



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

Διπλωματική Εργασία

Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό και Φορολογικός Έλεγχος Εταιριών

του

Τσιμπανλιώτη Χρήστου

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

Νοέμβριος , 2022

*Αφιερώνεται , στην οικογένεια μου
για την στήριξη και βοήθεια που μου παρείχαν
στην διεκπαιραίωση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος.*

Ευχαριστίες

Για την εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας και την εκπλήρωση στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα σπουδών «Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική» , χρειάστηκε η στήριξη και οι γνώσεις που μου παρείχαν κατά την διεξαγωγή του και θα ήθελα να τους ευχαριστήσω ιδιαίτερα.

Αρχικά , θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές του ΠΜΣ , που ο καθένας ξεχωριστά ,μας παρείχαν χρήσιμες γνώσεις και συμβουλές κατά την διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος και ιδιαίτερα τον επιβλέποντα της εργασίας μου.

Τέλος , θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για την υπομονή , την κατανόηση και την στήριξη που μου έδειξαν σε όλη την διάρκεια του ΠΜΣ καθώς επίσης και φίλους και συναδέλφους για την ενθάρρυνση και την αλληλοβοήθεια.

Περίληψη

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η παρουσίαση του προγράμματος του φορολογικού ελέγχου απλογραφικών και διπλογραφικών βιβλίων καθώς και η εφαρμογή του μέτρου του φορολογικού πιστοποιητικού στις επιχειρήσεις από τα νόμιμα ελεγκτικά γραφεία ή νόμιμους ελεγκτές.

Με τον Ν.4389/2016 , συστάθηκε Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα με την επωνυμία «Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)» με αρμοδιότητες ελέγχου διαφόρων περιεχομένων. Η ΑΑΔΕ λοιπόν είναι αρμόδια για τους «Φορολογικούς Ελέγχους».

Είναι αυτονόητο ότι η καταστολή της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής , μέσω στοχευμένων φορολογικών ελέγχων είναι αναγκαία για το δημόσιο συμφέρον. Για τον λόγο αυτό ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί ένα εργαλείο μείωσης της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής.

Παρακάτω αναλύεται το πρόγραμμα φορολογικού ελέγχου των εταιριών , με τις διαδικασίες που αναφέρονται στην κείμενη νομοθεσία , καθώς και η διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού , καθώς και το περιεχόμενο του.

ABSTRACT

The purpose of this thesis is to study the program the tax audit of simple and double entry books, as well as the application of the measure of the tax-certificate in the companies by the legal auditors or the legal audit offices.

By the Law 4389/2016 , an Independent Administrative Authority without legal personality was established under the name “Independent Public Revenue Authority (A.A.D.E)” with the feasibility to audit various contents of an entity.

It is clear that the suppression of tax avoidance and tax evasion , through targeted tax audits , is necessary for the public interest. On account of this , tax audit is an important asset to reduce the tax avoidance and the tax evasion

Below is analyzed the tax audit program , and the procedures referred to the current legislation , as well as the procedure of issuance of the tax certificate as well as its content.

Περιεχόμενα

Κεφάλαιο 1 ^ο Εισαγωγή	1
Εισαγωγή.....	1
1.1 Εισαγωγικά	1
1.2 Σκοπός της εργασίας.....	2
1.3 Ερευνητικά Ερωτήματα.....	2
1.4 Δομή της εργασίας.....	2
Κεφάλαιο 2 ^ο Βιβλιογραφική Επισκόπηση	3
Κεφάλαιο 3 ^ο Η έννοια της ελεγκτικής και ο φορολογικός έλεγχος	6
3.1 Η έννοια της Ελεγκτικής.....	6
3.2 Ο φορολογικός έλεγχος	8
3.2.1 Ελεγκτικές διαδικασίες και δυνατότητες ελεγκτικών αρχών.....	12
3.2.2 Η αρχή και τα στάδια του ελέγχου	13
3.2.3 Δικαιολογητικά που προσκομίζονται κατά τον έλεγχο.....	16
3.2.4 Παραγραφή δικαιώματος για την διενέργεια του ελέγχου.....	16
Κεφάλαιο 4 ^ο Φορολογικός έλεγχος απλογραφικών βιβλίων	18
4.1 Πρόγραμμα και προετοιμασία ελέγχου	18
4.2 Ελεγκτικές επαληθεύσεις.....	21
4.3 Έλεγχος φορολογίας εισοδήματος , ΦΠΑ , και λοιπών φόρων	22
4.3.1 Φορολογικός έλεγχος εισοδήματος	23
4.3.2 Φορολογικός έλεγχος ΦΠΑ.....	25
4.3.3 Έλεγχος Λοιπών Φορολογιών , Τελών και Εισφορών.....	27
Κεφάλαιο 5 ^ο Φορολογικός έλεγχος διπλογραφικών βιβλίων	28
5.1 Πρόγραμμα ελέγχου «Παράρτημα ΙΙΙ» , δαπάνες προς έλεγχο.	28
5.2 Φορολογικά αντικείμενα κατά το πρόγραμμα ελέγχου.....	30
5.2.1 Έλεγχος φορολογίας εισοδήματος.....	30
5.2.2 Έλεγχος κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας	38
5.2.3 Έλεγχος ορθής εφαρμογής ελληνικών λογιστικών προτύπων (4308/2014).....	39
5.2.4 Έλεγχος φορολογίας ακινήτων.....	40

5.2.5	Τέλος χαρτοσήμου και φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου	40
5.2.6	Παρακρατούμενοι φόροι.....	41
5.2.7	Μετασηματισμός Επιχειρήσεων- Ενδοομιλικές Συναλλαγές- Ηλεκτρονικό Εμπόριο.....	42
	Κεφάλαιο 6ο Φορολογικό Πιστοποιητικό	43
6.1	Βασικές έννοιες και ορισμός	43
6.2	Ισχύον νομοθετικό πλαίσιο & αποτελέσματα έρευνας ΕΛΤΕ 2011-2014	44
6.3	Περιεχόμενο φορολογικού πιστοποιητικού.....	45
6.4	Εκθέσεις και προσάρτημα πληροφοριακών στοιχείων	46
	Κεφάλαιο 7 ^ο Συμπεράσματα και προτάσεις βελτίωσης του Θεσμού του Φορολογικού Πιστοποιητικού	47
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	49
	ΕΛΛΗΝΙΚΗ	49
	ΞΕΝΗ.....	49
	ΝΟΜΟΙ-ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ-ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ	49
	ΙΣΤΟΧΩΡΟΙ	50
	ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ	51
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	51

Κεφάλαιο 1^ο Εισαγωγή

Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγικά

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται αναφορά στον σκοπό της παρούσας εργασίας καθώς και σε προτάσεις βελτίωσης του θεσμού. Τέλος παρουσιάζεται η δομή της εργασίας η οποία ολοκληρώνεται μέσα σε 6 κεφάλαια.

Σε όλες τις χώρες οι επιχειρηματίες και οι επιχειρήσεις συχνά προσπαθούν να διαφύγουν του υποχρεωτικού και επαχθούς φόρου, με αποτέλεσμα την στέρηση από το κράτος , των απαραίτητων εσόδων , για την ομαλή λειτουργία του. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την ανάγκη καταπολέμησης της φοροδιαφυγής.

Το φορολογικό σύστημα αποτελεί ευκαιρία για το κράτος έτσι ώστε να συγκεντρώσει τα πρόσθετα έσοδα που απαιτούνται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του. Για τον παραπάνω λόγο η ύπαρξη , μιας δημόσιας αρχής υπεύθυνης για τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων. Η αρχή αυτή, (ΑΑΔΕ), θεσμοθετήθηκε στην χώρα μας με τον Ν.4389/2016. Η θεσμοθέτηση της αρχής αυτής , είχε ως σκοπό την είσπραξη των δημοσίων εσόδων καθώς και τον έλεγχο , για την ορθή απεικόνιση του φορολογητέου εισοδήματος , καθώς και την επιβολή αυτού.

Ο φορολογικός έλεγχος , ως μέρος της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας παρουσιάζει μεγάλο ενδιαφέρον , ειδικά τους τελευταίους καιρούς , που η χώρα αντιμετωπίζει ζωτικής σημασίας δημοσιονομικά προβλήματα. Στο κεφάλαιο 3 της εργασίας παρουσιάζεται ο φορολογικός έλεγχος που διενεργείται από την ΑΑΔΕ. Περιγράφονται τα στάδια που ακολουθούν οι ελεγκτές της εφορίας , καθώς και το περιεχόμενο του φορολογικού ελέγχου.

Στα κεφάλαια 4 και 5 της εργασίας περιγράφεται αντίστοιχα , η διαδικασία ελέγχου των εταιριών που τηρούν απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα. Ο διαχωρισμός μια εταιρίας για το πότε θα τηρήσει απλογραφικά και πότε διπλογραφικά βιβλία περιγράφεται στον 4308/2014 , με αποτέλεσμα να αλλάζει και ο τρόπος ελέγχου των εταιριών. Στο κεφάλαιο 5 επίσης , περιγράφεται ο τρόπος ελέγχου των εταιριών από την σκοπιά των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων. Με την διεκπεραίωση του

ελέγχου που διενεργείται από τους ορκωτούς , παραδίδεται στην εταιρία το φορολογικό πιστοποιητικό που περιγράφεται στο κεφάλαιο 6.

Στο κεφάλαιο 6 περιγράφεται ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού , το ισχύον πλαίσιο , το περιεχόμενο καθώς και οι εκθέσεις με τα συμπεράσματα μετά το πέρας του ελέγχου. Τέλος στο κεφάλαιο 7 , παρατίθενται τρόποι βελτίωσης του θεσμού του πιστοποιητικού.

1.2 Σκοπός της εργασίας

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η αναφορά στο πρόγραμμα του φορολογικό έλεγχο , απλογραφικών καθώς και διπλογραφικών βιβλίων , η παρουσίαση και ο τρόπος ελέγχου των μη εκπιπτόμενων δαπανών , καθώς και η εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού από τα ελεγκτικά γραφεία και τους ελεγκτές σε θεωρητικό επίπεδο.

Ο Φορολογικός έλεγχος καθώς και η ανάθεση του σε ανεξάρτητους πιστοποιημένους ελεγκτές έχει αποδειχθεί ότι σχετίζεται με υψηλότερους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές , δηλαδή αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης (Frey, 2018).

1.3 Ερευνητικά Ερωτήματα

Η παρούσα εργασία αποσκοπεί στην απάντηση ερωτημάτων όσον αφορά τον τρόπο , την ποιότητα και το περιεχόμενο φορολογικού ελέγχου , τον περιεχόμενο της φορολογικής αναμόρφωσης αλλά και την διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού. Χαρακτηριστικά ερωτήματα που θα μπορούσαν να αναφερθούν είναι : Τι είναι ο φορολογικός έλεγχος? Με ποιο τρόπο γίνεται η φορολογική αναμόρφωση? Πότε αναγνωρίζεται φορολογικά μία δαπάνη ? Τί είναι το φορολογικό πιστοποιητικό ? Ποια η ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή με την έκδοση του? Ποια τα πλεονεκτήματα και ποια τα μειονεκτήματα από την εφαρμογή του θεσμού?

1.4 Δομή της εργασίας

Η παρούσα εργασία αποτελείται από συνολικά 7 κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο αποτελείται από την σύντομη περιγραφή

Στο δεύτερο κεφάλαιο υπάρχει η επισκόπηση της βιβλιογραφίας. Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην έννοια της ελεγκτικής γενικότερα , και πιο ειδικά αναλύεται ο φορολογικός έλεγχος , το νομοθετικό πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου τα τεκμήρια , τα στάδια και τα ζητούμενα στοιχεία κατά τον έλεγχο.

Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στον φορολογικό έλεγχο απλογραφικών βιβλίων. Συγκεκριμένα παρουσιάζεται το πρόγραμμα ελέγχου απλογραφικών βιβλίων , οι ελεγκτικές επαληθεύεις καθώς γίνεται και αναφορά στον έλεγχο του φόρου εισοδήματος , φπα και λοιπών φόρων

Στο πέμπτο κεφάλαιο της εργασίας γίνεται αναφορά στον φορολογικό έλεγχο διπλογραφικών βιβλίων.Ειδικότερα γίνεται αναφορά στο πρόγραμμα ελέγχου καθώς και επισκόπηση των βημάτων του προγράμματος ,όπως αυτά ακολουθούνται από τους νόμιμους ελεγκτές- ελεγκτικά γραφεία .Επίσης γίνεται αναφορά στον τρόπο επιλογής των δαπανών προς έλεγχο.

Στο έκτο και προ τελευταίο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στο νομοθετικό πλαίσιο του φορολογικού πιστοποιητικού , τα κριτήρια ελέγχου καθώς και την διαδικασία έκδοσης του. Επίσης γίνεται αναφορά στην ευθύνη του ελεγκτή μετά την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού. Τέλος στο έβδομο και τελευταίο κεφάλαιο αναγράφονται τα συμπεράσματα και τρόποι βελτίωσης των θεσμών.

Κεφάλαιο 2^ο Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Στο πλαίσιο της επισκόπησης της βιβλιογραφίας , πραγματοποιείται αναφορά στον ορισμό του φόρου , του φορολογικού ελέγχου , τις διαδικασίες και τις δυνατότητες των ελεγκτικών αρχών όπως αυτές αναφέρονται στον Ν.4389/2016.

Η έννοια του φόρου μπορεί να ερμηνευθεί με δύο χαρακτηριστικά . Πρώτον ότι είναι η συνεισφορά που πρέπει να καταβάλει ο φορολογούμενος στην κυβέρνηση και δεύτερον ότι ο φορολογούμενος δεν λαμβάνει άμεση αποζημίωση (μη αντισταθμισμένη) από την κυβέρνηση για αυτήν την συνεισφορά. Αυτό σημαίνει πως τα οφέλη που λαμβάνει ο φορολογούμενος από την κυβέρνηση δεν είναι ανάλογα με τον φόρο που καλείται να πληρώσει. (Iqbal Alhadi & Arif Nugrahanto , 2021)

Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί θέμα που ενδιαφέρει άμεσα πολλές μικρές-μεσαίες-μεγαλές επιχειρήσεις της Ελλάδας σήμερα.

Ο Badarase μία έρευνα του , αναφέρει πώς ο φορολογικός έλεγχος πυροδοτείε πάντα από υποψίες απάτης , φοροδιαφυγής και συναφών αδικημάτων. Ο φορολογικός έλεγχος στοχεύει στον προσδιορισμό του επιπέδου απάτης ή εσκεμμένες αθέτησης ή παραμέλησης που διέπραξε ένας φορολογούμενος καθώς και στην συγκέντρωση αποδεικτικών στοιχείων για πιθανή δίωξη του ενόχου. Αυτό συνεπάγεται ότι ο φορολογικός έλεγχος επικεντρώνεται στον προσδιορισμό ορισμένων μη αποκαλυφθεισών πηγών εσόδων , υποδεικνύοντας τη σοβαρή μη συμμόρφωση του φορολογούμενου.

