



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

Διπλωματική Εργασία

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ: ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΜΟΡΦΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

του

ΚΑΛΥΒΑΣ ΕΥΓΕΝΙΟΣ

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: ΣΑΜΑΡΑ ΑΓΓΕΛΙΚΗ

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

Φεβρουάριος 2022

## Περίληψη

Ο φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων είναι ένα ζήτημα που έχει απασχολήσει έντονα και συνεχίζει να απασχολεί τις φορολογικές αρχές αλλά και τις επιχειρήσεις. Ο βαθμός φορολογικής συμμόρφωσης έχει ποικίλες προεκτάσεις και σε μεγάλο βαθμό καθορίζει την ποιότητα και την δικαιοσύνη ενός φορολογικού συστήματος μιας οικονομίας. Οι καταγιστικές εξελίξεις στο επιχειρηματικό τοπίο και οι τεχνολογικές εξελίξεις μεταβάλλουν ραγδαία και τις ανάγκες ενός αποτελεσματικού ελεγκτικού πλαισίου. Το 2011 στην Ελλάδα θεσπίστηκε οι μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις που ελέγχονται από ορκωτούς ελεγκτές για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση, να ελέγχονται και για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και να εκδίδεται σχετικό φορολογικό πιστοποιητικό και έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης.

Σκοπός της παρούσας εργασίας ήταν η μελέτη αυτού του πρωτοποριακού θεσμού, με στόχο τον εντοπισμό των πλεονεκτημάτων και των μειονεκτημάτων που συνεπάγεται για όλα τα εμπλεκόμενα μέρη. Ο θεσμός εφαρμόστηκε υποχρεωτικά την περίοδο 2011-2015 ενώ έκτοτε εφαρμόζεται προαιρετικά. Από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε διαπιστώθηκε ότι ο θεσμός είχε σημαντικά οφέλη για τα φορολογικά έσοδα και την φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων. Όμως παράλληλα υπήρξαν και σημαντικά προβλήματα που κλήθηκαν οι επιχειρήσεις και οι ελεγκτικές εταιρείες να αντιμετωπίσουν. Πολλά εξ αυτών προήλθαν από την θέσπιση του μέτρου χωρίς την παροχή των κατάλληλων διευκρινήσεων και την σαφή διατύπωση των απαιτήσεων και των διαδικασιών. Βασικό τροχοπέδη στάθηκε και η πολυπλοκότητα και οι ασάφειες του γενικότερου νομοθετικού πλαισίου. Διαχρονικά φαίνεται ότι έχουν ξεκαθαριστεί πολλά από τα προβληματικά ζητήματα, ενώ η δεκαετής και πλέον εφαρμογή του αποτελεί την βάση για την βελτίωση του τρόπου χρήσης αυτής της μορφής φορολογικού ελέγχου με τον πιο πρόσφορο τρόπο για όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Λέξεις κλειδιά: Φορολογικό πιστοποιητικό, φορολογικός έλεγχος, φορολογική συμμόρφωση, πάταξη φοροδιαφυγής

## **Abstract**

Business tax audit is an issue that has been and continues to be of great concern to both tax authorities and businesses. The degree of tax compliance has a variety of implications and largely determines the quality and fairness of an economy's tax system. Stormy developments in the business landscape and technological developments are rapidly changing the needs of an effective tax auditing framework. In 2011, it was established in Greece that medium and large companies that are audited by certified auditors for financial reporting, to be audited for their tax liabilities and to issue a relevant tax certificate and tax compliance report.

The purpose of this paper was to study this pioneering institution, with the aim of identifying the advantages and disadvantages that it entails for all stakeholders. This obligation was compulsorily implemented in the period 2011-2015 and since then it is applied optionally. From the research it was found that this measure had significant benefits for tax revenue and corporate tax compliance. But at the same time there were significant problems that companies and auditing companies were called to face. Many of them came from the adoption of the measure without providing the appropriate clarifications and clear wording of the requirements and procedures. The complexity and ambiguities, of the general legislative framework, was also a major obstacle. Over time, many of the problematic issues seem to have been clarified, and its implementation over ten years is the basis for improving the use of this form of tax audit in the most appropriate way for all stakeholders.

**Keywords:** Tax certificate, tax audit, tax compliance, fight against tax evasion

## Πίνακας περιεχομένων

Περίληψη .....	2
Abstract .....	3
Κατάλογος πινάκων .....	6
Κατάλογος γραφημάτων .....	6
Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή .....	7
1.1 Εισαγωγικές έννοιες.....	7
1.2 Σκοπός εργασίας και ερευνητικά ερωτήματα .....	9
1.3 Μεθοδολογία και δομή εργασίας.....	10
Κεφάλαιο 2: Επισκόπηση βιβλιογραφίας .....	12
Κεφάλαιο 3: Θεσμικό πλαίσιο φορολογικού πιστοποιητικού .....	19
3.1 Κανονιστικό ιστορικό φορολογικού πιστοποιητικού .....	19
3.2 Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά πρότυπα .....	22
3.2.1 Αρμοδιότητες – Υποχρεώσεις .....	22
3.2.2 Κυρώσεις.....	24
3.3 Διεθνείς πρακτικές για το φορολογικό πιστοποιητικό.....	26
Κεφάλαιο 4: Φορολογικό Πιστοποιητικό & Έλεγχοι.....	28
4.1 Περιεχόμενο.....	28
4.2 Τύπος & Διαδικασία έκδοσης.....	31
4.3 Πλεονεκτήματα – Μειονεκτήματα φορολογικού πιστοποιητικού.....	34

4.4 Στατιστικά στοιχεία ελέγχων από τις κρατικές υπηρεσίες .....	40
Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα – Περιορισμοί - Προτάσεις .....	43
Βιβλιογραφικές παραπομπές.....	48
Παραρτήματα.....	54
Παράρτημα 1: Παράρτημα II «Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων» ΠΟΛ. 1124/18-6-2015 .....	54

## **Κατάλογος πινάκων**

Πίνακας 1: Έλεγχοι και βεβαιωθέντα ποσά από Δ.Ο.Υ. 2013-2020.....	41
Πίνακας 2: Έλεγχοι και βεβαιωθέντα ποσά από τις ΦΑΕ 2015-2020.....	41
Πίνακας 3: Έλεγχοι, βεβαιωθέντα ποσά και εισπραξιμότητα από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 2013-2020.....	42

## **Κατάλογος γραφημάτων**

Γράφημα 1: Πλήθος φορολογικών ελέγχων από κρατικές υπηρεσίες 2013-2020 .....	40
--	----

# Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή

## 1.1 Εισαγωγικές έννοιες

Η λειτουργία του φορολογικού ελέγχου διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο και αποτελεί σημαντικό κομμάτι της διαχείρισης της φορολογικής διαδικασίας σε όλες τις χώρες. Η διενέργεια των φορολογικών ελέγχων έχει ποικίλες προεκτάσεις, δυσκολίες και αλληλεπιδράσεις μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών. Βασικό μέλημα είναι ο εντοπισμός και αποτροπή των φορολογικών παραβάσεων και η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης. Κατά το παρελθόν η διαπίστωση φορολογικών παραβάσεων είχε ως μοναδικό σκοπό την επιβολή κυρώσεων και προστίμων. Με την πάροδο του χρόνου έμφαση έχει δοθεί στην διερεύνηση των παραγόντων και των αιτιών που ωθούν τους φορολογούμενους στην μη συμμόρφωση. Υπό αυτή την προσέγγιση επιδιώκεται η κατανόηση του φαινομένου ώστε να είναι εφικτή η αντιμετώπιση μέσω των κατάλληλων ρυθμίσεων, δεδομένου ότι η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου δεν μπορεί από μόνη της να αντιμετωπίσει το φαινόμενο και τις συνέπειές του. Παρόλα αυτά ο φορολογικός έλεγχος παραμένει ένα βασικό εργαλείο για την διαχείριση της μη συμμόρφωσης στις περισσότερες χώρες (OECD, 2006).

Τις τελευταίες δεκαετίες έχουν υπάρξει σημαντικές μεταβολές στο τοπίο της φορολογικής συμμόρφωσης και της υποβολής εκθέσεων για τις επιχειρήσεις. Παγκόσμια έχουν ενταθεί οι πιέσεις, με την θέσπιση ολοένα και πιο αυστηρών απαιτήσεων για την δημοσιοποίηση στοιχείων και την ενίσχυση της διαφάνειας σε διεθνείς επιχειρήσεις. Οι φορολογικές αρχές εξελίσσονται και υιοθετούν νέες τεχνικές και εξελιγμένες προσεγγίσεις σε μια προσπάθεια μεγιστοποίησης των κρατικών εσόδων και την μείωση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Ειδικά μετά την παγκόσμια κρίση του 2008 έχουν αυξηθεί οι προθέσεις και οι δράσεις για την διασυνοριακή συνεργασία. Σημαντικός αρωγός για την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης είναι η διαρκώς εξελισσόμενη τεχνολογία, που παρέχει λύσεις που διευκολύνουν τους φορολογούμενους και παράλληλα παρέχει διαφορετικά εργαλεία για τους φορολογικούς ελέγχους (Deloitte, 2013). Στην πράξη, μεγάλο μέρος του ελέγχου που είχε πραγματοποιηθεί στο παρελθόν από εξειδικευμένο προσωπικό έχει αντικατασταθεί από τη χρήση αυτοματοποιημένων τεχνικών ελέγχου για τον εντοπισμό

περιπτώσεων που απαιτούν έλεγχο πριν από την έκδοση επίσημης απόφασης ελέγχου (OECD, 2006).

Το εύρος των δραστηριοτήτων ελέγχου ποικίλλει μεταξύ των χωρών-μελών, του ΟΟΣΑ, αποτέλεσμα που εν μέρει απορρέει από το εφαρμοζόμενο σύστημα αξιολόγησης. Υπάρχουν δύο γενικά αποδεκτά συστήματα αξιολόγησης του βαθμού φορολογικής συμμόρφωσης που εφαρμόζονται, η αξιολόγηση από τις κρατικές αρχές και η αυτοαξιολόγηση ή καλύτερα η αξιολόγηση από τρίτους ανεξάρτητους φορείς. Οι φορολογούμενοι σε μεγάλο βαθμό πλέον επιλέγονται για φορολογικό έλεγχο μετά από εκτιμήσεις που παρέχουν συστήματα αξιολόγησης του κινδύνου και αυτοματοποιημένων ελέγχων (OECD, 2006). Οι εταιρείες αναζητούν περισσότερο εξωτερική βοήθεια, είτε με τη μορφή συμβουλευτικών υπηρεσιών και τεχνολογίας είτε με εξωτερική ανάθεση λειτουργιών συμμόρφωσης και αναφοράς (Deloitte, 2013).

Στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει σημαντικές προσπάθειες για τον εκσυγχρονισμό των φορολογικών διαδικασιών, την σύγκλιση με τις διεθνείς απαιτήσεις και πρακτικές και τον περιορισμό της φοροδιαφυγής. Κάποιες από τις επιδιώξεις ήταν η απλοποίηση των φορολογικών διατάξεων, η χρήση νέων μηχανισμών φορολογικής συμμόρφωσης, η αναμόρφωση των φορολογικών υπηρεσιών, η αποτελεσματικότερη είσπραξη των φορολογικών εσόδων, ο καλύτερος έλεγχος των επιχειρήσεων και των προσώπων που σχετίζονται με τον έλεγχο και την διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων. Παράλληλα σε πολλά σημεία υπήρξε αυστηριοποίηση των κυρώσεων και των ποινών σε περιπτώσεις που σχετίζονται με την φοροδιαφυγή, όπως με την ποινικοποίηση κάποιων αδικημάτων φοροδιαφυγής (Σταυρόπουλος, 2018). Σε άλλες περιπτώσεις υπήρξε εξορθολογισμός των κυρώσεων (Ψύλλα, 2018).

Η αδυναμία των φορολογικών αρχών να διενεργούν έγκαιρα τους φορολογικούς ελέγχους, με συνέπεια την διαρκή παράταση των χρόνων παραγραφής, αλλά και την απώλεια φορολογικών εσόδων, οδήγησε στην υιοθέτηση ενός νέου θεσμού που εφαρμόστηκε το 2011, του φορολογικού πιστοποιητικού και την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης που το συνοδεύει. Η συγκεκριμένη υποχρέωση αφορούσε τις εταιρείες που ελέγχονται υποχρεωτικά από εγγεγραμμένους ορκωτούς ελεγκτές και ελεγκτικές εταιρείες στο δημόσιο μητρώο και πληρούσαν κριτήρια για τον προσδιορισμό του μεγέθους τους (ενεργητικό, ύψος πωλήσεων και μέσο απασχολούμενο προσωπικό). Η έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού για αυτές τις



εταιρείες (που χαρακτηρίζονται μεσαίου και μεγάλου μεγέθους) ήταν υποχρεωτική έπειτα από τον ετήσιο έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές. Με την ψήφιση του Νόμου 3842./2010 τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας και στην περίπτωση έκδοσης του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού χωρίς επιφύλαξη, η χρήση θεωρούνταν ελεγχθείσα και ο έλεγχος από τις φορολογικές αρχές επιτρεπόταν μόνο στην περίπτωση επιλογής της επιχείρησης δειγματοληπτικά και εντός 18 μηνών ή αν βάσει ειδικών κριτηρίων αν υπήρχαν ενδείξεις για φορολογικές παραβάσεις. Παρόλα αυτά σε κάποιες περιπτώσεις αμφισβητήθηκε το δικαίωμα παραγραφής από τις φορολογικές αρχές (Λεπίδα, 2018). Το 2016 τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας (Νόμο 4174/2013) και από την χρήση του 2016 ο έλεγχος των επιχειρήσεων κατέστη προαιρετικός. Το γεγονός αυτό απάλλαξε τις επιχειρήσεις από την υποχρέωση και κατ' επέκταση από τα συνεπακόλουθα πρόστιμα που μπορούσαν να φθάσουν έως και 40.000 ευρώ και παράλληλα μετέβαλε την ισχύ και τον ρόλο του φορολογικού πιστοποιητικού (Σταματίου, 2019).

## **1.2 Σκοπός εργασίας και ερευνητικά ερωτήματα**

Η ανάθεση των φορολογικών ελέγχων σε ανεξάρτητους πιστοποιημένους ελεγκτές έχει αποδειχθεί ότι σχετίζεται με υψηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές, δηλαδή αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης (Frey, 2018). Από έρευνες που πραγματοποιήθηκαν διαπιστώθηκε ότι η εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού στην Ελλάδα διεύρυνε σημαντικά τη φορολογική βάση και τα φορολογικά έσοδα του κράτους, ενώ μείωσε την αβεβαιότητα των επιχειρήσεων για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Παρόλα αυτά ανέκυψαν προβλήματα τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τους ορκωτούς ελεγκτές, προβλήματα που σχετίζονται με την εφαρμογή του μέτρου αλλά κυρίως από ασάφειες και αυθαιρεσίες εκ μέρους της φορολογικής αρχής (Σταματίου, 2019).

