



**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ
ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ “ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ”

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ:

**Διερεύνηση Αδυναμιών Θεσμικού Πλαισίου και Προτάσεις
Αποτελεσματικής Εφαρμογής του**

Αδάμου Ι. Σταυρούλα

ΑΜ: 7116Μ011

ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗ:

Ομότ. Καθ. Α. Αποστόλου (Επιβλέπων)

Ομότ. Καθ. Α. Τσάμης

Αναπλ. Καθ. Ι. Φίλος

Αθήνα, Ιανουάριος 2018

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα της διπλωματικής μου εργασίας κ. Αποστόλου Απόστολο καθώς και τον κ. Κορομηλά Γεώργιο για την συνεχή καθοδήγηση και βοήθειά τους. Επίσης, θα ήθελα να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου στην οικογένειά μου και ιδιαίτερα στο σύζυγό μου Στέλιο για την διαρκή υποστήριξη και συμπαράστασή τους.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	5
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1- ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	12
1.1 Ιστορική αναδρομή.....	12
1.1.1 Έναρξη εφαρμογής του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού.....	13
1.1.2 Διαχρονικές μεταβολές.....	17
1.1.3 Προαιρετική εφαρμογή.....	19
1.2 Διαδικασία ελέγχου για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού.....	21
1.2.1 Βασικά σημεία της ΠΟΛ 1124/2015.....	21
1.2.2 Πρόγραμμα Ελέγχου.....	24
1.3 Η μετά τον έλεγχο διαδικασία.....	35
1.4 Επανέλεγχος από τις φορολογικές αρχές.....	39
1.5 Διεθνείς πρακτικές.....	45
1.6 Στοιχεία από εφαρμογή του θεσμού στην Ελλάδα.....	48
1.6.1 Αποτελέσματα Πρώτης Εφαρμογής.....	48
1.6.2 Αποτελέσματα Εφαρμογής 2011-2014.....	50
1.7 Φοροδιαφυγή.....	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2- ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ.....	58
2.1 Ποσοτική Έρευνα.....	58
2.2 Προσέγγιση Ανάπτυξης Ερωτηματολογίου.....	59
2.2.1 Τεχνικά χαρακτηριστικά ερωτηματολογίου.....	60
2.2.2 Τύποι ερωτήσεων.....	60
2.2.3 Αρχιτεκτονική Ερωτηματολογίου.....	62
2.2.4 Μέσο Υλοποίησης Έρευνας.....	64

2.2.5 Μέθοδος Συλλογής και Ανάλυσης των Δεδομένων.....	66
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3- ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ.....	67
3.1 Ταυτότητα της Έρευνας.....	67
3.2 Αποτελέσματα Έρευνας.....	67
3.2.1 Δημογραφικά Στοιχεία Ερωτηθέντων.....	67
3.2.2 Ερωτήσεις Αξιολόγησης της Εφαρμογής του Θεσμού.....	68
3.2.3 Ερωτήσεις Πρότασης Εναλλακτικού Μοντέλου Ελέγχου.....	72
3.2.4 Ερώτηση Προτάσεων.....	76
3.2.5 Ερωτήσεις Γενικής Αξιολόγησης.....	79
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4- ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	84
4.1 Ερμηνεία Ευρημάτων.....	84
4.2 Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα.....	87
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	89
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ.....	92
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1- ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ.....	92
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2- ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	101

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΕΛΤΕ	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων
Γ.Γ.Π.Σ	Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων
ΝΣΚ	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
Α.Ε	Ανώνυμος Εταιρεία
Ε.Π.Ε	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Α.Ε.Π	Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν
ΠΟΔ	Πολυγραφημένη Υπουργική Απόφαση
Α.Υ.Ο	Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία πραγματεύεται την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της εφαρμογής του φορολογικού ελέγχου από νόμιμους ορκωτούς ελεγκτές μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού, που εφαρμόζεται στην Ελλάδα από το 2011, για τις ελεγχόμενες εταιρείες και για το κράτος. Για το σκοπό αυτό διενεργήθηκε έρευνα μέσω ερωτηματολογίου που απεστάλη σε στελέχη του οικονομικού τμήματος (οικονομικοί διευθυντές, προϊστάμενοι λογιστηρίου και υπεύθυνοι λογιστηρίων) εταιρειών. Το δείγμα της έρευνας αποτελείται από 107 συμπληρωμένα ερωτηματολόγια. Από την παρούσα έρευνα προκύπτει ότι η εφαρμογή του θεσμού του φορολογικού ελέγχου μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού είναι αναμφισβήτητα αποτελεσματικό και αποδεκτό μοντέλο φορολογικού ελέγχου που ωστόσο δεν αποδεικνύεται και βέλτιστο. Επιπλέον, προτάθηκε από τη διενεργηθείσα έρευνα ένα μοντέλο εξέλιξης του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού που περιλαμβάνει ένα «μικτό» σύστημα ελέγχου από τις ελεγκτικές εταιρείες και το κράτος το οποίο θα μπορούσε να αποτελεί ένα ιδανικό μοντέλο με σκοπό να ικανοποιηθούν συνδυαστικά τόσο οι ελεγχόμενες εταιρείες όσο και οι ανάγκες του κράτους καθώς και να επιτευχθεί καλύτερη ταύτιση με τις ιδιαιτερότητες του ελληνικού φορολογικού συστήματος.

ABSTRACT

This paper analyses the assessment of the effectiveness of the tax audit performed by statutory auditors through the tax audit certificate, applied in Greece since 2011, for the audited companies as well as for the state. For this purpose, a questionnaire survey was sent to executives of the financial department (financial directors, accounting supervisors and accountants) of several companies. The sample of the survey consists of 107 completed questionnaires. The conclusion of this survey is that the application of the tax audit performed through the tax audit certificate is undoubtedly an effective and acceptable tax audit model. However, it is not proven to be optimal. In addition, a model for the development of the tax audit certificate is proposed, which consists of a "mixed" audit performed by the audit firms in

conjunction with the state. This could be an ideal model which would satisfy both the needs of the audited companies and the objectives of the state, in addition would match better with the particularities of the Greek tax system.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το επίπεδο της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογούμενων αποτελεί βασικό κριτήριο επίτευξης της αποτελεσματικότητας της φορολόγησης και, κατά συνέπεια, της εξυπηρέτησης των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων εισπρακτικών στόχων σε κάθε κράτος. Η αντίληψη των πολιτών και των επιτηδευματιών είναι πολύ σημαντική για τη φορολογική συμμόρφωση: Αυτή αφορά στη συμπεριφορά των άλλων, τις αξίες τους, τη συμπεριφορά της φορολογικής διοίκησης, το αίσθημα δικαιοσύνης και την εμπιστοσύνη στη φορολογική διοίκηση (Μάρκοβιτς, 2017). Βασικό εργαλείο της φορολογικής διοίκησης για τη βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης είναι ο φορολογικός έλεγχος (Ebimobowei, 2013), ενώ η συχνότητα των φορολογικών ελέγχων οδηγούν σε μεγαλύτερη φορολογική συμμόρφωση (Torgler, 2003). Επίσης, η φορολογική συνείδηση φαίνεται να αποτελεί σύμφωνα με τον Torgler (Torgler, 2003) καθοριστικό παράγοντα για την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης. Στην εποχή που διανύουμε, όπου η Ελλάδα βρίσκεται σε μια κρίσιμη οικονομική περίοδο, το φορολογικό σύστημα της χώρας αποκτά ζωτική σημασία για τον οικονομικό σχεδιασμό της. Αυτό συμπεραίνεται από τις συνεχόμενες μεταρρυθμίσεις και αλλαγές νομοθετικών διατάξεων στις οποίες προβαίνει το Υπουργείο Οικονομικών προκειμένου να συγκεντρώσει άμεσα έσοδα, να αυξήσει τη ρευστότητά του και να πατάξει τη φοροδιαφυγή. Τον Απρίλιο του 2011 εισήχθη μια σημαντική καινοτομία στη φορολογική νομοθεσία των νομικών προσώπων, με τον έλεγχο της φορολογικής συμμόρφωσης των υποχρεωτικά ελεγχόμενων από τους ορκωτούς ελεγκτές εταιρειών και την καθιέρωση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού. Κατά την πρώτη εφαρμογή του Ετήσιου Πιστοποιητικού, για το έτος 2011, εκδόθηκαν πιστοποιητικά για 4.668 επιχειρήσεις, με συνολικό κύκλο εργασιών 193 δισεκατομμυρίων ευρώ περίπου, ενώ για το 2014 εκδόθηκαν πιστοποιητικά για 4.193 επιχειρήσεις (23% περίπου του συνόλου των Α.Ε. και ΕΠΕ) με κύκλο εργασιών 161 δισεκατομμύρια ευρώ περίπου (93% του συνολικού τζίρου των Α.Ε. και ΕΠΕ), από ένα συνολικό πληθυσμό 18 χιλιάδων Α.Ε. και ΕΠΕ περίπου, οι οποίες είχαν συνολικό κύκλο εργασιών 173 δισεκατομμυρίων ευρώ περίπου, όπως προκύπτει από δημοσιευμένα στοιχεία για την περίοδο αυτή. Το Ετήσιο Πιστοποιητικό Φορολογικής Συμμόρφωσης εφαρμόστηκε στη χώρα μας σε

μια αρνητική συγκυρία για τον θεσμό, σε συνθήκες δημοσιονομικής ανισορροπίας και σε φορολογικές περιόδους που σημειώθηκαν δραματικές αλλαγές στις αγορές προϊόντων, υπηρεσιών, χρήματος και κεφαλαίων, που με τη σειρά τους επέφεραν μείωση στην αγοραστική δύναμη των καταναλωτών, περιορισμούς στη ρευστότητα και κεφαλαιοδότηση των επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα τη σημαντική πτώση των εσόδων τους. Ταυτόχρονα, καθ' όλη την περίοδο αυτής της βαθιάς οικονομικής κρίσης, σημειώνονταν σημαντικές αλλαγές στη νομοθεσία, με την εισαγωγή νέων φορολογικών νόμων, την εφαρμογή νέων λογιστικών προτύπων και την επιβολή δημοσιονομικών προσαρμογών και περιορισμών στη φορολογική διοίκηση. Σ' αυτές τις δυσμενείς συνθήκες, όπου ήταν απαραίτητη η εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων στην πηγή, η ποιότητα και η συχνότητα του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης των ορκωτών ελεγκτών, με την υποβολή του Ετήσιου Πιστοποιητικού για τις μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις, ήρθε να καλύψει σε ένα ικανοποιητικό βαθμό την αδήριτη ανάγκη του Ελληνικού Δημοσίου για την ενίσχυση ή τουλάχιστον συγκράτηση της πτώσης των φορολογικών εσόδων, με βραχύτερο χρόνο εισπράξεως (Δ. Σούρμπης, 2016). Μετά από πέντε έτη υποχρεωτικής εφαρμογής του θεσμού, από την 01.01.2016 ο έλεγχος φορολογικής συμμόρφωσης από ορκωτούς ελεγκτές καθίσταται προαιρετικός. Η διαδικασία του Ετήσιου Πιστοποιητικού έλαβε αμφιλεγόμενα σχόλια, ιδίως κατά το πρώτο έτος της εφαρμογής του θεσμού, κυρίως λόγω του γεγονότος ότι οι ελεγχόμενες εταιρείες επωμίζονται το κόστος του ελέγχου της φορολογικής τους συμμόρφωσης και λόγω του όγκου των πληροφοριών που πρέπει να συλλέγονται από τους ορκωτούς ελεγκτές, με αντίκτυπο στο λογιστήριο ή και σε άλλα τμήματα των επιχειρήσεων. Ωστόσο, οι περισσότερες εταιρείες έχουν υιοθετήσει σταδιακά μια θετική στάση, αξιολογώντας το πλεονέκτημα της διασφάλισης που παρέχεται έγκαιρα, της συνεχούς επικοινωνίας με τους ορκωτούς ελεγκτές για τον ταχύτερο εντοπισμό των θεμάτων και τη μείωση των μεταγενέστερα επιβαλλόμενων πρόστιμων και προσανξήσεων (Δ. Σούρμπης, 2016). Από την άλλη πλευρά, παρά τα θετικά στοιχεία, η διαδικασία παρουσιάζει σημαντικά μειονεκτήματα, με κυριότερο αυτό της μη περαίωσης της ελεγχόμενης χρήσης για τις εταιρείες και την ανασφάλεια για πιθανότητα πλήρους επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές.

Σκοπό της παρούσας εργασίας αποτελεί η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της εφαρμογής του φορολογικού ελέγχου μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού για τις ελεγχόμενες εταιρείες και για το κράτος καθώς και να αναπτύξει προτάσεις που θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη από παράγοντες της φορολογικής διοίκησης της χώρας, για την κατάρτιση ενός ιδανικού μοντέλου φορολογικού ελέγχου το οποίο θα εξυπηρετεί καλύτερα αφενός τις ανάγκες του κράτους για την επίτευξη των εισπρακτικών του στόχων και αφετέρου τις ανάγκες των ελεγχόμενων εταιρειών για την αποδοχή του φορολογικού συστήματος ως ένα εργαλείο το οποίο αποκαθιστά το αίσθημα της δικαιοσύνης στην αγορά, στηρίζει την ενδυνάμωση της ανταγωνιστικότητας και προάγει την ανάπτυξη της οικονομίας.

Για την καλύτερη ανάπτυξη των θεμάτων, η εργασία χωρίζεται στα ακόλουθα κεφάλαια:

1. Στο πρώτο κεφάλαιο της βιβλιογραφικής ανασκόπησης πραγματοποιείται παρουσίαση του θεσμικού πλαισίου που διέπει τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων από ορκωτούς ελεγκτές μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού. Επιπροσθέτως, παρατίθενται οι πρόσφατες εξελίξεις σχετικά με τη διαδικασία επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές και περαίωσης των φορολογικών ετών, οι αντίστοιχες διεθνείς πρακτικές, δημοσιευμένα στοιχεία σχετικά με τις επιπτώσεις της εφαρμογής του θεσμού στις ελληνικές εταιρείες και της φοροδιαφυγής.
2. Το δεύτερο κεφάλαιο περιλαμβάνει την περιγραφή των μέσων και της μεθοδολογικής προσέγγισης. Συγκεκριμένα, παρουσιάζεται αναλυτικά η μεθοδολογία ανάπτυξης του ερωτηματολογίου που απευθύνθηκε σε οικονομικά στελέχη της αγοράς και συντέλεσε στη συλλογή των ποσοτικών δεδομένων της διενεργηθείσας έρευνας.
3. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας μέσω συγκεντρωτικών διαγραμμάτων και εξειδικευμένων αναφορών σε λεκτικές απαντήσεις και σχόλια των ερωτηθέντων.
4. Στο τέταρτο και τελευταίο κεφάλαιο της εργασίας επιχειρείται ο κριτικός σχολιασμός των ευρημάτων της έρευνας συνδυαστικά με βιβλιογραφική επισκόπηση και η αναγνώριση πιθανής εξέλιξης του θεσμού με κύριο γνώμονα την

ικανοποίηση των αναγκών των εμπλεκόμενων μερών και τη βέλτιστη εφαρμογή στις ιδιαιτερότητες του ελληνικού φορολογικού συστήματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1- ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Στο πλαίσιο της βιβλιογραφικής ανασκόπησης έχει πραγματοποιηθεί συνοπτική αναφορά στην εξέλιξη του θεσμού του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης με την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού από τους νόμιμους ορκωτούς ελεγκτές των εταιρειών, διενεργώντας μια ιστορική αναδρομή από την έναρξη της εφαρμογής του το 2011 μέχρι την αλλαγή σε προαιρετική εφαρμογή του το 2016. Στη συνέχεια, γίνεται μια σύντομη περιγραφή της διαδικασίας του ελέγχου όπως πραγματοποιείται σήμερα, αναφέροντας τα βασικά σημεία της ΠΟΛ 1124/2015 και των ελεγκτικών βημάτων του προγράμματος ελέγχου ανά φορολογικό αντικείμενο. Επιπλέον, παρουσιάζεται η μετά τον έλεγχο διαδικασία που ακολουθείται κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού σε αντιπαραβολή με την αντίστοιχη διαδικασία κατά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου από τις αρμόδιες φορολογικές ελεγκτικές αρχές. Περαιτέρω, παρατίθενται οι πρόσφατες εξελίξεις σχετικά με τη διαδικασία επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές και περαίωσης των φορολογικών ετών. Ακολούθως, αναφέρονται οι διεθνείς πρακτικές όσον αφορά στον θεσμό του φορολογικού πιστοποιητικού ή παρεμφερών διαδικασιών. Στη συνέχεια, παρουσιάζονται στοιχεία και αποτελέσματα ερευνών που έχουν δημοσιευτεί σχετικά με τα αποτελέσματα της εφαρμογής του θεσμού στις ελληνικές εταιρείες. Τέλος, γίνεται αναφορά σε έρευνες σχετικά με το μείζον πρόβλημα της φοροδιαφυγής, τα αίτια και τους τρόπους αντιμετώπισής της.

1.1 Ιστορική αναδρομή

Το φορολογικό πιστοποιητικό είναι μία νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου στην οποία συμμετέχουν πέραν των μέχρι τώρα γνωστών μερών (διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας, λογιστής της ελεγχόμενης εταιρείας και αρμόδιες φορολογικές αρχές), οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές (Νόμιμοι Ελεγκτές), η ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου) και η Γ.Γ.Π.Σ (Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων). Γενικότερα, επιχειρείται η συστηματοποίηση των φορολογικών ελέγχων, με την εφαρμογή αναλυτικού

ελεγκτικού προγράμματος , την μηχανογραφική παρακολούθηση και επεξεργασία των φορολογικών ελέγχων, τον συστηματικό έλεγχο της εργασίας των ελεγκτών και την άμεση διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου στις ελεγχόμενες εταιρείες αμέσως μετά από κάθε κλειόμενη χρήση (Νιφορόπουλος, 2011).

1.1.1 Έναρξη εφαρμογής του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού

Το Φορολογικό Πιστοποιητικό τέθηκε για πρώτη φορά με την παράγραφο 3 του άρθρου 17 του Νόμου 3842/2010 με την οποία αντικαταστάθηκε η παράγραφος 5 του άρθρου του τότε ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ν.2238/1994 ως εξής: «5. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174 Α') και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, σε φορολογικά αντικείμενα. Ο έλεγχος αυτός καθορίζεται κάθε χρόνο από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ). Το πιο πάνω πιστοποιητικό, που περιέχει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, κοινοποιείται με ευθύνη του νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου στη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών το αργότερο μέσα σε ένα μήνα από την έκδοσή του. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008.» Ωστόσο, στην αιτιολογική έκθεση του Νόμου 3842/2010 δεν αναφέρονται συγκεκριμένοι λόγοι που οδήγησαν στην απόφαση για την υποχρεωτική εφαρμογή του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού πέραν του γενικότερου στόχου του νόμου που ήταν η αποκατάσταση της φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου, άμεση προτεραιότητα του κράτους είναι η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής γιατί αποτελεί τη χειρότερη ίσως μορφή αδικίας μέσα στο φορολογικό μας πλαίσιο, που εμποδίζει τη λειτουργία του κράτους, πολλαπλασιάζει τη διαφθορά και δημιουργεί συνθήκες κοινωνικής αδικίας

μεταξύ των πολιτών και αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων. Η φοροδιαφυγή έχει πολλές όψεις και κάποιες από αυτές ενθαρρύνονται και από το ίδιο το πλαίσιο και το σύστημα φορολόγησης που επιτρέπει την απόκρυψη και την αποφυγή δήλωσης φορολογητέας ύλης.

Στη συνέχεια, με την παράγραφο 10β του άρθρου 21 του Νόμου 3943/2011 έγινε τροποποίηση της διάταξης της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και καθορίζεται με πιο συγκεκριμένο τρόπο η έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού από τους Νόμιμους Ορκωτούς Ελεγκτές των εταιρειών. Έτσι, η παράγραφος 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος διαμορφώνεται ως εξής: «5. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. [3693/2008](#) (ΦΕΚ 174 Α') και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. [3842/2010](#) (ΦΕΚ 58 Α'). Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [3693/2008](#).»

Επίσης, με τον ίδιο ως ανωτέρω νόμο αντικαταστάθηκε η παράγραφος 8 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως εξής: «8.α) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου αυτού, το ειδικότερο

περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 του ν. [2523/1997](#). β) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής τους και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου.».

Η διαδικασία, το πρόγραμμα ελέγχου, ο τρόπος και ο τύπος έκδοσης του « Ετήσιου Πιστοποιητικού », καθώς και άλλες λεπτομέρειες καθορίστηκαν με την [ΠΟΛ.1159/2011](#) (ΦΕΚ 1657 Β, 26-07-2011), ενώ στη συνέχεια δόθηκαν επιπλέον οδηγίες και διευκρινήσεις με την Απόφαση του Υπ. Οικονομικών, με Αρ. πρωτ.: ΓΔ. ΦΟΡΕΛ. ΔΗΜΕΣ [1156477 ΕΞ 16.11.2011](#) για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της ανωτέρω ΠΟΛ 1159/2011. Η εν λόγω ΠΟΛ 1159/2011 ήταν σε εφαρμογή μέχρι την 31.12.2013 όπως θα δούμε κατωτέρω.

Με την παράγραφο 15 του άρθρου 4 του νόμου 4038/2012 (ΦΕΚ Α' 14/02-02-2012), προστέθηκε στο τέλος της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ν.2238/1994 ένα επιπλέον εδάφιο το οποίο ανέφερε ότι στις ανώνυμες εταιρείες και στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό, διενεργείται κατά προτεραιότητα φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια φορολογική αρχή και επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 10.000 ευρώ έως 100.000 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν.2523/1997 ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.

Μια ακόμη τροποποίηση πραγματοποιήθηκε στη συνέχεια με την παράγραφο 8 του άρθρου 8 του Νόμου 4110/2013 το οποίο αντικατέστησε το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προκειμένου να συμπεριλάβει στο φορολογικό πιστοποιητικό και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών επιχειρήσεων.

Από τις ανωτέρω νομοθετικές διατάξεις καθώς και τις μεταγενέστερες εκδοθείσες οδηγίες και διευκρινίσεις, τα βασικά σημεία που αξίζει να σημειωθούν στο παρόν στάδιο και ισχύουν για τις χρήσεις (φορολογικά έτη) που αρχίζουν πριν την 1^η Ιανουαρίου 2014 είναι:

α) Το φορολογικό πιστοποιητικό (ετήσιο πιστοποιητικό) εκδίδεται μόνο από Νόμιμους Ελεγκτές (Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές) και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008.

β) Το φορολογικό πιστοποιητικό αφορά τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές.

γ) Η εφαρμογή του είναι υποχρεωτική για τις ως άνω εταιρείες.

δ) Για τις περιπτώσεις που μία εταιρεία, παρότι πληροί τα κριτήρια για τον υποχρεωτικό της έλεγχο από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, δεν τους επιλέγει για τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και κατά συνέπεια για τον έλεγχο της φορολογικής της συμμόρφωσης, ελέγχεται άμεσα από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. (άρθρο 10, παρ.4 της ΠΟΛ.1159/2011) και επιπλέον επιβάλλεται πρόστιμο στην εταιρεία ανάλογα με το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της.

ε) Περαιώση των ελεγχθεισών χρήσεων, καθώς αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, εκτός των περιπτώσεων που επιλέγονται κατά τη διαδικασία δειγματοληπτικού ελέγχου από τη φορολογική αρχή, καθώς, όπως ορίζεται στο άρθρο 5 παράγραφος 1 της ΠΟΛ 1159/2011, από τις εταιρείες που ελέγχονται από νόμιμους ελεγκτές για τη φορολογική τους συμμόρφωση, επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον του 9% για επανέλεγχο, με κριτήρια που ορίζονται από το υπουργείο οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010.

στ) Η έναρξη εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού αφορά τους ισολογισμούς που κλείνουν από 30.06.2011 και μετά.

1.1.2 Διαχρονικές μεταβολές

Μετά την εφαρμογή του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) και του νέου Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), το φορολογικό πιστοποιητικό ενσωματώθηκε με την παρ.6 του άρθρου 49 του Ν.4223/2013 στο άρθρο 65Α του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών Ν.4174/2013. Το άρθρο αυτό προέβλεπε τα εξής: «1. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008 και έχουν ειδικότερα την υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. 3693/2008. Στις ανώνυμες εταιρείες και στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 5.000,00 ευρώ έως 40.000,00 ευρώ, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος. Η μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, όπως και η διαπίστωση σε αυτό παραβάσεων της φορολογικής

νομοθεσίας μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ενδεχόμενες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού μέχρι ποσού ακαθαρίστων εσόδων 150.000,00 ευρώ ετησίως, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και οι επιφυλάξεις που τυχόν διατυπώνονται σε αυτό, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του, ζητήματα εφαρμογής της υποχρέωσης του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 1, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παρούσα παράγραφο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997».

Στη συνέχεια, με την παράγραφο 40 του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών ¹, έγινε η κατάργηση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65^A και κατά επέκταση της έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού για τις χρήσεις που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2016 και μετά. Επίσης, αναφέρεται ότι η ΠΟΛ 1159/2011 διατηρείται σε ισχύ για χρήσεις που αρχίζουν πριν την 1^η Ιανουαρίου 2014.

Η σχετική απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ1124/2015 (ΦΕΚ Β' 1196/22-06-2015), που περιλαμβάνει το πρόγραμμα ελέγχου και τις λοιπές λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65^A του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών περί φορολογικού πιστοποιητικού για τις χρήσεις (φορολογικά έτη) που άρχονται από την 1^η Ιανουαρίου και μετά εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2015. Ανάλυση του προγράμματος

¹ Η παράγραφος αυτή προστέθηκε με την παράγραφο 12 του άρθρου 50 του ν.4223/2013 και τροποποιήθηκε με την περίπτωση 20 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου 1 του ν.4254/2014.

ελέγχου καθώς και των βασικών σημείων της ΠΟΛ 1124/2015 θα πραγματοποιηθεί στη συνέχεια της παρούσας εργασίας

Οι σημαντικές αλλαγές που επήλθαν στην εφαρμογή του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού για τις χρήσεις που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 σε σχέση με το προηγούμενο καθεστώς, λόγω της εφαρμογής του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και του νέου Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών συνοψίζονται ως εξής:

α) Υποχρέωση των νόμιμων ελεγκτών να αρνηθούν τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. 3693/2008.

β) Μείωση του προστίμου στις εταιρείες για τις οποίες, ενώ υπάρχει υποχρέωση, δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό, σε 5.000,00 ευρώ έως 40.000,00 ευρώ ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα.

γ) Η μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, όπως και η διαπίστωση σε αυτό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα.

δ) Εξαίρεση από την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ετησίως.

1.1.3 Προαιρετική εφαρμογή

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω στην παράγραφο 39² του άρθρου 66³ του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών, οριζόταν η κατάργηση του φορολογικού πιστοποιητικού για τις χρήσεις από αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά. Ωστόσο, στη συνέχεια με την παράγραφο 4 του άρθρου 56 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α'141/03-08-

² Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παράγραφος 40 στον νόμο

³ Περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και αναριθμήθηκε σε άρθρο 72

2016) έγινε αντικατάσταση της εν λόγω διάταξης περί κατάργησης και με τις παραγράφους 1 έως 3 του άρθρου 56 του ν. 4410/2016, αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 65^A του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών και προβλέπεται η παράταση της έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού και για τις χρήσεις που αρχίζουν μετά την 1^η Ιανουαρίου 2016 και η μετατροπή της εφαρμογής του από υποχρεωτική σε προαιρετική. Στην αιτιολογική έκθεση του νόμου 4410/2016 αναφέρεται ότι με τις προτεινόμενες διατάξεις παρατείνεται η διαδικασία έκδοσης του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού για τις ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, των οποίων οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν.3693/2008 (Α' 174), για φορολογικά πιστοποιητικά που εκδίδονται για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016. Το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό εκδίδεται, πλέον, προαιρετικά για τις ως άνω εταιρείες και επιχειρήσεις, χωρίς να προβλέπονται οι σχετικές κυρώσεις που ίσχυαν με προγενέστερες διατάξεις. Το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό προσλαμβάνει χαρακτήρα πληροφοριακό για τη Φορολογική Αρχή. Οι εταιρείες και επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται το ετήσιο πιστοποιητικό υποχρεούνται να αναθέτουν, ανά πέντε (5) έτη, την έκδοση του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού σε διαφορετικό νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο.

Συμπληρωματικά, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1165/2016 (ΦΕΚ 141 Α7 3.8.2016), οποία και αναφέρει τις μεταβολές σε σχέση με το προηγούμενο καθεστώς:

α) Το φορολογικό πιστοποιητικό πλέον είναι προαιρετικό. Με τις προϊσχύουσες διατάξεις οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνταν στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού για τις εταιρείες που πληρούσαν τα κριτήρια εφαρμογής του.

β) Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις οι εταιρείες και οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό υποχρεούνται να αναθέτουν, ανά πέντε (5) έτη, την έκδοσή του σε διαφορετικό νόμιμο ελεγκτή ή σε διαφορετικό ελεγκτικό γραφείο. Η ως άνω υποχρέωση, η οποία δεν υπήρχε στις προϊσχύουσες

διατάξεις, ισχύει για τα φορολογικά πιστοποιητικά που εκδίδονται για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016.

γ) Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.4174/2013, μπορεί να λαμβάνεται υπόψη η διαπίστωση στο φορολογικό πιστοποιητικό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις μπορούσε να λαμβάνεται υπόψη και η μη έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού.

1.2 Διαδικασία ελέγχου για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού

Για σκοπούς καλύτερης κατανόησης της διαδικασίας του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης από τους νόμιμους ελεγκτές από την οποία προκύπτει η έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού κρίνεται σκόπιμο να αναφερθούν συνοπτικά τα βασικά σημεία της ισχύουσας ΠΟΛ1124/2015 καθώς και τα βήματα ελέγχου που ακολουθούνται από τους διενεργούντες τον έλεγχο.

Στο σημείο αυτό να αναφερθεί ότι κατά τη συγγραφή της παρούσας εργασίας δεν είχε εκδοθεί νέα εγκύκλιος από μέρους της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων που να τροποποιεί την ΠΟΛ 1124/2015.

1.2.1 Βασικά σημεία της ΠΟΛ 1124/2015

Στο άρθρο 1 ορίζεται ότι ο έλεγχος φορολογικής συμμόρφωσης πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ 1124/2015. Το πρόγραμμα εκδίδεται από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) κατόπιν γνωμοδότησης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, "Εργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης".

Στο άρθρο 3 ορίζεται ότι το φορολογικό πιστοποιητικό αποτελείται από την «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και το «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων». Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στο Παράρτημα Ι της ΠΟΛ, καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Εργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Η επιλογή του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000 αξιολογήθηκε και κρίθηκε από την ΕΛΤΕ ως η πιο κατάλληλη για την πραγματοποίηση του έργου της αξιολόγησης της φορολογικής συμμόρφωσης, σε συνδυασμό πάντα με το επίπεδο διασφάλισης που το Υπουργείο Οικονομικών επιζητά από το συγκεκριμένο έργο, αλλά και των ιδιαίτερων συνθηκών που διαμορφώνονται από την φορολογική νομοθεσία (Τζίφας, 2013). Στο «Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφορικών Στοιχείων» του Παραρτήματος ΙΙ της ΠΟΛ, περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη επιχείρηση, καθώς και η ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης.

Το άρθρο 4 της ΠΟΛ αναφέρεται στην τεκμηρίωση του ελέγχου. Για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του διενεργηθέντος ελέγχου για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων τον οποίο θα πρέπει να διατηρούν για όσο χρόνο έχει υποχρέωση η επιχείρηση να διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία της και υποχρεούνται να παρέχουν το σχετικό φάκελο τεκμηρίωσης οποτεδήποτε αυτός ζητηθεί από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

Στο άρθρο 5 ορίζονται οι διαφορετικοί τύποι της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος οι οποίοι διακρίνονται στις εξής περιπτώσεις 1) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, 2) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης, 3) Έκθεση Φορολογικής

Συμμόρφωσης με επιφύλαξη, 4) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος.

Λοιπά σημαντικά θέματα που εμπεριέχονται στο άρθρο 8 είναι τα εξής: α) Οι αμοιβές των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, για τους ελέγχους εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν, είναι διακριτές στο Τιμολόγιο που εκδίδουν στην ελεγχόμενη επιχείρηση, προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα της αγοράς με ελεύθερη διαπραγμάτευση και εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα, β) Γραπτά ερωτήματα των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων επί θεμάτων που ανακύπτουν κατά τον έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων υποβάλλονται από την Ε.Λ.Τ.Ε. στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, η οποία τα διαβιβάζει στις αρμόδιες Διευθύνσεις του Υπουργείου Οικονομικών. Οι απαντήσεις επί των ερωτημάτων αποστέλλονται στην Ε.Λ.Τ.Ε., από τις αρμόδιες Διευθύνσεις του Υπουργείου Οικονομικών, με κοινοποίηση στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης. Τυχόν καθυστέρηση απάντησης σε ερώτημα δεν αποτελεί λόγο καθυστέρησης ολοκλήρωσης των ως άνω ελέγχων από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. Σε περίπτωση που για κάποιο θέμα υπάρχει σοβαρή αμφιβολία για τον τρόπο αντιμετώπισής του από το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο, αυτή η αμφιβολία θα εκφραστεί ως θέμα έμφασης στην έκθεσή του, γ) Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη επιχείρηση συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 20 του Ν. 3693/2008, δ) Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική

Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση και ε) Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εξαιρουμένων των περιπτώσεων για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης.

