η ανεξαρτησία, έκφραση γνώμης, ακεραιότητα, ήθος, οξεία και ταχεία αντίληψη, αντικειμενική κρίση, παρατηρητικότητα, υπομονή και επιμονή, ευγένεια και διακριτικότητα
- η επαγγελματική επάρκεια και γνώση της φορολογικής νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας των διοικητικών δικαστηρίων και των φορολογικών λύσεων που έχουν δοθεί από τη Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών
- η εχεμύθεια και ο σεβασμός των εμπιστευτικών πληροφοριών που περιέρχονται σε γνώση του κατά τη διενέργεια του ελέγχου
- η αντικειμενικότητα
- η γνώση Χρηματοοικονομικής Διοικητικής Λογιστικής και Οικονομικής, Αστικού και Εμπορικού Δικαίου¹¹

Οι υπηρεσίες που μπορούν να ασκούν φορολογικό έλεγχο σήμερα, σύμφωνα με την Απόφαση 1115805 ΕΞ 2017 ΦΕΚ Β 2743/4-8-2017 της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)¹² είναι:

1.4.3.1 Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ)

Πρόκειται για περιφερειακή φορολογική υπηρεσία της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης με τις εξής αρμοδιότητες:

- η εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής της νομοθεσίας
- η αποτελεσματική είσπραξη Δημοσίων Εσόδων
- η αποτελεσματική συμμόρφωση των φορολογούμενων και η ποιοτική εξυπηρέτηση αυτών
- η ποιοτική εξυπηρέτηση αυτών
- η πάταξη της φοροδιαφυγής

11 Χ. Καζαντζής, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus Α.Ε, Πειραιάς

12 Οργανόγραμμα Α.Α.Δ.Ε, Αύγουστος 2017

Όλες οι Δ.Ο.Υ έχουν δικαιοδοσία διενέργειας τακτικού ελέγχου για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και στοιχείων και της τήρησης της φορολογικής νομοθεσίας.¹³

1.4.3.2 Ελεγκτικά Κέντρα Υπουργείου Οικονομικών

Τα ελεγκτικά κέντρα του Υπουργείου Οικονομικών είναι υπεύθυνα για τη διεξαγωγή τακτικού φορολογικού ελέγχου.

- Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π

Πρόκειται για ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου με έδρα το Δήμο Αθηναίων η οποία εφαρμόζει βελτιωμένες διαδικασίες ελέγχου και είσπραξης εσόδων που αφορούν φορολογούμενους μεγάλου πλούτου και επιδιώκει τον εντοπισμό και την πάταξη της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Οι αρμοδιότητές του επεκτείνονται σε ολόκληρη την επικράτεια.¹⁴

- Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

Πρόκειται για ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου με έδρα το Δήμο Αθηναίων η οποία εφαρμόζει ενισχυμένες διαδικασίες ελέγχου και είσπραξης εσόδων που αφορούν μεγάλες επιχειρήσεις. Συμβάλλει στην πάταξη της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, στη βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης των μεγάλων επιχειρήσεων και οι αρμοδιότητές του επεκτείνονται σε ολόκληρη την επικράτεια.¹⁵

1.4.3.3 Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε) και Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε)

Η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε) και η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε) είναι υπεύθυνες για τον έλεγχο πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων και τελωνειακής νομοθεσίας. Οι αρμοδιότητές τους είναι οι εξής:

- η αποκάλυψη και η καταπολέμηση υποθέσεων απάτης, φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου

13 Δ. ΟΡΓ. Α. 1036960/2017 Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 968/22-3-2017), άρθρο 39

14Δ. ΟΡΓ. Α. 1036960/2017 Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 968/22-3-2017), άρθρο 38

15 Δ. ΟΡΓ. Α. 1036960/2017 Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 968/22-3-2017), άρθρο 37

- ο έλεγχος διακίνησης κεφαλαίων, αγαθών και υπηρεσιών

Τέλος, πρέπει να τονιστεί ότι οι προϊστάμενοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. είναι επιφορτισμένοι με όλα τα καθήκοντα και δικαιώματα που έχουν και οι προϊστάμενοι της Δ.Ο.Υ, των Ελεγκτικών Κέντρων και των τελωνείων.¹⁶

1.4.3.4 Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε)

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών συστήθηκε με το Προεδρικό Διάταγμα 226/1992 (ΦΕΚ 120^Α/14.7.92), το οποίο περιγράφει την οργάνωση και λειτουργία του. Το Σ.Ο.Ε αποτελείται από ανεξάρτητους επαγγελματίες ελεγκτές που εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο και έχει την έδρα του στην Αθήνα. Τα όργανά του είναι α) το Εποπτικό Συμβούλιο, β) η Γενική Συνέλευση, γ) η Εκτελεστική Γραμματεία, δ) το Πειθαρχικό Συμβούλιο και ε) το Επιστημονικό Συμβούλιο.

Οι αρμοδιότητες των Ορκωτών Ελεγκτών είναι οι παρακάτω:

- είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι για τη διεξαγωγή του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων
 - των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων
 - των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαμβάνουν ιδιαίτερων προνομίων, βάσει ειδικής διατάξεως νόμου ή κατ' εξουσιοδότηση αυτού
 - των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιριών, των εταιριών επενδύσεων χαρτοφυλακίου, των εταιριών διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιριών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων
 - των ανώνυμων εταιριών, των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, των ετερόρρυθμων κατά μετοχές εταιριών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42^α του Κ.Ν. 2190/1920 και των κοινοπραξιών αυτών
 - των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) του άρθρου 100 παρ.1 του Κ.Ν. 2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων
 - των ανωνύμων εταιριών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και των ανωνύμων εταιριών, των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ολόκληρο ή εν μέρει έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή

¹⁶ Δ. ΟΡΓ. Α. 1036960/2017 Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 968/22-3-2017), άρθρο 13

- των εταιριών ή οργανισμών ή δραστηριοτήτων γενικά που βάσει διατάξεων νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο των ορκωτών ελεγκτών
- είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι για τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης σε θέματα οικονομικής διαχείρισης ή κατάστασης οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου, δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, κοινοπραξίας, ειδικού λογαριασμού ή ομάδας περιουσίας, που απαιτεί λογιστικές γνώσεις
- κρίνει αν οι σχετικές πληροφορίες και τα πραγματικά δεδομένα απεικονίζονται ακριβοδίκαια ¹⁷

1.4.3.5 Λογιστές- Φοροτεχνικοί

Λογιστής- Φοροτεχνικός θεωρείται ο κάτοχος ειδικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος σύμφωνα με τις διατάξεις του Προεδρικού Διατάγματος 340/1998 (ΦΕΚ 228/Α/6.10.1998), ο οποίος ασχολείται κατ' επάγγελμα ως μισθωτός ή ελεύθερος επαγγελματίας με λογιστικές και φοροτεχνικές διαδικασίες επιτηδευματιών ή και άλλων φυσικών προσώπων.

Οι αρμοδιότητές του είναι οι εξής:

- η ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων γενικών και κλαδικών
- η ενημέρωση και τήρηση φορολογικών βιβλίων σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις
- η εποπτεία και εφαρμογή διαδικασιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αναλογούντων φόρων και έλεγχος της ακρίβειας και επάρκειας των στοιχείων και των παραστατικών
- η κατάρτιση και η υπογραφή των οικονομικών καταστάσεων, των ισολογισμών και των λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσης των επιχειρήσεων και οργανισμών, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις
- η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή μισθολογικών καταστάσεων, ασφαλιστικών εισφορών και προγραμμάτων εργασίας
- η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, συμπληρωματικών στοιχείων και καταστάσεων καθώς και η επιμέλεια εφαρμογής των απαιτούμενων διαδικασιών και διατυπώσεων προς τις φορολογικές και οικονομικές αρχές

17 Προεδρικό Διάταγμα 226/1992 (ΦΕΚ 120/Α/14-7-1992), «Περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή»

- η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή συμπληρωματικών και στατιστικών στοιχείων και καταστάσεων προς τις Δημόσιες Αρχές.¹⁸

1.4.4 Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ), με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε) καθορίζεται ο αριθμός των μερικών και πλήρων ελέγχων που θα διενεργηθούν το επόμενο έτος κατά προτεραιότητα, βάσει κάποιων κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου, στοιχείων από εξωτερικές και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, βάσει άλλων κριτηρίων τα οποία καθορίζονται από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε και δεν δημοσιοποιούνται. Οι έλεγχοι εκπλήρωσης υποχρεώσεων διενεργούνται σε όλους τους κλάδους της επιχειρηματικής δραστηριότητας με προτεραιότητα σε αυτούς που εμφανίζουν υψηλή παραβατικότητα.¹⁹ Τα σημαντικότερα κριτήρια που θα λάβει υπ' όψιν η Α.Α.Δ.Ε προκειμένου να επιλέξει ποιές υποθέσεις θα ελεγχθούν το 2019 είναι τα παρακάτω:

- οι μεγάλες αποκλίσεις από τους μέσους όρους των ακαθάριστων εσόδων και των εκπιπτόμενων δαπανών οι οποίες καταγράφονται λεπτομερώς για κάθε επαγγελματική δραστηριότητα
- η μη δήλωση επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών στο σύστημα TAXISnet
- η μη δήλωση συσκευών POS στο Ε3 από ελεύθερους επαγγελματίες και επιχειρηματίες, οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι να χρησιμοποιούν τις συγκεκριμένες συσκευές για να δέχονται ηλεκτρονικές πληρωμές από τους πελάτες τους
- η μη διασύνδεση συσκευών POS με δηλωθέντες επαγγελματικούς λογαριασμούς.

Πέραν από τα παραπάνω κριτήρια κάποιες επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες θα ελέγχονται κατά προτεραιότητα κατόπιν τυχαίας επιλογής, χωρίς προηγουμένως να ληφθεί υπ' όψιν κάποιο κριτήριο. Σκοπός αυτού είναι να διαβιβασθεί το μήνυμα ότι,

18 Προεδρικό Διάταγμα 340/1998 (ΦΕΚ 228/Α/6-10-1998), «Περί του επαγγέλματος του Λογιστή-Φοροτεχνικού και της αδείας άσκησής του

19 Νόμος 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013), «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», άρθρο 26

ανεξαρτήτως των πιθανοτήτων, δύναται να ελεγχθεί ο καθένας, τόνισε ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε. (Παλαιτσάκης Γ., 2018).²⁰

1.4.5 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

Προκειμένου να διεξήχθη ο φορολογικός έλεγχος ακολουθούνται οι παρακάτω διαδικασίες:

- Εντολή Ελέγχου

Πρώτο βήμα της φορολογικής διαδικασίας είναι η έγγραφη εντολή για τη διενέργεια ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από το Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και περιλαμβάνει:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων που είναι υπεύθυνοι για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου
- στ) το χαρακτηρισμό «μερικός» ή «πλήρης» έλεγχος, κατά περίπτωση²¹

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

Σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργείται με έμμεσες τεχνικές φορολογικού ελέγχου, στην εντολή επιπλέον επισημάνεται το άρθρο 27 του ν. 4174/2013.

Στη συνέχεια η εντολή ελέγχου κοινοποιείται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς στο φορολογούμενο και η Δ.Ο.Υ. ενημερώνονται για την κοινοποίηση αυτή από τις ελεγκτικές υπηρεσίες.²²

- Δημιουργία φακέλου ελέγχου

Οι ελεγκτές αφού έχουν συλλέξει τα απαραίτητα στοιχεία και πληροφορίες για τον φορολογούμενο, όπως φορολογικές δηλώσεις, πληροφορίες από το σύστημα ELENXIS/ TAXISnet ή από τη Δ.Ο.Υ., προηγούμενες εκθέσεις ελέγχου και φορολογικά πιστοποιητικά ορκωτών ελεγκτών, εφόσον εκδόθηκαν,

20Γ. Παλαιτσάκης, 2018, «ΑΑΔΕ: Τα κριτήρια των φορο-ελέγχων για το 2019», Ναυτεμπορική
21 Νόμος 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013), «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», άρθρο 25
22 Νόμος 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013), «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», άρθρο 5

δημιουργούν το φάκελο του φορολογούμενου και εξάγονται τα πρώτα συμπεράσματα.

- Πληροφορίες από τρίτους²³

Επιπροσθέτως, οι ελεγκτές συλλέγουν στοιχεία και πληροφορίες από την ψηφιακή πλατφόρμα της Α.Α.Δ.Ε., από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου. Στοιχεία και πληροφορίες συλλέγονται και από Τράπεζες, Χρηματιστήριο, εταιρίες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών, ασφαλιστικές εταιρίες, ιδιωτικά θεραπευτήρια, ιδιωτικά εκπαιδευτήρια, εταιρίες κινητής και σταθερής τηλεφωνίας, εταιρίες παροχής ηλεκτρικής ενέργειας, εταιρίες ύδρευσης και από οποιαδήποτε άλλη υπηρεσία και εταιρία τα στοιχεία της οποίας συμβάλλουν στην ελεγκτική διαδικασία.²⁴

- Πρόσκληση παροχής πληροφοριών

Έπειτα, οι ελεγκτές συντάσσουν αίτημα Παροχής Πληροφοριών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 και προσκομίζονται από το φορολογούμενο όλα τα απαραίτητα λογιστικά αρχεία. Στο φορολογούμενο πρέπει να παραδίδεται αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται αναφορά όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.²⁵ Οι ελεγκτές επεξεργάζονται τις πληροφορίες και ελέγχουν το εισόδημα από α) μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) κεφάλαιο και από δ) υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.²⁶

- Έλεγχος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου

Το εισόδημα των φυσικών, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα

-όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ.

- όταν τα λογιστικά αρχεία ή τα φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη

23 Νόμος 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013), «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», άρθρο 15

24 ΠΟΛ 1033/2014 (ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013), «Υποχρεώσεις πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, ιδρυμάτων πληρωμών, Ελληνικών Ταχυδρομείων, Εταιριών Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ιδιωτικών θεραπευτηρίων, ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, εταιριών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, εταιριών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013)»

25 Νόμος 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013), «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», άρθρο 14

26 Νόμος 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/26-7-2013), «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», άρθρο 7

Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Το εισόδημα των φυσικών προσώπων που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ.:

- όταν το ποσό του δηλωθέν εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης
- όταν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλωθέν εισόδημα.²⁷

Οι έμμεσες μέθοδοι φορολογικού ελέγχου είναι οι παρακάτω:

- α) η ανάλυση ρευστότητας του φορολογούμενου
- β) η καθαρή θέση του φορολογούμενου
- γ) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά
- δ) η αρχή των αναλογιών
- ε) η σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών²⁸

Τέλος, επιλέγεται η καταλληλότερη μέθοδος έπειτα από εισήγηση των ελεγκτών και απόφασης του προϊστάμενου της υπηρεσίας.

Κεφάλαιο 2: Φορολογικό Πιστοποιητικό

2.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο εξετάζεται η έννοια του φορολογικού πιστοποιητικού, οι υπόχρεοι στην εφαρμογή του, το περιεχόμενο και το αντικείμενό του, η διαδικασία έκδοσής του καθώς και οι ποινές σε περίπτωση παραβάσεων ή πρόσθετων επιβαρύνσεων.

2.2 Έννοια φορολογικού πιστοποιητικού

Α. ΧΡΗΣΕΙΣ ΕΩΣ 31/12/2013

Το «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό», το οποίο προβλεπόταν αρχικά από την παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994, είναι μια νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου στην

²⁷Νόμος 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/26-7-2013), «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», άρθρο 28
²⁸ Νόμος 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013), «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», άρθρο 27

οποία συμμετέχουν πέραν της διοίκησης της ελεγχόμενης εταιρίας, του λογιστή της ελεγχόμενης εταιρίας και των αρμόδιων φορολογικών αρχών, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές (Νόμιμοι Ελεγκτές), η ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής τυποποίησης και Ελέγχου και η Γ.Γ.Π.Σ (Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων).²⁹ Η διαδικασία, ο τρόπος και τύπος έκδοσής του και άλλες λεπτομέρειες καθορίζονται σύμφωνα με την ΠΟΛ 1159/2011 κατά την οποία, το «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό» αφορά τις ανώνυμες εταιρίες, τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων των οποίων οι οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008³⁰. Από τα παραπάνω εξαιρούνται οι εταιρίες των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα τους δεν υπερβαίνουν ο ποσό των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ετησίως.³¹

Με αυτόν τον τρόπο, οι φορολογικοί έλεγχοι συστηματοποιούνται με την εφαρμογή ενός αναλυτικού προγράμματος ελέγχου, την μηχανογραφική παρακολούθηση και επεξεργασία των ελέγχων, το συστηματικό έλεγχο της εργασίας των ελεγκτών και την άμεση διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου στις ελεγχόμενες εταιρίες αμέσως μετά το κλείσιμο της χρήσης.³²

Το φορολογικό πιστοποιητικό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται παράλληλα με το διαχειριστικό έλεγχο ως προς α) την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, β) την αποκάλυψη φορολογικών παραβάσεων και την έλλειψη ή ανακριβή απόδοση των φόρων.

Αν στο πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνονται παρατηρήσεις και παραβάσεις της φορολογικής διαδικασίας, τότε δεν διενεργείται τακτικός έλεγχος. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν αποτελέσματα με τα οποία συμφωνεί η ελεγκτική φορολογική αρχή, τότε αυτό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα ης έκθεσης ελέγχου της.

29 «Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό». Μια νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου των Α.Ε. και Ε.Π.Ε <https://www.taxheaven.gr/circulars/12623>

30 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 τους Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)», άρθρο 1

31 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 τους Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)», άρθρο 1

32 «Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό». Μια νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου των Α.Ε. και Ε.Π.Ε <https://www.taxheaven.gr/circulars/12623>

2.3 Υπόχρεοι στην εφαρμογή

Οι υπόχρεοι στην εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού ήταν οι παρακάτω:

- Ανώνυμες Εταιρίες και Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης των οποίων οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και κλείνουν ισολογισμό με ημερομηνία 30/06/2011 και μετά
- Υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών εταιριών
- Εταιρίες οι οποίες υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία παρακάτω κριτήρια σε δύο συνεχόμενες χρήσεις
 - Σύνολο Ενεργητικού > € 2,5 εκ.
 - Καθαρός Κύκλος Εργασιών > € 5 εκ.
 - Μέσος Όρος Απασχολούμενων > 50 άτομα, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 42α του ν. 2190/20
- Εταιρίες οι οποίες ιδρύονται με κεφάλαιο τουλάχιστον τρία εκατομμύρια (3.000.000) ευρώ, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ου ν. 2190/20
- Εταιρίες οι οποίες συντάσσουν, προορατικά ή υποχρεωτική, οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 137 του ν. 2190/20

B. ΧΡΗΣΕΙΣ 2014 & ΕΠΟΜΕΝΕΣ

Τα παραπάνω έπαψαν να ισχύουν από 19/08/2015 αφού τέθηκε σε ισχύ η ΠΟΛ 1124/15 σε συνδυασμό με το άρθρο 65^A του ν.4174/2013. Πλέον, το φορολογικό πιστοποιητικό είναι υποχρεωτικό για τις χρήσεις 014-2015, ενώ για τις χρήσεις που αρχίζουν από 01/01/2016 δεν είναι υποχρεωτικό, αλλά προαιρετικό, για τις ανωτέρω εταιρίες και επιχειρήσεις και εκδίδεται έπειτα από τον έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον υποχρεωτικό, ως προς την ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας.³³ Υπόκεινται σε τακτικό έλεγχο από τους Νόμιμους Ελεγκτές ή από ελεγκτικά γραφεία:

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

³³ Νόμος 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-7-201), «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», άρθρο 65^A

Πίνακας 1: Κριτήρια Μεγέθους Μεσαίων και Μεγάλων οντοτήτων βάσει ν. 4308/14

Κατηγορίες Οντοτήτων	Σύνολο Ενεργητικού	Καθαρός Κύκλος Εργασιών	Μέσος Όρος Απασχολούμενων
Μεσαίες	≤ 20.000.000 ευρώ	≤ 40.000.000 ευρώ	≤ 250 άτομα
Μεγάλες	> 20.000.000 ευρώ	> 40.000.000 ευρώ	> 250 άτομα

- οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ανεξαρτήτως μεγέθους, όταν οι οντότητες αυτές χαρακτηρίζονται δημοσίου ενδιαφέροντος (συμφέροντος), κατά την έννοια του ορισμού του Παραρτήματος Α' του ν. 4308/14
- οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται από τους ομίλους, οι οποίοι βάσει της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν. 4308/14 χαρακτηρίζονται ως μεγάλοι
- οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται από τους ομίλους ανεξαρτήτως μεγέθους, όταν οι όμιλοι αυτοί χαρακτηρίζονται ως δημοσίου ενδιαφέροντος (συμφέροντος), κατά την έννοια του ορισμού του Παραρτήματος Α' του ν. 4308/14
- ειδικές κατηγορίες οντοτήτων για τις οποίες εξακολουθούν να ισχύουν διατάξεις ειδικής νομοθεσίας.³⁴

Επιπλέον, σύμφωνα με απαντητικό έγγραφο ης ΕΛΤΕ ισχύουν τα παρακάτω για τον υποχρεωτικό έλεγχο των οντοτήτων για τα έτη 2016, 2017, 2018:

- εταιρίες οι οποίες κατά τις χρήσεις 2014 και 2015 υπερέβησαν τα δύο από τα τρία κριτήρια που ίσχυαν μέχρι 31/12/2015
 - Σύνολο Ενεργητικού: 2,5 εκ. ευρώ
 - Μέσος Όρος Απασχολούμενων: 5 εκ. ευρώ
 - Καθαρός Κύκλος Εργασιών: 50 άτομαυπόκεινται σε υποχρεωτικό έλεγχο για τη χρήση 2016
- εταιρίες οι οποίες κατά τη χρήση 2015 υπερέβησαν τα δύο από τα τρία ανωτέρω κριτήρια που ίσχυαν μέχρι 31/12/2015 και θα υπερβούν κατά τη χρήση 2016 τα δύο από τα τρία κριτήρια που ισχύουν από 01/01/2016
 - Σύνολο Ενεργητικού: 4 εκ. ευρώ
 - Μέσος Όρος Απασχολούμενων: 8 εκ. ευρώ

34 Νόμος 4336/2015 (ΦΕΚ Α 94/14.8.2015), «Συνταξιοδοτικές διατάξεις- Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης », άρθρο 2

-Καθαρός Κύκλος Εργασιών: 50 άτομα

υπόκεινται σε υποχρεωτικό έλεγχο για τη χρήση 2017

- εταιρίες οι οποίες κατά τις χρήσεις 2016 και 2017 υπερέβησαν τα δύο από τα τρία κριτήρια που ίσχυαν από 01/01/2016 υπόκεινται σε υποχρεωτικό έλεγχο για τη χρήση 2018 ³⁵

Τέλος, στον ν. 4336/15 δύναται η επιλογή του προαιρετικού τακτικού ελέγχου των μικρών οντοτήτων, όπως αυτές ορίζονται από την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 4308/2014. Οι μικρές οντότητες μπορούν να προβλέπουν στο καταστατικό τους, αν δεν προβλέπεται σε αυτό, να αποφασίζουν δια της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή της συνέλευσης των εταιριών, την υποβολή των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεών τους σε έλεγχο σύμφωνα με τα ισχύοντα ελεγκτικά πρότυπα. ³⁶

Πίνακας 2: Κριτήρια Μεγέθους Μικρών οντοτήτων βάσει του ν.4308/2014

Κατηγορίες Οντοτήτων	Σύνολο Ενεργητικού	Καθαρός Κύκλος Εργασιών	Μέσος Όρος Απασχολούμενων
Μικρές	≤ 4.000.000 ευρώ	≤ 8.000.000 ευρώ	≤ 50 άτομα

Συνοπτικά, σύμφωνα με τον συνδυασμό των ν. 4336/2015 και ν. 4308/2014 διαπιστώνεται το εξής:

Πίνακας 3: Υπαγωγή των οντοτήτων σε υποχρεωτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία βάσει μεγέθους

Μέγεθος Οντοτήτων	Υπαγωγή σε έλεγχο
Πολύ Μικρές	ΌΧΙ
Μικρές	ΌΧΙ
Μεσαίες	ΝΑΙ
Μεγάλες	ΝΑΙ

35 «Τι ισχύει για τον υποχρεωτικό έλεγχο των επιχειρήσεων για τα έτη 2016, 2017, 2018. - Ο έλεγχος από ορκωτούς ελεγκτές για τη χρήση του 2016», <https://www.taxheaven.gr/>

36 Νόμος 4336/2015 (ΦΕΚ Α 94/14.8.2015), «Συνταξιοδοτικές διατάξεις- Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης », άρθρο 2

2.4 Περιεχόμενο φορολογικού πιστοποιητικού

Ο φορολογικός έλεγχος που διεξάγουν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων που προσδιορίζονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ «Πρόγραμμα Ελέγχου» της ΠΟΛ 1159/2011 και ΠΟΛ 1124/2015, το οποίο εκδίδεται από η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε) σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε) και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπηση Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» (ISAE 3000).³⁷

Το Πιστοποιητικό Φορολογικής Συμμόρφωσης αποτελείται από:

- την «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και
- το «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».³⁸

2.4.1 Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης

Η «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Ι της ΠΟΛ 1159/2011 και ΠΟΛ 1124/2015 και διέπεται από τα προβλεπόμενα του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000.

Ανάλογα με τον τύπο συμπεράσματος της έκθεσης που διατυπώνουν ο Νόμιμος Ελεγκτής και τα ελεγκτικά γραφεία, υφίστανται τέσσερις τύποι εκθέσεων:

- Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη
Η έκθεση αυτή εκδίδεται όταν δεν προκύπτουν ή προκύπτουν ασήμαντες φορολογικές παραβάσεις.
- Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης
Σε περίπτωση που διαπιστωθούν θέματα των οποίων η φορολογική μεταχείριση αμφισβητείται, εκδίδεται εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης.
- Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη
Σε περίπτωση που προκύψουν συμπεράσματα με επιφύλαξη (μη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία), εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες

37 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 τους Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)», άρθρο 1

38 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 τους Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)», άρθρο 3

ελεγκτικές υπηρεσίες. Αν υπάρχουν διαφορές οι οποίες μπορούν να καταλογιστούν με τον έλεγχο μόνο ειδικών αντικειμένων, εκδίδεται εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά.

- Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

Η έκθεση αυτή εκδίδεται όταν διαπιστωθεί πως υπάρχουν φορολογικές παραβάσεις ή δεν παραχωρούνται τα απαραίτητα στοιχεία από τον ελεγκτή. Σε αυτή τη περίπτωση οι νόμιμοι εκπρόσωποι και ο λογιστής- φοροτεχνικός της ελεγχόμενης επιχείρησης υποχρεούνται να εκφέρουν γραπτώς τις απόψεις τους αναφορικά με τα ευρήματα του ελέγχου εντός 5 ημερών από την κοινοποίηση του πιστοποιητικού.³⁹

Επίσης, μόνο με την ΠΟΛ 1159/2011 μπορούσε να εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη σε περίπτωση που από τον έλεγχο του Νόμιμου Ελεγκτή δεν προκύψει ποσοστό 0,5% επί του κύκλου εργασιών (τζίρου) αναμορφούμενων δαπανών για λόγους παραγωγικότητας. Έτσι, θα υφίσταται σχετική αναφορά επί των λοιπών θεμάτων της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης όπου θα διευκρινίζονται το ποσοστό των αναμορφούμενων δαπανών για λόγους παραγωγικότητας που έχει προσδιορίσει η ελεγχόμενη εταιρία, καθώς και η διαπίστωση ότι δεν έχουν εντοπιστεί επιπλέον δαπάνες που θα έπρεπε να αναμορφωθούν για παραγωγικότητα.⁴⁰

2.4.2 Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων

Αλληλένδετο τμήμα με την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης είναι το «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων» του Παραρτήματος II της ΠΟΛ 1159/2011 και ΠΟΛ 1124/2015, στο οποίο περιλαμβάνονται:

- Πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη επιχείρηση
- Ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο
- Βεβαίωση ότι τα δεδομένα του ελέγχου τέθηκαν εγγράφως και υπ' όψιν της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφως τις παρατηρήσεις της

³⁹ ΠΟΛ 1124/18.6.2015 «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογίας Διαδικασίας (ν. 4174/2013) σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από τους Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)», άρθρο 5

⁴⁰ Ε. Πετράκης, «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό», <http://tms-auditors.gr/uploads/file6.pdf>

- Απόψεις της διοίκησης και του λογιστή-φοροτεχνικού της επιχείρησης σχετικά με τις παραβάσεις που εντοπίστηκαν. Σε αυτή την περίπτωση ο λογιστής πρέπει να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε την παράβαση και στη συνέχεια να εφαρμόσει τις διατάξεις του Ποινολογίου.⁴¹

2.5 Αντικείμενα Ελέγχου

Η άνωθεν Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ 1159/2011 και ΠΟΛ 1124/2015. Κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία είναι υπόχρεοι να διεκπεραιώσουν όλες τις εργασίες του προγράμματος αυτού.

Φορολογικά Αντικείμενα που καλύπτει ο έλεγχος με την ΠΟΛ 1124/2015:

- Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου
- Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρίας
- Φορολογία Εισοδήματος
- Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)
- Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ν. 4308/2014
- Φορολογία Ακινήτων
 - Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων και Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α)
 - Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α)
- Τέλος Χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (Φ.Σ.Κ)
- Παρακρατούμενοι Φόροι
- Μετασχηματισμοί Επιχειρήσεων
- Ενδοομιλικές Συναλλαγές
- Ηλεκτρονικό Εμπόριο⁴²

41 Tax Alert, 2011, «Φορολογικό Πιστοποιητικό», Αθήνα

42 ΠΟΛ 1124/18.6.2015 «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογίας Διαδικασίας (ν. 4174/2013) σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από τους Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)», άρθρο 7

Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από το συγκεκριμένο πρόγραμμα ελέγχου θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000.⁴³

Ο έλεγχος διενεργείται δειγματοληπτικά και για τον προσδιορισμό του δείγματος ελέγχου επιλέγονται οι δαπάνες που υπερβαίνουν κάποια όρια, τα οποία καθορίζονται βάσει των ακαθάριστων εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης. Συγκεκριμένα:

Πίνακας 4: Προκαθορισμένα όρια για τον έλεγχο δαπανών (ΠΟΛ 1124/2015)

Ακαθάριστα Έσοδα	Δαπάνες που ελέγχονται
≤ 50 εκ. ευρώ	> 15 χιλ. ευρώ
50 εκ. - 100 εκ. ευρώ	> 25 χιλ. ευρώ
100 εκ. - 200 εκ. ευρώ	> 35 χιλ. ευρώ
200 εκ. - 500 εκ. ευρώ	> 50 χιλ. ευρώ
500 εκ. - 1.000 εκ. ευρώ	> 70 χιλ. ευρώ
> 1.000 εκ. ευρώ	> 90 χιλ. ευρώ

Οι δαπάνες προς έλεγχο σύμφωνα με τα παραπάνω όρια πρέπει να καλύπτουν το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης. Σε κάθε περίπτωση που δεν καλύπτεται το συγκεκριμένο δείγμα θα επιλέγεται επιπλέον δείγμα ελέγχου εκτός των ανωτέρων ορίων.

Αναφορικά με το φόρο εισοδήματος, οι αρμόδιοι ελεγκτές πρέπει να δίνουν ιδιαίτερη προσοχή στις μη εκπιπόμενες δαπάνες του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, όπως ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ 1113/2015. Αναφορικά με το ΦΠΑ πρέπει να λαμβάνουν υπ' όψιν τις απαλλασσόμενες συναλλαγές που διενεργούνται σε μια επιχείρηση και να εκτελούν δειγματοληπτικό έλεγχο στα ποσά που εμπεριέχονται στις περιοδικές δηλώσεις. Επίσης, για τον έλεγχο των τελών χαρτοσήμου οφείλουν να ελέγχουν τα δάνεια της ελεγχόμενης επιχείρησης, στις καταθέσεις και αναλήψεις των εταίρων και των μετόχων. Όσο αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές πρέπει να αναλύεται ο τρόπος σύνδεσης των προσώπων, όπως αυτά ορίζονται με το άρθρο 2 του ν. 4172/2013, η υποχρέωση της υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών και της τήρησης του φακέλου τεκμηρίωσης, οι μέθοδοι τεκμηρίωσης και η προέγκριση της μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4174/2013. Τέλος, στην περίπτωση ηλεκτρονικού εμπορίου πρέπει να ελέγχουν τα ηλεκτρονικά αρχεία των συναλλαγών, οι χώρες στις οποίες αποστέλλονται τα αγαθά ή παρέχονται οι υπηρεσίες

43 Παράρτημα ΙΙΙ ΠΟΛ 1159/11 Α.«Προϋποθέσεις- Περιορισμοί διενέργειας ελέγχου»

και επιπλέον στοιχεία σχετικά με την ανάπτυξη και συντήρηση του διαδικτυακού τύπου.⁴⁴

Ειδικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού α) οι φόροι- τέλη, β) οι προβλέψεις, γ) οι δαπάνες επιβατηγών αυτοκινήτων και δ) οι δαπάνες συνεδρίων και δεξιώσεων.

Τέλος, σε κάθε περίπτωση εντοπισμού παράβασης οι Νόμιμοι Ελεγκτές οφείλουν να εκτείνουν τις ελεγκτικές τους διαδικασίες, έτσι ώστε να μπορούν να εκτιμήσουν το ύψος της παράβασης για το σχετικό φορολογικό αντικείμενο. Σε αυτή τη περίπτωση τα δείγματα ελέγχου και τα όρια δαπανών δεν εφαρμόζονται. Ακόμα, υφίσταται στην κρίση των ελεγκτών να εφαρμόζουν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα πραγματικά δεδομένα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης.

2.6 Τεκμηρίωση Ελέγχου

Για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία οφείλουν να τηρούν:

- Αναλυτικό Φάκελο Τεκμηρίωσης του ελέγχου για την ορθή εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων. Σε αυτόν περιλαμβάνονται η περιγραφή της ελεγκτικής διαδικασίας και τα ευρήματα του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν την πλήρη συμμόρφωση της επιχείρησης με τις φορολογικές διατάξεις, είτε αφορούν τις παραβάσεις της. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται να διατηρούν τον φάκελο για όσο χρόνο η επιχείρηση διαφυλάσσει τα βιβλία και τα στοιχεία της και οφείλουν να τον παρέχουν οποιαδήποτε περίοδο ζητηθεί από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές, αν αυτές κρίνουν ότι χρειάζονται επιπλέον πληροφόρηση για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου τους. Τμήμα της τεκμηρίωσης αποτελεί και το «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».
- Συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο υπογράφεται από τον υπεύθυνο ελεγκτή, και στο οποίο για κάθε ελεγκτικό βήμα υφίσταται παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου αναλύονται
 - η μεθοδολογία επιλογής του δείγματος
 - η αναλυτική περιγραφή της εκτελεσθείσας εργασίας
 - τα ευρήματα από την εργασία
 - το τελικό συμπέρασμα του ελέγχου.

44 «Τι ισχύει για το φορολογικό πιστοποιητικό με το νέο Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών», 2015, TaxExperts

Η τεκμηρίωση ελέγχου εφαρμογής της φορολογικής διαδικασίας διεκπεραιώνεται σε διάστημα 60 ημερών μετά την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, ανεξαρτήτως αν από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν παραβάσεις.

45

2.7 Διαδικασία Έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού

Η έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού πραγματοποιείται έπειτα από τη διεξαγωγή του φορολογικού ελέγχου, παράλληλα με το διαχειριστικό έλεγχο, σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα.

Υπεύθυνη για την άντληση πληροφοριών, την επικοινωνία των εμπλεκόμενων και την επεξεργασία των δεδομένων που αφορούν τους φορολογικούς ελέγχους είναι η Γενική Γραμματεία Δημόσιων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε) του Υπουργείου Οικονομικών.⁴⁶ Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία μετά τη διεκπεραίωση του διαχειριστικού ελέγχου, χορηγούν το «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό» και ενημερώνουν υποχρεωτικά και ηλεκτρονικά την εφαρμογή της Γ.Γ.Δ.Ε για την ανάθεση του ελέγχου εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας.⁴⁷ Για την εκτέλεση των παραπάνω η Γ.Γ.Δ.Ε διαθέτει ηλεκτρονικές υπηρεσίες (web services) με τις οποίες μπορούν να καταχωρηθούν και να ανακτηθούν οι Εκθέσεις Φορολογικής Συμμόρφωσης και τα σχετικά «Προσαρτήματα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».⁴⁸ Σχέδιο του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού υποβάλλεται στην ελεγχόμενη επιχείρηση έπειτα από την υποβολή της δήλωσης του φόρου εισοδήματος και το αργότερο μέχρι τη 10η μέρα του 10ου μήνα από τη λήξη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου. Η ελεγχόμενη επιχείρηση διατυπώνει εγγράφως προς τους Νόμιμους Ελεγκτές τις παρατηρήσεις της αναφορικά με τα ευρήματα του ελέγχου εντός 15 ημερών από την ημερομηνία υποβολής σε αυτήν

45 ΠΟΛ 1124/18.6.2015 «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογίας Διαδικασίας (ν. 4174/2013) σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από τους Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)», άρθρο 4

46 ΠΟΛ 1124/18.6.2015 «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογίας Διαδικασίας (ν. 4174/2013) σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από τους Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)», άρθρο 6, παράγραφος 1

47 ΠΟΛ 1124/18.6.2015 «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογίας Διαδικασίας (ν. 4174/2013) σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από τους Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)», άρθρο 6, παράγραφος 5

48 ΠΟΛ 1124/18.6.2015 «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογίας Διαδικασίας (ν. 4174/2013) σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από τους Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)», άρθρο 6, παράγραφος 6

της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης.⁴⁹ Τέλος, το φορολογικό πιστοποιητικό γνωστοποιείται εγγράφως στην ελεγχόμενη επιχείρηση και οριστικοποιείται ηλεκτρονικά, μέχρι το τέλος του 10ου μήνα από την λήξη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου, στη σχετική βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε) στη οποία έχουν πρόσβαση οι Νόμιμοι Ελεγκτές για τις Εκθέσεις Φορολογικής Συμμόρφωσης που εκδίδουν, τα ελεγκτικά γραφεία μόνο για τις Εκθέσεις που εκδίδονται από τα μέλη τους και οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις μόνο για τα στοιχεία που τους αφορούν.⁵⁰

2.8 Έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση

Αρχικά, σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ 1159/2011 οι φορολογικές αρχές διεξήγαγαν **δειγματοληπτικό έλεγχο** της τάξης του 9%, βάσει κριτηρίων που ορίζονταν από το Υπουργείο Οικονομικών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 σε επιχειρήσεις που ελέγχονταν από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση.⁵¹ Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνταν από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012, έως και την 30.04.2014. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν μετά την 31.03.2012 οι παραπάνω έλεγχοι διενεργούνταν και διεκπεραιώνονταν σε διάστημα 18 μηνών από την προθεσμία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. Επίσης, οι συγκεκριμένοι έλεγχοι κάλυπταν όλα τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονταν στο πρόγραμμα ελέγχου και με το πέρας τους συντάσσονταν οι Εκθέσεις Ελέγχου.

Επιπλέον, το Υπουργείο Οικονομικών μπορούσε να διεξάγει τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό επιχειρήσεων, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από συγκεκριμένη επιτροπή η οποία αποτελείται από τον Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον

49 ΠΟΛ 1124/18.6.2015 «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογίας Διαδικασίας (ν. 4174/2013) σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από τους Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)», άρθρο 3, παράγραφος 6

50 ΠΟΛ 1124/18.6.2015 «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογίας Διαδικασίας (ν. 4174/2013) σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από τους Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)», άρθρο 3, παράγραφος 7

51 ΤρΔΕφΑθ 1490/2016 «Έλεγχοι σε Α.Ε και Ε.Π.Ε στις οποίες έχει χορηγηθεί φορολογικό πιστοποιητικό από ορκωτούς ελεγκτές σύμφωνα με το άρθρο 82 του ν. 2238/1994- Προθεσμία ελέγχου» <https://www.taxheaven.gr/>

Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου, **βάσει ειδικών κριτηρίων**. Τα κριτήρια ήταν τα εξής:

- λήψη ή έκδοση πλαστών- εικονικών φορολογικών στοιχείων
- συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες
- περιπτώσεις όπου προέκυπταν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του ν. 2238/1994 (transfer pricing)
- στοιχεία ή ενδείξεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας από εξωτερικές ή εσωτερικές πληροφορίες ή επεξεργασία δεδομένων
- αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν δόθηκαν τα απαραίτητα στοιχεία για το φορολογικό έλεγχο
- μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις συγκεκριμένες ημερομηνίες χορήγησης της
- περιπτώσεις ελέγχων επιχειρήσεων στους οποίους προέκυπταν παραβάσεις των διατάξεων του ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία
- άσκηση δίωξης των μελών Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες
- συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό μεγαλύτερο του 70% του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο μετά από απόφαση της επιτροπής και της διαδικασίας που προβλέπεται στην παρ. 4 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1159/2011
- ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών

Εξαίρεση αποτελούν οι τακτικοί έλεγχοι που διενεργούνται εξαιτίας της άσκησης δίωξης κατά των μελών του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα, της λήψης ή έκδοσης εικονικών- πλαστών στοιχείων, των συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες και των περιπτώσεων παραβάσεων των άρθρων 39 και 39Α του ν. 2238/1994 οι οποίοι δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης.

Τέλος, σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονταν από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούσαν δαπάνες για λόγους παραγωγικότητας είναι μικρότερες του 0,5% του κύκλου εργασιών η υπόθεση παραπεμπόταν για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του προϊστάμενου της ελεγκτικής υπηρεσίας και απόφαση της επιτροπής.

Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας και έχει εκδοθεί έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς

επιφύλαξη, δεν διενεργείται τακτικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010. ⁵²Αντιθέτως, σε περίπτωση που υπάρχει Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία συμπεράσματος, εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις φορολογικές αρχές.

Έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ ν.4174/2013

Με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας του ν. 4174/2013 ορισμένες διατάξεις της ΠΟΛ 1159/2011 τροποποιήθηκαν σημαντικά. Όπως αναφέρεται στο άρθρο 65Α του ν. 4174/2013 το φορολογικό πιστοποιητικό εκδίδεται πλέον προαιρετικά. Επομένως, δεν είναι υποχρεωτική η επιλογή ενός συγκεκριμένου ποσοστού δείγματος της τάξεως του 9% για έλεγχο. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1124/2015 επιλέγονται για έλεγχο οι υποθέσεις που αναφέρονται στο άρθρο 26 του ν. 4174/2013 βάσει κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου, στοιχείων από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή βάσει άλλων κριτηρίων που καθορίζονται από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Εξαιρέση αποτελούν οι επιχειρήσεις για τις οποίες έχει υποβληθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος.

Η διάταξη περί ολοκλήρωσης του ελέγχου σε διάστημα 18 μηνών από την ημερομηνία υποβολής του πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε καταργήθηκε, αφού πλέον σύμφωνα με το άρθρο 65Α του ν. 4174/2013 δεν υφίσταται ειδική πρόβλεψη και ο χρόνος που μπορεί να πραγματοποιηθεί είναι αυτός που η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου, δηλαδή 5 έτη. ⁵³

Οι διατάξεις διενέργειας ελέγχων σε πρόσθετο αριθμό επιχειρήσεων, μετά από εισήγηση του προϊστάμενου της ελεγκτικής υπηρεσίας διατηρούν το ίδιο περιεχόμενο.

Τέλος, η περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές οι οποίες προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% του κύκλου εργασιών, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του προϊστάμενου της ελεγκτικής υπηρεσίας.

52 Νόμος 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16.9.1994) «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» άρθρο 82, παράγραφος 5

53 Νόμος 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013), «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», άρθρο 36

2.9 Ποινές και πρόστιμα στους εμπλεκόμενους φορείς

Αρχικά, με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 που ισχύουν από τις 31/03/2011 προστέθηκε στο άρθρο 4 του ν. 2523/1997 η παρ.4, η οποία αναφέρει ότι στους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 82 του ν.4172/2013 και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παρ. 8 του ίδιου άρθρου και νόμου, επιβάλλεται πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή.⁵⁴

Επίσης, σύμφωνα με την τροποποίηση της ΠΟΛ 1159/2011 με την ΠΟΛ 1148/2018, έπειτα από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης, σε περίπτωση που προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις αναφορικά με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παραδοθεί εντός 1 μηνός από τη λήψη ου σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο γνωστοποιούνται στην Ε.Λ.Τ.Ε. οι Νόμιμοι Ελεγκτές, τα ελεγκτικά γραφεία και η ελεγχόμενη επιχείρηση, ανεξαρτήτως αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Σε περίπτωση που η ελεγχόμενη επιχείρηση αμφισβητήσει τις πρόσθετες επιβαρύνσεις και υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή, τα παραπάνω διοικητικά πρόστιμα κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Εξαιρούνται οι περιπτώσεις για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης.⁵⁵

Επιπλέον, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994, στις Ανώνυμες Εταιρίες και τις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό, διενεργείται φορολογικός έλεγχος κατά προτεραιότητα από

54 Νόμος 3943/2011 (ΦΕΚ Α 66/31.3.2011), «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών», άρθρο 26

55 ΠΟΛ 1148/2018 «Τροποποίηση των διατάξεων της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1159/2011 (ΦΕΚ 1657/Β'), περί του καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής της παρ.5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από τους Νόμιμους Ελεγκτές ή και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174/Α')

τη φορολογική αρχή και επιβάλλεται πρόστιμο από δέκα χιλιάδες (10.000) έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.

Τα διοικητικά πρόστιμα για τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία παρέμειναν σε ισχύ και μετά την ΠΟΛ 1124/2015 με κάποιες διαφορές σχετικά με τις προϊσχύουσες διατάξεις. Πλέον, το φορολογικό πιστοποιητικό εκδίδεται προαιρετικά, έπειτα από τον έλεγχο που διενεργείται παράλληλα με τον υποχρεωτικό, σύμφωνα με το άρθρο 65Α του ν. 4174/2013. Επίσης, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 67 του ν.4646/2019 καταργούνται α) η παρ.4 του άρθρου 4 του ν.2523/1997, β) η παρ.8 του άρθρου 10 της ΠΟΛ 1159/2011 και η γ) παρ.6 του άρθρου 8 της ΠΟΛ 1124/2015, επομένως δεν επιβάλλονται υποχρεωτικά διοικητικά πρόστιμα.⁵⁶ Πιο συγκεκριμένα, καταργείται το πρόστιμο, ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, που επιβαλλόταν στους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία σε περίπτωση παράβασης των διατάξεων της παρ.5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παρ.8 του ίδιου άρθρου και Κώδικα ή σε περίπτωση πρόσθετων επιβαρύνσεων, σχετικά με τα φορολογικά αντικείμενα του προγράμματος ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ.

⁵⁶ Νόμος 4646/2019 (Τεύχος Α' 201/12.12.2019), «Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο», άρθρο 67

Κεφάλαιο 3: Βιβλιογραφική Επισκόπηση

3.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο εξετάζεται υπό το γενικό πρίσμα ο φορολογικός έλεγχος και αναλύονται ποικίλες έρευνες και άρθρα σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση και ειδικότερα την εφαρμογή του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού στην χώρα μας ή διάφορων παρόμοιων πρακτικών παγκοσμίως.

3.2 Επισκόπηση Ερευνών

Στο πλαίσιο της βιβλιογραφικής επισκόπησης πραγματοποιείται σύντομη αναφορά στην αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου, και συγκεκριμένα στην εξέλιξη του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης με την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού ή παρεμφερών μέτρων από τους νόμιμους ορκωτούς ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.

Ο Okezie (2003) δηλώνει ότι ο φόρος είναι ένα βάρος το οποίο θα πρέπει να φέρει κάθε πολίτης για να στηρίξει το κράτος, προκειμένου να καταστεί δυνατό να εκτελέσει ορισμένες βασικές λειτουργίες προς όφελος των πολιτών.

Η φορολογία είναι μία υποχρεωτική εισφορά που επιβάλλεται στους πολίτες από το κράτος, προκειμένου να τους παρέχει ασφάλεια, διάφορες παροχές και να δημιουργεί συνθήκες οικονομικής ευημερίας. (Ola (2001), Appah (2004), Nwezeaku (2005), Aguolu (2007)).

Σύμφωνα με τον Nzotta (2007) η φορολογία είναι μία πραγματική και βιώσιμη πηγή εσόδων για το κράτος και ένα εργαλείο για τη δημοσιονομική πολιτική και μακροοικονομική διαχείριση. Υπάρχουν τέσσερα κύρια θέματα που πρέπει να κατανοηθούν σχετικά με τη φορολογία, ώστε να διαδραματίσει τις λειτουργίες της στην κοινωνία. Αρχικά, ο φόρος είναι μία υποχρεωτική εισφορά των πολιτών στο κράτος και συνεισφορά αυτή προορίζεται για γενική χρήση. Δεύτερον, ο φόρος επιβάλλει μία υποχρέωση στους φορολογούμενους. Τρίτον, η συνεισφορά τους στα δημόσια έσοδα δεν είναι απαραίτητο να ισοδυναμεί με τα οφέλη που τους παρέχονται. Τέλος, ο φόρος

επιβάλλεται στους πολίτες από το κράτος, επειδή τους προσφέρει συγκεκριμένες υπηρεσίες.

Ο Azubike (2009) επισημαίνει ότι το φορολογικό σύστημα αποτελεί ευκαιρία για το κράτος ώστε να συγκεντρώσει τα πρόσθετα έσοδα που απαιτούνται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων του.

Ένα μέτρο που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη βελτίωση του επιπέδου της φορολογικής συμμόρφωσης των πολιτών είναι ο φορολογικός έλεγχος. Ο Ola (2001) πιστεύει ότι ο φορολογικός έλεγχος συνεισφέρει στη διαμόρφωση της οικειοθελούς συμμόρφωσης με το να ανιχνεύονται και να λαμβάνονται υπόψη όσοι δεν πληρώνουν το σωστό ποσό του φόρου που τους αναλογεί.

Ο Slemrod (2000) πιστεύει ότι ο φορολογικός έλεγχος είναι μία από τις πιο αποτελεσματικές πολιτικές για την πρόληψη της φοροδιαφυγής.

Ο Managing (2005) αναφέρει ότι φορολογικός έλεγχος είναι ο έλεγχος των επιχειρηματικών αρχείων, του υπολογισμού και καταβολής όλων των δημόσιων εσόδων ανάλογα με τις δραστηριότητες των φορολογούμενων. Με την ευρύτερη έννοια, ο έλεγχος αντιπροσωπεύει μια συγκεκριμένη δραστηριότητα η οποία ελέγχει εάν ένα συγκεκριμένο φαινόμενο ή συμπεριφορά μιας οντότητας είναι σύμφωνη με τους νόμους, τους κανονισμούς, τους κανόνες και τα πρότυπα.

Σύμφωνα με τον Ayalew (2014) αποτελεσματικός φορολογικός έλεγχος είναι αυτός που όχι μόνο επιτρέπει στους φορολογικούς ελεγκτές να "μυήσουν" τους φορολογούμενους στην εφαρμογή των φορολογικών νόμων, αλλά και αυτός που ανιχνεύει τους φόρους, ανακτά περισσότερους φόρους και τιμωρεί τη μη συμμόρφωση.

Ο Devos (2014) θεωρεί ότι αποτελεσματικός φορολογικός έλεγχος είναι αυτός που μπορεί να βελτιώσει τα μέτρα καταστολής, αυξάνοντας την πιθανότητα σύλληψης, παρά την επιβολή κυρώσεων.

Επίσης, σύμφωνα με τον Kastlunger (2009) σε ένα σύστημα αυτοαξιολόγησης είναι σημαντικό οι φορολογικοί έλεγχοι να λειτουργούν αποτελεσματικά, επειδή είναι "οδηγοί" συμμόρφωσης για τους φορολογούμενους. Οι φορολογικοί έλεγχοι, θεωρείται,

ότι πείθουν τους φορολογούμενους να είναι πιο προσεκτικοί στην προετοιμασία των φορολογικών δηλώσεων και να μειώσουν το ρίσκο.

Σύμφωνα με μελέτη (Drogalas et. al, 2015) ανάμεσα στους παράγοντες που συμβάλλουν στην αύξηση της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου και των αποδόσεων των ελεγκτών βρίσκεται η τεχνολογία και η νομοθεσία. Τα ευρήματα της έρευνας έδειξαν ότι τα πληροφοριακά συστήματα βοηθούν τους ελεγκτές να εντοπίζουν τις φορολογικές παραβάσεις. Αντίθετα, η πολυπλοκότητα και οι συνεχείς αλλαγές στη κείμενη νομοθεσία θεωρούνται εμπόδια για τη διεκπεραίωση των καθηκόντων τους. Επίσης, παρατηρείται αρνητική σχέση μεταξύ της φορολογικής νομοθεσίας και των φορολογικών παραβάσεων, γεγονός που χρήζει την άμεση παρέμβαση της πολιτικής. Η φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να γίνει πιο απλή, ώστε οι φορολογικοί ελεγκτές να μην ξοδεύουν πολλές ώρες στην ερμηνεία της νομοθεσίας. Τέλος, η ανάπτυξη ενός προτύπου φορολογικού ελέγχου, το οποίο θα καθόριζε πιο λεπτομερώς τις διαδικασίες του φορολογικού ελέγχου, θα συνείσφερε σημαντικά στη μείωση του χρόνου που δαπανά ο κάθε ελεγκτής στη διενέργεια φορολογικού ελέγχου.