Η καινοτόμα εφαρμογή αυτού του είδους ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης και περαιώσης των φορολογικών χρήσεων των μεγάλων επιχειρήσεων έχει σημαντικές επιπτώσεις στις ίδιες τις εταιρείες, τις ελεγκτικές εταιρείες, το κράτος αλλά και την οικονομία γενικότερα. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η μελέτη του συγκεκριμένου μέτρου από την θέσπισή του έως σήμερα, των υποχρεώσεων και των

δικαιωμάτων που απορρέει αλλά κυρίως η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς του. Λαμβάνοντας υπόψη τον σημαίνοντα ρόλο της συμμόρφωσης των επιχειρήσεων, γενικότερα αλλά και ειδικά με τις φορολογικές διατάξεις, για την οικονομία και την εύρυθμη λειτουργία της αγοράς, ο βαθμός της αποτελεσματικότητάς του είναι ένα καίριο και διαχρονικά επίκαιρο ζήτημα. Η επισήμανση των πλεονεκτημάτων του και των μειονεκτημάτων του με στόχο την τροποποίηση αστοχιών και την κάλυψη κενών από τις αρμόδιες αρχές είναι βέβαιο πως είναι προς το συμφέρον όλων των εμπλεκόμενων. Βασικά ερωτήματα που η παρούσα εργασία καλείται να απαντήσει είναι:

1. Είναι το φορολογικό πιστοποιητικό ενδεδειγμένο μέσο για την διενέργεια φορολογικών ελέγχων;
2. Ποια είναι τα πλεονεκτήματα του φορολογικού πιστοποιητικού;
3. Ποιες είναι οι αδυναμίες και τα προβλήματα που μπορεί να έχει για τις επιχειρήσεις;
4. Ποιες είναι οι αδυναμίες και τα προβλήματα που έχει στις ελεγκτικές εταιρείες και τους ορκωτούς ελεγκτές;
5. Ποιες είναι οι επιπτώσεις της εφαρμογής του στα φορολογικά έσοδα του κράτους;

### **1.3 Μεθοδολογία και δομή εργασίας**

Για την απάντηση των παραπάνω ερευνητικών ερωτημάτων υιοθετήθηκε μια βιβλιογραφική έρευνα από δευτερογενείς πηγές. Πιο συγκεκριμένα μελετήθηκαν και παρουσιάζονται οι κυριότερες νομοθετικές διατάξεις που σχετίζονται με την καθιέρωση και την εφαρμογή του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού και της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης. Επίσης δεδομένα για την σημαντικότητα του ελέγχου γενικά, του φορολογικού ελέγχου ειδικότερα και του συγκεκριμένο μέσου για τον φορολογικό έλεγχο αντλήθηκαν από δημοσιευμένες έρευνες και μελέτες στην Ελλάδα και το εξωτερικό, οι οποίες παρουσιάζονται σε έγκυρες εφημερίδες και ιστοσελίδες. Βασικός περιορισμός της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας του μέτρου είναι η έλλειψη επίσημων στατιστικών στοιχείων. Για την μερική κάλυψη αυτού του κενού παρουσιάζονται δημοσιοποιημένα στοιχεία της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (και του προκάτοχού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων) για το πλήθος των φορολογικών ελέγχων και τα ποσά που βεβαιώθηκαν από τις

αρμόδιες αρχές. Τα στοιχεία αυτά μπορούν να παρέχουν ενδείξεις για την αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού, καθώς η συσχέτιση αυτών των στοιχείων με τις υπόχρεες εταιρείες μπορεί να είναι μόνο έμμεση. Για το λόγο αυτό παρουσιάζονται εστιασμένα στοιχεία για τους ελέγχους που πραγματοποιήθηκαν από τις Φ.Α.Ε. και το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων.

Πέρα του εισαγωγικού κεφαλαίου και του κεφαλαίου των συμπερασμάτων, το κύριο μέρος της εργασίας αποτελείται από τρία κεφάλαια. Στο πρώτο παρουσιάζεται η βιβλιογραφική έρευνα που πραγματοποιήθηκε σε πρόσφατες δημοσιευμένες για την σημασία του φορολογικού ελέγχου αλλά κυρίως των ωφελημάτων και των προβλημάτων που ανακύπτουν από την εμπλοκή των ελεγκτικών εταιρειών στην διαδικασία των φορολογικών ελέγχων. Στο επόμενο κεφάλαιο παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο από την αρχή της εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού έως σήμερα, καθώς και οι διατάξεις που σχετίζονται με τις αρμοδιότητες και τις κυρώσεις για τους ορκωτούς ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. Στο τέταρτο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζεται το περιεχόμενο, ο τύπος και η διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού. Επίσης παρουσιάζονται τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του φορολογικού πιστοποιητικού έτσι όπως παρουσιάζονται από έρευνες και μελέτες που έχουν διεξαχθεί κατά το παρελθόν καθώς και τα στατιστικά στοιχεία ελέγχων από τις κρατικές υπηρεσίες. Η εργασία ολοκληρώνεται με το πέμπτο κεφάλαιο όπου διατυπώνονται τα κύρια συμπεράσματα της εργασίας προς απάντηση των ερευνητικών ερωτημάτων και οι προτάσεις με στόχο την βελτίωση του συγκεκριμένου θεσμού.

## Κεφάλαιο 2: Επισκόπηση βιβλιογραφίας

Ένα σημαντικό βιώσιμο μέσο δημιουργίας εσόδων παγκοσμίως είναι η φορολογία. Ο θεμελιώδης στόχος κάθε αρχής είναι η είσπραξη φόρων. Ένα από τα καίρια προβλήματα για τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής στις αναπτυσσόμενες αλλά και στις αναπτυγμένες οικονομίες είναι η επίτευξη υψηλών επιπέδων φορολογικής συμμόρφωσης. Ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στη βελτίωση της φορολογικής διοίκησης και της συνολικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων επηρεάζοντας τη συμπεριφορά τους.

Ο φορολογικός έλεγχος εξετάζει τον βαθμό συμμόρφωσης μιας επιχείρησης με τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και κανονισμούς του κράτους. Εναλλακτικά ο φορολογικός έλεγχος εξετάζει κατά πόσο ένας φορολογούμενος έχει δηλώσει σωστά και έχει εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Σημαντικό είναι να υφίσταται εκούσια συμμόρφωση των φορολογούμενων και η φορολογία να μην εκλαμβάνεται ως επαχθής υποχρέωση αλλά να είναι μια ευρέως αποδεκτή υποχρέωση (Kirchler et al., 2008). Ο φορολογικός έλεγχος είναι σημαντικός λόγω της υποστήριξής του προς την κυβέρνηση στη συλλογή κατάλληλων φορολογικών εσόδων που είναι απαραίτητα για τον προϋπολογισμό, τη διατήρηση της οικονομικής και χρηματοοικονομικής τάξης και σταθερότητας, για τη διασφάλιση της υποβολής ικανοποιητικών δηλώσεων από τους φορολογούμενους, για την αύξηση του βαθμού φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, για να διασφαλιστεί η αυστηρή συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία από τους φορολογούμενους, να βελτιωθεί ο βαθμός εκούσιας συμμόρφωσης από τους φορολογούμενους και να διασφαλιστεί ότι το οφειλόμενο ποσό εισπράττεται και αποδίδεται στο δημόσιο. Στόχος του φορολογικού ελέγχου είναι η δημιουργία μιας βιώσιμης και αποτελεσματικής φορολογικής διοίκησης για την αντιμετώπιση της συνεχώς μεταβαλλόμενης οικονομίας (Badara, 2012).

Όσον αφορά την σχέση του εξωτερικού φορολογικού ελέγχου με την φοροδιαφυγή (Mamoun & Mohamed, 2020) διαπιστώθηκε ότι οι εξωτερικοί φορολογικοί έλεγχοι συνεισφέρουν σημαντικά στην μείωσή της. Πιο συγκεκριμένα συμβάλλουν στην αποκάλυψη τυχόν πλαστών εγγράφων, τιμολογίων εισαγωγής και άλλων παραπλανητικών πληροφοριών. Επίσης βοηθούν στον εντοπισμό

αδικαιολογήτων δαπανών και άλλων εξόδων που χρησιμοποιούνται από τους φορολογούμενους για την μείωση του καταβαλλόμενου φόρου εισοδήματος.

Ο εξωτερικός έλεγχος είναι ένας σημαντικός παράγοντας για τη μεγιστοποίηση, τη συλλογή και την αύξηση της αποτελεσματικότητας των οικονομικών υπηρεσιών όσον αφορά τον έλεγχο των εσόδων του προϋπολογισμού και την ομαλότητά τους, καθώς και για την παραγωγή ακριβών και αξιόπιστων φορολογικών στοιχείων και συνεπώς μια πραγματική και δίκαιη φορολογία. Ο εξωτερικός έλεγχος εργάζεται για την αύξηση και την προώθηση της εκούσιας φορολογικής συμμόρφωσης, τον εντοπισμό και την αποτροπή περιπτώσεων φοροδιαφυγής, τον έλεγχο της διαδικασίας είσπραξης φόρων. Μια τέτοια διαδικασία συμβάλλει σημαντικά στην πρόληψη εκούσιων και ακούσιων περιπτώσεων φοροδιαφυγής που προκύπτουν από απάτη ή λάθος. Ο εξωτερικός έλεγχος έχει θετικό ρόλο στη βελτίωση της είσπραξης φόρων μέσω της προσαρμογής των φορολογικών γνωστοποιήσεων που προετοιμάζονται και εγκρίνονται από τον ελεγκτή και διασφαλίζουν μια ορθή διαδικασία για τον καθορισμό των φόρων (Magablih, 2020).

Στην βιβλιογραφία υπάρχουν δύο αντικρουόμενες αντιλήψεις σχετικά με την παροχή φορολογικών υπηρεσιών από τους ανεξάρτητους ελεγκτές. Από την μια υποστηρίζεται ότι η παροχή φορολογικών υπηρεσιών από τους ελεγκτές βοηθά την φορολογική συμμόρφωση λόγω της διάχυσης γνώσης. Πιο συγκεκριμένα βελτιώνεται η ποιότητα του ελέγχου και μειώνεται το κόστος ελέγχου μέσω της ανταλλαγής γνώσης που αφορούν τον πελάτη και τον κλάδο. Από την άλλη μεριά προτάσσεται το επιχείρημα της μειωμένης ανεξαρτησίας καθώς οι αυξημένοι οικονομικοί δεσμοί μεταξύ ελεγκτών και εταιρειών μπορεί να θέσουν σε κίνδυνο την ποιότητα του ελέγχου.

Για να ανταποκριθούν οι επιχειρήσεις στις υποχρεώσεις τους σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση απασχολούν εσωτερικούς ειδικούς, ελεγκτές οικονομικών καταστάσεων, άλλους εξωτερικούς φορείς ή ένα μίγμα από τα παραπάνω. Οι επιχειρήσεις που ετοιμάζουν τις φορολογικές τους δηλώσεις είτε εσωτερικά είτε προσλαμβάνοντας κάποιον μη ελεγκτή παρουσιάζουν πιο επιθετικές φορολογικές πρακτικές. Όμως και οι φορολογικές υπηρεσίες που παρέχονται από ελεγκτές σχετίζονται με φορολογική επιθετικότητα με εξαίρεση φοροτεχνικούς μεγάλων ελεγκτικών εταιρειών. Κατά συνέπεια η φορολογική επιθετικότητα είναι μικρότερη όταν υπάρχει σχέση ελέγχου από όταν δεν υπάρχει. Με άλλα λόγια, οι ίδιοι

επαγγελματίες που προετοιμάζουν τη φορολογική δήλωση φαίνεται να προσεγγίζουν διαφορετικά τη φορολογική επιθετικότητα εάν εξυπηρετούν τον φορολογικό πελάτη και ως ελεγκτές (Klassen et al., 2016).

Σε έρευνα εξετάστηκε αν η ανεξαρτησία του ελεγκτή υποβαθμίζεται από την παροχή φορολογικών υπηρεσιών. Η έρευνα εστίασε στην έκδοση γνωμοδοτήσεων σε ένα δείγμα εταιρειών που υπέβαλαν αίτηση πτώχευσης την περίοδο 2001-2004. Τα αποτελέσματα της έρευνας δεν έδειξαν σημαντική συσχέτιση για την συνέχιση της δραστηριότητας των εταιρειών με τους φορολογικούς ελέγχους των ελεγκτικών εταιρειών. Κατά συνέπεια δεν προέκυψε μειωμένη ανεξαρτησία των ελεγκτών αλλά αντίθετα η φορολογική συνιστώσα στις υπηρεσίες των εξωτερικών ελεγκτών βελτιώνει την ποιότητα των ελέγχων μέσω της διάχυσης πληροφοριών από τις φορολογικές υπηρεσίες που παρέχονται από τον ελεγκτή. Μια συνέπεια του αποτελέσματος της έρευνας είναι ότι ο περιορισμός των φορολογικών υπηρεσιών από ελεγκτές εταιρειών με χαμηλή απόδοση μπορεί να μειώσει την ποιότητα των αποφάσεων αναφοράς των ελεγκτών χωρίς να οδηγήσει σε βελτίωση της ανεξαρτησίας των ελεγκτών (Robinson, 2008).

Μια άλλη έρευνα μελέτησε αν οι εξειδικευμένες ελεγκτικές εταιρείες μπορούν να παρέχουν ελέγχους υψηλότερης ποιότητας και μείωση της πιθανότητας διαχείρισης κερδών και κατά πόσο ο συνδυασμός ελεγκτικών και φορολογικών υπηρεσιών μπορεί να περιορίσει τη διαχείριση κερδών μέσω των φορολογικών λογαριασμών. Το τελικό δείγμα της έρευνας ήταν 2.905 παρατηρήσεις την περίοδο 2004-2011. Τα αποτελέσματα της έρευνας συνάδουν με την άποψη ότι οι ελεγκτικές εταιρείες που διαθέτουν ελεγκτική ή/και φορολογική εμπειρογνωμοσύνη περιορίζουν τις προσπάθειες των πελατών να διαχειριστούν τα κέρδη μέσω των φορολογικών λογαριασμών. Επίσης διαπιστώθηκε ότι ελεγκτικά γραφεία που είναι φορολογικοί εμπειρογνώμονες περιορίζουν τη χειραγώγηση των φορολογικών λογαριασμών, ανεξάρτητα από το αν το ελεγκτικό γραφείο παρέχει επίσης φορολογικές υπηρεσίες. Επιπλέον, η παροχή φορολογικών υπηρεσιών από ελεγκτές περιορίζει τη διαχείριση κερδών παρέχοντας έτσι αποδεικτικά στοιχεία για τα οφέλη από τη διάχυση της γνώσης. Σε συμπληρωματική ανάλυση διαπιστώθηκε ότι τα αποτελέσματα ισχύουν όταν το επίπεδο διαχείρισης κερδών είναι κάτω από τα ποσοτικά επίπεδα σημαντικότητας, τα αποτελέσματα της διάχυσης της γνώσης είναι παρατηρήσιμα στις

μικρότερες εταιρείες και ότι τα αποτελέσματα διατηρούνται ανεξάρτητα από το ύψος των αμοιβών των φορολογικών υπηρεσιών (Christensen et al., 2015).

Επίσης μελετήθηκε η σχέση των φορολογικών υπηρεσιών που παρέχονται από ελεγκτές με τον φορολογικό σχεδιασμό και την ποιότητα του ελέγχου. Το δείγμα της έρευνας ήταν από την Γερμανία με 829 παρατηρήσεις για την περίοδο 2009-2014. Οι ερευνητές διαπίστωσαν μια αρνητική συσχέτιση μεταξύ φορολογικών υπηρεσιών από ελεγκτές και φοροαποφυγής, γεγονός που υποδηλώνει ότι οι ελεγκτές γνωρίζουν οι εταιρείες ενδέχεται να μην επιφυλάσσονται για φορολογικές αβεβαιότητες και ενδεχομένως τους προτείνουν πιο συντηρητικές φορολογικές στρατηγικές. Επιπλέον, διαπιστώθηκε μια θετική σχέση μεταξύ του επιπέδου του φορολογικών υπηρεσιών και της βιωσιμότητας των φορολογικών στρατηγικών σε επιχειρήσεις-πελάτες, σύμφωνα με αυτή τη συντηρητική προσέγγιση. Με βάση τα αποτελέσματα της έρευνας οι φορολογικές υπηρεσίες σχετίζονται θετικά με την ποιότητα του ελέγχου. Αυτό το εύρημα υποδηλώνει ότι οι ελεγκτές, έχοντας επίγνωση ότι υφίσταται φορολογικής αβεβαιότητας ακόμα και μετά τον έλεγχο (λόγω του δειγματοληπτικού ελέγχου), είναι λιγότερο πρόθυμοι να αποδεχθούν τη διαχείριση κερδών, καθώς το γεγονός αυτό θα αύξανε περαιτέρω τον κίνδυνο επαναδιατύπωσης των εκθέσεών τους (Watrin et al., 2019).