1.2.2 Πρόγραμμα Ελέγχου

Ο έλεγχος για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στο Παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ 1124/2015. Το πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει τα πιο κάτω κεφάλαια:

Α. Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου

Σε αυτό το τμήμα αναφέρεται ο τρόπος επιλογής του δείγματος για τον έλεγχο των δαπανών. Οι δαπάνες ελέγχονται με βάση τα παρακάτω όρια:

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

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

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

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

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

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

Οι δαπάνες που θα ελεγχθούν με βάση τα ανωτέρω όρια θα πρέπει να καλύπτουν τουλάχιστον το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης. Σε κάθε διαφορετική περίπτωση, που δεν καλύπτεται το όριο του 10%, θα επιλέγεται περαιτέρω δείγμα ελέγχου εκτός των ανωτέρω ορίων. Η εφαρμογή των προαναφερόμενων ορίων θα πρέπει να εξετάζεται σε κάθε περίπτωση λαμβάνοντας την επαγγελματική κρίση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, με βάση το προσδιοριζόμενο επίπεδο του ουσιώδους μεγέθους (σημαντικότητα), όταν τα προαναφερόμενα όρια καθορίζουν δείγματα και ελεγκτικές διαδικασίες, οι οποίες κρίνονται απρόσφορες για την αντιμετώπιση των υπό εξέταση φορολογικών αντικειμένων.

Σε κάθε περίπτωση που εντοπίζονται παραβάσεις οι οποίες προκύπτουν από την εκτέλεση του παρόντος προγράμματος, συμπεριλαμβανομένου και του ελέγχου της παραγωγικότητας των δαπανών, οι Νόμιμοι Ελεγκτές υποχρεούνται να επεκτείνουν τις ελεγκτικές τους διαδικασίες, έτσι ώστε να μπορούν να εκτιμήσουν το ύψος της φορολογικής παράβασης για το σύνολο του σχετικού φορολογικού αντικειμένου.

Β. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

Στο τμήμα αυτό καταγράφονται κάποια γενικά πληροφοριακά στοιχεία σχετικά με τον διενεργούμενο έλεγχο ως εξής: 1) η Ταυτότητα του ελέγχου (Στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης και ελεγχόμενου έτους), 2) τα Βασικά δεδομένα ελεγχόμενης επιχείρησης (Μορφή επιχείρησης, Σύσταση– Διάρκεια – Έδρα, Αντικείμενο εργασιών – Σκοπός, Τηρηθέντα Βιβλία), 3) τα Λειτουργικά δεδομένα ελεγχόμενης επιχείρησης (Μετοχικό Κεφάλαιο-Μέτοχοι, Έγκριση των Οικονομικών καταστάσεων, Διοίκηση – Διεύθυνση εταιρείας – Εκπροσώπηση, Προϊστάμενος

λογιστηρίου, Συμμετοχές σε επιχειρήσεις, Εγκαταστάσεις ελεγχόμενης επιχείρησης, Απασχολούμενο προσωπικό, Μεταφορικά μέσα), 4) Συναλλακτική κίνηση – Οικονομικά αποτελέσματα – Δηλώσεις (Κατάστρωση αποτελεσμάτων, Δηλώσεις που υποβλήθηκαν), 5) Ελεγκτικές επαληθεύσεις – Διαπιστώσεις ελέγχου (Έλεγχος των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, Έλεγχος ταμείου, Έλεγχος αξιογράφων, Ποσοτική καταμέτρηση αποθεμάτων).

Γ. Φορολογία Εισοδήματος

Κατά τον έλεγχο του αντικειμένου της φορολογίας εισοδήματος ακολουθούνται οι εξής ελεγκτικές διαδικασίες:

1) Ελέγχεται αρχικά το δείγμα των επιχειρηματικών δαπανών όπως επιλέχθηκε στο πρώτο μέρος ανωτέρω (Α. Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου) ως προς την εκπεσιμότητά τους από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) οι οποίες είναι οι εξής: 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. Κατά τον έλεγχο λαμβάνονται υπόψη οι εγκύκλιοι που εκδόθηκαν για την ερμηνεία των διατάξεων του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

2) Στη συνέχεια, ελέγχονται ειδικότερα οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που κατονομάζονται ρητά στο άρθρο 23 ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

3) Εφόσον είναι εφαρμόσιμο, ελέγχεται η εκπεσιμότητα των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22^Α του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

4) Ειδικότερα επίσης ελέγχονται οι δαπάνες των τόκων ως προς την εκπεσιμότητά τους σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 23 περ. (α) και 49 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

5) Περαιτέρω ελέγχονται οι δαπάνες προς αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή / και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε. ως προς την εκπεσιμότητά τους σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. (ιγ) ν.4172/2013 (ΚΦΕ) .

6) Επιπλέον, ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός καθώς και εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εκπτώσιμότητας των φορολογικών αποσβέσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

7) Στη συνέχεια, ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός καθώς και εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εκπτώσιμότητας των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ή/και η διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

8) Επίσης, ελέγχεται η ορθή μεταφορά των διαθέσιμων φορολογικών ζημιών (εφόσον υπάρχουν), σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 27 ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

9) Ελέγχεται ο προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών καθώς και εάν η επιχείρηση έχει διενεργήσει κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 22 και των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

10) Εφόσον είναι εφαρμόσιμο, ελέγχεται εάν τα ενδοομιλικά μερίσματα απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

11) Ελέγχεται εάν το φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης επιχείρησης περιλαμβάνει το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας και χαρακτηρίζεται ως ελεγχόμενη

αλλοδαπή εταιρεία, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

12) Εάν εντός της ελεγχόμενης χρήσης συνέτρεξε περίπτωση σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού αναπτυξιακών νόμων ελέγχεται εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις και κριτήρια που τίθενται από τις κατά περίπτωση ισχύουσες διατάξεις καθώς και εάν υπάρχουν σχετικές εγκρίσεις καθώς 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 της ελεγχόμενης χρήσης.

13) Σχετικά με 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, ο ορθός υπολογισμός των αποσβέσεων και εάν κατά τη διάρκεια της χρήσης, η οποία ελέγχεται για την έκδοση του ετήσιου πιστοποιητικού, έχει καθ' οιονδήποτε τρόπο διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί ποσό ληφθείσας επιχορήγησης πριν την παρέλευση του χρόνου τον οποίο θέτει ο κατά περίπτωση αναπτυξιακός νόμος.

14) Τέλος, ελέγχεται ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Κατά τον έλεγχο του αντικειμένου του Φ.Π.Α τα βήματα ελέγχου που διενεργούνται είναι τα παρακάτω:

1) Αρχικά γίνεται με βάση τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και τα βιβλία της επιχείρησης μια καταγραφή της φορολογικής της θέσης και συγκεκριμένα ως προς την υπαγωγή σε καθεστώς Φ.Π.Α, τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. έσοδα και τα απαλλασσόμενα, το δικαίωμα έκπτωσης ή μη του Φ.Π.Α. εισροών, τυχόν αλλαγές μέσα στη χρήση που μπορεί να επηρεάζουν τη θέση της επιχείρησης εξ' απόψεως Φ.Π.Α.

2) Στη συνέχεια, πραγματοποιούνται κάποιες λογιστικές επαληθεύσεις και έλεγχος της ορθής συμπλήρωσης δηλώσεων Φ.Π.Α. Στο πλαίσιο αυτό διενεργείται συμφωνία φορολογητέων εκροών και ακαθαρίστων εσόδων, συμφωνία των βάσει των βιβλίων υπολοίπων του λογαριασμού 54.00 με αυτά των περιοδικών δηλώσεων, δειγματοληπτική επαλήθευση της ορθής και έγκαιρης μεταφοράς των δεδομένων (αξίας και Φ.Π.Α.) από τα φορολογικά στοιχεία στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, δειγματοληπτικός έλεγχος της ορθής συμπλήρωσης των δηλώσεων Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων ή αποκτήσεων, εξαγωγών ή εισαγωγών και πράξεων λήπτη υπηρεσιών, καταγραφή και έλεγχος τυχόν αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α., έλεγχος της τυχόν ύπαρξης σημαντικών ποσών που εμφανίζονται ως λοιπά προστιθέμενα και λοιπά αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών καθώς και σημαντικών ποσών (χρεωστικών υπολοίπων) που καταβάλλονται στο Δημόσιο με τις δηλώσεις Φ.Π.Α.

3) Ειδικότερα ελέγχεται ο ΦΠΑ εκροών. Πραγματοποιείται δειγματοληπτικός έλεγχος της ορθής εφαρμογής των προβλεπόμενων συντελεστών του Φ.Π.Α. στα έσοδα της επιχείρησης, σε περίπτωση αλλαγής, π.χ. αύξησης των συντελεστών ή μετάταξης αγαθών ή υπηρεσιών σε υψηλότερο συντελεστή, ελέγχεται εάν η επιχείρηση προσαρμόστηκε μέσα στα χρονικά όρια που θέτει ο νόμος, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε νησιά του Αιγαίου ελέγχεται δειγματοληπτικά η ορθή τήρηση των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι φορολογικές διατάξεις, στις περιπτώσεις επιχειρήσεων που απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. ελέγχεται δειγματοληπτικά, εάν υπάρχουν συναλλαγές που μπορεί να υπόκεινται σε Φ.Π.Α., πραγματοποιείται ανάλυση ανά κατηγορία των απαλλασσόμενων του Φ.Π.Α. οργανικών εσόδων της επιχείρησης και καταγραφή της αιτίας απαλλαγής και έλεγχος της ύπαρξης των δικαιολογητικών απαλλαγής, καθώς και η τήρηση των σχετικών όρων και προϋποθέσεων. Επιπλέον, διενεργείται ανάλυση των τυχόν σημαντικών εκτάκτων/ανόργανων εσόδων, τα οποία μπορεί να υπόκεινται σε Φ.Π.Α., δειγματοληπτικός έλεγχος των πιστωτικών τιμολογίων που αφορούν εκπτώσεις λόγω τζίρου της ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να διαπιστωθεί εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος και τέλος ελέγχεται δειγματοληπτικά αν η

επιχείρηση εκδίδει ειδικά στοιχεία αυτοπαράδοσης και αποδίδει τον αναλογούντα Φ.Π.Α.

4) Επίσης ειδικότερα ελέγχεται ο Φ.Π.Α. εισροών. Πιο συγκεκριμένα, σε περίπτωση που η επιχείρηση διενεργεί πράξεις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. και πράξεις απαλλασσόμενες του άρθρου 22, να ελεγχθεί δειγματοληπτικά, ο τρόπος παρακολούθησης των εξόδων/δαπανών της προκειμένου να εξακριβωθεί ότι εκπίπτει από το φόρο εκροών μόνο το φόρο εισροών που αφορά την υπαγόμενη δραστηριότητα, ελέγχεται δειγματοληπτικά για την ελεγχόμενη χρήση, εάν η επιχείρηση έχει εκπέσει Φ.Π.Α. δαπανών της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α), έλεγχος των δαπανών αγοράς παγίων και καταστροφής εμπορευσίμων αγαθών για σκοπούς ανάγκης διενέργειας διακανονισμού ΦΠΑ σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α).

5) Τέλος, οι λοιπές ελεγκτικές διαδικασίες Φ.Π.Α. που πραγματοποιούνται αφορούν στον δειγματοληπτικό έλεγχο της ορθής συμπλήρωσης των δηλώσεων Intrastat και listing (ανακεφαλαιωτικοί πίνακες), στον έλεγχο του εάν η επιχείρηση συμψήφισε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., που είχε παραγραφεί, με Φ.Π.Α. εκροών και στον έλεγχο του εάν η επιχείρηση έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ή έτυχε άλλου ευεργετήματος χωρίς να το δικαιούται.

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)⁴

Στο πλαίσιο του ελέγχου του εν λόγω αντικειμένου πραγματοποιείται:

- 1) Έλεγχος της τήρησης όλων γενικά των βιβλίων των οποίων η τήρηση είναι υποχρεωτική από το νόμο.
- 2) Έλεγχος της συμφωνίας των βιβλίων της εταιρείας καθώς και έλεγχος της ορθής έκδοσης και καταχώρησης παραστατικών και εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων

⁴ Από 01.01.2015 έχει καταργηθεί ο Κ.Φ.Α.Σ και έχουν τεθεί σε εφαρμογή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) με το Νόμο 4308/2014. Η ανάλυση των βημάτων ελέγχου δεν περιλαμβάνει τις διατάξεις που έχουν καταργηθεί.

- 3) Έλεγχος ταμείου
- 4) Έλεγχος αποθήκης (ποσοτική καταμέτρηση, έλεγχος πιστωτικών υπολοίπων, συμφωνία λογιστικών υπολοίπων)
- 5) Έλεγχος απογραφής
- 6) Έλεγχος ορθής αποτίμησης των αποθεμάτων
- 7) Έλεγχος κόστους παραγωγής (εφόσον είναι εφαρμόσιμο)
- 8) Έλεγχος ηλεκτρονικών τιμολογίων

ΣΤ. Φορολογία Ακινήτων

Ο έλεγχος του αντικειμένου της Φορολογίας Ακινήτων περιλαμβάνει τον έλεγχο του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του ν.4223/2013 και της Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9). Πιο συγκεκριμένα, ελέγχεται αν εντός της ελεγχόμενης χρήσης συνέτρεξε περίπτωση υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων λόγω μεταβολής της περιουσιακής κατάστασης και αν η δήλωση στοιχείων ακινήτων έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα καθώς και αν έχουν αναγραφεί ορθά τα αναγραφόμενα στοιχεία στην τρέχουσα περιουσιακή κατάσταση. Επιπλέον, ελέγχεται η πληρότητα και ορθότητα των αναγραφόμενων στοιχείων στη δήλωση - πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. καθώς και η ύπαρξη ορθών παραστατικών που δικαιολογούν τις απαλλαγές ή τις μειώσεις από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. καθώς και αν έχει καταβληθεί εμπρόθεσμα ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. Πέραν των ανωτέρω, ελέγχεται αν υφίσταται υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.), η εμπρόθεσμη καταβολή του υπόψη φόρου ή η ύπαρξη των προβλεπόμενων παραστατικών ή δικαιολογητικών για την απαλλαγή τόσο από το φόρο όσο και από την εξαίρεση υποβολής δήλωσης.

Ζ. Τέλος χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

Στο πλαίσιο του συγκεκριμένου φορολογικού αντικειμένου ελέγχονται τα βιβλία και οι συναλλαγές τις επιχείρησης για τον εντοπισμό συμβάσεων που ενδεχομένως να υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών

Χαρτοσήμου (Π.Δ. 28 Ιουλίου 1931). Πιο συγκεκριμένα ελέγχεται αν η επιχείρηση έχει συνάψει δανειακές συμβάσεις, συμβάσεις εκχώρησης απαιτήσεων, συμβάσεις αναδοχής χρέους, συμφωνητικά παροχής εμπράγματης ασφάλειας και λοιπές συναλλαγές όπως αμοιβών τρίτων, Τόκων υπερημερίας, Αποζημιώσεων, Συμβιβασμών, Αγοράς αγαθών από μη επιτηδευματίες, Μεταβίβασης επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της, Χρησιδανείων, Επιδοτήσεων, επιχορηγήσεων ή οικονομικών ενισχύσεων και λοιπών πράξεων για τις οποίες δεν προβλέπεται απαλλαγή, Άφεσης χρέους. Επιπλέον, σε περίπτωση αύξησης μετοχικού κεφαλαίου ελέγχεται η καταβολή του Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (άρθρα 17-24 ν. 1676/1986).

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

Ο έλεγχος του φορολογικού αντικειμένου των παρακρατούμενων φόρων περιλαμβάνει τις εξής διαδικασίες:

- 1) Έλεγχο του Φόρου Μισθωτής Εργασίας (άρθρο 60 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)), ο οποίος περιλαμβάνει συμφωνίες με τα βιβλία της επιχείρησης, επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης του ν.3986/2011 για δείγμα εργαζομένων και έλεγχο των παροχών σε είδος σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).
- 2) Έλεγχο της ορθής υποβολής δήλωσης παρακράτησης φόρου για περιπτώσεις αποζημιώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)
- 3) Εφόσον είναι εφαρμόσιμο ελέγχεται η υποβολή δήλωσης απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου σε μερίσματα, προμερίσματα, άλλα εταιρικά δικαιώματα, μαθηματικά αποθέματα και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.
- 4) Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και απόδοση παρακρατούμενου φόρου σε αμοιβές που καταβάλει η ελεγχόμενη επιχείρηση για τόκους (άρθρο 62 § 1(β) ν.4172/2013) , δικαιώματα (royalties) (άρθρο 62 § 1(γ) ν.4172/2013), αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες (άρθρο 62 § 1(δ) ν.4172/2013) και αμοιβές που

εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων(άρθρο 62 § 1(δ) ν.4172/2013).

- 5) Ειδικότερα, εφόσον είναι εφαρμόσιμο, ελέγχονται η φορολογία ασφαλισματος ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, ο φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών, ο ειδικός φόρος πλοίων με ελληνική σημαία και ο ειδικός φόρος τηλεοπτικών διαφημίσεων.

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης έχει πραγματοποιηθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση κάποιος μετασχηματισμός που έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 53, 54 και 55 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), ελέγχονται οι σχετικές προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος και επίσης ελέγχεται εάν οι προαναφερόμενοι εταιρικοί μετασχηματισμοί βάσει των άρθρων 52, 53, 54 και 55 του Κ.Φ.Ε., είχαν ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή.

Εάν κατά τα διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης έχει πραγματοποιηθεί μετασχηματισμός με βάση τις διατάξεις των ν.2166/1993, ΝΔ.1297/1972, ν.2515/1997 κλπ, ελέγχεται με βάση τις σχετικές διατάξεις του νόμου με τον οποίο έγινε ο μετασχηματισμός (π.χ. ν.2166/1993, ν.1297/1972, ν.2515/1997, ν.2190/1920), εάν συντρέχουν οι οριζόμενες προϋποθέσεις και αν έχουν τηρηθεί ορθά τα προβλεπόμενα.

Ι. Ενδοομιλικές Συναλλαγές

Σε περίπτωση κατά την οποία το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι: α) συνδεδεμένο/η με άλλα πρόσωπα, εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και είχε πραγματοποιήσει συναλλαγές με αυτά ή μεταφορά λειτουργιών, ή β) μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στην Ελλάδα και είχε συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών εντός του

ελεγχόμενου φορολογικού έτους με το κεντρικό ή τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού της στην αλλοδαπή, ή γ) ημεδαπό/η με μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, με την οποία είχε συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, τότε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 50 και 51 του ν.4172/2013 και των άρθρων 21 και 22 του ν.4174/2013, όπως αυτές ισχύουν, ελέγχονται τα ακόλουθα:

- 1) Αν η επιχείρηση έχει συντάξει τον κατά περίπτωση προβλεπόμενο από τις σχετικές διατάξεις Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς και αν αυτό περιλαμβάνει τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις στοιχεία.
- 2) Αν η επιχείρηση έχει υποβάλλει ηλεκτρονικά στη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών εμπρόθεσμα καθώς και αν έχουν μεταφερθεί ορθά στον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών όλα τα δεδομένα που προβλέπονται όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης και το Φάκελο Τεκμηρίωσης;
- 3) Εάν υφίστανται συμβάσεις σε ότι αφορά τις συναλλαγές με τα συνδεδεμένα πρόσωπα και εάν τηρήθηκαν οι συμβατικοί όροι
- 4) Εάν υπάρχουν αποφάσεις προέγκρισης της μεθοδολογίας τιμολόγησης για συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα ή μόνιμες εγκαταστάσεις

Κ. Ηλεκτρονικό Εμπόριο.

Σε περίπτωση που πραγματοποιούνται συναλλαγές μέσα από το διαδίκτυο, ελέγχονται οι διαδικασίες που ακολουθούνται όσον αφορά την ανάπτυξη και συντήρηση της ιστοσελίδας, τις παραγγελίες, τις πωλήσεις και τις εισπράξεις από τους πελάτες κλπ.

Σημειώνεται ότι κατά τον έλεγχο όλων των φορολογικών αντικειμένων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι κατά περίπτωση εκδοθείσες και ισχύουσες εγκύκλιοι οι οποίες ερμηνεύουν τις διατάξεις των αντίστοιχων άρθρων του Κ.Φ.Ε.

1.3 Η μετά τον έλεγχο διαδικασία

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί η διαδικασία που ακολουθείται μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου στο πλαίσιο της έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού σε αντιπαραβολή με την διαδικασία που ακολουθείται κατά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου από τις φορολογικές αρχές.

Στην ΠΟΛ 1124/2015 αναφέρεται στην παράγραφο 6 του άρθρου 3 ότι το σχέδιο του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού υποβάλλεται στην ελεγχόμενη επιχείρηση, οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του δέκατου (10ου) μήνα από τη λήξη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου. Η ελεγχόμενη επιχείρηση διατυπώνει εγγράφως προς το Νόμιμο Ελεγκτή τις παρατηρήσεις της επί των ευρημάτων του ελέγχου, εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την ημερομηνία υποβολής σε αυτήν του Σχεδίου της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης. Επίσης, στην παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό γνωστοποιείται εγγράφως στην ελεγχόμενη επιχείρηση και οριστικοποιείται με την ηλεκτρονική υποβολή του στη σχετική βάση δεδομένων που τηρεί η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων στην οποία έχουν πρόσβαση οι Νόμιμοι Ελεγκτές για την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης που εκδίδουν και τα ελεγκτικά γραφεία μόνο για τις Εκθέσεις που εκδίδονται από τα μέλη τους, καθώς και οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις μόνο για τα στοιχεία που τις αφορούν. Η ως άνω ηλεκτρονική υποβολή πραγματοποιείται έως το τέλος του δέκατου (10ου) μήνα από τη λήξη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Για παράδειγμα, έστω ότι κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης υπάρχει αμφισβήτηση εκ μέρους του νόμιμου ελεγκτή, της παραγωγικότητας μιας δαπάνης η οποία κρίνεται σημαντική. Για τους σκοπούς εφαρμογής του ΔΠΕΔ 3000 λάθη ή παραλείψεις θεωρούνται σημαντικά εάν μεμονωμένα ή αθροιστικά αναμένεται να επηρεάσουν τις αποφάσεις του τελικού χρήστη (φορολογική αρχή) σε σχέση με το συμπέρασμα της εργασίας διασφάλισης και πάντα με την εφαρμογή των σχετικών κριτηρίων (Τζίφας, 2013). Σε αυτή την περίπτωση, θα εκδοθεί το σχέδιο της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη και θα γνωστοποιηθεί στην ελεγχόμενη επιχείρηση. Στη συνέχεια, είτε η

ελεγχόμενη επιχείρηση θα αποδεχτεί το εύρημα του νόμιμου ελεγκτή και θα προβεί στην υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, είτε δεν θα αποδεχτεί το εύρημα και η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη θα υποβληθεί ηλεκτρονικά στην σχετική βάση δεδομένων που τηρεί η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων και θα οριστικοποιηθεί.

Στην αντίστοιχη περίπτωση κατά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου από τις φορολογικές αρχές (Πανταζόπουλος, 2017) και εφόσον διαπιστωθεί από τον φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής της εταιρείας σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις, επιδίδεται στην ελεγχόμενη εταιρεία προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου. Ακολούθως, η ελεγχόμενη εταιρεία έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός 20 ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης κοινοποίησης. Στη συνέχεια, γίνεται η σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και η έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού και η κοινοποίησή τους στην ελεγχόμενη εταιρεία. Ακολουθεί (εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού) η διαδικασία της Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Ενδικοφανής προσφυγή (Κορομηλάς, Τσιαουσίδου, 2017) είναι η υποχρεωτική διοικητική προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Αρχών που έχουν εκδόσει μια καταλογιστική πράξη, η οποία προσομοιάζει με ένδικο μέσο. Ουσιαστικά είναι μέσο δευτεροβάθμιου ελέγχου της υπόθεσης από την ίδια τη Διοίκηση και για υποχρεωτικό προστάδιο της διοικητικής δίκης, η μη τήρηση του οποίου επιφέρει, εφόσον συντρέχουν οι κατά νόμο προϋποθέσεις, απώλεια του δικαιώματος δικαστικής προστασίας. Οι βασικές λειτουργίες που επιτελεί η ενδικοφανής προσφυγή είναι οι ακόλουθες :

αα) Ο αυτοέλεγχος της Διοίκησης και η διόρθωση των πλημμελειών των πράξεών της από την ίδια.

ββ) Η πληρέστερη, οικονομικότερη και απλούστερη έννομη προστασία του διοικουμένου, αφού η Διοίκηση έχει εξ ορισμού περισσότερες δυνατότητες

επέμβασης στην πράξη της από τον δικαστή, ιδίως τον ακυρωτικό αλλά και τον δικαστή της ουσίας.

γγ) Η αποσυμφόρηση των δικαστηρίων, καθόσον η διαφορά είτε επιλύεται σε διοικητικό επίπεδο, είτε ο διοικούμενος πείθεται για την ορθότητα της απόφασής της ή για την έλλειψη πιθανοτήτων ευδοκίμησης τυχόν ενδίκου βοηθήματος, είτε η υπόθεση φθάνει ενώπιον του δικαστή εκκαθαρισμένη κατά το νομικό και πραγματικό μέρος της, τουλάχιστον δε απαλλαγμένη από τυπικά ελαττώματα, όπως αναρμοδιότητα και έλλειψη αιτιολογίας.

Η ελεγχόμενη εταιρεία, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής σε βάρος της από τη Φορολογική Αρχή και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών είναι απαράδεκτη. Επίσης, η άσκηση προσφυγής απευθείας στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών είναι απαράδεκτη.

Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, υπό την προϋπόθεση ότι έχει ήδη καταβληθεί το υπόλοιπο ποσοστό 50%, εκτός αν υποβληθεί γι' αυτό και γίνει αποδεκτό αίτημα αναστολής. Με δεδομένο όμως ότι, η ενδικοφανής προσφυγή δεν είναι ένδικο μέσο, παρέχεται η δυνατότητα σύνταξης και υποβολής από τον ίδιο το φορολογούμενο ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο οριστεί από αυτόν. Εδώ όμως πρέπει να καταστεί σαφές ότι, η ενδικοφανής προσφυγή δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση μια τυπική διαδικασία όπως παλαιότερα ήταν η κατάθεση αιτήματος Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, αλλά αντίθετα επηρεάζει άμεσα και στο μέγιστο βαθμό την πορεία της υπόθεσης ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων στην περίπτωση βέβαια που ασκηθεί προσφυγή.

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται εντός της οριζόμενης προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, να καλεί τον υπόχρεο εντός 5 εργασίμων ημερών, προκειμένου αυτός να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. Επιπλέον, στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα.

Η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής εκδίδεται εντός προθεσμίας 120 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής στην αρμόδια φορολογική αρχή.

Αν εντός της κατά τα ανωτέρω προβλεπόμενης προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση και δεν ενημερωθεί σχετικά ο υπόχρεος ή δεν επιδοθεί η απόφαση, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας.

Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου

Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της ΔΕΔ.

Κατά συνέπεια η διαδικασία αυτή έχει διαδικαστικές δεσμεύσεις και επιβαρύνσεις οι οποίες την καθιστούν στάδιο προετοιμασίας του ενδίκου βοηθήματος, ήτοι προθάλαμο του δικαστηρίου, τον οποίο ο φορολογούμενος επιδιώκει να διαβεί το ταχύτερο δυνατόν, ώστε να υποβάλει το αίτημά του ενώπιον του δικαστή από τον οποίο και μόνον αναμένει ικανοποίηση.

Ο θεσμός είναι σωστός αλλά για να λειτουργήσει σωστά, έτσι ώστε η κρίση να είναι αδέσμευτη και αντικειμενική, πρέπει να συσταθεί ειδικό όργανο, εκτός της διοικητικής ιεραρχίας που εκδίδει τις καταλογιστικές πράξεις, το οποίο θα εξετάζει όλες τις ενδικοφανείς προσφυγές που υποβάλλονται έτσι ώστε να μην παρατηρείται το φαινόμενο της σιωπηρής απόρριψης που οδηγεί στη δικαστική προσφυγή, μια διαδικασία χρονοβόρα και κοστοβόρα.

1.4 Επανέλεγχος από τις φορολογικές αρχές

Το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ), το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους και η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) προέβησαν λίγο πριν το τέλος του 2017 σε έκδοση αποφάσεων, γνωμοδοτήσεων και εγκυκλίων που άπτονται σημαντικών ζητημάτων σχετικά με τους φορολογικούς ελέγχους και συγκεκριμένα με την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή φόρου και την έναρξη της ποινικής διαδικασίας σε εγκλήματα φοροδιαφυγής. Γενικά, η αξίωση του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους παραγράφεται σε πέντε έτη από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβάλλεται η δήλωση, αν και σε εξαιρετικές περιπτώσεις και βάσει συγκεκριμένων διατάξεων, η προθεσμία αυτή μπορεί να παραταθεί σε 10, 15 ή 20 έτη. Ειδικότερα, σε περίπτωση ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων που περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής και σε περίπτωση φοροδιαφυγής, η παραγραφή μπορεί να επιμηκυνθεί μέχρι τα 10 έτη και 20 έτη αντίστοιχα. Όσον αφορά τη δίωξη των εγκλημάτων φοροδιαφυγής ασκείται αυτεπαγγέλτως ύστερα από μηνυτήρια αναφορά του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία

προϋποθέτει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. (Deloitte Greece, tax alert 08/2017).

Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (ΝΣΚ) εξέδωσε γνωμοδότηση σχετικά με την απόφαση - ορόσημο της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1738/2017) της 27ης Ιουνίου 2017. Το ΣτΕ με την απόφαση αυτή, που επηρεάζει σημαντικό αριθμό ελέγχων και καταλογισμών, έκρινε ότι οι συνεχείς παρατάσεις της παραγραφής παραβιάζουν τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και το άρθρο 78 του Συντάγματος περί της αρχής της νομιμότητας του φόρου και ότι οι φορολογικοί έλεγχοι που διενεργούνται μετά την παρέλευση της προθεσμίας της κανονικής παραγραφής στηρίζονται σε αντισυνταγματικές διατάξεις, με αποτέλεσμα να είναι ακυρωτέοι οι σχετικοί καταλογισμοί.

Η υπόθεση που συζητήθηκε ενώπιον του ΣτΕ αφορούσε νόμους που παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους λίγο πριν την παρέλευση της αρχικής παραγραφής (είτε της παράτασης αυτής). Το αποτέλεσμα αυτών των νομοθετικών διατάξεων ήταν ο κανόνας της κανονικής πενταετούς παραγραφής να μην έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή. Το ΣτΕ έκρινε επί υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος ότι διάταξη νόμου που παρατείνει το χρόνο παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, των οποίων η έναρξη του χρόνου παραγραφής είναι προγενέστερη από το προηγούμενο ημερολογιακό έτος της δημοσιεύσεως του νόμου που παρέτεινε την παραγραφή, είναι ανίσχυρη ως αντίθετη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου. Το ΣτΕ, επίσης, έκρινε ότι με βάση την αρχή της αναλογικότητας, η προθεσμία παραγραφής πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον φορολογούμενο. Η εύλογη διάρκεια της παραγραφής εξυπηρετεί σύμφωνα με το ΣτΕ τη δυνατότητα άσκησης αποτελεσματικού ελέγχου από την πλευρά της φορολογικής αρχής, καθώς σκοπός των φορολογικών ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των φορολογούμενων ούτε απλώς η βεβαίωση φόρων, αλλά η είσπραξή τους, η οποία τίθεται εν αμφιβόλω όταν η βεβαίωση γίνεται σε πολύ μεταγενέστερο χρονικά σημείο από τη χρήση που αφορούν.

Σε απάντηση σχετικού ερωτήματος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) για τα ανακύπτοντα ζητήματα από την ως άνω απόφαση του ΣτΕ, το ΝΣΚ διατύπωσε τις ακόλουθες θέσεις:

- Οι αποφάσεις του ΣτΕ δεσμεύουν μόνο τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν. Ωστόσο, αν υποθέσεις με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με την απόφαση του ΣτΕ νομικά ζητήματα οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, τα τελευταία θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ και η έκβαση δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο. Επομένως, αν και η Φορολογική Διοίκηση δεν υποχρεούται σε συμμόρφωση με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ στην αντιμετώπιση άλλων υποθέσεων με όμοια ζητήματα, ανάγεται στην αρμοδιότητά της αν θα συνεχίσει του ελέγχους ή την έκδοση εντολών για χρήσεις που θεωρούνται παραγεγραμμένες με βάση την παραπάνω απόφαση.