Οι Verboon και Dijke (2007) δήλωσαν ότι φορολογική συμμόρφωση είναι η προθυμία των πολιτών να συνεργαστούν με τις φορολογικές αρχές, καταβάλλοντας τους φόρους που τους αναλογούν.

Ο Sarker (2003) αναφέρει ότι η φορολογική συμμόρφωση είναι ο βαθμός στον οποίο οι φορολογούμενοι συμμορφώνονται ή δεν συμμορφώνονται με τους φορολογικούς νόμους του κράτους.

Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (2001) διαχώρισε τη συμμόρφωση σε δύο μορφές, τη διοικητική και την τεχνική συμμόρφωση. Η διοικητική αφορά τη συμμόρφωση με τους διοικητικούς κανόνες της καταβολής και πληρωμής, ενώ η τεχνική αφορά τη συμμόρφωση με τις τεχνικές απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Στα πλαίσια της ελληνικής πραγματικότητας μια σχετικά νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου είναι αυτή της έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού από ορκωτούς ελεγκτές. Ο Σούρμπης (2016) αναφέρει ότι με τον προληπτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές εμπεδώνεται αίσθημα ασφάλειας, το οποίο συμβάλλει σε σημαντικό βαθμό στη

βελτίωση της φορολογικής συνείδησης της διοίκησης των επιχειρήσεων και στην έγκαιρη καταβολή των οφειλόμενων φόρων. Έτσι, διασφαλίζονται τόσο οι μέτοχοι και οι επενδυτές, όσο και η διοίκηση των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, αφού προβαίνει στην έγκαιρη διόρθωση των λαθών και στην μείωση των προβλέψεων. Αυτή η έγκαιρη διενέργεια ειδικών φορολογικών ελέγχων επιτρέπει τη συμμόρφωση των εταιριών σε συντομότερο χρονικό διάστημα, με άμεσο θετικό αντίκτυπο στα δημόσια έσοδα.

Επιπλέον, η διαδικασία του Ετήσιου Πιστοποιητικού έλαβε αμφιλεγόμενα σχόλια, κυρίως κατά το πρώτο έτος της εφαρμογής του θεσμού, διότι οι ελεγχόμενες εταιρίες επωμίζονται οι ίδιες το κόστος του ελέγχου της φορολογικής τους συμμόρφωσης. Εξαιτίας του μεγάλου πλήθους των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, οι έλεγχοι που διενεργούνται από τη φορολογική διοίκηση δεν διεκπεραιώνονται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά το πέρας των ελεγχόμενων χρήσεων. Αυτό δημιουργεί ανασφάλεια και πρόσθετη επιβάρυνση στις εταιρίες, αφού είναι απαραίτητη η διατήρηση πλήθους πληροφοριών, σχετικά με τα φορολογικά αντικείμενα, σχετικών δικαιολογητικών, λογιστικών βιβλίων και στοιχείων για αρκετό χρονικό διάστημα, μέχρι την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές ή την οριστική παραγραφή των ελεγχόμενων χρήσεων.

Ο Μαυραγάνης (2013) επισημαίνει ότι εάν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας τότε δεν διεξάγεται φορολογικός έλεγχος. Βέβαια, εξαιρούνται οι φορολογικοί έλεγχοι που διενεργούνται με βάση μεθόδους ανάλυσης κινδύνου ή τυχαίου δείγματος ή εκείνων που διενεργούνται λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων που δεν ήταν διαθέσιμα κατά τον αρχικό έλεγχο. Με το "καθαρό" φορολογικό πιστοποιητικό, δηλαδή, οι εταιρίες οριστικοποιούν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και δεν αναμένουν φορολογικές επιβαρύνσεις και ελέγχους στο άμεσο μέλλον, με εξαίρεση κάποιες ειδικές και μη συνηθισμένες περιπτώσεις.

Η σημασία της εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού τόσο για το κράτος όσο και για τις ελληνικές επιχειρήσεις γίνεται κατανοητή εξετάζοντας τα στοιχεία της έρευνας που πραγματοποίησε η Ε.Λ.Τ.Ε. (2016) συλλέγοντας στοιχεία που υποβλήθηκαν από ορκωτούς ελεγκτές και ελεγκτικές εταιρίες. Από την έρευνα προέκυψε ότι όχι μόνο ο βαθμός συμμόρφωσης των επιχειρήσεων ανήλθε στο 92% για κάθε χρήση, αλλά και η ετήσια φορολογική βάση διευρύνθηκε κατά μέσο όρο κατά €

1,46 δις (η διεύρυνση αυτή αντιστοιχεί σε περίπου 1,2% του ΑΕΠ της χώρας). Το όφελος που προκύπτει για το ελληνικό Δημόσιο ανέρχεται σε ποσό € 400 εκ. ετησίως. Επίσης, οι παρατηρήσεις στις εκθέσεις των νόμιμων ελεγκτών ήταν τουλάχιστον € 165 εκ. χωρίς να λαμβάνονται υπ' όψιν τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις προς επιπλέον καταλογισμό, καθώς και οι μη ποσοτικοποιημένες παρατηρήσεις. Τόσο τα φορολογικά έσοδα είχαν ανοδική πορεία, αφού είτε πληρώνεται πρόσθετος φόρος εισοδήματος (κερδοφόρες επιχειρήσεις) είτε μειώνονται οι μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές (ζημιογόνες επιχειρήσεις), όσο και ο χρονικός ορίζοντας είσπραξης των φορολογικών εσόδων μειώνεται λόγω της συχνότητας των ετήσιων φορολογικών ελέγχων. Ακόμα, μειώνεται το κόστος του ελέγχου για την πολιτεία αφού μετακυλύετε στις ελεγχόμενες εταιρίες. Η μείωση της ανάγκης των εταιριών για "προβλέψεις" των φόρων των ανέλεγκτων χρήσεων, αφού είναι πλέον σε θέση να υπολογίζουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με μεγαλύτερη ακρίβεια στις οικονομικές καταστάσεις τους και η άμεση συμμόρφωση των εταιριών με συνέπεια να μην κινδυνεύουν από μελλοντικά πρόστιμα και προσαυξήσεις είναι ακόμα κάποια από τα οφέλη που προσφέρει το φορολογικό πιστοποιητικό. Τέλος, συμβάλλει στην ανάπτυξη πιο συνεπείς φορολογικής συνείδησης και στην παγίωση μιας σχέσης διαφάνειας μεταξύ ελεγχόμενων εταιριών και φορολογικών αρχών.

Επιπλέον, εκτός 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 εξοικείωση με τις φορολογικές διατάξεις και την επίτευξη υψηλού επιπέδου ποιότητας.

Συμπεραίνεται, λοιπόν, πως ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού αποτελεί ένα σημαντικό βήμα προς την κατεύθυνση εκσυγχρονισμού και σταθεροποίησης του φορολογικού μας συστήματος και επίτευξης διαφάνειας στους φορολογικούς ελέγχους των επιχειρήσεων.

Από την έρευνα της Ε.Λ.Τ.Ε(2016) προτάθηκαν και ορισμένες αλλαγές και βελτιώσεις για τον επανέλεγχο του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του, όπως η μείωση του χρόνου του δικαιώματος επανελέγχου, προκειμένου να δοθεί ισχυρό κίνητρο στις επιχειρήσεις να αποκτούν έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, η μετατροπή της πρακτικής επανελέγχου

από τρεις συνεχόμενες χρήσεις σε μία. Σε περίπτωση που διαπιστωθούν σημαντικές αποκλίσεις, βέβαια, ο επανέλεγχος θα πρέπει να επεκτείνεται και στις υπόλοιπες ανέλεγκτες χρήσεις και η αύξηση των δειγματοληπτικών ελέγχων.

Το φορολογικό πιστοποιητικό εφαρμόζεται και σε άλλες χώρες εκτός της Ελλάδας ως θεσμός απλώς υφίστανται διαφορές στην ονομασία ή στον τρόπο εφαρμογής του. Στην Τουρκία για τη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων εφαρμόζεται η πιστοποίηση του φόρου εισοδήματός τους, την οποία επιλέγουν να λάβουν ως μορφή φορολογικού ελέγχου για τις φορολογικές τους δηλώσεις. Οι επιχειρήσεις που επιλέγουν να ελεγχθούν από εξωτερικούς ελεγκτές θεωρείται ότι έχουν ελεγχθεί από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές της χώρας για τις αντίστοιχες χρήσεις και δεν υπόκεινται σε έλεγχο, παρά μόνο εάν προκύψουν γεγονότα, τα οποία χρειάζονται περαιτέρω έλεγχο. Ενώ, οι επιχειρήσεις που δεν έχουν πιστοποιηθεί θα εισάγονται σε λίστα προτεραιότητας προκειμένου να ελεγχθούν από τις φορολογικές αρχές (PwC, 2017).

Οι Ehsan et. al (2016) αναφέρουν ότι οι υπηρεσίες των εξωτερικών ελεγκτών αντικατοπτρίζουν την εξωτερική παρακολούθηση. Από έρευνα που διεξήχθη προκύπτει ότι δεν υπάρχει ένα σύνολο από παράγοντες που σχετίζονται με την απόφαση των εταιριών να χρησιμοποιούν εξωτερικούς ελεγκτές. Παρατηρείται ότι οι παράγοντες που σχετίζονται με αυτή την πρακτική διαφέρει μεταξύ των διάφορων σταδίων της οικονομικής ανάπτυξης. Επίσης, προκύπτει ότι υπάρχει η ανάγκη για εθελοντική υιοθέτηση παρόμοιων προτύπων για την εξωτερική παρακολούθηση.

Σύμφωνα με το νόμο περί Γενικών Διατάξεων και Φορολογικών Διαδικασιών, η Ινδονησία υιοθετεί ένα σύστημα αυτοαξιολόγησης, ώστε να παρέχεται στους φορολογούμενους το δικαίωμα να καθορίζουν, να υπολογίζουν και να πληρώνουν τους φόρους τους. Ωστόσο, ο Γενικός Διευθυντής Φόρων έχει την εξουσία να διεξάγει έλεγχο για να διαπιστώσει τη συμμόρφωση των φορολογούμενων και για άλλους σκοπούς. Ο έλεγχος των φορολογικών δηλώσεων συγκαταλέγεται στις κορυφαίες προτεραιότητες των φορολογικών αρχών και οι περιπτώσεις transfer pricing αποτελούν σημαντικό στοιχείο της απαίτησης φορολογικής δήλωσης (Mulyani, 2010).

Ο Munyoro (2018) επισημαίνει τη σημασία του πιστοποιητικού για τις μικρές επιχειρήσεις στην Ζιμπάμπουε. Στην έρευνα διαπιστώνεται ότι το πιστοποιητικό εκκαθάρισης φόρου συμβάλλει τόσο στην προώθηση των μικρών επιχειρήσεων όσο και

στη συνολική ανάπτυξη της χώρας. Συνιστάται μάλιστα το πιστοποιητικό αυτό να εκδίδεται και να εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις ανεξαρτήτως μεγέθους και νομικής μορφής. Επιπλέον, προτείνεται στο κράτος να παράσχει τα κατάλληλα κίνητρα και την κατάλληλη εκπαίδευση ώστε να ευαισθητοποιήσει τους πολίτες του, και κυρίως διοικήσεις των μικρών επιχειρήσεων, αφού 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 πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης είναι έγγραφο που εκδίδεται από τη φορολογική αρχή και συνήθως για να εκδοθεί προηγείται αίτηση του προσώπου του οποίου οι φορολογικές υποχρεώσεις είναι τακτοποιημένες ή έχει υπάρξει συμφωνία φορολογικής συμμόρφωσης με την αρμόδια αρχή έκδοσης του πιστοποιητικού. Στη χώρα υπάρχουν το πιστοποιητικό εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος και το πιστοποιητικό εκκαθάρισης του φόρου κεφαλαίου.

Ο Torgler (2003) επισημαίνει ότι το φορολογικό ηθικό συνεισφέρει στη καλύτερη κατανόηση του φόρου και κατ' επέκταση στη φορολογική συμμόρφωση. Τα στοιχεία της έρευνας δείχνουν ότι τα άμεσα δημοκρατικά δικαιώματα, το νομικό σύστημα και η εμπιστοσύνη στο κράτος έχουν θετική επίδραση στο φορολογικό ηθικό των ανθρώπων. Επίσης, σε μεγαλύτερη φορολογική συμμόρφωση οδηγεί και η συχνότητα και των φορολογικών ελέγχων.

Σύμφωνα με έρευνα που διεξήχθη στην Ουγκάντα (Musimenta et al., 2019) βρέθηκε ότι το φορολογικό ηθικό και το κόστος συμμόρφωσης συμβάλλουν στην φορολογική συμμόρφωση των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών της χώρας. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι τόσο το φορολογικό ηθικό, όσο και τα έξοδα διαχείρισης και διάφορα άλλα εξειδικευμένα έξοδα, ως διαστάσεις του κόστους συμμόρφωσης, σχετίζονται θετικά και ισχυρά με τη φορολογική συμμόρφωση. Επίσης, η εμπιστοσύνη στο κράτος και το υπάρχον νομικό σύστημα της Ουγκάντα συνδέονται θετικά με τη φορολογική συμμόρφωση. Τα ευρήματα αυτής της μελέτης είναι σημαντικά όχι μόνο σε επαγγελματικό και κρατικό επίπεδο, αλλά και σε ακαδημαϊκό. Σε ακαδημαϊκή διάσταση τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το κόστος συμμόρφωσης και το φορολογικό ηθικό είναι σημαντικοί παράγοντες πρόβλεψης της συμμόρφωσης με τη φορολογία των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Για το κράτος τα ευρήματα ήταν, επίσης, σημαντικά, διότι πρέπει να κατανοηθεί ότι οι δημόσιες δαπάνες οφείλουν να στοχεύουν κυρίως στην κάλυψη των αναγκών και επιθυμιών των φορολογούμενων.

Ο Ebimobowei (2013) θεωρεί ότι η εφαρμογή διάφορων προγραμμάτων φορολογικού ελέγχου έχει επιπτώσεις στη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων και των πολιτών στη Νιγηρία. Στη χώρα παρατηρούνται έντονα φαινόμενα φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, γι' αυτό το κράτος προσπαθεί να επιδείξει κάποιο βαθμό διαφάνειας και λογοδοσίας σχετικά με τα έσοδα που συγκεντρώνει και αξιοποιεί. Ακόμα, προσπαθεί να εφαρμόσει πιστά και δίκαια τους φορολογικούς νόμους χωρίς διακρίσεις. Σύμφωνα με έρευνα αποδείχτηκε ότι υπάρχει ισχυρή συσχέτιση μεταξύ των διάφορων τύπων φορολογικού ελέγχου και της φορολογικής συμμόρφωσης. Έτσι, ο φορολογικός έλεγχος είναι μία από τις στρατηγικές που πρέπει να ληφθούν απαραίτητως για την παγίωση της φορολογικής συμμόρφωσης και την πάταξη της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

Η εμπιστοσύνη των φορολογούμενων στα πρότυπα και στους φορείς είναι απίθανο να ενισχυθεί όταν υπάρχει αθέμιτη μεταχείριση από τις φορολογικές αρχές σε περίπτωση μη συμμόρφωσης. Όταν οι ίδιοι οι φορολογούμενοι αποσύρουν τη θέληση και τη συγκατάθεσή τους να είναι μέρος του φορολογικού συστήματος, η νομιμότητα του ίδιου του συστήματος είναι ευάλωτη. Έτσι, η μη συμμορφωμένες πράξεις τους πρέπει να συναντηθούν με τις ευθύνες των φορολογικών αρχών, οι οποίες όχι μόνο αναγνωρίζουν και ασχολούνται με τις παράνομες πράξεις, αλλά συγχρόνως εργάζονται, ώστε να επαναφέρουν κίνητρα συμμόρφωσης. (Braithwaite, 2002). Η πρόκληση για τους φορολογικούς διαχειριστές είναι να αντιμετωπίσουν τόσο τις παρόντες ατασθαλίες, όσο και να προωθήσουν τη συμμόρφωση και συμμετοχή στο φορολογικό σύστημα στο μέλλον.

Τέλος, οι Ebieri και Daberechi (2016) επισημαίνουν ότι υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ των φορολογικών αλλαγών και της οικονομικής ανάπτυξης της χώρας. Σύμφωνα με μελέτη, συνίσταται στους αρμόδιους φορολογικούς φορείς να διαδραματίζουν κύριο ρόλο σε οποιαδήποτε διαδικασία φορολογικής μεταρρύθμισης ώστε να διασφαλιστεί ένα ισχυρό φορολογικό σύστημα. Το κράτος οφείλει και αυτό να αναθεωρήσει τους παρωχημένους νόμους και τα διαδικασίες, προκειμένου να συμβαδίζουν με τον τρέχοντα μακροοικονομικό στόχο και να προωθήσει τη φορολογική ευθύνη. Ο επαρκής χρόνος και πόροι πρέπει να δεσμευτούν στη νομοθετική διαδικασία, ώστε οι φορολογικοί νόμοι να είναι εύκολα εφαρμόσιμοι. Τέλος, οι φορολογικές αρχές πρέπει να προσπαθήσουν να καλλιεργήσουν τη συνεργασία των επαγγελματικών φορέων που σχετίζονται με τα φορολογικά ζητήματα,

όπως οι εξωτερικοί ελεγκτές και οι φοροτεχνικοί σύμβουλοι εταιριών για να ελαχιστοποιηθεί το παρόν επίπεδο ανακρίβειας στις φορολογικές δηλώσεις.

3.3 Ερευνητικές Υποθέσεις

Από την βιβλιογραφική επισκόπηση διάφορων ερευνών και άρθρων προέκυψαν οι ακόλουθες υποθέσεις:

Υπόθεση H_1 : Υπάρχει θετική σχέση μεταξύ των πλεονεκτημάτων που παρέχει το φορολογικό πιστοποιητικό και της συμβολής του φορολογικού πιστοποιητικού.

Υπόθεση H_2 : Υπάρχει θετική σχέση μεταξύ των αλλαγών της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού και της συμβολής του φορολογικού πιστοποιητικού.

Υπόθεση H_3 : Υπάρχει θετική σχέση μεταξύ των αλλαγών του επανελέγχου του φορολογικού πιστοποιητικού και της συμβολής του φορολογικού πιστοποιητικού.

Κεφάλαιο 4: Μεθοδολογία της Έρευνας

4.1 Εισαγωγή

Το παρόν κεφάλαιο εστιάζει στην παρουσίαση του μεθοδολογικού σχεδιασμού της έρευνας. Αρχικά, περιγράφεται το δείγμα της έρευνας και παρουσιάζεται η δομή του ερωτηματολογίου. Στη συνέχεια παρουσιάζεται η μεθοδολογία στατιστικής ανάλυσης του ερωτηματολογίου και οι εξαρτημένες και ανεξάρτητες μεταβλητές της έρευνας. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την υπόδειξη των ερευνητικών υποθέσεων της.

4.2 Ερευνητικό Δείγμα

Το δείγμα αναφοράς της παρούσας έρευνας αποτέλεσαν οι φορολογικοί ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, της Δ.Ο.Υ. Κω και της Δ.Ο.Υ. Πρεβέζης. Τα δεδομένα συγκεντρώθηκαν μέσω του ερωτηματολογίου το οποίο στάλθηκε και διαμοιράστηκε μέσω διαδικτύου. Η διαδικασία συλλογής δεδομένων διεκπεραιώθηκε τον Φεβρουάριο του 2020 και διήρκησε περίπου ένα μήνα. Σε αυτό το χρονικό διάστημα δόθηκαν 104 απαντήσεις.

4.3 Ερωτηματολόγιο Έρευνας

Ένα από τα πιο διαδεδομένα εργαλεία για τη συλλογή δεδομένων σε μια έρευνα αποτελεί το ερωτηματολόγιο. Η συλλογή δεδομένων στην παρούσα έρευνα πραγματοποιήθηκε με τη μέθοδο του γραπτού ανώνυμου ερωτηματολογίου, αφού αποτελεί έναν εύκολο και γρήγορο τρόπο συγκέντρωσης δεδομένων από μεγάλο αριθμό πληθυσμού (Κυριαζή, 1999). Οι ερωτήσεις που παραθέτονται σε αυτό προέκυψαν έπειτα από βιβλιογραφική επισκόπηση.

Το ερωτηματολόγιο χωρίζεται σε πέντε ενότητες. Η πρώτη ενότητα περιλαμβάνει ερωτήσεις πολλαπλής επιλογής και οι υπόλοιπες ενότητες περιλαμβάνουν ερωτήσεις βαθμονόμησης με την κάθε δήλωση να είναι της μορφής: «Καθόλου», «Λίγο», «Αρκετά», «Πολύ» και «Πάρα πολύ».

Αρχικά, η πρώτη ενότητα αποτελείται από πέντε (5) ερωτήσεις οι οποίες αφορούν τα δημογραφικά στοιχεία των συμμετεχόντων στην έρευνα. Συγκεκριμένα εξετάζεται το φύλο, η ηλικία, το μορφωτικό επίπεδο, τα έτη εμπειρίας στο ελεγκτικό αντικείμενο και τα έτη εμπειρίας στην εφαρμογή του φορολογικού ελέγχου.

Στη συνέχεια ακολουθεί η δεύτερη ενότητα, η οποία αποτελείται από τέσσερις (4) ερωτήσεις και εξετάζεται η συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού. Διερευνάται ο βαθμός στον οποίο το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει στη δημιουργία ενός σταθερού φορολογικού συστήματος, ο βαθμός όπου το φορολογικό πιστοποιητικό ενισχύσει τη φορολογική συνείδηση και αν το πιστοποιητικό αυτό συμβάλλει στην αύξηση των Δημοσίων εσόδων και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Η τρίτη ενότητα του ερωτηματολογίου αποτελείται από εννιά (9) ερωτήσεις όπου αναλύονται τα οφέλη που προσφέρει το φορολογικό πιστοποιητικό. Ειδικότερα, εξετάζεται εάν το φορολογικό πιστοποιητικό βελτιώνει την περαίωση των εργασιών, δημιουργεί ένα πλαίσιο εμπιστοσύνης μεταξύ των επιχειρήσεων και των φορολογικών αρχών, βοηθάει τις επιχειρήσεις να υπολογίζουν με μεγαλύτερη ακρίβεια τις ταμειακές τους ανάγκες, τις βοηθάει να συμμορφώνονται άμεσα, συμβάλλει στην έγκαιρη διόρθωση των λαθών τους και συμβάλλει στην κατάρτιση ενός πιο αξιόπιστου προγράμματος μελλοντικών ταμειακών ροών για το κράτος. Επιπλέον, εξετάζεται ο βαθμός στον οποίο μετά την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού οι επιχειρήσεις προσελκύουν περισσότερους επενδυτές, ο βαθμός όπου το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει στην αύξηση της αξιοπιστίας ενός επαγγελματία λογιστή και δημιουργεί υγιή ανταγωνισμό.

Έπειτα, ακολουθεί η τέταρτη ενότητα η οποία αποτελείται από επτά (7) ερωτήσεις και διερευνώνται οι προτάσεις και βελτιώσεις της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού, Πιο συγκεκριμένα, εξετάζεται ο βαθμός στον οποίο πρέπει να είναι υποχρεωτικό το φορολογικό πιστοποιητικό για τις μεγάλες, μεσαίες και μικρές επιχειρήσεις και ο βαθμός όπου οι επιχειρήσεις πρέπει να επωμίζονται το κόστος της φορολογικής τους συμμόρφωσης. Επιπλέον, διερωτάται εάν η διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού χρειάζεται να γίνει πιο λεπτομερής και αν πρέπει να γίνονται συχνότεροι και πιο στοχευμένοι φορολογικοί έλεγχοι.

Τέλος, το ερωτηματολόγιο ολοκληρώνεται με την πέμπτη ενότητα που αποτελείται από πέντε (5) ερωτήσεις και διερωτώνται οι προτάσεις και βελτιώσεις του επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές. Εξετάζεται εάν θα πρέπει να γίνεται επανελέγχος από τις φορολογικές αρχές σε επιχειρήσεις που έχουν λάβει έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη και αν ο επανελέγχος του φορολογικού πιστοποιητικού οφείλει να εξαρτάται από το ύψος των λογιστικών διαφορών. Επίσης, εξετάζεται εάν θα πρέπει να μειωθεί ο χρόνος του δικαιώματος επανελέγχου, εάν θα πρέπει να αυξηθεί ο αριθμός των δειγματοληπτικών επανελέγχων και αν θα ήταν αναγκαίο να υφίσταται

καλύτερη φορολογική αντιμετώπιση, εφόσον δεν προκύπτουν διαφορές στον επανέλεγχο.

4.4 Μέθοδος Στατιστικής Ανάλυσης

Ο υπολογισμός στατιστικών μεγεθών, όπως οι μέσοι όροι, οι συχνότητες, οι διακυμάνσεις, κ.ά. είναι η πιο διαδεδομένη και συνηθισμένη ανάλυση στοιχείων που έχουν συλλεχθεί από μελέτες και έρευνες. Η στατιστική ανάλυση εφαρμόζεται τόσο για ποσοτικά, όσο και για ποιοτικά στοιχεία. Στην παρούσα μελέτη χρησιμοποιήθηκε, ως στατιστικό εργαλείο, η Περιγραφική Στατιστική, η οποία έχει ως σκοπό την ποσοτικοποίηση των πρωτογενών δεδομένων του ερωτηματολογίου, την συνοπτική και περιεκτική παρουσίασή τους και τη συγκεντρωτική ταξινόμησή τους. Στην εργασία χρησιμοποιήθηκαν πίνακες συχνοτήτων και γραφήματα (ραβδογράμματα) για την παρουσίαση των δεδομένων.

Για την στατιστική ανάλυση και επεξεργασία των αποτελεσμάτων χρησιμοποιήθηκε το λογισμικό πρόγραμμα SPSS v. 25 και το Microsoft Excel. Αρχικά, όλες οι ερωτήσεις και οι απαντήσεις του ερωτηματολογίου καταγράφηκαν στο Microsoft Excel και ύστερα περάστηκαν και κωδικοποιήθηκαν στο πρόγραμμα SPSS, προκειμένου να επεξεργαστούν και να αναλυθούν. Επιπλέον, για την παρουσίαση των δεδομένων χρησιμοποιήθηκε η περιγραφική στατιστική, όπου τα αποτελέσματα της έρευνας παρουσιάστηκαν με την μορφή πινάκων και διαγραμμάτων. Ακόμα, στην περίπτωση των ποιοτικών μεταβλητών βρέθηκε και ο μέσος όρος, ως συνοπτικό μέτρο κεντρικής τάσης των απαντήσεων, ώστε να περιγραφτούν τα αποτελέσματα και να δημιουργηθεί μια πιο κατανοητή εικόνα αυτών.