Σε έρευνα που δημοσιεύτηκε το 2019 εξετάστηκε η επίδραση της παροχής φορολογικών υπηρεσιών από ελεγκτές στις λογιστικές και φορολογικές διαφορές που με την σειρά τους μπορούν να οδηγήσουν σε στρεβλώσεις τις αποτιμήσεις που πραγματοποιούν οι επενδυτές. Η περίοδος της έρευνας ήταν από το 2000 έως το 2013. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι οι εταιρείες που αποκτούν φορολογικές υπηρεσίες από ελεγκτές εμφανίζουν σε χαμηλό επίπεδο προσωρινές λογιστικές διαφορές στους φόρους. Κατά συνέπεια η παροχή διπλών υπηρεσιών δεν θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία των ελεγκτών, αλλά αντίθετα μπορεί να βελτιώσει τη συνολική λογιστική ποιότητα και να βοηθήσει τους επενδυτές να αποτιμήσουν καλύτερα την αξία των επιχειρήσεων (Luo, 2019).

Σε παρεμφερή έρευνα μελετήθηκε αν το είδος των φορολογικών υπηρεσιών που παρέχονται από ελεγκτές εταιρείες στους ήδη πελάτες τους και αν η σοβαρότητα των συνεπειών μιας ενδεχόμενης αποτυχίας ελέγχου επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου και την ευθύνη του ελεγκτή. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι η ποιότητα του ελέγχου

επηρεάζεται σημαντικά από την παροχή επιθετικών φορολογικών στρατηγικών από τους ελεγκτές, αλλά όχι για την παροχή υπηρεσιών φορολογικής προετοιμασίας. Επίσης διαπιστώθηκε ότι όσο αυξάνει η ποιότητα του ελέγχου τόσο μειώνεται η ευθύνη του ελεγκτή. Κατά συνέπεια είναι σημαντικό να παρέχεται κίνητρο στους ελεγκτές που παρέχουν φορολογικές υπηρεσίες, ώστε να μην λαμβάνουν υψηλές αμοιβές ως αποζημίωση για την παροχή χαμηλότερης ποιότητας ελέγχων (Thornton & Shaub, 2014).

Οι (Hogan & Noga, 2015) διαπίστωσαν μια αρνητική μακροπρόθεσμη σχέση την περίοδο 2003-2009 μεταξύ του επιπέδου των παρεχόμενων φορολογικών υπηρεσιών από ελεγκτικές εταιρείες και των καταβαλλόμενων φόρων. Δηλαδή όσο περισσότερο αυξάνουν οι παρεχόμενες φορολογικές υπηρεσίες τόσο περισσότερο υπάρχει φορολογική εξοικονόμηση για τις εταιρείες. Τα αποτελέσματα αυτά ισχύουν ακόμα κι αν οι εταιρείες αντικαταστήσουν τις φοροτεχνικές υπηρεσίες των ελεγκτικών εταιρειών με τις υπηρεσίες άλλων εταιρειών, αλλά σε μικρότερο βαθμό.

Στην έρευνα των (Nesbitt et al., 2020) εξετάστηκε ο βαθμός συμμόρφωσης των ελεγκτικών εταιρειών στις ΗΠΑ με τους περιορισμούς που έχουν τεθεί όσον αφορά το επίπεδο παρεχόμενων φορολογικών υπηρεσιών και της σχέσης τους με τυχόν φοροαποφυγή των πελατών τους (μετρούμενη από τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές). Η έρευνα πραγματοποιήθηκε για την περίοδο 2002-2016 σε τελικό δείγμα 20.423 παρατηρήσεων. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι τα ελεγκτικά γραφεία συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις της νομοθεσίας σχετικά με το επίπεδο παροχής φορολογικών υπηρεσιών. Επίσης διαπιστώθηκε μια αρνητική συσχέτιση μεταξύ των παρεχόμενων φοροτεχνικών υπηρεσιών και της φοροαποφυγής πελατών με χαμηλούς πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές. Το εύρημα αυτό καταδεικνύει ότι τα ελεγκτικά γραφεία αποφεύγουν να αναλάβουν περιστατικά που μπορεί να σχετίζονται με επιθετικές φορολογικές πρακτικές και που μπορεί να θεωρηθούν συνυπεύθυνα για τέτοιες επιθετικές συμπεριφορές. Επίσης από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι διαχρονικά υπήρξε μια αναζωπύρωση στις παρεχόμενες φοροτεχνικές υπηρεσίες και αυξητική τάση στις επιθετικές φορολογικές στρατηγικές των υπηρεσιών των ελεγκτικών εταιρειών. Τέλος βρέθηκε ότι για τους μεγαλύτερους πελάτες που υπάρχουν πιο στενές οικονομικές συνδέσεις, παρατηρήθηκαν πιο



επιθετικές φορολογικές στρατηγικές δηλαδή μεγαλύτερη προθυμία για την διευκόλυνση της φοροαποφυγής.

Αντίθετα ήταν τα ευρήματα της έρευνας των (Garcia-Blandon et al., 2020) στην Ισπανία την περίοδο 2008-2016. Πιο συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι οι εταιρείες που λαμβάνουν φορολογικές υπηρεσίες από ελεγκτικές εταιρείες παρουσιάζουν σημαντικότερα υψηλότερους μέσους και διάμεσους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές, ένδειξη μειωμένης φοροαποφυγής. Τα ευρήματα αυτά επιβεβαιώθηκαν και με εναλλακτικούς τρόπους μέτρησης της φοροαποφυγής. Σύμφωνα με τους ερευνητές το αυστηρό νομοθετικό πλαίσιο που ισχύει στην Ευρωπαϊκή Ένωση από το 2014 σχετικά με την ταυτόχρονη παροχή ελεγκτικών και φορολογικών υπηρεσιών βελτιώνει την ποιότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών, ενισχύει την ανεξαρτησία των ελεγκτών και δεν συμβάλει στην αύξηση της φοροαποφυγής.

Τα αποτελέσματα της έρευνας των (Chyz et al., 2021) ενισχύουν την αρνητική σχέση μεταξύ υπηρεσιών φορολογικού σχεδιασμού από ελεγκτικές εταιρείες και φοροαποφυγής και φορολογικού κινδύνου. Οι εταιρείες που πληρώνουν τους ελεγκτές τους για συμβουλές φορολογικού σχεδιασμού εμφανίζουν υψηλότερη φοροαποφυγή και χαμηλότερο φορολογικό κίνδυνο, σε αντίθεση με τις εταιρείες που δεν το πράττουν. Τα αποτελέσματα φοροαποφυγής μας είναι πιο έντονα για ελεγκτές με μεγαλύτερη φορολογική εμπειρία και μεγαλύτερη θητεία στις εταιρείες πελάτες τους, καθώς και για εταιρείες με υψηλότερη φορολογική και λειτουργική πολυπλοκότητα. Επίσης διαπιστώθηκε ότι τα αποτελέσματα φοροαποφυγής ισχύουν μόνο όταν οι εταιρείες προσλαμβάνουν τους ελεγκτές τους και για εργασίες φορολογικής συμμόρφωσης, κάτι που συνάδει με τον ισχυρισμό ότι οι ελεγκτές επιδιώκουν να ελαχιστοποιήσουν τις απειλές για τη φήμη τους.

Στην έρευνα των (Lynch et al., 2021) εξετάστηκαν οι καθοριστικοί παράγοντες και οι ακούσιες συνέπειες των βασικών θεμάτων των φορολογικών ελέγχων. Το δείγμα της έρευνας ήταν εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο του Λονδίνου την περίοδο 2013-2019, με 645 παρατηρήσεις σχετικά με την αναφορά φορολογικών θεμάτων στις εκθέσεις ελέγχων. Αρχικά από την έρευνα βρέθηκε ότι εταιρείες με μεγαλύτερη φορολογική πολυπλοκότητα (μεγαλύτερη φοροαποφυγή, φορολογικό κίνδυνο, αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία του ενεργητικού και έδρα σε φορολογικούς παραδείσους) είναι περισσότερο πιθανό στους φορολογικούς ελέγχους να εκφραστούν

θέματα σχετικά με την φορολογία. Από την ανάλυση των συνεπειών διαπιστώθηκε ότι η έκφραση σχετικών θεμάτων έχει ακούσιες συνέπειες στην συμπεριφορά της διοίκησης και των ελεγκτών. Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι οι ελεγκτές στους οποίους αυξάνουν οι αμοιβές για την παροχή φορολογικών υπηρεσιών είναι πιο πιθανό να σταματήσουν να εκδίδουν φορολογικά θέματα στους ελέγχους, καταδεικνύοντας την επιζήμια επίδραση των οικονομικών κινήτρων στην ανεξαρτησία των ελεγκτών. Ενώ οι εταιρείες που συνεχίζουν να λαμβάνουν φορολογικά θέματα στις εκθέσεις ελέγχου μειώνουν το επίπεδο των φορολογικών υπηρεσιών. Τέλος οι εταιρείες που επιλύουν τα φορολογικά θέματα των ελέγχων στην συνέχεια αυξάνουν την φοροαποφυγή τους, γεγονός που υποδηλώνει ότι οι εταιρείες υιοθετούν πιο επιθετικές φορολογικές στρατηγικές για την αποφυγή φόρων όταν μπορούν να αποφύγουν ελέγχους που συνοδεύονται από την έκφραση φορολογικών θεμάτων (Lynch et al., 2021).

## Κεφάλαιο 3: Θεσμικό πλαίσιο φορολογικού πιστοποιητικού

### 3.1 Κανονιστικό ιστορικό φορολογικού πιστοποιητικού

Πέρα από τον παραδοσιακό έλεγχο των επιχειρήσεων από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, μια νέα μορφή φορολογικού ελέγχου καθιερώθηκε από τις διατάξεις του Νόμου 3842/2010 (άρθρο 17) που τροποποίησε τον Νόμο 2238/1994 (Πετράκης, 2012). Πιο συγκεκριμένα με τις διατάξεις του Νόμου οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού<sup>1</sup>. Η υποχρέωση αυτή αφορά τις ελεγχόμενες ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων. Οι εξωτερικοί ελεγκτές παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης υποχρεούνται να ελέγχουν τις επιχειρήσεις σε σχέση με την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων και να εκδίδουν το σχετικό πιστοποιητικό, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της φορολογικής αρχής. Σε αυτό θα πρέπει να αναφέρονται αναλυτικά τυχόν διαπιστωθείσες φορολογικές παραβάσεις, συμπεριλαμβανομένης της ανακριβούς ή μη απόδοσης φόρων. Στην περίπτωση όπου στο φορολογικό πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνονται διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, τότε υπό προϋποθέσεις δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος.

Ο τρόπος, η διαδικασία και ο τύπος των φορολογικών πιστοποιητικών καθορίστηκαν με την ΠΟΛ 1159/22-7-2011<sup>2</sup> (Πετράκης, 2012) και των μεταγενέστερων τροποποιήσεων της (Επίχειρισι, 2015). Η συγκεκριμένη ΠΟΛ (Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος) τροποποιήθηκε (με εξαίρεση τις αποφάσεις για την παράταση προθεσμιών) από:

---

<sup>1</sup> Νόμος 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, άρθρο 82, παράγραφος 5, ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/law/2238/1994>

<sup>2</sup> ΠΟΛ.1159/22.7.2011 Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174), ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/circulars/12518/pol-1159-22-7-2011>

- ΠΟΛ 1011/10-1-2012: Τροποποίηση των διατάξεων της ΠΟΛ.1159/22.7.2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Φ.Ε.Κ Β'1657) περί καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν.3693/2008 (Φ.Ε.Κ Α' 174)
- ΠΟΛ 1086/30-3-2012: Τροποποίηση των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 8 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Φ.Ε.Κ Β'1657) καθώς και παράταση της προθεσμίας που προβλέπεται από το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 3 και το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 8 της ίδιας απόφασης
- ΠΟΛ 1155/5-7-2012: Τροποποίηση των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 5 και της παραγράφου 2 του άρθρου 10 της Α.Υ.Ο ΠΟΛ. 1159/2011 (Φ.Ε.Κ Β' 1657) και παράταση της προθεσμίας που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 3 της ίδιας απόφασης
- ΠΟΛ 1236/18-10-2013: Τροποποίηση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 5 και του β' εδαφίου της περίπτωσης (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/ 2011 (Φ.Ε.Κ. 1657 Β')
- ΠΟΛ 1034/31-12-2015: Παράταση του χρόνου υποβολής των περιοδικών δηλώσεων με καταληκτική ημερομηνία υποβολής στις 30 Ιανουαρίου 2015 και παράταση του χρόνου καταβολής του φόρου
- ΠΟΛ 1148/2018: Τροποποίηση των διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 (Φ.Ε.Κ. 1657/Β'), περί του καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής της παρ. 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174/Α')
- Ν. 4646/2019 (άρθρο 67): Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο – «Καταργούμενες διατάξεις»

Στον Νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Νόμος 4172/2013) με ισχύ από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 και με τον Νόμο 4174/2013<sup>3</sup> (άρθρο 65<sup>Α</sup>) διατηρήθηκε η υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού. Τα φορολογικά αντικείμενα ελέγχου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων έπειτα από γνώμη της Ε.Λ.Τ.Ε. Το 2015 με την έκδοση της ΠΟΛ 1124/18-6-2015 καθορίστηκε η διαδικασία για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 65<sup>Α</sup><sup>4</sup>. Έως και το 2015 για τις επιχειρήσεις που ελέγχονται υποχρεωτικά από ορκωτούς ελεγκτές, ήταν υποχρεωτική η έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού. Η αλλαγή αυτή επήλθε με το άρθρο 56 του Νόμου 4410/2016 (παράγραφος 1) «Το πιστοποιητικό αυτό είναι προαιρετικό για τις ανωτέρω εταιρείες και επιχειρήσεις και εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα.»<sup>5</sup>.

Έτσι από το 2016 έως σήμερα οι εταιρείες που ελέγχονται υποχρεωτικά, μπορούν να λαμβάνουν ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό. Με την άρση της υποχρεωτικότητας οι εταιρείες που δεν ζητούν την έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού δεν λαμβάνουν πλέον πρόστιμο (ύψους 5.000 έως 40.000 ευρώ ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους) και δεν επιλέγονται κατά προτεραιότητα προς φορολογικό έλεγχο από τις αρχές. Αν όμως αναθέσουν οικειοθελώς τον φορολογικό έλεγχο τότε αυτός γίνεται υποχρεωτικός και θα πρέπει να εκδοθεί από τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή η έκθεση ελέγχου που προβλέπεται από τις διατάξεις του Νόμου 4449/2017 (άρθρο 32) (Σταματίου, 2019).