Κατά τον Ojo , O.D. (2016) για να υποστηρίξει αυτήν την άποψη , όρισε τον φορολογικό έλεγχο , ως την έρευνα ή επιθεώρηση των επιχειρηματικών αρχείων των φορολογούμενων , ώστε να διασφαλιστεί ότι η νομοθεσία και οι κανονισμοί της εκάστοτε φορολογικής νομοθεσίας τηρήθηκαν και ο φόρος αποδόθηκε στο ύψους που έπρεπε να πληρωθεί. Άρα συνοψίζοντας , ο στόχος του φορολογικού ελέγχου είναι να διασφαλίσει ότι οι νόμοι και οι κανονισμοί σχετικά με τα φορολογικά έσοδα τηρούνται από τους φορολογούμενους με στόχο την αύξηση της «δεξαμενής» των εσόδων της κυβέρνησης.

Ο Kirchlernaφέρει πώς ο φορολογικός έλεγχος εξετάζει τον βαθμό συμμόρφωσης μια επιχείρησης με τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και κανονισμούς του κράτους. Εναλλακτικά ο φορολογικός έλεγχος εξετάζει κατά πόσο ένας φορολογούμενος έχει δηλώσει ορθά και εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Σημαντικό είναι να υφίσταται η εκούσια συμμόρφωση των φορολογούμενων και η φορολογία να μην εκλαμβάνεται ως επαχθή υποχρέωση αλλά να είναι μια ευρέως αποδεκτή υποχρέωση.

Μια μελέτη του Bagdad(2017) σύμφωνα με την φορολογική συμμόρφωση , αναφέρει πως οι δραστηριότητες φορολογικής μη συμμόρφωσης είναι ένα παγκόσμιο φαινόμενο με αποτέλεσμα να οδηγούν στη φορολογική άβυσσο που θεωρείται συνεχώς ως ένα ζήτημα που χρήζει επίλυσης. Υπάρχει η ανάγκη διερεύνησης της βασικής αιτίας που συμβάλλει στο κενό ώστε να πραγματοποιηθεί ένα αποτελεσματικό σχέδιο για την επίλυση του προβλήματος. Κατά την διάρκεια της έρευνας ,αναφέρεται πώς η δραστηριότητα επιβολής του νόμου , ιδίως ο φορολογικός έλεγχος θεωρείται ως η κύρια στρατηγική που ακολουθείται από τις φορολογικές αρχές στην διασφάλιση υψηλού επιπέδου εθελοντικής φορολογικής συμμόρφωσης , η οποία ταυτόχρονα μείωσε και το φορολογικό κενό. Στην πραγματικότητα όμως , υπάρχουν περιπτώσεις όπου το φορολογικό κενό εξακολουθούσε να υφίσταται ,

Παρόλου που οι φορολογούμενοι είχαν ήδη ελεγχθεί προηγουμένως. Επίσης , δεν είναι δυνατόν να διεξάγουν δραστηριότητες επιβολής της νομοθεσίας για το σύνολο των φορολογούμενων λόγω του περιορισμού των πόρων που διαθέτει ο οργανισμός. Ως εκ τούτου , υπάρχει κρίσιμη ανάγκη να διερευνηθεί η βασική αιτία του προβλήματος της υποδήλωσης φόρων , προκειμένου να εκτελεστεί ένα αποτελεσματικό σχέδιο για την αντιμετώπιση του προβλήματος.

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

Ο Azubike (2009) ανέφερε , πως το φορολογικό σύστημα αποτελεί ευκαιρία για το κράτος έτσι ώστε να συγκεντρώσει τα πρόσθετα έσοδα που απαιτούνται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του.

OSlemrod (2000) υποστήριξε πως ο φορολογικός έλεγχος είναι μια από τις πιο αποτελεσματικές προλήψεις για την φοροαποφυγή και την φοροδιαφυγή.

Το φορολογικό πιστοποιητικό, θεσμοθετήθηκε για πρώτη φορά με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 3842/2010, το οποίο τροποποίησε το άρθρο 82 του Ν. 2238/1994. Η διάταξη αυτή αναφερόταν στην υποχρέωση των Ορκωτών Λογιστών να εκδίδουν φορολογικό πιστοποιητικό που υποβάλλεται στην αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Οικονομικών για τις οποιεσδήποτε φορολογικές παραβάσεις διαπίστωναν κατά την διενέργεια του ελέγχου τους. Διακρίνουμε την εμπιστοσύνη της πολιτείας στο θεσμό των Ο.Ε.Λ. και την επιδίωξη της να αξιοποιήσει την εργασία των Ο.Ε.Λ. προς όφελος της. Με την έκδοση της Πολ 1159/2011, ενεργοποιήθηκε η διάταξη αυτή για πρώτη φορά στη χρήση 2011.

Η διαδικασία αυτή δεν έλαβε από όλους θετικά σχόλια κατά το ξεκίνημα , διότι οι ελληνικές επιχειρήσεις αναλάμβαναν οι ίδιες το κόστος του. Επειδή όμως λόγω του μεγάλου πλήθους των ελεγχόμενων επιχειρήσεων , οι έλεγχοι δεν πραγματοποιούνταν σε σύντομο χρονικό διάστημα με αποτέλεσμα την μεγαλύτερη ανασφάλεια των επιχειρήσεων.

Ο Ebimobowei (2013) αναφέρει πως η εφαρμογή του Φορολογικού Πιστοποιητικού στην Νιγηρία έχει επιπτώσεις στην φορολογική συμμόρφωση των φορολογούμενων στην χώρα. Αναλυτικότερα , αναφέρει πως επειδή οι επιχειρήσεις στην χώρα προσπαθούν να

αποφύγουν την φορολογία , το κράτος προσπάθησε να εφαρμόσει μια πολιτική διαφάνειας όσον αφορά την αξιοποίηση των εσόδων που συγκεντρώνονται , έτσι ώστε να εισάγει μια διαφορετική νοοτροπία στους πολίτες , με αποτέλεσμα να μειωθεί η φοροδιαφυγή. Το κράτος βρίσκεται σε ένα στάδιο εναρμόνισης και εφαρμογής της νομοθεσίας και επιβολής φορολογικής συμμόρφωσης στους επιχειρηματίες , χωρίς να γίνονται διακρίσεις σε επιχειρήσεις και επιχειρηματίες , αλλά θα πρέπει να υπάρξει βελτίωση στην εφαρμογή του μέτρου και πολλά νομοθετικά βήματα προς την αντίστοιχη κατεύθυνση , έτσι ώστε να αλλάξει η νοοτροπία των επιχειρήσεων.

Η σημασία εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού γίνεται αντιληπτή από την έρευνα της ΕΛΤΕ . Από τα στοιχεία της έρευνας προκύπτει ότι η διατήρηση αυξημένων δηλωθεισών φορολογικών αναμορφώσεων σε σχέση με το 2010 , επέδρασε θετικά επι τον φορολογικών εσόδων είτε με τον προσδιορισμό και την καταβολή μεγαλύτερου φόρου εισοδήματος (κερδοφόρες εταιρίες) είτε με την μείωση των μεταφερόμενων προς συμψηφισμό φορολογικών ζημιών σε επόμενες χρήσεις.

Από τις παρατηρήσεις προσδιορίστηκε επιπλέον φόρος , που μπορούσε άμεσα η φορολογική διοίκηση , διενεργώντας μερικό έλεγχο να βεβαιώσει και να εισπράξει.

Ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού αποτελεί ένα (από τα πολλά που χρειάζονται) σημαντικό βήμα προς την κατεύθυνση εκσυγχρονισμού του φορολογικού μας συστήματος και επίτευξης διαφάνειας στους φορολογικούς ελέγχους των επιχειρήσεων.(Μαυραγάνης 2013)

Κεφάλαιο 3^ο Η έννοια της ελεγκτικής και ο φορολογικός έλεγχος

3.1 Η έννοια της Ελεγκτικής

Η Ελεγκτική αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της Λογιστικής Επιστήμης.

Θεωρείται πως είναι ένας ξεχωριστός κλάδος των οικονομικών που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, τους όρους και τις προϋποθέσεις για την διενέργεια ελέγχου σε κάθε επιχείρηση , οικονομική μονάδα ή φορέα που στοχεύει στην διαφύλαξη και τη σωστή διαχείριση των οικονομικών πόρων , καθώς και την ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού.

Η ελεγκτική σχετίζεται με τις αρχές και τους κανόνες που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Αντικείμενο της , είναι ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων της επιχείρησης όπου εφαρμόστηκαν κατά τη διάρκεια του έτους και διενεργείται ο έλεγχος από πρόσωπα ανεξάρτητα με την οικονομική μονάδα (ορκωτοί ελεγκτές-λογιστές).(Νεγκάκης & Ταχυνάκης , Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου: Συμφωνία με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου)

Ο ορισμός της ελεγκτικής κατά την Αμερικάνικη Ένωση Λογιστικές (AmericanAccountingAssociation) , ορίζεται ως «μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων , που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων , για την γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες.»

(Νεγκάκης & Ταχυνάκης , Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου: Συμφωνία με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου)

Ένας άλλος ορισμός της ελεγκτικής κατά τον J.Baude είναι « Ελεγκτική είναι η συστηματική έρευνα των λογιστικών αρχείων και δικαιολογητικών μίας επιχείρησης που μας επιτρέπει :

- Να επαληθεύουμε αν οι λογαριασμοί εκφράζουν την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης σε δεδομένη στιγμή.
- Να ελέγχουμε την ακρίβεια των λογιστικών εγγράφων , τόσο από αριθμητική άποψη , όσο και από την άποψη του λογιστικού περιεχομένου.
- Να πειθόμαστε ότι η τηρούμενη λογιστική είναι σαφής , κατανοητή και καλά οργανωμένη , καθώς και ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι λειτουργούν κανονικά.
- Να κρίνουμε ενδεχομένως μια οικονομική διαχείριση »

Πιο συγκεκριμένα , ο σκοπός του ελέγχου είναι η εύρεση όλων των πιθανών σφαλμάτων , εσκεμμένων ή μη , η σύνταξη των πιθανών προβλημάτων στις ακολουθούμενες διοικητικές διαδικασίες καθώς περιλαμβάνονται και προτάσεις διόρθωσης των τελευταίων . Επίσης ο έλεγχος αποσκοπεί και στην αξιολόγηση της επάρκειας των χρησιμοποιούμενων

από την επιχείρηση αριθμοδεικτών σε σχέση με το ελεγχόμενο από τον συγκεκριμένο αριθμοδείκτη αντικείμενο. Τέλος ύστερα από την περάτωση του ελέγχου , θα πρέπει να εκτιμηθεί ο κίνδυνος αθέτησης απαιτήσεων ώστε να σχηματιστούν σωστά οι προβλέψεις και κατ' επέκταση να αξιολογηθεί η πιστοληπτική ικανότητα της επιχείρησης.

(Χ. Νεγκάκης & Π. Ταχυνάκης , Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου: Συμφωνία με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου)

3.2 Ο φορολογικός έλεγχος

Σε συνέχεια της παραπάνω αναφοράς στον έλεγχο , θα αναλύσουμε πιο συγκεκριμένα τον φορολογικό έλεγχο , τις ελεγκτικές διαδικασίες του φορολογικού ελέγχου καθώς και τις δυνατότητες των ελεγκτικών αρχών. Επίσης θα γίνει αναφορά στα στάδια του του ελέγχου όπως και στα δικαιολογητικά που προσκομίζονται κατά τον έλεγχο.

Το φορολογικό σύστημα αποτελεί ευκαιρία για το κράτος έτσι ώστε να συγκεντρώσει τα πρόσθετα έσοδα που απαιτούνται για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του.

Με το Ν.4389/2016 , συστάθηκε Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα με την επωνυμία Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) (στο εξής η «Αρχή»), με σκοπό τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της. Η αρχή έχει ιδίως τις ακόλουθες αρμοδιότητες.

α) Τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών και τελωνειακών εσόδων, καθώς και την είσπραξη λοιπών δημοσίων εσόδων

β) την παρακολούθηση και τον έλεγχο της πορείας της βεβαίωσης και της είσπραξης των δημοσίων εσόδων και της εφαρμογής της κείμενης νομοθεσίας για την είσπραξη δημοσίων εσόδων,

γ) τη λήψη και την εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της, στους τομείς της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, του λαθρεμπορίου, της φορολογικής απάτης και της παραοικονομίας, της εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, της βεβαίωσης και είσπραξης και της βελτίωσης της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων,

δ) την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων, εγκυκλίων, οδηγιών και λοιπών διοικητικών εγγράφων που αφορούν εν γένει στην ερμηνεία και στην εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής, τελωνειακής και λοιπής νομοθεσίας που σχετίζεται με τους τομείς αρμοδιότητάς της,

ε) την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων, εγκυκλίων, οδηγιών, ατομικών διοικητικών πράξεων και λοιπών διοικητικών εγγράφων που αφορούν σε θέματα οργάνωσης υπηρεσιών και διαχείρισης των πάσης φύσεως πόρων της,

στ) τη λήψη και την εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την προστασία της δημόσιας υγείας, του περιβάλλοντος και των συμφερόντων των καταναλωτών, καθώς και για την συμβολή στην υγιή λειτουργία της αγοράς, στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας και καινοτομίας της χημικής βιομηχανίας και την παροχή σχετικής επιστημονικής υποστήριξης σε δικαστικές, αστυνομικές και λοιπές κρατικές Αρχές και υπηρεσίες,

ζ) το στρατηγικό και επιχειρησιακό σχεδιασμό των δράσεων όλων των υπηρεσιών της και την κατάρτιση στοχοθεσίας και δεικτών απόδοσης,

η) την κατάρτιση των επιμέρους επιχειρησιακών σχεδίων φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών ελέγχων αρμοδιότητάς της και τον προγραμματισμό ελέγχων για τη διαπίστωση της εφαρμογής της φορολογικής, τελωνειακής και λοιπής νομοθεσίας αρμοδιότητάς της. Επίσης, την αξιολόγηση και την ιεράρχηση των αιτημάτων ελέγχου που υποβάλλονται από άλλους φορείς,

θ) τον εντοπισμό φαινομένων φοροδιαφυγής, λαθρεμπορίου, φορολογικής απάτης, παραεμπορίου και παραοικονομίας και τον καταλογισμό της διαφεύγουσας φορολογητέας ύλης,

ι) τον εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς, αδιαφανών διαδικασιών, αναποτελεσματικότητας, χαμηλής παραγωγικότητας και ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και μη τήρησης της νομιμότητας που τυχόν παρατηρούνται στη λειτουργία και στη δράση των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της,

ια) την εποπτεία και το συντονισμό των ελεγκτικών φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών που υπάγονται σε αυτήν, καθώς και την αξιολόγηση και τον έλεγχο των αποτελεσμάτων της δράσης τους σε σχέση με την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί με βάση τον επιχειρησιακό σχεδιασμό ελέγχων και τα προγράμματα επιχειρησιακής δράσης που έχει καταρτίσει η Αρχή,

ιβ) την εισήγηση νομοθετικών διατάξεων και μέτρων για την ενίσχυση της φορολογικής και τελωνειακής συμμόρφωσης και την υποβολή προτάσεων για τη βελτίωση και την επιτάχυνση της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων,

ιγ) τη διατύπωση απλής γνώμης για σχέδια νόμων που ρυθμίζουν ζητήματα εμπύπτοντα στο πεδίο των αρμοδιοτήτων της

ιδ) το συντονισμό και τη συνεργασία με άλλους φορείς και αρχές στα πλαίσια της άσκησης των ανωτέρω αρμοδιοτήτων.