Στη συνέχεια από τη δεύτερη έως την πέμπτη ενότητα δημιουργήθηκαν οι μεταβλητές της παρούσας έρευνας οι οποίες διαχωρίστηκαν σε «εξαρτημένες» και «ανεξάρτητες».

Ειδικότερα, οι μεταβλητές της έρευνας είναι οι παρακάτω:

- Η «Συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού» είναι η εξαρτημένη μεταβλητή (V_1)
- Τα «Οφέλη του φορολογικού πιστοποιητικού» είναι η πρώτη ανεξάρτητη μεταβλητή (V_2)
- Οι «Αλλαγές της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού» είναι η δεύτερη ανεξάρτητη μεταβλητή (V_3)
- Οι «Αλλαγές του επανελέγχου του φορολογικού πιστοποιητικού» είναι η τρίτη ανεξάρτητη μεταβλητή (V_4)

Επίσης, εξετάστηκε η αξιοπιστία των μεταβλητών μέσω του δείκτη Cronbach Alpha και η συσχέτιση τους μέσω του δείκτη Pearson, Τέλος, παρουσιάστηκαν τα αποτελέσματα της ανάλυσης πολλαπλής παλινδρόμησης.

Κεφάλαιο 5: Περιγραφικά Αποτελέσματα της έρευνας

5.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται με αναλυτικό τρόπο η περιγραφή των αποτελεσμάτων της έρευνας. Η σειρά παρουσίασης είναι αντίστοιχη με τη σειρά που παρατέθηκαν οι ερωτήσεις στο ερωτηματολόγιο. Στη συνέχεια παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από την ανάλυση αξιοπιστίας, την ανάλυση συσχετίσεων και στο τέλος τα αποτελέσματα της ανάλυσης πολλαπλής παλινδρόμησης. Κατά την περιγραφή των αποτελεσμάτων εμφανίζεται ο μέσος όρος, ως συνοπτικό μέτρο κεντρικής τάσης των απαντήσεων των ερωτηθέντων του δείγματος.

5.2 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων Περιγραφικής Στατιστικής

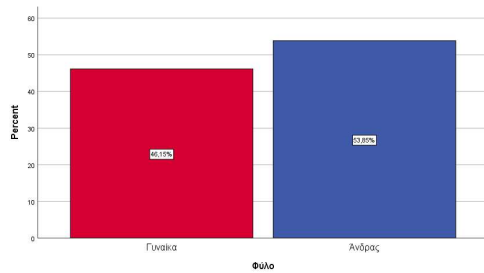
Η πρώτη ενότητα αποτελείται από τις ερωτήσεις 1 έως 5 όπου αναφέρονται τα δημογραφικά στοιχεία των συμμετεχόντων στην έρευνα. Συγκεκριμένα με την ερώτηση 1 εξετάζεται το φύλο των ερωτηθέντων. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 5 : Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 1

Φύλο

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Γυναίκα	48	46,2	46,2	46,2
	Άνδρας	56	53,8	53,8	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρείται ότι το δείγμα της έρευνας αποτελείται από 48 γυναίκες (46,2%) και 56 άνδρες (53,8%).



Γράφημα 1: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 1

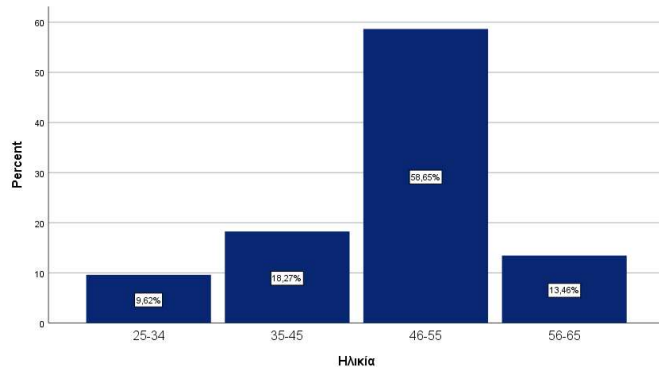
Με την ερώτηση 2 διερωτάται η ηλικία των ατόμων που κλήθηκαν να απαντήσουν στο ερωτηματολόγιο. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 6: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 2

Ηλικία

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 25-34	10	9,6	9,6	9,6
35-45	19	18,3	18,3	27,9
46-55	61	58,7	58,7	86,5
56-65	14	13,5	13,5	100,0
Total	104	100,0	100,0	

Από τον Πίνακα προκύπτει ότι το μεγαλύτερο ποσοστό (58,7%), δηλαδή οι 61 ερωτηθέντες από τους 104 έχουν ηλικία από 46 έως 55 έτη. Το 18,3% έχει ηλικία από 35 έως 45 έτη, το 13,5% έχει ηλικία από 56 έως 65 έτη και μόλις το 9,6%, δηλαδή 10 άτομα έχουν ηλικία από 25 έως 34 έτη. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 2: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 2

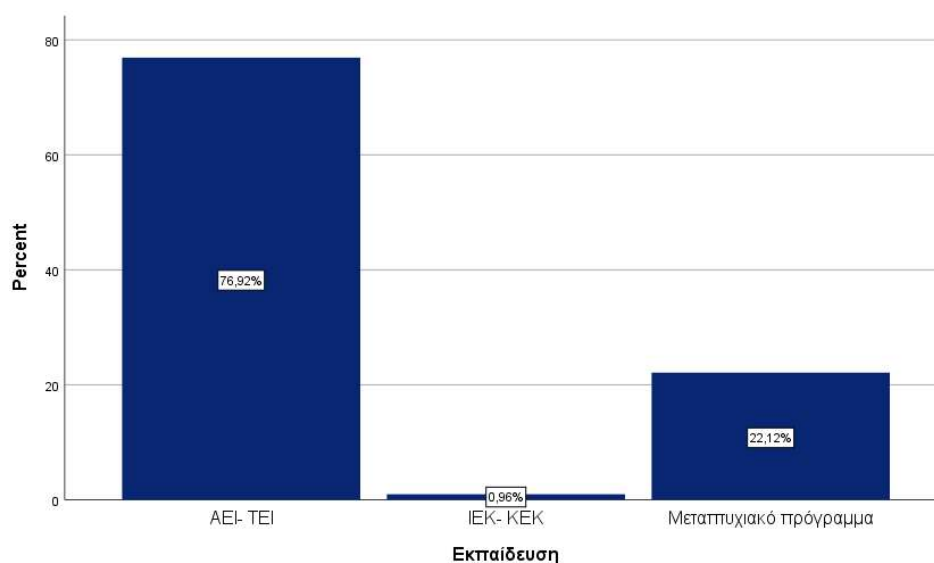
Η ερώτηση 3 διερευνά το μορφωτικό επίπεδο των ερωτηθέντων. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 7 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 3

Εκπαίδευση

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AEI- TEI	80	76,9	76,9	76,9
	IEK- ΚΕΚ	1	1,0	1,0	77,9
	Μεταπτυχιακό πρόγραμμα	23	22,1	22,1	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Όπως φαίνεται από τον πίνακα το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτηθέντων (76,9%), δηλαδή οι 80 από τους 104 έχουν αποφοιτήσει από ΑΕΙ ή ΤΕΙ. Οι 23 από τους 104 (22,1%) έχουν παρακολουθήσει κάποιο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα, ενώ μόλις το (1%) έχει αποφοιτήσει από ΙΕΚ ή ΚΕΚ. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 3: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 3

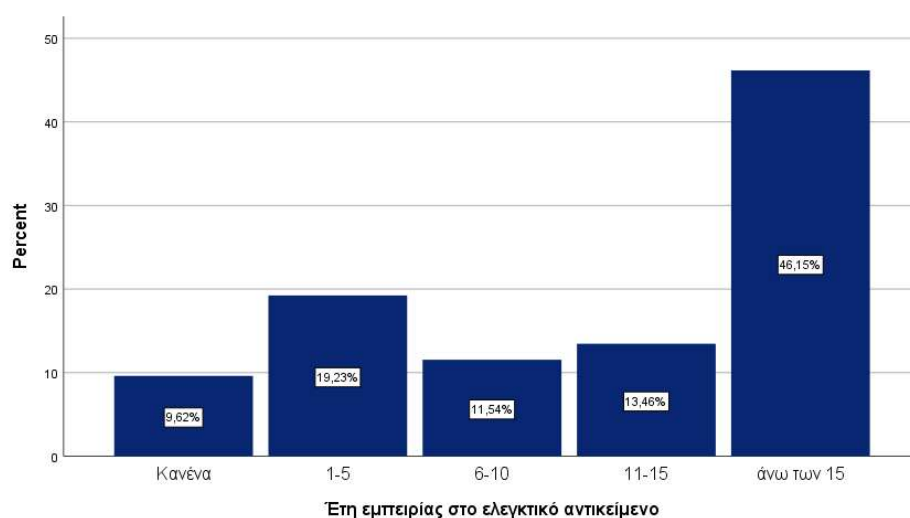
Στην ερώτηση 4 εξετάζεται η εμπειρία των ερωτηθέντων στο ελεγκτικό αντικείμενο. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 8 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 4

Έτη εμπειρίας στο ελεγκτικό αντικείμενο

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Κανένα	10	9,6	9,6	9,6
	1-5	20	19,2	19,2	28,8
	6-10	12	11,5	11,5	40,4
	11-15	14	13,5	13,5	53,8
	άνω των 15	48	46,2	46,2	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Από τον πίνακα προκύπτει ότι οι περισσότεροι ερωτηθέντες (46,2%), δηλαδή οι 48 στους 104 έχουν πολυετή εμπειρία, συγκεκριμένα παραπάνω από 15 έτη. Επίσης, το 19,2% έχει εμπειρία μόνο 1 έως 5 έτη, το 13,5% έχει 11 έως 15 έτη, το 11,5% έχει 6 έως 10 έτη και μόλις οι 10 στους 104 (9,6%) δεν έχουν καθόλου εμπειρία. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 4: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 4

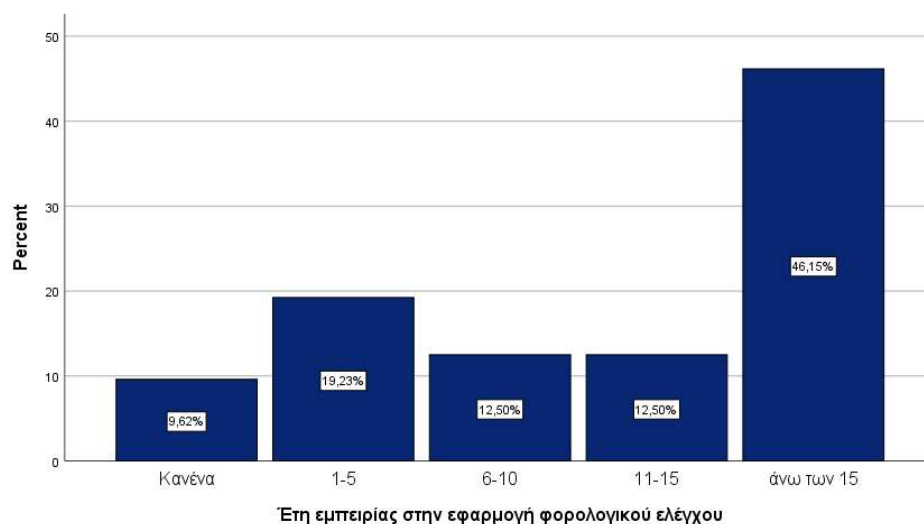
Στην ερώτηση 5 εξετάζεται η εμπειρία των ερωτηθέντων στην εφαρμογή φορολογικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 9 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 5

Έτη εμπειρίας στην εφαρμογή φορολογικού ελέγχου

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Κανένα	10	9,6	9,6	9,6
	1-5	20	19,2	19,2	28,8
	6-10	13	12,5	12,5	41,3
	11-15	13	12,5	12,5	53,8
	άνω των 15	48	46,2	46,2	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Από τον πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό (46,2%), δηλαδή οι 48 στους 104 έχει πολυετή εμπειρία, συγκεκριμένα παραπάνω από 15 έτη. Επίσης, το 19,2% έχει εμπειρία μόνο 1 έως 5 έτη, οι 13 στους 104 (12,5%) έχουν εμπειρία 6 έως 10 έτη, οι 13 στους 104 (12,5%) έχουν και μόλις οι 10 στους 104 (9,6%) δεν έχουν καθόλου εμπειρία. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 5: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 5

Στη συνέχεια ακολουθεί η δεύτερη ενότητα, η οποία αποτελείται από τις ερωτήσεις 6 έως 9 όπου αναλύεται η συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού.

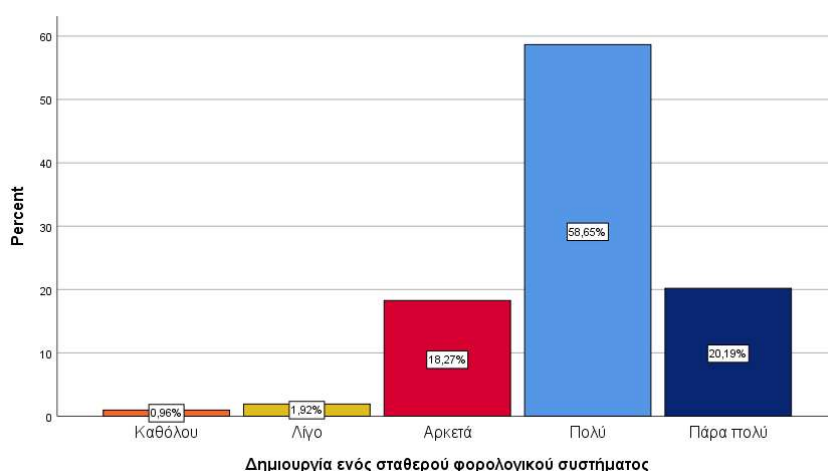
Με την ερώτηση 6 αξιολογείται ο βαθμός που συμβάλλει το πιστοποιητικό στη δημιουργία ενός σταθερού φορολογικού συστήματος. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 10 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 6

Δημιουργία ενός σταθερού φορολογικού συστήματος

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	1	1,0	1,0	1,0
	Λίγο	2	1,9	1,9	2,9
	Αρκετά	19	18,3	18,3	21,2
	Πολύ	61	58,7	58,7	79,8
	Πάρα πολύ	21	20,2	20,2	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρείται ότι οι περισσότεροι (58,7%) θεωρούν ότι το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει πολύ στη δημιουργία ενός σταθερού φορολογικού συστήματος. Το 20,2% πιστεύει ότι το πιστοποιητικό συμβάλλει πάρα πολύ στη δημιουργία ενός σταθερού φορολογικού συστήματος, το 18,3% πιστεύει ότι συμβάλλει αρκετά, ενώ μόλις το 1,9% πιστεύει ότι συμβάλλει λίγο και το 1% ότι δεν συμβάλλει καθόλου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 6: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 6

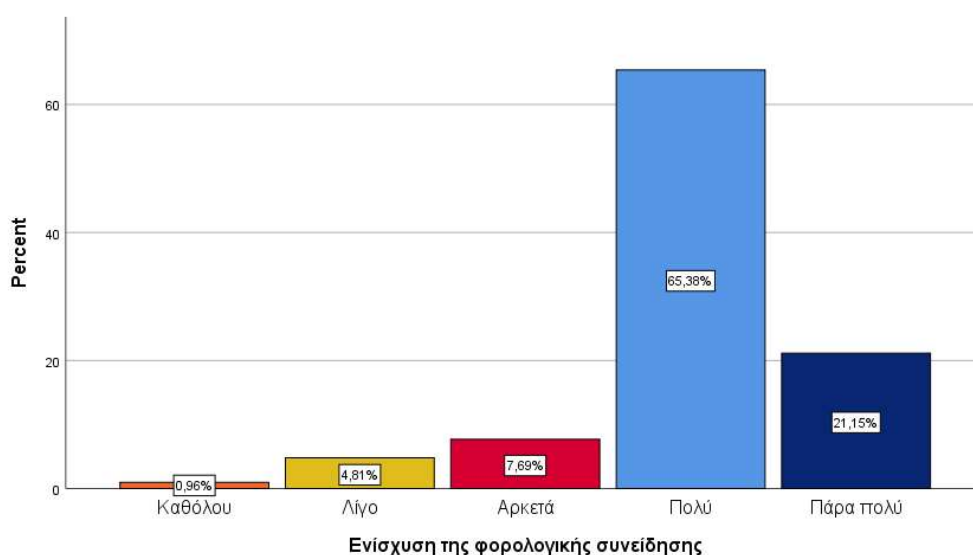
Η ερώτηση 7 εξετάζει τον βαθμό που το φορολογικό πιστοποιητικό ενισχύει τη φορολογική συνείδηση. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 11: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 7

Ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	1	1,0	1,0	1,0
	Λίγο	5	4,8	4,8	5,8
	Αρκετά	8	7,7	7,7	13,5
	Πολύ	68	65,4	65,4	78,8
	Πάρα πολύ	22	21,2	21,2	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα το μεγαλύτερο ποσοστό (65,4%) θεωρεί ότι το φορολογικό πιστοποιητικό ενισχύει πολύ τη φορολογική συνείδηση, το 21,2% θεωρεί ότι την ενισχύει πάρα πολύ, το 7,7% θεωρεί ότι την ενισχύει αρκετά, το 4,8% θεωρεί ότι την ενισχύει λίγο και μόνο το 1% πιστεύει ότι δεν την ενισχύει καθόλου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 7: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 7

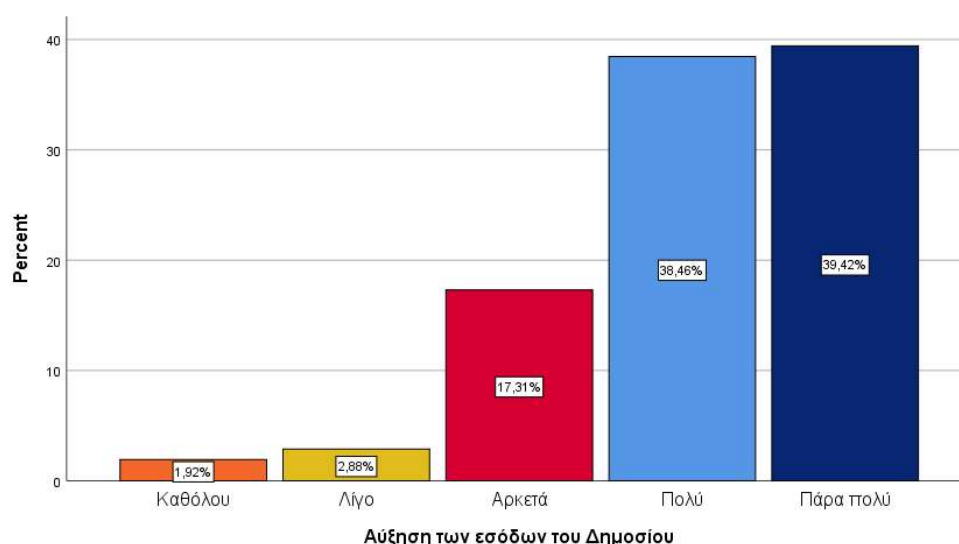
Η ερώτηση 8 εξετάζει τον βαθμό που το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει στην αύξηση των Δημοσίων εσόδων. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 12: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 8

Αύξηση των εσόδων του Δημοσίου

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	2	1,9	1,9	1,9
	Λίγο	3	2,9	2,9	4,8
	Αρκετά	18	17,3	17,3	22,1
	Πολύ	40	38,5	38,5	60,6
	Πάρα πολύ	41	39,4	39,4	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι οι 41 στους 104 πιστεύουν ότι το πιστοποιητικό αυξάνει πάρα πολύ τα έσοδα του Δημοσίου, οι 40 πιστεύουν ότι τα αυξάνει πολύ και οι 18 ότι τα αυξάνει αρκετά. Ενώ, μόλις οι 3 πιστεύουν ότι συμβάλλει λίγο στην αύξηση τους και οι 2 ότι δεν συμβάλλει καθόλου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 8: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 8

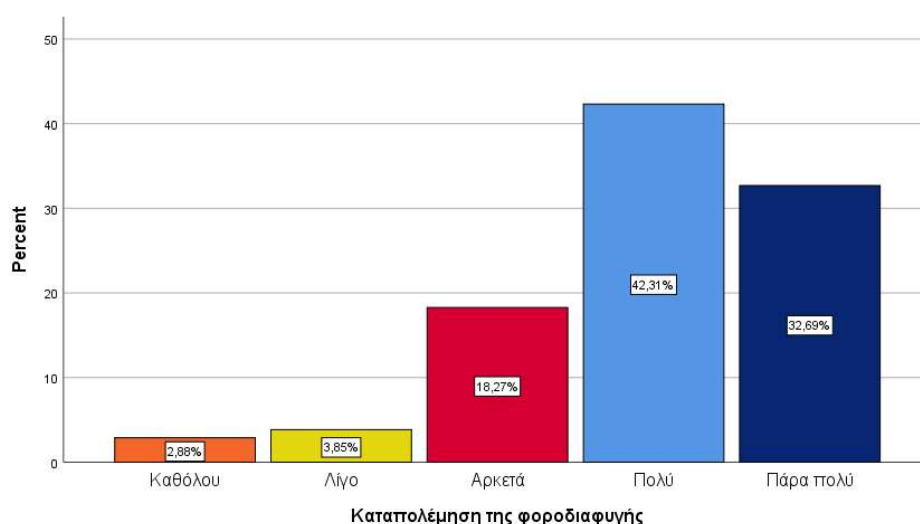
Η ερώτηση 9 εξετάζει τον βαθμό στον οποίο συμβάλλει το φορολογικό πιστοποιητικό στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 13 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 9

Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	3	2,9	2,9	2,9
	Λίγο	4	3,8	3,8	6,7
	Αρκετά	19	18,3	18,3	25,0
	Πολύ	44	42,3	42,3	67,3
	Πάρα πολύ	34	32,7	32,7	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Όπως προκύπτει από το πίνακα το μεγαλύτερο ποσοστό (42,3%) πιστεύει ότι το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει πολύ στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, το 32,7% θεωρεί ότι συμβάλλει πάρα πολύ, το 18,3% πιστεύει ότι συμβάλλει αρκετά, το 3,8% ότι συμβάλλει λίγο και το 2,9% ότι δεν συμβάλλει καθόλου στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 9: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 9

Συγκεντρωτικά οι Μέσοι Όροι για τη δεύτερη ενότητα του ερωτηματολογίου, «Συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού», παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 14 : Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής 2^{ης} ενότητας (ερωτήσεις 6-9)

Ερωτήσεις	Μέσος Όρος
6. Δημιουργία ενός σταθερού φορολογικού συστήματος	3,9519
7. Ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης	4,0096
8. Αύξηση των εσόδων του Δημοσίου	4,1058
9. Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής	3,9808

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι η συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού συσχετίζεται περισσότερο με την «ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης» και με την «αύξηση των Δημοσίων εσόδων». Αντίθετα, σχετίζεται σε μικρότερο βαθμό με την «δημιουργία ενός σταθερού φορολογικού συστήματος» και με την «καταπολέμηση της φοροδιαφυγής».