---

<sup>3</sup> Νόμος 4174/2013, (ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013), Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>

<sup>4</sup> ΠΟΛ 1124/18-6-2015, (ΦΕΚ Β' 1746/19-8-2015), Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α'), ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/circulars/21158/pol-1124-18-6-2015>

<sup>5</sup> Νόμος 4410/2016, (ΦΕΚ Α' 141/3-8-2016), Τροποποιήσεις του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα προς ενίσχυση της καταπολέμησης της παράνομης εμπορίας καπνού και βιομηχανοποιημένων καπνών και Ίδρυση Συντονιστικού Κέντρου για την Καταπολέμηση του λαθρεμπορίου, εναρμόνιση, ανακτήθηκε από: <https://www.e-nomothesia.gr/kat-epikheireseis/kapnos-kapnisma/nomos-4410-2016.html>

## 3.2 Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά πρότυπα

### 3.2.1 Αρμοδιότητες – Υποχρεώσεις

Η Οδηγία 2006/43/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, είχε ως στόχο την ουσιαστική εναρμόνιση των απαιτήσεων μεταξύ των κρατών-μελών σχετικά με τους υποχρεωτικούς φορολογικούς ελέγχους των ετήσιων και ενοποιημένων λογαριασμών<sup>6</sup>. Από την Οδηγία δινόταν η δυνατότητα στο κράτη- μέλη να θεσπίσουν αυστηρότερες απαιτήσεις σε σχέση με τους υποχρεωτικούς ελέγχους. Στο πλαίσιο της ενσωμάτωσης της συγκεκριμένης Οδηγίας στην ελληνική νομοθεσία ψηφίστηκε ο Νόμος 3693/2008<sup>7</sup>, οι διατάξεις του οποίου αντικαταστάθηκαν με τον νέο Νόμο 4449/2017<sup>8</sup>.

Σύμφωνα με το άρθρο 32 του Νόμου 4449/2017 θα πρέπει να καταρτίζεται έκθεση ελέγχου από τις ελεγκτικές εταιρείες ή τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές στην οποία θα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του υποχρεωτικού ελέγχου που διενεργούν. Συγκεκριμένα στην έκθεση αυτή θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα:

- Σαφής αναφορά της οντότητας, των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, της περιόδου και του πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης οντότητας.
- Την περιγραφή του πεδίου του υποχρεωτικού ελέγχου και κατ' ελάχιστον αναφορά στα ελεγκτικά πρότυπα στα οποία βασίστηκε ο υποχρεωτικός έλεγχος.
- Διατύπωση σαφώς διατυπωμένης επαγγελματικής γνώμης η οποία μπορεί να είναι χωρίς επιφύλαξη, με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη. Η γνώμη αφορά το πόσο οι

---

<sup>6</sup> Οδηγία 2006/43/EK, (I. 157/87/17-5-2006), Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανακτήθηκε από: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=ET>

<sup>7</sup> Νόμος 3693/2008, (ΦΕΚ Α' 174/25-8-2008), Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/EK περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/42084/nomos-3693-2008>

<sup>8</sup> 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, ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/law/4449/2017>

ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρέχουν πιστή και πραγματική εικόνα με βάση το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και αν συνάδουν με τις κανονιστικές απαιτήσεις. Στην περίπτωση όπου είναι αδύνατη η διαμόρφωση γνώμης για τα παραπάνω, τότε η έκθεση ως γνώμη για τον έλεγχο περιλαμβάνει την αδυναμία έκφρασης γνώμης.

- Αναφορά σε όσα ζητήματα οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές εφιστούν την προσοχή όταν διατυπώνεται γνώμη με επιφύλαξη.
- Δήλωση στην περίπτωση όπου στην έκθεση διαχείρισης εντοπίζονται ουσιώδεις ανακρίβειες με αναφορά στην φύση τους.
- Δήλωση όταν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που θέτουν σε αμφισβήτηση την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τις δραστηριότητές της.
- Αναφορά στην έδρα της ελεγκτικής εταιρείας ή των ορκωτών ελεγκτών λογιστών.

Όταν ο έλεγχος διενεργείται από περισσότερους από ένα ελεγκτές ή ελεγκτικές εταιρείες και υπάρχει συμφωνία ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου τότε υποβάλλεται κοινή έκθεση. Σε αντίθετη περίπτωση στην έκθεση ελέγχου η γνώμη κάθε ελεγκτή καθώς και η αιτιολόγηση της διαφωνίας αναφέρεται ξεχωριστά.

Όσον αφορά το δικαίωμα διενέργειας των υποχρεωτικών ελέγχων, αυτό παρέχεται στους ελεγκτές ή ελεγκτικές εταιρείες που είναι κάτοχοι επαγγελματικής άδειας και είναι μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Η χορήγηση επαγγελματικής άδειας γίνεται από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων- Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία είναι υπεύθυνη και για τον καθορισμό των διαδικασιών, δικαιολογητικών και λοιπών πληροφοριών για την χορήγηση της σχετικής άδειας. Δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικών ελέγχων έχουν και ελεγκτικές εταιρείες αδειοδοτημένες σε άλλο κράτος-μέλος, αρκεί να πληρούνται οι προϋποθέσεις για την χορήγηση επαγγελματικής άδειας.

Η διενέργεια των υποχρεωτικών ελέγχων θα πρέπει να γίνεται με βάση τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα που εγκρίνονται και υιοθετούνται από την Ε.Λ.Τ.Ε. Στην περίπτωση ελέγχου μικρών επιχειρήσεων η Ε.Λ.Τ.Ε. έχει την δυνατότητα έκδοσης απόφασης για την διαδικασία ή τις απαιτήσεις του ελέγχου, ώστε να διασφαλίζεται

αναλογική εφαρμογή των ελεγκτικών προτύπων με βάση την πολυπλοκότητα και την κλίμακα των δραστηριοτήτων.

### 3.2.2 Κυρώσεις

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1159/2011 το έργο των νόμιμων ελεγκτών είναι ανεξάρτητο από το έργο των λογιστών που υπογράφουν τις καταστάσεις και φέρουν αλληλέγγυα και περιορισμένη ευθύνη όταν χωρίς δόλο δεν εκπληρώνουν σωστά τα καθήκοντά τους και υπάρχει απώλεια φορολογικών εσόδων, πέρα από τις διοικητικές και ποινικές κυρώσεις που μπορεί να έχουν. Στην περίπτωση ελέγχου της επιχείρησης από τις φορολογικές αρχές προκύπτουν πρόσθετες επιβαρύνσεις από αυτές που παρουσιάζονται στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης, τότε στον ελεγκτή επιβάλλεται πρόστιμο από 10.000 έως 100.000 ευρώ<sup>9</sup>.

Με τον Νόμο 4449/2017 (άρθρο 34) καθορίζεται ότι αρμόδιο όργανο για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων στην περίπτωση παραβάσεων της νομοθεσίας από το έργο των ορκωτών ελεγκτών λογιστών είναι η Ε.Λ.Τ.Ε. Η εξέταση υποθέσεων κατά ορκωτών ελεγκτών γίνεται από το διοικητικό συμβούλιο της Ε.Λ.Τ.Ε. έπειτα από έρευνα του συμβουλίου ποιοτικού ελέγχου ή έπειτα από καταγγελία ή αυτεπάγγελτα. Όταν υπάρχουν επαρκείς ενδείξεις για παραπομπή εκδίδεται παραπεμπτικό έγγραφο το οποίο κοινοποιείται με δικαστικό επιμελητή. Έπειτα από ακροαματική πειθαρχική διαδικασία το πειθαρχικό συμβούλιο λαμβάνει απόφαση η οποία θα πρέπει να είναι αιτιολογημένη. Οι διοικητικές κυρώσεις και τα διοικητικά μέτρα που μπορεί να επιβληθούν είναι<sup>10</sup>:

- Σύσταση

---

<sup>9</sup> 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 Νόμμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174), ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/circulars/12518/pol-1159-22-7-2011>

<sup>10</sup> 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, ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/law/4449/2017>



- Έγγραφο επίκληση
- Έκδοση δημόσιας δήλωσης που δημοσιοποιείται στον ιστότοπο της ΕΛΤΕ και αναφέρονται τα υπαίτια πρόσωπα και η φύση της παράβασης
- Δήλωση ότι η έκθεση ελέγχου δεν πληροί τις απαιτήσεις
- Χρηματικό πρόστιμο το οποίο μπορεί να ανέλθει και έως 1 εκατομμύριο ευρώ
- Απαγόρευση από ένα έως δώδεκα μήνες για την διενέργεια υποχρεωτικών ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων εταιρειών δημοσίου συμφέροντος
- Αφαίρεση έως και τρία έτη της επαγγελματικής άδειας
- Στα μέλη ελεγκτικής εταιρείας ή σε διαχειριστικά όργανα απαγόρευση έως και τρία έτη άσκησης καθηκόντων σε ελεγκτικά γραφεία
- Οριστική αφαίρεση της επαγγελματικής άδειας και διαγραφή από το δημόσιο μητρώο με κοινοποίηση αυτής της απόφασης στον ιστότοπο της ΕΛΤΕ

Το είδος και το ύψος των κυρώσεων αποφασίζεται ανάλογα με:

- Τη διάρκεια και τη βαρύτητα της παράβασης
- Τον βαθμό υπαιτιότητας
- Την οικονομική δύναμη του υπαίτιου προσώπου
- Στην περίπτωση που είναι εφικτό να προσδιοριστούν, από τα κέρδη που αποκομίστηκαν
- Όπου είναι δυνατό να προσδιοριστούν, την ζημιά που προκλήθηκε σε τρίτους λόγω της παράβασης
- Τον βαθμό συνεργασίας του υπαίτιου προσώπου με την ΕΛΤΕ
- Τυχόν προγενέστερες παραβάσεις
- Τις επιπτώσεις που έχει η παράβαση στην εύρυθμη λειτουργία της χρηματιστηριακής αγοράς και την προστασία των επενδυτών

Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές φέρουν αστική ευθύνη για κάθε ζημιά που προκαλείται σε τρίτους από πράξεις ή παραλείψεις τους. Η αποζημίωση δεν μπορεί να ξεπερνά το δεκαπλάσιο της αμοιβής που έλαβαν για το έργο. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές είναι υποχρεωμένοι να έχουν ασφαλιστική κάλυψη για ασφαλιστική ευθύνη.

### 3.3 Διεθνείς πρακτικές για το φορολογικό πιστοποιητικό

Στο Μεξικό επιχειρήσεις που πληρούν ορισμένα κριτήρια μπορούν, προαιρετικά ή υποχρεωτικά, να υποβάλλουν έκθεση ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης σε ετήσια βάση στην Υπηρεσία Ελέγχου του Μεξικό (PWC, 2022). Οι επιχειρήσεις που έχουν αυτή την υποχρέωση είναι οι εισηγμένες εταιρείες, οι κρατικές εταιρείες και οι εταιρείες χρηματοδότησης (Guerrero Santana, 2020). Επίσης εταιρείες και επιχειρήσεις που πληρούν ορισμένα κριτήρια μεγέθους μπορούν να επιλέξουν τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων για φορολογικούς σκοπούς από δημόσιο εγγεγραμμένο λογιστή. Για το 2020 τα κριτήρια μεγέθους που θα πρέπει να πληρούνται (βάσει των στοιχείων του προηγούμενου έτους) είναι ακαθάριστα έσοδα άνω των 100 εκ. πέσος, ενεργητικό άνω των 79 εκ πέσος και αριθμό εργαζόμενων πάνω από 300 άτομα (Econis, 2020). Αυτή η έκθεση ελέγχου καλύπτει όλους τους φόρους εκτός από τους τελωνειακούς δασμούς και περιλαμβάνει τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και λεπτομερή χρονοδιαγράμματα, μαζί με έκθεση του ελεγκτή που δηλώνει ότι δεν παρατηρήθηκαν παρατυπίες όσον αφορά τη συμμόρφωση του φορολογούμενου όσον αφορά τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Αυτή η έκθεση συμπληρώνεται ηλεκτρονικά και ο έλεγχος θα πρέπει να διενεργείται από ανεξάρτητο εγκεκριμένο δημόσιο λογιστή (CPA) εγγεγραμμένος στην Υπηρεσία Ελέγχου του Μεξικό. Οι φορολογούμενοι που υποβάλλουν έκθεση ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης, μπορούν να ελεγχθούν και από τις δημόσιες αρχές, έλεγχος ο οποίος ξεκινά με έλεγχο της έκθεσης ελέγχου που συντάσσεται από τον ανεξάρτητο ελεγκτή. Αν υπάρξουν αμφιβολίες οι φορολογικές αρχές μπορούν να ζητήσουν συμπληρωματικά έγγραφα από τον φορολογούμενο αλλά και τρίτους που πραγματοποίησαν συναλλαγές με τον ελεγχόμενο φορολογούμενο (PWC, 2022).

Στην Κίνα υπάρχει μια αυξανόμενη τάση από τις φορολογικές αρχές να απαιτούν εκθέσεις φορολογικής πιστοποίησης για θέματα φορολογικής συμμόρφωσης. Αυτή η τάση είναι σύμφωνη με τις συντονισμένες προσπάθειες των κινεζικών φορολογικών αρχών να βελτιώσουν την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα του συστήματος φορολογικής διοίκησης, να αυξήσουν την ευαισθητοποίηση των φορολογουμένων σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση και να ενισχύσουν την κοινωνική αξία των φορολογικών διαμεσολαβητών. Στην Κίνα ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού ισχύει σε συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα. Ο

έλεγχος και η έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού γίνεται από εγγεγραμμένο λογιστή ελεγκτή στις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Η έκθεση υποβάλλεται μαζί με πληροφορίες σχετικά με συναλλαγές και συνδεδεμένα μέρη. Κάποιες από τις περιπτώσεις όπου απαιτούνται εκθέσεις φορολογικής συμμόρφωσης σχετίζονται με τον φόρο εισοδήματος των εταιρειών, απαιτήσεις λόγω ζημιών ή απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεις για πρόσθετες εκπτώσεις σε δαπάνες ερευνών και ανάπτυξης, οριστική εκκαθάριση της υποχρέωσης του φόρου γης στα έργα ακίνητης περιουσίας, κλπ. Η κρατική υπηρεσία φορολογίας έχει δημιουργήσει πρότυπα που παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την διεξαγωγή των συγκεκριμένων ελέγχων. Παρόλα αυτά ενδέχεται οι τοπικές φορολογικές αρχές να εφαρμόζουν πρόσθετες διαδικασίες που συμπληρώνουν αυτά τα πρότυπα (KPMG, 2012).

## Κεφάλαιο 4: Φορολογικό Πιστοποιητικό & Έλεγχοι

### 4.1 Περιεχόμενο

Ο έλεγχος για την έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού διενεργείται σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνη, ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες και υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων<sup>11</sup>. Συγκεκριμένα ο ετήσιος τακτικός έλεγχος πραγματοποιείται στις παραπάνω εταιρείες και ομίλους που υπάγονται στις μεσαίες και μεγάλες οντότητες, βάσει των κριτηρίων που ορίζονται στο άρθρο 2 του Νόμου 4308/2014<sup>12</sup>. Βάσει αυτού μεσαίες θεωρούνται οι οντότητες που για δύο συνεχόμενες χρήσης ξεπερνούν τα όρια τουλάχιστον δύο κριτηρίων και συγκεκριμένα σύνολο ενεργητικού πάνω από 4.000.000 ευρώ, καθαρό κύκλος εργασιών πάνω από 8.000.000 ευρώ και αριθμό απασχολούμενων που κατά μέσο όρο ξεπερνούν τα 50 άτομα. Στην περίπτωση οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, οι υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται ανεξάρτητα από το μέγεθός τους. Δυνατότητα προαιρετικής ανάθεσης των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τακτικό έλεγχο έχουν και οι μικρές οντότητες αν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους ή αποφασιστεί από τη γενική συνέλευση των μετόχων (εταίρων).