ιε) την κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού των δαπανών της,

ιστ) την κατάρτιση και εκτέλεση προγράμματος προμηθειών για την ομαλή λειτουργία των υπηρεσιών της, εξαιρουμένης της προμήθειας κεντρικού εξοπλισμού πληροφορικής και του συστημικού λογισμικού πληροφορικής που απαιτείται για τη χρήση του, που εκτελείται από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με τις διαδικασίες που περιγράφονται στην εκάστοτε ισχύουσα Συμφωνία Επιπέδου Εξυπηρέτησης. Η προμήθεια περιφερειακού τερματικού εξοπλισμού και του λογισμικού που τον συνοδεύει γίνεται από την Αρχή σύμφωνα με τις ελάχιστες τεχνικές προδιαγραφές που καθορίζει η αρμόδια Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών και δύναται να διενεργείται από αυτήν κατόπιν αιτήματος του Διοικητή της Αρχής,

ιζ) την κατάρτιση συμβάσεων για τα έργα της Αρχής,

ιη) την εποπτεία των φορέων που λειτουργούν στην Αρχή και τη διαχείριση, παρακολούθηση και αξιοποίηση των ειδικών λογαριασμών που αφορούν την Αρχή ή λειτουργίες αυτής. Ως φορείς και ειδικοί λογαριασμοί νοούνται ο Ειδικός Λογαριασμός Τελωνείων, η αρμοδιότητα παρακολούθησης και αξιοποίησης του οποίου μεταβιβάσθηκε στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την υπ' αριθμ. Δ6Α 1145867/2013 ΑΥΟ (Β' 2417) και το Ειδικό Ταμείο Ελέγχου Παραγωγής και Ποιότητας Αλκοόλης - Αλκοολούχων Ποτών (Ε.Τ.Ε.Π.Α.Α.) η αρμοδιότητα εποπτείας του οποίου μεταβιβάσθηκε στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την υπ' αριθμ. Δ6Α 1015213/2013 ΑΥΟ (Β' 130), καθώς και κάθε άλλος ειδικός λογαριασμός ή φορέας του οποίου η διαχείριση ή εποπτεία, αντίστοιχα, τυχόν ανατεθεί στην Αρχή στο μέλλον,

ιθ) την ανάπτυξη, επικαιροποίηση, συντήρηση, λειτουργία και χρήση του λογισμικού εφαρμογών των πληροφοριακών συστημάτων ή την προμήθειά του, που είναι απαραίτητη για την απρόσκοπτη και αποτελεσματική άσκηση των αρμοδιοτήτων της και την ασφάλεια και

διαχείριση των δεδομένων που προέρχονται από τις δραστηριότητές της, όπως ιδίως λογισμικού εφαρμογών που υποστηρίζουν τις κύριες αρμοδιότητες των Φορολογικών και των Τελωνειακών υπηρεσιών και του Γενικού Χημείου του Κράτους,

κ) την παροχή και υποστήριξη ηλεκτρονικών υπηρεσιών προς τον πολίτη, τις επιχειρήσεις, τους φορείς του δημόσιου τομέα για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, τη μείωση της γραφειοκρατίας, την απλούστευση των διαδικασιών και την επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης και διαφάνειας,

κα) τον καθορισμό της τεχνολογικής στρατηγικής της, ως προς το σχεδιασμό και την ανάπτυξη εφαρμογών και των υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης,

κβ) κάθε άλλη ενέργεια που είναι απαραίτητη στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων της.

Συνοψίζοντας όλα τα παραπάνω ,αντιλαμβανόμαστε πως η ΑΑΔΕ είναι υπεύθυνη για τους φορολογικούς ελέγχους , που πραγματοποιούνται στα φυσικά και νομικά πρόσωπα της χώρας.

Κατά την διαδικασία του ελέγχου , το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση φέρει καταρχήν η φορολογική διοίκηση , λόγω του τεκμηρίου αθωότητας , που εφαρμόζεται όχι μόνο στις ποινικές αλλά και στις διοικητικές διαδικασίες .Βέβαια αυτό δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούνται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία , που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεση της , διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στην Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος που καθιστούσε την πάταξη της φοροδιαφυγής ιδιαίτερος δυσχερή αν όχι αδύνατη. (Κ. Νιφορόπουλος & Γιώργος Δαλιάνης «Οδηγός Φορολογικών Ελέγχων , 2020)

Συνεπώς καταλαβαίνουμε πως ο φορολογικός έλεγχος βασίζεται σε τεκμήρια εφόσον αυτά μπορούν να προσδώσουν μια αληθινή βάση στο συμπέρασμα για φοροδιαφυγή.

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

3.2.1 Ελεγκτικές διαδικασίες και δυνατότητες ελεγκτικών αρχών

Το θεσμικό πλαίσιο , περί ελεγκτικών διαδικασιών και των ελεγκτικών αρχών αναφέρεται ρητά στον Ν.4174/2013 άρθρο 23 και 24.

Με το άρθρο 23 του παραπάνω νόμου η φορολογική διοίκηση έχει την δυνατότητα να επαληθεύει , να ελέγχει και να διασταυρώνει , αν ο φορολογούμενος έχει εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Επίσης έχει την δυνατότητα να διενεργεί έλεγχο σε έγγραφα λογιστικά αρχεία και γνωστοποιημένα στοιχεία και συναφών πληροφοριών , κάνοντας ερωτήσεις στον ελεγχόμενο φορολογούμενο , όπως επίσης και σε τρίτα πρόσωπα. Επιπρόσθετα έχει την δυνατότητα να ερευνήσει τις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου , καθώς επίσης και τα μέσα που χρησιμοποιούνται για την διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων κατά τις διαδικασίες και τους μεθόδους που αναφέρονται στον κώδικα.

Συνεχίζοντας , δίνεται η δυνατότητα στην ελεγκτική αρχή , να ζητά από τον τον ελεγχόμενο τις απαραίτητες διευκρινίσεις και να προσκομισθεί κάθε λογαριασμός και κάθε στοιχείο που είναι απαραίτητο και βοηθητικό για τον έλεγχο. Επίσης η Αρχή μπορεί να ζητά πληροφορίες για τα διαθέσιμα της εταιρίας , όσον αφορά του λογαριασμούς που έχει η εταιρία στην Ελλάδα αλλά και στην εξωτερικό. Επιπλέον , μπορεί να προβαίνει στην διασταύρωση στοιχείων , κατά κύριο λόγο για την εύρεση τυχόν πλαστών τιμολογίων εσόδων ή εξόδων. Μαζί με την διασταύρωση των στοιχείων αυτών , επαληθεύει και την γνησιότητα των τιμολογίων αυτών. Τέλος μπορεί να καλεί τρίτα πρόσωπα , που μπορούν να δώσουν χρήσιμες πληροφορίες για την διεκπεραίωση του ελέγχου , καθώς επίσης και να συνεργάζεται με άλλες ελεγκτικές υπηρεσίες για την παροχή στοιχείων απαραίτητων για την διενέργεια και περάτωση του ελέγχου.

Συνεχίζοντας στο άρθρο 24 , το οποίο αναφέρεται στην πρόσβαση των αρχών στα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας , η φορολογική διοίκηση , έχει κάθε νόμιμο δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και τον στοιχείων της εταιρίας , καθώς και διάφορα άλλα έγγραφα , τα οποία ο φορολογούμενος ισχυρίζεται πώς αποτελούν τεκμήρια και ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη φορολογική διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

Επίσης στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου αναφέρεται πως εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3.2.2 Η αρχή και τα στάδια του ελέγχου

Πως επιλέγονται , όμως οι υποθέσεις που πρόκειται να διενεργηθεί ο έλεγχος? Οι υποθέσεις που ελέγχονται από την ΑΑΔΕ με απόφαση του διοικητή , γίνεται με τα κριτήρια ανάλυσης κινδύνου , στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή εξαιρετικά , με βάση άλλα κριτήρια , τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ και δεν δημοσιοποιούνται . (Ν 4174/2013 άρθρο 26 παράγραφος 1)

Πώς αρχίζει όμως ο έλεγχος? Σύμφωνα με όσα αναφέρονται και προβλέπονται στο Ν.4174/2013 άρθρο 25 , ο ελεγκτής ή οι ελεγκτές που έχουν οριστεί , κοινοποιούν έγγραφη εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον γενικό γραμματέα είτε από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Στην εντολή ελέγχου περιλαμβάνονται τα εξής:

- Ο αριθμός και η ημερομηνία της εντολής
- Το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος
- Τα στοιχεία της ελεγχόμενης εταιρίας , όπως επωνυμία , διεύθυνση έδρας , καθώς και τον αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ)
- Την περίοδο την οποία αφορά ο φορολογικός έλεγχος καθώς και την διάρκεια του
- Το είδος του ελέγχου (πλήρης είτε μερικός) καθώς και το αντικείμενο το οποίο εξετάζεται.

Ας υποθέσουμε πως πραγματοποιείται φορολογικός μερικός έλεγχος ΦΠΑ σε κάποια οντότητα , η οποία ζήτησε επιστροφή του ΦΠΑ από την ΑΑΔΕ. Σε αυτή την περίπτωση το αντικείμενο του ελέγχου είναι ο ΦΠΑ και μόνον ο ΦΠΑ. Σε άλλη περίπτωση , εάν ο έλεγχος αναφερόταν ως πλήρης με όλα τα φορολογικά αντικείμενα , τότε τα αντικείμενα του ελέγχου θα ήταν το εισόδημα , ο ΦΠΑ , τα τέλη χαρτοσήμου κ.ο.κ .

Συνεχίζοντας φτάνουμε στα στάδια του ελέγχου. Προκειμένου να ξεκινήσει ο έλεγχος χρειάζεται όπως αναφέρθηκε :

- Η έκδοση της εντολής ελέγχου , η οποία κοινοποιείται εγγράφως στον φορολογούμενο , αλλά και ηλεκτρονικά στο Taxisnet στην καρτέλα E-κοινοποιήσεις. Στη συνέχεια , δίνεται προθεσμία προσκόμισης στοιχείων από τον ελεγχόμενο στην φορολογική αρχή με προθεσμία 5 ημερών , προκειμένου να αιτιολογήσει τα στοιχεία για την ορθότητα των δηλώσεων του.

Μετά την προσκόμιση των στοιχείων και αφού οι ελεγκτές επεξεργαστούν τα στοιχεία προχωρούν στην

- κοινοποίηση του προσωρινού σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου. Εκεί αναγράφεται αναλυτικά , τα στοιχεία που έχουν λάβει υπόψη οι ελεγκτές , καθώς και αυτά που έχουν απορριφθεί. Για τα στοιχεία που έχουν απορριφθεί , είναι υποχρεωτικό να αναγράφεται ο λόγος απόρριψής τους.

Αφού ολοκληρωθεί το στάδιο του προσωρινού σημειώματος και ο ελεγχόμενος λάβει το σημείωμα έχει στην διάθεση του είκοσι ημέρες προκειμένου να προβεί σε αντιρρήσεις σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο ελεγχόμενος έχει την δυνατότητα να ζητήσει και αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος , τα οποία η ελεγκτική υπηρεσία είναι υποχρεωμένη να χορηγήσει σε ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή. Ενδεχόμενη κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου προ της παρέλευσης του εικοσαήμερου συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκ μέρους της φορολογικής αρχής και αποτελεί λόγο ακύρωσης των σχετικών πράξεων. Η ελεγκτική υπηρεσία , θα πρέπει επίσης να προσέξει πώς αν η ελεγχόμενη χρήση παραγράφεται στις 31.12 του έτους , τότε η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο μέχρι και της 10.12 του έτους . Κοινοποίηση μετά της ημερομηνία αυτή , θεωρείται άκυρη γιατί το έτος θεωρείται παραγεγραμμένο.

Αφού παρέλθει το 20ήμερο , η ελεγκτική αρχή έχει ένα μήνα προκειμένου να επεξεργαστεί τα νέα στοιχεία(εάν έχει λάβει στην κατοχή της) και να κοινοποιήσει την Έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου.

Σε περίπτωση κοινοποίησης του ελέγχου , το ποσό το οποίο έχει προκύψει από τον έλεγχο , βεβαιώνεται στις οφειλές του φορολογουμένου. Ο φορολογούμενος έχει στην διάθεσή του ένα μήνα προκειμένου να καταθέσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων) του Υπουργείου Οικονομικών. Η Γ.Γ.Δ.Ε πρέπει μέσα σε 4 μήνες να προβεί στην αποδοχή ή την απόρριψη των ισχυρισμών του φορολογούμενου. Μετά την παρέλευση των 4 μηνών , σε περίπτωση που η Δ.Ε.Δ δεν έχει λάβει θέση , η προσφυγή θεωρείται σιωπηρός απορριπτέα και ο ελεγχόμενος θα πρέπει να αποφασίσει εάν θα ακολουθήσει την δικαστική οδό ή θα εξοφλήσει το φόρο που έχει επιβληθεί.

Τέλος έχουμε τον προσδιορισμό και την είσπραξη των φόρων. Σύμφωνα με το άρθρο 30 του 4174/2013 πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. Οι πράξεις χωρίζονται σε 2 κατηγορίες σύμφωνα με το άρθρο 31 και 32 του προαναφερθέν νόμου.

1. «Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.
2. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση "δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3.2.3 Δικαιολογητικά που προσκομίζονται κατά τον έλεγχο.