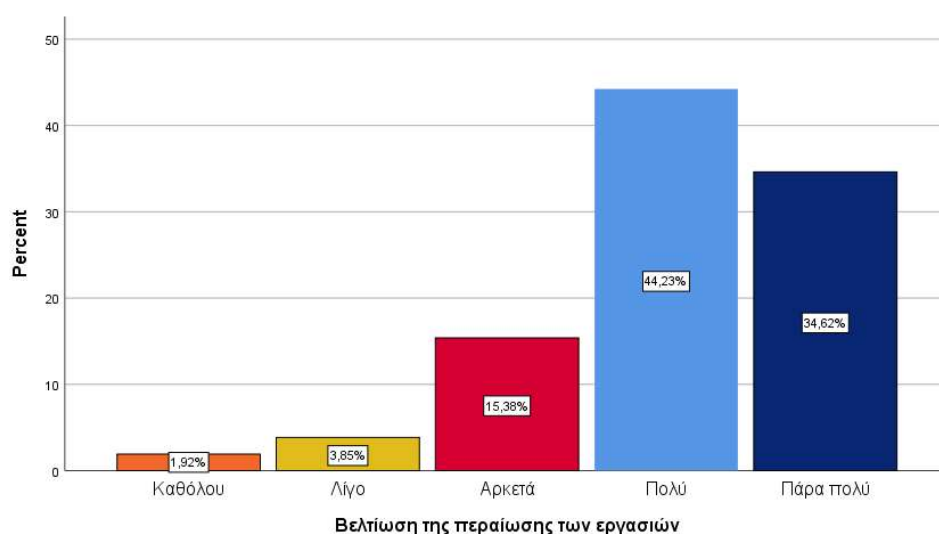
Η Τρίτη ενότητα αποτελείται από τις ερωτήσεις 10 έως 18, όπου αναλύονται τα οφέλη του φορολογικού πιστοποιητικού. Η ερώτηση 10 εξετάζει το βαθμό στον οποίο το φορολογικό πιστοποιητικό βελτιώνει την περαίωση των εργασιών. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 15 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 10

Βελτίωση της περαίωσης των εργασιών

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	2	1,9	1,9	1,9
	Λίγο	4	3,8	3,8	5,8
	Αρκετά	16	15,4	15,4	21,2
	Πολύ	46	44,2	44,2	65,4
	Πάρα πολύ	36	34,6	34,6	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Από τον πίνακα φαίνεται ότι οι περισσότεροι (44,2%) πιστεύουν ότι το φορολογικό πιστοποιητικό βελτιώνει πολύ την περαίωση των εργασιών, το 34,6% πιστεύει ότι τη βελτιώνει πάρα πολύ, το 15,4% πιστεύει ότι τη βελτιώνει αρκετά, το 3,8% ότι τη βελτιώνει λίγο, ενώ το 1,9% θεωρεί ότι δεν βελτιώνει καθόλου την περαίωση των εργασιών. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 10: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 10

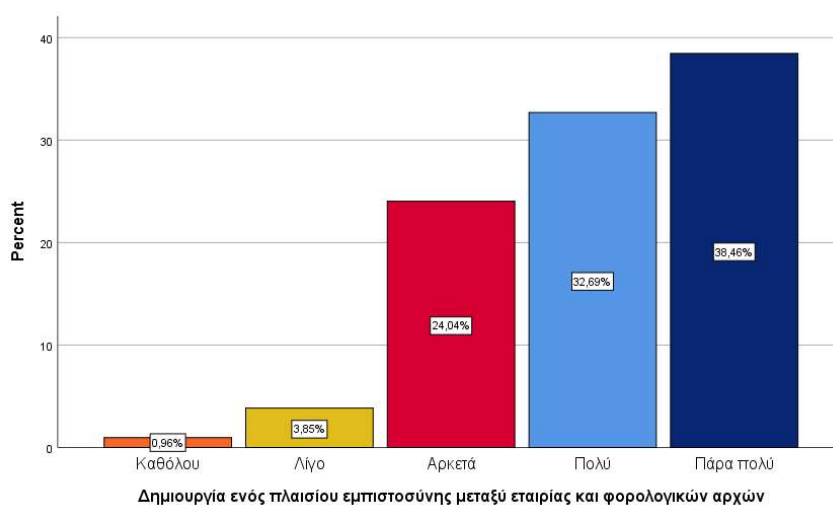
Με την ερώτηση 11 αξιολογείται αν το φορολογικό πιστοποιητικό δημιουργεί ένα πλαίσιο εμπιστοσύνης μεταξύ εταιρίας και φορολογικών αρχών. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 16 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 11

Δημιουργία ενός πλαισίου εμπιστοσύνης μεταξύ εταιρίας και φορολογικών αρχών

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	1	1,0	1,0	1,0
	Λίγο	4	3,8	3,8	4,8
	Αρκετά	25	24,0	24,0	28,8
	Πολύ	34	32,7	32,7	61,5
	Πάρα πολύ	40	38,5	38,5	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι το μεγαλύτερο ποσοστό (38,5%) θεωρεί ότι το φορολογικό πιστοποιητικό δημιουργεί πάρα πολύ ένα πλαίσιο εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικών αρχών και εταιρίας, το 32,7% θεωρεί ότι συμβάλλει πολύ στη δημιουργία ενός πλαισίου εμπιστοσύνης, το 24% θεωρεί ότι συμβάλλει αρκετά, το 3,8% πιστεύει ότι συμβάλλει λίγο και το 1% πιστεύει ότι δεν συμβάλλει καθόλου στη δημιουργία. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 11: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 11

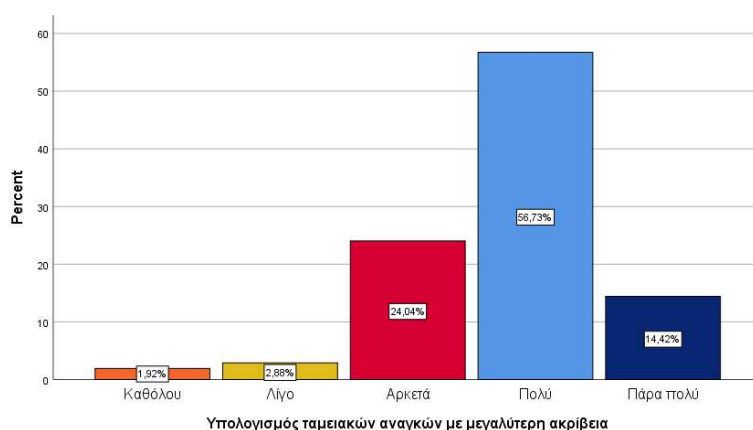
Με την ερώτηση 12 εξετάζεται αν το φορολογικό πιστοποιητικό βοηθάει τις επιχειρήσεις να υπολογίσουν με μεγαλύτερη ακρίβεια τις ταμειακές τους ανάγκες. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 17 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 12

Υπολογισμός ταμειακών αναγκών με μεγαλύτερη ακρίβεια

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	2	1,9	1,9	1,9
	Λίγο	3	2,9	2,9	4,8
	Αρκετά	25	24,0	24,0	28,8
	Πολύ	59	56,7	56,7	85,6
	Πάρα πολύ	15	14,4	14,4	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα οι περισσότεροι ερωτηθέντες (56,7%) υποστηρίζουν ότι το φορολογικό πιστοποιητικό βοηθάει πολύ τις επιχειρήσεις να υπολογίζουν με μεγαλύτερη ακρίβεια τις ταμειακές τους ανάγκες, οι 25 στους 104 (24%) θεωρούν ότι βοηθάει αρκετά στον υπολογισμό των ταμειακών τους αναγκών, το 14,4% θεωρεί ότι βοηθάει πάρα πολύ, το 2,9% πιστεύει ότι βοηθάει λίγο, ενώ, το 1,9% θεωρεί ότι δεν βοηθάει καθόλου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 12: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 12

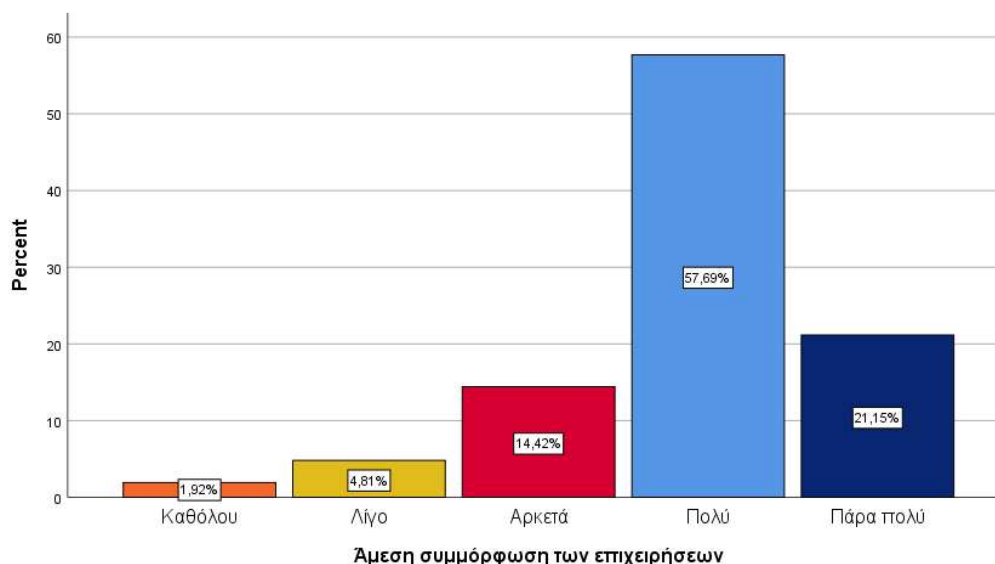
Η ερώτηση 13 εξετάζει αν το φορολογικό πιστοποιητικό βοηθάει τις επιχειρήσεις να συμμορφώνονται άμεσα. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 18 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 13

Άμεση συμμόρφωση των επιχειρήσεων

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	2	1,9	1,9	1,9
	Λίγο	5	4,8	4,8	6,7
	Αρκετά	15	14,4	14,4	21,2
	Πολύ	60	57,7	57,7	78,8
	Πάρα πολύ	22	21,2	21,2	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Από τον πίνακα προκύπτει ότι το 57,7% υποστηρίζει ότι το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει πολύ στην άμεση συμμόρφωση των επιχειρήσεων, το 21,2% θεωρεί ότι συμβάλλει πάρα πολύ, το 14,4% θεωρεί ότι συμβάλλει αρκετά, το 4,8% θεωρεί ότι συμβάλλει λίγο, ενώ, το μικρότερο ποσοστό (1,9%) πιστεύει ότι δεν συμβάλλει καθόλου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 13: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 13

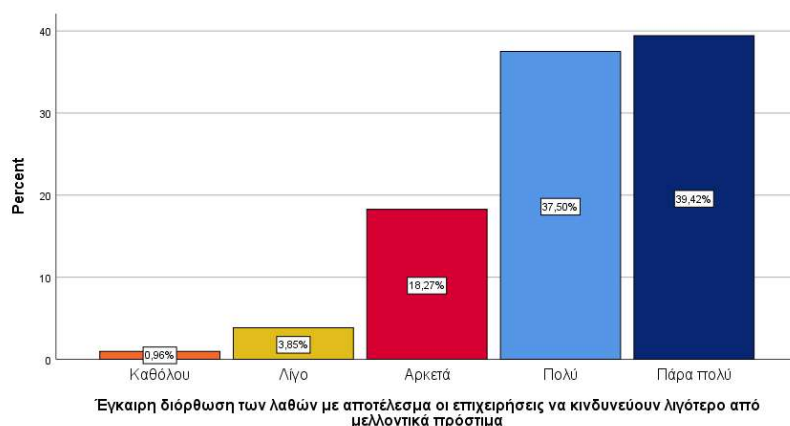
Η ερώτηση 14 εξετάζει αν το φορολογικό πιστοποιητικό βοηθάει τις επιχειρήσεις να προβαίνουν στην έγκαιρη διόρθωση των λαθών με αποτέλεσμα να κινδυνεύουν λιγότερο από μελλοντικά πρόστιμα. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 19 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 14

Έγκαιρη διόρθωση των λαθών με αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις να κινδυνεύουν λιγότερο από μελλοντικά πρόστιμα

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	1	1,0	1,0	1,0
	Λίγο	4	3,8	3,8	4,8
	Αρκετά	19	18,3	18,3	23,1
	Πολύ	39	37,5	37,5	60,6
	Πάρα πολύ	41	39,4	39,4	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι οι περισσότεροι (39,4%) πιστεύουν ότι το πιστοποιητικό βοηθάει πάρα πολύ στην έγκαιρη διόρθωση των λαθών, το 37,5% πιστεύει ότι βοηθάει πολύ, το 18,3% πιστεύει ότι βοηθάει αρκετά, το 3,8% ότι συμβάλλει λίγο στην έγκαιρη διόρθωση των λαθών και το 1% ότι δεν βοηθάει καθόλου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 14: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 14

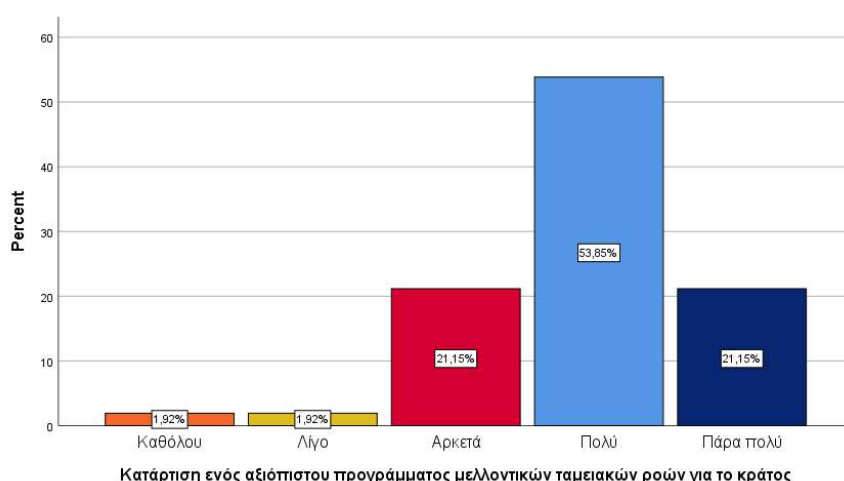
Με την ερώτηση 15 αξιολογείται αν το φορολογικό πιστοποιητικό βοηθάει στην κατάρτιση ενός πιο αξιόπιστου προγράμματος μελλοντικών ταμειακών ροών για το κράτος. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 20 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 15

Κατάρτιση ενός αξιόπιστου προγράμματος μελλοντικών ταμειακών ροών για το κράτος

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	2	1,9	1,9	1,9
	Λίγο	2	1,9	1,9	3,8
	Αρκετά	22	21,2	21,2	25,0
	Πολύ	56	53,8	53,8	78,8
	Πάρα πολύ	22	21,2	21,2	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα παραπάνω από τους μισούς ερωτηθέντες (53,8%) υποστηρίζουν ότι το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει στην κατάρτιση ενός πιο αξιόπιστου προγράμματος μελλοντικών ταμειακών ροών για το κράτος, το 21,2% θεωρεί ότι συμβάλλει πάρα πολύ, το άλλο 21,2% θεωρεί ότι συμβάλλει αρκετά, το 1,9% πιστεύει ότι συμβάλλει λίγο, ενώ, το υπόλοιπο 1,9% θεωρεί ότι δεν συμβάλλει καθόλου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 15: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 15

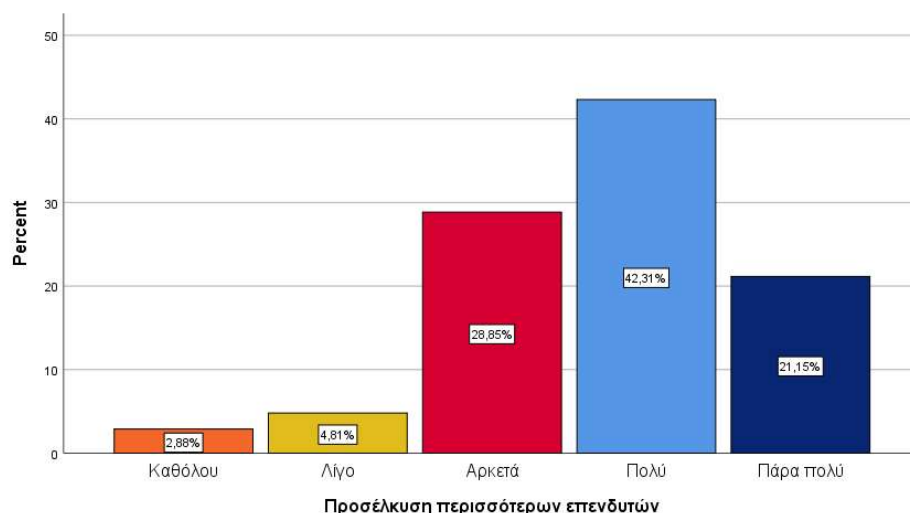
Η ερώτηση 16 εξετάζει σε ποιο βαθμό μετά την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού οι επιχειρήσεις προσελκύουν περισσότερους επενδυτές. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 21 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 16

Προσέλκυση περισσότερων επενδυτών

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	3	2,9	2,9	2,9
	Λίγο	5	4,8	4,8	7,7
	Αρκετά	30	28,8	28,8	36,5
	Πολύ	44	42,3	42,3	78,8
	Πάρα πολύ	22	21,2	21,2	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Από τον παραπάνω πίνακα το μεγαλύτερο ποσοστό (42,3%) πιστεύει πολύ ότι μετά την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού προσελκύνονται περισσότεροι επενδυτές. Το 28,8% πιστεύει αρκετά ότι μετά την έκδοσή του προσελκύνονται περισσότεροι επενδυτές, το 21,2% πιστεύει πάρα πολύ ότι προσελκύνονται περισσότεροι επενδυτές. Ενώ, το μικρότερο ποσοστό (2,9%) δεν θεωρεί καθόλου ότι μετά την έκδοσή του προσελκύνονται περισσότεροι επενδυτές. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 16: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 16

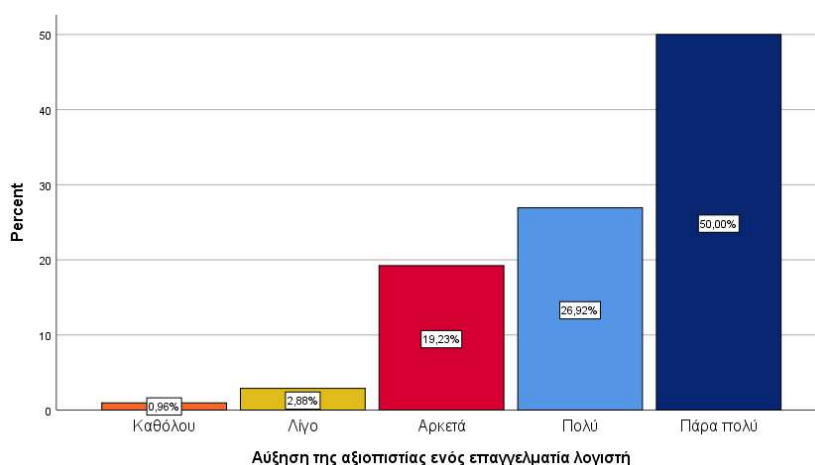
Με την ερώτηση 17 εξετάζεται ο βαθμός στον οποίο το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει στην αύξηση της αξιοπιστίας ενός επαγγελματία λογιστή. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 22 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 17

Αύξηση της αξιοπιστίας ενός επαγγελματία λογιστή

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	1	1,0	1,0	1,0
	Λίγο	3	2,9	2,9	3,8
	Αρκετά	20	19,2	19,2	23,1
	Πολύ	28	26,9	26,9	50,0
	Πάρα πολύ	52	50,0	50,0	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα σχεδόν οι μισοί ερωτηθέντες (50%) πιστεύουν ότι το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει πάρα πολύ στην αύξηση της αξιοπιστίας ενός επαγγελματία λογιστή. Το 26,9% πιστεύει ότι συμβάλλει πολύ στην αξιοπιστία του, το 19,2% ότι συμβάλλει αρκετά. Ενώ, το 2,9% θεωρεί ότι συμβάλλει λίγο και το 1% ότι δεν συμβάλλει καθόλου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 17: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 17

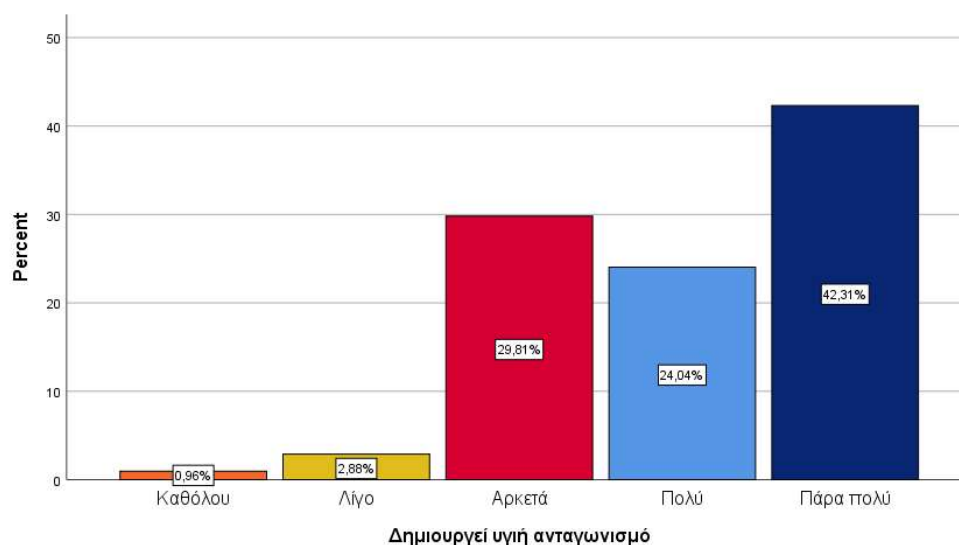
Τέλος, η ερώτηση 18 εξετάζει τον βαθμό όπου το φορολογικό πιστοποιητικό δημιουργεί υγιή ανταγωνισμό. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 23 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 18

Δημιουργεί υγιή ανταγωνισμό

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	1	1,0	1,0	1,0
	Λίγο	3	2,9	2,9	3,8
	Αρκετά	31	29,8	29,8	33,7
	Πολύ	25	24,0	24,0	57,7
	Πάρα πολύ	44	42,3	42,3	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Από τον πίνακα προκύπτει ότι οι 44 στους 104 (42,3%) υποστηρίζουν ότι το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει πάρα πολύ στην δημιουργία υγιούς ανταγωνισμού, το 29,8% πιστεύει ότι συμβάλλει αρκετά στη δημιουργία του, το 24% ότι συμβάλλει πολύ, το 2,9% ότι συμβάλλει λίγο, ενώ, μόλις το 1% ότι δεν συμβάλλει καθόλου.



Γράφημα 18: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 18

Συγκεντρωτικά οι Μέσοι Όροι για την τρίτη ενότητα του ερωτηματολογίου, «Οφέλη του φορολογικού πιστοποιητικού», παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακα 24 : Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής 3^{ης} ενότητας (ερωτήσεις 10-18)

Ερωτήσεις	Μέσος Όρος
10. Βελτίωση της περαίωσης των εργασιών	4,0577
11. Δημιουργία ενός πλαισίου εμπιστοσύνης μεταξύ εταιρίας και φορολογικών αρχών	4,0385
12. Υπολογισμός ταμειακών αναγκών με μεγαλύτερη ακρίβεια	3,7885
13. Άμεση συμμόρφωση των επιχειρήσεων	3,9135
14. Έγκαιρη διόρθωση των λαθών με αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις να κινδυνεύουν λιγότερο από μελλοντικά πρόστιμα	4,1058
15. Κατάρτιση ενός αξιόπιστου προγράμματος μελλοντικών ταμειακών ροών για το κράτος	3,9038
16. Προσέλκυση περισσότερων επενδυτών	3,7404
17. Αύξηση της αξιοπιστίας ενός επαγγελματία λογιστή	4,2212
18. Δημιουργία υγιούς ανταγωνισμού	4,0385

Από τον παραπάνω πίνακα φαίνεται ότι τα οφέλη του φορολογικού πιστοποιητικού συσχετίζονται σε μεγαλύτερο βαθμό με την «αύξηση της αξιοπιστίας ενός επαγγελματία λογιστή», με την «έγκαιρη διόρθωση των λαθών με αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις να κινδυνεύουν λιγότερο από μελλοντικά πρόστιμα», με την «βελτίωση της περαίωσης των εργασιών», με τη «δημιουργία ενός πλαισίου εμπιστοσύνης μεταξύ εταιρίας και φορολογικών αρχών και με τη «δημιουργία υγιούς ανταγωνισμού». Αντίθετα, σχετίζεται σε μικρότερο βαθμό με τον «υπολογισμό των ταμειακών αναγκών

με μεγαλύτερη ακρίβεια», με την «άμεση συμμόρφωση των επιχειρήσεων», με την «κατάρτιση ενός αξιόπιστου προγράμματος μελλοντικών ταμειακών ροών για το κράτος» και με την «προσέλκυση περισσότερων επενδυτών».

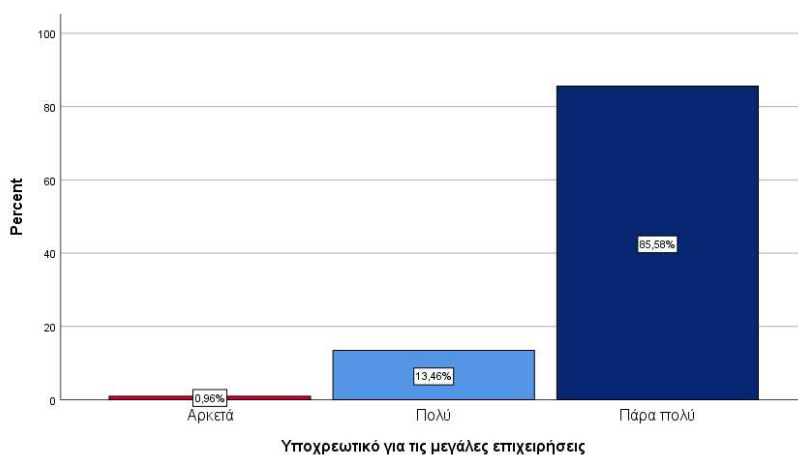
Στη συνέχεια ακολουθεί η τέταρτη ενότητα του ερωτηματολογίου με τίτλο «Αλλαγές της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού» και αποτελείται από τις ερωτήσεις 19 έως 25. Η ερώτηση 19 εξετάζει σε ποιο βαθμό το φορολογικό πιστοποιητικό πρέπει να είναι υποχρεωτικό για τις μεγάλες επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 25 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 19

Υποχρεωτικό για τις μεγάλες επιχειρήσεις

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Αρκετά	1	1,0	1,0	1,0
	Πολύ	14	13,5	13,5	14,4
	Πάρα πολύ	89	85,6	85,6	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Όπως παρουσιάζονται τα δεδομένα από τον παραπάνω πίνακα παρατηρείται ότι οι περισσότεροι (85,6%) πιστεύουν πάρα πολύ ότι το φορολογικό πιστοποιητικό πρέπει να είναι υποχρεωτικό για τις μεγάλες επιχειρήσεις. Το 13,5% πιστεύει πολύ ότι πρέπει να είναι υποχρεωτικό, ενώ, μόλις το 1% πιστεύει αρκετά ότι πρέπει να είναι υποχρεωτικό. Γενικά, κανένας δεν έχει την εντύπωση ότι το φορολογικό πιστοποιητικό δεν πρέπει να είναι υποχρεωτικό για τις μεγάλες εταιρίες. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 19: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 19

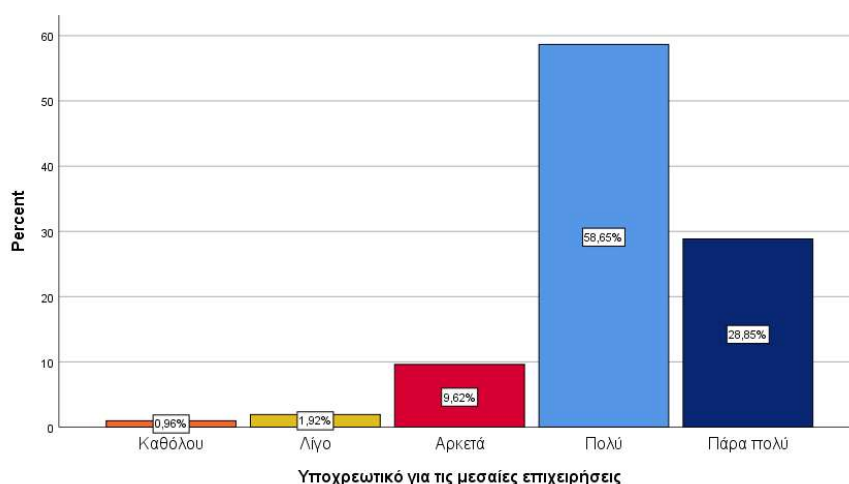
Με την ερώτηση 20 εξετάζεται ο βαθμός όπου το φορολογικό πιστοποιητικό πρέπει να είναι υποχρεωτικό για τις μεσαίες επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 26 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 20

Υποχρεωτικό για τις μεσαίες επιχειρήσεις

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	1	1,0	1,0	1,0
	Λίγο	2	1,9	1,9	2,9
	Αρκετά	10	9,6	9,6	12,5
	Πολύ	61	58,7	58,7	71,2
	Πάρα πολύ	30	28,8	28,8	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα τα αποτελέσματα για τις μεσαίες επιχειρήσεις διαφέρουν από αυτά για τις μεγάλες, αφού υπάρχουν άτομα που πιστεύουν ότι το φορολογικό πιστοποιητικό πρέπει να είναι λίγο έως και καθόλου υποχρεωτικό για τις μεσαίες επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, οι περισσότεροι (58,7%) πιστεύουν πολύ ότι το πιστοποιητικό πρέπει να υποχρεωτικό για τις μεσαίες επιχειρήσεις, το 28,8% πιστεύει πάρα πολύ ότι πρέπει να είναι υποχρεωτικό, το 9,6% πιστεύει αρκετά ότι πρέπει να είναι υποχρεωτικό. Ενώ, το 1,9% απάντησε λίγο και το 1% καθόλου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 20: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 20