Οι ελεγκτικές εταιρείες και οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές πραγματοποιούν ελέγχους σχετικά με τον βαθμό συμμόρφωσης με τις φορολογικές διατάξεις σε καθορισμένα από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων – ΑΑΔΕ, φορολογικά αντικείμενα, που θα πρέπει να προσδιορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου. Η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης υπογράφεται είτε από τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή που υπογράφει την έκθεση ελέγχου είτε από άλλον που υποχρεωτικά ανήκει στο ίδιο ελεγκτικό γραφείο. Σε κάθε περίπτωση την ευθύνη για την σύνταξη των φορολογικών εγγράφων φέρει η διοίκηση της επιχείρησης ενώ από τα τηρούμενα βιβλία θα πρέπει

---

<sup>11</sup> ΠΟΛ 1124/18-6-2015, (ΦΕΚ Β' 1746/19-8-2015), Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α'), ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/circulars/21158/pol-1124-18-6-2015>

<sup>12</sup> Νόμος 4308/2014, (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/law/4308/2014>

να προκύπτουν οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται με σκοπό την φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων.

Το φορολογικό πιστοποιητικό αποτελείται από την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης και το προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων. Η σύνταξη της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης γίνεται βάσει των προβλέψεων του διεθνούς προτύπου εργασιών διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» (Tax Experts, 2015). Βάσει αυτού καθορίζονται οι βασικές αρχές και οι απαραίτητες διαδικασίες για την διενέργεια ελέγχων που δεν καλύπτονται από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου ή τα Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Επισκοπήσεων. Στο Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης ΔΠΑΔ αναφέρεται ότι η ανάθεση διασφάλισης μπορεί να έχει τον τύπο της εύλογης διασφάλισης ή τον τύπο της περιορισμένης διασφάλισης. Με τον πρώτο επιδιώκεται η μείωση του κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο και μπορεί να εκφραστεί θετικό συμπέρασμα, ενώ με τον δεύτερο επιδιώκεται η μείωση του κινδύνου σε αποδεκτά επίπεδα. Οι όροι της ανάθεσης θα πρέπει συμφωνούνται μεταξύ των δύο μερών (ελεγκτή και επιχείρησης) και βάσει αυτών καθορίζονται τα χαρακτηριστικά του υποκείμενου θέματος και οι πιθανές πηγές άντλησης τεκμηρίων<sup>13</sup>.

Αντικείμενα του προγράμματος προαιρετικού ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης μπορούν να είναι<sup>14</sup>:

- Η φορολογία εισοδήματος
- Ο φόρος προστιθέμενης αξίας
- Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα
- Η φορολογία ακινήτων (με ειδικά αντικείμενα τον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων, την δήλωση στοιχείων ακινήτων και τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων)

---

<sup>13</sup> Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης 3000, «Αναθέσεις διασφάλισης εκτός από ελέγχους και επισκόπησης ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών, ανακτήθηκε από: <https://elte.org.gr/international-standards/>

<sup>14</sup> Παράρτημα ΙΙΙ, ΠΟΛ 1124/18-6-2015, (ΦΕΚ Β΄ 1746/19-8-2015), Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α'), ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/circulars/21158/pol-1124-18-6-2015>

- Τα τέλη χαρτοσήμου και ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου
- Οι παρακρατούμενοι φόροι (όπως ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών, πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση όπως μερίσματα, δικαιώματα, τόκοι, κλπ)
- Οι μετασηματισμοί επιχειρήσεων
- Οι ενδοομιλικές συναλλαγές
- Το ηλεκτρονικό εμπόριο

Κατά την διενέργεια των ελέγχων θα πρέπει να δίνεται σημασία στις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες, οι οποίες ελέγχονται όταν ξεπερνούν τις 15.000 ευρώ για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα έως 50 εκ. ευρώ και το όριο αυτό αυξάνει όσο αυξάνουν και τα έξοδα. Από κάθε κατηγορία δαπάνης θα πρέπει να ελέγχεται το 10% των εξόδων, οπότε αν βάσει του παραπάνω ορίου δεν καλύπτεται το 10% θα πρέπει να ελέγχονται και μικρότερα ποσά. Στην περίπτωση εντοπισμού παράβασης ο έλεγχος θα πρέπει αν επεκτείνεται, ανεξαρτήτως ορίων δαπανών, ώσπου να εκτιμηθεί το ύψος της φορολογικής παράβασης για το σύνολο του ελεγχόμενου φορολογικού αντικειμένου. Επίσης ανεξάρτητα από το ύψος της δαπάνης ελέγχονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες και οι δαπάνες για επισφαλείς απαιτήσεις. Ανάλογα με τα πραγματικά δεδομένα, την βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της επιχείρησης, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι απαιτείται η διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων<sup>15</sup>.

Η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης συνοδεύεται υποχρεωτικά από το προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, στο οποίο περιλαμβάνονται στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης και η ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο. Οι γενικές πληροφορίες για την επιχείρηση αφορούν πληροφορίες που την ξεχωρίζουν (όπως επωνυμία, ΑΦΜ, αριθμός μητρώου εμπορικών εταιρειών, κλπ) καθώς και πληροφορίες σχετικά με τη νομική της μορφή, τη διεύθυνση της έδρας, το είδος της δραστηριότητας, καθώς και αν αποτελεί μέλος ομίλου και αν είναι εισηγμένη. Επίσης αναφέρονται ποσοτικά δεδομένα για την ελεγχόμενη αλλά και την συγκρίσιμη περίοδο αναφοράς. Στο τμήμα αυτό του προσαρτήματος, εκτός από βασικά στοιχεία

---

<sup>15</sup> ΠΟΛ. 067/2018, (ΦΕΚ Β' 1320/17-4-2018), Τροποποίηση της ΠΟΛ 1124/2015 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. περί του καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170 Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174 Α'), ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/circulars/28517/pol-1067-2018>

του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων αναφέρονται πληροφορίες για τον αριθμό του απασχολούμενου προσωπικού και των δηλωθέντων φόρων.

## 4.2 Τύπος & Διαδικασία έκδοσης

Οι εκθέσεις φορολογικής συμμόρφωσης μπορούν να διακριθούν στις παρακάτω περιπτώσεις, ανάλογα με τον τύπο συμπεράσματος των ορκωτών ελεγκτών λογιστών:

1. Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη. Σε αυτό τον τύπο δεν προκύπτουν φορολογικές παραβάσεις και στο συμπέρασμα της έκθεσης αναφέρεται «Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.».
2. Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης. Σε αυτό τον τύπο έκθεσης υπάρχουν αμφιβολίες σχετικά με την φορολογική μεταχείριση κάποιων θεμάτων και στο συμπέρασμα αναφέρεται ότι και στην έκθεση χωρίς επιφύλαξη με την προσθήκη ανεξάρτητης παραγράφου όπου παρουσιάζονται τα θέματα έμφασης ξεκινώντας ως εξής «Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη στο συμπέρασμά μας, σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση της Επιχείρησης, επιστούμε την προσοχή σας στο (στα) παρακάτω φορολογικό (φορολογικά) ζήτημα (ζήτηματα) που έχει (έχουν) ανακύψει κατά τη διενέργεια της ειδικής αυτής ελεγκτικής εργασίας και του (των) οποίου (οποίων) η αντιμετώπιση δεν έχει (έχουν) έως και την έκδοση της παρούσας έκθεσης, αποσαφηνιστεί, είτε με διάταξη νόμου είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων:» και στην συνέχεια αριθμημένα παρουσιάζονται τα θέματα έμφασης.
3. Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με επιφύλαξη. Στον συγκεκριμένο τύπο έκθεσης υπάρχουν θέματα για τα οποία οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές διατηρούν επιφυλάξεις σχετικά με τον βαθμό συμμόρφωσης της επιχείρησης στην φορολογική νομοθεσία. Σε αυτό τον τύπο έκθεσης διακριτά αναφέρεται η βάση από όπου προκύπτει το συμπέρασμα με επιφύλαξη και συγκεκριμένα αναφέρεται «Από την

εκτέλεση της εργασίας μας διαπιστώσαμε ότι (τα εξής): (συνοπτική αναφορά κατ' είδος φόρου ή/και παράβασης)». Επίσης στο συμπέρασμα της έκθεσης αναφέρεται «Εκτός από την (τις) περίπτωση (περιπτώσεις) που αναφέρεται (αναφέρονται) στην παράγραφο «Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη», με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.».

4. Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος. Σε αυτό τον τύπο έκθεσης στους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές δεν παρασχέθηκαν οι απαραίτητες πληροφορίες ώστε να είναι σε θέση να αξιολογήσουν τον βαθμό φορολογικής συμμόρφωσης της επιχείρησης. Επίσης διακριτά σε ξεχωριστή παράγραφο περιγράφεται το θέμα ή τα θέματα που αποτέλεσαν τη βάση για αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος καθώς και «Εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο, «Βάση για Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος» δεν έχει καταστεί εφικτό να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη θεμελίωση του συμπεράσματος μας. Ως εκ τούτου δεν εκφέρουμε συμπέρασμα ως προς την συμμόρφωση της Επιχείρησης από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.».
5. Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα. Ο συγκεκριμένος τύπος έκθεσης συντάσσεται από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές όταν διαπιστώνονται φορολογικές παραβάσεις, οι οποίες περιγράφονται στην βάση για το αρνητικό συμπέρασμα και επίσης αναφέρεται «Κατά τη γνώμη μας, εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο «Βάση για Αρνητικό Συμπέρασμα», η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.».



πληροφοριακών στοιχείων, εκτός από την αναλυτική περιγραφή του θέματος παρουσιάζεται και το ποσό της φορολογικής παράβασης.

<b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΑΡΝΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ</b>			
<b>A/A</b>	<b>Φορολογικό αντικείμενο</b>	<b>Αναλυτική περιγραφή θέματος</b>	<b>Ποσό φορολογικής παράβασης</b>

**ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ**

<b>Φορολογικό αντικείμενο</b>
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

Στους δύο τελευταίους τύπους έκθεσης, όταν δηλαδή διαπιστώνονται φορολογικές παραβάσεις ή υπάρχει αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος, οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές κοινοποιούν το πιστοποιητικό και οι νόμιμοι εκπρόσωποι της επιχείρησης και ο λογιστής που υπογράφει τις λογιστικές καταστάσεις θα πρέπει εντός πέντε ημερών να καταθέσουν εγγράφως τις απόψεις τους σχετικά με τα ευρήματα του ελέγχου.

Οι ελεγκτές για τους ελέγχους που πραγματοποιούν θα πρέπει να τηρούν αναλυτικό φάκελο με τα τεκμήρια που επαληθεύουν τα ευρήματα και συμπεράσματά τους. Ο αναλυτικός φάκελος τεκμηρίωσης συμπεριλαμβάνει και το προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, αλλά και οι εργασίες προγραμματισμού, εκτέλεσης και ολοκλήρωσης του ελέγχου. Το πρόγραμμα ελέγχου υπογράφεται από

τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή και σε κάθε βήμα υπάρχει παραπομπή στον φάκελο ελέγχου όπου αναλύονται κατ' ελάχιστο τα ακόλουθα<sup>16</sup>:

- Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για την επιλογή του δείγματος του ελέγχου.
- Η αναλυτική περιγραφή των εργασιών που εκτελέστηκαν.
- Τα ευρήματα.
- Το τελικό συμπέρασμα του ελέγχου.

Ο αναλυτικός φάκελος τεκμηρίωσης φυλάσσεται χρονικό διάστημα ίσο με το χρονικό διάστημα που η επιχείρηση έχει υποχρέωση να διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία της. Μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος και έως την 10<sup>η</sup> ημέρα του 10<sup>ου</sup> μήνα από την λήξη της διαχειριστικής χρήσης που ελέγχθηκε, οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές υποβάλλουν στην επιχείρηση το σχέδιο του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού. Η επιχείρηση έχει στην διάθεσή της 15 ημέρες από την κοινοποίηση του σχεδίου της έκθεσης, για να υποβάλει εγγράφως στον ορκωτό ελεγκτή λογιστή τις παρατηρήσεις της σχετικά με τα ευρήματα του ελέγχου. Έως το τέλος του 10<sup>ου</sup> μήνα από το τέλος της διαχειριστικής χρήσης που ελέγχθηκε οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές θα πρέπει να γνωστοποιήσουν εγγράφως στην επιχείρηση το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό καθώς και να το υποβάλλουν ηλεκτρονικά στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων.

#### **4.3 Πλεονεκτήματα – Μειονεκτήματα φορολογικού πιστοποιητικού**

Ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού ως εναλλακτικός θεσμός ελέγχου των επιχειρήσεων θεωρείται ότι επιφέρει κάποια πλεονεκτήματα τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για το κράτος. Αρχικά οι εταιρείες που υπάγονται σε αυτό τον έλεγχο έχουν υψηλότερο βαθμό βεβαιότητας για το ποσό της φορολογικής υποχρέωσης γεγονός που τις βοηθά να προϋπολογίζουν καλύτερα τις ταμειακές τους ανάγκες και να

---

<sup>16</sup> ΠΟΛ 1124/18-6-2015, (ΦΕΚ Β' 1746/19-8-2015), Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α'), ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/circulars/21158/pol-1124-18-6-2015>

διαχειρίζονται πιο αποτελεσματικά την ταμειακή τους ρευστότητα. Επίσης δίνεται η δυνατότητα τις επιχειρήσεις να επιβεβαιώνεται ή να διορθώνεται ο χειρισμός κάποιων συναλλαγών και φορολογικών χειρισμών από εμπειρογνώμονες. Περαιτέρω από τον έλεγχο δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να διορθώσουν σφάλματα που χωρίς τον έλεγχο από τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή θα διαπιστώνονταν και θα βεβαιώνονταν κατά το φορολογικό έλεγχο, με συνέπεια κατ' ελάχιστο την επιβολή πρόσθετων φόρων και επιβαρύνσεων. Ο έλεγχος παρέχει στα λογιστήρια των επιχειρήσεων μεγαλύτερη ασφάλεια σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις και τις όποιες αναμορφώσεις μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Στις περιπτώσεις όπου η εταιρεία επιλεγεί για φορολογικό έλεγχο (είτε με την μέθοδο ανάλυσης κινδύνου είτε βάσει τυχαίου δείγματος), θα αντιμετωπιστεί από την εταιρεία και την οικονομική διεύθυνση με μεγαλύτερο βαθμό βεβαιότητας και τεκμηριωμένα επιχειρήματα σε τυχόν αμφισβητήσεις από τις φορολογικές αρχές. Επίσης μεταξύ φορολογικών αρχών και επιχειρήσεων εδραιώνεται μια σχέση με μεγαλύτερο βαθμό βεβαιότητας και διαφάνειας (Μαυραγάνης, 2012). Τέλος αυξάνει η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς σε αυτές παρουσιάζονται οι πραγματικές φορολογικές υποχρεώσεις και όχι σχετικές προβλέψεις, με αποτέλεσμα την καλύτερη αντιμετώπιση των επιχειρήσεων από επενδυτές, πιστωτές, κλπ (Σταματίου, 2019).