Για να μπορέσει ο έλεγχος να τεκμηριώσει το αποτέλεσμα του , μπορεί να ζητήσει οποιοδήποτε στοιχείο θεωρεί ότι μπορεί να τεκμηριώσει την αιτιολόγηση του. Ενδεικτικά στοιχεία θα μπορούσε να είναι :

1. Τα βιβλία , τα ληφθέντα και εκδοθέντα στοιχεία εσόδων και δαπανών σε περίπτωση που ασκείται ελεύθερο επάγγελμα
2. Όλα τα πρωτότυπα δικαιολογητικά που αφορούν τις ηλεκτρονικά υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών (πχ ασφάλιστρα)
3. Αντίγραφα αγοραπωλησίας και συμβόλαια μεταβίβασης ακινήτων που έλαβαν χώρα κατά την ελεγχόμενη χρήση.
4. Σε περίπτωση ανέγερσης οικοδομής , τα σχετικά έγγραφα (πχ πίνακα ελάχιστου κόστους οικοδομής)
5. Εμβάσματα προς εξωτερικό και έγγραφα τεκμηρίωσης αυτών
6. Στοιχεία για έσοδα από ασφαλιστικά προγράμματα
7. Σε περίπτωση συμμετοχής σε οποιαδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο , απαιτείται η φύλαξη παραστατικών για το πλήθος και το είδος των συναλλαγών με αυτό
8. Τα σύνολα των χρηματοοικονομικών προϊόντων πχ μετοχές , ομόλογα και των τραπεζικών λογαριασμών σε Ελλάδα και στο εξωτερικό. κ.α

3.2.4 Παραγραφή δικαιώματος για την διενέργεια του ελέγχου.

Με τον Ν.4174/2013 άρθρο36 , από 1.1.2014 και εξής η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους "εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Φυσικά όμως , όπως σχεδόν σε κάθε νόμοπου ισχύει σήμερα υπάρχουν και οι εξαιρέσεις. Στην συγκεκριμένη περίπτωση οι εξαιρέσεις αφορούν στοιχεία τα οποία έρχονται στην κατοχή της ΑΑΔΕ μεταγενέστερα. Αναλυτικότερα η περίοδος που αναφέρεται παραπάνω , έχει ως εξής :

1. Αν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε

υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας"

2. Αν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,
3. εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, "επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης" και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.
4. για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 63Α, όπως αυτή ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος ΔΑΔ, και μόνο για την υποβολή και αποδοχή του σχετικού αιτήματος, καθώς επίσης και, εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά ή σχετίζεται με αυτή. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού, παρατείνεται για ένα (1) έτος μετά την έκδοση της απόφασης η περίοδος παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με έρεισμα την απόφαση αυτή και με σκοπό τη συμμόρφωση με αυτήν."
5. εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση σύμφωνα με το άρθρο 63Β ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 63Β, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63Β, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά"

Εκτός από την 5ετή παραγραφή υπάρχουν και περιπτώσεις που ο χρόνος παραγραφής επεκτείνεται στα 10χρόνια. Αυτές οι περιπτώσεις είναι :

1. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1,
2. Σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.
3. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος."

Κεφάλαιο 4^ο Φορολογικός έλεγχος απλογραφικών βιβλίων

4.1 Πρόγραμμα και προετοιμασία ελέγχου

Βάση της απόφασης Α.1293/2019 το πρόγραμμα φορολογικού ελέγχου απλογραφικών βιβλίων καθορίζεται από την συγκεκριμένη απόφαση για τα έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μεταγενέστερα. Να σημειωθεί όμως πώς για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία , δεν ισχύει ο παραπάνω νόμος , και συνεπώς εφαρμόζονται οι διατάξεις

των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ , Μέρος Β του 4172/2013. Άρα δεν υπάρχει κάποια διαφορά με τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

Το άρθρο 1 της απόφασης Α.1293/2019 αναφέρει «Το Πρόγραμμα Ελέγχου» που αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.»

Το άρθρο 2 της παραπάνω απόφασης αναφέρει πώς ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. Ανάλογα με το είδος του ελέγχου και τις ελεγχόμενες περιόδους, εξετάζονται τουλάχιστον τα κάτωθι:

1. Η υποβολή όλων των σχετικών δηλώσεων για κάθε είδους φορολογία και τα δεδομένα αυτών.
2. Παραβάσεις των διατάξεων της υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε΄ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4174/ 2013, κατασχεθέντα, άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία πιθανολογείται ότι προκύπτει φοροδιαφυγή.
3. Στοιχεία διασταυρώσεων, δελτία πληροφοριών και λοιπά στοιχεία από Οργανισμούς, Τράπεζες και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.

Σύμφωνα με το άρθρο 15 του 4174/2013 ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η

Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.

4. Στοιχεία που αφορούν εκδότες πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων ή εξαφανισμένους εμπόρους.

5. Ύπαρξη ενδείξεων για την άρση τραπεζικού απορρήτου.

6. Τα συνυπόχρεα ή αλληλέγγυα πρόσωπα σύμφωνα με το άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που σχετίζονται με το ελεγχόμενο πρόσωπο.

7. Στοιχεία για τη σύνθεση της συνολικής εικόνας του ελεγχόμενου από τα υφιστάμενα πληροφοριακά συστήματα.

8. Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του ν. 4174/2013, εφόσον απαιτείται αμοιβαία διοικητική συνδρομή.

9. Όλα τα δεδομένα που αφορούν στα αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων.

10. Η υποβολή των καταστάσεων της παρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 4174/2013.

Κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα , κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα καθώς και οι αγρότες ειδικού καθεστώτος δηλαδή αυτοί που υπάγονται στο άρθρο 41 του 2859/2000 υποβάλλουν καταστάσεις φορολογικών στοιχείων.

11. Τα υφιστάμενα περιουσιακά στοιχεία του ελεγχόμενου, για την σύνταξη των σχετικών εντύπων πληροφοριών περιουσιακών στοιχείων με σκοπό τη συνδρομή του τομέα του φορολογικού ελέγχου προς τον τομέα της είσπραξης των εσόδων.

12. Στοιχεία που υπάρχουν στο διαδίκτυο για την λήψη περαιτέρω πληροφοριών αναφορικά με την ηλεκτρονική δραστηριοποίηση του ελεγχόμενου προσώπου και την τυχόν ύπαρξη παράλληλης δραστηριότητάς του στην αλλοδαπή.

13. Στοιχεία και πληροφορίες από κάθε είδους πηγή.

Συνοψίζοντας τα παραπάνω συμπεραίνουμε πως ακόμη και στις οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία , παρόλο που είναι οντότητες μικρότερου μεγέθους ,το πρόγραμμα φορολογικού ελέγχου είναι αναλυτικό.

4.2 Ελεγκτικές επαληθεύσεις

Πέραν του φορολογικού έτους που ελέγχεται, ελέγχεται υποχρεωτικά η εκπλήρωση των τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων των παρακρατούμενων και λοιπών φόρων. Κατά τον έλεγχο, εξετάζονται κατά περίπτωση τα εξής :

A. Έγγραφα σύστασης ή νομιμοποίησης.

1. Έλεγχος νομιμοποιητικών ή συστατικών εγγράφων.

2. Αξιοποίηση στοιχείων του Γενικού Μητρώου Εμπορικών Επιχειρήσεων (Γ.Ε.Μ.Η.).

B. Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε΄ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.).

2. Έλεγχος ως προς την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε΄ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.).

3. Έλεγχος της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις και ορθού υπολογισμού των φόρων, τελών και λοιπών επιβαρύνσεων.

4. Πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς.

5. Έλεγχος ορθής αποτίμησης για δύο (2) τουλάχιστον είδη επιλεκτικά με βάση τη τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία.

6. Έλεγχος και αξιοποίηση ενδείξεων ή διαφορών που προκύπτουν από διασταυρώσεις καταστάσεων φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών.

Με την απόφαση 1038/2022 οι οντότητες που εμπίπτουν ταυτοχρόνως στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 (Α' 170) και του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (Α'251) σε συνδυασμό με το άρθρο 15Α του ν. 4174/2013 (Α'170), δεν αποστέλλουν καταστάσεις φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών για διασταύρωση πληροφοριών, δεδομένου ότι η υποχρέωση αποστολής των ως άνω πληροφοριών εκπληρώνεται με την αποστολή δεδομένων στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της ΑΑΔΕ. Οι οντότητες της παραπάνω περίπτωσης, ανεξαρτήτως μεγέθους αυτών και τρόπου έκδοσης και τήρησης των λογιστικών τους αρχείων, διαβιβάζουν ηλεκτρονικά στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της ΑΑΔΕ, τα δεδομένα τους, όπως αυτά ορίζονται με την υπό στοιχεία Α.1138/2020 (Β'2470) κοινή απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15Α του ν. 4174/2013 (Α'170).

7. Αξιοποίηση πληροφοριών και στοιχείων που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ 1033/2014 απόφαση Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων για επαλήθευση συναλλαγών, καθώς και από άλλη πληροφορία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

8. Έλεγχος εμφάνισης όλων των εισοδημάτων από τις λοιπές κατηγορίες της παρ. 2 του άρθρου 7 του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος - Κ.Φ.Ε.).

9. Έλεγχος ύπαρξης επιχορηγήσεων ή επιδοτήσεων.

10. Έλεγχος των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Τ.Μ., Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., ΑΔΗΜΕ), καθώς και των φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ.

4.3 Έλεγχος φορολογίας εισοδήματος , ΦΠΑ , και λοιπών φόρων

Με τις διατάξεις του άρθρου 3 παράγραφος 1 του ΚΦΕ Ν.4172/2013 ορίζεται ότι ο φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημα του. Με τον όρο φορολογική κατοικία εννοούμε για τα νομικά πρόσωπα , οποιοδήποτε φορολογικό έτος εάν συστάθηκε η ιδρύθηκε , σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο ή έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης

είναι στην Ελλάδα. Για τα φυσικά πρόσωπα , θεωρείται πως είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος όταν έχει στην Ελλάδα την μόνιμη ή την κύρια κατοικία του.

Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

4.3.1 Φορολογικός έλεγχος εισοδήματος

Ο φορολογικός έλεγχος εισοδήματος , ελέγχει αν το αποτέλεσμα που παρουσιάζει ο φορολογούμενος στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος είναι ορθό. Σύμφωνα με το άρθρο 10 της απόφασης Α.1293/2019 , ο έλεγχος περιλαμβάνει :

1. Έλεγχο για ποσά μη εκπιπτόμενων δαπανών

Κατά τον έλεγχο του φόρου εισοδήματος , ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του Ν.4172/2013 , καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου.

2. Ποσά εκπιπόμενων δαπανών που ελέγχονται

Αναφορικά με την εκπεσιμότητα των δαπανών από την ελεγχόμενη οντότητα , με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν.4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών τα οποία κατά την άποψη του ελεγκτή κρίνονται σημαντικά. Τέτοιες δαπάνες μπορεί να είναι οι δαπάνες ψυχαγωγίας , ταξιδίων , καθώς και τα διάφορα καύσιμα , ανάλογα πάντα ε τα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Εξαιρετικά ελέγχονται οι δαπάνες μισθοδοσίας καθώς και αν εκπίπτουν δαπάνες από αμοιβές φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών η αστικών εταιριών.

3. Παροχές σε είδος.

Σε περίπτωση ύπαρξης παροχής σε είδος , με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4172/2013 , εξετάζεται αν τα αντίστοιχα ποσά έχουν αποσταλεί με το αρχείο βεβαιώσεων ως εισόδημα των φυσικών προσώπων.

4. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

Στο μέρος αυτό ελέγχεται η ορθή έκπτωση δαπανών του άρθρου 22^Α του 4172/2013.

5. Φορολογικές αποσβέσεις.

Εδώ ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός , καθώς και η πλήρωση των προϋποθέσεων έκπτωσης των φορολογικών αποσβέσεων που διενέργησε η οικονομική οντότητα κατά την κλειόμενη χρήση , με βάση το άρθρο 24 του 4172/2013.

6. Δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων.

Εδώ ελέγχεται , εάν η εταιρεία έχει εκπέσει δαπάνες που δεν εκπίπτουν βάση άλλων νόμων, εκτός του 4172/2013.

7. Μεταφορά φορολογικών ζημιών

Ελέγχεται αν η εταιρία , έχει μεταφέρει ορθά τις ζημιές παρελθόντων ετών. Οι ζημιές μεταφέρονται για 5 έτη.

8. Υπολογισμός των διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης – Πίνακας Ε του έντυπου Ε3.

Ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός των λογιστικών και φορολογικών κερδών της ελεγχόμενης σύμφωνα με την λογιστική και φορολογική βάση αντίστοιχα , καθώς και ο ορθός υπολογισμός των διαφορών λογιστικής φορολογικής βάσης προκειμένου να επιβεβαιωθεί η τήρηση των φορολογικών διατάξεων ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.

9. Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρίες.

Ελέγχεται εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 66 του Ν4172/2013 ώστε να συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης επιχείρησης το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας

10. Επιχορηγήσεις

Όσον αφορά τις επιχορηγήσεις , ελέγχεται η ύπαρξη των εγκρίσεων αυτών , όπως επίσης και τις προϋποθέσεις επιχορήγησης καθώς και το αν υπάρχουν τυχόν περιορισμοί με αποτέλεσμα την επιστροφή του στον αρμόδιο φορέα.

11. Αφορολόγητα Έσοδα

Εάν η εταιρία εμφανίζει αφορολόγητα έσοδα όπως και απαλλασσόμενων τον φόρων έσοδα , ελέγχεται , βάση ποιου άρθρου , τυχόν απαλλαγής.

4.3.2 Φορολογικός έλεγχος ΦΠΑ

Σύμφωνα με τον άρθρο 12 της απόφασης Α.1293/2019 , ο έλεγχος ΦΠΑ περιλαμβάνει τις ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες.

1. Ελέγχεται η συμφωνία φορολογητέων εκροών και εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα και σε περίπτωση σημαντικής απόκλισης αν η απόκλιση αυτή αιτιολογείται.

2. Ελέγχεται αν έχουν μεταφερθεί σωστά στις δηλώσεις (κατ'αξία και κωδικό, ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α.), οι εκροές (έσοδα), και οι εισροές (αγορές και δαπάνες), όπως προκύπτουν από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία.

3. Ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις εκροές της ελεγχόμενης, ιδίως αν αυτά υπόκεινται σε περισσότερους του ενός συντελεστές.

4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.

5. Ελέγχεται αν επί πωλήσεων αγαθών με προορισμό περιοχές με μειωμένους συντελεστές ή επί παροχής υπηρεσιών, για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών, πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις για την εφαρμογή μειωμένων συντελεστών.