- Επί της παραπάνω γνώμης, μειοψήφησαν οχτώ Νομικοί Σύμβουλοι οι οποίοι εξέφρασαν την γνώμη ότι η Φορολογική Διοίκηση οφείλει να μην εκδίδει εντολές ελέγχου και να μην προβεί στην συνέχιση ελέγχων για χρήσεις για τις οποίες έχει διαπιστωθεί παραγραφή της φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου.

- Η διάταξη περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων δεν επηρεάζεται από την εν λόγω απόφαση του ΣτΕ και πρέπει να εφαρμόζεται από τη Φορολογική Διοίκηση.

- Η διάταξη του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ») για την εικοσαετή παραγραφή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής, αν και αντίθετη στις αρχές της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου, πρέπει ομοίως να εφαρμόζεται από τη Φορολογική Διοίκηση μέχρι εκδόσεως αποφάσεως του ΣτΕ που θα αντιμετωπίσει τη συνταγματικότητα ή/και την ερμηνεία της.

- Δεν μπορούν να επιστραφούν ως αχρεωστήτως καταβληθέντες φόροι που καταλογίσθηκαν με το επιχείρημα ότι αφορούν παραγεγραμμένες χρήσεις χωρίς ακύρωση ή τροποποίηση των καταλογιστικών πράξεων από τη ΔΕΔ ή τα Δικαστήρια.

- Αν έχουν υποβληθεί αιτήσεις υπαγωγής στον Ν.4446/2016 (Εθελούσια Αποκάλυψη Αδήλωτων Εισοδημάτων), οι υπαχθέντες δεν μπορούν να απαλλαγούν

της υποχρεώσεως καταβολής των βεβαιωθέντων ποσών με επίκληση της αποφάσεως του ΣτΕ.

- Για το ζήτημα της άσκησης ποινικής δίωξης για παραγεγραμμένες χρήσεις, το ΝΣΚ παραπέμπει στις εισαγγελικές αρχές και τα ποινικά δικαστήρια.

Όσον αφορά στα συμπληρωματικά στοιχεία που αναφέρθηκαν ανωτέρω, εκδόθηκαν στη συνέχεια σχετικές αποφάσεις σχετικά με την δυνατότητα δεκαετούς παράτασης της παραγραφής. Στην απόφασή του (ΣτΕ 2934/2017), που εκδόθηκε στις 15 Νοεμβρίου 2017, το ΣτΕ έκρινε ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, ικανά να επισύρουν δεκαετή παραγραφή, τα στοιχεία τραπεζικών λογαριασμών της ημεδαπής στις ακόλουθες περιπτώσεις (Deloitte Greece, tax alert 12/2017):

- τα στοιχεία είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, ή
- η φορολογική αρχή θα είχε λάβει γνώση τους, εντός της πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

Αναφορικά με την δεκαετή παραγραφή στην περίπτωση ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων, το ΣτΕ έκρινε ότι ένας τέτοιος κανόνας που ορίζει τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής, διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου και, μάλιστα, ανεξαρτήτως των συνθηκών τέλεσης ή/και της βαρύτητας, από απόψεως ποσού, της αποδιδόμενης φοροδιαφυγής, εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για το Δημόσιο σε ό,τι αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών. Επομένως, το ΣτΕ έκρινε ότι ένας τέτοιος κανόνας θα ήταν αντίθετος προς την αρχή της αναλογικότητας, καθώς θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού) από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική διοίκηση.

Σε συνέχεια της παραπάνω απόφασης του ΣτΕ, η Α.Α.Δ.Ε. εξέδωσε την εγκύκλιο (ΠΟΛ.) 1194/2017 στις 5 Δεκεμβρίου 2017, παρέχοντας οδηγίες για τις εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, σύμφωνα με την οποία:

- αποδέχεται την κρίση του ΣτΕ αναφέροντας ότι επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου, εντός της δεκαετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, που περιήλθαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της κανονικής πενταετούς παραγραφής και αποδεδειγμένα δεν είχε ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της, αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν,

- οι πληροφορίες, που έχουν περιέλθει στη φορολογική αρχή από την αλλοδαπή, συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον i) η φορολογική αρχή αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, ii) διαπιστώνεται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Ως εκ τούτου, δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού π.χ. ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

Ένα επιπλέον θέμα που κρίθηκε είναι σε ποιες περιπτώσεις υπάρχει ανακρίβεια της δήλωσης, η οποία δικαιολογεί την παρέκταση της παραγραφής σε δεκαετή (Deloitte Greece, tax alert 12/2017).

Επί του θέματος αυτού, το ΝΣΚ εξέδωσε την υπ' αριθμ. 265 γνωμοδότηση στις 28 Νοεμβρίου 2017 σύμφωνα με την οποία:

- η ανακρίβεια της δήλωσης, που διαπιστώνεται από τα συνυποβληθέντα δικαιολογητικά, τα οποία είχαν περιέλθει προφανώς στη διάθεση της φορολογικής αρχής εντός της πενταετίας, δεν παρίσταται ικανή για να ενεργοποιήσει την δεκαετή παραγραφή, και

- η ανακρίβεια της δήλωσης που προκύπτει από στοιχεία που περιέρχονται στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής ενεργοποιεί την δεκαετή παραγραφή.

Υπό αυτό το πλαίσιο, το ΝΣΚ διαπιστώνει ότι οι διατάξεις του Ν.2238/1994 που παρεκτείνουν την πενταετή παραγραφή σε δεκαετή λόγω i) ανακρίβειας της δήλωσης και ii) ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων με βάση τα οποία διαπιστώνεται ανακρίβεια υποβληθείσας δήλωσης αλληλοκαλύπτονται και δεν συνιστούν διακριτές περιπτώσεις. Κατά συνέπεια, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) εντός της δεκαετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της διάταξης περί συμπληρωματικών στοιχείων και όχι της διάταξης περί ανακρίβειας της δήλωσης γιατί σε αντίθετη περίπτωση η διάταξη περί ανακρίβειας της δήλωσης θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία.

Η ως άνω γνωμοδότηση έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με την εγκύκλιο (ΠΟΛ.) 1191/2017 που εκδόθηκε την 1η Δεκεμβρίου 2017.

Επίσης κρίθηκε το θέμα κατά πόσο υπάρχει δυνατότητα εφαρμογής της διάταξης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (με ισχύ από 01.01.2014) περί εικοσαετούς παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής και σε υποθέσεις ελέγχου που αφορούν χρήσεις πριν την θέση σε ισχύ του ΚΦΔ υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε (άρθρα 36 παρ.3 και 72 παρ.11 ΚΦΔ) (Deloitte Greece, tax alert 12/2017).

Επ' αυτού το ΝΣΚ εξέδωσε την υπ' αριθμ.268 γνωμοδότηση στις 30 Νοεμβρίου 2017 σύμφωνα με την οποία η εφαρμογή της εικοσαετούς παραγραφής για περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ είναι δυνατή μόνο για τις χρήσεις 2012 και 2013, κατ' εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 του Συντάγματος) σύμφωνα με την οποία δεν είναι δυνατή η παρέκταση του χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγόμενων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου έτους της δημοσίευσής του νόμου που προβλέπει την παρέκταση της παραγραφής.

Η ως άνω γνωμοδότηση έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με την εγκύκλιο (ΠΟΛ.) 1192/2017 που εκδόθηκε την 1η Δεκεμβρίου 2017.

Τέλος κρίθηκε το θέμα κατά πόσο, επί χρήσεων που δεν πρέπει πλέον να ελεγχθούν λόγω παραγραφής και δεν θα εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, τα όργανα της φορολογικής διοίκησης νομιμοποιούνται στην υποβολή μηνυτήριας αναφοράς για φοροδιαφυγή (Deloitte Greece, tax alert 12/2017). Επ' αυτού, το ΝΣΚ εξέδωσε στις 23 Νοεμβρίου 2017 την υπ' αριθμ. 254 ομόφωνη γνωμοδότησή του, σύμφωνα με την οποία δεν είναι εκ των πραγμάτων δυνατή η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς, αφού για τις υποθέσεις αυτές δεν πρόκειται να διενεργηθεί έλεγχος και επομένως να εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς και την εν συνεχεία άσκηση της ποινικής δίωξης. Εκκρεμεί η αποδοχή της ως άνω γνωμοδότησης από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

1.5 Διεθνείς πρακτικές

Ο φορολογικός έλεγχος στην πλειοψηφία των χωρών παγκοσμίως εΐθισται να διενεργείται από τους κρατικούς φορείς της εκάστοτε χώρας. Ωστόσο, από την επισκόπηση της βιβλιογραφίας διαπιστώθηκε ότι ο θεσμός της έκδοσης πιστοποιητικού σχετικού με τον έλεγχο της φορολογικής συμμόρφωσης, υφΐσταται σε παρόμοιες με αυτή της Ελλάδας ή σε διαφοροποιημένες εκδοχές και σε κάποιες άλλες χώρες ανά τον κόσμο.

Στο Μεξικό (Pwc, 2017), οι εταιρείες που είναι υπόχρεες σε φόρο και οι οποίες πληρούν κάποια συγκεκριμένα κριτήρια μεγέθους (σύνολο κύκλου εργασιών μεγαλύτερο από 100 εκ. Πέσος Μεξικού (MXN), σύνολο ενεργητικού μεγαλύτερο από 79 εκ. Πέσος Μεξικού και ελάχιστο αριθμό προσωπικού καθόλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους 300 άτομα) (Deloitte, 2016), μπορούν να επιλέξουν να λάβουν έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης η οποία εκδίδεται από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη φορολογική διοίκηση του Μεξικού. Αυτή η έκθεση ελέγχου καλύπτει όλους τους φόρους εκτός από τους τελωνειακούς

δασμούς και αποτελείται από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και αναφορά του ορκωτού ελεγκτή όσον αφορά στη συμμόρφωση της ελεγχόμενης εταιρείας με τις φορολογικές υποχρεώσεις της. Το πλήθος των λεπτομερών πληροφοριών που πρέπει να κατατεθούν είναι σημαντικό όπως και η ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή σε σχέση με αυτό. Σε γενικές γραμμές, για τις εταιρείες που έχουν λάβει έκθεση ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης του ορκωτού ελεγκτή, ο φορολογικός έλεγχος από τις φορολογικές αρχές ξεκινάει με την επισκόπηση της έκθεσης ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή. Σε αυτό το σημείο, οι φορολογικοί ελεγκτές του κράτους μπορούν να ολοκληρώσουν τον έλεγχο και να μην επεκταθεί περαιτέρω ο έλεγχος εάν μείνουν ικανοποιημένοι με την έκθεση συμμόρφωσης και την εργασία του ορκωτού ελεγκτή. Αν δεν ικανοποιηθούν από την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης και την εργασία του ορκωτού ελεγκτή, οι φορολογικές αρχές μπορούν να κινήσουν απευθείας έλεγχο στην εταιρεία. Σημειώνεται ότι ο έλεγχος φορολογικής συμμόρφωσης από ορκωτό ελεγκτή ήταν υποχρεωτικός έως το 2013 για τις εταιρείες που πληρούσαν τα οικονομικά κριτήρια, και από το 2014 ο εν λόγω έλεγχος έχει καταστεί προαιρετικός (Lopezlena E. & Camacho R, 2013). Ως πλεονεκτήματα της επιλογής του ελέγχου από ορκωτό ελεγκτή λογιστή αναφέρονται η μειωμένη πιθανότητα φορολογικού ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση του Μεξικού, επίσπευση σε πολλές περιπτώσεις της διαδικασίας επιστροφής φόρου, η αυξημένη πιθανότητα να λάβει η ελεγχόμενη εταιρεία άμεσες απαντήσεις και ευνοϊκές λύσεις σε γραπτά ερωτήματά της, ο μειωμένος όγκος των στοιχείων που θα πρέπει να συνυποβληθούν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με το ισχύον φορολογικό σύστημα του Μεξικού, επίσπευση της διαδικασίας κατάθεσης προσφοράς για συμμετοχή σε δημόσιους διαγωνισμούς και άλλα (Lopezlena E. & Camacho R, 2013).

Στην Τουρκία (Pwc, 2017) υπάρχει ένας ειδικός μηχανισμός φορολογικού ελέγχου που ονομάζεται «πιστοποίηση φόρου εισοδήματος εταιρειών». Στο πλαίσιο αυτού του μηχανισμού, οι εταιρείες μπορούν να επιλέξουν να λάβουν πιστοποιητικό ελέγχου από Ορκωτούς φορολογικούς συμβούλους (Sworn Fiscal Advisors) για τις φορολογικές τους δηλώσεις. Για όσες εταιρείες επιλέξουν ορκωτούς συμβούλους για τον έλεγχο των φορολογικών τους δηλώσεων, οι αντίστοιχες φορολογικές χρήσεις θεωρούνται ελεγμένες από τις φορολογικές αρχές και εφόσον δεν προκύψει κάποιο

γεγονός που να οδηγεί σε αντίθετο χειρισμό, οι χρήσεις αυτές δεν ελέγχονται ξανά. Από την άλλη πλευρά, οι εταιρείες που δεν έχουν ακολουθούν την παραπάνω επιλογή κατατάσσονται πρώτες στον κατάλογο προτεραιότητας για ελέγχους από τις φορολογικές αρχές. Το υπουργείο οικονομικών της Τουρκίας καθορίζει τα πρότυπα εργασίας για κάθε εταιρεία που επιθυμεί να χρησιμοποιήσει ορκωτό σύμβουλο. Στο τέλος κάθε έτους, οι ορκωτοί σύμβουλοι πρέπει να ετοιμάσουν μια ολοκληρωμένη έκθεση που θα υποβληθεί στο υπουργείο οικονομικών και θα πιστοποιεί την ακρίβεια της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η διαδικασία φορολογικής πιστοποίησης συμβάλλει στον εντοπισμό και τη λήψη διορθωτικών μέτρων κατά εσφαλμένων χειρισμών που διαφορετικά θα μπορούσαν να εντοπιστούν μόνο μετά από έλεγχο από τις φορολογικές αρχές.

Στην Κίνα (Pwc 2017), (KPMG 2012), η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης από Ορκωτό φορολογικό σύμβουλο για τις εταιρείες εφαρμόζεται για συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα. Συγκεκριμένα εφαρμόζεται για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης για φόρο εισοδήματος στο τέλος της χρήσης, για τον υπολογισμό των προβλέψεων απομείωσης στοιχείων του ενεργητικού που επηρεάζουν τη φορολογητέα βάση, για τον υπολογισμό των εκπτώσεων φόρου όταν η εταιρεία έχει πραγματοποιήσει έξοδα έρευνας και ανάπτυξης, για τον υπολογισμό του φόρου επί της ακίνητης περιουσίας και άλλα. Στις περιπτώσεις αυτές, η έκθεση του ορκωτού φορολογικού συμβούλου υποβάλλεται μαζί με τις δηλώσεις φορολογίας της εταιρείας. Στην περίπτωση που η υπόχρεη εταιρεία επιλέξει να λάβει πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης από ορκωτό σύμβουλο, εκτιμάται πολύ θετικά και αυξάνει το βαθμό εμπιστοσύνης των τοπικών φορολογικών αρχών. Τα τελευταία χρόνια υπάρχει μια αυξανόμενη τάση για τις κινεζικές φορολογικές αρχές να απαιτούν εκθέσεις πιστοποίησης σε θέματα φορολογικής συμμόρφωσης. Αυτή η τάση ευθυγραμμίζεται με τις συντονισμένες προσπάθειες των κινεζικών φορολογικών αρχών για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποτελεσματικότητας του συστήματος φορολογικής διαχείρισης, αυξάνουν τη φορολογική συμμόρφωση, την ευαισθητοποίηση των φορολογουμένων και την ενίσχυση της κοινωνικής αξίας του φόρου. Η διαδικασία της επισκόπησης για την έκδοση της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης γενικά διέπεται από τους

Κινεζικούς νόμους και κανονισμούς σχετικά με τα συγκεκριμένα φορολογικά θέματα, καθώς επίσης και από πρότυπα που παρέχουν οδηγίες για τη διεξαγωγή των εν λόγω ελέγχων που εκδίδονται από το υπουργείο οικονομικών της Κίνας.

1.6 Στοιχεία από εφαρμογή του θεσμού στην Ελλάδα

Τα οικονομικά αποτελέσματα από την εφαρμογή του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού στην Ελλάδα που παρουσιάζονται κατωτέρω προέρχονται από στοιχεία που έχουν δημοσιευτεί από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων⁵ και έχουν προκύψει από την υποβολή των πρωτογενών εκθέσεων φορολογικής συμμόρφωσης στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

1.6.1 Αποτελέσματα Πρώτης Εφαρμογής⁶

Τα δεδομένα της ανάλυσης αποτελούν οι πρωτογενείς εκθέσεις φορολογικής συμμόρφωσης (κοινώς φορολογικά πιστοποιητικά) για περίπου 5,000 επιχειρήσεις (οι «Υπόχρεες»), όπως υποβλήθηκαν το 2012 στην Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, από τους ορκωτούς ελεγκτές των Υπόχρεων επιχειρήσεων για την χρήση του 2011. Υποβλήθηκαν συνολικά 4.468 εκθέσεις φορολογικής συμμόρφωσης από ισάριθμες Υπόχρεες επιχειρήσεις με συνολικό κύκλο εργασιών €193 δις («Ακαθάριστα Έσοδα» ή «τζίρος»). Αναφέρονται 303 περιπτώσεις Υπόχρεων που δεν συμμορφώθηκαν. Συνεπώς, το ποσοστό συμμόρφωσης διαμορφώνεται στο 93,6%.

Όπως παρουσιάζεται και στον ακόλουθο πίνακα 1, το 2011 ήταν μια χρονιά κατά την οποία συγκριτικά με το 2010 η οικονομία της χώρας βρισκόταν σε ύφεση με τη μείωση του Ακαθάριστου Εθνικού Προϊόντος (ΑΕΠ) να ανέρχεται σε 7,1%. Την ίδια

⁵ Ανάκτηση από Ιστότοπο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων www.elte-org.gr

⁶ Tax Audit Factsheet (http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/Tax_Audit_factsheet.pdf)

χρονιά ο κύκλος εργασιών των υπόχρεων επιχειρήσεων αυξήθηκε κατά 1,8%, ενώ οι ζημιές προ φόρων υπερ τετραπλασιάστηκαν, καθώς φαίνεται ότι προκειμένου να προστατεύουν την ρευστότητά τους οι επιχειρήσεις αυξάνουν τις πωλήσεις επί ζημιά. Ωστόσο, παρά την αξιοσημείωτη αύξηση των ζημιών προ φόρων, ο φόρος εισοδήματος που δηλώθηκε μειώθηκε συγκριτικά με την προηγούμενη χρονιά (2010) μόλις κατά 14,6% και ο ΦΠΑ που δηλώθηκε μειώθηκε μόνο κατά 0,91%. Σημειώνεται επίσης ότι τα τέλη χαρτοσήμου που αποδόθηκαν το 2011 έναντι του 2010 παρουσίασαν αύξηση της τάξης του 27%. Οι λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν αυξήθηκαν κατά € 3,4 δις περίπου ποσό το οποίο αντιστοιχεί στο 1,8% του ΑΕΠ και στο 1,75% των ακαθαρίστων εσόδων των υπόχρεων επιχειρήσεων, το οποίο αποτελεί σημαντική διεύρυνση της φορολογικής βάσης, ενώ παράγεται τεκμαρτό φορολογικό όφελος μεταξύ 0,4% και 0,5% του ΑΕΠ.

Πίνακας 1:

(ποσά σε χιλ. ευρώ)	2011	2010	Μεταβολή
Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν (ΑΕΠ)	206.400.000	220.200.000	-7,11%
Σύνολο Επιχειρήσεων (Υπόχρεες)	4.668	4.668	-
Ακαθάριστα Έσοδα	193.015.542	189.621.769	1,8%
Αποτελέσματα προ Φόρων	-5.157.059	-1.260.981	409,0%
Φόρος Εισοδήματος (δηλώθηκε)	1.541.869 ⁷	1.805.523	-14,6%

⁷ Με προσαρμοσμένο τον φορολογικό συντελεστή του 2011 από 20% σε 24% για σκοπούς συγκρισιμότητας με το 2010.

ΦΠΑ (δηλώθηκε)	5.672.380	5.724.335	-0,91%
Τέλη χαρτοσήμου (πληρώθηκε)	71.554	56.289	27,1%
Λογιστικές Διαφορές	8.030.811	4.652.925	3.377.886

1.6.2. Αποτελέσματα Εφαρμογής 2011-2014⁸

Η ανάλυση που ακολουθεί βασίζεται σε στοιχεία εκθέσεων φορολογικής συμμόρφωσης (φορολογικά πιστοποιητικά) που υποβλήθηκαν στην ΕΛΤΕ από τους νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και καλύπτει τις χρήσεις 2011, 2012, 2013 και 2014. Στην τετραετία 2011-2014 ελέγχθηκαν κατά μέσο όρο περίπου 4.500 επιχειρήσεις ανά χρήση. Ο βαθμός συμμόρφωσης των εταιρειών ανήλθε σχεδόν στο 92% για κάθε χρήση. Για την ανάλυση των δεδομένων έχει χρησιμοποιηθεί έτος βάσης το 2010, ενώ στην χρήση 2012 καταγράφηκε μεγάλη ζημία στα αποτελέσματα των εταιρειών λόγω του PSI η οποία απομονώθηκε για λόγους συγκρισιμότητας. Επίσης, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι σημαντικές αλλαγές που επήλθαν στην φορολογική νομοθεσία με τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ν.4172/2013 ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από την 01.01.2014 και πλέον η έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών δεν είναι τόσο περιοριστική όπως με τις προηγούμενες διατάξεις του Ν.2238/94.

Όπως παρουσιάζεται στον Πίνακα 2 κατωτέρω η πτώση του τζίρου των επιχειρήσεων σε γενικές γραμμές ακολούθησε αντίστοιχα την ύφεση στην οποία βρίσκεται η χώρα την εξεταζόμενη περίοδο και την μείωση στο ΑΕΠ. Η εξέλιξη των δηλωθέντων φόρων ακολουθεί, όπως είναι αναμενόμενο, την πτωτική τάση του κύκλου εργασιών των επιχειρήσεων. Στην τετραετία 2011-2014 παρατηρείται σημαντικότερη επιδείνωση του λογιστικού αποτελέσματος (κατά 572% κατά μέσο) σε σχέση με το έτος βάσης. Οι αναμορφώσεις των εταιρειών ετησίως για το διάστημα

⁸ Ανακοίνωση ΕΛΤΕ 8/24.03.2016

2011-2014 ανήλθαν σε € 6,11 δις περίπου έναντι € 4,65 δις για το 2010, παρουσίασαν δηλαδή μέση ετήσια αύξηση € 1,46 δις περίπου σε σχέση με το έτος βάσης (2010). Η διεύρυνση αυτή της φορολογικής βάσης σε σχέση με το 2010 ανέρχεται σε περίπου επιπλέον 1,2% του ΑΕΠ για την τετραετία. Ο αναλογών φόρος εισοδήματος επί των λογιστικών αναμορφώσεων υπολογίστηκε σε € 5,5 δις στην τετραετία 2011-2014. Η διατήρηση αυξημένων δηλωθεισών φορολογικών διαφορών, επιδρά ευνοϊκά στην πορεία των φορολογικών εσόδων, δεδομένου ότι είτε πληρώνεται πρόσθετος φόρος εισοδήματος (κερδοφόρες εταιρείες) είτε μειώνονται οι μεταφερόμενες φορολογικές ζημίες (ζημιογόνες εταιρείες). Τέλος, για την αποτελεσματικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού χρησιμοποιήθηκε ο δείκτης δηλωθεισών φορολογικών αναμορφώσεων προς τον κύκλο εργασιών των εταιρειών και παρατηρείται ότι οι δηλωθείσες λογιστικές διαφορές παρουσιάζουν σταθερή αυξητική πορεία (3,43%) σε σχέση με το 2010.

Πίνακας 2:

(Ποσά σε €δις)	2010	2011	2012	2013	2014
ΑΕΠ	226,0	207,0	191,2	180,4	177,6
Σύνολο επιχειρήσεων	4.668	4.668	4.640	4.606	4.193
Κύκλος εργασιών	189,6	193,0	189,0	169,8	160,9
Συντελεστής φόρου εισοδήματος	24%	20%	20%	26%	26%
Λογιστικές ζημίες	(836)	(4.750)	(5.426) ⁹	(5.480)	(6.537)
Φορολογικές Αναμορφώσεις	4,65	8,03	6,15	6,14	4,14

⁹ Στην χρήση 2012 καταγράφηκε μεγάλη ζημία στα αποτελέσματα των εταιρειών λόγω του PSI η οποία απομονώθηκε για λόγους συγκρισιμότητας

Αναλογών Φόρος Εισοδήματος επί των λογιστικών διαφορών	1,12	1,61	1,23	1,60	1,08
Φόρος εισοδήματος	1,81	1,23	1,13	1,32	1,34
Λοιποί Φόροι/Τέλη¹⁰	12,36	12,16	11,61	11,17	10,47
Δηλωθείσες φορολογικές αναμορφώσεις ως % επί του κύκλου εργασιών	2,45%	4,16%	3,25%	3,62%	2,57%
Σταθμισμένος δείκτης τετραετίας 2011-2014		3,43%			

Επιπλέον, από τις ποσοτικοποιημένες παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών στις εκθέσεις φορολογικής συμμόρφωσης που καταχωρήθηκαν στα παραρτήματα, προκύπτει ότι έχουν προβεβαιωθεί φόροι ύψους περίπου € 165 εκατ. χωρίς να υπολογίζονται τα αναλογούντα πρόστιμα και προσαυξήσεις. Στον Πίνακα 3 που ακολουθεί παρουσιάζονται οι φόροι από τους οποίους προκύπτει το ποσό αυτό. Επιπροσθέτως, στις εκθέσεις των ορκωτών ελεγκτών υπάρχουν διαπιστωμένες αλλά μη ποσοτικοποιημένες παραβάσεις στη διάθεση των φορολογικών αρχών.

¹⁰ Στους λοιπούς φόρους περιλαμβάνονται ΦΠΑ (€5,4 δις ετησίως κατά μέσο όρο), παρακρατούμενοι φόροι και φόροι ακινήτων κλπ (€5,9 δις ετησίως κατά μέσο όρο) και τέλος χαρτοσήμου (€66 εκατ. ετησίως κατά μέσο όρο)

Πίνακας 3:

Ποσά σε € εκατ.	2011	2012	2013	2014
Φόρος εισοδήματος	11	11	7	8
ΦΠΑ	7	10	7	2
Χαρτόσημο	10	11	8	1
Λοιποί Φόροι	26	17	23	6
Σύνολο (ετήσιο)	54	49	53	17
Σύνολο τετραετίας 2011-2014	165			

Τέλος, κάποια επιπρόσθετα συμπεράσματα της έρευνας είναι τα ακόλουθα:

- Παρά τη συνεχιζόμενη ύφεση, ενισχύεται η πορεία των φορολογικών εσόδων και μειώνεται ο χρονικός ορίζοντας είσπραξης τους λόγω της συχνότητας των ελέγχων φορολογικής συμμόρφωσης (ετήσιοι).
- Βελτιώνεται η συμμόρφωση των ελεγχόμενων εταιρειών προς τις φορολογικές διατάξεις και αναπτύσσεται πιο συνεπής φορολογική συνείδηση.
- Ενδυναμώνεται η τεχνική κατάρτιση του προσωπικού των ελεγχόμενων εταιρειών, μέσω της ταχύτερης εξοικείωσης με τις νέες φορολογικές διατάξεις και της αυξημένης προσπάθειας για παροχή πληροφοριών αναφορικά με τους ελέγχους φορολογικής συμμόρφωσης.
- Με βάση τους ποιοτικούς ελέγχους των νομίμων ελεγκτών που διενεργεί η ΕΛΤΕ, επιβεβαιώνεται το υψηλό επίπεδο της σχετικής ελεγκτικής εργασίας για τα φορολογικά πιστοποιητικά.

- Από τις ποσοτικοποιημένες και μη παρατηρήσεις των νομίμων ελεγκτών στις εκθέσεις φορολογικής συμμόρφωσης προκύπτουν νέα κριτήρια κινδύνου για περαιτέρω χρήση από τη φορολογική ελεγκτική αρχή με σκοπό την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο.
- Εμπεδώνεται μια σχέση διαφάνειας μεταξύ ελεγχόμενων εταιρειών και φορολογικών αρχών.
- Οι ελεγχόμενες εταιρείες είναι σε θέση να προσδιορίζουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με μεγαλύτερη ακρίβεια στις οικονομικές καταστάσεις τους, μειώνοντας σημαντικά την ανάγκη για «προβλέψεις» φόρων ανέλεγκτων χρήσεων.

1.7 Φοροδιαφυγή¹¹

Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής είναι ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα που έχει να αντιμετωπίσει ένα κράτος. Στην Ελλάδα φαίνεται ότι είναι ακόμα πιο οξύ: Σύμφωνα με μελέτες η φοροδιαφυγή στη χώρα μας είναι μεγαλύτερη από ό,τι σε άλλες ανεπτυγμένες χώρες, πράγμα που επιβαρύνει ακόμα περισσότερο την πολύ άσχημη οικονομική κατάστασή της. Προφανώς, το ακριβές μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα δεν είναι γνωστό. Μπορούν να γίνουν μόνο εκτιμήσεις, και έχουν γίνει τέτοιες εκτιμήσεις σε μια σειρά από μελέτες που μετρούν στοιχεία ενδεικτικά του μεγέθους της, αλλά όχι απευθείας την ίδια.

Για τα νομικά πρόσωπα, τα διαφυγόντα κέρδη για τη χώρα από τη φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή των επιχειρήσεων υπολογίζονται γύρω στο 0,15% του ΑΕΠ.

Είναι, βεβαίως, εξαιρετικά ενδιαφέρουσα η σύνθεση της φοροδιαφυγής, δηλαδή το ποιος φοροδιαφεύγει και πόσο, και καταρρίπτει αρκετούς μύθους. Υπάρχει μια αλήθεια που, λίγο-πολύ, ισχύει σε όλες τις χώρες του κόσμου: Οι αυτοαπασχολούμενοι και οι πολύ μικρές επιχειρήσεις φοροδιαφεύγουν. Από τις Ηνωμένες Πολιτείες μέχρι τη Γερμανία, και από την Ιταλία μέχρι τη Βουλγαρία,

¹¹ Έρευνα διαΝΕΟσις, 2016

παντού οι πολύ μικρές επιχειρήσεις και πολλοί ελεύθεροι επαγγελματίες κατά κανόνα δηλώνουν στις Αρχές μικρότερο ποσοστό του εισοδήματός τους από ό,τι οι μισθωτοί ή οι μεγάλες επιχειρήσεις, επειδή η πιθανότητα εντοπισμού τους είναι παντού πολύ χαμηλή, και το κίνητρο να κόψουν αποδείξεις και να δηλώσουν τα εισοδήματά τους μικρότερο. Παρ' όλη τη φορολογική κουλτούρα, παρ' όλο το ύψος των προστίμων, μια πολύ μικρή επιχείρηση στη Γερμανία μπορεί κάλλιστα να μην κόβει αποδείξεις για μέρος των πωλήσεών της χωρίς να εντοπιστεί, και χωρίς συνέπειες.

Αυτό το φαινόμενο έχει μικρότερες συνέπειες στα φορολογικά έσοδα των περισσότερων ανεπτυγμένων χωρών για έναν απλό λόγο: Επειδή οι πολύ μικρές επιχειρήσεις σε αυτές τις οικονομίες είναι λίγες, και οι αυτοαπασχολούμενοι μικρό ποσοστό του εργατικού δυναμικού. Αυτό είναι ένα πολύ κρίσιμο χαρακτηριστικό του ελληνικού φορολογικού προβλήματος: Στην Ελλάδα το ποσοστό της αυτοαπασχόλησης είναι διπλάσιο του ευρωπαϊκού μέσου όρου (34%). Σύμφωνα με μελέτες, το ποσοστό των μη-δηλωθέντων εισοδημάτων των αυτοαπασχολούμενων κυμαίνεται στο 57-58,6%, ενώ για τους μισθωτούς το αντίστοιχο ποσοστό είναι 0,5-1%. Οι απασχολούμενοι σε πολύ μικρές επιχειρήσεις (0-9 ατόμων) στην Ελλάδα είναι διπλάσιοι από ό,τι ισχύει στην Ε.Ε. -ένα ιλιγγιώδες 59%. Το δε ποσοστό των εργαζομένων σε μεγάλες επιχειρήσεις (με πάνω από 250 υπαλλήλους) είναι μόλις 13% για την Ελλάδα, έναντι 33% της Ε.Ε. Το πρόβλημα εδώ είναι ότι οι μικρές επιχειρήσεις μπορούν πιο εύκολα να απασχολούν αδήλωτους εργαζόμενους, αποφεύγοντας την καταβολή φορολογικών και ασφαλιστικών εισφορών, ενώ κόβουν σπανιότερα αποδείξεις και αποδίδουν λιγότερο ΦΠΑ.