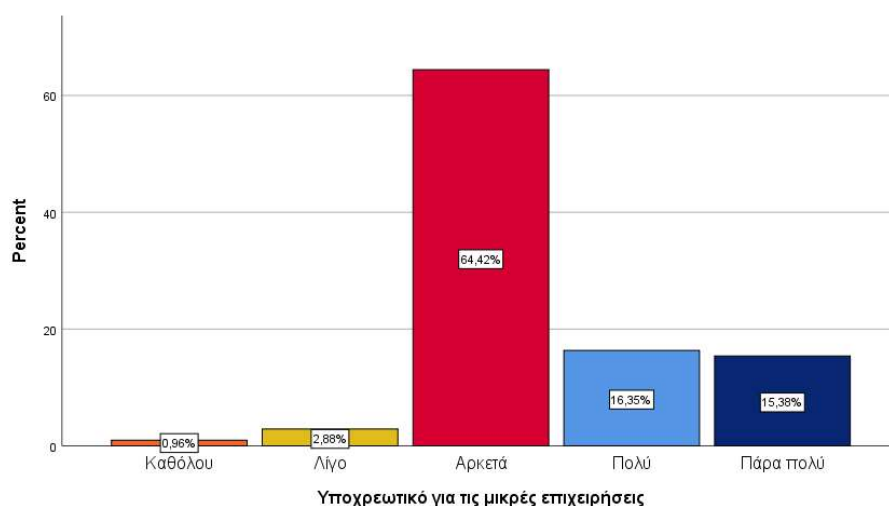
Με την ερώτηση 21 εξετάζεται ο βαθμός όπου το φορολογικό πιστοποιητικό πρέπει να είναι υποχρεωτικό για τις μικρές επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 27 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 21

Υποχρεωτικό για τις μικρές επιχειρήσεις

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	1	1,0	1,0	1,0
	Λίγο	3	2,9	2,9	3,8
	Αρκετά	67	64,4	64,4	68,3
	Πολύ	17	16,3	16,3	84,6
	Πάρα πολύ	16	15,4	15,4	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Από τον παραπάνω πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό (64,4%) απάντησε αρκετά στο ερώτημα αν θα πρέπει να είναι υποχρεωτικό το φορολογικό πιστοποιητικό για τις μικρές επιχειρήσεις. Το 16,3% απάντησε πολύ, το 15,4% απάντησε πάρα πολύ, ενώ, μόλις το 2,9% απάντησε λίγο και το 1% απάντησε καθόλου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 21: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 21

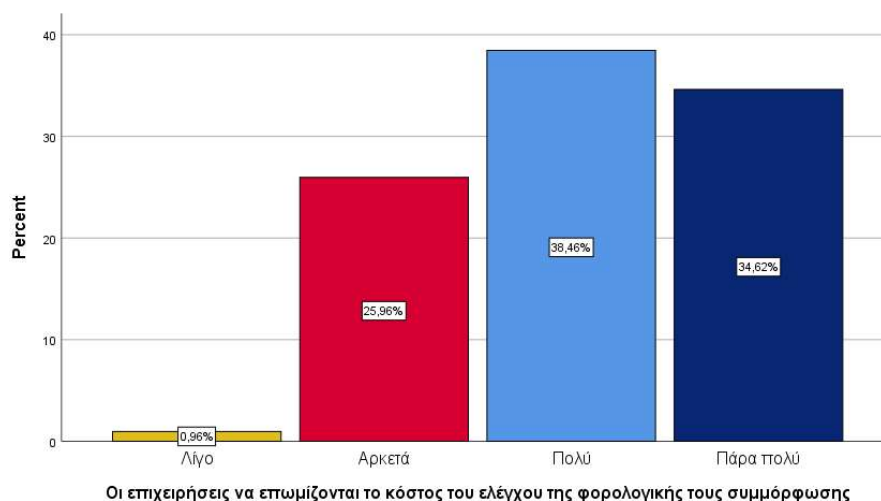
Η ερώτηση 22 εξετάζει τον βαθμό στον οποίο οι επιχειρήσεις πρέπει να επωμίζονται το κόστος του ελέγχου της φορολογικής τους συμμόρφωσης. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 28 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 22

Οι επιχειρήσεις να επωμίζονται το κόστος του ελέγχου της φορολογικής τους συμμόρφωσης

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Λίγο	1	1,0	1,0	1,0
	Αρκετά	27	26,0	26,0	26,9
	Πολύ	40	38,5	38,5	65,4
	Πάρα πολύ	36	34,6	34,6	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Όπως προκύπτει από τον παραπάνω πίνακα οι 40 στους 104 (38,5%) πιστεύουν πολύ ότι οι επιχειρήσεις πρέπει να επωμίζονται οι ίδιες το κόστος του ελέγχου τους. Το αμέσως επόμενο μεγαλύτερο ποσοστό (34,6%) θεωρεί πάρα πολύ ότι οι επιχειρήσεις πρέπει οι ίδιες να επωμίζονται το κόστος του ελέγχου τους. Το 26% απάντησε αρκετά σε αυτή την ερώτηση και το 1% λίγο. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 22: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 22

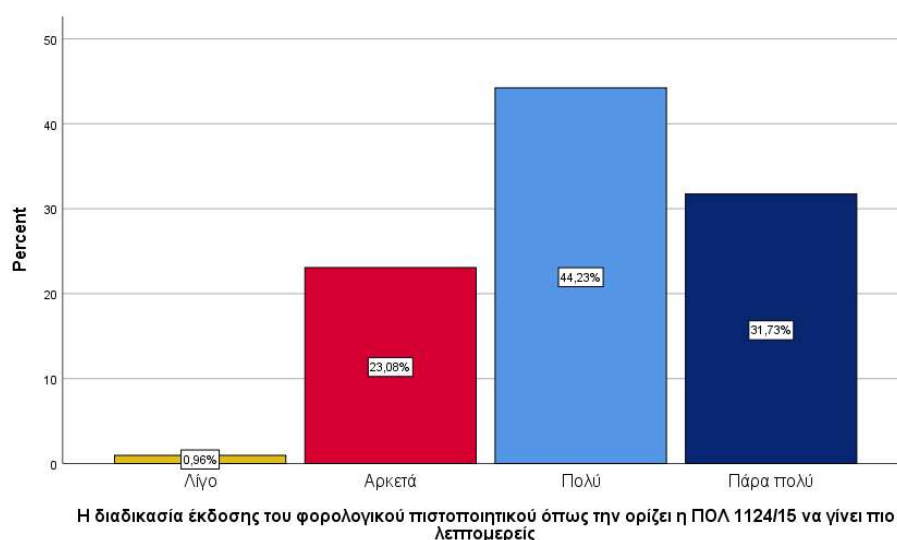
Η ερώτηση 23 αξιολογεί εάν η διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού όπως την ορίζει η ΠΟΛ 1124/15 πρέπει να γίνει πιο λεπτομερείς. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 29 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 23

Η διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού όπως την ορίζει η ΠΟΛ 1124/15 να γίνει πιο λεπτομερείς

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Λίγο	1	1,0	1,0	1,0
	Αρκετά	24	23,1	23,1	24,0
	Πολύ	46	44,2	44,2	68,3
	Πάρα πολύ	33	31,7	31,7	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Από τον πίνακα διακρίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό (44,2%) των ερωτηθέντων πιστεύουν πολύ ότι η διαδικασία της έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού πρέπει να γίνει πιο λεπτομερείς. Το 31,7% πιστεύει πάρα πολύ ότι πρέπει να η διαδικασία πρέπει να ορίζεται πιο λεπτομερώς και το 23,1% πιστεύει αρκετά ότι πρέπει να γίνει πιο λεπτομερείς. Μόλις το 1% θεωρεί ότι πρέπει να γίνει λίγο πιο λεπτομερείς. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 23: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 23

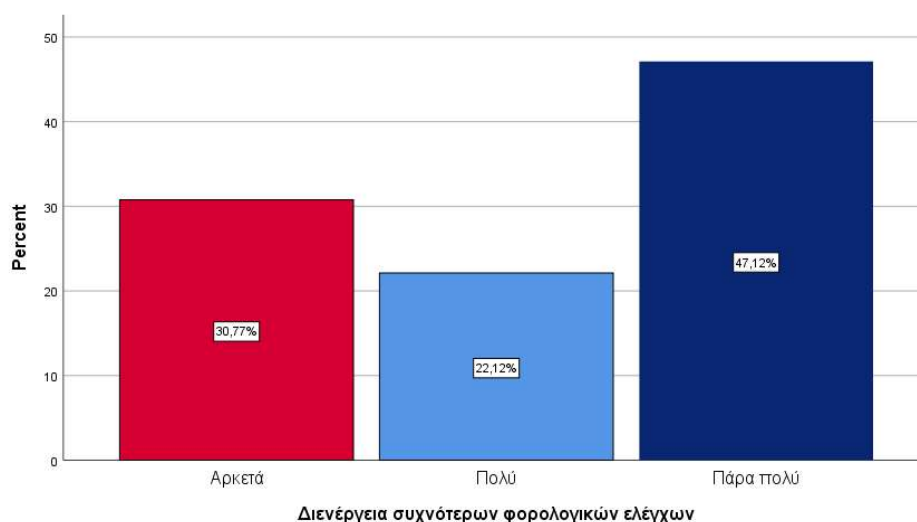
Η ερώτηση 24 αξιολογεί εάν θα πρέπει να γίνονται συχνότεροι φορολογικοί έλεγχοι. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 30 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 24

Διενέργεια συχνότερων φορολογικών ελέγχων

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Αρκετά	32	30,8	30,8	30,8
	Πολύ	23	22,1	22,1	52,9
	Πάρα πολύ	49	47,1	47,1	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω, οι περισσότεροι (47,1%) θεωρούν πάρα πολύ ότι θα πρέπει να γίνονται πιο συχνοί φορολογικοί έλεγχοι. Το 30,8% σε αυτή την ερώτηση απάντησε αρκετά και το 22,1% απάντησε πολύ. Ενώ κανένας δεν απάντησε καθόλου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 24: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 24

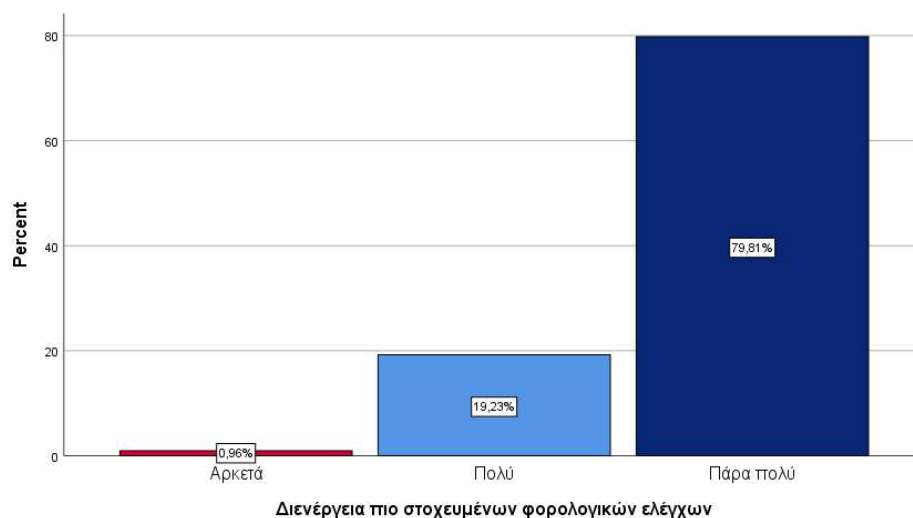
Τέλος, με την ερώτηση 25 αξιολογείται εάν θα πρέπει να γίνονται πιο στοχευμένοι φορολογικοί έλεγχοι. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 31 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 25

Διενέργεια πιο στοχευμένων φορολογικών ελέγχων

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Αρκετά	1	1,0	1,0	1,0
	Πολύ	20	19,2	19,2	20,2
	Πάρα πολύ	83	79,8	79,8	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Όπως απεικονίζονται τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι το μεγαλύτερο ποσοστό (79,8%) απάντησε πάρα πολύ στην ερώτηση αν θα πρέπει να γίνονται πιο στοχευμένοι φορολογικοί έλεγχοι, το 19,2% απάντησε πολύ, ενώ μόλις το 1% απάντησε αρκετά. Παρατηρείται και εδώ ότι κανένας δεν απάντησε καθόλου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 25: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 25

Συγκεντρωτικά οι Μέσοι Όροι για την τέταρτη ενότητα του ερωτηματολογίου, «Αλλαγές της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού», παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακα 32: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής 4^{ης} ενότητας (ερωτήσεις 19-25)

Ερωτήσεις	Μέσος Όρος
19. Υποχρεωτικό για τις μεγάλες επιχειρήσεις	4,8462
20. Υποχρεωτικό για τις μεσαίες επιχειρήσεις	4,125
21. Υποχρεωτικό για τις μικρές επιχειρήσεις	3,4231
22. Οι επιχειρήσεις να επωμίζονται το κόστος του ελέγχου της φορολογικής τους συμμόρφωσης	4,0673
23. Η διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού, όπως την ορίζει η ΠΟΛ 1124/15, να γίνει πιο λεπτομερείς	4,0673
24. Διενέργεια συχνότερων φορολογικών ελέγχων	4,1635
25. Διενέργεια πιο στοχευμένων φορολογικών ελέγχων	4,7885

Από τον παραπάνω πίνακα ισχύει ότι το φορολογικό πιστοποιητικό πρέπει να είναι «υποχρεωτικό για τις μεγάλες επιχειρήσεις», να «διενεργούνται πιο στοχευμένοι φορολογικοί έλεγχοι», να «διενεργούνται συχνότεροι φορολογικοί έλεγχοι» και να είναι «υποχρεωτικό και για τις μεσαίες επιχειρήσεις». Επίσης, ισχύει ότι «οι επιχειρήσεις πρέπει να επωμίζονται το κόστος του ελέγχου της φορολογικής τους συμμόρφωσης» και ότι «η διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1124/15, πρέπει να γίνει πιο λεπτομερείς. Αντίθετα, σε μικρότερο βαθμό ισχύει ότι το φορολογικό πιστοποιητικό πρέπει να είναι «υποχρεωτικό για τις μικρές επιχειρήσεις».

Τέλος, η πέμπτη, και τελευταία, ενότητα του ερωτηματολογίου αποτελείται από τις ερωτήσεις 26 έως 30 και πραγματεύεται τις αλλαγές που θα μπορούσαν να γίνουν στον επανέλεγχο του φορολογικού πιστοποιητικού από τις φορολογικές αρχές. Η ερώτηση 26 εξετάζει εάν θα πρέπει να γίνεται επανέλεγχος από τις φορολογικές αρχές σε επιχειρήσεις που έχουν λάβει έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

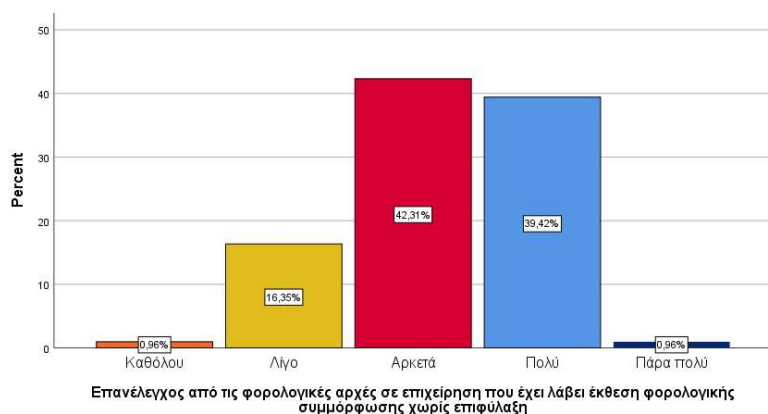
Πίνακας 33 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 26

Επανέλεγχος από τις φορολογικές αρχές σε επιχείρηση που έχει λάβει έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	1	1,0	1,0	1,0
	Λίγο	17	16,3	16,3	17,3
	Αρκετά	44	42,3	42,3	59,6
	Πολύ	41	39,4	39,4	99,0
	Πάρα πολύ	1	1,0	1,0	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Από τον παραπάνω πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό (42,3%) πιστεύει αρκετά ότι πρέπει να γίνεται επανέλεγχος από τις φορολογικές αρχές. Το 39,4% πιστεύει πολύ ότι πρέπει να γίνεται επανέλεγχος, το 16,3% πιστεύει λίγο ότι πρέπει να γίνεται επανέλεγχος. Ενώ, το 1% απάντησε πάρα πολύ σε αυτή την ερώτηση και το υπόλοιπο 1% απάντησε καθόλου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και

διαγραμματικά.



Γράφημα 26: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 26

Η ερώτηση 27 εξετάζει εάν ο επανελέγχος του πιστοποιητικού πρέπει να εξαρτάται από τις λογιστικές διαφορές. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

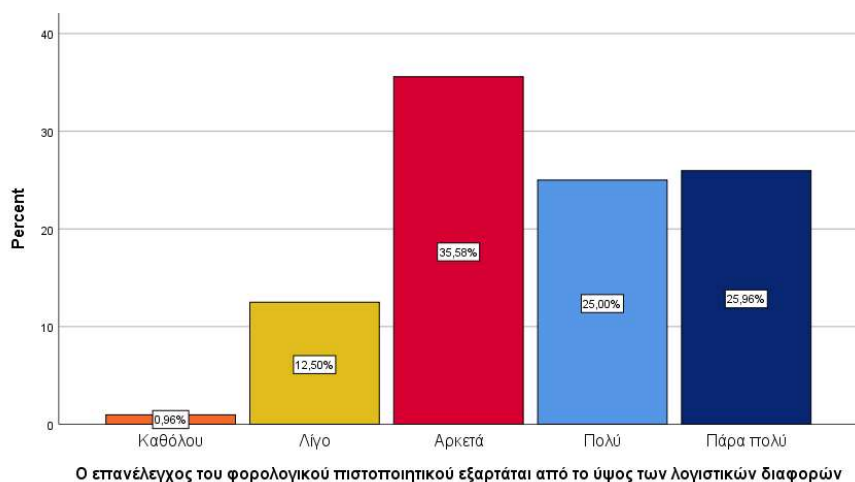
Πίνακας 34 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 27

Ο επανελέγχος του φορολογικού πιστοποιητικού εξαρτάται από το ύψος των λογιστικών διαφορών

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	1	1,0	1,0	1,0
	Λίγο	13	12,5	12,5	13,5
	Αρκετά	37	35,6	35,6	49,0
	Πολύ	26	25,0	25,0	74,0
	Πάρα πολύ	27	26,0	26,0	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Όπως προκύπτει από τον πίνακα οι περισσότεροι (35,6%) απάντησαν αρκετά στην ερώτηση εάν ο επανελέγχος θα πρέπει να εξαρτάται από το ύψος των λογιστικών διαφορών. Το 26% απάντησε πάρα πολύ, το 25% απάντησε πολύ, το 12,5% απάντησε

λίγο, ενώ μόνο το 1% απάντησε καθόλου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 27: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 27

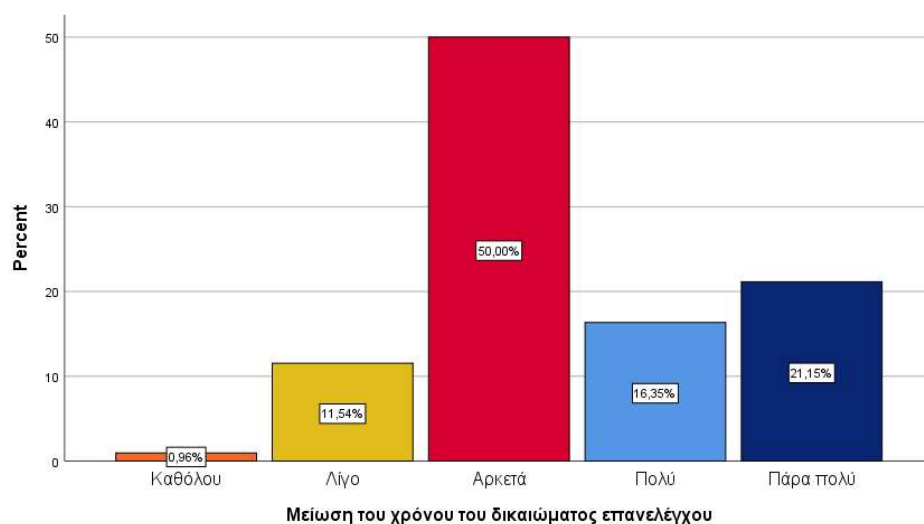
Η ερώτηση 28 πραγματεύεται την μείωση του χρόνου του δικαιώματος επανελέγχου. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 35 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 28

Μείωση του χρόνου του δικαιώματος επανελέγχου

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Καθόλου	1	1,0	1,0	1,0
	Λίγο	12	11,5	11,5	12,5
	Αρκετά	52	50,0	50,0	62,5
	Πολύ	17	16,3	16,3	78,8
	Πάρα πολύ	22	21,2	21,2	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι ο μισός αριθμός των ερωτηθέντων (50%) απάντησε αρκετά στην ερώτηση αυτή. Το 21,2% απάντησε πάρα πολύ, το 16,3% απάντησε πολύ, ενώ λιγότεροι (11,5%) απάντησαν λίγο και μόνο το 1% απάντησε καθόλου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 28: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 28

Με την ερώτηση 29 εξετάζεται εάν θα πρέπει να αυξηθεί ο αριθμός των δειγματοληπτικών επανελέγχων. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

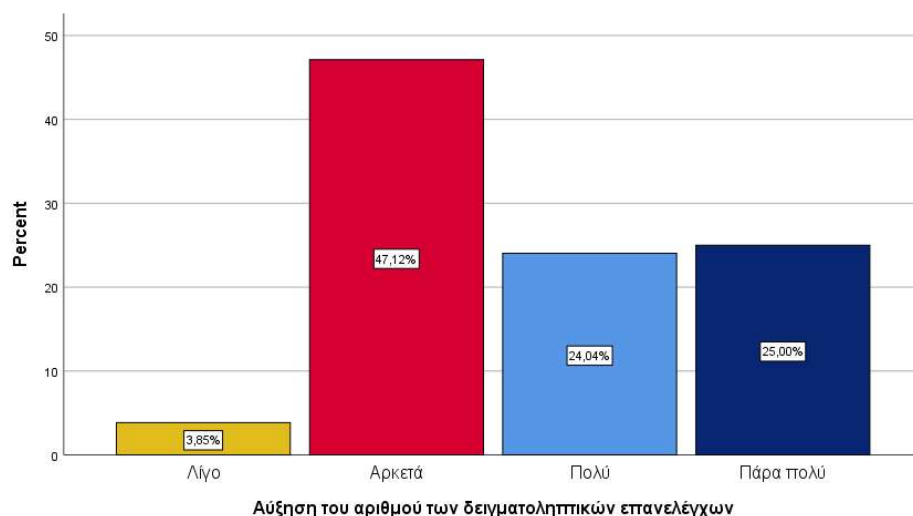
Πίνακας 36 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 29

Αύξηση του αριθμού των δειγματοληπτικών επανελέγχων

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Λίγο	4	3,8	3,8	3,8
	Αρκετά	49	47,1	47,1	51,0
	Πολύ	25	24,0	24,0	75,0
	Πάρα πολύ	26	25,0	25,0	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Όπως απεικονίζονται τα παραπάνω στοιχεία του πίνακα το μεγαλύτερο ποσοστό (47,1%) πιστεύει αρκετά ότι πρέπει να υπάρξει αύξηση του αριθμού των επανελέγχων, το ένα τέταρτο (25%) πιστεύει πάρα πολύ ότι πρέπει να αυξηθεί ο αριθμός των επανελέγχων, το 24% πιστεύει πολύ ότι πρέπει να αυξηθεί, ενώ μόνο το 3,8% πιστεύει

ότι πρέπει να αυξηθεί λίγο ο αριθμός των επανελέγχων. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 29: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 29

Το ερωτηματολόγιο τελειώνει με την ερώτηση 30 η οποία αξιολογεί εάν θα πρέπει να υπάρχει καλύτερη φορολογική αντιμετώπιση εφόσον δεν υφίστανται διαφορές στον επανέλεγχο. Τα αποτελέσματα παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

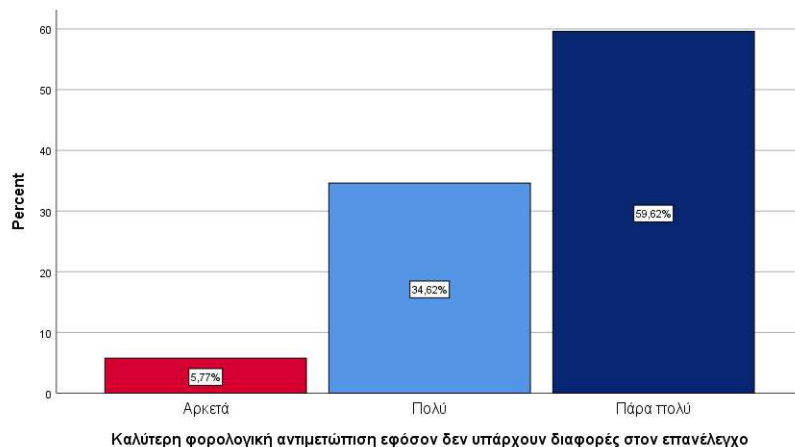
Πίνακας 37 :Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 30

Καλύτερη φορολογική αντιμετώπιση εφόσον δεν υπάρχουν διαφορές στον επανέλεγχο

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Αρκετά	6	5,8	5,8	5,8
	Πολύ	36	34,6	34,6	40,4
	Πάρα πολύ	62	59,6	59,6	100,0
	Total	104	100,0	100,0	

Όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα το μεγαλύτερο ποσοστό (59,6%) απάντησε πάρα πολύ στην ερώτηση εάν θα έπρεπε να υφίσταται καλύτερη φορολογική μεταχείριση εάν δεν υπάρχουν διαφορές στον επανέλεγχο. Το 34,6% απάντησε πολύ σε αυτή την ερώτηση και μόνο το 5,8% απάντησε αρκετά. Κανένας δεν απάντησε λίγο ή

καθόλου, άρα γενικά οι περισσότεροι πιστεύουν ότι σε μικρό ή σε μεγάλο βαθμό θα πρέπει να υπάρχει καλύτερη φορολογική μεταχείριση σε τέτοιες περιπτώσεις. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Γράφημα 30: Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ερώτηση 30

Συγκεντρωτικά οι Μέσοι Όροι για την πέμπτη ενότητα του ερωτηματολογίου, «Αλλαγές επανέλεγχου από τις φορολογικές αρχές», παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακα 38 : Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής 5^{ης} ενότητας (ερωτήσεις 26-30)

Ερώτηση	Μέσος Όρος
26. Επανέλεγχος από τις φορολογικές αρχές σε επιχειρήσεις που έχουν λάβει έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη	3,2308
27. Ο επανέλεγχος του φορολογικού πιστοποιητικού εξαρτάται από το ύψος των λογιστικών διαφορών	3,6250
28. Μείωση του χρόνου του δικαιώματος επανέλεγχου	3,4519
29. Αύξηση του αριθμού των δειγματοληπτικών επανελέγχων	3,7019
30. Καλύτερη φορολογική	4,5385

αντιμετώπιση εφόσον δεν υπάρχουν διαφορές στον επανέλεγχο	
---	--

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις πρέπει να έχουν «καλύτερη φορολογική αντιμετώπιση εφόσον δεν υπάρχουν διαφορές στον επανέλεγχο». Αντίθετα, σε μικρότερο βαθμό προκύπτει ότι πρέπει να «αυξηθεί ο αριθμός των δειγματοληπτικών επανελέγχων», «ο επανέλεγχος του φορολογικού πιστοποιητικού να εξαρτάται από τις λογιστικές διαφορές», να «μειωθεί ο χρόνος του δικαιώματος επανελέγχου» και να γίνεται «επανέλεγχος από τις φορολογικές αρχές ακόμα και αν έχουν λάβει έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης».