6. Επί διενέργειας ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών καθώς και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψεων υπηρεσιών ελέγχονται οι σχετικές συναλλαγές για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

7. Επί απαλλασσόμενων πωλήσεων ελέγχεται αν έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες διαδικασίες και υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά.

8. Ελέγχεται η τήρηση των προβλεπόμενων διαδικασιών και προϋποθέσεων στις περιπτώσεις έκπτωσης επί του τζίρου.

9. Έλεγχος απόδοσης του φόρου που αναλογεί σε φορολογητέες πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών ή ως παροχή υπηρεσιών (άρθρα 7 και 9 του Κώδικα Φ.Π.Α.).

10. Επί διενέργειας εισαγωγών και εξαγωγών, ελέγχονται οι σχετικές συναλλαγές για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

11. Ελέγχεται εάν το δικαίωμα έκπτωσης έχει ασκηθεί υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 32 του Κώδικα Φ.Π.Α.

12. Ελέγχεται αν υφίστανται δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, για τις οποίες η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

13. Ελέγχεται η ορθή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση σε επόμενες φορολογικές περιόδους.

14. Ελέγχεται εάν η επιχείρηση έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ή έτυχε άλλου ευεργετήματος χωρίς να το δικαιούται.

15. Ελέγχεται αν διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (Pro-rata) εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000.

16. Ελέγχεται αν διενεργήθηκε διακανονισμός εμπορεύσιμων ή παγίων στοιχείων, εφόσον υπήρχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000.

17. Ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των διατάξεων για τις παραδόσεις αγαθών που διενεργούνται βάσει της Π.2869/1987 κοινής υπουργικής απόφασης.

18. Ελέγχεται η ορθή τήρησης της διαδικασίας που ορίζεται από την ΠΟΛ 1167/2015 απόφαση Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.

19. Ελέγχεται η ορθή εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν ειδικά καθεστώτα του Φ.Π.Α.

4.3.3 Έλεγχος Λοιπών Φορολογιών , Τελών και Εισφορών

Ο έλεγχος λοιπών φορολογιών , τελών και εισφορών , γίνεται με βάση το άρθρο 13 της απόφασης Α.1293/2019. Ελέγχονται δηλαδή τα παρακάτω.

1. Όσον αφορά τον έλεγχο των λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι κατά περίπτωση οικείες διατάξεις.

2. Για τους παρακρατούμενους φόρους ελέγχεται η ορθή παρακράτηση και η απόδοση των σχετικών φόρων, όπου προβλέπεται.

3. Ειδικότερα για τον Φόρο Μισθωτής Εργασίας:

α. Διενεργείται έλεγχος συμφωνίας των ακαθάριστων αποδοχών που εμφανίζονται στις υποβληθείσες δηλώσεις Φόρου Μισθωτής Εργασίας (Φ.Μ.Ε.) με αυτές που εμφανίζονται στα τηρούμενα βιβλία/λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης. Η ίδια συμφωνία διενεργείται και ως προς τους παρακρατηθέντες και καταβληθέντες φόρους.

β. Επαληθεύεται η ορθή παρακράτηση φόρου μισθωτής εργασίας και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α σε δύο (2) υπαλλήλους της επιχείρησης ακολουθώντας τις οδηγίες που έχουν δοθεί από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων για την εκκαθάριση του Φόρου Μισθωτής Εργασίας.

Σημείωση(Διεύρυνση απαλλαγών από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης για το φορολογικό έτος 2022 και κατάργηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για όλα τα εισοδήματα για το φορολογικό έτος 2023 και εφεξής - Τροποποίηση παρ. 74 άρθρου 72 ν. 4172/2013 Η παρ. 74 του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167) τροποποιείται α) στο πρώτο εδάφιο ως προς τη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής των απαλλαγών από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης για το φορολογικό έτος 2022, β) με την προσθήκη τρίτου εδαφίου για την κατάργηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για όλα τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η.1.2023 και μετά, και η παρ. 74 διαμορφώνεται ως εξής:

«74. Για το φορολογικό έτος 2022 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με

εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία στον δημόσιο τομέα και τις συντάξεις. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α καταργείται για όλα τα εισοδήματα του άρθρου αυτού που αποκτώνται από την 1η.1.2023 και εφεξής.».

Κεφάλαιο 5^ο Φορολογικός έλεγχος διπλογραφικών βιβλίων

Εισαγωγή

Οι εταιρίες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία βάση του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α'251) για τα έτη που αρχίζουν από 1 Ιανουαρίου 2014 , εφαρμόζεται το Πρόγραμμα του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/18.6.2015 (Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65^Α του κώδικα φορολογικής διαδικασίας (Ν.4174/2013 , ΦΕΚ 170Α) η οποία τροποποιήθηκε με την με την ΠΟΛ.1067/2018 , σχετικά με το ετήσιο πιστοποιητικό που εκδίδεται από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν.3693/2008 (ΦΕΚ 174Α) (ΠΟΛ.1036/2017).

Συνεπώς οι φορολογικοί ελεγκτές , χρησιμοποιούν το ίδιο «Πρόγραμμα ελέγχου» με αυτό που χρησιμοποιούν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές , κατά την διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού. (4174/2013 άρθρο 65^Α)

5.1 Πρόγραμμα ελέγχου «Παράρτημα ΙΙΙ» , δαπάνες προς έλεγχο.

Το περιεχόμενο του «Παραρτήματος ΙΙΙ» από το πρόγραμμα Ελέγχου παρουσιάζεται παρακάτω :

- A. Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου
- B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας
- Γ. Φορολογία Εισοδήματος

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

Ε. ΕΛΠ Ν.4308 άρθρα 3-15

ΣΤ. Έλεγχος φορολογίας ακινήτων

ΣΤ.1 Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)

ΣΤ.2 Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)

ΣΤ.3 Ειδικός Φόρος επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.)

Ζ. Τέλος χαρτοσήμου Και Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

Ι. Ενδοομιλικές Συναλλαγές

Κ. Ε- Ηλεκτρονικό Εμπόριο

Αναλυτικότερα το πρόγραμμα ελέγχου μπορούμε να το δούμε και στην ΠΟΛ1067/12-4-2018 (ΦΕΚ Β' 1320/17-4-2018) – ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ

Όσον αφορά τους κανόνες επιλογής δαπανών προς έλεγχο , ελέγχονται υποχρεωτικά υπό της κάτωθι υποχρεώσεις :

(α) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι € 50.000.000 ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα € 15.000.

(β) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από € 50.000.001 έως € 100.000.000, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα € 25.000.

(γ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από € 100.000.001 έως € 200.000.000, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα € 35.000.

(δ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από € 200.000.001 έως € 500.000.000, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα € 50.000.

(ε) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από € 500.000.001 έως € 1.000.000.000, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα € 70.000.

(στ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα άνω των € 1.000.000.001, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα € 90.000.

Οι παραπάνω δαπάνες που θα ελεγκτούν θα πρέπει να καλύπτουν το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης. Στην περίπτωση που κάποια κατηγορία δαπάνης δεν συμπεριλαμβάνεται στις παραπάνω , τότε επιλέγεται περαιτέρω δείγμα για τις δαπάνες αυτές.

Επίσης πραγματοποιείται καθολικός έλεγχος των «μη εκπιπτόμενων δαπανών». Ελέγχονται δηλαδή , ανεξαρτήτων ποσού οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ΚΦΕ καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 26 του ίδιου κώδικα.

Κατά την κρίση του ελεγκτή , μπορούν επίσης να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση την ιδιομορφία και ιδιαιτερότητα κάθε οντότητας.

5.2 Φορολογικά αντικείμενα κατά το πρόγραμμα ελέγχου

Προαναφέραμε πως οι φορολογικοί ελεγκτές , χρησιμοποιούν το ίδιο πρόγραμμα με τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Παρακάτω αναλύεται το πρόγραμμα ελέγχου και η δομή του από την πλευρά των ορκωτών.

Ξεκινώντας με το « Α. Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου» , εδώ οι ελεγκτές καθορίζουν το δείγμα των δαπανών που θα ελέγξουν. Οι προϋποθέσεις επιλογής των δαπανών αναφέρθηκαν στην προηγούμενη υπο-ενότητα.

Συνεχίζοντας στα «Β. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας» , συγκεντρώνονται τα στοιχεία επιχείρησης , στοιχεία υποκαταστημάτων της επιχείρησης , στοιχεία του νομικού προσώπου , καθώς και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία η διατάξεις , έχει η φορολογική διοίκηση για την ελεγχόμενη εταιρία. Πραγματοποιείται επίσης και ο έλεγχος ταμείου , καθώς και ο έλεγχος αξιολογίων.

5.2.1 Έλεγχος φορολογίας εισοδήματος.

Στο κεφάλαιο Γ , του προγράμματος ελέγχεται η φορολογία εισοδήματος. Η φορολογία εισοδήματος είναι ίσως το αντικείμενο , που ενδιαφέρει περισσότερο τις ελληνικές επιχειρήσεις , καθώς συνδέεται άμεσα με τα κέρδη τους. Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, εκτός των περιπτώσεων δαπανών οι οποίες ρητά αναφέρονται σε συγκεκριμένα βήματα του παρόντος προγράμματος ελέγχου και προσδιορίζονται ως μη εκπεστέες με βάση τις διατάξεις

του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) . Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι εγκύκλιοι που εκδόθηκαν για την ερμηνεία των διατάξεων του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

Ξεκινώντας τον έλεγχο , ελέγχονται πρώτα οι εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 22 ν.4172/2013) . Μια δαπάνη , εννοείται ότι εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης όταν συντρέχουν οι κάτωθι προϋποθέσεις :

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Στην συνέχεια για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ελέγχεται εάν μεταξύ των δαπανών της ελεγχόμενης επιχείρησης υφίστανται οι ακόλουθες περιπτώσεις μη εκπιπτόμενων δαπανών (άρθρο 23 ν.4172/2013):

- i. Δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ καθώς και η εξόφληση δαπάνης μισθωτής υπηρεσίας κατά τη έννοια του ΚΦΕ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ή στη δεύτερη περίπτωση, με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.[άρθρο 23 περ. (β) και (ιδ) του ν.4172/2013]
- ii. Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. [άρθρο 23 περ. (γ)]
- iii. Προβλέψεις, εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26 (αφορούν επισφαλείς απαιτήσεις για τις οποίες ισχύουν τα οριζόμενα σε κατωτέρω βήμα ελέγχου). [άρθρο 23 περ. (δ)]
- iv. Πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων και των προσαυξήσεων. [άρθρο 23 περ. (ε)]
- v. Παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα. [άρθρο 23 περ. (στ)]

- vi. Ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών. [άρθρο 23 περ. (ζ)]
- vii. Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. [άρθρο 23 περ. (θ)]
- viii. Δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. [άρθρο 23 περ. (ι)]
- ix. Δαπάνες ψυχαγωγίας εκτός εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής. [άρθρο 23 περ. (ια)]
- x. Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. [άρθρο 23 περ. (ιβ)]
- xi. Το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε. σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. [άρθρο 23 περ. (η)]
- xii. Η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν.4172/2013.
- xiii. Εάν η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν.4172/2013.

Αφού ολοκληρωθεί ο έλεγχος των δαπανών του άρθρου 22 και 23 , ελέγχουμε τις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

Αναλυτικότερα οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα

έσοδα των επιχειρήσεων κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων. Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27 του παρόντος. Οι ως άνω διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22Α του Κ.Φ.Ε όπως τροποποιήθηκαν με τη παρ.8α του άρθρου 24 του ν.4386/2016 ισχύουν από 01/01/2017 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 21 του άρθρου 69 του ν.4485/2017. Προκειμένου για την αναγνώριση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας από 01/01/2017 λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στην ΚΥΑ 109343/12/2017 (ΦΕΚ Β' 2351). Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων, τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται μέσα σε χρονικό διάστημα δέκα (10) μηνών .Σε κάθε περίπτωση , το Υπουργείο Παιδείας , Έρευνας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών, σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζει στη κοινή υπουργική απόφαση της παραγράφου 1.

Σχετικές διατάξεις Κ .Φ .Ε. (ν.4172/2013): άρθρο 22Α"

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου των δαπανών επιστημονικής έρευνας , ελέγχονται οι τόκοι από δάνεια. Ελέγχεται δηλαδή ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει τόκους από δάνεια που λαμβάνει από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού. [άρθρο 23 περ. (α) ν.4172/2013] (β) Σύμφωνα με το άρθρο 49 ν.4172/2013:

1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Το ποσοστό αυτό εφαρμόζεται από την 1.1.2017.

2. Οι δαπάνες τόκων της παραγράφου 1 αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ το χρόνο από 01/01/2016 και μετά.

3. Κάθε δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν.4172/2013 μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό.

4. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται για τα πιστωτικά ιδρύματα, τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 και τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν.1905/1990 που λαμβάνουν άδεια από την Τράπεζα της Ελλάδος και τις αντίστοιχες ρυθμιστικές αρχές άλλων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και τις επιχειρήσεις ειδικού σκοπού, μόνο κατά το μέρος που αφορά στην εκτέλεση δημοσίου έργου ή την παροχή δημόσιας υπηρεσίας μέσω σύμβασης παραχώρησης, κατά την έννοια των προεδρικών διαταγμάτων 59/2007 και 60/2007, η οποία έχει κυρωθεί με νόμο ή μέσω Σύμβασης Δημοσίου Ιδιωτικού Τομέα (Σ.Δ.Ι.Τ.) κατά τις διατάξεις του ν.3389/2005, που συνάπτεται μέχρι την 31.12.2014.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου για την εκπεσιμότητα των τόκων, ο ελεγκτής συνεχίζει με τις δαπάνες προς αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε. Εδώ ο ελεγκτής ελέγχει ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που είναι εγκατεστημένα σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Ε., εκτός εάν η ελεγχόμενη αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν, εξεταζόμενες κατά περίπτωση, πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή (μαχητό τεκμήριο) και επιπλέον πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23. Εξαιρετικά, για δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο χαρακτηρίζεται με βάση τις ίδιες διατάξεις ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους – μέλους, δεν αποκλείεται η έκπτωσή τους. [άρθρο 23 περ. (ιγ) ν.4172/2013]

Για σκοπούς εφαρμογής της ελεγκτικής αυτής διαδικασίας, ως κράτη που θεωρούνται μη συνεργάσιμα για σκοπούς φορολογίας (άρθρο 65 παρ. 3 και 4 Κ.Φ.Ε.) ή έχοντα προνομιακό φορολογικό καθεστώς (άρθρο 65 παρ. 6 και 7 Κ.Φ.Ε.) λαμβάνονται τα αναφερόμενα ως τέτοια στις οικείες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών οι οποίες ισχύουν κατά περίπτωση. Να σημειωθεί πώς η φορολογική διοίκηση ανακοινώνει σε περίπτωση αλλαγής τα μη συνεργάσιμα κράτη και τα κράτη με προνομιακό καθεστώς.