Τα νομικά πρόσωπα φοροδιαφεύγουν με μια σειρά από μεθόδους. Η πιο συνήθης είναι η έκδοση ή λήψη εικονικών τιμολογίων, μια πρακτική συνήθης κυρίως σε μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις, που στοχεύει ταυτόχρονα στη μείωση του φόρου εισοδήματος και του ΦΠΑ, και την εμφάνιση εικονικών ζημιών. Υπάρχει και μια σειρά άλλων τρόπων αποφυγής της απόδοσης του ΦΠΑ και της μείωσης των κερδών που εμφανίζει η επιχείρηση, εμφανίζοντας εικονικές δαπάνες. Οι επιχειρήσεις μεγάλου μεγέθους κατά κανόνα δεν μπορούν να καταφεύγουν σε

τέτοιες λύσεις -ως εκ τούτου εμφανίζονται να πληρώνουν και την μεγάλη πλειοψηφία των φόρων που αποδίδουν τα νομικά πρόσωπα στη χώρα.

Οι παράμετροι που καθορίζουν το ύψος της φοροδιαφυγής σε μια οικονομία σύμφωνα με τη διεθνή βιβλιογραφία είναι τρεις:

1. Το ύψος των φορολογικών συντελεστών
2. Η πιθανότητα εντοπισμού και τιμωρίας
3. Το μέγεθος των επιβαλλόμενων προστίμων

Αν οι φορολογικοί συντελεστές είναι χαμηλοί, το κίνητρο για φοροδιαφυγή είναι μικρότερο. Αν οι φοροεισπρακτικοί μηχανισμοί του κράτους λειτουργούν αναποτελεσματικά, ή αν οι κυρώσεις στην περίπτωση σύλληψης είναι αμελητέες, το κίνητρο για να φοροδιαφύγει κάποιος αυξάνεται. Αυτό δεν είναι κάτι που ισχύει μόνο στην Ελλάδα -η φοροδιαφυγή είναι καθολικό φαινόμενο, υπάρχει παντού. Και οι παράμετροι είναι οι ίδιες παντού.

Αν πρέπει να το εξειδικεύσουμε περισσότερο στην περίπτωση της Ελλάδας, μπορούμε να πούμε πως οι αιτίες της φοροδιαφυγής είναι κυρίως οκτώ:

1. Η πολυνομία και η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος.
2. Η ανασφάλεια δικαίου φορολογούμενων και υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης.
3. Η συνεχιζόμενη αύξηση των φόρων.
4. Η ανυπαρξία πολιτικής βούλησης για την αντιμετώπιση του φαινομένου.
5. Τεχνολογική ανεπάρκεια
6. Γραφειοκρατία
7. Διαρθρωτικές στρεβλώσεις της ελληνικής οικονομίας
8. Φορολογική κουλτούρα

Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής είναι μια πρόκληση για όλα τα κράτη του κόσμου, ακόμα και για τα πιο ανεπτυγμένα. Η έρευνα της διαNEΟσις καταλήγει σε μια σειρά από λύσεις που περιλαμβάνουν:

- ✓ μείωση των συντελεστών φορολογίας και των έκτακτων φόρων επί των ήδη φορολογηθέντων εισοδημάτων
- ✓ εκτεταμένη χρήση πλαστικού χρήματος και επέκταση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης
- ✓ αποτελεσματική και εντατική διενέργειας ελέγχων και αποτελεσματική περαίωσης των φορολογικών υποθέσεων (μέσω διοικητικών και δικαστικών διαδικασιών)
- ✓ βελτιστοποίηση της οργάνωσης και εκσυγχρονισμό των φορολογικών αρχών
- ✓ δημιουργία ηλεκτρονικής Φορολογικής Διοίκησης
- ✓ κατάρτιση και εκπαίδευση των υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης, αύξηση των αποδοχών τους.
- ✓ καταπολέμηση φαινομένων διαφθοράς, εφαρμογή αντικινήτρων.
- ✓ αυστηροποίηση των προστίμων σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής
- ✓ δημιουργία σταθερού και απλοποιημένου φορολογικού συστήματος
- ✓ σταδιακή αλλαγή στη διάρθρωση της ελληνικής οικονομίας
- ✓ δημιουργία φορολογικής συνείδησης και καλλιέργεια φορολογικής παιδείας

Όπως γίνεται προφανές από τα παραπάνω, η υιοθέτηση των παραπάνω λύσεων και η επίλυση του προβλήματος είναι μια πολιτική απόφαση. Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα είναι ένα δύσκολο, δομικό πρόβλημα της ελληνικής οικονομίας, έχει να κάνει με τον τρόπο που αυτή είναι διαρθρωμένη, με τον πολύ μεγάλο αριθμό των αυτοαπασχολούμενων, με το πολύ μικρό μέσο μέγεθος των επιχειρήσεων. Ωστόσο, στην κατάσταση που βρίσκεται η ελληνική οικονομία σήμερα, η επίλυσή του προβλήματος είναι επιβεβλημένη και ίσως για πρώτη φορά και εφικτή. Κάποιες πρώτες κινήσεις για τον εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοίκησης έχουν γίνει. Ίσως να υπάρχει περιθώριο να γίνουν περισσότερα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2- ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

Η μεθοδολογική προσέγγιση που χρησιμοποιήθηκε για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της εφαρμογής του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης των Α.Ε. και Ε.Π.Ε μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού καθώς και την διαχρονική εξέλιξη και το μέλλον του θεσμού περιλαμβάνει τη χρήση ποσοτικών ερευνητικών εργαλείων.

2.1 Ποσοτική Έρευνα

Η ποσοτική ερευνητική προσέγγιση αξιολόγησης της εφαρμογής του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού πραγματοποιείται σε δύο άξονες. Κατ'αρχήν, στο προαναφερθέν κεφάλαιο 1.6 εξετάζονται και καταγράφονται, βάσει των σχετικών στοιχείων που έχουν δημοσιοποιηθεί από την ΕΛΤΕ, τα αποτελέσματα που είχε η εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού σε βασικά οικονομικά στοιχεία και δείκτες. Ωστόσο, η ανάλυση αυτή έχει ως βασικό αποδέκτη το κράτος, καθώς η επιτυχία ή αποτυχία του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού εξετάζεται σε συνάφεια με τους στόχους που είχαν τεθεί αναφορικά με τα φορολογικά έσοδα. Δεν εξετάζεται και δεν αξιολογείται στο πλαίσιο της συγκεκριμένης έρευνας η επίπτωση που έχει ο συγκεκριμένος θεσμός στις ελεγχόμενες εταιρείες. Ο δεύτερος άξονας της ποσοτικής αξιολόγησης πραγματοποιήθηκε μέσω εκπόνησης σχετικής έρευνας με ερωτηματολόγιο και έχει ως σκοπό να προσεγγίσει και να αξιολογήσει την ανταπόκριση της αγοράς στο θεσμό του φορολογικού πιστοποιητικού ως μέσο φορολογικού ελέγχου, απευθυνόμενο στους άμεσα εμπλεκόμενους και ενδιαφερόμενους των ελεγχόμενων εταιρειών, δηλαδή στους οικονομικούς διευθυντές, τους προϊσταμένους λογιστηρίων και σε κατά περίπτωση συγκεκριμένα στελέχη των λογιστηρίων. Στόχος του ερωτηματολογίου είναι η συλλογή εμπειρικών δεδομένων (Flick, 2017) που σκιαγραφούν τις απόψεις των ερωτηθέντων σχετικά με την αποτελεσματικότητα της εφαρμογής του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού και την διαχρονική εξέλιξη του θεσμού, ενώ παράλληλα αποπειράται να προτείνει εναλλακτικές στην εφαρμογή του μοντέλου με σκοπό να ικανοποιηθούν συνδυαστικά τόσο οι ελεγχόμενες εταιρείες, οι ανάγκες του

κράτους αλλά και να επιτευχθεί καλύτερη ταύτιση με τις ιδιαιτερότητες του ελληνικού φορολογικού συστήματος.

2.2 Προσέγγιση Ανάπτυξης Ερωτηματολογίου

Η ανάπτυξη και εκπόνηση της έρευνας που πραγματοποιήθηκε μέσω ερωτηματολογίου βασίστηκε στη μεθοδολογική προσέγγιση του C. Javeau (Javeau, 1996) και συνοψίζεται ως εξής:

Έχοντας προσδιορίσει τους στόχους του ερωτηματολογίου, όπως αυτοί περιγράφηκαν ανωτέρω, για τον καλύτερο προσδιορισμό του πλαισίου της έρευνας, πραγματοποιήθηκε εκτενής επισκόπηση της υπάρχουσας βιβλιογραφίας σχετικά με το συγκεκριμένο θέμα, συλλογή αριθμητικών δεδομένων καθώς και αναγνώριση «εμπειρογνομόνων» οι οποίοι ήταν σε θέση να συνδράμουν στη βελτιστοποίηση της επιλογής των κατάλληλων ερωτήσεων για τη διαμόρφωση του ερωτηματολογίου. Οι βασικές πηγές προήλθαν από συνεντεύξεις φορέων της αγοράς και εκπροσώπων των ελεγκτικών εταιρειών στον έντυπο και ηλεκτρονικό τύπο, καθώς και άτυπες συνεντεύξεις με στελέχη ελεγχόμενων εταιρειών.

Σε δεύτερο επίπεδο πραγματοποιήθηκε καθορισμός του δείγματος. Κύριο μέλημα, κατά τον προσδιορισμό του δείγματος των ερωτηθέντων, αποτέλεσε η βέλτιστη αντιπροσώπευση του συνολικού πληθυσμού των εταιρειών. Βασικό κριτήριο διασφάλισης της αντιπροσωπευτικότητας του δείγματος αποτέλεσε η επιλογή εταιρειών οι οποίες ελέγχονται στα πλαίσια του φορολογικού πιστοποιητικού, όπως επίσης και εταιρειών που δεν έχουν επιλέξει την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού. Επίσης, βασικό κριτήριο στην επιλογή των ερωτηθέντων αποτέλεσε η ιδιότητά τους. Υπό την έννοια αυτή, το ερωτηματολόγιο απευθύνθηκε στους άμεσα εμπλεκόμενους και ενδιαφερόμενους των ελεγχόμενων εταιρειών, δηλαδή στους οικονομικούς διευθυντές, τους προϊσταμένους λογιστηρίων και σε κατά περίπτωση συγκεκριμένα στελέχη των λογιστηρίων.

2.2.1 Τεχνικά χαρακτηριστικά ερωτηματολογίου

Κατά τη δημιουργία του ερωτηματολογίου διασφαλίστηκε ότι καλύπτονται κατά το μέγιστο δυνατό οι ακόλουθες προϋποθέσεις (Κ. Ζαφειρόπουλος, 2013), (C. Javeau, 1996):

- Ύπαρξη εισαγωγικού σημειώματος που ενημερώνει τον ερωτώμενο για την έρευνα, το αντικείμενο και τους σκοπούς της,
- Πληρότητα κάλυψης όλων των πτυχών του ερευνώμενου θέματος βάσει της πραγματοποιηθείσας προ-έρευνας (βιβλιογραφικής ανασκόπησης, συνεντεύξεων, συλλογή δεδομένων),
- Κατάλληλη δομή του ερωτηματολογίου και της σειράς με την οποία τίθενται οι ερωτήσεις,
- Σαφήνεια διατύπωσης των ερωτήσεων και των απαιτούμενων πληροφοριών,
- Οργανική συνοχή επιμέρους ερωτημάτων, μέσω ομαδοποίησης συγγενών ερωτημάτων,
- Αρτιότητα εμφάνισης από τεχνικής άποψης,
- Έκταση ερωτηματολογίου και περιορισμός απαιτούμενου χρόνου για τη συμπλήρωσή του,
- Ενημέρωση σχετικά με την τήρηση της ανωνυμίας του ερωτώμενου

2.2.2 Τύποι ερωτήσεων

Το ερωτηματολόγιο αποτελείται από δύο τύπους ερωτήσεων που ανταποκρίνονται στις ειδικές ανάγκες της έρευνας, τις ερωτήσεις «κλειστού τύπου» και τις ερωτήσεις «ανοιχτού τύπου». Συγκεκριμένα, οι προαναφερόμενοι τύποι αναλύονται ως ακολούθως (Κ. Ζαφειρόπουλος, 2013):

α) Κλειστές ερωτήσεις: Ο συγκεκριμένος τύπος ερωτήσεων χρησιμοποιείται για να κριθεί η συμφωνία ή η διαφωνία μιας γνώμης, ή να αξιολογηθεί η θέση του

ερωτώμενου σε μια σειρά κρίσεων καθώς και για τη συγκέντρωση συγκεκριμένων κατηγοριών πληροφοριών. Οι «κλειστές» ερωτήσεις χρησιμοποιούνται ως επί το πλείστον γιατί επιτρέπουν την ποσοτική ανάλυση. Οι απαντήσεις στις «κλειστές ερωτήσεις» είναι προκαθορισμένες και ο εξεταζόμενος οφείλει υποχρεωτικά να επιλέξει μεταξύ αυτών που προτείνονται. Οι τύποι των ερωτήσεων που χρησιμοποιήθηκαν εξειδικεύονται ως εξής:

- Διχοτομικές ερωτήσεις: Οι ερωτήσεις αυτές επιτρέπουν στον ερωτώμενο να επιλέξει μόνο μία από τις δύο απαντήσεις που προτείνονται. Είναι πολύ ξεκάθαρες και γι' αυτό ακριβώς η επεξεργασία είναι πολύ πιο εύκολη. Χρησιμοποιήθηκε επίσης μία παραλλαγή της κλειστής διχοτομικής ερώτησης, όπου με την τροποποίησή της σε ημι-κλειστή, αφήνεται το περιθώριο στον ερωτώμενο να προσθέσει επιπλέον απαντήσεις και σχόλια.

- Ερωτήσεις κλίμακας: Στις ερωτήσεις αυτές ζητείται από τον ερωτώμενο να αξιολογήσει ή καταδείξει την αποδοχή/απόρριψη μιας συγκεκριμένης πρότασης. Οι κλίμακες που χρησιμοποιούνται είναι τύπου Likert και είναι πέντε επιπέδων.

- Ερωτήσεις κατάταξης: Σε αυτές τις ερωτήσεις ζητείται από τον ερωτώμενο να κατατάξει ένα σύνολο απαντήσεων με σειρά προτεραιότητας ανάλογα με το ποιο απάντηση θεωρεί πιο σημαντική.

β) Ανοιχτές ερωτήσεις: Στο συγκεκριμένο τύπο ερωτήσεων δεν προτείνονται συγκεκριμένες τιμές απαντήσεων στον ερωτώμενο για να απαντήσει. Αντίθετα, καλείται να απαντήσει με ένα μικρό κείμενο σχετικά με το θέμα που θέτει η ερώτηση. Μέσω των ανοιχτών ερωτήσεων ο ερωτώμενος μπορεί να εκφράσει την άποψή του ελεύθερα και χωρίς περιορισμούς, καθώς μέσω των κλειστών ερωτήσεων δεν είναι δυνατή η πρόβλεψη όλων των πιθανών απαντήσεων και δεν μπορούν να χρησιμεύσουν στη συλλογή διαφορούμενων απόψεων. Η επεξεργασία των απαντήσεων των «ανοιχτών» ερωτήσεων είναι ποιοτική.

2.2.3 Αρχιτεκτονική Ερωτηματολογίου

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, το ερωτηματολόγιο (Παράρτημα 1) αποτελείται από τα ακόλουθα μέρη:

Δημογραφικά Στοιχεία Ερωτηθέντος

Το πρώτο μέρος των ερωτήσεων του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει ερωτήσεις συμπλήρωσης των στοιχείων των ερωτώμενων όπως φύλο, ηλικία, σπουδές, θέση εργασίας, εμπειρία κλπ.

Ερωτήσεις Αξιολόγησης της Εφαρμογής του Θεσμού

Στο δεύτερο μέρος ζητείται από τον ερωτώμενο να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα της εφαρμογής του φορολογικού ελέγχου της εταιρείας μέσω του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού.

Συγκεκριμένα, μέσω δύο ερωτήσεων κατάταξης καλείται ο ερωτώμενος να κατατάξει τα πλεονεκτήματα της ανάθεσης του φορολογικού ελέγχου σε ορκωτούς ελεγκτές, καθώς και τους προβληματισμούς/ δυσκολίες σχετικά με το θεσμό του φορολογικού πιστοποιητικού βάσει σημαντικότητας. Σε κάθε μία ερώτηση παρατίθενται πέντε απαντήσεις επιλογής (πλεονεκτήματα/προβληματισμοί κατά περίπτωση) οι οποίες έχουν προκύψει από τα αποτελέσματα της διαδικασίας της προ- έρευνας, όπως αυτή έχει περιγραφεί ανωτέρω.

Στη συνέχεια ακολουθούν δύο ερωτήσεις κλίμακας στις οποίες ζητείται από τον ερωτώμενο να εκφράσει τη συμφωνία ή την ασυμφωνία του σχετικά με δύο απόψεις που σχετίζονται με οφέλη που αποκομίζονται από την εφαρμογή του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού από την μέχρι τώρα εφαρμογή του καθώς και από την τυχόν συνέχισή του μέσω της προαιρετικής εφαρμογής που πλέον υφίσταται. Οι απόψεις αυτές σχετίζονται με το κατά πόσο βοηθάει η εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού στην «προετοιμασία» των εταιρειών στην προοπτική ενός φορολογικού ελέγχου από τις φορολογικές αρχές καθώς και με τη συμβολή του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού στην απόκτηση «φορολογικής συνείδησης».

Ερωτήσεις πρότασης εναλλακτικού μοντέλου ελέγχου

Σε αυτή την ενότητα μέσω τεσσάρων ερωτήσεων ζητείται από τους ερωτηθέντες να τοποθετηθούν αναφορικά με προτάσεις μελλοντικής εξέλιξης του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού.

Πιο συγκεκριμένα, στην πρώτη ερώτηση κλίμακας ζητείται από τους ερωτηθέντες να εκφράσουν τη συμφωνία ή την διαφωνία τους σχετικά με την προοπτική επέκτασης του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού και σε μικρότερες εταιρείες.

Στη δεύτερη ερώτηση που είναι διχοτομική ημί-κλειστού τύπου διερευνάται κατά πόσο οι ερωτώμενοι θα υποστήριζαν ένα εναλλακτικό μοντέλο φορολογικού ελέγχου, λεγόμενο «μικτό σύστημα» σύμφωνα με το οποίο ο φορολογικός έλεγχος θα διενεργούνταν σε συνεργασία των ελεγκτικών εταιρειών με τις φορολογικές αρχές του κράτους, το οποίο και θα αναλυθεί περαιτέρω στη συνέχεια. Στην ερώτηση αυτή δίνεται στον ερωτώμενο, μέσω της επιλογής «υπό προϋποθέσεις», η δυνατότητα να αναπτύξει το σκεπτικό του αναφορικά με τους όρους κατά τους οποίους κάτι τέτοιο θα μπορούσε να είναι εφικτό. Η επόμενη ερώτηση σχετίζεται με την προηγούμενη και είναι και αυτή διχοτομική ημι- κλειστού τύπου και ζητάει από τον ερωτώμενο να τοποθετηθεί ως προς το ποιος θα πρέπει να επιβαρυνθεί με το κόστος του προαναφερθέντος εναλλακτικού μοντέλου «μικτού συστήματος».

Στη συνέχεια, τίθεται μία διχοτομική ερώτηση με την οποία ζητείται από τους ερωτηθέντες να εκφράσουν την άποψή τους αναφορικά με την προοπτική επαναφοράς της υποχρεωτικότητας του ελέγχου μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού. Τέλος, εφόσον οι ερωτηθέντες απαντήσουν θετικά στην προαναφερόμενη ερώτηση ακολουθεί μία επιπλέον ερώτηση πολλαπλής επιλογής σχετικά με το μέγεθος των εταιρειών που θεωρούν ότι θα έπρεπε να ελέγχονται υποχρεωτικά μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού.

Ερώτηση προτάσεων

Στο μέρος αυτό του ερωτηματολογίου αποτελείται από μια μοναδική ερώτηση ανοιχτού τύπου όπου ο ερωτώμενος θα πρέπει να παραθέσει τις προτάσεις του για το ιδανικό μοντέλο φορολογικού ελέγχου το οποίο θα ικανοποιεί συνδυαστικά τόσο τις ελεγχόμενες εταιρείες, τις ανάγκες του κράτους αλλά και θα ταιριάζει καλύτερα στις ιδιαιτερότητες του ελληνικού φορολογικού συστήματος. Για την καλύτερη και ευκολότερη επεξεργασία, ο αριθμός των προτάσεων περιορίζεται σε τρεις ανά ερωτώμενο.

Ερωτήσεις γενικής αξιολόγησης

Το τελευταίο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει αρχικά δύο ερωτήσεις που αποσκοπούν στη συλλογή πληροφοριακών στοιχείων των εταιρειών στις οποίες εργάζονται οι ερωτηθέντες (ακαθάριστα έσοδα εταιρείας και αποτέλεσμα (ζημία/κέρδη).

Τέλος, στις τελευταίες δύο ερωτήσεις του ερωτηματολογίου, οι οποίες είναι ερωτήσεις βαθμονόμησης, ζητείται από τον ερωτώμενο να αξιολογήσει συνολικά τον έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού καθώς και να τοποθετηθεί στο αν ήταν αποκλειστικά δική του απόφαση αν θα επέλεγε η εταιρεία στην οποία εργάζεται να συνεχίσει και τα επόμενα χρόνια την ανάθεση σε ορκωτό ελεγκτή την διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού. Τόσο οι δύο αυτές ερωτήσεις, αυτές καθαυτές, όσο και η θέση στην οποία βρίσκονται στο ερωτηματολόγιο έχουν βαρύνουσα σημασία. Πρωτίστως, είναι αυτονόητο ότι ζητείται από τον ερωτώμενο να τοποθετηθεί επί του θέματος της έρευνας, ωστόσο όχι αυθαίρετα. Έχοντας, νωρίτερα, απαντήσει όλες τις προηγούμενες ερωτήσεις, είναι πλέον σε θέση να δώσει μια όσο το δυνατό πιο εμπεριστατωμένη απάντηση.

2.2.4 Μέσο Υλοποίησης Έρευνας

Για την επιλογή της βέλτιστης μεθόδου υλοποίησης της έρευνας μέσω του ερωτηματολογίου εξετάστηκαν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των

εναλλακτικών επιλογών όπως προσωπική συνέντευξη, η τηλεφωνική συνέντευξη και το αυτό- συμπληρούμενο ερωτηματολόγιο, σε συνδυασμό με τη διαθεσιμότητα υλικών μέσων.

Η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου μέσω προσωπικής συνέντευξης έχει τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα συγκριτικά με τις λοιπές μεθόδους καθώς επιτυγχάνεται υψηλός βαθμός συνεργασίας μεταξύ του ερευνητή και των ερωτηθέντων με αποτέλεσμα να καταλήγουν σε πληρέστερα και περισσότερο συνεπή στοιχεία και να διασφαλίζεται η κατάλληλη συμπλήρωση όλων των ερωτήσεων. Ωστόσο, υπάρχουν και σημαντικά μειονεκτήματα και αποτρεπτικοί παράγοντες που οδήγησαν στην μη επιλογή της μεθόδου αυτής. Το βασικό μειονέκτημα σχετίζεται με την εμπειρία του ερευνητή, ο οποίος επηρεάζει και ενδεχομένως «καθοδηγεί» τον ερωτώμενο, ενώ από την άλλη πλευρά χάνεται η έννοια της ανωνυμίας με αποτέλεσμα ο ερωτηθείς να προτιμά να δίνει πιο «κοινωνικά αποδεκτές» απαντήσεις. Επιπλέον, η μέθοδος αυτή χαρακτηρίζεται ως απρόσφορη καθώς κάθε μία συνέντευξη είναι ιδιαίτερα χρονοβόρα, ενώ το πλήθος των ερωτηθέντων και η γεωγραφική διασπορά τους προϋποθέτει ιδιαίτερα μεγάλους διαθέσιμους πόρους σε χρόνο και χρήμα.

Τα ανωτέρω ζητήματα επιλύονται σε μεγάλο βαθμό μέσω των μεθόδων της τηλεφωνικής συνέντευξης και της αυτό-συμπλήρωσης, ωστόσο η πρώτη επίσης απορρίφθηκε καθώς το θέμα της απώλειας της έννοιας της ανωνυμίας εξακολουθεί να υφίσταται και σε αυτή τη μέθοδο, ενώ επίσης λόγω της ιδιότητας των ερωτώμενων (οικονομικοί διευθυντές και προϊστάμενοι λογιστηρίου), θα ήταν πολύ δύσκολο να ολοκληρωθεί η διαδικασία χωρίς να υπάρχει κάποια διακοπή κατά τη διενέργεια της συνέντευξης.

Η μέθοδος συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου που τελικά επιλέχθηκε είναι αυτή της αυτό-συμπλήρωσής του σε ηλεκτρονική μορφή. Οι ερωτώμενοι προσκλήθηκαν μέσω e-mail, να συμπληρώσουν το ερωτηματολόγιο το οποίο είναι σχεδιαστεί και αναρτηθεί σε συγκεκριμένο ιστότοπο¹². Μέσω της συγκεκριμένης μεθόδου

¹² <https://www.surveymonkey.com>

εξαλείφθηκαν όλα τα διαδικαστικά κωλύματα των προηγούμενων μεθόδων, ενώ διασφαλίστηκε από τεχνικής σκοπιάς η ανωνυμία των ερωτηθέντων καθώς και η δυνατότητα επιλογής του χρόνου και της διάρκειας συμπλήρωσής του. Ωστόσο, η συγκεκριμένη μέθοδος έχει δύο σημαντικά μειονεκτήματα. Αρχικά, ο βαθμός της συνεργασίας του ερωτώμενου με τον ερευνητή είναι μηδαμινός, ενώ παράλληλα ελλοχεύει ο κίνδυνος να μην επιτευχθεί υψηλό ποσοστό συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου. Για το μετριασμό των αποτρεπτικών αυτών παραγόντων στο εισαγωγικό e-mail πρόσκλησης παρέχονται οδηγίες συμπλήρωσης και διευκόλυνσης των ερωτηθέντων. Επιπλέον, δόθηκε ιδιαίτερη προσοχή στη βέλτιστη κάλυψη των χαρακτηριστικών του ερωτηματολογίου. Όσον αφορά στην έκτασή του, αποτελείται από συνολικά 20 ερωτήσεις οι οποίες έχουν διατυπωθεί με σαφήνεια, έχουν ομαδοποιηθεί και παρουσιάζονται με λογική σειρά όπως αναλύθηκε ανωτέρω. Ο χρόνος συμπλήρωσης είναι μικρός και τέλος το γραφικό περιβάλλον του επιλεγμένου ιστότοπου ανάρτησης του ερωτηματολογίου διασφάλισε από τεχνικής απόψης την αρτιότητα της εμφάνισής του.

2.2.5 Μέθοδος Συλλογής και Ανάλυσης των Δεδομένων

Η συλλογή των δεδομένων των αποτελεσμάτων του ερωτηματολογίου πραγματοποιήθηκε μέσω του ιστότοπου στον οποίο αυτό είχε αναρτηθεί. Στη συνέχεια, τα δεδομένα αυτά κωδικοποιήθηκαν και καταχωρήθηκαν στην εφαρμογή MS EXCEL. Η ανάλυση των δεδομένων πραγματοποιήθηκε μέσω διαμόρφωσης αναλυτικών πινάκων και συγκεντρωτικών διαγραμμάτων, τα οποία στη συνέχεια σχολιάζονται καθένα ξεχωριστά αλλά και συνδυαστικά προκειμένου να τεκμηριωθούν οι απαντήσεις στα ερωτήματα που έχουν τεθεί στο πλαίσιο της έρευνας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3- ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

3.1 Ταυτότητα της Έρευνας

Από τα στελέχη του οικονομικού τμήματος (οικονομικοί διευθυντές, προϊστάμενοι λογιστηρίου και υπεύθυνοι λογιστηρίων) εταιρειών που προσκλήθηκαν να συμμετάσχουν στην έρευνα του ερωτηματολογίου, λήφθηκαν συνολικά 107 απαντήσεις. Ο αριθμός των απαντήσεων κρίνεται ικανοποιητικός και ασφαλής για την εξαγωγή συμπερασμάτων. Σημειώνεται ότι όπως προαναφέρθηκε το ερωτηματολόγιο απευθύνθηκε στους άμεσα εμπλεκόμενους και ενδιαφερόμενους των ελεγχόμενων εταιρειών, συνεπώς εξαρχής το δείγμα είναι περιορισμένο. Το σύνολο των αποτελεσμάτων της έρευνας παρατίθεται στο Παράρτημα 2.

3.2 Αποτελέσματα Έρευνας

3.2.1 Δημογραφικά Στοιχεία Ερωτηθέντων

Φύλο

Από το σύνολο των συμμετεχόντων στην έρευνα ποσοστό 71% ήταν άνδρες και ποσοστό 29% ήταν γυναίκες.

Ηλικία

Ηλικιακά οι συμμετέχοντες είναι όλοι άνω των 30 ετών με την πλειοψηφία να είναι ηλικίας 40-55 ετών σε ποσοστό 58%, μεταξύ 30-40 ετών σε ποσοστό 31%, ενώ ένα ποσοστό 11% είναι ηλικίας άνω των 50 ετών.

Σπουδές

Το επίπεδο σπουδών των συμμετεχόντων είναι ανώτερης εκπαίδευσης με ποσοστό 67% να είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού τίτλου.

Απασχόληση

Από το σύνολο των συμμετεχόντων ποσοστό 53% είναι Λογιστές- Φοροτεχνικοί ή Διευθυντές Λογιστηρίου που εργάζονται ως μισθωτοί, ποσοστό 40% είναι

Οικονομικοί Διευθυντές, ενώ σε μικρότερα ποσοστά είναι Επιχειρηματίες (5%) και Λογιστές- Φοροτεχνικοί ελεύθεροι επαγγελματίες (2%).

Εμπειρία

Η εργασιακή εμπειρία των συμμετεχόντων ανέρχεται κατά πλειοψηφία άνω των 11 ετών (ποσοστό 86%). Πιο συγκεκριμένα, ποσοστό 36,5% των συμμετεχόντων έχει εργασιακή εμπειρία μεταξύ 16-25 έτη, ενώ η αμέσως επόμενη κατηγορία ανέρχεται σε εμπειρία άνω των 25 ετών (ποσοστό 29%). Ποσοστό 20,5% των συμμετεχόντων έχει εμπειρία 11-15 έτη και ποσοστό 13% έχει εμπειρία 6-10 έτη.

Τόπος Δραστηριοποίησης

Κατά συντριπτική πλειοψηφία οι συμμετέχοντες στην έρευνα εργάζονται σε εταιρείες που έχουν τα γραφεία τους στην Αττική με αριθμό 97 από τις 107 συμμετοχές. Στην Στερεά Ελλάδα δραστηριοποιούνται 4 συμμετέχοντες, στην Κεντρική Μακεδονία 3, στην Κρήτη 2 και στη Θεσσαλία 1.

3.2.2 Ερωτήσεις Αξιολόγησης της Εφαρμογής του Θεσμού

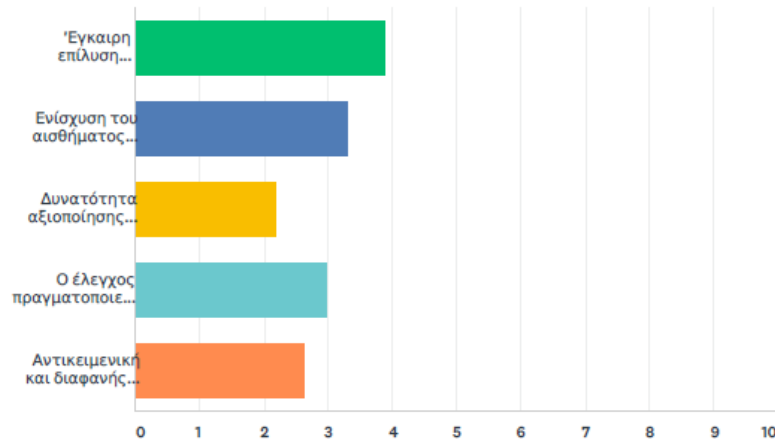
Όπως προαναφέρθηκε, στο δεύτερο μέρος ζητείται από τον ερωτώμενο να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα της εφαρμογής του φορολογικού ελέγχου της εταιρείας μέσω του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού.