5.3 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων Αξιοπιστίας Κλίμακας

Όπως ελέγχθηκε στο παραπάνω κεφάλαιο «Μεθοδολογία της Έρευνας», τα μέρη του ερωτηματολογίου, εκτός των δημογραφικών στοιχείων, αποτελούν τις μεταβλητές της έρευνας. Προκειμένου να ελεγχθεί η αξιοπιστία των παραπάνω μεταβλητών πραγματοποιήθηκε έλεγχος αξιοπιστίας μέσω του Cronbach Alpha.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 39 : Αποτελέσματα Cronbach's Alpha

Μεταβλητές		Cronbach's Alpha
V ₁	Συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού (2 ^η ενότητα)	0,844
V ₂	Οφέλη του φορολογικού πιστοποιητικού (3 ^η ενότητα)	0,913
V ₃	Αλλαγές της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού (4 ^η ενότητα)	0,766
V ₄	Αλλαγές του επανελέγχου του φορολογικού πιστοποιητικού (5 ^η ενότητα)	0,806

Από τον παραπάνω πίνακα παρατηρείται η αξιοπιστία των κλιμάκων για όλες τις μεταβλητές, αφού ο συντελεστής Cronbach's Alpha σε όλες τις μεταβλητές είναι μεγαλύτερος από 0,7.

5.4 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων Ανάλυσης Συσχετίσεων

Προκειμένου να ελεγχθεί η συσχέτιση των παραπάνω μεταβλητών πραγματοποιήθηκε έλεγχος συσχέτισης μέσω του δείκτη Pearson.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 40 : Αποτελέσματα Συσχετίσεων

Correlations

		V_1	V_2	V_3	V_4
V_1	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	1	,768** ,000	,314** ,001	,190 ,053
V_2	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	,768** ,000	1	,381** ,000	,158 ,109
V_3	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	,314** ,001	,381** ,000	1	,593** ,000
V_4	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	,190 ,053	,158 ,109	,593** ,000	1

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

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι υπάρχει ισχυρή γραμμική συσχέτιση μεταξύ της εξαρτημένης μεταβλητής «Συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού» (V_1) και της ανεξάρτητης μεταβλητής «Οφέλη του φορολογικού πιστοποιητικού» (V_2). Επίσης, υπάρχει ασθενής γραμμική συσχέτιση μεταξύ της εξαρτημένης μεταβλητής (V_1) και της ανεξάρτητης μεταβλητής «Αλλαγές της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού» (V_3), ενώ, δεν υπάρχει γραμμική συσχέτιση μεταξύ της (V_1) και της ανεξάρτητης μεταβλητής «Αλλαγές του επανελέγχου του φορολογικού πιστοποιητικού» (V_4).

5.5 Παρουσίαση Αποτελεσμάτων Ανάλυσης Παλινδρόμησης

Η παλινδρόμηση εξετάζει εάν οι ανεξάρτητες μεταβλητές «Οφέλη του φορολογικού πιστοποιητικού» (V_2), «Αλλαγές της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού» (V_3), «Αλλαγές του επανελέγχου του φορολογικού πιστοποιητικού» (V_4) μπορούν να προβλέψουν τις τιμές της εξαρτημένης μεταβλητής «Συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού» (V_1).

Εφόσον υπάρχει γραμμική σχέση μεταξύ της εξαρτημένης μεταβλητής και των ανεξάρτητων, θα χρησιμοποιηθεί το παρακάτω μοντέλο πολλαπλής γραμμικής παλινδρόμησης:

$$Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + e ,$$

όπου, Y είναι η εξαρτημένη μεταβλητή,

X₁, X₂, X₃ είναι οι ανεξάρτητες μεταβλητές,

b₀, b₁, b₂, b₃ είναι οι μερικοί συντελεστές της παλινδρόμησης, οι οποίοι σχετίζονται με τις ανεξάρτητες μεταβλητές και εκφράζουν τη σχέση που υπάρχει με την εξαρτημένη και e είναι η μεταβλητή των σφαλμάτων.

Συγκεκριμένα, το μοντέλο της παλινδρόμησης στην παρούσα περίπτωση είναι το παρακάτω:

$$\begin{aligned} \text{Συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού} &= b_0 + b_1 * \text{Οφέλη του φορολογικού} \\ &\text{πιστοποιητικού} + b_2 * \text{Αλλαγές της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού} \\ &+ b_3 * \text{Αλλαγές του επανελέγχου του φορολογικού πιστοποιητικού} \end{aligned}$$

Ακολουθεί ο πίνακας ANOVA, ο οποίος ελέγχει αν το μοντέλο της πολλαπλής παλινδρόμησης είναι στατιστικά σημαντικό.

Πίνακας 41 : Πίνακας ANOVA

ANOVA

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	30,387	3	10,129	49,028	,000 ^b
	Residual	20,660	100	,207		
	Total	51,047	103			

a. Dependent Variable: V_1

b. Predictors: (Constant), V_4, V_2, V_3

Από τον παραπάνω πίνακα φαίνεται ότι το μοντέλο της παλινδρόμησης είναι στατιστικά σημαντικό, αφού $\text{sig} = 0,000 < 0,05$. Έτσι, τουλάχιστον μία από τις μηδενικές υποθέσεις απορρίπτεται και υπάρχει συσχέτιση της εξαρτημένης μεταβλητής με τουλάχιστον μία από τις ανεξάρτητες.

Στη συνέχεια ακολουθεί ο πίνακας Coefficients

Πίνακας 42 : Πίνακας Coefficients

Coefficients

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,735	,429		1,715	,089
	V_2	,783	,071	,765	11,076	,000
	V_3	-,043	,130	-,028	-,333	,740
	V_4	,093	,086	,086	1,087	,280

a. Dependent Variable: V_1

Έτσι, το μοντέλο της παλινδρόμησης μετατρέπεται στο εξής:

Συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού = $0,735 + 0,783 * \text{Οφέλη του φορολογικού πιστοποιητικού} - 0,043 * \text{Αλλαγές της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού} + 0,093 * \text{Αλλαγές του επανελέγχου του φορολογικού πιστοποιητικού}$

Από τον πίνακα Coefficients προκύπτουν τα εξής:

- Για την πρώτη ανεξάρτητη μεταβλητή «Οφέλη του φορολογικού πιστοποιητικού» (V_2) $\text{sig} = 0,000 < 0,05$, άρα απορρίπτεται η μηδενική υπόθεση και συνεπώς η συγκεκριμένη ανεξάρτητη μεταβλητή δεν επηρεάζει σε

στατιστικά σημαντικό βαθμό την εξαρτημένη μεταβλητή «Συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού» (V_1).

- Για τη δεύτερη ανεξάρτητη μεταβλητή «Αλλαγές της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού» (V_3) $\text{sig} = 0,740 > 0,05$, άρα εγκρίνεται η μηδενική υπόθεση και συνεπώς η συγκεκριμένη ανεξάρτητη μεταβλητή επηρεάζει σε στατιστικά σημαντικό βαθμό την εξαρτημένη μεταβλητή «Συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού» (V_1).
- Για την τρίτη ανεξάρτητη μεταβλητή «Αλλαγές του επανελέγχου του φορολογικού πιστοποιητικού» (V_4) $\text{sig} = 0,280 > 0,05$, άρα εγκρίνεται η μηδενική υπόθεση και συνεπώς η συγκεκριμένη ανεξάρτητη μεταβλητή επηρεάζει σε στατιστικά σημαντικό βαθμό την εξαρτημένη μεταβλητή «Συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού» (V_1).

Κεφάλαιο 6: Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

6.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παραθέτονται όλα όσα αναλύθηκαν και εξετάστηκαν στην παραπάνω έρευνα. Δίνεται ιδιαίτερη σημασία στα συμπεράσματα που προέκυψαν με βάση τα ερευνητικά ερωτήματα που τέθηκαν, στους περιορισμούς υπό τους οποίους πραγματοποιήθηκε η έρευνα και, τέλος, προτείνονται βελτιώσεις και ιδέες για μελλοντικές έρευνες σχετικές με το εξεταζόμενο θέμα.

6.2 Ανάλυση

Η παρούσα έρευνα επιχείρησε να διερευνήσει τις απόψεις των φοροτεχνικών υπαλλήλων σχετικά με τη συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού, ως διαδικασία φορολογικού ελέγχου, και τις αλλαγές που θα μπορούσαν να γίνουν προκειμένου να βελτιωθεί ο θεσμός αυτός και να υπάρξει μεγαλύτερη διαφάνεια στα φορολογικά ζητήματα και οικονομική ευημερία γενικότερα.

Από τα στατιστικά αποτελέσματα της πρώτης ενότητας φαίνεται ότι υπάρχει μία μικρή ελαφρώς υπεροχή των ανδρών φοροτεχνικών υπαλλήλων από τις γυναίκες

φοροτεχνικούς υπαλλήλους. Επίσης, παραπάνω από το μισό δείγμα έχει ηλικία από 46 έως 55 έτη και προϋπηρεσία στο ελεγκτικό αντικείμενο και στην εφαρμογή του φορολογικού ελέγχου παραπάνω από 15 έτη. Τέλος, σχεδόν οι πλειοψηφία των ερωτηθέντων είναι απόφοιτοι Πανεπιστημίου ή Τεχνολογικού Ιδρύματος, ενώ μόνο το 1/5 από αυτούς έχει παρακολουθήσει κάποιο μεταπτυχιακό πρόγραμμα.

Στην επόμενη ενότητα, η οποία πραγματεύεται τη συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού, τα στατιστικά αποτελέσματα έδειξαν ότι οι περισσότεροι θεωρούν ότι το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει περισσότερο στην αύξηση των εσόδων του δημοσίου, αφού οι επιχειρήσεις που επιλέγουν να ελεγχθούν από ορκωτούς ελεγκτές προβαίνουν στην άμεση τακτοποίηση των υποχρεώσεών τους και στη σωστή τήρηση των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων τους, προσδίδοντας ένα αίσθημα ασφάλειας στις φορολογικές αρχές. Σύμφωνα με αυτό το αποτέλεσμα είναι η έρευνα της Ε.Λ.Τ.Ε (2016), η οποία, συλλέγοντας στοιχεία που υποβλήθηκαν από τους ορκωτούς ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, διαπίστωσε ότι το όφελος που προκύπτει για το ελληνικό Δημόσιο από την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού ανέρχεται στα € 400 εκ. ετησίως. Ενώ, λιγότεροι θεωρούν ότι συμβάλλει στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, που είναι και το κύριο μέλημα των φορολογικών οργάνων. Αυτό έρχεται σε αντίθεση με την έρευνα του Ebitmohowei (2013), ο οποίος θεωρεί ότι η εφαρμογή διάφορων προγραμμάτων φορολογικού ελέγχου είναι απαραίτητη για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και την παγίωση της φορολογικής συμμόρφωσης.

Στην τρίτη ενότητα, όπου αναλύονται τα οφέλη του πιστοποιητικού φορολογικής συμμόρφωσης, προκύπτει ότι το μεγαλύτερο πλεονέκτημα του φορολογικού πιστοποιητικού είναι η αύξηση της αξιοπιστίας ενός λογιστή. Άλλωστε και στην έρευνα της Ε.Λ.Τ.Ε. (2016) αποδείχτηκε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό εκτός από το κράτος ωφελεί και τις διοικήσεις και τους εργαζόμενους των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, προσφέροντάς τους εξειδίκευση με την εφαρμογή του μέτρου και εξοικείωση με τις φορολογικές διατάξεις. Επίσης, εάν μία επιχείρηση λάβει "καθαρό" φορολογικό πιστοποιητικό, αυτομάτως σημαίνει ότι ο λογιστής ή ομάδα του λογιστηρίου της επιχείρησης είναι αξιόπιστοι και πολύ καλά καταρτισμένοι. Αντίθετα, από τα στατιστικά αποτελέσματα της συγκεκριμένης μελέτης προέκυψε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό ωφελεί λιγότερο στον ακριβή υπολογισμό των ταμειακών αναγκών της οικονομικής οντότητας. Από την ίδια έρευνα (Ε.Λ.Τ.Ε., 2016) αναμενόταν πως ο υπολογισμός των ταμειακών αναγκών της επιχείρησης με μεγαλύτερη ακρίβεια θα ήταν από τα μεγαλύτερα πλεονεκτήματα του μέτρου, διότι όταν μία επιχείρηση γνωρίζει εξ αρχής τις φορολογικές υποχρεώσεις της και τις προθεσμίες καταβολής των φόρων,

δύναται να κατανέμει καλύτερα τις ταμειακές ροές της, να υπολογίζει με περισσότερη ακρίβεια τις ταμειακές ανάγκες της και να αποδίδει σωστά και εγκαίρως τους φόρους της.

Στην τέταρτη ενότητα στην οποία προτείνονται οι διάφορες αλλαγές και βελτιώσεις που δύναται να συμβούν στη χρήση του φορολογικού πιστοποιητικού, οι περισσότεροι πιστεύουν ότι το πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης θα έπρεπε να παραμείνει υποχρεωτικό για τις μεγάλες επιχειρήσεις, γιατί η φοροδοτική ικανότητα των μεγάλων οικονομικών οντοτήτων βρίσκεται σε υψηλά επίπεδα, οπότε σε περίπτωση που λάβουν φορολογικό πιστοποιητικό το κράτος θα αποκομίσει περισσότερα έσοδα από φόρους. Επιπλέον, οι μεγάλες επιχειρήσεις είναι πιθανότερο να τείνουν προς τη φοροδιαφυγή. Αντιθέτως, ένα μικρότερο ποσοστό θεωρεί ότι το φορολογικό πιστοποιητικό πρέπει να είναι υποχρεωτικό για τις μικρές επιχειρήσεις. Αυτό ίσως να οφείλεται στο γεγονός ότι οι μικρές επιχειρήσεις μπορούν να ελεγχθούν και με άλλους τρόπους, όπως μέσω των τραπεζικών συναλλαγών τους. Το αποτέλεσμα αυτό δε συμφωνεί με την έρευνα του Munyoro (2018), ο οποίος πιστεύει ότι το πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης θα πρέπει να εφαρμόζεται σε όλες τις οικονομικές οντότητες ανεξαρτήτως μεγέθους και νομικής μορφής.

Από τα στατιστικά αποτελέσματα της τελευταίας ενότητας, η οποία ασχολείται με τις αλλαγές που δύναται να συμβούν στον επανέλεγχο του φορολογικού πιστοποιητικού από τις φορολογικές αρχές, φαίνεται ότι οι περισσότεροι πιστεύουν ότι πρέπει να υπάρχει καλύτερη φορολογική αντιμετώπιση για τις οικονομικές οντότητες για τις οποίες δεν έχουν εντοπιστεί λογιστικές διαφορές ή διάφορες άλλες παραβάσεις. Με "καθαρό" φορολογικό πιστοποιητικό οι επιχειρήσεις οριστικοποιούν τις φορολογικές υποχρεώσεις τους και δεν αναμένουν φορολογικές επιβαρύνσεις και ελέγχους στο άμεσο μέλλον, εξαιρούμενων ειδικών περιπτώσεων (Μαυραγάνης, 2013). Αντίθετα, οι λιγότεροι πιστεύουν ότι πρέπει να διενεργείται επανέλεγχος από τις φορολογικές αρχές σε περίπτωση που οι επιχειρήσεις έχουν λάβει έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη. Άλλωστε, αυτός ο τρόπος φορολογικού ελέγχου εφαρμόζεται και σε άλλες χώρες, όπως η Τουρκία. Εκεί οι επιχειρήσεις οι οποίες επιλέγουν να ελεγχθούν από εξωτερικούς ελεγκτές θεωρούνται ότι έχουν ελεγχθεί και από τις φορολογικές αρχές της χώρας και δεν υπόκεινται σε έλεγχο, παρά μόνο εάν προκύψουν έκτατα γεγονότα (PwC, 2017).

Σχετικά με τις υποθέσεις της παρούσας έρευνας, από τα αποτελέσματα της παλινδρόμησης φαίνεται πως δεν υπάρχει θετική σχέση μεταξύ της συμβολής του φορολογικού πιστοποιητικού και των οφελών που προσφέρει, ενώ από έρευνα της

ΕΛΤΕ (2016), η οποία διεξήχθη για την αποτελεσματικότητα του μέτρου, προέκυψε ακριβώς το αντίθετο αποτέλεσμα. Παρ' όλο που το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει όχι μόνο στη δημιουργία ενός σταθερού φορολογικού συστήματος και ενός κλίματος εμπιστοσύνης, αλλά και στην άμεση συμμόρφωση των επιχειρήσεων, στην καταστολή της φοροδιαφυγής και στην αύξηση των δημοσίων εσόδων, οι φορολογικοί ελεγκτές δεν έχουν άποψη. Αυτό, ίσως, να οφείλεται στο γεγονός ότι το δείγμα της έρευνας θεωρεί το πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης απλό πληροφοριακό στοιχείο, το οποίο θα προσμετρήσει στην επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο, χωρίς να χρειάζεται να το λάβουν σοβαρά υπόψη. Επίσης, η επικρατούσα άποψη των υπαλλήλων των ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών είναι ότι περιορίζονται οι αρμοδιότητές τους για έλεγχο και ότι ο φορολογικός έλεγχος δρομολογείται προς τους ιδιώτες ελεγκτές. Αυτό ενδέχεται να δημιουργεί μία ανταγωνιστική ατμόσφαιρα.

Στη συγκεκριμένη έρευνα αποδείχθηκε ότι υπάρχει θετική σχέση μεταξύ της συμβολής του φορολογικού πιστοποιητικού και των αλλαγών στη χρήση του, όπως και στην έρευνα των Ebieri και Daberehi (2016), οι οποίοι θεωρούν ότι οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις και αναθεωρήσεις των παρωχημένων νόμων και διαδικασιών διασφαλίζουν την οικονομική ανάπτυξη και ένα ισχυρό φορολογικό σύστημα. Στη συγκριμένη μελέτη οι περισσότεροι συμφωνούν ότι το φορολογικό πιστοποιητικό πρέπει να είναι υποχρεωτικό για τις μεγάλες επιχειρήσεις, εφόσον συμβάλλει αναμένεται να υπάρξει μεγάλο όφελος για το κράτος από τα φορολογικά έσοδα που θα συγκεντρωθούν (Munyoro ,2018). Επίσης, με την έρευνά μας συμφωνεί και η μελέτη των Drogalas et. al (2015), οι οποίοι επισημαίνουν ότι η φορολογική νομοθεσία πρέπει να γίνει πιο απλή και ο φορολογικός έλεγχος να διατυπώνεται λεπτομερέστερα, και η μελέτη του Torgler (2003) στην οποία αποδείχτηκε ότι η συχνότητα των φορολογικών ελέγχων συμβάλλει στη φορολογική συμμόρφωση.

Τέλος, αποδείχθηκε στην μελέτη μας ότι υπάρχει θετική σχέση μεταξύ της συμβολής του φορολογικού πιστοποιητικού και των αλλαγών στον τρόπο επανελέγχου του από τις φορολογικές αρχές, όπως και στην έρευνα της Ε.Λ.Τ.Ε (2016), όπου προτάθηκαν ορισμένες βελτιώσεις του επανελέγχου του πιστοποιητικού φορολογικής συμμόρφωσης για την αύξηση της αποτελεσματικότητάς του, όπως η μείωση του χρόνου του δικαιώματος επανελέγχου, προκειμένου να δοθεί ισχυρό κίνητρο στις επιχειρήσεις να αποκτήσουν "καθαρό" φορολογικό πιστοποιητικό και η αύξηση των δειγματοληπτικών ελέγχων.

6.3 Συμπεράσματα

Σε περιόδους παγκόσμιας οικονομικής κρίσης και δυσμενών οικονομικών συνθηκών τα αρμόδια φορολογικά όργανα αναζητούν συνεχώς καινούργιες πρακτικές και μεταρρυθμίσεις προκειμένου να αποφευχθούν αυτές οι συγκυρίες και οι πιθανές μελλοντικές καταρρεύσεις στην οικονομία. Απαιτείται, λοιπόν, η αναθεώρηση του φορολογικού συστήματος και η αναβάθμιση των ελεγκτικών διαδικασιών, ώστε να επιτευχθούν οι εκάστοτε στόχοι τους κράτους. Στην πορεία, αυτή, ευρέσεων τις καλύτερης δυνατής πρακτικής, οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν επιφορτιστεί με αυξημένες αρμοδιότητες, όπως η διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία. Έτσι, παρατηρείται η εισαγωγή μίας σχετικά πρόσφατης μορφής ελέγχου, αυτή του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης αποτελεί μέρος του φορολογικού συστήματος της χώρας μας, το οποίο εκσυγχρονίζεται στα πρότυπα άλλων χωρών. Αποτελεί μία διαδικασία φορολογικού ελέγχου η οποία έχει αφενός πρωταρχικό στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και αφετέρου την οικειοθελή συμμόρφωση των οικονομικών οντοτήτων με την κείμενη φορολογική νομοθεσία. Στόχος της εργασίας ήταν να μελετηθούν οι απόψεις των φορολογικών ελεγκτών αναφορικά με τη συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού, τα οφέλη που προσφέρει και τις αλλαγές που μπορούν να συμβούν στη χρήση και στον επανέλεγχό του.

Ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού φαίνεται να συνεισφέρει στην αύξηση των εσόδων του δημοσίου, παρέχοντας στα όργανα του φορολογικού ελέγχου ένα αίσθημα ασφάλειας για την ορθή τήρηση των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων και τη σωστή διεκπεραίωση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων γενικότερα. Δημιουργείται η εικόνα ενός σταθερού φορολογικού συστήματος, που μακροπρόθεσμα οδηγεί σε αύξηση των επενδύσεων και οικονομική ευημερία. Επιπλέον, εξυπηρετεί τόσο στην άμεση συμμόρφωση των επιχειρήσεων με τις φορολογικές διατάξεις και στην έγκαιρη διόρθωση τυχόν λαθών, ώστε να μην κινδυνεύουν από μελλοντικά πρόστιμα, όσο και στην αύξηση της αξιοπιστίας της διοίκησης και των εργαζομένων, προσφέροντάς τους εξειδίκευση και εξοικείωση με την εφαρμογή του μέτρου.

Το φορολογικό πιστοποιητικό αν και σχετικά πρόσφατο μέτρο εδραίωσης της φορολογικής συμμόρφωσης, έχει υποστεί αρκετές αλλαγές κατά τη διάρκεια των ετών εφαρμογής τους. Πλέον, το πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης είναι

προαιρετικό για τις επιχειρήσεις, οι οποίες οικειοθελώς επιλέγουν εάν θα ελεγχθούν από εξωτερικούς ελεγκτές. Ο φορολογικός έλεγχος θεωρείται ότι θα ήταν πιο αποτελεσματικός και αποδοτικός εάν το φορολογικό πιστοποιητικό παρέμενε υποχρεωτικό κυρίως για τις μεγάλες οικονομικές οντότητες και όχι τόσο για τις μικρές. Παράλληλα, σε μεγαλύτερη φορολογική συμμόρφωση οδηγούν όχι μόνο οι συχνοί φορολογικοί έλεγχοι, αλλά οι πιο στοχευμένοι, ώστε να εντοπιστούν οι σημαντικότερες φορολογικές παραβάσεις

Ειδικότερα, τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής σχετικά με την «Συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού» υπέδειξαν ότι το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει περισσότερο στην αύξηση των εσόδων του Δημοσίου και λιγότερο στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Σχετικά με τα «Οφέλη του φορολογικού πιστοποιητικού» τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το μεγαλύτερο όφελος που προσφέρει είναι η αύξηση της αξιοπιστίας ενός επαγγελματία λογιστή και η έγκαιρη διόρθωση των λαθών, ενώ, λιγότερο ωφελεί στον υπολογισμό των ταμειακών αναγκών με μεγαλύτερη ακρίβεια. Επίσης, η εμπειρική έρευνα έδειξε σχετικά με τις «Αλλαγές της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού» ότι οι περισσότεροι προτείνουν να παραμείνει το πιστοποιητικό υποχρεωτικό για τις μεγάλες επιχειρήσεις και να διενεργούνται συχνότεροι και πιο στοχευμένοι φορολογικοί έλεγχοι ώστε να υφίσταται μεγαλύτερη φορολογική συμμόρφωση, ενώ οι λιγότεροι πιστεύουν ότι το φορολογικό πιστοποιητικό πρέπει να είναι υποχρεωτικό για τις μικρές επιχειρήσεις. Τέλος, σχετικά με τις «Αλλαγές του επανελέγχου του φορολογικού πιστοποιητικού» κρίνεται σημαντικό να αναφερθεί πως πολλοί θεωρούν ότι θα πρέπει να υφίσταται καλύτερη φορολογική μεταχείριση σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαφορές στον επανέλεγχο, ενώ λίγοι είναι αυτοί που πιστεύουν ότι θα πρέπει να διενεργείται επανέλεγχος από τις φορολογικές αρχές σε επιχειρήσεις που έχουν λάβει έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη.

Από την ανάλυση του μοντέλου παλινδρόμησης προέκυψε ότι δεν υπάρχει μεταξύ της εξαρτημένης μεταβλητής «Συμβολή του φορολογικού πιστοποιητικού» και της ανεξάρτητης μεταβλητής «Οφέλη του φορολογικού πιστοποιητικού». Επίσης, υπάρχει θετική σχέση μεταξύ της εξαρτημένης μεταβλητής και της ανεξάρτητης «Αλλαγές της χρήσης του φορολογικού πιστοποιητικού» και μεταξύ της εξαρτημένης μεταβλητής και της ανεξάρτητης «Αλλαγές του επανελέγχου του φορολογικού πιστοποιητικού».