Συνέχεια στον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος ,έχουν οι φορολογικές αποσβέσεις. Σε αυτό το στάδιο ο ελεγκτής , ελέγχει κατά πόσο η εταιρία υπολόγισε ορθά τις αποσβέσεις σύμφωνα με τα ποσοστά που αναφέρονται στο άρθρο 24 , του ΚΦΕ . Επίσης ελέγχει εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εκπτώσιμότητας των φορολογικών αποσβέσεων που διενήργησε η επιχείρηση. Τα σημαντικότερα σημεία του ελέγχου των αποσβέσεων είναι , οι συντελεστές απόσβεσης , ο χρόνος έναρξης του υπολογισμού της απόσβεσης , και ο σωστός διαχωρισμός μεταξύ των επισκευών/συντηρήσεων ή προσθηκών/βελτιώσεων και τέλος οι αποσβέσεις για το οποία έχουν φορολογικά «χαθεί» οι αποσβέσεις του.

Μετά τον έλεγχο των αποσβέσεων , ο ελεγκτής ελέγχει τα αποθέματα. Ελέγχει δηλαδή αν τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύουν κανόνες λογιστικής. Η επιχείρηση , δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιεί διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο, χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά ή μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.

Αφού ελεγχθούν και τα αποθέματα , ο ελεγκτής ελέγχει εάν έχουν υπολογιστεί ορθά οι επισφαλείς απαιτήσεις. Ελέγχει δηλαδή εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εκπτώσιμότητας των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ή/και η διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις ακόλουθες διατάξεις:

1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζομένων στις παραγράφους 5 έως 7 κατωτέρω, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας(μήνες)	Προβλέψεις σε ποσοστό %
>12	50
>18	75
>24	100

Με την ολοκλήρωση των επισφαλών απαιτήσεων , που θεωρείται από τα πιο δυσνόητα κεφάλαια του ελέγχου , ελέγχονται οι μεταφερόμενες ζημιές. Σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΕ , μεταφέρονται οι ζημιές του εκάστοτε έτους στα επόμενα 5 έτη. Η ζημιές προγενέστερου έτους συμψηφίζονται κατά προτεραιότητα έναντι των ζημιών μεταγενέστερου έτους.

Στη συνέχεια ελέγχονται οι δαπάνες που αφορούν απαλλασσόμενα έσοδα. Εδώ ελέγχεται αν η επιχείρηση εισέπραξε εντός της ελεγχόμενης χρήσης ενδοομικά μερίσματα για τα οποία έχει τύχει απαλλαγής του φόρου εισοδήματος, δεν έχει εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή από την οποία προέκυψαν τα μερίσματα αυτά.(Σχετικές διατάξεις ΚΦΕ (άρθρο 48 παρ.(4) ν.4172/2013))

Μετά τον έλεγχο των παραπάνω θεμάτων , ο ελεγκτής πραγματοποιεί έλεγχο για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών. Ελέγχεται δηλαδή αν τα λογιστικά κέρδη της εταιρίας όπως αυτά απεικονίζονται στην Φορολογική Δήλωση (Έντυπο Ν) προκύπτουν ορθώς από την λογιστική και φορολογική βάση αντίστοιχα. Επίσης γίνεται επισκόπηση των διαφορών μεταξύ φορολογικής-λογιστικής βάσης , έτσι ώστε να επιβεβαιωθεί η τήρηση των φορολογικών διατάξεων ως προς τον προσδιορισμό των κερδών.

Συνεχίζοντας σε άλλο έλεγχο που αφορά τα κέρδη , διενεργείται έλεγχος κεφαλαιοποίησης κερδών που δεν έχουν επαχθεί σε φόρο ή διανομή κερδών για τον οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών οντοτήτων και νομικών προσώπων.

Μετά το στάδιο ελέγχου των κερδών , διενεργείται έλεγχος όσον αφορά τα αφορολόγητα έσοδα. Ελέγχεται δηλαδή αν έχουμε περιπτώσεις εισπραττόμενων μερισμάτων

ή ανήκουν σε άλλες πηγές αφορολόγητων εσόδων. Σχετικές διατάξεις ΚΦΕ (άρθρα 47,48 & 72 ν.4172/2013)

Αφού ολοκληρωθεί και ο έλεγχος των αφορολόγητων εσόδων , πραγματοποιείται έλεγχος όσον αφορά τα αποθεματικά και τις επιχορηγήσεις. Για τα αποθεματικά , βλέπουμε εάν εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους συνέτρεξε περίπτωση σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού αναπτυξιακών νόμων. Σε περίπτωση σχηματισμού , βλέπουμε αν πληρούνται οι προϋποθέσεις και κριτήρια που τίθενται από τις κατά περίπτωση ισχύουσες διατάξεις καθώς και εάν υπάρχουν σχετικές εγκρίσεις και η αριθμητική ορθότητα των σχετικών υπολογισμών με βάση τις ισχύουσες οδηγίες της Διοίκησης. Επίσης ελέγχεται η ορθή φορολόγηση της διανομής ή κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών ειδικών νόμων, εάν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους. Τέλος για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014.και μετά ελέγχεται αν τηρούνται λογαριασμοί αφορολόγητου αποθεματικού πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περ.ζ' της παρ 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε πριν τη κατάργησή της με τον ν.4172/2013 , καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων. (παρ.13 άρθρου 72 ν.4172/2013).

Για τις επιχορηγήσεις ελέγχεται η ύπαρξη των σχετικών εγκρίσεων και η εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπει το πλαίσιο χορήγησης της επιχορήγησης καθώς και η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων και περιορισμών για ύπαρξη τυχόν περίπτωσης επιστροφής της επιχορήγησης στον αρμόδιο φορέα. Επίσης ελέγχεται η ορθή καταχώρηση των επιχορηγήσεων στον κατάλληλο λογαριασμό σε περίπτωση που αυτό απαιτείται με βάση σχετικό αναπτυξιακό νόμο ή σε περίπτωση ένταξης σε επιχειρησιακό πρόγραμμα που προβλέπει την υλοποίηση επενδύσεων μέσω αναπτυξιακού νόμου. Αν έχουμε ένταξη σε επιχειρησιακό πρόγραμμα τότε ο ελεγκτής βλέπει αν τηρείται η ορθότητα των επιχορηγήσεων που μεταφέρονται σε πίστωση του φορολογικού αποτελέσματος καθώς και των φορολογικών αποσβέσεων των επιχορηγηθέντων παγίων. Σε περίπτωση ύπαρξης κεφαλαιοποίησης ή διανομής ποσού ληφθείσας επιχορήγησης , εξετάζεται αν έχει πραγματοποιηθεί πριν την παρέλευση του χρόνου τον οποίο θέτει ο εκάστοτε αναπτυξιακός νόμος.

Κλείνοντας τον έλεγχο του φόρου εισοδήματος , το τελευταίο στάδιο που ελέγχεται είναι η ορθή συμπλήρωση της δήλωσης του φόρου εισοδήματος. Δηλαδή πραγματοποιείται υπολογισμός του κύριου φόρου, υπολογισμός προκαταβολής έναντι των φορολογικών

υποχρεώσεων του επόμενου έτους, υπολογισμός τελών χαρτοσήμου επί των ενοικίων κλπ), κατόπιν έκπτωσης α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.4172/2013. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του ν.4172/2013, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Επίσης ελέγχεται ότι στις περιπτώσεις που το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική από ημεδαπή θυγατρική της είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί μειωμένο με το ποσό της φορολογικής απαίτησης του άρθρου 27Α, ότι το επιπλέον ποσό του φόρου δεν επιστράφηκε. Επίσης ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός της προκαταβολής του φόρου όπως και ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος, με το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή δεν υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα στην Ελλάδα.

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 68 ν. 4172/2013]

5.2.2 Έλεγχος κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας

Στο κεφάλαιο Δ , γίνεται προσδιορισμός εταιρικής εικόνας εξ' απόψεως ΦΠΑ. Με βάση τις δηλώσεις ΦΠΑ και τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης , να καταγράφεται η φορολογική της θέση . Καταγράφεται δηλαδή το υπαγόμενο καθεστώς ΦΠΑ της εταιρίας. Ελέγχονται δηλαδή τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α έσοδα και τα απαλλασσόμενα . Επίσης ελέγχεται το δικαίωμα έκπτωσης ή μη του Φ.Π.Α εισροών ανάλογα του εάν η επιχείρηση διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του άρθρου 22^Α. Επίσης λαμβάνετε υπόψη και τυχόν μεταβολές που μπορεί να επηρεάζουν την θέση της επιχείρησης εξ' απόψεως ΦΠΑ. Στην συνέχεια διενεργούνται και λογιστικές επαληθεύσεις και ορθή συμπλήρωση δηλώσεων ΦΠΑ. Συμφωνούνται δηλαδή δειγματοληπτικά τα υπόλοιπα των λογαριασμών με τις δηλώσεις Φ2 που έχουν υποβληθεί στην ΑΑΔΕ.

Στη συνέχεια ελέγχου του ΦΠΑ , ελέγχεται το ΦΠΑ των εκροών. Συγκεκριμένα εδώ ο ελεγκτής βλέπει εάν η επιχείρηση έχει ορθή συμπληρώσει σωστά τους προβλεπόμενους συντελεστές του ΦΠΑ στα έσοδα της επιχείρησης ιδίως εάν αυτά υπόκεινται σε περισσότερους του ενός συντελεστές. Ακόμη σε περίπτωση αύξησης των συντελεστών η μετάταξης αγαθών ή υπηρεσιών σε υψηλότερο συντελεστή , ελέγχεται αν η επιχείρηση προσαρμόστηκε μέσα στα χρονικά όρια που θέτει ο νόμος. Τέλος σε περίπτωση που η επιχείρηση παρέχει υπηρεσίες ή πωλήσεις αγαθών σε νησιά του Αιγαίου , ο ελεγκτής ελέγχει την ορθή τήρηση των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι φορολογικές διατάξεις.

Συνεχίζοντας με τον φόρο εισροών , ο ελεγκτής ελέγχει αν η επιχείρηση διενεργεί πράξεις υπαγόμενες στο ΦΠΑ και πράξεις απαλλασσόμενες του άρθρου 22 με αποτέλεσμα να διαπιστώσει εάν παρακολουθούνται ορθά τα έξοδα/δαπάνες και να εξακριβώσει ότι εκπίπτει ο φόρος εκροών μόνο για τις εισροές που είναι υπαγόμενες σε ΦΠΑ. Όσον αφορά το ΦΠΑ κοινών δαπανών , πχ διοικητικής λειτουργίας , αυτός εκπίπτει αναλογικά , σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου.

Κλείνοντας με τον ΦΠΑ , διενεργούνται και κάποιες επιπλέον διαδικασίες . Μία από αυτές είναι πως ο ελεγκτής διενεργεί δειγματοληπτικό έλεγχο για την ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Inrastat και Listing. Στη συνέχεια , διενεργεί έλεγχο στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που υποβάλλονται στην ΑΑΔΕ (δηλώσεις Φ4 & Φ5) , για το αν αυτοί συμφωνούν με τα βιβλία και τις δηλώσεις Listing.

5.2.3 Έλεγχος ορθής εφαρμογής ελληνικών λογιστικών προτύπων (4308/2014)

Στο κεφάλαιο Ε του προγράμματος γίνεται έλεγχος αναφορικά με την ορθή εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων. Ξεκινώντας τον έλεγχο των ΕΛΠ , πρέπει να διαπιστώσουμε εάν τηρήθηκαν τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) που αναφέρονται στον Ν.4308/2013 άρθρα 3 παράγραφος 10. Επιγραμματικά κάποια από αυτά είναι

1. Ημερολόγιο
2. Αναλυτικά καθολικά
3. Ισοζύγια πελατών-προμηθευτών
4. Μητρώο Παγίων
5. Βιβλίο Αποθήκης κ.ο.κ

Αφού επιβεβαιώσει ο ελεγκτής πως τηρούνται τα παραπάνω αρχεία , συνεχίζει με την συμφωνία μεταξύ των αρχείων. Διενεργεί δηλαδή εάν το άθροισμα των κινήσεων του ημερολογίου είναι ίσο με τα σύνολα κινήσεων του γενικού καθολικού και του ισοζυγίου. Ελέγχει επίσης εάν τα υπόλοιπα των ισοζυγίων πελατών-προμηθευτών συμφωνούν με τα αναλυτικά καθολικά. Μία ακόμη διαδικασία που διενεργεί ο ελεγκτής είναι η σωστή μεταφορά των τελικών υπολοίπων της προηγούμενης χρήσης με τα υπόλοιπα έναρξης της χρήσης που ελέγχει. Επίσης σημαντική επαλήθευση , αποτελεί και ο έλεγχος ταμείου και αξιογράφων. Εδώ ο ελεγκτής ελέγχει τις κινήσεις των αναλυτικών καθολικών-ημερολογίου των λογαριασμών ταμείου και αξιογράφων με σκοπό να διαπιστώσει εάν υπάρχουν πιστωτικά υπόλοιπα η διαφορές.

Επίσης γίνεται έλεγχος επιμέτρησης αποθεμάτων και έλεγχος κόστους παραγωγής όπως αυτά αναφέρονται στον Ν.4308/2014

5.2.4 Έλεγχος φορολογίας ακινήτων

Στο μέρος ΣΤ του προγράμματος πραγματοποιείται έλεγχος στην φορολογία ακινήτων . Πιο συγκεκριμένα εδώ ο ελεγκτής , ελέγχει αν εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους συνέτρεξε περίπτωση υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων λόγω μεταβολής της περιουσιακής κατάστασης και, εφόσον υπήρχε σχετική υποχρέωση. Αν υπάρχει ελέγχεται αν υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και αν αναγράφονται ορθά τα στοιχεία.

Επίσης στο μέρος αυτό ελέγχεται ο ΕΝΦΙΑ. Ο ελεγκτής ελέγχει την πληρότητα και ορθότητα των αναγραφόμενων στοιχείων στη τελευταία δήλωση - πράξη διοικητικού / διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α της 1ης Ιανουαρίου του ελεγχόμενου έτους, καθώς και η ύπαρξη ορθών παραστατικών που δικαιολογούν τις απαλλαγές ή μειώσεις από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.