Σε έρευνα του περιοδικού Accountancy Greece σε ορκωτούς ελεγκτές λογιστές μεγάλων ελεγκτικών γραφείων το 2013 διερευνήθηκαν τα προβλήματα οι πρώτες εντυπώσεις και οι προοπτικές του φορολογικού πιστοποιητικού. Στην πλειοψηφία τους οι ελεγκτές ήταν θετικοί όσον αφορά την καθιέρωση του θεσμού για την διενέργεια των φορολογικών ελέγχων. Επίσης θετική ήταν η αντιμετώπιση και από τις επιχειρήσεις, αφού το φορολογικό πιστοποιητικό φαίνεται να είναι μια λύση για το πρόβλημα των πολλών ανέλεγκτων χρήσεων που δημιουργούσε αβεβαιότητα και δυσκολία. Σχετικά με τα πρώτα έτη εφαρμογής επισημάνθηκε ότι δεν δόθηκαν επαρκείς οδηγίες και κατευθύνσεις σχετικά με το περιεχόμενο και το εύρος των εργασιών για την τεκμηρίωση των ελέγχων. Επιπρόσθετα ο απαιτούμενος όγκος εργασιών ήταν δυσανάλογος με τον χρόνο που δόθηκε για την ολοκλήρωση των ελέγχων. Επίσης αναφορά υπήρξε στις δυσκολίες που ανέκυψαν και από μέρους των επιχειρήσεων, καθώς δεν είχαν επαρκή γνώση και εμπειρία με αποτέλεσμα να παρέχουν ελλιπή στοιχεία. Σε κάποιες περιπτώσεις η ελλιπής στελέχωση και οργάνωση των λογιστηρίων δημιουργούσε ουσιαστικά προβλήματα για την διεκπεραίωση των

ελέγχων. Από την άλλη υπήρξαν περιπτώσεις επιχειρήσεων όπου ο έλεγχος δημιούργησε σημαντικά προβλήματα στην λειτουργία τους, επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε κλάδους όπως αυτός του λιανικού εμπορίου. Από τις ελεγκτικές εταιρείες αναφέρθηκαν δυσκολίες για την συμφωνία ικανοποιητικής αμοιβής με τις επιχειρήσεις ώστε να καλυφθεί η πρόσθετη εργασία για τον φορολογικό έλεγχο (Accountancy Greece, 2013).

Επίσης επισημάνθηκε ότι η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος ήταν τροχοπέδη για την εύκολη και αποτελεσματική εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών. Η πολυπλοκότητα της νομοθεσίας, οι ασάφειες και οι συγκρουόμενες απαιτήσεις, οδηγούν σε παρερμηνείες και αντιθέσεις. Σημαντικά προβλήματα προέκυψαν από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Ειδικά για τον ΚΒΣ επισημάνθηκαν οι ξεπερασμένες απαιτήσεις του, που στον έλεγχο τυπικές παραβάσεις είχαν ως συνέπεια την επέκταση των ελέγχων για την τεκμηρίωση της μη απόρριψης των βιβλίων. Προβλήματα ανέκυψαν σχετικά με την αναγνώριση ή μη κάποιων δαπανών. Δυσκολίες υπήρξαν ειδικά στις επιχειρήσεις με μεγάλο εύρος προϊόντων και τον έλεγχο της αποθήκης (Accountancy Greece, 2013).

Τέλος οι ελεγκτές αναφέρθηκαν σε προβλήματα και προβληματισμούς οι οποίοι εκφράστηκαν από τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις. Μια από τις βασικότερες ανησυχίες ήταν σχετικά με την φύση του ελέγχου και τον βαθμό εξασφάλισής τους από μεταγενέστερους ελέγχους, που ενδεχομένως θα οδηγούσε σε πρόσθετα κόστη και επιβαρύνσεις. Ένα ακόμα πρόβλημα ήταν ο μικρός βαθμός ενημέρωσης και παροχής σχετικών επεξηγήσεων. Ανησυχίες εκφράστηκαν σχετικά με τον απαιτούμενο χρόνο που θα έπρεπε να διατεθεί από τους εργαζόμενους και τους συνεργάτες στα λογιστήρια των επιχειρήσεων, για την εξυπηρέτηση της διενέργειας του ελέγχου. προβληματισμοί από τις επιχειρήσεις εκφράστηκαν για τις περιπτώσεις διαφωνίας των επιχειρήσεων με τους ελεγκτές και τον τρόπο διευθέτησής τους ειδικά στην περίπτωση συνέχισης της διαφωνίας. Ένα ακόμα πεδίο ήταν το εύρος των ελεγχόμενων φορολογικών πεδίων, καθώς από τον έλεγχο εξαιρέθηκαν φορολογικά αντικείμενα όπως οι ειδικοί φόροι καπνού και κατανάλωσης πετρελαιοειδών που δεν επέτρεπαν την περαίωση βασικών φορολογικών αντικειμένων πολλών επιχειρήσεων. Σε κάποιες περιπτώσεις υπήρξε η αίσθηση ότι οι επιχειρήσεις επιβαρύνθηκαν λόγω της αναποτελεσματικότητας του

δημόσιου ελεγκτικού μηχανισμού αλλά και της ανάγκης ελάφρυνσης του κρατικού προϋπολογισμού (Accountancy Greece, 2013).

Ένα από τα θέματα σχετικά με το φορολογικό πιστοποιητικό που απασχόλησε σημαντικά όλους τους εμπλεκόμενους ήταν η υποχρεωτικότητα έκδοσής του. Η άρση της υποχρεωτικότητας προτάθηκε από στελέχη της τρόικας καθώς είχε διαπιστωθεί ότι η έκδοσή του είχε ως συνέπεια την μεγάλη επιβάρυνση των επιχειρήσεων αφενός και το μεγάλο χρηματικό όφελος των ελεγκτικών εταιρειών αφετέρου. Συγκεκριμένα περίπου 4.500 επιχειρήσεις επιβαρύνονταν υπέρογκα για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού, κόστος που σε κάποιες περιπτώσεις έφθανε τις 150.000 ευρώ. Στην πρόταση κατάργησης της υποχρεωτικότητας η κυβέρνηση ήταν αρνητική καθώς οι φορολογικές αναμορφώσεις που προέκυπταν από τον φορολογικό έλεγχο διέυρυναν την φορολογητέα ύλη και τα έσοδα του κράτους. Αντί αυτού αντιπροτάθηκε η ενσωμάτωση του φορολογικού πιστοποιητικού στις οικονομικές καταστάσεις, με στόχο οι επιχειρήσεις να απαλλάσσονται από το πρόσθετο κόστος μεν αλλά να διατηρηθεί αυτή η μορφή ελέγχου δε. Η συγκεκριμένη πρόταση ήταν προς όφελος των επιχειρήσεων αφού μείωνε σημαντικά το κόστος για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού, αλλά δημιούργησε ενστάσεις από τις ελεγκτικές εταιρείες καθώς η εκτέλεση των αυξημένων εργασιών θα ήταν αμισθί και με σημαντικές ευθύνες (Newsbeast, 2013).

Το 2016 η ΕΛΤΕ διενέργησε έρευνα για την αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού την περίοδο 2011-2014, με έτος βάσης το 2010. Η έρευνα κατά μέσο όρο αφορούσε 4.500 επιχειρήσεις και η ανάλυση βασίστηκε σε στοιχεία τα οποία υπέβαλαν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες (Σταματίου, 2019). Από την έρευνα προέκυψαν ιδιαίτερα χρήσιμα συμπεράσματα τα βασικότερα εκ των οποίων είναι (ΕΛΤΕ, 2016):

- Το 92% των επιχειρήσεων επέδειξε φορολογική συμμόρφωση.
- Κατά μέσο όρο την τετραετία η φορολογική βάση αυξήθηκε κατά 1,46 δις ευρώ ετησίως (περίπου 1,2% του ΑΕΠ την τριετία) με αποτέλεσμα 400 εκ. ευρώ ανά έτος πρόσθετο όφελος για το δημόσιο.
- Από τις παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών λογιστών το ύψος των φόρων ανήλθε σε 165 εκ. ευρώ στο σύνολο της τετραετίας χωρίς να συνυπολογίζονται οι

προσαυξήσεις και τα πρόστιμα, ενώ από τις μη ποσοτικοποιημένες παρατηρήσεις, επίσης αναμενόταν να προκύψουν πρόσθετοι φόροι.

- Οι δηλωθείσες φορολογικές αναμορφώσεις διατηρήθηκαν σε υψηλά επίπεδα, γεγονός ιδιαίτερα θετικό για τα φορολογικά έσοδα, καθώς από τις κερδοφόρες επιχειρήσεις πληρώνεται πρόσθετος φόρος ενώ από τις ζημιογόνες μεταφέρονται λιγότερες ζημιές. Την τετραετία ο σταθμισμένος δείκτης των φορολογικών αναμορφώσεων που δηλώθηκαν σε σχέση με τις πωλήσεις ήταν αυξημένος σε 3,43% από 2,45% που ήταν το 2010.
- Στην περίοδο της παρατεταμένης ύφεσης της χώρας λόγω των ετήσιων ελέγχων φορολογικής συμμόρφωσης ενισχύθηκαν τα φορολογικά έσοδα καθώς ο χρονικός ορίζοντας της είσπραξής τους μειώθηκε.
- Για τις επιχειρήσεις μειώθηκαν σημαντικά οι προβλέψεις φόρων για τις ανέλεγκτες χρήσεις και προσδιορίστηκαν ακριβέστερα οι φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Από την παραπάνω έρευνα διαπιστώνεται ότι τα οφέλη και για το κράτος ήταν σημαντικά από την εφαρμογή του υποχρεωτικού φορολογικού πιστοποιητικού. Πέρα από την άμεση άντληση περισσότερων φορολογικών εσόδων προκύπτουν και άλλα οφέλη. Αρχικά το γεγονός της άμεσης είσπραξης μειώνει αισθητά την απώλεια εσόδων που είναι πιθανό να προκύψει από μια ενδεχόμενη πτώχευση της εταιρείας ή την παραγραφή της αξίωσης. Προφανώς ελέγχονται περισσότερες επιχειρήσεις από όσες θα μπορούσαν να ελεγχθούν από τις φορολογικές αρχές. Αυξάνει η διαφάνεια και η αξιοπιστία των επιχειρήσεων καθώς η μη συμμόρφωση των επιχειρήσεων με τις φορολογικές υποχρεώσεις απαιτεί τη σύμπραξη περισσότερων προσώπων που είναι συνυπεύθυνοι για φορολογικές παραβάσεις. Υπάρχει μικρότερη απώλεια δημόσιων πόρων για τους ελέγχους, που θα μπορούσε από τους πόρους που ελευθερώθηκαν να ενταθούν οι έλεγχοι σε άλλες επιχειρήσεις. Τέλος σημαντική παράμετρος είναι ότι οι φορολογικές αρχές δεν χάνουν το δικαίωμα ελέγχου, καθώς είτε δειγματοληπτικά είτε έπειτα από την εξακρίβωση νέων στοιχείων έχουν την δυνατότητα να ελέγξουν εκ νέου τις επιχειρήσεις (Σταματίου, 2019).

Σε διαδικτυακή συζήτηση που διοργανώθηκε από την Ακαδημία Φορολογίας και Λογιστικής του Ευρωπαϊκού Οργανισμού Δημοσίου Δικαίου, με θέμα την αξιολόγηση της εφαρμογής και τις προοπτικές του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού, συζήτησαν επί του θέματος εκπρόσωποι εταιρειών και αρμόδιοι

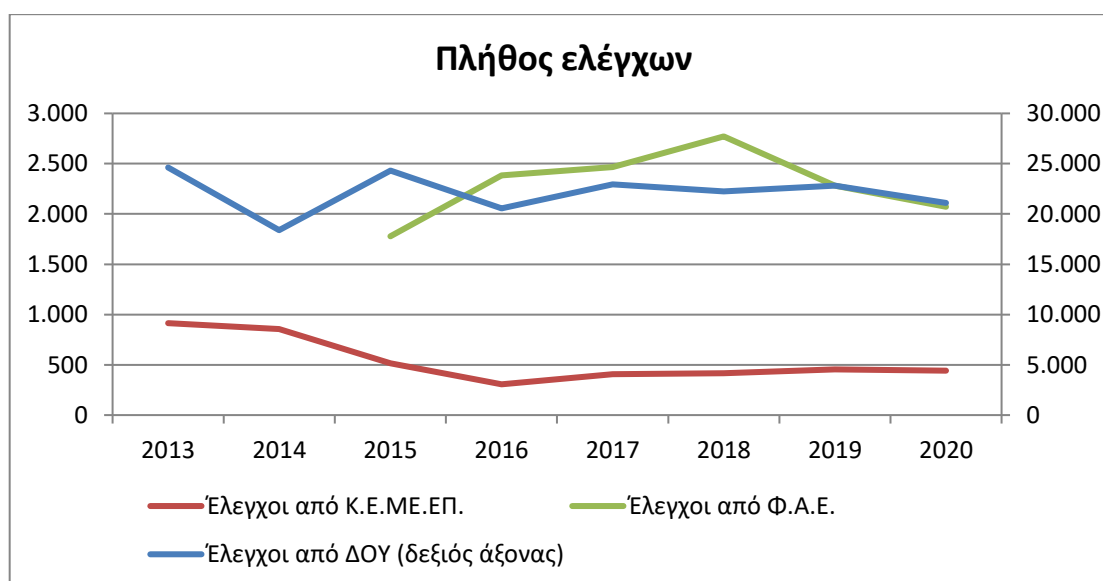
ελεγκτικών εταιρειών. Μεταξύ άλλων αναφέρθηκε ότι παρά την προαιρετική έκδοση πλέον του φορολογικού πιστοποιητικού, οι περισσότερες εταιρείες που ελέγχονται υποχρεωτικά από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές επιθυμούν και την λήψη του φορολογικού πιστοποιητικού (Tax Academy, 2021). Το 2015 όπου η έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού ήταν υποχρεωτική, το έλαβε το 93,09% των εισηγμένων εταιρειών, ενώ το 2016 όπου η έκδοσή του ήταν προαιρετική λήφθηκε από το 89,67% των εισηγμένων εταιρειών. Φαίνεται ότι η απόδοση του φορολογικού πιστοποιητικού από τις επιχειρήσεις είναι καθολική (Γιαννόπουλος, 2018). Με την λήψη του φορολογικού πιστοποιητικού οι επιχειρήσεις εκπληρώνουν έγκαιρα τις φορολογικές υποχρεώσεις τους και αισθάνονται μεγαλύτερη ασφάλεια έναντι μελλοντικών ελέγχων από τις φορολογικές αρχές, ιδίως σε επιχειρήσεις που ανήκουν σε πολυεθνικούς ομίλους. Επίσης η λήψη του φορολογικού πιστοποιητικού δρα θετικά σε αποφάσεις σχετικά με μετατροπές, εξαγορές και συγχωνεύσεις καθώς υπάρχει καλύτερη οργάνωση όσον αφορά τους φορολογικούς ελέγχους (Tax Academy, 2021).

Πέρα από τα οφέλη αναφέρθηκαν και προβλήματα που υπήρξαν από την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού. Ένα από αυτά ήταν οι συχνές τροποποιήσεις της νομοθεσίας σχετικά με το φορολογικό πιστοποιητικό. Επίσης σημαντικό πρόβλημα ήταν η επιβολή προστίμων σε ορκωτούς ελεγκτές λογιστές από τις φορολογικές αρχές ειδικά σε περιπτώσεις που είχαν παραγραφεί και χωρίς την παροχή δικαιώματος ακρόασης των ορκωτών ελεγκτών λογιστών. Η διαπίστωση παραβάσεων σε κάποιες περιπτώσεις προήλθε από νέα στοιχεία ή λόγω της μεγαλύτερης εσωτερικής πληροφόρησης των κρατικών ελεγκτών γεγονός που σε αρκετές περιπτώσεις δεν συνεπάγεται ευθύνη από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Κατά συνέπεια οι κυρώσεις αυτές σε μεγάλο βαθμό ήταν αποτέλεσμα αυθαιρεσιών των φορολογικών αρχών. Με την ψήφιση του Νόμου 4649/2019 και την θέσπιση της δεσμευτικής γνώμης της ΕΛΤΕ όταν πρόκειται να επιβληθούν πρόστιμα σε ορκωτούς ελεγκτές αναμένεται να υπάρξει επίλυση του συγκριμένου προβλήματος. Τέλος ως προβλήματα αναφέρθηκαν η μετακύληση του κόστους των φορολογικών ελέγχων στις επιχειρήσεις και η πιθανή σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ εταιρειών και ορκωτών ελεγκτών λογιστών (Tax Academy, 2021).