6.4 Περιορισμοί Έρευνας

Στην παρούσα έρευνα εντοπίστηκαν ορισμένοι περιορισμοί. Βασικός περιορισμός ήταν η έλλειψη ελληνόφωνων και ξενόφωνων βιβλιογραφικών πηγών αφού το φορολογικό πιστοποιητικό αποτελεί σχετικά πρόσφατο μέτρο στη χώρα μας. Ακόμα, στις βιβλιογραφικές πηγές δεν υπήρχαν έρευνες που να αφορούν αποκλειστικά την εξέταση του φορολογικού πιστοποιητικού, ενώ κύρια πηγή πληροφοριών ήταν οι νόμοι, οι διατάξεις και ο δύσκολος συνδυασμός αυτών. Κάποιοι ακόμα περιορισμοί της έρευνας ήταν οι πολλές αλλαγές που έχουν συμβεί στις διατάξεις του φορολογικού πιστοποιητικού, στα λίγα χρόνια της εφαρμογής του, και ο περιορισμός του δείγματος και του χρόνου συλλογής και επεξεργασίας των δεδομένων, αφού η παρούσα έρευνα πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια διπλωματικής εργασίας. Επίσης, το δείγμα της έρευνας ήταν οι φορολογικοί ελεγκτές, οι οποίοι πιστεύουν ότι ο φορολογικός έλεγχος από ιδιώτες ελεγκτές περιορίζει τις αρμοδιότητές τους, οπότε ίσως για' αυτό δεν προέκυψαν τα αναμενόμενα αποτελέσματα. Τέλος, ο αριθμός των ερωτήσεων ήταν εσκεμμένα μικρός ώστε να μην είναι κουραστικό για τους συμμετέχοντες.

6.5 Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

Όσον αφορά τις προτάσεις για μελλοντικές έρευνες θα μπορούσε να χορηγηθεί το συγκεκριμένο ερωτηματολόγιο σε μεγαλύτερο δείγμα αναφοράς και σε μεγαλύτερο χρονικό διάστημα, προκειμένου να προκύψει πιο ασφαλές και αξιόπιστο συμπέρασμα και να εντοπιστούν τυχόν διαφορές εξαιτίας της συμμετοχής περισσότερων ατόμων. Επιπλέον, θα μπορούσε να μοιραστεί το ερωτηματολόγιο σε διαφορετικό δείγμα, ώστε να ελεγχθεί αν θα προκύψουν διαφορές στα συμπεράσματα και θα μπορούσε να επαναληφθεί η έρευνα εξετάζοντας περισσότερες μεταβλητές ή να τεθούν περισσότερα ερωτήματα για τις ήδη υπάρχοντες. Τέλος, τα αποτελέσματα της παρούσας μελέτης θα πρέπει να γενικευτούν προσεκτικά καθώς προορίζονταν για τις συγκεκριμένες Δ.Ο.Υ.

Βιβλιογραφία

Ελληνική Βιβλιογραφία

- 1)Σ. Αναγνώστου, 2008, «Δικαιώματα και Υποχρεώσεις Φορολογουμένων και Ελεγκτών κατά τον Προληπτικό- Προσωρινό και Τακτικό Φορολογικό Έλεγχο», *Πανελλήνια Ομοσπονδία Εργαζομένων Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών*, έκδοση 2η
- 2)Θ. Γεωργακόπουλος, Π. Πάσχου, (2003), «Εισαγωγή στη φορολογία», *εκδόσεις Μπένου, έκδοση Β'*, Αθήνα, Ελλάδα
- 3)Α. Δαλαμάγκας, 1985, «Φορολογικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων», *9, 136, 137, 138, 144, 145 και 147 τεύχη του Δελτίου Φορολογικής Νομοθεσίας*
- 4)Χ. Καζαντζής, (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», *Εκδόσεις Business Plus A.E*, Πειραιάς, Ελλάδα
- 5)Γ. Κορομηλά, Χ. Γιαννόπουλου, (2006), «Φορολογικός Έλεγχος Επιχειρήσεων», *Σημειώσεις Σεμιναρίου*, Αθήνα, Ελλάδα
- 6)Ν. Κυριαζή, (1999), «Η Κοινωνιολογική Έρευνα- Κριτική Επισκόπηση των μεθόδων και των τεχνικών», *Ελληνικά γράμματα*, Αθήνα, Ελλάδα
- 7)Ι. Μανουσάκης, 2017, «Είδη και Διαδικασία Φορολογικών Ελέγχων», *3^ο Επιστημονικό Συνέδριο Περιοδικού ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ*, Ελλάδα
- 8)Χ. Νεγκάκης, Π. Ταχυνάκης, (2017), «Ελεγκτική- Εσωτερικός Έλεγχος: Θεωρία και Εφαρμογές», *εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική*, Θεσσαλονίκη, Ελλάδα
- 9)Α. Τσακλάγκανος, (2005), «Ελεγκτική», *εκδόσεις Κυριακίδη Αφοί*, Θεσσαλονίκη, Ελλάδα

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- 10)Awang, N., &Amran, A. (n.d.). (2014). Ethics and tax compliance. Ethics, Governance and Corporate Crime: Challenges and Consequences, pp.105-103
- 11)Braithwaite, V. (2003). Dancing with tax authorities: motivational postures and non-compliant actions. In. V. Braithwaite (Ed.), *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion*. Aldershot, UK: Ashgate, pp.15-39
- 12)Chalu, H., & Mzee H. (2018). Determinants of tax audit effectiveness in Tanzania. *Managerial Auditing Journal*, Vol.33, No.1, pp.35-63

- 13) Drogalas, G. S., & Diavastis, I. (2015). Tax audit effectiveness in Greek firms: Tax auditors perceptions. *Journal of Accounting and Taxation*, Vol.7, No.7, pp.123-130
- 14) Ebimobowei, A., Gbalam, E. P. (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
- 15) Ebieri, J and Ekwueme, Daberechi Chikezie. (2016). Assessment of the Impact of Tax Reforms on Economic Growth in Nigeria. *Journal of Accounting and Financial Management*, Vol.2, No.2, pp.15-28
- 16) Muhammadi, A. H., Ahmed, Z., & Habib, A. (2016). Multinational transfer pricing of intangible assets: Indonesian tax auditors' perspectives. *Asian Review of Accounting*, Vol.24, No.3, pp.313-337
- 17) Musimenta, D., NAIGAGA, S., BANANUKA, J., & NAJJUMA, M. S. (2019). Tax compliance of financial services firms: a developing economy perspective. *Journal of Money Laundering Control*, 00-00
- 18) Nikbakht, E., Sarkar, S., Spieler, A. C. (2017). External monitoring of private firms: A cross- country empirical analysis. *Global Finance Journal*. Vol.32, pp.113-127
- 19) Ogbonna, G. N., & Ebimobowei, A. (2012). Impact of Tax Reforms and Economic Growth of Nigeria: Growth of Nigeria: A Time Series Analysis. *Journal of Social Sciences*. Vol.4, No.1, pp.62-68
- 20) Olowookere, J. K., & Soyemi, K. A. (2013). Evidence of the Audit Expectation Gap in Nigeria. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, Vol. 4, No.6, pp.539-546
- 21) Papava, V. (2000). State, public sector and theoretical prerequisites to a model of an "economy without taxes". *International Journal of Social Economics*, Vol.27, No.1, pp.45-61
- 22) Torgler, B. (2003). Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance. *University of Basel*, pp.126-127 & p.282
- 23) Tosun, M. S., & Abizadeh, S. (2005). Economic growth and tax components: an analysis of tax changes in OECD. *Applied Economics*, Vol.37, No.19, pp.2251-2263
- 24) Munyoro, G., Mupfumira, A. Z., Chimbari, F., Langton, T., Mynyoro- 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 Journal*, Vol.27, No.7(4), pp.1-34

Διαδικτυακές Πηγές

- 25) Βερενίκη, (2019), « Φορολογικό πιστοποιητικό και δυνατότητες ελέγχου», Foroline, 28 Νοεμβρίου 2019. Διαθέσιμο: <https://foroline.gr/archives/38118>
- 26) Γ. Δαλιάνης, Ν. Χατζοπούλου, (2019), «Επανελέγχος ελεγμένων Φορολογικών υποθέσεων», 19 Οκτωβρίου 2019. Διαθέσιμο: http://www.logistis.gr/default.asp?pid=4&la=1&art_id=987&tb3=1. Τελευταία προσπέλαση: 23 Δεκεμβρίου 2019
- 27) Γ. Μαυραγάνης, (2013), «Φορολογικό Πιστοποιητικό: Τα υπέρ και τα κατά», Accountancygreece, 26 Ιουνίου 2013. Διαθέσιμο: <https://www.accountancygreece.gr/%CE%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%B1/%CE%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%B105/%CE%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%BF-%CF%80%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%BF%CF%80%CE%BF%CE%B9%CE%B7%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%BF-%CF%84%CE%B1-%CF%85%CF%80%CE%B5%CF%81-%CE%BA%CE%B1%CE%B9/>. Τελευταία προσπέλαση: 21 Δεκεμβρίου 2019
- 28) Γ. Παλαιτσάκης, (2018), «ΑΑΔΕ: Τα κριτήρια των φορο-ελέγχων για το 2019», Ναυτεμπορική, 29 Δεκεμβρίου 2018
Διαθέσιμο: <https://www.naftemporiki.gr/finance/story/1430029/aade-ta-kritiria-ton-foro-elegxon-gia-to-2019>. Τελευταία προσπέλαση: 7 Ιανουαρίου 2020
- 29) Ε. Πετράκης, (2016) «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό». Διαθέσιμο: <http://tms-auditors.gr/uploads/file6.pdf>. Τελευταία προσπέλαση: 22 Δεκεμβρίου 2019
- 30) ΣοφοκλεουςIn, (2019), «Το "αλφαβητάριο" των φορολογικών ελέγχων», 11 Ιανουαρίου 2019. Διαθέσιμο: <https://www.sofokleousin.gr/to-alfavitarion-ton-forologikon-elegxon>. Τελευταία προσπέλαση: 3 Δεκεμβρίου 2019
- 31) Δ. Σούρμπης, (2016) , «Ετήσιο Πιστοποιητικό Φορολογικής Συμμόρφωσης», Accountancygreece, 9 Νοεμβρίου 2016. Διαθέσιμο: <https://www.accountancygreece.gr/%CE%B5%CF%84%CE%AE%CF%83%CE%B9%CE%BF-%CF%80%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%BF%CF%80%CE%BF%CE%B9%CE%B7%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8C-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%AE%CF%82-%CF%83%CF%85/>. Τελευταία προσπέλαση: 21 Δεκεμβρίου 2019
- 32) Π. Στελλάκης, (2013), «Πιστοποιητικό Φορολογικού Ελέγχου», Accountancygreece, 26 Ιουνίου 2013. Διαθέσιμο: <https://www.accountancygreece.gr/?s=%CE%84%CE%B1+%CE%85%CF%80%CE%B5%CF%81+%CE%BA%CE%B1%CE%B9+%CF%84%CE%B1+%CE%BA%CE%B1%CF%84%CE%B1+%CE%B5%CF%84%CE%B7%CF%83%CE%B9%CE%BF+%CF%80%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%BF%CF%80%CE%BF%CE%B9%CE%B7%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%BF>. Τελευταία προσπέλαση: 23 Δεκεμβρίου 2019

- 33)Ε. Τσακίρη, (2008), «Φορολογικοί Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων», Θεσσαλονίκη, Ελλάδα, Διαθέσιμο: <http://ikee.lib.auth.gr/record/123877/files/tsakiri.pdf>. Τελευταία προσπέλαση: 20 Δεκεμβρίου 2019
- 34)Accountancygreece, (2013), «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό», 1 Ιουλίου 2013. Διαθέσιμο: <https://www.accountancygreece.gr/etisio-forologiko-pistopoiitiko/>. Τελευταία προσπέλαση: 21 Δεκεμβρίου 2019
- 35)Ernst & Young Tax Alert, (2011), «Φορολογικό Πιστοποιητικό», Οκτώβριος 2011. Διαθέσιμο: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Certificate_Oct.2011/\\$FILE/Greece_Tax_alert_October_2011_gr.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Certificate_Oct.2011/$FILE/Greece_Tax_alert_October_2011_gr.pdf). Τελευταία προσπέλαση: 21 Δεκεμβρίου 2019
- 36)TaxExperts, (2015), «Τι ισχύει για το φορολογικό πιστοποιητικό με το νέο Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών». Διαθέσιμο: <https://www.taxexperts.gr/%CE%B1%CF%81%CE%B8%CF%81%CE%BF%CE%B3%CF%81%CE%B1%CF%86%CE%AF%CE%B1/%CF%84%CE%B9-%CE%B9%CF%83%CF%87%CF%8D%CE%B5%CE%B9-%CE%B3%CE%B9%CE%B1-%CF%84%CE%BF-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CF%8C-%CF%80%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%BF%CF%80%CE%BF%CE%B9%CE%B7%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8C-%CE%BC%CE%B5-%CF%84%CE%BF-%CE%BD%CE%AD%CE%BF-%CE%BA%CF%8E%CE%B4%CE%B9%CE%BA%CE%B1-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CE%B4%CE%B9%CE%BA%CE%B1%CF%83%CE%B9%CF%8E%CE%BD>. Τελευταία προσπέλαση: 5 Ιανουαρίου 2020
- 37)Taxheaven, (2011), «Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό: Μια νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου των Α.Ε. και Ε.Π.Ε», 22 Νοεμβρίου 2011. Διαθέσιμο: <https://www.taxheaven.gr/circulars/12623>. Τελευταία προσπέλαση: 21 Δεκεμβρίου 2019
- 38)Taxheaven, (2013), «Προς κατάργηση το φορολογικό πιστοποιητικό των εταιριών» 1 Οκτωβρίου 2013. Διαθέσιμο: <https://www.taxheaven.gr/news/15422/pros-katarghsh-to-forologiko-pistopoihtiko>. Τελευταία προσπέλαση: 5 Ιανουαρίου 2020
- 39)Taxheaven, (2016), «Δεν εξαιρούνται από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας», 15 Ιανουαρίου 2016. Διαθέσιμο: <https://www.taxheaven.gr/news/27195/den-exairoyntai-apo-th-dienergeia-forologikoy-elegxoy-oi-epixeirhseis-gia-tis-opoies-ekdidetai-forologiko-pistopoihtiko-xwris-epishmanseis-gia-parabaseis-ths-forologikhs-nomooesias>. Τελευταία προσπέλαση: 7 Ιανουαρίου 2020

- 40)Taxheaven, (2016), «Τι ισχύει για τον υποχρεωτικό έλεγχο των επιχειρήσεων για τα έτη 2016, 2017, 2018. - Ο έλεγχος από ορκωτούς ελεγκτές για τη χρήση του 2016», 28 Ιουλίου 2016. Διαθέσιμο: <https://www.taxheaven.gr/news/30443/ti-isxyei-gia-ton-yproxrewtiko-elegxo-twn-epixeirhsewn-gia-ta-eth-2016-2017-2018-o-elegxos-apo-orkwtoys-elegktes-gia-th-xrhsh-toy-2016>. Τελευταία προσπέλαση: 5 Ιανουαρίου 2020
- 41)Taxheaven, (2017), «Φορολογικό πιστοποιητικό και σε μικρές επιχειρήσεις», 30 Ιανουαρίου 2017. Διαθέσιμο: <https://www.taxheaven.gr/news/33377/forologiko-pistopoihtiko-kai-se-mikres-epixeirhseis>. Τελευταία προσπέλαση: 23 Δεκεμβρίου 2019
- 42)Taxheaven, (2018), «Νέες εξελίξεις σχετικά με την παραγραφή των χρήσεων έως το 2013 για τις οποίες έχει εκδοθεί "λευκό" φορολογικό πιστοποιητικό», 18 Μαΐου 2018. Διαθέσιμο: [https://www.taxheaven.gr/news/40676/nees-exelixeis-sxetika-me-tin-paragrafh-twn-xrhsewn-ews-to-2013-gia-tis-opoies-exei-ekdothi-leyko-forologiko-pistopoihtiko](https://www.taxheaven.gr/news/40676/nees-exelixeis-sxetika-me-tin-paragrafi-twn-chrusewn-ews-to-2013-gia-tis-opoies-exei-ekdothi-leyko-forologiko-pistopoihtiko). Τελευταία προσπέλαση: 5 Ιανουαρίου 2020
- 43)Taxheaven, (2019), «Φορολογικό πιστοποιητικό: η ΕΛΤΕ αρμόδια να επιβάλει κυρώσεις σε ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία», 27 Νοεμβρίου 2019. Διαθέσιμο: <https://www.taxheaven.gr/news/46467/forologiko-pistopoihtiko-h-elte-armodia-na-epiballei-kyrwseis-se-elegktes-kai-elegktika-grafeia>. Τελευταία προσπέλαση: 6 Ιανουαρίου 2020
- 44)Taxheaven, (2019), «Εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού», 25 Νοεμβρίου 2019. Διαθέσιμο: <https://www.taxheaven.gr/news/46422/efarmogh-toy-forologikoy-pistopoihtikoy-2011-2019>. Τελευταία προσπέλαση: 21 Δεκεμβρίου 2019

Νομοθεσία

- 45)Αιτιολογική Έκθεση- Σχέδιο Νόμου «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις»
- 46)ΑΥΟΟ 120066 Κ.Υ./10.10.06 «Επανεέλεγχος υποθέσεων που ελέγχθηκαν από τις υπηρεσίες της ΥΠ.Ε.Ε., καθορισμός κριτηρίων επιλογής υποθέσεων προς επανεέλεγχο, τρόπος, χρόνος και διαδικασία αυτού»
- 47)ΔΕΔ 2165/2019 «Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2014 σε νόμιμο ελεγκτή λόγω σύνταξης ανακριβούς πιστοποιητικού φορολογικού ελέγχου»
- 48)Δ. ΟΡΓ. Α. 1036960/2017 Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 968/22-3-2017)

49)Ε.2115/2019 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 51 του ν.4607/2019 (ΦΕΚ 65 Α') καθώς και των αριθμ. Α.1218/3-6-2019 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. και Α.1217/6-6-2019 Κ.Υ.Α.»

50)Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε). (2016). Αποτελέσματα εφαρμογής φορολογικού πιστοποιητικού 2011- 2014

51)Οργανόγραμμα Α.Α.Δ.Ε, Αύγουστος 2017

52)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 τους Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)»

53)ΠΟΛ 1033/2014 (ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013), «Υποχρεώσεις πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, ιδρυμάτων πληρωμών, Ελληνικών Ταχυδρομείων, Εταιριών Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ιδιωτικών θεραπευτηρίων, ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, εταιριών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, εταιριών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013)»

54)ΠΟΛ 1124/18.6.2015 «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογίας Διαδικασίας (ν. 4174/2013) σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από τους Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)»

55)ΠΟΛ 1006/16 «Κοινοποίηση ακριβούς αντιγράφου της γνωμοδότησης υπ' αριθμό 256/2015 του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., αναφορικά με τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου σε επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό»

56)ΠΟΛ 1034/2016 «Τροποποίηση των διατάξεων της Α.Ο.Υ ΠΟΛ 1159/2011 (ΦΕΚ 1657/Β') σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από τους Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174/Α')»

57)ΠΟΛ 1148/2018 «Τροποποίηση των διατάξεων της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1159/2011 (ΦΕΚ 1657/Β'), περί του καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής της παρ.5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από τους Νόμιμους Ελεγκτές ή και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174/Α')

58)Προεδρικό Διάταγμα υπ' αριθμό 16, «Κανονισμός της λειτουργίας Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ) και των Τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών», Εφημερίδα της Κυβέρνησης

- 59) Προεδρικό Διάταγμα 186/1992, «Κώδικας Βιλίων και Στοιχείων»
- 60) Προεδρικό Διάταγμα 226/1992 (ΦΕΚ 120/A/14-7-1992), «Περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή»
- 61) Προεδρικό Διάταγμα 340/1998 (ΦΕΚ 228/A/6-10-1998), «Περί του επαγγέλματος του Λογιστή- Φοροτεχνικού και της αδείας άσκησής του»
- 62) 2112/1920 (ΦΕΚ 37/30.03.1963), «Περί Ανωνύμων Εταιρειών»
- 63) Νόμος 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16.9.1994) «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος»
- 64) Νόμος 2523/1997 (ΦΕΚ 179/ 11.9.1997), «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις»
- 65) Νόμος 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253/14.12.2004), «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις»
- 66) Νόμος 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23.4.2010), «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»
- 67) Νόμος 3943/2011 (ΦΕΚ Α 66/31.3.2011), «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών»
- 68) Νόμος 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/26-7-2013), «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος»
- 69) Νόμος 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013), «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας»
- 70) Νόμος 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014), «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»
- 71) Νόμος 4336/2015 (ΦΕΚ Α 94/14.8.2015), «Συνταξιοδοτικές διατάξεις- Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης»
- 72) Νόμος 4346/2015 (ΦΕΚ Α 152/20.11.2015), «Επείγουσες ρυθμίσεις για την εφαρμογή της Συμφωνίας Δημοσιονομικών Στόχων και Διαρθρωτικών Μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις»
- 73) Νόμος 4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017), «Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις»
- 74) Νόμος 4548/2018 (ΦΕΚ Α' 104/13.06.2018), «Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών»

75)Νόμος 4646/2019 (Τεύχος Α' 201/12.12.2019), «Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο»

76)ΤρΔΕφΑθ 1490/2016 «Ελεγχοι σε Α.Ε και Ε.Π.Ε στις οποίες έχει χορηγηθεί φορολογικό πιστοποιητικό από ορκωτούς ελεγκτές σύμφωνα με το άρθρο 82 του ν. 2238/1994- Προθεσμία ελέγχου»

Παράρτημα

Το Ερωτηματολόγιο της Έρευνας με θέμα: «**Φορολογικός Έλεγχος και η σύνδεσή του με το Φορολογικό Πιστοποιητικό**».

Πρώτη ενότητα: Δημογραφικά Στοιχεία

1. Φύλο:

- Γυναίκα
- Άνδρας

2. Ηλικία

- 18-24
- 25-34
- 35-45
- 46-55
- 56-65
- άνω των 65

3. Εκπαίδευση

- Απόφοιτος/η Λυκείου
- Απόφοιτος/η ΑΕΙ- ΤΕΙ
- Απόφοιτος/η ΙΕΚ- ΚΕΚ
- Απόφοιτος/η Μεταπτυχιακού προγράμματος
- Απόφοιτος/η Διδακτορικού

4. Έτη εμπειρίας στο ελεγκτικό αντικείμενο

- Κανένα
- 1-5
- 6-10
- 11-15
- άνω των 15

5. Έτη εμπειρίας στην εφαρμογή φορολογικού ελέγχου

- Κανένα
- 1-5
- 6-10
- 11-15
- άνω των 15

Δεύτερη ενότητα: Συμβολή φορολογικού πιστοποιητικού

Ερωτήσεις	Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα Πολύ
6. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει στη δημιουργία ενός σταθερού φορολογικού συστήματος;					
7. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό ενισχύει τη φορολογική συνείδηση;					
8. Πιστεύετε ότι η εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού συμβάλλει στην αύξηση των εσόδων του Δημοσίου;					
9. Θεωρείτε ότι η εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού συμβάλλει στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής;					
<u>Τρίτη ενότητα: Οφέλη φορολογικού πιστοποιητικού</u>					

10. Πιστεύετε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό βελτιώνει την περαίωση των εργασιών;					
11. Συμφωνείτε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό δημιουργεί ένα πλαίσιο εμπιστοσύνης μεταξύ εταιρίας και φορολογικών αρχών;					
12. Πιστεύετε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό βοηθάει τις επιχειρήσεις να υπολογίσουν με μεγαλύτερη ακρίβεια τις ταμειακές τους ανάγκες;					
13. Θεωρείτε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό βοηθάει τις επιχειρήσεις να συμμορφώνονται άμεσα;					
14. Θεωρείτε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό βοηθάει τις επιχειρήσεις να προβαίνουν στην έγκαιρη διόρθωση λαθών με αποτέλεσμα να κινδυνεύουν λιγότερο από μελλοντικά πρόστιμα;					
15. Πιστεύετε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό βοηθάει στην κατάρτιση ενός πιο αξιόπιστου προγράμματος μελλοντικών ταμειακών ροών για το κράτος;					
16. Σε ποιο βαθμό θεωρείτε ότι μετά την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού οι επιχειρήσεις προσελκύουν περισσότερους επενδυτές;					
17. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό συμβάλλει στην αύξηση της αξιοπιστίας ενός επαγγελματία λογιστή;					
18. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό δημιουργεί υγιή ανταγωνισμό;					
<u>Τέταρτη ενότητα: Αλλαγές στη χρήση του φορολογικού πιστοποιητικού</u>					
19. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό πρέπει να είναι υποχρεωτικό για τις μεγάλες επιχειρήσεις;					

20. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό πρέπει να είναι υποχρεωτικό για τις μεσαίες επιχειρήσεις;					
21. Σε ποιο βαθμό πιστεύετε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό πρέπει να είναι υποχρεωτικό για τις μικρές επιχειρήσεις;					
22. Σε ποιο βαθμό πρέπει να επωμίζονται το κόστος του ελέγχου της φορολογικής τους συμμόρφωσης;					
23. Συμφωνείτε ότι η διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού όπως την ορίζει η ΠΟΛ 1124/15 πρέπει να γίνει πιο λεπτομερής;					
24. Πιστεύετε ότι πρέπει να γίνονται συχνότεροι φορολογικοί έλεγχοι;					
25. Πιστεύετε ότι πρέπει να γίνονται πιο στοχευμένοι φορολογικοί έλεγχοι;					
<u>Πέμπτη ενότητα: Αλλαγές στον επανέλεγχο του φορολογικού πιστοποιητικού</u>					
26. Πιστεύετε ότι πρέπει να γίνεται επανέλεγχος από τις φορολογικές αρχές σε μια επιχείρηση που έχει λάβει έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη;					
27. Πιστεύετε ότι ο επανέλεγχος του φορολογικού πιστοποιητικού πρέπει να εξαρτάται από το ύψος των λογιστικών διαφορών;					
28. Θεωρείτε ότι ο χρόνος του δικαιώματος επανελέγχου πρέπει να μειωθεί;					
29. Πιστεύετε ότι ο αριθμός των δειγματοληπτικών επανελέγχων πρέπει να αυξηθεί;					
30. Συμφωνείτε ότι θα έπρεπε να υφίσταται καλύτερη φορολογική αντιμετώπιση αν δεν υπάρχουν διαφορές στον επανέλεγχο;					