Συγκεκριμένα, όταν ζητήθηκε από τους συμμετέχοντες να κατατάξουν βάσει σημαντικότητας τα πλεονεκτήματα της ανάθεσης του φορολογικού ελέγχου σε ορκωτούς ελεγκτές, διαπιστώνεται ότι ξεχωρίζει η έγκαιρη επίλυση φορολογικών θεμάτων πριν επηρεάσουν δυσμενώς την δραστηριότητα της επιχείρησης και ακολουθεί η ενίσχυση του αισθήματος ασφάλειας έναντι των φορολογικών κινδύνων για την επιχειρηματικότητα. Το γεγονός ότι έλεγχος πραγματοποιείται σε «πραγματικό χρόνο» και ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την λήξη της χειριστικής περιόδου, καθώς και ότι πρόκειται για αντικειμενική και διαφανή διαδικασία ελέγχου ακολουθούν σχεδόν ισοβαρώς βάσει σημαντικότητας. Ως λιγότερο σημαντική αξιολογείται η δυνατότητα αξιοποίησης φορολογικών

εμπειρογνομόνων και υποβολή ερωτημάτων στο Υπουργείο Οικονομικών στις περιπτώσεις ύπαρξης αμφισβητούμενων θεμάτων.

Q7 Κατατάξτε βάσει σημαντικότητας τα παρακάτω πλεονεκτήματα της ανάθεσης του φορολογικού ελέγχου σε ορκωτούς ελεγκτές μέσω του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού (σε κλίμακα 1-5 σημειώστε με 1 την επιλογή με την μεγαλύτερη σημαντικότητα)

Answered: 107 Skipped: 0



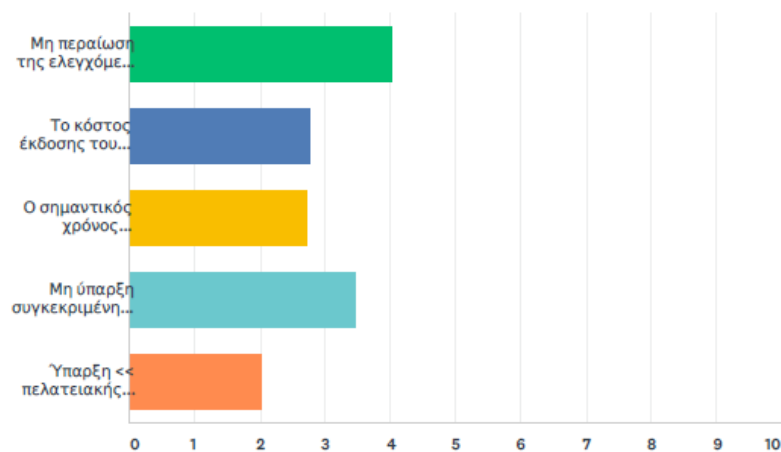
	1	2	3	4	5	TOTAL	SCORE
Εγκαιρή επίλυση φορολογικών θεμάτων πριν επηρεάσουν δυσμενώς την δραστηριότητα της επιχείρησης	42.06% 45	26.17% 28	15.89% 17	11.21% 12	4.67% 5	107	3.90
Ενίσχυση του αισθήματος ασφάλειας έναντι των φορολογικών κινδύνων για την επιχειρηματικότητα	23.36% 25	26.17% 28	20.56% 22	17.76% 19	12.15% 13	107	3.31
Δυνατότητα αξιοποίησης φορολογικών εμπειρογνομόνων και υποβολή ερωτημάτων στο Υπουργείο Οικονομικών στις περιπτώσεις ύπαρξης αμφισβητούμενων θεμάτων	7.48% 8	9.35% 10	18.69% 20	23.36% 25	41.12% 44	107	2.19
Ο έλεγχος πραγματοποιείται σε <<πραγματικό χρόνο>> και ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου	14.95% 16	21.50% 23	23.36% 25	26.17% 28	14.02% 15	107	2.97
Αντικειμενική και διαφανής διαδικασία ελέγχου	12.15% 13	16.82% 18	21.50% 23	21.50% 23	28.04% 30	107	2.64

Στον αντίποδα, τα αποτελέσματα κατάταξης των δυσκολιών και των προβληματισμών σχετικά με τη διενέργεια του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης μέσω του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού καταδεικνύουν ότι οι εταιρείες ως πιο σημαντικό ταξινομούν το γεγονός της μη περαίωσης της ελεγχόμενης χρήσης και της ανασφάλειας για πιθανότητα πλήρους επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές, ενώ αμέσως μετά ακολουθεί η μη ύπαρξη συγκεκριμένης διαδικασίας για την διεξαγωγή του επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές. Ισοβαρώς αξιολογούνται το

κόστος έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού καθώς και ο σημαντικός χρόνος ενασχόλησης του προσωπικού της εταιρείας για την εξυπηρέτηση των ελεγκτών για την διεξαγωγή του ελέγχου του φορολογικού πιστοποιητικού. Λιγότερο σημαντική φαίνεται να είναι η ύπαρξη «πελατειακής σχέσης» μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου.

Q8 Κατατάξτε βάσει σημαντικότητας τους παρακάτω προβληματισμούς σε σχέση με την διενέργεια του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης μέσω του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού (σε κλίμακα από 1-5 σημειώστε με 1 την επιλογή με την μεγαλύτερη σημαντικότητα)

Answered: 107 Skipped: 0



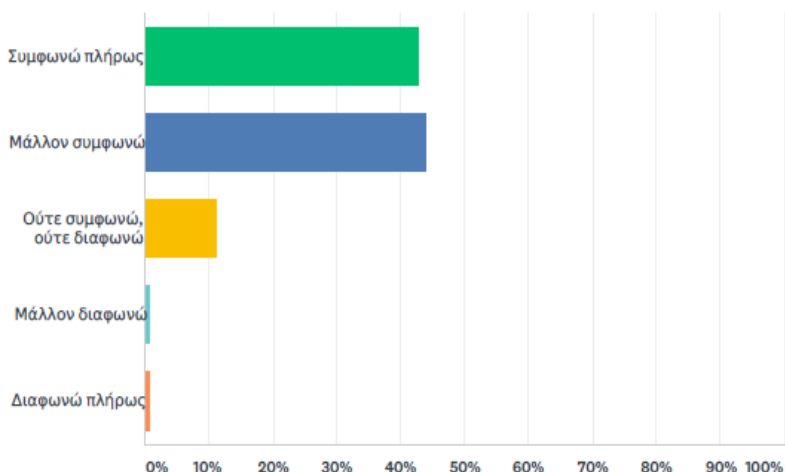
	1	2	3	4	5	TOTAL	SCORE
Μη περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης και ανασφάλεια για πιθανότητα πλήρους επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές	50.47% 54	26.17% 28	6.54% 7	8.41% 9	8.41% 9	107	4.02
Το κόστος έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού αποτελεί αποτρεπτικό παράγοντα για την εφαρμογή του	13.08% 14	16.82% 18	22.43% 24	29.91% 32	17.76% 19	107	2.78
Ο σημαντικός χρόνος ενασχόλησης του προσωπικού της εταιρείας για την εξυπηρέτηση των ελεγκτών για την διεξαγωγή του ελέγχου του φορολογικού πιστοποιητικού	5.61% 6	16.82% 18	32.71% 35	33.64% 36	11.21% 12	107	2.72
Μη ύπαρξη συγκεκριμένης διαδικασίας για την διεξαγωγή του επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές	22.43% 24	30.84% 33	27.10% 29	10.28% 11	9.35% 10	107	3.47
Ύπαρξη << πελατειακής σχέσης >> μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου	8.41% 9	9.35% 10	11.21% 12	17.76% 19	53.27% 57	107	2.02

Στη συνέχεια στην πρώτη ερώτηση κλίμακας στην οποία ζητείται από τους συμμετέχοντες στην έρευνα να εκφράσουν τη συμφωνία ή την ασυμφωνία τους σχετικά με το αν σε περιπτώσεις όπου ενδεχομένως ακολουθήσει φορολογικός έλεγχος θεωρεί ότι δεδομένου ότι θα έχει προηγηθεί ο έλεγχος του ορκωτού ελεγκτή για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού, η εταιρεία θα έχει διαμορφώσει

ξεκάθαρη και τεκμηριωμένη άποψη, με αποτέλεσμα να είναι έτοιμη και ισχυρή στη συζήτηση με τις φορολογικές αρχές και αποφασισμένη να επιδιώξει δικαστική προστασία σε τυχόν αυθαίρετα επιχειρήματα των φορολογικών αρχών, σε αξιοσημείωτο ποσοστό 87% ανταποκρίθηκαν θετικά, ενώ μόνο ένα ποσοστό περίπου 2% έχει αντίθετη άποψη.

Q9 Σε περιπτώσεις όπου ενδεχομένως ακολουθήσει φορολογικός έλεγχος θεωρείτε ότι δεδομένου ότι θα έχει προηγηθεί ο έλεγχος του ορκωτού ελεγκτή για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού, η εταιρεία θα έχει διαμορφώσει ξεκάθαρη και τεκμηριωμένη άποψη, με αποτέλεσμα να είναι έτοιμη και ισχυρή στη συζήτηση με τις φορολογικές αρχές και αποφασισμένη να επιδιώξει δικαστική προστασία σε τυχόν αυθαίρετα επιχειρήματα των φορολογικών αρχών

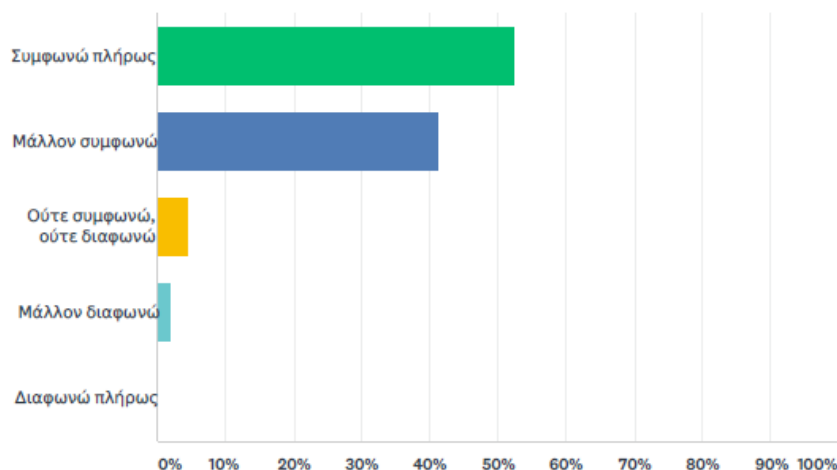
Answered: 107 Skipped: 0



Αντίστοιχη ήταν και η ανταπόκριση των ερωτηθέντων όταν τους ζητείται να εκφράσουν τη συμφωνία ή την ασυμφωνία τους σχετικά με το ότι μέσω της διαδικασίας του φορολογικού πιστοποιητικού το επίπεδο συμμόρφωσης των εταιρειών βελτιώνεται συνεχώς. Οι ερωτηθέντες σχεδόν καθολικά (ποσοστό άνω του 93%) εξέφρασαν τη συμφωνία τους, ενώ αξιοσημείωτο είναι ότι δεν υπήρχε καμία απάντηση η οποία να καταδεικνύει πλήρη διαφωνία.

Q10 Πιστεύετε ότι μέσω της διαδικασίας του φορολογικού πιστοποιητικού το επίπεδο συμμόρφωσης των εταιρειών βελτιώνεται συνεχώς;

Answered: 107 Skipped: 0

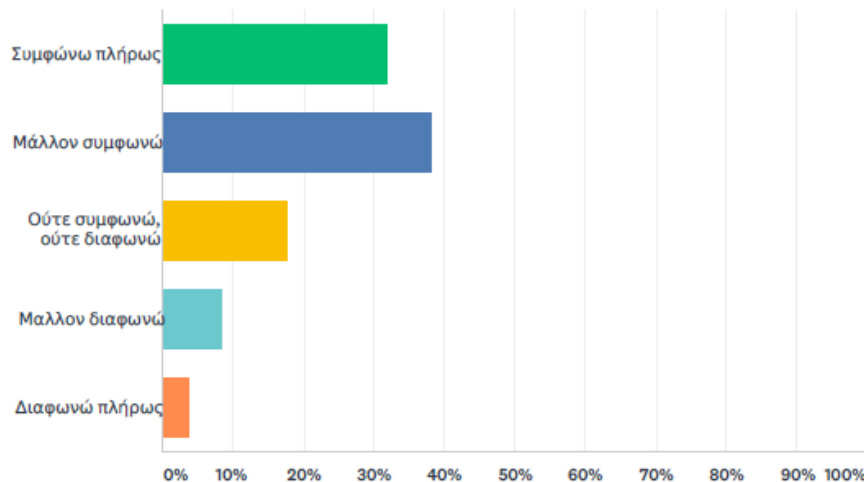


3.2.3 Ερωτήσεις Πρότασης Εναλλακτικού Μοντέλου Ελέγχου

Στην πρώτη ερώτηση αυτής της ενότητας η οποία είναι ερώτηση κλίμακας ζητείται από τους ερωτηθέντες να εκφράσουν τη συμφωνία ή την διαφωνία τους σχετικά με την προοπτική επέκτασης του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού και σε μικρότερες εταιρείες, ώστε να αφοσιωθεί ο ελεγκτικός μηχανισμός του κράτους σε στοχευμένους ελέγχους. Ένα συνολικό ποσοστό 70% των ερωτηθέντων φαίνεται να είναι σύμφωνο, το 20% είναι αδιάφορο σε μια τέτοια προοπτική, ενώ μόνο 12 στους 100 διαφωνούν.

Q11 Πιστεύετε ότι θα πρέπει να επεκταθεί ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού και σε μικρότερες επιχειρήσεις ώστε να αφοσιωθεί ο ελεγκτικός μηχανισμός του κράτους σε στοχευμένους ελέγχους;

Answered: 107 Skipped: 0



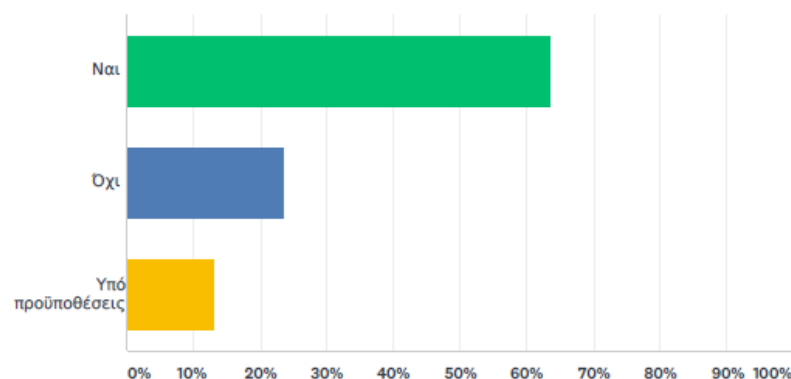
Στη δεύτερη ερώτηση που είναι διχοτομική ημί-κλειστού τύπου διερευνάται κατά πόσο οι ερωτώμενοι θα υποστήριζαν ένα εναλλακτικό μοντέλο φορολογικού ελέγχου, λεγόμενο «μικτό σύστημα» σύμφωνα με το οποίο οι ελεγκτικές εταιρείες θα διενεργούν τον επιτόπιο έλεγχο και θα προετοιμάζουν τον φάκελο ελέγχου με την συλλογή των στοιχείων, επισκόπηση εγγράφων, επιβεβαίωση στοιχείων δηλώσεων και βιβλίων, ο φάκελος ελέγχου θα παραδίδεται στην ΑΑΔΕ η οποία θα διενεργεί επισκόπηση του φακέλου και σχετικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις μέσω των πληροφοριακών συστημάτων, ενώ το φύλλο ελέγχου θα εκδίδεται οριστικά με περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης από την ΑΑΔΕ. Στη διερεύνηση των προθέσεων των ερωτηθέντων αναφορικά με το αν θα υποστήριζαν ένα τέτοιο «μικτό σύστημα», το 64% απάντησαν θετικά, ενώ οι 23 στους 100 είναι αρνητικοί. Ένα επιπλέον ποσοστό 13% θέτει προϋποθέσεις οι οποίες ανεξαρτήτως προτεραιοποίησης, ομαδοποιούνται ως εξής:

- Πρέπει να διασφαλίζεται η ταχύτητα του ελέγχου και η αποτελεσματικότητα της συνεργασίας.

- Με ξεκάθαρο πλαίσιο κανόνων ώστε να προκύπτει ποιοτικό όφελος για την επιχείρηση (ταχεία περαίωση χρήσεων, μη αμφισβήτηση από τη φορολογική αρχή των θέσεων του ορκωτού κλπ)
- Η επισκόπηση από την ΑΑΔΕ να γίνεται με αντίληψη επαλήθευσης της συμμόρφωσης και όχι με φοροεισπρακτικούς σκοπούς
- Εμπειρία και δεξιότητες των ανθρώπων που θα διενεργούν τους ελέγχους
- Καθορισμένη διαδικασία επιλογής δείγματος, καθορισμένη διαδικασία επικοινωνίας μεταξύ ΑΑΔΕ/ελεγκτών/εταιρείας και διαδικασία επίλυσης διαφορετικών απόψεων πριν την οριστικοποίηση του ελέγχου. Εφόσον υπάρξει συμφωνία, η χρήση θα θεωρείται περαιωθείσα και θα επιστρέφονται άμεσα πιθανές επιστροφές φόρων (π.χ. παρακρατούμενων, πιστωτικού ΦΠΑ χρήσης, κλπ)
- Χωρίς επιπλέον κόστος πέραν των αμοιβών για το φορολογικό πιστοποιητικό/ επιμερισμός του κόστους
- Μόνο στην περίπτωση που το οριστικό φύλλο ελέγχου εκδιδόταν πριν το τέλος τους επόμενου έτους από το έτος ελέγχου

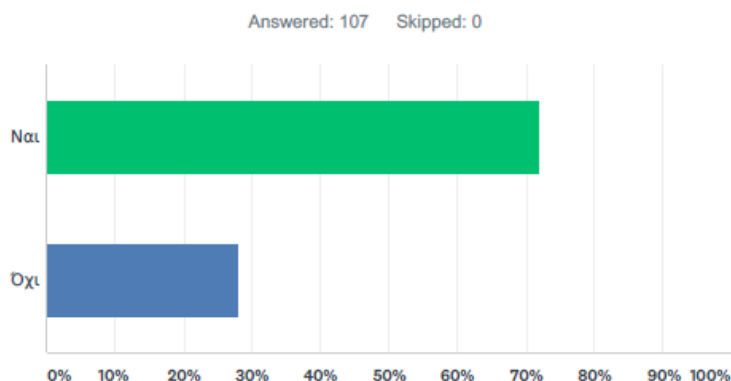
Q12 Ένα <<μικτό σύστημα>> όπου οι ελεγκτικές εταιρείες θα διενεργούν τον επιτόπιο έλεγχο και θα προετοιμάζουν τον φάκελο ελέγχου με την συλλογή των στοιχείων, επισκόπηση εγγράφων, επιβεβαίωση στοιχείων δηλώσεων και βιβλίων, ο φάκελος ελέγχου θα παραδίδεται στην ΑΑΔΕ η οποία θα διενεργεί επισκόπηση του φακέλου και επαληθεύσεις και διασταυρώσεις μέσω των πληροφοριακών συστημάτων, ενώ το φύλλο ελέγχου θα εκδίδεται οριστικά με περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης από την ΑΑΔΕ, θα ήταν κάτι που θα υποστηρίζατε;

Answered: 107 Skipped: 0



Η επόμενη ερώτηση σχετίζεται με την προηγούμενη και είναι και αυτή διχοτομική ημι- κλειστού τύπου και ζητάει από τον ερωτώμενο να τοποθετηθεί ως προς το αν στην περίπτωση του προαναφερθέντος εναλλακτικού μοντέλου «μικτού συστήματος» θα ήταν σύμφωνος/η το κόστος της αμοιβής των ορκωτών ελεγκτών να επιβαρύνει την ελεγχόμενη εταιρεία. Το 72% των συμμετεχόντων στην έρευνα απάντησαν θετικά και το 28% απάντησε αρνητικά. Για την περίπτωση της αρνητικής απάντησης υπάρχει η δυνατότητα οι ερωτώμενοι να αναφέρουν ποιος θεωρούν ότι θα πρέπει να επιβαρυνθεί με το εν λόγω κόστος. Από αυτούς που απάντησαν αρνητικά οι 6 στους 10 θεωρούν ότι με το σχετικό κόστος θα πρέπει να επιβαρυνθεί εξολοκλήρου το ελληνικό Δημόσιο, ενώ οι υπόλοιποι θεωρούν ότι θα πρέπει να επιμεριστεί το κόστους μεταξύ του κράτους και της ελεγχόμενης εταιρείας.

Q13 Στην ανωτέρω περίπτωση θα ήσασταν σύμφωνος/η το κόστος της αμοιβής των ορκωτών ελεγκτών να επιβαρύνει την ελεγχόμενη εταιρεία;



Στη συνέχεια, τίθεται μία διχοτομική ερώτηση με την οποία ζητείται από τους ερωτηθέντες να εκφράσουν την άποψή τους αναφορικά με την προοπτική επαναφοράς της υποχρεωτικότητας του ελέγχου μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού. Επίσης, εφόσον οι ερωτηθέντες απαντήσουν θετικά στην

προαναφερόμενη ερώτηση ακολουθεί μία επιπλέον ερώτηση πολλαπλής επιλογής σχετικά με το μέγεθος των εταιρειών που θεωρούν ότι θα έπρεπε να ελέγχονται υποχρεωτικά μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού. Ποσοστό 79% περίπου των ερωτηθέντων συμφωνεί με την προοπτική επαναφοράς της υποχρεωτικότητας του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού, ενώ σχετικά με το μέγεθος των εταιρειών, η πλειοψηφία θεωρεί ο οι εισηγμένες εταιρείες ανεξαρτήτως τζίρου καθώς και οι μη εισηγμένες εταιρείες με τζίρο μεγαλύτερο από 5.000.000 ευρώ θα πρέπει να ελέγχονται υποχρεωτικά μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού.

3.2.4 Ερώτηση Προτάσεων

Σε αυτή τη μοναδική ερώτηση ανοιχτού τύπου, ζητείται από τους συμμετέχοντες να παραθέσουν τις προτάσεις τους για το ιδανικό μοντέλο φορολογικού ελέγχου το οποίο θα ικανοποιεί συνδυαστικά τόσο τις ελεγχόμενες εταιρείες, τις ανάγκες του κράτους αλλά και θα ταιριάζει καλύτερα στις ιδιαιτερότητες του ελληνικού φορολογικού συστήματος. Ενδεικτικά, οι απαντήσεις ομαδοποιούνται ως εξής:

- Αξιοποίηση από τις κρατικές αρχές των στοιχείων και των δεδομένων του ελέγχου που έχει πραγματοποιήσει η ελεγκτική εταιρεία. Κατηγοριοποίηση των εταιρειών (για τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων) ανάλογα με τα ευρήματα του φορολογικού πιστοποιητικού
- Στελέχωση του Υπουργείου Οικονομικών με ελεγκτές οι οποίοι έχουν έμπρακτη εμπειρία στη διενέργεια του φορολογικού πιστοποιητικού
- Η έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού να σημαίνει περαίωση της χρήσης. Πιθανές παρατηρήσεις να οδηγούν σε επιβολή προστίμων από την ΑΑΔΕ. Δειγματοληπτικός έλεγχος από την ΑΑΔΕ την επόμενη χρήση από τη λήψη του πιστοποιητικού
- Το φορολογικό πιστοποιητικό να καταστεί «υποχρεωτικό» για όλες τις επιχειρήσεις με Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών πάνω από 700.000 ευρώ. Θα διευκολύνει τόσο τους φορολογούμενους, όσο και θα αυξήσει τα έσοδα του κράτους από την αναμόρφωση εξόδων κατά τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, ενώ θα

διευκολύνει και τη χρηματοδότηση των εταιρειών από τους Τραπεζικούς Οργανισμούς για έγκριση νέων πιστώσεων προς τις επιχειρήσεις ή ανανέωση των παλαιών καθώς θα μειωθεί η φορολογική αβεβαιότητα

-Ταυτόχρονη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού και έκθεσης ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, για επίτευξη εκλογικευμένου κόστους

-Δυνατότητα (μέσο θεσμοθετημένης ηλεκτρονικής εφαρμογής) άμεσης επικοινωνίας με τις φορολογικές αρχές για την άμεση επίλυση τεχνικών ζητημάτων

-Το προτεινόμενο "Μικτό" σύστημα ελέγχου μπορεί να έχει πρόσφορο έδαφος αρκεί
α) οι ελεγκτικές εταιρείες να χαμηλώσουν το κόστος προς τις ελεγχόμενες και να επιζητήσουν την διαφορά του κέρδους από το Κράτος (που θα εξοικονομήσει χρήματα από την μη ανάγκη για ελέγχους εντός των εταιρειών), β) Οι Ελεγκτικές εταιρείες να σεβαστούν τις ελεγχόμενες και να μην αναπτύξουν την στάση του "We rule" παρόμοια στάση του Κράτους, με απαιτήσεις και συμπεριφορές μη λογικές. Δηλαδή μην γίνουν οι ίδιες οι ελεγκτικές ένα είδος φοροεισπρακτικού μηχανισμού χωρίς λογικό υπόβαθρο, γ) Να υπάρξει σταθερότητα του μέτρου και η "σιγουριά" από την ελεγχόμενη ότι σε ελεγμένη και πιστοποιημένη χρήση με το νέο σύστημα, δεν θα υπάρχει ενδεχόμενο αναδρομικού επανελέγχου. Μόνο έτσι μπορούν οι ελεγχόμενες να επενδύσουν τους κατάλληλους πόρους και να είναι σε θέση να προχωρήσουν μπροστά.

- Οι φορολογικοί έλεγχοι πρέπει να εστιάζουν σε ουσιαστικές και σημαντικές παραβάσεις και όχι σε τυπολατρικές προσεγγίσεις, λόγω υπερβάλλοντος ζήλου ή φόβου των ελεγκτών να κατηγορηθούν για επιείκεια. Η φορολογική νομοθεσία πρέπει να αποσκοπεί στην βοήθεια των εταιρειών να παίρνουν τις επιχειρηματικές αποφάσεις που επιθυμούν χωρίς τον κίνδυνο παράβασης της φορολογικής νομοθεσίας.

- Σταθερό και απλό φορολογικό σύστημα, μηχανογραφική σύνδεση των υπηρεσιών του δημοσίου και απλούστευση των διαδικασιών καθώς και κατάργηση της πολυνομίας.

- 100% στοχευμένοι έλεγχοι σε εταιρείες με ενδείξεις φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Εγκατάλειψη της εισπρακτικής νοοτροπίας απέναντι στις αποδεδειγμένα φορολογικά συνεπείς εταιρείες
- Δημιουργία εξειδικευμένων τεχνικά ανθρώπων ανά κλάδο βιομηχανίας που θα καταλαβαίνουν τις ιδιαιτερότητες των εταιρειών και θα βοηθάνε στην βελτίωση των σχετικών διαδικασιών
- Σαφές πλαίσιο επανελέγχου από τις αρχές και διαφανείς διαδικασίες
- Απαλοιφή γκρίζων ζωνών που έγκειται στην δικαιοδοσία του ελεγκτή η μετάφραση της νομοθεσίας, παροχή φορολογικών κινήτρων στις ελεγχόμενες εταιρείες
- Έλεγχος των ελεγκτικών εταιρειών από κεντρικό όργανο και πρόστιμα σε περιπτώσεις παρέκκλισης των κανόνων
- Εκπαίδευση των ελεγκτών σε νέα συστήματα και τεχνολογίες, μικτά συνεργεία βάση κλήρωσης, εγκαθίδρυση του θεσμού του ελέγχου των δημοσίων ελεγκτών από ελεγκτικές εταιρείες
- Ξεκάθαρες νομοθετικές διατάξεις για τα εκπιπόμενα έξοδα/δαπάνες, δημιουργία ηλεκτρονικού συστήματος στην ΑΑΔΕ με ειδικούς δείκτες επικινδυνότητας και επιλογή δείγματος ελέγχου εταιρειών ανάλογα με αυτό, κατάργηση των διατάξεων χαρτοσήμου.
- Όλες οι Εταιρείες (ακόμη και οι πολύ μικρές) να ελέγχονται από πιστοποιημένες ελεγκτικές Εταιρείες ή Λογιστικά γραφεία, το κράτος να θέσει αυστηρά κριτήρια αναφορικά με την πιστοποίηση των Εταιρειών και των γραφείων που θα πραγματοποιούν ελέγχους, το κράτος να ελέγχει αυστηρά τις ελεγκτικές εταιρείες και το λογιστικά γραφεία.
- Δυνατότητα ελεύθερης επιλογής του ελεγκτή (αποκλειστικά για τη διαδικασία της έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού, ο οποίος θα μπορεί να είναι άλλος από αυτόν που διενεργεί τον τακτικό οικονομικό έλεγχο) και επίτευξη της σύμφωνης γνώμης για το περιεχόμενο του πιστοποιητικού από την ΑΑΔΕ αφού έχουν ληφθεί υπόψη τυχόν εμπεριστατωμένες ενστάσεις του ελεγχόμενου.

Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι πολύ μεγάλος αριθμός προτάσεων συμπεριλαμβάνει ένα «μικτό σύστημα» όπως αυτό περιγράφεται ανωτέρω, ενώ επίσης κατατίθεται έντονα η ανάγκη των εταιρειών να διενεργείται άμεσα ο επανέλεγχος και να υπάρχει περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης σε εύλογο χρονικό διάστημα.

3.2.5 Ερωτήσεις Γενικής Αξιολόγησης

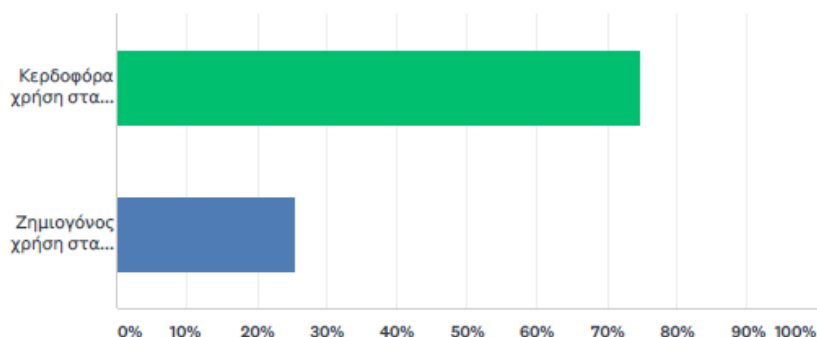
Το τελευταίο μέρος του ερωτηματολογίου περιλαμβάνει αρχικά δύο ερωτήσεις που αποσκοπούν στη συλλογή πληροφοριακών στοιχείων των εταιρειών στις οποίες εργάζονται οι ερωτηθέντες. Από τους συμμετέχοντες στην έρευνα το 49,5% εργάζεται σε εταιρείες με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.000 ευρώ, ενώ το υπόλοιπο 50,5% εργάζεται σε εταιρείες με μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα. Όσον αφορά στο αν η εταιρεία που εργάζονται συμμετέχοντες είναι κερδοφόρα ή ζημιογόνος στα φορολογικά βιβλία, το 75% απάντησαν ότι η εταιρεία στην οποία εργάζονται παρουσίαζε κέρδη κατά τη χρήση του 2016.

Q17 Σε ποια από τις παρακάτω κατηγορίες συγκαταλέγεται η εταιρεία στην οποία εργάζεστε κατά την χρήση του 2016;

ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.000 Ευρώ	49.53%	53
Ακαθάριστα έσοδα από 50.000.001 έως 100.000.00 Ευρώ	7.48%	8
Ακαθάριστα έσοδα από 100.000.001 έως 200.000.000 Ευρώ	12.15%	13
Ακαθάριστα έσοδα από 200.000.001 έως 500.000.000 Ευρώ	14.02%	15
Ακαθάριστα έσοδα από 500.000.001 έως 1.000.000.000 Ευρώ	5.61%	6
Ακαθάριστα έσοδα άνω των 1.000.000.001 Ευρώ	11.21%	12
TOTAL		107

Q18 Σε ποια από τις παρακάτω κατηγορίες συγκαταλέγεται η εταιρεία στην οποία εργάζεστε κατά την χρήση του 2016;

Answered: 107 Skipped: 0

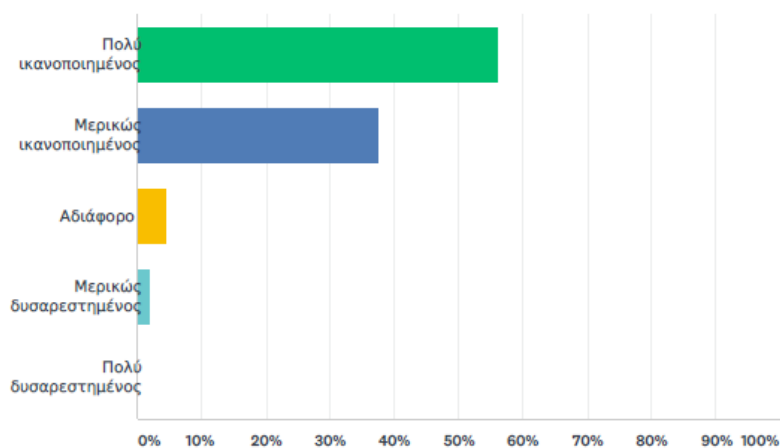


Τέλος, στις τελευταίες δύο ερωτήσεις του ερωτηματολογίου, οι οποίες είναι ερωτήσεις βαθμονόμησης, ζητείται από τον ερωτώμενο να αξιολογήσει συνολικά τον έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού καθώς και να τοποθετηθεί στο αν ήταν αποκλειστικά δική του απόφαση αν θα επέλεγε η εταιρεία στην οποία εργάζεται να συνεχίσει και τα επόμενα χρόνια την ανάθεση σε ορκωτό ελεγκτή την διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού.