Ξεχωριστή περίπτωση είναι ο ΕΦΑ ν.3091/2002. Εδώ ο ελεγκτής ελέγχει αν υφίσταται υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων κατά τη 1η Ιανουαρίου του ελεγχόμενου έτους. Αν υπάρχει , ελέγχει την περίοδο υποβολής και σε περίπτωση ύπαρξης , ελέγχει την πληρωμή του.

5.2.5 Τέλος χαρτοσήμου και φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου

Στο κεφάλαιο Ζ του προγράμματος ελέγχεται η ύπαρξη χαρτοσήμου καθώς και φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου. Αναλυτικότερα εδώ ο ελεγκτής τον υπολογισμό και την απόδοση αφού ληφθούν υπόψη τα παρακάτω:

1. Εάν η επιχείρηση έχει συνάψει εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, δανειακές συμβάσεις με τις επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα.
2. Εάν η επιχείρηση καταβάλλει ή εισπράττει κατά περίπτωση τόκους στα πλαίσια δανειακών συμβάσεων
3. Ο τόπος σύναψης και εκτέλεσης των συμβάσεων αυτών.
4. Εάν η επιχείρηση έχει προβεί εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους στην κεφαλαιοποίηση δανειακών της υποχρεώσεων.
5. Εάν η επιχείρηση έχει παράσχει εμπράγματα ασφάλεια ή ενέχυρο για την εξασφάλιση της απαίτησης του δανειστή και περαιτέρω Να εξετασθεί αν η εν λόγω παροχή έχει γίνει με το ίδιο έγγραφο με το οποίο συνήφθη η δανειακή σύμβαση ή όχι.
6. Εάν, μετά τη λήξη ισχύος δανειακής σύμβασης, τροποποιήθηκε όρος που περιλαμβανόταν σε αυτή.

Ελέγχονται επίσης οι περιπτώσεις ύπαρξης χαρτοσήμου σε περιπτώσεις εκχώρησης απαίτησης, αναδοχής χρέους, καταθέσεων – αναλήψεων μετόχων, εταιρών κλπ., συμβάσεις συμβιβασμών, μίσθωσης – εκμίσθωσης ακινήτου και λοιπών συναλλαγών.

Όσον αφορά τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, και σε περίπτωση που διενεργούνται πράξεις που αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων, ο ελεγκτής, ελέγχει την υποχρέωση για υποβολή δήλωσης και η καταβολή του Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου. Επίσης ελέγχεται αν πραγματοποιείται κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων της εταιρείας. Τέλος ο ελεγκτής πραγματοποιεί έλεγχο για τον αν λαμβάνει χώρα διάθεση παγίων κεφαλαίων ή κεφαλαίων κίνησης σε υποκατάστημα στην Ελλάδα από ξένη εταιρεία, η έδρα της οποίας βρίσκεται σε κράτος το οποίο δεν είναι μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

5.2.6 Παρακρατούμενοι φόροι

Στο κεφάλαιο Η του προγράμματος ο ελεγκτής διενεργεί έλεγχο όσον αφορά τους παρακρατούμενους φόρους. Πιο συγκεκριμένα ο ελεγκτής πραγματοποιεί συμφωνία των ακαθάριστων αποδοχών που εμφανίζονται στις προσωρινές και την οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ.

υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Μ.Υ. με αυτές που εμφανίζονται στο οριστικό ισοζύγιο τέλους χρήσης (λογαριασμοί αμοιβών προσωπικού). Η ίδια συμφωνία γίνεται και ως προς τους παρακρατηθέντες και καταβληθέντες φόρους.

Επίσης γίνεται σε ετήσια βάση επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου μισθωτών υπηρεσιών σε τρεις (3) υπαλλήλους και τρεις (3) εργάτες της επιχείρησης ακολουθώντας τις οδηγίες που έχουν δοθεί από το Υπουργείο Οικονομικών για την εκκαθάριση του Φ.Μ.Υ (αναγωγή των καθαρών αποδοχών προ φόρου του μηνός Ιανουαρίου σε ετήσια βάση, δηλ. x 14 κτλ). Ακόμη ελέγχονται η ορθή δήλωση του Φ.Ε.Ε (φόρου ελευθέρων επαγγελματιών) και φόρου εργολάβων 3%.

Ο ελεγκτής ελέγχει επίσης δειγματοληπτικά τον λογαριασμό "παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού" καθώς και τους λογαριασμούς στους οποίους καταχωρούνται έξοδα των υπαλλήλων της επιχείρησης επί αποδώσει λογαριασμού (π.χ. έξοδα ταξιδίων), προκειμένου να διακριβωθεί εάν υπάρχουν παροχές σε είδος κατά το άρθρο 13,σε αυτούς ή έξοδα που δεν καλύπτονται από παραστατικά δαπανών, τα οποία μπορεί να θεωρηθούν ως πρόσθετο εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών.

Ελέγχεται επίσης η ύπαρξη αποζημίωσης ν.2112/1920 λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης μισθωτών , η ύπαρξη μερισμάτων, προμερισμάτων , άλλων εταιρικών δικαιωμάτων, μαθηματικά αποθέματα και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4172/2013.

Επίσης κατά τον έλεγχο των παρακρατούμενων , ο ελεγκτής ελέγχει την ύπαρξη παρακρατούμενων φόρων από τόκους , δικαιώματα όπως αυτά ισχύουν στον Ν.4172/2013 άρθρο 62.

5.2.7 Μετασχηματισμός Επιχειρήσεων- Ενδοομιλικές Συναλλαγές- Ηλεκτρονικό Εμπόριο

Στα τελευταία κεφάλαια του προγράμματος πραγματοποιείται έλεγχος όσον αφορά τους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων , τις ενδοομιλικές συναλλαγές και το ηλεκτρονικό εμπόριο. Όσον αφορά τους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων , που διενεργούνται με τα άρθρα 52 έως 55 του ΚΦΕ , ελέγχονται

- Εισφορά ενεργητικού έναντι τίτλων (άρθρο 52 ν.4172/2013).
- Ανταλλαγή τίτλων (άρθρο 53 ν.4172/2013).

- Συγχωνεύσεις και διασπάσεις (άρθρο 54 ν.4172/2013).
- Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίαςSCE (άρθρο 55 ν.4172/2013).

Όσον αφορά τις ενδοομιλικές , ελέγχεται κατά πόσο αυτές υποβάλλονται σύμφωνα με άρθρο 50 του ΚΦΕ. Ελέγχεται επίσης η πληρότητα του φακέλου που έχει κατατεθεί στην ΑΑΔΕ.

Τέλος με το ηλεκτρονικό εμπόριο ο ελεγκτής ελέγχει αν πραγματοποιούνται συναλλαγές μέσα από το διαδίκτυο. Σε περίπτωση ύπαρξης , προσδιορίζει το είδος αυτών. Επίσης ελέγχει αν υπάρχει παρουσία του ελεγχόμενου προσώπου στο διαδίκτυο, μέσω ιστοσελίδας (site), ηλεκτρονικού καταστήματος, ιστότοπων κοινωνικής δικτύωσης (π.χ. facebook, twitter, instagram κλπ), ηλεκτρονικής πλατφορμας της οικονομίας του διαμοιρασμού (πχ Airbnb, Ebay,Etsy κλπ), διαφημιστικών banner, ιστολογίων (blogs) κλπ

Κεφάλαιο 6ο Φορολογικό Πιστοποιητικό

6.1 Βασικές έννοιες και ορισμός

Το φορολογικό πιστοποιητικό, θεσμοθετήθηκε για πρώτη φορά με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 3842/2010, το οποίο τροποποίησε το άρθρο 82 του Ν. 2238/1994. Η διάταξη αυτή αναφερόταν στην υποχρέωση των Ορκωτών Λογιστών να εκδίδουν φορολογικό πιστοποιητικό που υποβάλλεται στην αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Οικονομικών για τις οποιοσδήποτε φορολογικές παραβάσεις διαπίστωναν κατά την διενέργεια του ελέγχου τους. Διακρίνουμε την εμπιστοσύνη της πολιτείας στο θεσμό των Ο.Ε.Λ. και την επιδίωξη της να αξιοποιήσει την εργασία των Ο.Ε.Λ. προς όφελος της. Με την έκδοση της Πολ 1159/2011, ενεργοποιήθηκε η διάταξη αυτή για πρώτη φορά στη χρήση 2011. Επισημαίνεται ότι, στον ίδιο νόμο Ν. 3842/2010, προβλέφθηκαν αυξημένες ευθύνες για τους λογιστές φοροτεχνικούς με την υποχρέωση να υποβάλλουν κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης στην οποία να βεβαιώνονται οι λογιστικές διαφορές καθώς και αν έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις Φ.Π.Α, παρακρατούμενων φόρων. Η Πολιτεία μέσα από την μεταφορά ευθυνών σε όλους τους εμπλεκόμενους, πέραν των φορολογουμένων, (φοροτεχνικούς, Ο.Ε.Λ.), κατάφερε να πετύχει το καλύτερο για αυτήν αποτέλεσμα με την μικρότερη διάθεση πόρων της με δεδομένο ότι η φιλοσοφία των ελέγχων, την οποία έχει υιοθετήσει στο άρθρο

26 του Ν. 4174/2013, δεν είναι να γίνονται στο σύνολο των φορολογουμένων, αλλά μόνο σε δείγμα, το οποίο θα καθορίζεται με κριτήρια ανάλυσης κινδύνου. (Γεώργιος Σταματίου , Φορολογικό Πιστοποιητικό , 2019)

Για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού , διενεργείται το φορολογικό πρόγραμμα που αναλύθηκε στο κεφάλαιο 5.

6.2 Ισχύον νομοθετικό πλαίσιο & αποτελέσματα έρευνας ΕΛΤΕ 2011-2014

Όσον αφορά το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο από την χρήση 2016 έως σήμερα, στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), προβλέπεται ότι οι νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 4449/2017, χορηγούν ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό σε εταιρείες στις οποίες διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους, ήτοι σε:

- ανώνυμες εταιρείες,
- εταιρείες περιορισμένης ευθύνης,
- υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων (Ασφαλιστικών και Τραπεζικών Επιχειρήσεων),
- Ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 03/2017 ανακοίνωση της Ε.Λ.Τ.Ε προβλέπεται ότι όταν μία επιχείρηση αναθέσει οικειοθελώς τη διενέργεια ελέγχου των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων σε ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία, ο έλεγχος θεωρείται υποχρεωτικός και εκδίδεται από τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή η προβλεπόμενη από το άρθρο 32 του ν. 4449/2017 έκθεση ελέγχου.

Οι εταιρείες λαμβάνουν το Φορολογικό Πιστοποιητικό, προαιρετικά. Η λήψη φορολογικού πιστοποιητικού με επιφύλαξη, μπορεί να λαμβάνεται υπόψη για έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Για τις χρήσεις έως και το 2015, η λήψη του από τις εταιρείες ήταν υποχρεωτική. Αν δεν λάμβαναν με υπαιτιότητα τους οι εταιρείες πιστοποιητικό τότε: τους επιβάλλονταν πρόστιμο από 5.000,00 ευρώ έως 40.000,00 ευρώ, ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που είχαν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, η μη λήψη φορολογικού πιστοποιητικού, μπορούσε να λαμβάνεται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα.

Παρακάτω παρατίθενται στοιχεία από έρευνα της Ε.Λ.Τ.Ε (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων) σχετικά με την αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού στις χρήσεις 2011-2014.

Η έρευνα βασίστηκε σε στοιχεία που υποβλήθηκαν από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και ελεγκτικές εταιρείες:

- αφορούσε κατά μέσο όρο 4.500 επιχειρήσεις ανά χρήση
- για την ανάλυση των στοιχείων χρησιμοποιήθηκε ως έτος βάσης το 2010.

Τα κυριότερα στοιχεία της έρευνας είναι τα εξής:

- Ο βαθμός συμμόρφωσης των επιχειρήσεων ανήλθε σε ποσοστό 92%
- Στην τετραετία 2011-2014 (έτος βάσης 2010) η ετήσια φορολογική βάση διευρύνθηκε κατά μέσο όρο κατά € 1,46 δις.
- Με το όφελος για το δημόσιο να ανέρχεται σε ποσό περίπου € 400 εκατ. ετησίως.
- Η διεύρυνση της φορολογικής βάσης σε σχέση με το 2010 ανέρχεται σε επιπλέον περίπου 1,2% του ΑΕΠ για την

τετραετία.

- Επιπροσθέτως, για το σύνολο της τετραετίας 2011-2014, προέκυψαν παρατηρήσεις στις σχετικές εκθέσεις των νομίμων ελεγκτών τουλάχιστον € 165 εκ., χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις, προς επιπλέον καταλογισμό καθώς και οι μη ποσοτικοποιημένες παρατηρήσεις από τις οποίες ενδεχομένως να προκύψουν επιπλέον φόροι.

Από τα στοιχεία της έρευνας προκύπτει ότι η διατήρηση αυξημένων δηλωθεισών φορολογικών αναμορφώσεων σε σχέση με το 2010, επέδρασε θετικά επι τον φορολογικών εσόδων είτε με τον προσδιορισμό και την καταβολή μεγαλύτερου φόρου εισοδήματος (κερδοφόρες εταιρίες) είτε με την μείωση των μεταφερόμενων προς συμψηφισμό φορολογικών ζημιών σε επόμενες χρήσεις.

Από τις παρατηρήσεις προσδιορίστηκε επιπλέον φόρος, που μπορούσε άμεσα η φορολογική διοίκηση, διενεργώντας μερικό έλεγχο να βεβαιώσει και να εισπράξει.

6.3 Περιεχόμενο φορολογικού πιστοποιητικού

Το ειδικό πρόγραμμα ελέγχου αναβαθμίζεται σε ετήσια βάση και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την ΠΟΛ.1159/2011 και το πρόγραμμα ελέγχου, θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000. (άρθρο 3 και 9 ; της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011) .

Το περιεχόμενο του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού των νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων αποτελείται από την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης και το προσάρτημα αναλυτικών στοιχείων. Η έκθεση συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που παρουσιάζονται παρακάτω και διέπονται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές πρότυπο εργασιών διασφάλισης 3000 «έργα διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Στο προσάρτημα αναλυτικών πληροφορικών στοιχείων , περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη επιχείρηση , καθώς και αναλυτικά τα ευρήματα που προκύπτουν από τον έλεγχο των νόμιμων ελεγκτών.