#### 4.4 Στατιστικά στοιχεία ελέγχων από τις κρατικές υπηρεσίες

Στην παρούσα ενότητα παρουσιάζονται κάποια διαχρονικά στοιχεία από τις απολογιστικές εκθέσεις της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων- ΑΕΔΕ (προγενέστερα Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων-ΓΓΔΕ) σχετικά με τους πραγματοποιηθέντες ελέγχους σε επιχειρήσεις (ΑΑΔΕ, 2022). Τα διαθέσιμα στοιχεία ήταν από το 2014 έως το 2020 και σε κάποιες περιπτώσεις στην έκθεση του 2014 αναφέρονται τα συγκριτικά στοιχεία του προηγούμενου έτους. Όσον αφορά τους ελέγχους παρουσιάζεται το πλήθος και τα βεβαιωθέντα ποσά στους ελέγχους που πραγματοποιήθηκαν από τις Δ.Ο.Υ. και τις Φ.Α.Ε. (με στοιχεία από το 2015 και μετά) καθώς και τα ποσά που εισπράχθηκαν και το ποσοστό εισπραξιμότητας από τους ελέγχους που πραγματοποίησε το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.). Η υπηρεσία Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. είναι υπεύθυνη για τον έλεγχο μεγάλων επιχειρήσεων και συγκεκριμένα επιχειρήσεις με ακαθάριστα εισοδήματα πάνω από 25 εκ. ευρώ και συνδεδεμένες επιχειρήσεις και επιχειρήσεις που προέρχονται από οποιοδήποτε μετασχηματισμό, ανεξάρτητα από το ύψος του εισοδήματος (Γ.Γ.Δ.Ε., 2015). Από τα ποσά που βεβαιώθηκαν και το πλήθος των ελέγχων υπολογίστηκε το μέσο ποσό των βεβαιωθέντων παραβάσεων καθώς και η ετήσια μεταβολή.

Γράφημα 1: Πλήθος φορολογικών ελέγχων από κρατικές υπηρεσίες 2013-2020





Όπως φαίνεται από το γράφημα 1 το πλήθος των ελέγχων που διενεργήθηκε από τις Δ.Ο.Υ. ξεπερνά σημαντικά τους ελέγχους από τις υπηρεσίες Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και Φ.Α.Ε. γεγονός αναμενόμενο λαμβάνοντας υπόψη το εύρος των ελέγχων που διενεργούνται από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες. Την τελευταία τετραετία δεν υπάρχουν σημαντικές διαφορές στον αριθμό των διενεργούμενων ελέγχων από τις Δ.Ο.Υ. οι οποίοι είναι περίπου 22.000 ετησίως. Την τετραετία 2015-2018 οι έλεγχοι που διενεργήθηκαν από τις Φ.Α.Ε. αυξήθηκαν πολύ, φθάνοντας τους 2.771 ελέγχους το 2018. την τελευταία διετία παρατηρείται σταδιακή μείωση των ελέγχων από τις Φ.Α.Ε., όπου το 2020 ανήλθαν σε 2.071. Την διετία 2014-2016 οι έλεγχοι από την υπηρεσία Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. μειώθηκαν σημαντικά ενώ την τελευταία τετραετία κυμαίνονται σε παρεμφερή επίπεδα, περίπου 400 και 450 έλεγχοι.

**Πίνακας 1: Έλεγχοι και βεβαιωθέντα ποσά από Δ.Ο.Υ. 2013-2020**

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Έλεγχοι από Δ.Ο.Υ.	24.618	18.390	24.317	20.569	22.954	22.246	22.823	21.089
Ποσά βεβαίωσης σε εκ. €	859,0	1.131,7	2.591,2	1.627,6	1.678,0	951,3	796,5	953,5
Μέσο ποσό βεβαίωσης σε €	34.893	61.539	106.559	79.130	73.103	42.763	34.899	45.213
Ετήσια μεταβολή		76,4%	73,2%	-25,7%	-7,6%	-41,5%	-18,4%	29,6%

Την διετία 2014-2015 αυξήθηκαν σημαντικά τα βεβαιωθέντα ποσά από ελέγχους που πραγματοποιήθηκαν από τις Δ.Ο.Υ. Συγκεκριμένα το 2013 βεβαιώθηκαν 859 εκ. € ενώ το 2015 2.591 εκ. χωρίς να υπάρχει μεγάλη διαφορά στον αριθμό των ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν. Η μεγάλη αύξηση φαίνεται και από το μέσο ποσό βεβαίωσης φόρων που από 35 χιλιάδες αυξήθηκε σε 106,5 χιλιάδες ευρώ. Τα τελευταία έτη οι έλεγχοι κυμαίνονται περίπου στις 22 χιλιάδες με τα μέσα βεβαιωθέντα ποσά σε παρεμφερή ή λίγο υψηλότερα ποσά από αυτά του 2013.

**Πίνακας 2: Έλεγχοι και βεβαιωθέντα ποσά από τις ΦΑΕ 2015-2020**

ΦΑΕ	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Έλεγχοι από Φ.Α.Ε.	1.778	2.385	2.465	2.771	2.283	2.071
Βεβαίωση εκ. €	500,1	351,0	814,9	210,3	379,6	193,2
Μέσο ποσό βεβαίωσης σε €	281.27	147.17	330.58	75.893	166.27	93.288
Ετήσια μεταβολή		1	0	8	2	-
		47,68	%	77,04	%	43,89
		%		%		%

Το 2016 εντάθηκαν σημαντικά οι έλεγχοι από τις ΦΑΕ χωρίς όμως να παρατηρείται αυξημένη παραβατικότητα, καθώς το μέσο ποσό βεβαίωσης μειώθηκε από 281 χιλιάδες σε 147 χιλιάδες. Την επόμενη χρονιά με 80 ελέγχους παραπάνω τα ποσά που βεβαιώθηκαν ήταν υπερδιπλάσια και ανήλθαν σε 815 εκ. ευρώ. Από το 2018 και μετά παρατηρείται μείωση στους ελέγχους που πραγματοποιούνται από τις ΦΑΕ και το 2020 πραγματοποιήθηκαν 2.071 έλεγχοι. Διακυμάνσεις υπάρχουν στα ποσά που βεβαιώθηκαν, που όμως φαίνεται να είναι σε χαμηλότερα επίπεδα.

**Πίνακας 3: Έλεγχοι, βεβαιωθέντα ποσά και εισπραξιμότητα από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 2013-2020**

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Έλεγχοι από Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	914	857	514	306	407	417	455	442
Βεβαίωση σε εκ. €	311,9	2.255,7	2.011,1	591,3	788,4	606,7	182,9	91,3
Είσπραξη εκ. €	170,6	300,0	344,6	234,6	119,3	247,9	186,1	70,1
Εισπραξιμότητα	54,70%	13,30%	17,14%	39,68%	15,13%	40,90%	101,70%	76,80%
Μέσο ποσό βεβαίωσης σε €	341.247	2.632.089	3.912.588	1.932.353	1.937.101	1.454.916	401.978	206.561
Ετήσια μεταβολή		671,31%	48,65%	-50,61%	0,25%	-24,89%	-72,37%	-48,61%

Οι έλεγχοι που πραγματοποιήθηκαν από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. την τελευταία πενταετία είναι αρκετά λιγότεροι από ότι την διετία 2013-2014. Ιδιαίτερα υψηλά ποσά βεβαιώθηκαν από την υπηρεσία την περίοδο 2014-2015 ενώ το 2015 συγκριτικά με τον αριθμό των ελέγχων βεβαιώθηκε το υψηλότερο ποσό τόσο συνολικά όσο και κατά μέσο όρο. το 2020 οι έλεγχοι που διενεργήθηκαν ήταν 442 και βεβαιώθηκε το χαμηλότερο ποσό της περιόδου 2013-2020. Τέλος όπως φαίνεται από τον πίνακα 3 χαμηλά είναι τα ποσοστά εισπραξιμότητας των ποσών που βεβαιώθηκαν με εξαίρεση την τελευταία διετία.

## Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα – Περιορισμοί - Προτάσεις

Η ανάθεση του ελέγχου των επιχειρήσεων σε εξωτερικούς ελεγκτές για την διασφάλιση της εγκυρότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι ένας θεσμός καλά εδραιωμένος σε παγκόσμιο επίπεδο. Κοινή πρακτική σε όλες τις χώρες είναι ο φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων να διεξάγεται από τις φορολογικές αρχές ανεξάρτητα από τις μεθόδους και τα μέσα που χρησιμοποιούνται για την υλοποίησή τους αλλά και τον βαθμό αποτελεσματικότητάς τους. Η διεθνής δραστηριοποίηση των επιχειρήσεων, η σημαντική αύξηση του μεγέθους τους, η πολυπλοκότητα των εργασιών μεταβάλουν συνεχώς τις απαιτήσεις και την αποτελεσματικότητα των εφαρμοζόμενων μεθόδων. Διαχρονικό πρόβλημα που τα τελευταία έτη έχει ενταθεί κυρίως λόγω της οικονομικής κρίσης, είναι η φοροδιαφυγή που αποτελεί πρόβλημα μείζονος σημασίας για τις κρατικές αρχές και την οικονομία, στερώντας πολύτιμους πόρους από τα κρατικά έσοδα και στρεβλώσεις στην επιχειρηματικότητα.

Η θέσπιση της διενέργειας φορολογικών ελέγχων από ορκωτούς ελεγκτές στην Ελλάδα το 2011 αποτελεί μια καινοτόμο πρακτική και κλήθηκε να συμβάλει στο γενικότερο πλαίσιο των φορολογικών ελέγχων και της φορολογικής συμμόρφωσης. Στην διεθνή βιβλιογραφία η παροχή φορολογικών υπηρεσιών από ανεξάρτητους ελεγκτές έχει διχάσει. Οι υποστηρικτές της προτάσσουν την αυξημένη αποτελεσματικότητα λόγω της διάχυσης της γνώσης και την μεγαλύτερη φορολογική συμμόρφωση λόγω των τακτικών και αυστηρά προκαθορισμένων διαδικασιών (Klassen et al., 2016; Christensen et al., 2015; Watrin et al., 2019) που οδηγούν σε αύξηση των φορολογικών εσόδων (Frey, 2018; Garcia-Blandon et al., 2020). Από την άλλη οι πολέμιοι αυτής της πρακτικής αναφέρουν την μειωμένη ανεξαρτησία και την σύγκρουση συμφερόντων που μπορεί να μειώσουν την ποιότητα των φορολογικών ελέγχων και να συμβάλλουν στην διατήρηση ή και στην αύξηση της φοροδιαφυγής (Hogan & Noga, 2015; Nesbitt et al., 2020; Chyz et al., 2021). Από τα παραπάνω διαπιστώνεται ότι η ανάθεση των φορολογικών ελέγχων σε ανεξάρτητους ελεγκτές δεν μπορεί να διασφαλίσει την ποιότητα των ελέγχων και τον βαθμό φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων. Σίγουρα απαιτούνται δικλείδες ασφαλείας αλλά και εναλλακτικές πρακτικές που θα συνυπάρχουν ώστε να μεγιστοποιηθεί το όφελος για τους επενδυτές και την οικονομία.

Όπως κάθε νέο εγχείρημα έτσι και η θέσπιση του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού συνοδεύτηκε από ωφέλειες αλλά και από προβλήματα και δυσκολίες. Πρωταρχικός παράγοντας για την αξιολόγηση αυτού του θεσμού είναι η αναφορά στους λόγους που οδήγησαν στην υιοθέτησή του. Προφανώς η ύπαρξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής αλλά και η αύξηση της έντασής του σε περιόδους κρίσεων, όπως την περίοδο που θεσμοθετήθηκε στην Ελλάδα, είναι ένας βασικός λόγος που καθιστά την ενίσχυση του φορολογικού ελέγχου επιβεβλημένη ώστε να διαφυλαχτούν τα φορολογικά έσοδα. Περαιτέρω οι αναποτελεσματικότητες στον κρατικό ελεγκτικό μηχανισμό που είχαν ως συνέπεια σημαντική καθυστέρηση των φορολογικών ελέγχων, την παράταση της παραγραφής των φορολογικών χρήσεων και την αβεβαιότητα είσπραξης φορολογικών εσόδων ήταν ένας επίσης σημαντικός λόγος αναζήτησης νέων τρόπων φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων. Θεωρητικά η ανάθεση αυτού του έργου σε φορείς που έχουν την κατάλληλη τεχνογνωσία, που συνοδεύεται από την ελάφρυνση του κρατικού μηχανισμού και προϋπολογισμού φαίνεται να είναι μια ιδιαίτερα αποτελεσματική λύση.

Ο φορολογικός έλεγχος από τους ορκωτούς ελεγκτές σε μεγάλο βαθμό αντιμετωπίστηκε θετικά από τις επιχειρήσεις. Ένα βασικό πλεονέκτημα για αυτές ήταν η άμεση διευθέτηση των φορολογικών υποχρεώσεων γεγονός ιδιαίτερα θετικό για την λειτουργία τους αλλά και την μείωση της αβεβαιότητας λόγω μελλοντικών δυσάρεστων εξελίξεων. Η διενέργεια του ελέγχου από άρτια καταρτισμένους φορείς παρείχε την δυνατότητα στις επιχειρήσεις να λάβουν χρήσιμη πληροφόρηση για τον χειρισμό πολύπλοκων ή αμφιλεγόμενων ζητημάτων και το κυριότερο να διορθώσουν έγκαιρα τυχόν λάθη που σε διαφορετική περίπτωση θα έπρεπε μελλοντικά να αντιμετωπίσουν με την επιβολή προστίμων. Επίσης καθώς ο έλεγχος από τις κρατικές υπηρεσίες εξακολουθούσε να είναι μια πιθανότητα, η λήψη φορολογικού πιστοποιητικού χωρίς επιφυλάξεις είναι μια διασφάλιση προς πιθανές αμφισβητήσεις ή ακόμα και αυθαιρεσίες.

Από την άλλη μεριά ο νέος αυτός θεσμός δημιούργησε προβλήματα αλλά και αμφιβολίες στις επιχειρήσεις. Μια από τις βασικές επιφυλάξεις των επιχειρήσεων και ο κύριος προβληματισμός τους ήταν ο βαθμός εξασφάλισής τους από μελλοντικούς ελέγχους από το κράτος. Λαμβάνοντας υπόψη ότι το κόστος που κλήθηκαν να καλύπτουν για την περαίωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων σε πολλές

περιπτώσεις ήταν υπέρογκο, αυτή η αμφιβολία δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως μη δικαιολογημένη. Επίσης προβλήματα ανέκυψαν και σε πρακτικό επίπεδο καθώς η εφαρμογή του θεσμού δεν συνοδεύτηκε από την απαιτούμενη πληροφόρηση με αποτέλεσμα να μην είναι ξεκάθαρο το μέγεθος αλλά και το είδος των απαιτήσεων, που θα έπρεπε να διεκπεραιώσουν. Αυτό δημιούργησε δυσλειτουργίες και καθυστερήσεις στην διενέργεια των φορολογικών ελέγχων.

Παρά την κατάρτιση και την τεχνογνωσία των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, η νέα αυτή διαδικασία που κλήθηκαν να εκπληρώσουν συνοδεύτηκε από σημαντικές προκλήσεις και προβλήματα. Κύριες αιτίες ήταν η ύπαρξη ασαφειών για την εφαρμογή του μέτρου, η καθυστερημένη πληροφόρηση, ο αυξημένος όγκος απαιτήσεων, η πολυπλοκότητα της νομοθεσίας και η πίεση της ευθύνης που έπρεπε να αναλάβουν. Ο συνδυασμός των μη ξεκάθαρων απαιτήσεων αλλά και των ενδεχόμενων κυρώσεων σε περιπτώσεις λάθους ήταν η βασική πηγή του προβλήματος για τους ορκωτούς ελεγκτές. Στην πράξη διαπιστώθηκε ότι το πρόβλημα αυτό ήταν υπαρκτό καθώς από ασάφειες, κλήθηκαν να αντιμετωπίσουν κυρώσεις που εκ των υστέρων διαπιστώθηκε ότι δεν ήταν υπόλογοι.