Αναφορικά με την πρώτη ερώτηση, σχεδόν καθολικά με ποσοστό 93,5% οι συμμετέχοντες απάντησαν ότι είναι ικανοποιημένοι από τον έλεγχο του φορολογικού πιστοποιητικού με ποσοστό 56% να δηλώνουν πλήρως ικανοποιημένοι. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι δεν υπήρχε καμία απάντηση η οποία να καταδεικνύει πλήρη δυσαρέσκεια από τη διενέργεια του φορολογικού πιστοποιητικού.

Q19 Ποια είναι η γενική εντύπωση που έχετε αποκομίσει από τον έλεγχο του φορολογικού πιστοποιητικού;

Answered: 107 Skipped: 0

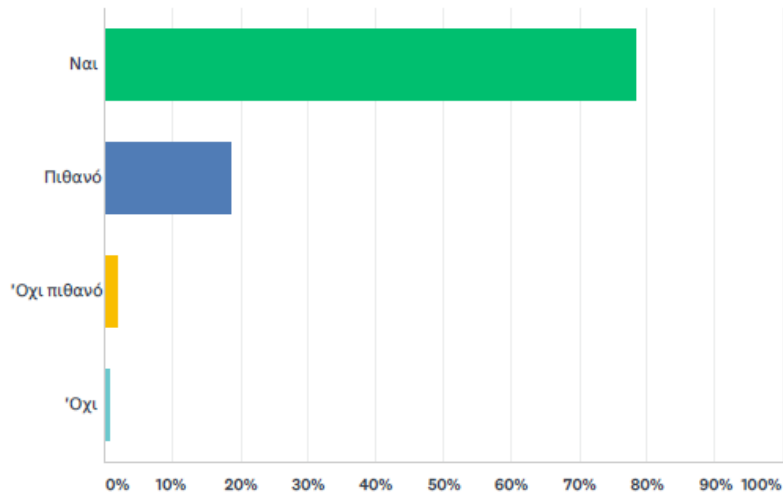


ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Πολύ ικανοποιημένος	56.07%	60
Μερικώς ικανοποιημένος	37.38%	40
Αδιάφορο	4.67%	5
Μερικώς δυσαρεστημένος	1.87%	2
Πολύ δυσαρεστημένος	0.00%	0
TOTAL		107

Όσον αφορά στην τελευταία ερώτηση σχετικά με την πρόθεση συνέχισης του φορολογικού πιστοποιητικού, το 97% των ερωτηθέντων απάντησε ότι αν ήταν αποκλειστικά δική τους απόφαση είναι πιθανό ότι θα επέλεγαν η εταιρεία στην οποία εργάζονται να συνεχίσει και τα επόμενα χρόνια την ανάθεση σε ορκωτό ελεγκτή την διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού, με το 78,5% να απαντούν θετικά και περίπου το 19% να απαντάει ότι αυτό θα ήταν πιθανό.

Q20 Αν ήταν αποκλειστικά δική σας απόφαση θα επιλέγατε η εταιρία στην οποία εργάζεστε να συνεχίσει και τα επόμενα χρόνια την ανάθεση σε ορκωτό ελεγκτή την διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού;

Answered: 107 Skipped: 0



Σε όσους από τους ερωτηθέντες απάντησαν αρνητικά στην ανωτέρω ερώτηση υπήρχε η δυνατότητα να αναφέρουν τους λόγους για τους οποίους δεν θα επέλεγαν τη συνέχιση του φορολογικού πιστοποιητικού. Ενδεικτικά οι λόγοι που αναφέρθηκαν είναι οι εξής:

- Μη περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης
- Μεγάλο κόστος του ελέγχου
- Με την προϋπόθεση ότι είναι ελεύθερη η επιλογή του ελεγκτή/ελεγκτικής εταιρείας αποκλειστικά για τη διαδικασία της έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού, ο οποίος θα μπορεί να είναι άλλος από αυτόν που διενεργεί τον τακτικό οικονομικό έλεγχο
- Λόγω του μεγέθους της εταιρείας στην οποία εργάζομαι η τεχνογνωσία, η φορολογική κατάρτιση, η επαφή με το Υπουργείο είναι σε πολύ υψηλό επίπεδο και

συνεπώς η παρουσία των ελεγκτών δεν επιλύει θέματα που ανακύπτουν καθώς αυτά αντιμετωπίζονται εκ προοιμίου και πολύ πριν τεθούν από τον έλεγχο

- Υπερβολική λεπτομέρεια, κάλυψη του ελεγκτή γιατί υπογράφει

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4- ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

4.1 Ερμηνεία Ευρημάτων

Η εφαρμογή του θεσμού του φορολογικού ελέγχου μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού αποδεικνύεται αναμφισβήτητα από τα αποτελέσματα της ποσοτικής έρευνας, τόσο όσον αφορά στους στόχους που είχε θέσει η κυβέρνηση κατά την εισαγωγή του στο ελληνικό φορολογικό σύστημα, όσο και στις ανάγκες των ελεγχόμενων εταιρειών, ότι αποτελεί αποτελεσματικό και αποδεκτό μοντέλο φορολογικού ελέγχου που ωστόσο παρουσιάζει κάποια μειονεκτήματα που θέτουν εύλογα σε αμφισβήτηση τη συνέχιση της εφαρμογής του, με μορφή που έχει σήμερα, και για τα επόμενα έτη.

Όπως προκύπτει από τα οικονομικά αποτελέσματα που προέρχονται από στοιχεία που έχουν δημοσιευτεί από την ΕΛΤΕ και έχουν προκύψει από την υποβολή των πρωτογενών εκθέσεων φορολογικής συμμόρφωσης στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών (Κεφάλαιο 1.6), είναι εμφανής η διεύρυνση της φορολογικής βάσης από την ετήσια αύξηση των λογιστικών διαφορών των εταιρειών. Η διατήρηση αυξημένων δηλωθεισών φορολογικών διαφορών, επιδρά ευνοϊκά στην πορεία των φορολογικών εσόδων, δεδομένου ότι είτε πληρώνεται πρόσθετος φόρος εισοδήματος (κερδοφόρες εταιρείες) είτε μειώνονται οι μεταφερόμενες φορολογικές ζημίες (ζημιογόνες εταιρείες). Επιπλέον, από τις ποσοτικοποιημένες παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών στις εκθέσεις φορολογικής συμμόρφωσης που καταχωρήθηκαν στα παραρτήματα, προκύπτει ότι έχουν προβεβαιωθεί φόροι ύψους περίπου € 165 εκατ. για τα έτη 2011-2014, χωρίς να υπολογίζονται τα αναλογούντα πρόστιμα και προσαυξήσεις. Συνεπώς, φαίνεται ότι οι προσδοκίες και ο πρωταρχικός στόχος του Κράτους έχουν επιτευχθεί με την ανάθεση της διενέργειας του φορολογικού ελέγχου σε εξειδικευμένους επαγγελματίες, ορκωτούς ελεγκτές λογιστές, και αποτέλεσε μια πολύ καινοτομική παρέμβαση στο υφιστάμενο φορολογικό σύστημα της Ελλάδας. Θεωρείται επίσης, τουλάχιστον σε ευρωπαϊκό επίπεδο μια πρωτοποριακή τομή στις σχέσεις μεταξύ φορολογούμενου και Κράτους.

Από την άλλη πλευρά, αναφορικά με την αποδοχή του θεσμού από την αγορά, τα αποτελέσματα της έρευνας μέσω του ερωτηματολογίου παρουσιάζουν την καθολική αποδοχή του φορολογικού πιστοποιητικού προάγοντας μάλιστα τα πλεονεκτήματα που αποκομίζονται έναντι της αντίστοιχης επιβάρυνσης σε κόστος. Σημαντικά πλεονεκτήματα για την αγορά θεωρούνται η έγκαιρη επίλυση φορολογικών θεμάτων πριν επηρεάσουν δυσμενώς τη δραστηριότητα της επιχείρησης, η ενίσχυση του αισθήματος ασφάλειας έναντι των φορολογικών κινδύνων για την επιχειρηματικότητα καθώς και η συνεχής βελτίωση του επιπέδου της συμμόρφωσης των ελεγχόμενων εταιρειών προς τις φορολογικές διατάξεις και ανάπτυξης πιο συνεπούς φορολογικής συνείδησης. Η αποδοχή μάλιστα είναι τέτοια που η αγορά φαίνεται να είναι «ανοιχτή» στο ενδεχόμενο επέκτασης του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού και σε μικρότερες επιχειρήσεις ώστε να είναι σε θέση ο ελεγκτικός μηχανισμός του κράτους να αφοσιωθεί σε πιο στοχευμένους ελέγχους. Κάτι τέτοιο, θα είχε πολύ θετικά αποτελέσματα και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, καθώς όπως προκύπτει από πρόσφατη έρευνα (Κεφάλαιο 1.7), οι αυτοαπασχολούμενοι και οι πολύ μικρές επιχειρήσεις είναι αυτές που κατά κύριο λόγο φοροδιαφεύγουν. Στην Ελλάδα το ποσοστό της αυτοαπασχόλησης είναι διπλάσιο του ευρωπαϊκού μέσου όρου (34%), ενώ οι απασχολούμενοι σε πολύ μικρές επιχειρήσεις (0-9 ατόμων) στην Ελλάδα είναι διπλάσιοι από ό,τι ισχύει στην Ε.Ε. με ποσοστό 59%. Επιπλέον, ως βασικά μέτρα αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής αναφέρονται μεταξύ άλλων η αποτελεσματική και εντατική διενέργεια ελέγχων και αποτελεσματική περαίωση των φορολογικών υποθέσεων καθώς και η δημιουργία φορολογικής συνείδησης και καλλιέργεια φορολογικής παιδείας. Συνεπώς, μια ενδεχόμενη επέκταση του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού σε μικρότερες επιχειρήσεις θα είχε θετικά αποτελέσματα σε αυτή την κατεύθυνση. Βεβαίως, για να είναι εφικτή αυτή η προοπτική, βασική προϋπόθεση αποτελεί η μείωση των ορίων τήρησης διπλογραφικών βιβλίων ¹³ . Αξιοσημείωτο επίσης είναι το γεγονός ότι αρκετά μεγάλο ποσοστό της αγοράς θεωρεί ότι θα πρέπει να επανέλθει η

¹³ Απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1 του Ν 4308/2014, που δεν συντάσσουν ισολογισμό. Συγκεκριμένα αυτές είναι: Οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ.

υποχρεωτικότητα του φορολογικού πιστοποιητικού για τις εισηγμένες εταιρείες ανεξαρτήτως τζίρου καθώς και για μη εισηγμένες εταιρείες με τζίρο μεγαλύτερο των 5 εκ. ευρώ. Αυτό πιθανότατα συνδέεται και με το ότι η συντριπτική πλειοψηφία της αγοράς πιθανότατα θα επέλεγε τη συνέχιση της ανάθεσης σε ορκωτό ελεγκτή τη διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού και για τα επόμενα έτη.

Ενώ ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού παρουσιάζεται ως αποδεκτό μοντέλο φορολογικού ελέγχου από την αγορά, εντούτοις δεν αποδεικνύεται κατ'ανάγκη και ως βέλτιστο. Οι συμμετέχοντες στο ερωτηματολόγιο μέσω των προτάσεών τους προσδιορίζουν τα βασικά μειονεκτήματα του θεσμού καθώς και τους βασικούς άξονες του μοντέλου που θα εξυπηρετούσε καλύτερα τις ανάγκες τους. Ως οι σημαντικότεροι προβληματισμοί σχετικά με τη διενέργεια του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης μέσω του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού αναφέρονται η μη περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης και η ανασφάλεια για πιθανότητα πλήρους επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές καθώς και η μη ύπαρξη συγκεκριμένης διαδικασίας για τη διεξαγωγή του επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές. Επίσης, από τις προτάσεις της αγοράς διαφαίνεται η ανάγκη για απλοποίηση του φορολογικού συστήματος προκειμένου να μη δημιουργεί στρεβλώσεις και σύγχυση ούτε για τους ελεγχόμενους αλλά ούτε και για τους ελεγκτές, να εκσυγχρονιστεί, να γίνει ευέλικτη και να μην έχει καθαρά εισπρακτικό χαρακτήρα. Η φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να είναι σαφής και να μην επιδέχεται αμφισβητήσεις και διφορούμενες ερμηνείες. Επιπλέον, καταγράφεται έντονα η ανάγκη από την αγορά για οριστικό κλείσιμο και περαίωση των ελεγχόμενων χρήσεων εντός εύλογου χρονικού διαστήματος από το κλείσιμο της χρήσης. Σχετικά με αυτό, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω (Κεφάλαιο 1.4), το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ), το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους και η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) προέβησαν πρόσφατα σε έκδοση αποφάσεων, γνωμοδοτήσεων και εγκυκλίων σχετικά με τους φορολογικούς ελέγχους και συγκεκριμένα με την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή φόρου και την έναρξη της ποινικής διαδικασίας σε εγκλήματα φοροδιαφυγής. Συνεπώς, φαίνεται ότι υφίσταται η ανάγκη για «βοήθεια» του ελεγκτικού μηχανισμού του κράτους προκειμένου να

είναι σε θέση να ανταποκριθεί στο πλήθος των ελέγχων, να πραγματοποιείται εγκαίρως ο φορολογικός έλεγχος και να μην υπάρχουν περιπτώσεις παραγραφής.

Από τη συνδυαστική επισκόπηση της σχετικής βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας προτάθηκε από τη διενεργηθείσα έρευνα ένα μοντέλο εξέλιξης του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού που περιλαμβάνει ένα «μικτό» σύστημα ελέγχου όπου οι ελεγκτικές εταιρείες θα διενεργούν τον επιτόπιο έλεγχο στις ελεγχόμενες εταιρείες και θα προετοιμάζουν τον φάκελο ελέγχου με τη συλλογή των απαραίτητων στοιχείων, επισκόπηση σχετικών εγγράφων, επιβεβαίωση στοιχείων δηλώσεων και βιβλίων. Στη συνέχεια, ο φάκελος ελέγχου θα παραδίδεται στην ΑΑΔΕ η οποία θα διενεργεί επισκόπηση του φακέλου καθώς και επαληθεύσεις και διασταυρώσεις μέσω των πληροφοριακών συστημάτων σε εύλογο χρονικό διάστημα. Το φύλλο ελέγχου θα εκδίδεται οριστικά με αντίστοιχη περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης από την ΑΑΔΕ. Από τα αποτελέσματα της έρευνας φαίνεται ότι η αγορά θα υποστήριζε ένα τέτοιο μοντέλο ελέγχου, ενώ επίσης πολύ σημαντικό ποσοστό της αγοράς θα αποδεχόταν να επιβαρυνθεί με το αντίστοιχο κόστος της αμοιβής των ορκωτών ελεγκτών είτε εξολοκλήρου, είτε μερικώς. Επιπλέον, θα αξιοποιούνταν η υψηλού επιπέδου τεχνική κατάρτιση που έχει αποκτηθεί από τα στελέχη των ελεγκτικών εταιρειών κατά τα τελευταία 6 χρόνια εφαρμογής του θεσμού στην Ελλάδα. Συμπερασματικά, δεδομένης της αναγκαιότητας του φορολογικού ελέγχου, ένα τέτοιο «μικτό» σύστημα θα μπορούσε να αποτελεί ένα ιδανικό μοντέλο με σκοπό να ικανοποιηθούν συνδυαστικά τόσο οι ελεγχόμενες εταιρείες όσο και οι ανάγκες του Κράτους καθώς και να επιτευχθεί καλύτερη ταύτιση με τις ιδιαιτερότητες του ελληνικού φορολογικού συστήματος.

4.2 Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

Ο φορολογικός έλεγχος είναι αναγκαίος, όμως θα πρέπει να αντικατοπτρίζεται στα μάτια των ελεγχόμενων και των ελεγκτών ως έλεγχος φορολογικής συμμόρφωσης και όχι ως εργαλείο αύξησης των εσόδων του κράτους. Προς την κατεύθυνση αυτή θα βοηθήσει όχι μόνο η απλούστευση των φορολογικών διατάξεων, αλλά και η παροχή κινήτρων στις επιχειρήσεις για τη φορολογική τους συμμόρφωση, όπως η

διαβάθμιση των φορολογικών προστίμων ανάλογα με το βαθμό συμμόρφωσης ιστορικά της κάθε εταιρείας, η αμεσότερη ανταπόκριση του κράτους στις επιστροφές φόρων, η παροχή ηλεκτρονικής ή τηλεφωνικής υποστήριξης για πληροφορίες και διευκρινίσεις και άλλα. Από όσα έχουν παρουσιασθεί και αναλυθεί στα κεφάλαια της εργασίας που προηγήθηκαν, διαφαίνεται ότι ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού «ήρθε για να μείνει». Θα μπορούσε ωστόσο το πρόγραμμα ελέγχου σύμφωνα με το οποίο διενεργούν οι ορκωτοί ελεγκτές τον έλεγχο του φορολογικού πιστοποιητικού να μεταβληθεί και να προσαρμοστεί έτσι ώστε να επικεντρώνεται το μεγαλύτερο μέρος του ελέγχου σε ουσιαστικές διαδικασίες και επαληθεύσεις και όχι σε τυπικές συμφωνίες ενώ θα μπορούσαν να προστεθούν βήματα ελέγχου περιπτώσεων φοροδιαφυγής. Σε αυτό το πλαίσιο, ενδιαφέρουσες προτάσεις για μελλοντική έρευνα αποτελούν αφενός η διερεύνηση ενός βέλτιστου προγράμματος ελέγχου που θα συμπεριλαμβάνει ειδικά βήματα για εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής ανά φορολογικό αντικείμενο, και αφετέρου η διερεύνηση των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου και οργανωτικού σχεδιασμού των τμημάτων που είναι υπεύθυνα για τη φορολογική συμμόρφωση της εταιρείας που θα μπορούσαν να δημιουργήσουν ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου στις εταιρείες όσον αφορά στα φορολογικά αντικείμενα κι έτσι να διευκολύνουν στη συντομότερη και αποτελεσματικότερη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- Deloitte (2017). Tax Guides. Διαθέσιμο σε Ιστότοπος: <https://www.dits.deloitte.com/#TaxGuides> (Ανάκτηση 18/11/2017).
- Ebimobowei, A. (2013). “A Causality Analysis between Tax Audit and Tax Compliance in Nigeria”. European Journal of Business and Management/ ISSN 2222-1905 (Paper) ISSN 2222-2839 (Online)/ Vol.5, No.2, p.107-120.
- Flick, U. (2017). Εισαγωγή στην ποιοτική έρευνα. Εκδόσεις Προπομπός.
- Javeau, C. (1996). Η έρευνα με ερωτηματολόγιο – Το εγχειρίδιο του καλού ερευνητή. Αθήνα: Τυπωθήτω.
- KPMG (2012). Tax Certification in China. Διαθέσιμο σε Ιστότοπος: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2012/12/Tax-Certification-Services-in-China-201212-v2.pdf> (Ανάκτηση 19/11/2017).
- Lopezlena, E. & Camacho, R. (2013, December). Διαθέσιμο σε Ιστότοπος: http://rsmus.com/pdf/wp_mexico_tax_reform_2014.pdf (Ανάκτηση 23/11/2017)
- PwC (2017). Tax Summaries- Turkey. Διαθέσιμο σε Ιστότοπος: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Turkey-Corporate-Tax-administration> (Ανάκτηση 18/11/2017).
- Pwc (2017). Tax certification and other sworn financial advisory services. Διαθέσιμο με Ιστότοπος: <http://www.pwc.com.tr/en/hizmetlerimiz/vergi/tam-tasdik-ve-yeminli-mali-musavirlik.html> (Ανάκτηση 18/11/2017).
- PwC (2017). Tax Summaries- Mexico. Διαθέσιμο σε Ιστότοπος: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Mexico-Corporate-Tax-administration> (Ανάκτηση 18/11/2017).
- PwC (2017). Tax Summaries- Republic of China. Διαθέσιμο σε Ιστότοπος: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Peoples-Republic-of-China-Corporate-Tax-administration> (Ανάκτηση 19/11/2017).
- Torgler, B. (2003). “Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance”. University of Basel. P.126-127 & p.282.

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Γιώργος Α. Κορομηλάς – Μαρίνα Θ. Τσιαουσίδου (2017), Η ενδικοφανής προσφυγή ως μηχανισμός εξωδικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών, Δημοσιευμένο επιστημονικό δοκίμιο στον επιστημονικό τόμο «Συμβολές στη Λογιστική Έρευνα II – Επιστημονικές Μελέτες» του Κέντρου Ελέγχου και Διοίκησης Επιχειρήσεων και Οργανισμών (Κ.Ε.Δ.Ε.Ο) του Τμήματος Δημόσιας Διοίκησης του Παντείου Πανεπιστημίου Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, Αθήνα.
- ΔιαΝΕΟσις (2016). Η Φοροδιαφυγή Στην Ελλάδα - Μια Έρευνα. Διαθέσιμο σε Ιστότοπος: https://www.dianeosis.org/2016/06/tax_evasion_in_greece/ (Ανάκτηση 02/12/2017).
- ΕΛΤΕ (2016). Εκδήλωση ΣΕΒ: Η ανάγκη για ένα επενδυτικό σοκ: Φορολογικά Κίνητρα, Άρση Αντικινήτρων και Επενδύσεις», 23/3/2016. Παρουσίαση ΕΛΤΕ. Διαθέσιμο σε Ιστότοπος: <http://www.sev.org.gr/grafeio-typou/deltia-typou/i-anagki-gia-ena-ependytiko-sok-forologika-kinitra-arsi-antikinitron-kai-ependyseis/> & <http://www.elte.org.gr>: Ανακοίνωση 8/ 24.03.2016 (Ανάκτηση 24/11/2017)
- ΕΛΤΕ (2013). Tax Audit Factsheet. Διαθέσιμο σε Ιστότοπος: http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/Tax_Audit_factsheet.pdf (Ανάκτηση 24/11/2017).
- Ζαφειρόπουλος Κ. (2013). Ποσοτική εμπειρική έρευνα και δημιουργία στατιστικών μοντέλων. Εκδόσεις ΚΡΙΤΙΚΗ Α.Ε.
- Μάρκοβιτς, Γ. (2017). Φορολογική Συμμόρφωση και επιβολή. Διαθέσιμο σε Ιστότοπος: <http://tvxs.gr/news/egrapsan-eipan/forologiki-symmorfosi-kai-epiboli> (Ανάκτηση 09/01/2018).
- Νιφορόπουλος, Κ. (2011). «Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό». Μια νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. Διαθέσιμο σε Ιστότοπος: <http://taxheaven.gr> (Ανάκτηση 11/11/2017).
- Πανταζόπουλος, 2017. 3ο Επιστημονικό συνέδριο περιοδικού Επιχείρηση «Ο φορολογικός έλεγχος» το Σάββατο 1 Απριλίου 2017 σε συνεργασία με τον Σ.Φ.Ε.Ε. Ν. Μαγνησίας. Διαθέσιμο σε Ιστότοπος: <http://epixeirisi.gr/download.php?filepath=files/2017/pdf/various/&filename=pan tazopoulos&filetype=pdf>. (Ανάκτηση 23/11/2017).

- Σούρμπης , Δ (2016). Ετήσιο Πιστοποιητικό Φορολογικής Συμμόρφωσης. Διαθέσιμο σε Ιστότοπος: <http://www.accountancygreece.gr/%ce%b5%cf%84%ce%ae%cf%83%ce%b9%ce%bf-%cf%80%ce%b9%cf%83%cf%84%ce%bf%cf%80%ce%bf%ce%b9%ce%b7%cf%84%ce%b9%ce%ba%cf%8c-%cf%86%ce%bf%cf%81%ce%bf%ce%bb%ce%bf%ce%b3%ce%b9%ce%ba%ce%ae%cf%82-%cf%83%cf%85/>. (Ανάκτηση 09/01/2018).
- Τζίφας, Β. (2013). Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης: Από τη θεωρία στην εφαρμογή. Διαθέσιμο σε Ιστότοπος: <http://www.accountancygreece.gr/%ce%b5%ce%ba%ce%b8%ce%b5%cf%83%ce%b7-%cf%86%ce%bf%cf%81%ce%bf%ce%bb%ce%bf%ce%b3%ce%b9%ce%ba%ce%b7%cf%83-%cf%83%cf%85%ce%bc%ce%bc%ce%bf%cf%81%cf%86%cf%89%cf%83%ce%b7%cf%83-%ce%b1%cf%80%ce%bf-%cf%84/> (Ανάκτηση 10/11/2017).
- Deloitte (2017). Tax Alert- 08/08/2017. Η γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους για την απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας σχετικά με την παραγραφή των φορολογικών υποθέσεων.
- Deloitte (2017). Tax Alert- 08/12/2017. Πρόσφατες εξελίξεις στο πεδίο των φορολογικών ελέγχων.
- Tax Heaven: <http://www.taxheaven.gr>.
- Νόμος: Βάσεις Νομικών Δεδομένων: <http://www.lawdb.intrasoftnet.com>.
- Ν.2238/1994 (n.d.).
- Ν.4172/2013 (n.d.).
- Ν4174/2013 (n.d.).
- ΠΟΛ 1159/2011 (n.d.)
- ΠΟΛ 1124/2015 (n.d.)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1- ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Αξιότιμη Κυρία/ Κύριε,

Το παρόν ανώνυμο ερωτηματολόγιο εξυπηρετεί τις ανάγκες διεξαγωγής του εμπειρικού μέρους διπλωματικής εργασίας η οποία εκπονείται στα πλαίσια μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών εξειδίκευσης στην Ελεγκτική και Φορολογία του τμήματος Δημόσιας Διοίκησης του Παντείου Πανεπιστημίου.

Η συγκεκριμένη εργασία πραγματεύεται την αποτελεσματικότητα της εφαρμογής του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης των Α.Ε. και Ε.Π.Ε μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού και την διαχρονική εξέλιξη του θεσμού, ενώ παράλληλα αποπειράται να προτείνει εναλλακτικές στην εφαρμογή του μοντέλου με σκοπό να ικανοποιηθούν συνδυαστικά τόσο οι ελεγχόμενες εταιρείες, οι ανάγκες του κράτους αλλά και να επιτευχθεί καλύτερη ταύτιση με τις ιδιαιτερότητες του ελληνικού φορολογικού συστήματος.

Στις ακόλουθες ερωτήσεις πολλαπλής επιλογής σας ζητείται να τοποθετηθείτε επί των χαρακτηριστικών του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού, να αξιολογήσετε τα κατά περίπτωση προτερήματα και μειονεκτήματα, καθώς και να καταθέσετε επιγραμματικά προτάσεις βέλτιστης εφαρμογής.

Η διάρκεια συμπλήρωσης υπολογίζεται σε περίπου 6 λεπτά.

Σας ευχαριστώ προκαταβολικά για το χρόνο σας.

<https://www.surveymonkey.com/r/JB5QBNM>

Με εκτίμηση,

Σταυρούλα Αδάμου, ΟΕΛ

Το μέλλον του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού

1. Φύλο w 0



Γυναίκα



Άνδρας

OK

2. Ηλικία

w 0

- ☐ 20-30
- ☐ 30-40
- ☐ 40-55
- ☐ 55 και άνω

OK

3. Σπουδές

w 0

- ☐ Δευτεροβάθμια
- ☐ ΤΕΙ - ΑΕΙ
- ☐ Μεταπτυχιακό (M.Sc, MBA κλπ)
- ☐ Διδακτορικό

OK

4. Απασχόληση *w 0*

- ☐ Λογιστής-Φοροτεχνικός (ελεύθερος επαγγελματίας)
- ☐ Λογιστής-Φοροτεχνικός ή Διευθυντής λογιστηρίου (μισθωτός)
- ☐ Οικονομικός Διευθυντής
- ☐ Επιχειρηματίας

OK

5. Εμπειρία (σε έτη)

w 0

- ☐ 0-5

- ☐ 6-10
- ☐ 11-15
- ☐ 16-25
- ☐ 25 και άνω

OK

6. Τόπος Δραστηριοποίησης w O

- ☐ Αττική
- ☐ Ανατολική Μακεδονία και Θράκη
- ☐ Κεντρική Μακεδονία
- ☐ Δυτική Μακεδονία
- ☐ Ήπειρος
- ☐ Θεσσαλία
- ☐ Ιόνιοι Νήσοι
- ☐ Δυτική Ελλάδα
- ☐ Στερεά Ελλάδα
- ☐ Πελοπόννησος
- ☐ Βόρειο Αιγαίο
- ☐ Νότιο Αιγαίο
- ☐ Κρήτη

OK

7. Κατατάξτε βάσει σημαντικότητας τα παρακάτω πλεονεκτήματα της ανάθεσης του φορολογικού ελέγχου σε ορκωτούς ελεγκτές μέσω του θεσμού του φορορολογικού πιστοποιητικού (σε κλίμακα 1-5 σημειώστε με 1 την επιλογή με την μεγαλύτερη σημαντικότητα)

ω 0

Έγκαιρη επίλυση φορολογικών θεμάτων πριν επηρεάσουν δυσμενώς την δραστηριότητα της επιχείρησης

Ενίσχυση του αισθήματος ασφάλειας έναντι των φορολογικών κινδύνων για την επιχειρηματικότητα

Δυνατότητα αξιοποίησης φορολογικών εμπειρογνομώνων και υποβολή ερωτημάτων στο Υπουργείο Οικονομικών στις περιπτώσεις ύπαρξης αμφισβητούμενων θεμάτων

Ο έλεγχος πραγματοποιείται σε <<πραγματικό χρόνο>> και ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου

Αντικειμενική και διαφανής διαδικασία ελέγχου

OK

8. Κατατάξτε βάσει σημαντικότητας τους παρακάτω προβληματισμούς σε σχέση με την διενέργεια του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης μέσω του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού (σε κλίμακα από 1-5 σημειώστε με 1 την επιλογή με την μεγαλύτερη

σημαντικότητα) ω 0

Μη περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης και ανασφάλεια για πιθανότητα πλήρους επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές

Το κόστος έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού αποτελεί αποτρεπτικό παράγοντα για την εφαρμογή του

Ο σημαντικός χρόνος ενασχόλησης του προσωπικού της εταιρείας για την εξυπηρέτηση των ελεγκτών για την διεξαγωγή του ελέγχου του φορολογικού πιστοποιητικού

Μη ύπαρξη συγκεκριμένης διαδικασίας για την διεξαγωγή του επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές

Υπαρξη << πελατειακής σχέσης >> μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου

OK

9. Σε περιπτώσεις όπου ενδεχομένως ακολουθήσει φορολογικός έλεγχος θεωρείτε ότι δεδομένου ότι θα έχει προηγηθεί ο έλεγχος του ορκωτού ελεγκτή για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού, η εταιρεία θα έχει διαμορφώσει ξεκάθαρη και τεκμηριωμένη άποψη, με αποτέλεσμα να είναι έτοιμη και ισχυρή στη συζήτηση με τις φορολογικές αρχές και αποφασισμένη να επιδιώξει δικαστική προστασία σε τυχόν αυθαίρετα επιχειρήματα των φορολογικών αρχών

w O

☐

Συμφωνώ πλήρως

☐

Μάλλον συμφωνώ

☐

Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ

- ☐ Μάλλον διαφωνώ
- ☐ Διαφωνώ πλήρως

OK

10. Πιστεύετε ότι μέσω της διαδικασίας του φορολογικού πιστοποιητικού το επίπεδο συμμόρφωσης των εταιρειών βελτιώνεται συνεχώς; w 0

- ☐ Συμφωνώ πλήρως
- ☐ Μάλλον συμφωνώ
- ☐ Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- ☐ Μάλλον διαφωνώ
- ☐ Διαφωνώ πλήρως

OK

11. Πιστεύετε ότι θα πρέπει να επεκταθεί ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού και σε μικρότερες επιχειρήσεις ώστε να αφοσιωθεί ο ελεγκτικός μηχανισμός του κράτους σε στοχευμένους ελέγχους; w 0

- ☐ Συμφωνώ πλήρως
- ☐ Μάλλον συμφωνώ
- ☐ Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ
- ☐ Μάλλον διαφωνώ
- ☐ Διαφωνώ πλήρως