Επίσης το πιστοποιητικό γνωστοποιείται εγγράφως στην ελεγχόμενη επιχείρηση και οριστικοποιείται με την ηλεκτρονική υποβολή του στο πρόγραμμα που διατηρεί η ΑΑΔΕ. Η καταληκτική ημερομηνία για την ηλεκτρονική του υποβολή , είναι το τέλος του 11^{ου} μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

6.4 Εκθέσεις και προσάρτημα πληροφοριακών στοιχείων

Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης των ελεγκτών , διακρίνονται στις εξής περιπτώσεις σύμφωνα με τον νόμο 4174/2013 άρθρο 65^α .

1. Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη.

Μετά τον έλεγχο των ορκωτών αφού δεν προκύψουν σφάλματα και παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας εκδίδεται η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη. Το περιεχόμενο επισυνάπτεται στο παράρτημα Α& Β.

2. Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με θέματα έμφασης

Στις περιπτώσεις , όπου μετά τον έλεγχο των ελεγκτών , προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση , εκδίδεται η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με θέματα έμφασης. Το περιεχόμενο επισυνάπτεται στο παράρτημα Β.

3. Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με επιφύλαξη.

Στις περιπτώσεις που μετά τον έλεγχο που διενέργησαν οι ελεγκτές , προκύπτουν θέματα με επιφύλαξη , εκδίδεται η παραπάνω έκθεση με επιφύλαξη. Το περιεχόμενο επισυνάπτεται στο παράρτημα Γ

4. Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος.

Στις περιπτώσεις που εντοπίστηκαν λάθη και η εταιρία δεν συμμορφώνεται με τις φορολογικές διατάξεις , εκδίδουν την έκθεση ελέγχου με αρνητικό συμπέρασμα. Το περιεχόμενο επισυνάπτεται στο παράρτημα Ε. Ενώ στις περιπτώσεις όπου στους ελεγκτές δεν τους έχουν παρασχεθεί οι αναγκαίες πληροφορίες σχετικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων , εκδίδουν την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος. Το περιεχόμενο επισυνάπτεται στο παράρτημα ΣΤ

Τέλος στο προσάρτημα , αναφέρονται τα ποσοτικά δεδομένα της εταιρίας σε σύγκριση με την προηγούμενη περίοδο , όπως και στοιχεία πληροφοριακού χαρακτήρα. Το περιεχόμενο επισυνάπτεται στον παράρτημα Ζ.

Κεφάλαιο 7^ο Συμπεράσματα και προτάσεις βελτίωσης του Θεσμού του Φορολογικού Πιστοποιητικού

Συνολικά , ο θεσμός του Φορολογικού Πιστοποιητικού , παρέχει πλεονεκτήματα τόσο για τις ελληνικές επιχειρήσεις όσο και για το Δημόσιο. Για το ελληνικό δημόσιο τα πλεονεκτήματα από το Φορολογικό Πιστοποιητικό είναι:

- Άμεση είσπραξη εσόδων , σε περιπτώσεις συμμόρφωσης των επιχειρήσεων προκειμένου να λάβουν το φορολογικό πιστοποιητικό.
- Βάση των παρατηρήσεων , άμεση βεβαίωση φόρων και είσπραξη , μέσω της διενέργειας μερικού ελέγχου.

- Λιγότερο κόστος για το κράτος , για την διενέργεια ελέγχων.

Όσον αφορά τις ελληνικές εταιρίες που λαμβάνουν το φορολογικό πιστοποιητικό είναι :

- Σωστή απεικόνιση των φορολογικών υποχρεώσεων στις οικονομικές καταστάσεις , αντί να εκτιμούν υπό μορφή πρόβλεψης, με αποτέλεσμα να είναι σαφώς πιο αξιόπιστες.
- Συμμόρφωση των επιχειρήσεων με συνέπεια να μην κινδυνεύουν στο μέλλον να υπάρξει επιβάρυνση από φορολογικό έλεγχο της ΑΑΔΕ , σε μεταγενέστερο χρόνο , με αποτέλεσμα την καλύτερη ρευστότητα της επιχείρησης.

Παρόλο που ο θεσμός του Φορολογικού Πιστοποιητικού θεωρητικά λειτουργεί στην Ελλάδα , θα μπορούσε να βελτιωθεί ακόμα περισσότερο.

- Αρχικά θα μπορούσε να υπάρξει συνεργασία μεταξύ του ΣΟΕΛ και της ΑΑΔΕ , έτσι ώστε να υπάρξει ανταλλαγή απόψεων , περί φορολογικού ελέγχου.
- Σε περιπτώσεις αλλαγή νόμων η εγκυκλίων έτσι ώστε να γίνονται πιο λειτουργικές , αυτές να θεσπίζονται , ευκολότερα , αμεσότερα , απλούστερα και ορθότερα.
- Ταχεία έκδοση των ερμηνευτικών εγκυκλίων από την Φορολογική Διοίκηση, μέτρο το οποίο εκτός από την συμβολή στην αξιόπιστη εκτέλεση του έργου των ΟΕΛ, συμβάλλει και στην διαμόρφωση καθαρού φορολογικού ορίζοντα καθώς και στην εμπέδωση της εμπιστοσύνης των φορολογουμένων προς το δημόσιο, συμβάλλει και ώστε να μπορούν οι εν δυνάμει επενδυτές να εκτιμήσουν την δαπάνη του φόρου και να λαμβάνουν τις αποφάσεις τους. Αποτελεί μέτρο σημαντικό που θα συμβάλλει στην ανάπτυξη, σε ορισμένες περιπτώσεις πολύ περισσότερο και από την μείωση των φορολογικών συντελεστών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Χ. Νεγκάκης & Π. Ταχυνάκης , Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου: Συμφωνία με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου

Κώστας Νιφορόπουλος – Γιώργος Δαλιάνης , «Οδηγός Φορολογικών Ελέγχων» , Αθήνα Ιούνιος 2020 , Εκδόσεις Κλειδάριθμος.

ΞΕΝΗ

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

Azubike , business research , 2009

Ayalew , 2014

Slemrod , 2000

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)

Ogo , O.D (2016) The Impact of Tax Audit on the Compliance Level of Taxpayers in Kwara State. Unpublished Master's Thesis, University of Ilorin, Ilorin.

Kirchler , E., Hoelzl, E. & Wahl, I., 2008. Enforced versus voluntary tax compliance : The “slippery slope “ framework. Journal of Economic Psychology

Iqbal Alhadi & Arif Nugrahanto , Department of Accounting, Polytechnic of State Finance STAN & Department of Taxation, Polytechnic of State Finance STAN , «TAX AUDIT QUALITY: AN EMPIRICAL ANALYSIS OF THE USE OF INFORMATION TECHNOLOGY, COMPETENCE, TASK COMPLEXITY AND TIME PRESSURE»

ΝΟΜΟΙ-ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ-ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος , “ΚΦΕ” , ν.-4172-2013_ΦΕΚ_Α_167_2013

Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ,”ΚΦΔ” , Ν_4174-2013

ΠΟΛ. 1159/22.7.2011

Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ν.4389/2016

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

Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας , ν.2859/2000

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, “ΕΛΠ” ,ν.4308/2014

Απόφαση Α.1293/2019 με θέμα «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά»

Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, “Κ.Φ.Α.Σ.”

ΙΣΤΟΧΩΡΟΙ

www.elte.org.gr

www.taxheaven.gr

<https://www.forin.gr>

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

<https://solcrowe.gr>

<https://ypergasias.gov.gr>

<https://www.accountancygreece.gr/%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%B1/%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%B105/%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%BF-%CF%80%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%BF%CF%80%CE%BF%CE%B9%CE%B7%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%BF-%CF%84%CE%B1-%CF%85%CF%80%CE%B5%CF%81-%CE%BA%CE%B1%CE%B9/>

<https://www.accountancygreece.gr/>

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΑΑΔΕ (Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων)

ΓΓΔΕ (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων)

ΔΕΔ (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών)

ΕΛΠ (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα)

ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων)

ΚΦΑΣ (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών)

ΚΦΔ (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)

ΚΦΕ (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος)

ΠΟΛ (Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος)

ΦΠΑ (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας)

ΦΕΕ (Φόρος Ελευθέρων Επαγγελματιών)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α

A.1 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών. Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από ΧΧ/ΧΧ/ΧΧΧΧ μέχρι ΧΧ/ΧΧ/ΧΧ(οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλίδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Συμπέρασμα

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.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο

«Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Όνοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή

[Ελεγκτικό Γραφείο]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτικό γραφείο]

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β

Α.2 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών. Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα ,σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX(οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλίδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Συμπέρασμα

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.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Όνοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτικό Γραφείο]

[Διεύθυνση]

ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτικό γραφείο]

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ

Α.3 Συμπέρασμα με επιφύλαξη

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών. Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα ,σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από ΧΧ/ΧΧ/ΧΧΧΧ μέχρι ΧΧ/ΧΧ/ΧΧ(οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι

επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη

Από την εκτέλεση της εργασίας μας διαπιστώσαμε ότι (τα εξής):

(συνοπτική αναφορά κατ' είδος φόρου ή/και παράβασης)

- 1.
- 2.
- 3.

Συμπέρασμα

Εκτός από την (τις) περίπτωση(ες) 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.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],

[ημερομηνία]

[Όνοματεπώνυμο]

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

[Ελεγκτικό Γραφείο]

[Διεύθυνση]

ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτικό γραφείο]

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ

Α.4 Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέματα έμφασης

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών. Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα ,σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από ΧΧ/ΧΧ/ΧΧΧΧ μέχρι ΧΧ/ΧΧ/ΧΧ(οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο

πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη

Από την εκτέλεση της εργασίας μας διαπιστώσαμε ότι (τα εξής):
(συνοπτική αναφορά κατ' είδος φόρου ή/και παράβασης)

- 1.
- 2.
- 3.

Συμπέρασμα

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.

Θέματα Έμφασης

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη στο συμπέρασμά μας, σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση της Επιχείρησης, επιστούμε την προσοχή σας στο (στα) παρακάτω φορολογικό (φορολογικά) ζήτημα(ζητήματα) 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, αποσαφηνισθεί, είτε με διάταξη νόμου είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών :

- 1.
- 2.
- 3.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Όνοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή

[Ελεγκτικό Γραφείο]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτικό γραφείο

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ε

Α.5 Αρνητικό Συμπέρασμα

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών. Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα ,σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX(οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για αρνητικό συμπέρασμα

(Περιγραφή θέματος-θεμάτων)

Αρνητικό συμπέρασμα

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.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Όνοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή

[Ελεγκτικό Γραφείο]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτικό γραφείο

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΣΤ

Α.5 Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών. Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα ,σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX(οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

(Περιγραφή θέματος-θεμάτων)

Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

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.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Όνοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή

[Ελεγκτικό Γραφείο]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτικό γραφείο

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ζ

Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ	
ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΗΣ	
Ελεγκτική Εταιρεία:	
ΑΦΜ Ελεγκτικής Εταιρείας:	
Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΛ:	
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής:	
Διεύθυνση Ελεγκτικής Εταιρείας:	
ΑΦΜ Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή:	
Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΛ:	
Επωνυμία ελεγχόμενης επιχείρησης:	
ΑΦΜ ελεγχόμενης επιχείρησης:	
Ελεγχόμενη περίοδος:	
Φορολογικό έτος:	
Συμπέρασμα Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης:	
Μη σημαντικές φορολογικές διαφορές για την έκθεση	
Υπάρχουν εκκρεμή ερωτήματα προς την Ανεξάρτητη	
Αμοιβή για το Φορολογικό Πιστοποιητικό:	
Θέματα (prorata, διακανονισμού παγίων, κλπ) που ενώ	

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	
Νομική Μορφή:	
Έτος ίδρυσης:	
Αριθμός Μητρώου Εμπορικών Εταιριών:	
Έδρα (Πόλη):	
Διεύθυνση Έδρας:	
Βασική δραστηριότητα:	
Εγκαταστάσεις και υποκαταστήματα εκτός της έδρας:	
Κ.Α.Δ.:	
Αντικείμενο εργασιών:	
Ανήκει σε Όμιλο;	
Επωνυμία Μητρικής:	
Χώρα Έδρας Μητρικής:	
Ο Όμιλος περιλαμβάνει και εταιρείες στο εξωτερικό;	
Συναλλαγές με εταιρείες του ομίλου στο εξωτερικό;	
Είναι εισηγμένη;	

Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων

ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		
Ελεγχόμενη Περίοδος	Ποσοτικό στοιχείο	Συγκρίσιμη περίοδος
Από δημοσιευμένο Ισολογισμό		
	Συνολικό Ενεργητικό	
	Ενσώματα πάγια	
	Συμμετοχές	
	Αποθέματα	
	Εμπορικές απαιτήσεις	
0,00 €	Λοιπό Ενεργητικό	0,00 €
	Καθαρή Θέση	
	Δάνεια	
	Υποχρεώσεις στο Δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία	
0,00 €	Λοιποί λογαριασμοί παθητικού	0,00 €
Από Κατάσταση Αποτελεσμάτων		
	Σύνολο εσόδων	
	Κόστος αποθεμάτων	
	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	
	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	
	Τόκοι και συναφή έξοδα	
0,00 €	Λοιπά έξοδα και κόστη	0,00 €
	Αποτέλεσμα προ Φόρων	
Προσωπικό		
	Αριθμός προσωπικού στον 1ο μήνα της περιόδου	
	Αριθμός προσωπικού στον τελευταίο μήνα της περιόδου	
	Μέσος αριθμός προσωπικού στην ελεγχόμενη περίοδο	
Από φορολογικές δηλώσεις		
	Φόρος εισοδήματος που δηλώθηκε	
	Καθαρό ποσό ΦΠΑ που δηλώθηκε για καταβολή	
	Φόροι ακινήτων που δηλώθηκαν	
	Τέλη χαρτοσήμου που δηλώθηκαν	
	Παρακρατούμενοι φόροι που δηλώθηκαν	
	Λοιποί φόροι που δηλώθηκαν	

Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ	
	Φορολογία Εισοδήματος
	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)
	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
	Φορολογία Ακινήτων
	Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
	Παρακρατούμενοι Φόροι
	Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
	Ενδοομικές συναλλαγές
	Ηλεκτρονικό εμπόριο

Ειδικά αντικείμενα της Φορολογίας Ακινήτων	
	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)
	Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
	Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)

Ειδικά αντικείμενα των Παρακρατούμενων Φόρων	
	Φορολόγηση στην πηγή
	Φόρος Μισθωτής Εργασίας
	Αποζημίωση λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας
	Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση
	Μερισμάτων
	Τόκων
	Δικαιωμάτων (royalties)
	Αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες
	Αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής
	Προμήθειες κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών σε φορείς
	Ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων
	Χρηματιστηριακές συναλλαγές
	Φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών

Επιλογές Λίστας

Ελέγχθηκε
Δεν υφίσταται
Αδυναμία Ελέγχου