Για το κράτος ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού θεωρείται ότι είχε περισσότερο πλεονεκτήματα αντί μειονεκτήματα. Αρχικά από έρευνες που πραγματοποιήθηκαν διαπιστώθηκε ότι από την εφαρμογή του υποχρεωτικού ετήσιου πιστοποιητικού διευρύνθηκε η φορολογική βάση και υπήρξε αύξηση των φορολογικών εσόδων. Αυτό συνέβη σε πραγματικό χρόνο, δηλαδή η είσπραξη των φόρων έγινε με μεγαλύτερη χρονική αμεσότητα, γεγονός που δεν συνέβαινε στο παρελθόν λόγω των σημαντικών καθυστερήσεων στους ελέγχους από τις κρατικές υπηρεσίες. Επίσης υπήρξε μείωση της πίεσης στις φορολογικές υπηρεσίες για ελέγχους των μεσαίων και μεγάλων επιχειρήσεων, γεγονός που αποτυπώνεται και στον αριθμό των διενεργούμενων ελέγχων από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, που την περίοδο 2013-2016 είχαν σημαντική μείωση. Τέλος η διατήρηση του δικαιώματος ελέγχου ειδικά σε περιπτώσεις σοβαρών ενδείξεων για παραβάσεις ήταν μια σημαντική διασφάλιση του δημόσιου συμφέροντος. Από τα πέντε χρόνια της υποχρεωτικής εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού φαίνεται ότι σε μεγάλο βαθμό εκπληρώθηκε ο σκοπός για τον οποίο θεσπίστηκε.

Ο βασικός λόγος για την άρση της υποχρεωτικότητας του το 2016 ήταν η υπέρμετρη επιβάρυνση των επιχειρήσεων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Στην ουσία ο προαιρετικός χαρακτήρας που έλαβε διατηρεί κάποια από τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα για τους εμπλεκόμενους φορείς, αφού ο ρόλος του μεταβάλλεται. Ο επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα να ζητήσουν την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού και να ενισχύσουν την θέση τους έναντι μελλοντικών φορολογικών ελέγχων, μειώνοντας και τον κίνδυνο που εκτίθενται. Το πλεονέκτημα αυτό αποτυπώνεται και στο ποσοστό των επιχειρήσεων που συνέχισαν να εκδίδουν το φορολογικό πιστοποιητικό και μετά την άρση της υποχρεωτικότητάς του. Επίσης σε δεύτερο χρόνο διευθετηθήκαν και αδικίες προς τους ορκωτούς ελεγκτές και ελεγκτικές εταιρείες και αποσαφηνίστηκαν οι διαδικασίες για τον έλεγχό τους. Για το κράτος θετικό ήταν το γεγονός ότι σε μεγάλο βαθμό διατηρήθηκε ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού από τις επιχειρήσεις, με αποτέλεσμα να αποτελεί μια ιδιαίτερα χρήσιμη πηγή άντλησης πληροφόρησης που μπορεί να καθορίσει τις προγραμματιζόμενες δράσεις και φυσικά να διατηρήσει την είσπραξη των φορολογικών εσόδων.

Σε κάθε περίπτωση η διαμόρφωση ενός ξεκάθਾਰου συμπεράσματος για την συνολική αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού δεν μπορεί να διεξαχθεί. Τα προβλήματα που αρχικά υπήρξαν από την εφαρμογή ενός νέου θεσμού, η διαρκής μεταβολή των νομοθετικών απαιτήσεων, αλλά και η παύση της υποχρεωτικής έκδοσής του δεν έδωσαν εύλογο χρόνο για την ξεκάθαρη αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας αυτής της μορφής ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση όμως αντλήθηκαν χρήσιμα συμπεράσματα και δόθηκε η δυνατότητα σε όλα τα εμπλεκόμενα μέρη να καταλάβουν τις δυνάμεις και τις αδυναμίες του μέτρου. Έτσι στο μέλλον αναμένεται να αποτελέσει χρήσιμο εργαλείο για τον φορολογικό έλεγχο και την φορολογική συμμόρφωση, ειδικά αν οι εξελίξεις βασιστούν σε από κοινού διαβουλεύσεις.

Βασικοί περιορισμοί της παρούσας εργασίας για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού αποτελούν η έλλειψη δημοσιοποιημένων επίσημων στοιχείων για τα αποτελέσματα των ελέγχων στην Ελλάδα, αλλά και η περιορισμένη βιβλιογραφία – αρθρογραφία στο θέμα τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό. Η εφαρμογή του μέτρου στο εξωτερικό είναι περιορισμένη, με αποτέλεσμα περιορισμένη να είναι και η διεθνής έρευνα στο

συγκεκριμένο ζήτημα. Επίσης στην Ελλάδα έχουν δημοσιοποιηθεί ελάχιστες ποιοτικές και ποσοτικές έρευνες επί του ζητήματος.

Λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς της παρούσας έρευνας, ενδιαφέρον θα είχε η μελλοντική μελέτη του θέματος με στοιχεία αντληθέντα από τις ίδιες τις επιχειρήσεις, ενδεχομένως με την χρήση ερωτηματολογίου. Η διερεύνηση του θέματος με βάση τα στοιχεία και τις απόψεις των ίδιων των εταιρειών θα μπορούσε να διαφωτίσει σημαντικές πτυχές. Κύρια πεδία ενδιαφέροντος είναι τα πιθανά προβλήματα που καλούνται να αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις από την εφαρμογή του μέτρου, συμπεριλαμβανομένου και του κόστους, καθώς και η παράθεση ποσοτικών στοιχείων σχετικά πιθανές αποκλίσεις μεταξύ των ελέγχων για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού και μεταγενέστερων ελέγχων από τις φορολογικές αρχές. Επιπρόσθετα ενδιαφέρον θα παρουσίαζε και η έρευνα με προτάσεις των επιχειρήσεων για την βελτίωση του θεσμού.

## **Βιβλιογραφικές παραπομπές**

### **Ξένη**

Badara, M.A.S., 2012. The Effect of Tax Audit on Tax Compliance in Nigeria. The Effect of Tax Audit on Tax Compliance in Nigeria, 3(4), pp.74-80.

Christensen, B.E., Olson, A.J. & Omer, T.C., 2015. The Role of Audit Firm Expertise and Knowledge Spillover in Mitigating Earnings Management through the Tax Accounts. Journal of the American Taxation Association, 37(1), pp.3-36.

Chyz, J., Gal-Or, R., Naiker, V. & Sharma, D., 2021. The Association between Auditor Provided Tax Planning and Tax Compliance Services and Tax Avoidance and Tax Risk. Journal of the American Taxation Association, 43(2), pp.7-36.

Deloitte, 2013. Global tax compliance and reporting: Current insight and future trends. London: Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Ecovis, 2020. Doing Business in Mexico Guide 2020. México: Ecovis Quibrera Saldana.

Frey, L., 2018. Tax certified individual auditors and effective tax rates. Business Research, 11, pp.77-114.

Garcia-Blandon, J., Argiles-Bosch, J.M., Ravenda, D. & Castillo-Merino, D., 2020. Auditor-provided tax services and tax avoidance: evidence from Spain. Spanish Journal of Finance and Accounting, 50(1), pp.89-113.

Hogan, B. & Noga, T., 2015. Auditor-provided tax services and long-term tax avoidance. Review of Accounting and Finance, 14(3), pp.285-305.

Kirchler, E., Hoelzl, E. & Wahl, I., 2008. Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. Journal of Economic Psychology, 29(2), pp.210-25.



Klassen, K., Lisowsky, P. & Mescall, D., 2016. The Role of Auditors, Non-Auditors, and Internal Tax Departments in Corporate Tax Aggressiveness. *The Accounting Review*, 91(1).

KPMG, 2012. Tax Certification Services in China. Hong Kong: KPMG.

Luo, B., 2019. Effects of auditor-provided tax services on book-tax differences and on investors' mispricing of book-tax differences. *Advances in Accounting*, 47(2), pp.100434- 1-15.

Magablih, A.M., 2020. Role of the External Auditor in Maximizing Budget Revenues Jordan as a Case Study. *Journal of Public Administration and Governance*, 10(1), pp.182-99.

Mamoun, S. & Mohamed, S.A., 2020. Role of the External Auditor in Reducing Tax Evasion. *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, 5(4), pp.1519-26.

OECD, 2006. Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches. Information Note. Paris: OECD Centre for Tax Policy and Administration.

Robinson, D., 2008. Auditor Independence and Auditor-Provided Tax Service: Evidence from Going-Concern Audit Opinions Prior to Bankruptcy Filings. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), pp.31-54.

Thornton, J.M. & Shaub, M.K., 2014. Tax services, consequence severity, and jurors' assessment of auditor liability. *of auditor liability*, 29(1), pp.50-75.

Watrln, C., Burggraef, S. & Weiss, F., 2019. Auditor-Provided Tax Services and Accounting for Tax Uncertainty. *The International Journal of Accounting*, 54(3), pp.1950011-1-52.

## **Ελληνική**

Γ.Γ.Δ.Ε., 2015. Έκθεση Απολογισμού Γ.Γ.Δ.Ε. για το έτος 2014 και προγραμματισμός δράσεων για το 2015. Αθήνα: Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων.

Γιαννόπουλος, Π., 2018. Φορολογικό Πιστοποιητικό: Ψήφος Εμπιστοσύνης από τις επιχειρήσεις. In Ρυθμιστικό Περιβάλλον & Επιχειρήσεις: 2 χρόνια μηνιαίο ενημερωτικό Δελτίο ΣΕΒ. Αθήνα: Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών. p.38.

ΕΛΤΕ, 2016. Ανακοίνωση 8/2016 Αποτελέσματα Εφαρμογής Φορολογικού Πιστοποιητικού 2011-2014. Αθήνα: Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

Λεπίδα, Ν.-Α.Λ., 2018. Το κύρος και οι έννομες συνέπειες του «Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού». In Ρυθμιστικό Περιβάλλον & Επιχειρήσεις. Αθήνα: ΣΕΒ. p.33.

Πετράκης, Ε., 2012. Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό. TMS Audit Tax Advisory.

Σταυρόπουλος, Γ., 2018. Ποινικές Διατάξεις Φοροδιαφυγής – Η νέα προσέγγιση. In Ρυθμιστικό Περιβάλλον & Επιχειρήσεις. Αθήνα: ΣΕΒ. p.27.

Ψύλλα, Μ., 2018. Εξορθολογισμός κυρώσεων - Εφαρμογή επιεικέστερων κυρώσεων του ΚΦΔ σε εκκρεμείς υποθέσεις παλαιότερων χρήσεων. In Ρυθμιστικό Περιβάλλον & Επιχειρήσεις. Αθήνα: ΣΕΒ. p.28.

## **Ιστοσελίδες**

Accountancy Greece, 2013. Accountancy Greece. [Ηλεκτρονικό] Διαθέσιμο σε: <https://www.accountancygreece.gr>.

Epixeirisi, 2015. epixeirisi.gr. [Ηλεκτρονικό] Διαθέσιμο σε: <http://epixeirisi.gr>.

Guerrero Santana, 2020. Guerrero Santana Tax, Audit & Consulting. [Ηλεκτρονικό] Διαθέσιμο σε: <https://guerrerosantana.com>.

Lynch, D., Mandell, A. & Rousseau, L.M., 2021. The Determinants and Unintended Consequences of Expanded Audit Reporting: Evidence from Tax-Related Key Audit Matters. Διαθέσιμο σε SSRN: <http://dx.doi.org>.

Nesbitt, W.L., Persson, A. & Shaw, J., 2020. Auditor-Provided Tax Services and Clients' Tax Avoidance: Do Auditors Draw a Line in the Sand for Tax Advisory Services? SSRN Electronic Journal, pp.DOI:10.2139/ssrn.3556702.

Newsbeast, 2013. Newsbeast. [Ηλεκτρονικό] Διαθέσιμο σε: <https://www.newsbeast.gr>.

PWC, 2022. PWC. [Ηλεκτρονικό] Διαθέσιμο σε: <https://taxsummaries.pwc.com>.

Tax Academy, 2021. enikonomia. [Ηλεκτρονικό] Διαθέσιμο σε: <http://www.enikonomia.gr>.

Tax Experts, 2015. Tax Experts. [Ηλεκτρονικό] Διαθέσιμο σε: <https://www.taxexperts.gr>.

ΑΑΔΕ, 2022. Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων. [Ηλεκτρονικό] Διαθέσιμο σε: <https://www.aade.gr>.

Μαυραγάνης, Γ.Σ., 2012. Accountancy Greece. [Ηλεκτρονικό] Διαθέσιμο σε: <https://www.accountancygreece.gr>.

Σταματίου, Γ., 2019. Taxheaven. [Ηλεκτρονικό] (Εφαρμογή του Φορολογικού πιστοποιητικού 2011- 2019 -Εισήγηση στο 11ο Tax Forum του Ελληνοαμερικάνικου Εμπορικού Επιμελητηρίου Θεσσαλονίκης) Διαθέσιμο σε: <https://www.taxheaven.gr>.

## **Νόμοι – Αποφάσεις - Οδηγίες**

Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης 3000, «Αναθέσεις διασφάλισης εκτός από ελέγχους και επισκόπησης ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Νόμος 2238/1994 (ΦΕΚ Α΄ 151/16-9-1994), Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, άρθρο 82, παράγραφος 5.

Νόμος 3693/2008, (ΦΕΚ Α΄ 174/25-8-2008), Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις.

Νόμος 4174/2013, (ΦΕΚ Α΄ 170/26-7-2013), Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις.

Νόμος 4308/2014, (ΦΕΚ Α΄ 251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.

Νόμος 4410/2016, (ΦΕΚ Α΄ 141/3-8-2016), Τροποποιήσεις του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα προς ενίσχυση της καταπολέμησης της παράνομης εμπορίας καπνού και βιομηχανοποιημένων καπνών και Ίδρυση Συντονιστικού Κέντρου για την Καταπολέμηση του λαθρεμπορίου, εναρμόνιση.

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.

Οδηγία 2006/43/ΕΚ, (Ι. 157/87/17-5-2006), Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Παράρτημα ΙΙΙ, ΠΟΛ 1124/18-6-2015, (ΦΕΚ Β΄ 1746/19-8-2015), Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο

Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α').

ΠΟΛ 1124/18-6-2015, (ΦΕΚ Β' 1746/19-8-2015), Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α').

ΠΟΛ. 067/2018, (ΦΕΚ Β' 1320/17-4-2018), Τροποποίηση της ΠΟΛ 1124/2015 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. περί του καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170 Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174 Α').

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

## Παραρτήματα

### Παράρτημα 1: Παράρτημα II «Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων» ΠΟΛ. 1124/18-6-2015

<b>ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ</b>	
	Φορολογία Εισοδήματος
	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
	Φορολογία Ακινήτων
	Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
	Παρακρατούμενοι φόροι
	Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
	Ενδοομιλικές συναλλαγές
	Ηλεκτρονικό εμπόριο
<b>Ειδικά αντικείμενα της Φορολογίας Ακινήτων</b>	
	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)
	Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
	Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)
<b>Ειδικά αντικείμενα των Παρακρατούμενων Φόρων</b>	
	<b>Φορολόγηση στην πηγή</b>
	Φόρος Μισθωτής Εργασίας
	Αποζημίωση λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας
	<b>Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση</b>
	Μερισμάτων
	Τόκων
	Δικαιωμάτων (royalties)
	Αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες
	Αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων
	Προμήθειες κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών σε φορείς γενικής κυβέρνησης
	Ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων
	<b>Χρηματιστηριακές συναλλαγές</b>
	Φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών

#### ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ

Ελέγχθηκε
Δεν υφίσταται
Αδυναμία ελέγχου