OK

12. Ένα <<μικτό σύστημα>> όπου οι ελεγκτικές εταιρείες θα διενεργούν τον επιτόπιο έλεγχο και θα προετοιμάζουν τον φάκελο ελέγχου με την συλλογή των στοιχείων, επισκόπηση εγγράφων, επιβεβαίωση στοιχείων δηλώσεων και βιβλίων, ο φάκελος ελέγχου θα παραδίδεται στην ΑΑΔΕ η οποία θα διενεργεί επισκόπηση του φακέλου και επαληθεύσεις και διασταυρώσεις μέσω των πληροφοριακών συστημάτων, ενώ το φύλλο ελέγχου θα εκδίδεται οριστικά με περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης από την ΑΑΔΕ, θα ήταν κάτι που θα υποστηρίζατε; w 0

- ☐ Ναι
- ☐ Όχι
- ☐ Υπό προϋποθέσεις

Εφόσον έχετε απαντήσει << Υπό προϋποθέσεις>>, επιγραμμικά ποιες θα ήταν αυτές;



OK

13. Στην ανωτέρω περίπτωση θα ήσασταν σύμφωνος/η το κόστος της αμοιβής των ορκωτών ελεγκτών να επιβαρύνει την ελεγχόμενη εταιρεία; w 0

- ☐ Ναι
- ☐ Όχι

Αν η απάντηση είναι Όχι, ποιος θα πρέπει να επιβαρυνθεί με το κόστος της αμοιβής;



OK

14. Συμφωνείτε με την επαναφορά της υποχρεωτικότητας του φορολογικού πιστοποιητικού;

w 0

- ☐ Ναι
- ☐ Όχι

OK

15. Εφόσον η απάντησή σας στην ανωτέρω περίπτωση είναι ΝΑΙ για ποιές επιχειρήσεις κατά την γνώμη σας θα πρέπει να επανέλθει η υποχρεωτικότητα; (μέχρι 2 απαντήσεις) w 0

- ☐ Εισηγμένες ανεξαρτήτως τζίρου
- ☐ Μη εισηγμένες με τζίρο μεγαλύτερο των 15.000.000 Ευρώ
- ☐ Μη εισηγμένες με τζίρο μεγαλύτερο των 5.000.000 Ευρώ

OK

16. Δεδομένης της αναγκαιότητας του φορολογικού ελέγχου, ποιες είναι επιγραμματικά οι προτάσεις σας (μέχρι τρείς) για την εφαρμογή ενός ιδανικού μοντέλου με σκοπό να ικανοποιηθούν συνδυαστικά τόσο οι ελεγχόμενες εταιρείες, οι ανάγκες του κράτους αλλά και να επιτευχθεί καλύτερη ταύτιση με τις ιδιαιτερότητες του ελληνικού φορολογικού συστήματος; w 0



OK

17. Σε ποια από τις παρακάτω κατηγορίες συγκαταλέγεται η εταιρεία στην οποία εργάζεστε κατά την χρήση του 2016; w 0

- ☐ Ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.000 Ευρώ
- ☐ Ακαθάριστα έσοδα από 50.000.001 έως 100.000.00 Ευρώ
- ☐ Ακαθάριστα έσοδα από 100.000.001 έως 200.000.000 Ευρώ
- ☐ Ακαθάριστα έσοδα από 200.000.001 έως 500.000.000 Ευρώ
- ☐ Ακαθάριστα έσοδα από 500.000.001 έως 1.000.000.000 Ευρώ
- ☐ Ακαθάριστα έσοδα άνω των 1.000.000.001 Ευρώ

OK

18. Σε ποια από τις παρακάτω κατηγορίες συγκαταλέγεται η εταιρεία στην οποία εργάζεστε κατά την χρήση του 2016; w 0

- ☐ Κερδοφόρα χρήση στα φορολογικά βιβλία
- ☐ Ζημιογόνος χρήση στα φορολογικά βιβλία

OK

19. Ποια είναι η γενική εντύπωση που έχετε αποκομίσει από τον έλεγχο του φορολογικού πιστοποιητικού; w 0

- ☐ Πολύ ικανοποιημένος
- ☐ Μερικώς ικανοποιημένος
- ☐ Αδιάφορο
- ☐ Μερικώς δυσαρεστημένος
- ☐ Πολύ δυσαρεστημένος

OK

20. Αν ήταν αποκλειστικά δική σας απόφαση θα επιλέγατε η εταιρία στην οποία εργάζεστε να συνεχίσει και τα επόμενα χρόνια την ανάθεση σε ορκωτό ελεγκτή την διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού; w 0

- ☐ Ναι
- ☐ Πιθανό
- ☐ Όχι πιθανό
- ☐ Όχι

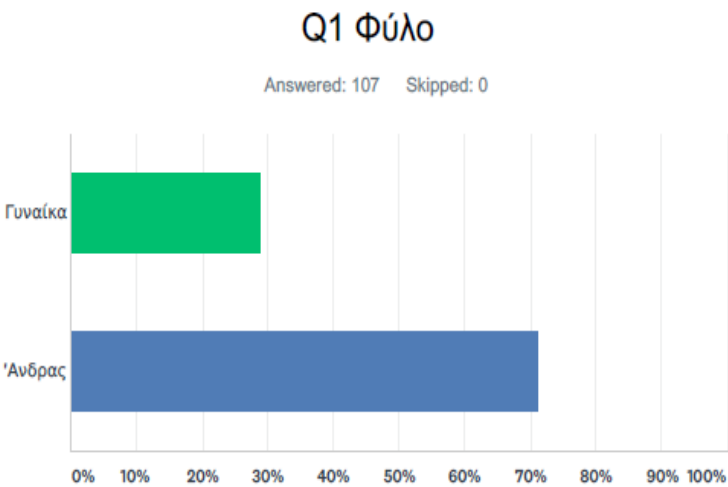
Εφόσον απαντήσατε Όχι αναφέρατε επιγραμματικά τους λόγους

		▲
		▼
◀		▶

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2- ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

Το μέλλον του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού

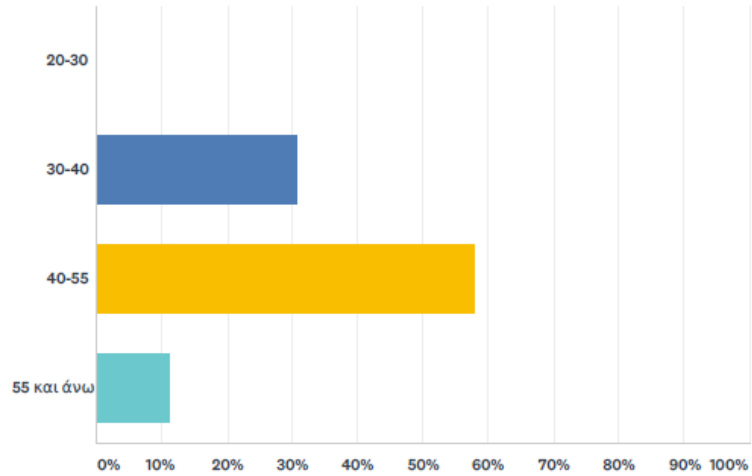
SurveyMonkey



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Γυναίκα	28.97%	31
Άνδρας	71.03%	76
TOTAL		107

Q2 Ηλικία

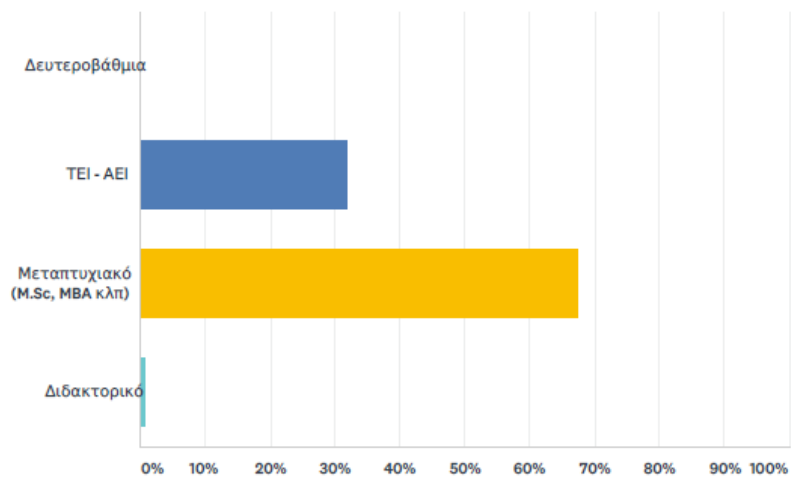
Answered: 107 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
20-30	0.00%	0
30-40	30.84%	33
40-55	57.94%	62
55 και άνω	11.21%	12
TOTAL		107

Q3 Σπουδές

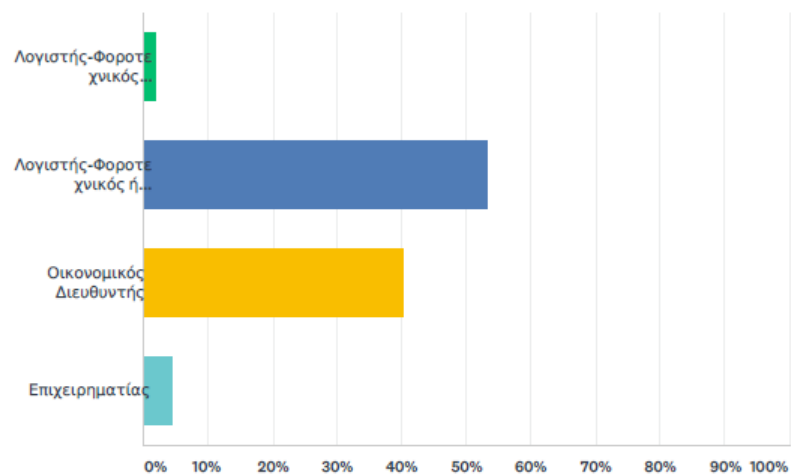
Answered: 107 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Δευτεροβάθμια	0.00%	0
ΤΕΙ - ΑΕΙ	31.78%	34
Μεταπτυχιακό (M.Sc, MBA κλπ)	67.29%	72
Διδακτορικό	0.93%	1
TOTAL		107

Q4 Απασχόληση

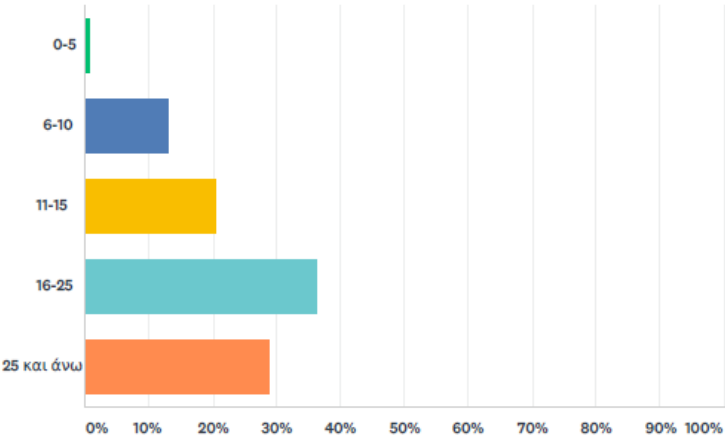
Answered: 107 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Λογιστής-Φοροτεχνικός (ελεύθερος επαγγελματίας)	1.87%	2
Λογιστής-Φοροτεχνικός ή Διευθυντής λογιστηρίου (μισθωτός)	53.27%	57
Οικονομικός Διευθυντής	40.19%	43
Επιχειρηματίας	4.67%	5
TOTAL		107

Q5 Εμπειρία (σε έτη)

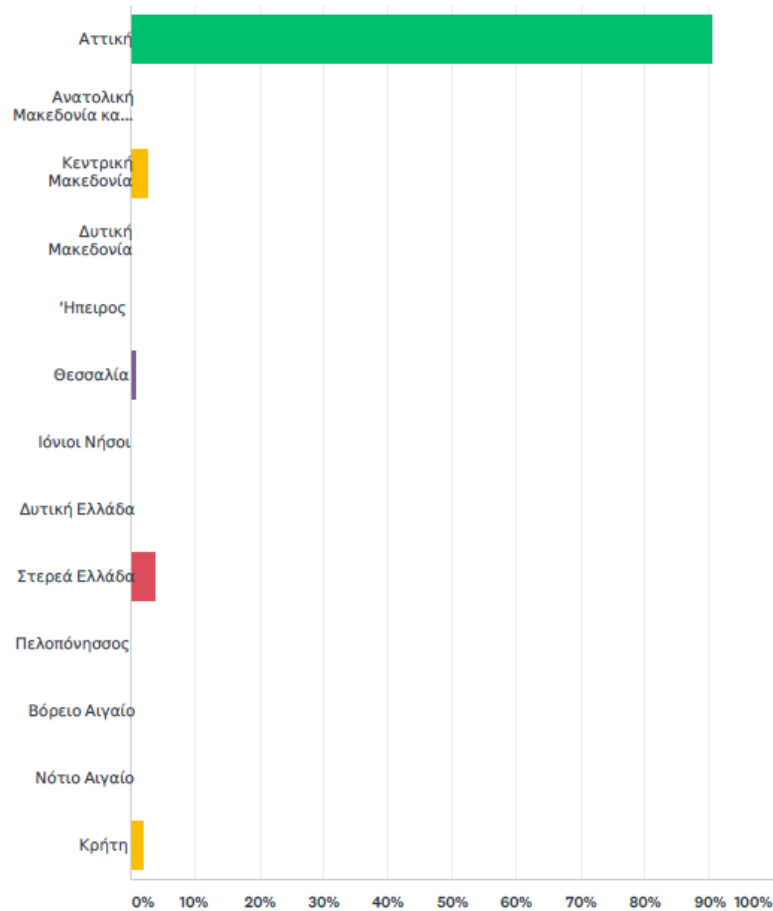
Answered: 107 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
0-5	0.93%	1
6-10	13.08%	14
11-15	20.56%	22
16-25	36.45%	39
25 και άνω	28.97%	31
TOTAL		107

Q6 Τόπος Δραστηριοποίησης

Answered: 107 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Αττική	90.65%	97
Ανατολική Μακεδονία και Θράκη	0.00%	0
Κεντρική Μακεδονία	2.80%	3
Δυτική Μακεδονία	0.00%	0
Ήπειρος	0.00%	0
Θεσσαλία	0.93%	1

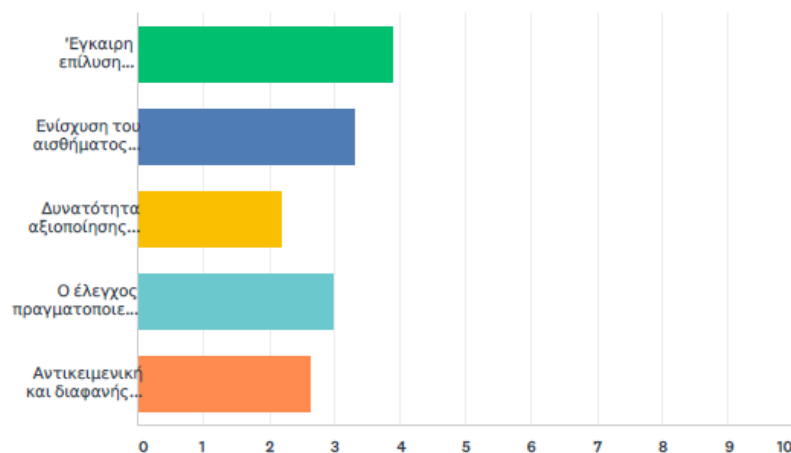
Ιόνιοι Νήσοι	0.00%	0
Δυτική Ελλάδα	0.00%	0
Στερεά Ελλάδα	3.74%	4
Πελοπόννησος	0.00%	0
Βόρειο Αιγαίο	0.00%	0
Νότιο Αιγαίο	0.00%	0
Κρήτη	1.87%	2
TOTAL		107

Το μέλλον του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού

SurveyMonkey

Q7 Κατατάξτε βάσει σημαντικότητας τα παρακάτω πλεονεκτήματα της ανάθεσης του φορολογικού ελέγχου σε ορκωτούς ελεγκτές μέσω του θεσμού του φορορολογικού πιστοποιητικού (σε κλίμακα 1-5 σημειώστε με 1 την επιλογή με την μεγαλύτερη σημαντικότητα)

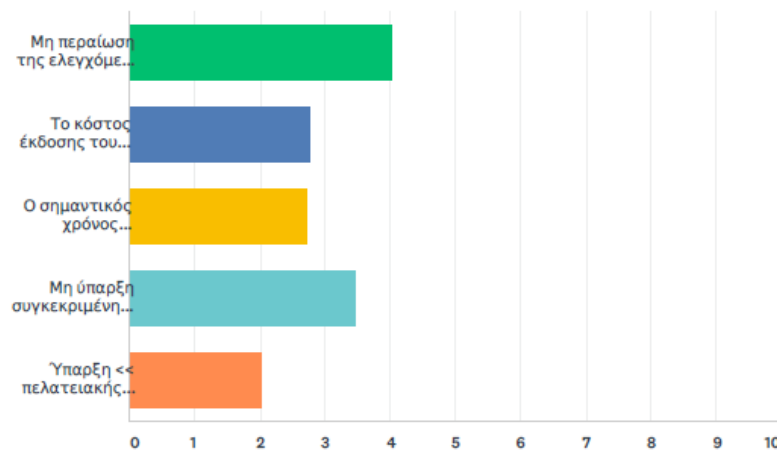
Answered: 107 Skipped: 0



	1	2	3	4	5	TOTAL	SCORE
Έγκαιρη επίλυση φορολογικών θεμάτων πριν επηρεάσουν δυσμενώς την δραστηριότητα της επιχείρησης	42.06% 45	26.17% 28	15.89% 17	11.21% 12	4.67% 5	107	3.90
Ενίσχυση του αισθήματος ασφάλειας έναντι των φορολογικών κινδύνων για την επιχειρηματικότητα	23.36% 25	26.17% 28	20.56% 22	17.76% 19	12.15% 13	107	3.31
Δυνατότητα αξιοποίησης φορολογικών εμπειρογνομώνων και υποβολή ερωτημάτων στο Υπουργείο Οικονομικών στις περιπτώσεις ύπαρξης αμφισβητούμενων θεμάτων	7.48% 8	9.35% 10	18.69% 20	23.36% 25	41.12% 44	107	2.19
Ο έλεγχος πραγματοποιείται σε <<πραγματικό χρόνο>> και ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου	14.95% 16	21.50% 23	23.36% 25	26.17% 28	14.02% 15	107	2.97
Αντικειμενική και διαφανής διαδικασία ελέγχου	12.15% 13	16.82% 18	21.50% 23	21.50% 23	28.04% 30	107	2.64

Q8 Κατατάξετε βάσει σημαντικότητας τους παρακάτω προβληματισμούς σε σχέση με την διενέργεια του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης μέσω του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού (σε κλίμακα από 1-5 σημειώστε με 1 την επιλογή με την μεγαλύτερη σημαντικότητα)

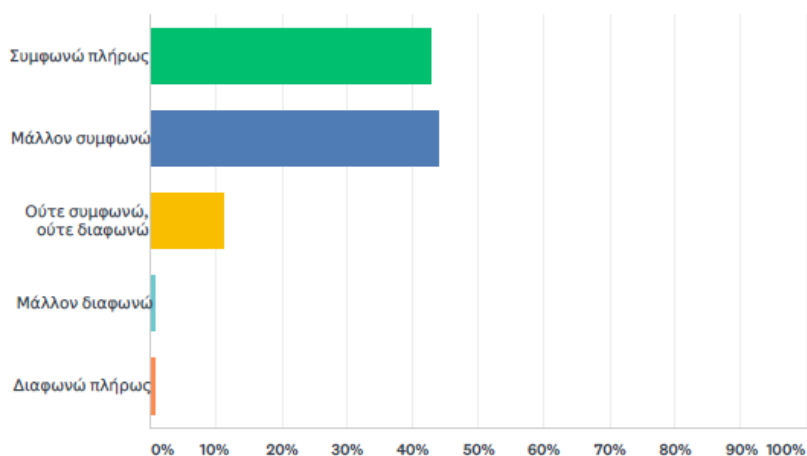
Answered: 107 Skipped: 0



	1	2	3	4	5	TOTAL	SCORE
Μη περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης και ανασφάλεια για πιθανότητα πλήρους επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές	50.47% 54	26.17% 28	6.54% 7	8.41% 9	8.41% 9	107	4.02
Το κόστος έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού αποτελεί αποτρεπτικό παράγοντα για την εφαρμογή του	13.08% 14	16.82% 18	22.43% 24	29.91% 32	17.76% 19	107	2.78
Ο σημαντικός χρόνος ενασχόλησης του προσωπικού της εταιρείας για την εξυπηρέτηση των ελεγκτών για την διεξαγωγή του ελέγχου του φορολογικού πιστοποιητικού	5.61% 6	16.82% 18	32.71% 35	33.64% 36	11.21% 12	107	2.72
Μη ύπαρξη συγκεκριμένης διαδικασίας για την διεξαγωγή του επανελέγχου από τις φορολογικές αρχές	22.43% 24	30.84% 33	27.10% 29	10.28% 11	9.35% 10	107	3.47
Υπαρξη << πελατειακής σχέσης >> μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου	8.41% 9	9.35% 10	11.21% 12	17.76% 19	53.27% 57	107	2.02

Q9 Σε περιπτώσεις όπου ενδεχομένως ακολουθήσει φορολογικός έλεγχος θεωρείτε ότι δεδομένου ότι θα έχει προηγηθεί ο έλεγχος του ορκωτού ελεγκτή για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού, η εταιρεία θα έχει διαμορφώσει ξεκάθαρη και τεκμηριωμένη άποψη, με αποτέλεσμα να είναι έτοιμη και ισχυρή στη συζήτηση με τις φορολογικές αρχές και αποφασισμένη να επιδιώξει δικαστική προστασία σε τυχόν αυθαίρετα επιχειρήματα των φορολογικών αρχών

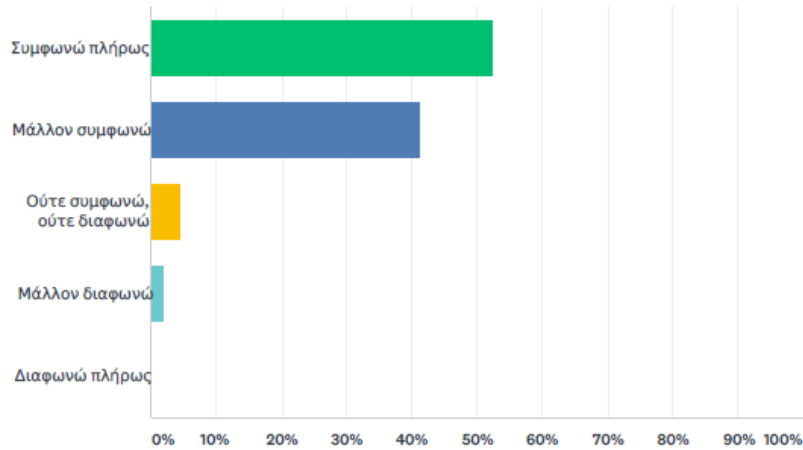
Answered: 107 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Συμφωνώ πλήρως	42.99%	46
Μάλλον συμφωνώ	43.93%	47
Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ	11.21%	12
Μάλλον διαφωνώ	0.93%	1
Διαφωνώ πλήρως	0.93%	1
TOTAL		107

Q10 Πιστεύετε ότι μέσω της διαδικασίας του φορολογικού πιστοποιητικού το επίπεδο συμμόρφωσης των εταιρειών βελτιώνεται συνεχώς;

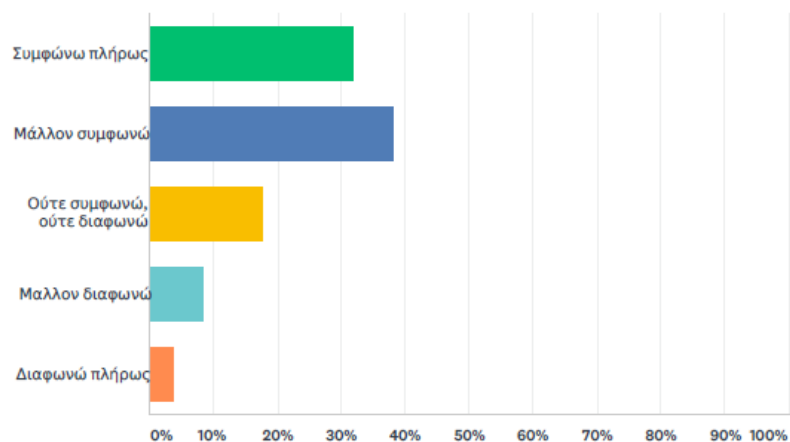
Answered: 107 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Συμφωνώ πλήρως	52.34%	56
Μάλλον συμφωνώ	41.12%	44
Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ	4.67%	5
Μάλλον διαφωνώ	1.87%	2
Διαφωνώ πλήρως	0.00%	0
TOTAL		107

Q11 Πιστεύετε ότι θα πρέπει να επεκταθεί ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού και σε μικρότερες επιχειρήσεις ώστε να αφοσιωθεί ο ελεγκτικός μηχανισμός του κράτους σε στοχευμένους ελέγχους;

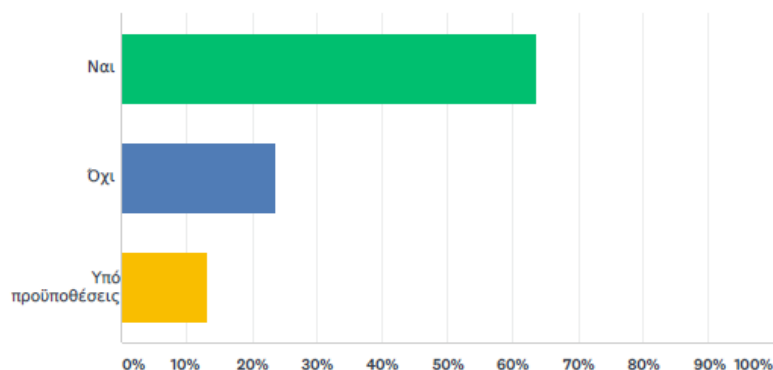
Answered: 107 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Συμφώνω πλήρως	31.78%	34
Μάλλον συμφωνώ	38.32%	41
Ούτε συμφωνώ, ούτε διαφωνώ	17.76%	19
Μάλλον διαφωνώ	8.41%	9
Διαφωνώ πλήρως	3.74%	4
TOTAL		107

Q12 Ένα <<μικτό σύστημα>> όπου οι ελεγκτικές εταιρείες θα διενεργούν τον επιτόπιο έλεγχο και θα προετοιμάζουν τον φάκελο ελέγχου με την συλλογή των στοιχείων, επισκόπηση εγγράφων, επιβεβαίωση στοιχείων δηλώσεων και βιβλίων, ο φάκελος ελέγχου θα παραδίδεται στην ΑΑΔΕ η οποία θα διενεργεί επισκόπηση του φακέλου και επαληθεύσεις και διασταυρώσεις μέσω των πληροφοριακών συστημάτων, ενώ το φύλλο ελέγχου θα εκδίδεται οριστικά με περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης από την ΑΑΔΕ, θα ήταν κάτι που θα υποστηρίζατε;

Answered: 107 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Ναι	63.55%	68
Όχι	23.36%	25
Υπό προϋποθέσεις	13.08%	14
TOTAL		107

#	ΕΦΟΣΩΝ ΕΧΕΤΕ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙ << ΥΠΟ ΠΡΟΫΠΟΘΈΣΕΙΣ>>, ΕΠΙΓΡΑΜΜΑΤΙΚΑ ΠΟΙΕΣ ΘΑ ΉΤΑΝ ΑΥΤΕΣ;	DATE
1	κυρίως επιμερισμός του κόστους	12/22/2017 3:54 PM
2	Ότι δεν θα συνιστά επανέλεγχο στην ουσία που θα ακυρώνει τον έλεγχο του ορκωτού ελεγκτή με στόχο την ακύρωση του φορολογικού πιστοποιητικού από τη φορολογική διοίκηση	12/21/2017 3:10 PM
3	εφόσον οι φορολογικές αρχές δεν θα ξαναζητήσουν από την αρχή παραστατικά καθιστώντας την προηγούμενη δουλειά από τους ορκωτούς μη χρησιμη	12/20/2017 4:12 PM
4	Προτιμώ προληπτικό και όχι κατασταλτικό έλεγχο	12/20/2017 1:22 PM
5	Η επισκόπηση από την ΑΑΔΕ να γίνεται με αντίληψη επαλήθευσης της συμμόρφωσης και όχι με φοροεισπρακτικούς σκοπούς	12/20/2017 12:35 PM
6	- εμπειρία και δεξιότητες των ανθρώπων που θα διενεργουν τους ελέγχους	12/20/2017 12:31 PM
7	Μονο στην περίπτωση που το οριστικό φύλλο ελέγχου εκδιδόταν πριν το τέλος τους επόμενου έτους από το ετος ελέγχου	12/20/2017 12:28 PM

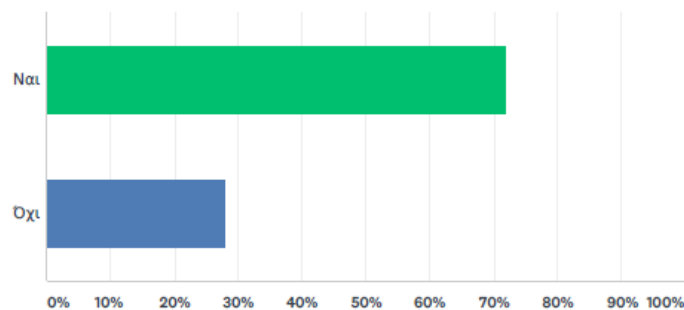
8	Πρέπει να διασφαλίζεται η ταχύτητα του ελέγχου και η αποτελεσματικότητα της συνεργασίας.	12/20/2017 12:19 PM
9	Χωρίς επιπλέον κόστος πέραν των αμοιβών για το φορολογικό πιστοποιητικό	12/20/2017 12:15 PM
10	Διεκπεραίωση από την ΑΑΔΕ σε εύλογο χρονικό διάστημα και να μην επαναλαμβάνεται η όλη διαδικασία εκ νέου από την ΑΑΔΕ	12/15/2017 7:15 PM
11	Καθορισμένη διαδικασία επιλογής δείγματος, καθορισμένη διαδικασία επικοινωνίας μεταξύ ΑΑΔΕ/ελεγκτών/εταιρείας και διαδικασία επίλυσης διαφορετικών απόψεων (διατησία?) πριν την οριστικοποίηση του ελέγχου. Εφόσον υπάρξει συμφωνία, η χρήση θα θεωρείται περαιωθείσα και θα επιστρέφονται άμεσα πιθανές επιστροφές φόρων (π.χ. παρακρατούμενων, πιστωτικού ΦΠΑ χρήσης, κλπ)	12/15/2017 3:57 PM
12	με ξεκάθαρο πλαίσιο κανόνων ώστε να προκύπτει ποιοτικό όφελος για την επιχείρηση (ταχεία περαίωση χρήσεων, μη αμφισβήτηση από τη φορολογική αρχή των θέσεων του ορκωτού κλπ)	12/15/2017 12:19 PM
13	Εξαρτάται από την ανταπόκριση της ΑΑΔΕ και την συνεργασία μεταξύ Ελεγκτικών Εταιρειών και ΑΑΔΕ	12/15/2017 12:03 PM

Το μέλλον του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού

SurveyMonkey

Q13 Στην ανωτέρω περίπτωση θα ήσασταν σύμφωνος/η το κόστος της αμοιβής των ορκωτών ελεγκτών να επιβαρύνει την ελεγχόμενη εταιρεία;

Answered: 107 Skipped: 0

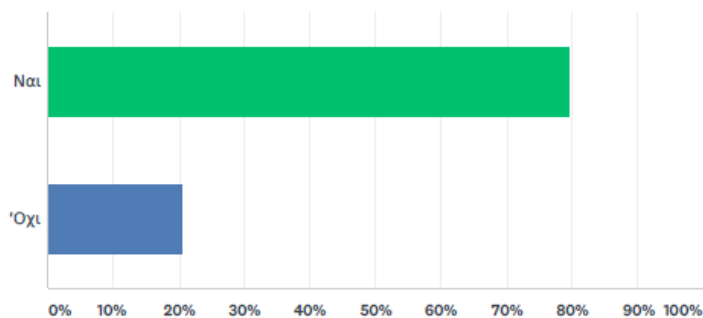


ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Ναι	71.96%	77
Όχι	28.04%	30
TOTAL		107

#	ΑΝ Η ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΕΙΝΑΙ ΟΧΙ, ΠΟΙΟΣ ΘΑ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΕΠΙΒΑΡΥΝΘΕΙ ΜΕ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΤΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ;	DATE
1	Το δημόσιο	12/28/2017 8:53 AM
2	και η ΑΑΔΕ	12/22/2017 3:54 PM
3	Δεν θεωρούμε ότι προκύπτει επιπλέον κόστος για τους ορκωτούς ελεγκτές από την επισκόπηση του φακέλου του φορολογούμενου.	12/21/2017 3:10 PM
4	Θα έπρεπε να αναλαμβάνει και ο δημόσιος φορέας αναλογία του κόστους, καθώς διεκπεραιώνεται σημαντικό κομμάτι του ελέγχου για λογαριασμό του από τρίτους.	12/21/2017 11:36 AM
5	Το Υπουργείο Οικονομικών, για λογαριασμό του οποίου γίνεται ο έλεγχος.	12/20/2017 10:32 PM
6	Σε περίπτωση όμως επανελέγχου ή ελλιπούς υπηρεσίας το κόστος θα πιβαρύνει την ελεγκτική.	12/20/2017 6:08 PM
7	ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ	12/20/2017 4:58 PM
8	το ΔΗΜΟΣΙΟ	12/20/2017 3:40 PM
9	ΜΙΣΟ ΜΙΣΟ ΜΕ ΤΟ ΚΡΑΤΟΣ	12/20/2017 3:28 PM
10	ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ	12/20/2017 1:06 PM
11	Κράτος	12/20/2017 12:31 PM
12	Το κράτος	12/20/2017 12:30 PM
13	50% η ελεγχόμενη εταιρία	12/20/2017 12:28 PM
14	Η ελεγχόμενη εταιρεία από κοινού με το Υπ. Οικονομικών	12/20/2017 12:26 PM
15	Το Δημόσιο καθώς οι έλεγχοι και τυχόν παραβάσεις θα βεβαιώνονται γρηγορότερα και θα μειωθεί ο κίνδυνος παραγραφής	12/20/2017 12:19 PM
16	ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ	12/20/2017 12:11 PM
17	Το κράτος	12/20/2017 12:09 PM
18	Μερική ανάληψη κόστους από το Κράτος και δυνατότητα επιλογής του ελεγκτή για την ανάθεση της προετοιμασίας του φακέλου	12/19/2017 5:49 PM
19	οχι εξ ολοκληρου	12/18/2017 12:17 PM
20	Το κράτος	12/18/2017 10:38 AM
21	Θα πρέπει να καλύπτεται απο το Δημόσιο	12/17/2017 12:10 PM
22	Η φορολογική αρχή	12/16/2017 10:31 AM
23	Το Ελληνικό Δημόσιο (ΥΠΟΙΚ)	12/15/2017 4:35 PM
24	80 κρατική δαπάνη - 20 εταιρεία	12/15/2017 3:58 PM
25	Το Δημόσιο	12/15/2017 2:35 PM

Q14 Συμφωνείτε με την επαναφορά της υποχρεωτικότητας του φορολογικού πιστοποιητικού;

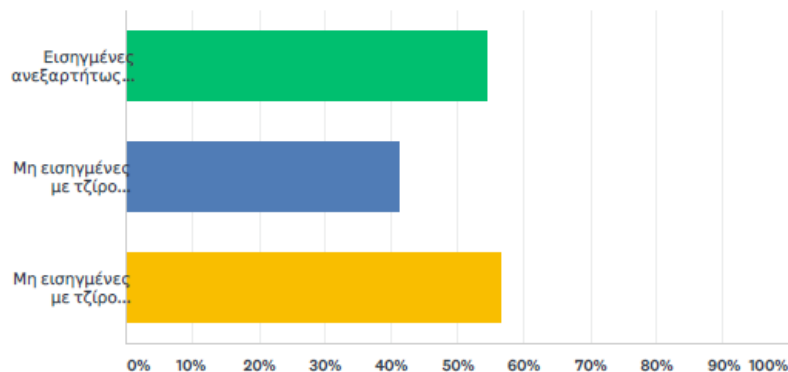
Answered: 107 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Ναι	79.44%	85
Όχι	20.56%	22
TOTAL		107

Q15 Εφόσον η απάντησή σας στην ανωτέρω περίπτωση είναι ΝΑΙ για ποιές επιχειρήσεις κατά την γνώμη σας θα πρέπει να επανέλθει η υποχρεωτικότητα; (μέχρι 2 απαντήσεις)

Answered: 92 Skipped: 15



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Εισηγμένες ανεξαρτήτως τζίρου	54.35%	50
Μη εισηγμένες με τζίρο μεγαλύτερο των 15.000.000 Ευρώ	41.30%	38
Μη εισηγμένες με τζίρο μεγαλύτερο των 5.000.000 Ευρώ	56.52%	52

Q16 Δεδομένης της αναγκαιότητας του φορολογικού ελέγχου, ποιες είναι επιγραμματικά οι προτάσεις σας (μέχρι τρείς) για την εφαρμογή ενός ιδανικού μοντέλου με σκοπό να ικανοποιηθούν συνδυαστικά τόσο οι ελεγχόμενες εταιρείες, οι ανάγκες του κράτους αλλά και να επιτευχθεί καλύτερη ταύτιση με τις ιδιαιτερότητες του ελληνικού φορολογικού συστήματος;

Answered: 107 Skipped: 0

#	RESPONSES	DATE
1	klajsfF'	12/30/2017 12:01 PM
2	Αξιοποίηση από τις κρατικές αρχές των στοιχείων και των δεδομένων του ελέγχου που έχει πραγματοποιήσει η ελεγκτική εταιρία . Κατηγοροποίηση των εταιριών (για τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων) ανάλογα με τα ευρήματα του φορολογικού πιστοποιητικού	12/28/2017 7:48 PM
3	1)Στελεχοποίηση του Υπουργείου Οικονομικών με ελεγκτές οι οποίοι έχουν στοχευμένη έμπρακτη εμπειρία στη διενέργεια του φορολογικού πιστοποιητικού.	12/28/2017 3:03 PM
4	1. Να κλείνει η χρήση με τον φορολογικό έλεγχο. Να μην ξανανοιγουν τα βιβλία για ελεγχο. 2. Να γινετε δειγματοληπτικός ελεγχος μονο σε κερδοφορες εταιρείες οι οποίοι θα ολοκληρώνονται σε 1 χρόνο	12/28/2017 8:53 AM
5	-Η έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού να σημαίνει περαίωση της χρήσης -Πιθανές παρατηρήσεις να οδηγούν σε επιβολή προστίμων απο την ΑΑΔΕ -Δειγματοληπτικός έλεγχος από την ΑΑΔΕ την επόμενη χρήση από τη λήψη του πιστοποιητικού	12/22/2017 6:55 PM
6	να είναι δεσμευτικό το πόρισμα του εκδιδόμενου φορολογικού πιστοποιητικού (αλλιώς η υποχρεωτικότητα είναι παράλογη)	12/22/2017 3:54 PM
7	Μικτό σύστημα ελέγχου που να συνεπάγεται οριστικός έλεγχος του Οικονομικού έτους	12/22/2017 2:47 PM
8	ΔΕΝ ΕΧΩ	12/22/2017 2:46 PM
9	1. Διενέργεια Ελέγχου όπως ακριβώς συμβαίνει μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού από τις ελεγκτικές εταιρίες 2. Διενέργεια διασταυρώσεων και έκδοση τελικού πιστοποιητικού από τις Δημόσιες Αρχές 3. Περαιώση των φορολογικών θεμάτων εντός 2 ετών μάξιμουμ από την ελεγχόμενη χρήση	12/21/2017 7:03 PM
10	Το φορολογικό πιστοποιητικό να καταστεί «υποχρεωτικό» για όλες τις επιχειρήσεις με Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών πάνω από 700.000 ευρώ. Θα διευκολύνει τόσο τους φορολογούμενους, όσο και θα αυξήσει τα έσοδα του κράτους από την αναμόρφωση εξόδων κατά τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, ενώ θα διευκολύνει και τη χρηματοδότηση των εταιριών από τους Τραπεζικούς Οργανισμούς για έγκριση νέων πιστώσεων προς τις επιχειρήσεις ή ανανέωση των παλαιών καθώς θα μειωθεί η φορολογική αβεβαιότητα	12/21/2017 3:10 PM
11	1. Μικρότερο κόστος της ελεγκτικής για την επιχείρηση 2. Ποιο συγκεκριμένοι φορολογικοί έλεγχοι	12/21/2017 2:49 PM
12	Ταυτόχρονη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού και έκθεσης ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, για επίτευξη εκλογικευμένου κόστους	12/21/2017 11:36 AM
13	1. Μεικτού μοντέλου (ερώτηση 12) 2. Υποχρεωτικός έλεγχος -πιστοποιητικό με περιορισμένο χρόνο επανελέγχου από φορολογικές αρχές (2 ετη)	12/21/2017 9:01 AM
14	Να καθιερωθεί ο φορολογικός έλεγχος αποκλειστικά από εξωτερικούς ελεγκτές και να υπάρχει δείγμα ελέγχου από τη φορολογική αρχή	12/21/2017 12:25 AM
15	N/A	12/20/2017 10:32 PM
16	1. Ο ελεγκτής να μην είναι βασιλικότερος του βασιλέως. 2. Η ερμηνεία του φορολογικού νόμου να μην έχει αποκλειστικό σκοπό την κάλυψη απο πιθανό επανέλεγχο του ελεγκτή. 3. Γενικά τα ποσά που πληρώνονται απο τις εταιρείες δεν γίνεται να είναι 5πλάσια απο τους ελλεγχους των φορολογικών αρχών .	12/20/2017 10:26 PM

17	1. εγκαίριος έλεγχος - μέχρι την φορολογική δήλωση 2. επανέλεγχος από τις φορολογικές δειγματοληπτικούς και διασταυρωτικούς 3. κλείσιμο του ελέγχου στα επόμενα 2 χρόνια από την φορολογική δήλωση και πιστοποιητικό	12/20/2017 8:30 PM
18	ξεκαθαρο φορολογικό χειρισμο και κλείσιμο αμεσα των χρήσεων	12/20/2017 8:10 PM
19	- Ξεκάθαρες νομοθετικές διατάξεις για τα εκππιπώμενα έξοδα/δαπάνες. - Δημιουργία ηλεκτρονικού συστήματος στην ΑΑΔΕ με ειδικούς δείκτες επικινδυνότητας και επιλογή δείγματος ελέγχου εταιρειών ανάλογα με αυτό. Κατάργηση των διατάξεων χαρτοσήμου.	12/20/2017 6:08 PM
20	Οι ελεγκτικές εταιρείες να παρέχουν όλες την σωστή ποιοτική υπηρεσία	12/20/2017 6:02 PM
21	1 2 3	12/20/2017 5:25 PM
22	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΜΕ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ ΑΡΧΩΝ ΚΑΙ ΠΕΡΑΙΩΣΗ ΧΡΗΣΗΣ	12/20/2017 4:58 PM
23	συνεχισή του θεσμου του φορολογικού πιστοποιητικού πιο γρηγορή ανταποκτισή απο πισ αρχες επαναληπτικών ελεγχων καθαρο κανονιστικο πλαίσιο	12/20/2017 4:12 PM
24	Δεν έχω καποια προταση	12/20/2017 3:53 PM
25	Δεν είμαστε ανιθετοι στην διατηρηση του υπαρχοντος συστηματος ομως με μεγαλυτερη ελευθερια στους επαγγελματιες ελεγκτες να κρινουν τις περιοχες ελεγχου και οχι το σημερινο καθεστω των σαρωτικων ελεγχων που κοστιζουν σε χρημα και χρονο Εναλλακτικα η υπαρχή μιας ηλεκτρονικης εφαρμογης μεσω του οποιου η εφορια με βαση τον κλαδο και το ειδος τις επιχειρησης να κανει ανιληση συγγκεκριμενων στοιχειων με στοχο να προσδιοριστουν συγγκεκριμενοι δεικτες επικινδυνοτητας και επομενως να γινετε στοχευμενη ερευνα. Η διαδικασια θα ειναι γρηγορη ισως και για περιόδους μικροτερες του ενος ετους ετσι ωστε να ανιμετωπιζετε η παρανομια πολυ γρηγορα . Η επεξεργασια θα πρεπει να αφορα ολες τις επιχειρησεις ανεξαρτητος πωλησεων η νομικης μορφης καθως οπως γνωριζουμε η μεγαλυτερη παραβατικοτητα παρουσιαζεται σε ΜΜΕ που στερουνται οργανωσης τεχνικης υποδομης και τα οικονομικα συμφεροντα του ιδιοκτητη ταυιζονται αμμεσα με αυτα της επιχειρησης	12/20/2017 3:40 PM
26	Ναι	12/20/2017 3:32 PM
27	Απλούστερο φορολογικό πλαίσιο Κίνητρα από το κράτος για την αποφυγή παραβάσεων	12/20/2017 3:32 PM
28	ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟ ΟΡΚΩΤΟΥΣ ΜΟΝΟ ΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟ ΤΟ ΚΡΑΤΟΣ	12/20/2017 3:28 PM
29	Προερατικό φορολογικό πιστοποιητικό, δειγματοληπτικός και εγκαίριος έλεγχος από τις φορολογικές αρχές.	12/20/2017 2:42 PM
30	- Μεγαλύτερη αυτοματοποίηση από την πλευρά του κράτους. ο Σύνδεση επιχειρήσεων – κρατικών υπηρεσιών (π.χ. αυτοματη ενημερωση για έκδοση τιμολογίων) ο Έκδοση πιστοποιητικών (π.χ. πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας)	12/20/2017 2:42 PM
31	#	12/20/2017 2:29 PM
32	Άμεση επίλυση εκκρεμοτήτων σε συνεργασία με το αρμόδιο Υπουργείο.	12/20/2017 2:24 PM
33	-Πλήρης συμμόρφωση της εταιρείας στις παρατηρήσεις των auditors. -Μετά το πέρας της συμμόρφωσης πλήρης ευθύνη των auditors για τυχών πρόστιμα από την ΑΑΔΕ	12/20/2017 2:06 PM
34	εκτίμηση μου είναι εταιρεία που παίρνει φορολογικό πιστοποιητικό μετά την παρέλευση ενός εύλογου μικρού διαστήματος να υπάρχει παραγραφή. Δειγματοληπτικά να επανελέγχετε από την φορολογική αρχή ένα μικρό ποσοστό εταιριών.	12/20/2017 1:37 PM
35	Τα πάντα έχουν άμεση σχέση με την Έλλειψη πολυνομίας την υπαρχή Σταθερού και απλού φορολογικού συστήματος κατανοητό από όλους έτσι ώστε να μην υπάρχει δυνατότητα για φοροαποφυγή και αύξηση του κόστους στις επιχειρήσεις	12/20/2017 1:22 PM
36	No comments	12/20/2017 1:21 PM
37	Η έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού θα μπορούσε να συνοδεύεται από άμεση επικύρωση του από την φορολογική αρχή ώστε να μπορεί και επίσημα να κλείνει η ελεγχόμενη χρήση.	12/20/2017 1:08 PM
38	Ισχύον Καθεστώς	12/20/2017 1:08 PM
39	1)ΣΤΑΘΕΡΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ. 2) ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗ ΣΥΝΔΕΣΗ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΚΑΙ ΑΠΛΟΥΣΤΕΥΣΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ.3)ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΠΟΛΥΝΟΜΙΑΣ.	12/20/2017 1:06 PM
40	Σύνδεση ταμειακής μηχανής με ΑΑΔΕ	12/20/2017 12:52 PM

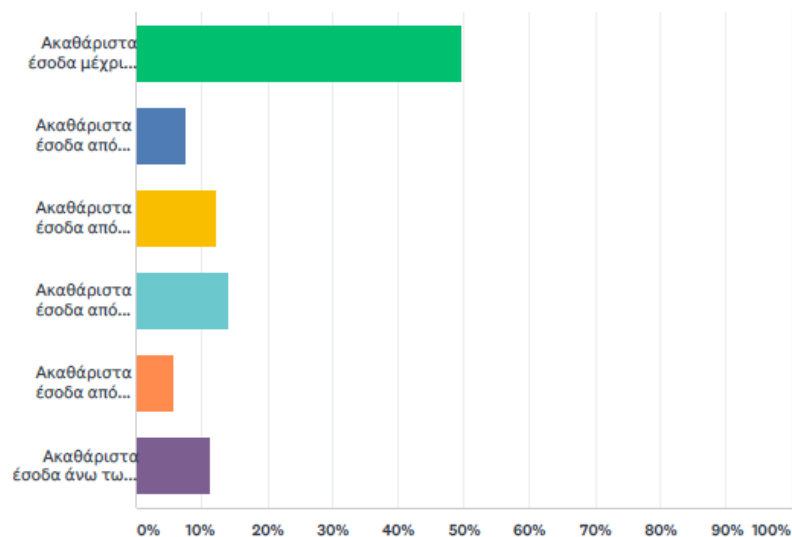
41	με την περαίωση του ελέγχου να δίνεται στις επιχειρήσεις ένα επι πλέον κίνητρο πχ έκπτωση φόρου.	12/20/2017 12:52 PM
42	Δεν έχω	12/20/2017 12:47 PM
43	Έλεγχος της Ελεγκτικών εταιρειών από κεντρικό όργανο και πρόστιμα σε περιπτώσεις παρέκκλισης των κανόνων.	12/20/2017 12:44 PM
44	1. Ο έλεγχος να γίνεται όσο πιο σύντομα είναι δυνατόν και η τελική περαίωση επίσης. Στην αρχή της εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού υπήρχε η προθεσμία 18μηνου για επανέλεγχο. Δεν πρέπει να χρονίζουν τόσο σοβαρές εκκρεμότητες για μεγάλο χρονικό διάστημα.	12/20/2017 12:35 PM
45	Δημιουργία expert ανθρώπων ανά κλάδο βιομηχανίας που θα καταλαβαίνουν τις ιδιαιτερότητες των εταιρειών και θα βοηθάνε στην βελτίωση των σχετικών διαδικασιών	12/20/2017 12:31 PM
46	Αυτόματοι έλεγχοι με διασταύρωση στοιχείων	12/20/2017 12:30 PM
47	Να υπάρξει αποσαφήνιση της διαδικασίας Να υπάρχουν στενά όρια ημερομηνιών και από την πλευρά των ελεγκτών Να υπάρχει μεγαλύτερη σημασία σ το «πνεύμα» και όχι μόνο στο «γράμμα» του νόμου	12/20/2017 12:28 PM
48	Η συνέχιση του φορολογικού πιστοποιητικού και η στελέχωση των αρμόδιων αρχών με υπαλλήλους που θα μπορούν να κάνουν ελέγχους και να κλείνουν τις χρήσεις σε έυλογα χρονικά διαστήματα (1 χρόνο μετά το κλείσιμο της χρήσης)	12/20/2017 12:27 PM
49	Ένα μικτό σύστημα όμοιο με αυτό που περιγράφεται παραπάνω	12/20/2017 12:26 PM
50	Άμεση συνεργασία των Ελεγκτών που εκδίδουν το φορολογικό πιστοποιητικό με ελεγκτική υπηρεσία του Δημοσίου για την οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου εντός σύντομου χρονικού διαστήματος.	12/20/2017 12:21 PM
51	Απαλλοτρίωση γκρίζων ζωνών που έγκειται στην δικαιοδοσία του ελεγκτή η μετάφραση της νομοθεσίας, Παροχή φορολογικών κινήτρων στις ελεγχόμενες εταιρείες	12/20/2017 12:19 PM
52	φορολογικό πιστοποιητικό από ελεγκτική εταιρεία και οριστικό κλείσιμο του ελεγμένου έτους μετά πάροδο δύο (2) ετών από ημερομηνία πιστοποιητικού εφόσον δεν διαταχθεί επανέλεγχος στο διάστημα αυτό	12/20/2017 12:15 PM
53	Η πλήρης αναδιάρθρωση του φορολογικού συστήματος ώστε να μην χρειάζεται στρατός "ειδικών" ώστε να λειτουργήσει μια επιχείρηση. Απλοποίηση της νομοθεσίας ώστε να μην υπάρχουν περιθώρια παρερμηνειών που προκαλούν αβεβαιότητα ακόμη και στους ειδικούς που αμείβονται για να προσφέρουν συμβουλευτικές υπηρεσίες αμφίβολης ποιότητας	12/20/2017 12:15 PM
54	1) Μικτό σύστημα ελέγχου 2) Αλλαγή ελεγκτικής ανα ζετία ανάλογα με αξιολόγηση	12/20/2017 12:13 PM
55	1. Το φορολογικό πιστοποιητικό, εφόσον είναι "καθαρό" χωρίς παρατηρήσεις θα κλείνει οριστικά την ελεγχόμενη χρήση.	12/20/2017 12:11 PM
56	n/a	12/20/2017 12:10 PM
57	1) Ύπαρξη του Φορολογικού πιστοποιητικού	12/20/2017 12:09 PM
58	Η ερώτηση 12 αποτελεί και πρόταση.	12/20/2017 9:52 AM
59	Δυνατότητα ελεύθερης επιλογής του ελεγκτή και επίτευξη της σύμφωνης γνώμης για το περιεχόμενο του πιστοποιητικού από την ΑΑΔΕ αφού έχουν ληφθεί υπόψη τυχόν εμπειριστικώς ενστάσεις του ελεγχόμενου.	12/19/2017 5:49 PM
60	ΣΑΦΕΣ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΝΟΜΟΘ. ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ)	12/19/2017 5:17 PM
61	Διαφάνεια των ελέγχων καθιέρωση συγκεκριμένων κριτηρίων ανα κλάδο για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος Μικτό σύστημα με την συμμετοχή ορκωτών και φορολογικών αρχών	12/19/2017 5:15 PM
62	Σαφές πλαίσιο επανελέγχου από τις αρχές	12/19/2017 2:02 PM
63	Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΝΑ ΔΙΕΞΑΓΕΤΑΙ ΜΕ ΔΙΑΦΑΝΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ.	12/19/2017 1:52 PM
64	Απλοποίηση Φορολογικής Νομοθεσίας, σταθεροποίηση φορολογικών συντελεστών	12/19/2017 7:21 AM
65	ΠΛΗΡΗ ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΚΑΙ ΚΡΑΤΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΙΔΙΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ	12/18/2017 6:57 PM
66	Συνεργασία κρατικών φορέων - ορκωτών ελεγκτών και εταιρείας κατά την διάρκεια του ελέγχου.	12/18/2017 4:38 PM

67	Συνεργασία ελεγκτικών και φορολογικών αρχών ώστε να υπάρχει συγκλίση αποψεων σχετικά με την ερμηνεία του φορολογικού νομού	12/18/2017 12:17 PM
68	Σαφές νομοθετικό πλαίσιο Σταθεροί νόμοι	12/18/2017 10:38 AM
69	Επαναφορά της υποχρεωτικότητας του φορολογικού πιστοποιητικού, με επιβάρυνση της ελεγχόμενης χρήσης αλλά με ταυτόχρονη περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης	12/18/2017 9:48 AM
70	1) Η περαίωση ελέγχου των φορολογικών δηλώσεων εντός ενός έτους από την υποβολή της δήλωσης. 2) Ο έλεγχος να γίνεται με απόλυτα αντικειμενικό τρόπο με ελαχιστοποίηση του ανθρώπινου παράγοντα. 3) Ο έλεγχος να εστιάζει στην ουσία και όχι στον τύπο.	12/18/2017 9:10 AM
71	Οι επανέλεγχοι που διενεργούνται από τις φορολογικές αρχές θα πρέπει να είναι πιο άμεσοι, για παράδειγμα σήμερα ελέγχονται τα φορολογικά πιστοποιητικά που εκδόθηκαν για τη χρήση 2012.	12/18/2017 7:57 AM
72	.	12/17/2017 12:10 PM
73	1. Εκπαίδευση των ελεγκτών σε νέα συστήματα και τεχνολογίες. 2. Μικτά συνεργεία βάση κλήρωσης. 3. Εγκαθίδρυση του θεσμού του ελέγχου των δημοσίων ελεγκτών από ελεγκτικές εταιρείες	12/17/2017 2:03 AM
74	Σε περίπτωση επανέλεγχου να περιοριστεί η βάση του - δηλαδή όχι ξανά από την αρχή.	12/16/2017 10:31 AM
75	Εκλογίκευση του όγκου του Ελέγχου.	12/16/2017 1:44 AM
76	Άμεση σχέση μεταξύ του πιστοποιητικού και του άμεσου ελέγχου από τις φορολογικές αρχές	12/15/2017 8:21 PM
77	N/A	12/15/2017 8:02 PM
78	Έλεγχος από την ΑΑΔΕ με τέτοιο τρόπο ώστε να προσεγγίζει το επίπεδο ελέγχου των ελεγκτικών εταιρειών - αυτό θα μπορούσε να μετριάσει το κόστος (πιο φθηνό πιστοποιητικό) σε περίπτωση συνδυασμένου ελέγχου (ΑΑΔΕ και ελεγκτικών εταιρειών) και έτσι να ωφεληθούν όλοι οι εμπλεκόμενοι.	12/15/2017 7:15 PM
79	1. Δυνατότητα (μέσω θεσμοθετημένης ηλεκτρονικής εφαρμογής) άμεσης επικοινωνίας με τις φορολογικές αρχές για την άμεση επίλυση τεχνικών ζητημάτων 2. Θεσμοθέτηση διαδικασίας ανάκλησης/επανεκδόσης πιστοποιητικών	12/15/2017 4:35 PM
80	ταυτόχρονη περαίωση χρήσης με την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού	12/15/2017 3:58 PM
81	Συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις	12/15/2017 3:57 PM
82	1) Πιο απλοποιημένο φορολογικό σύστημα, χωρίς "παραθυράκια" 2) Επιχορήγηση των ελεγκτικών από το κράτος με ποσό που θα προσδιορίζεται από το σύνολο των πελατών που υπόκεινται φορολογικό έλεγχο, ώστε οι ελεγκτικές εταιρείες να μειώσουν τις αμοιβές και να μην επιβαρύνονται μόνο οι εταιρείες για την ανικανότητα του κράτους να διενεργήσει ορθούς και έγκυρους φορολογικούς ελέγχους	12/15/2017 3:47 PM
83	-	12/15/2017 3:30 PM
84	Δεν έχω κάποια πρόταση	12/15/2017 2:35 PM
85	Το κράτος δειγματοληπτικά να ελέγχει ορισμένες εταιρείες αφού πρώτα απευθυνθεί στον ορκωτό φορολογικό ελεγκτή.	12/15/2017 1:53 PM
86	100% στοχευμένοι έλεγχοι σε εταιρείες με ενδείξεις φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής Εγκατάλειψη της εισπρακτικής νοοτροπίας απέναντι στις αποδεδειγμένα φορολογικά συνεπίεις εταιρείες	12/15/2017 1:39 PM
87	1.Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΝΑ ΓΙΝΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΚΑΙ ΟΧΙ ΑΠΟ ΤΟ ΚΡΑΤΟΣ 2.ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΝΑ ΠΑΡΕΧΟΥΝ ΕΝΑ ΚΑΘΑΡΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΤΟΠΙΟ ΚΑΙ ΝΑ ΥΠΑΡΧΕΙ ΣΤΟΧΕΥΜΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΤΙΣ ΗΔΗ ΕΛΕΓΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ 3.ΝΑ ΥΠΑΡΧΕΙ ΣΥΝΕΧΗΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΓΙΑ ΣΚΟΠΟΥΣ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑΣ	12/15/2017 1:10 PM

88	Το προτεινόμενο "Μικτό" σύστημα έλεγχου μπορεί να έχει πρόσφορο έδαφος αρκει: 1. Οι ελεγκτικές εταιρίες να χαμηλώσουν το κόστος προς τις ελεγχόμενες και να επιζητήσουν την διαφορά του κέρδους απο το Κράτος (που θα εξοικονομεί χρήματα απο την Μη ανάγκη για ελέγχους εντός των εταιριών). Οι Ελεγκτικές να σεβαστούν τις ελεγχόμενες και να μην αναπτύξουν την στάση του "We rule" παρόμοια στάση του Κράτους, με απαιτήσεις και συμπεριφορες μη λογικές. Δηλαδή μην γίνουν οι ίδιες οι Ελεγκτικές ένα είδος φοροεισπρακτικού μηχανισμού χωρίς λογικό υπόβαθρο. 3. Να υπάρχει σταθερότητα του μέτρου και η "σιγουριά" απο την ελεγχόμενη ότι σε ελεγχόμενη και πιστοποιημένη χρήση με το νέο σύστημα, δεν θα υπάρχει ενδεχόμενο αναδρομικού επανελέγχου. Μόνο έτσι μπορούν οι ελεγχόμενες να επενδύσουν τους κατάλληλους πόρους και να είναι σε θέση να προχωρήσουν μπροστά.	12/15/2017 1:02 PM
89	1. Οι φορολογικοί έλεγχοι πρέπει να εστιάζουν σε ουσιαστικές και σημαντικές παραβάσεις και όχι σε τυπολατρικές προσεγγίσεις, λόγω υπερβάλλοντος ζήλου ή φόβου των ελεγκτών να κατηγορηθούν για επιείκεια. 2. Η φορολογική νομοθεσία πρέπει να αποσκοπεί στην βοήθεια των εταιρειών να παίρνουν τις επιχειρηματικές αποφάσεις που επιθυμούν χωρίς τον κίνδυνο παράβασης της φορολογικής νομοθεσίας.	12/15/2017 12:59 PM
90	ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ : ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΠΙΤΟΠΙΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ - ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΕΙΣ : ΑΑΔΕ ΠΡΟΛΗΨΗ ΚΑΙ ΟΧΙ ΚΑΤΑΣΤΟΛΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	12/15/2017 12:58 PM
91	Φορολογικός έλεγχος το αργότερα εντός 3 έτη από τη λήξη της δήλωσης έστω και εάν προετοιμάζεται από ελεγκτικές και παραδίδεται φάκελος στην ΑΑΔΕ για οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.	12/15/2017 12:40 PM
92	μικτό σύστημα, όπου οι ελεγκτικές εταιρείες θα διενεργούν τον επιτόπιο έλεγχο και θα προετοιμάζουν τον φάκελο ελέγχου με την συλλογή των στοιχείων, επισκόπηση εγγράφων, επιβεβαίωση στοιχείων δηλώσεων και βιβλίων, ο φάκελος ελέγχου θα παραδίδεται στην ΑΑΔΕ η οποία θα διενεργεί επισκόπηση του φακέλου και επαληθεύσεις και διασταυρώσεις μέσω των πληροφοριακών συστημάτων, ενώ το φύλλο ελέγχου θα εκδίδεται οριστικά με περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης απο την ΑΑΔΕ	12/15/2017 12:36 PM
93	.	12/15/2017 12:33 PM
94	Έλεγχος από ορκωτούς ελεγκτές. Οι φορολογικές αρχές ελέγχουν το φάκελο σε συνεργασία με τους ορκωτούς που πραγματοποιήσαν τον έλεγχο.	12/15/2017 12:27 PM
95	ΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΝΑ ΓΙΝΟΝΤΑΙ ΑΜΕΣΑ	12/15/2017 12:26 PM
96	-	12/15/2017 12:22 PM
97	Φορολογικό πιστοποιητικό που επιφέρει οριστική περαίωση χρήσεων. Δεσμευτικό για τη φορολογική αρχή, εκτος συγκεκριμένων εξαιρετικών περιπτώσεων.	12/15/2017 12:19 PM
98	ελεγχος απο ελεγκτικες εργασίες, φορολογικό πιστοποιητικό απο το κράτος, κλεισιμο ελεγμένων χρήσεων, πχ.τελος του 2017 να ελεχθει απο ελεγκτική εταιρεία, να υποβληθει ενα ετος μετα στο κράτος και να παρει πιστοποιητικο.	12/15/2017 12:15 PM
99	να υπάρχει και προαιρετική δυνατότητα λήψης του φορολογικού πιστοποιητικού ανεξαρτήτως τζίρου	12/15/2017 12:14 PM
100	Προαιρετικό φορολογικό πιστοποιητικό.	12/15/2017 12:11 PM
101	1. Αποδοχή του φορολογικού πιστοποιητικού από τις φορολογικές αρχές 2. Στάνταρντ αμοιβές βάσει μεγέθους εταιρείας	12/15/2017 12:10 PM
102	1.Όλες οι Εταιρείες (ακόμη και οι πολύ μικρές) να ελέγχονται από πιστοποιημένες ελεγκτικές Εταιρείες ή Λογιστικά γραφεία. 2. Το κράτος να θέσει αυστηρά κριτήρια αναφορικά με την πιστοποίηση των Εταιρειών και των γραφείων που θα πραγματοποιούν ελέγχους. 3. Το κράτος να ελέγχει αυστηρά τις ελεγκτικές εταιρείες και το λογιστικά γραφεία.	12/15/2017 12:09 PM
103	Στην περίπτωση του "μικτού συστήματος" που προαναφέρεται χρειάζεται να υφίσταται περαίωση της χρήσης και επιμερισμός του κόστους των ορκωτών. Αμοιβή από την εταιρεία και την ΑΑΔΕ	12/15/2017 12:06 PM
104	...	12/15/2017 12:05 PM
105	1. Επέκταση σε όλους τους επιτηδευματίες, με κλιμάκωση ανάλογα τζίρου 2. Οι φορολογικοί ελεγκτές να επικεντρωθούν στον έλεγχο της αγοράς και του λιανεμπορίου 3. Εκλογίκευση των ποινών	12/15/2017 12:03 PM
106	...	12/15/2017 11:59 AM
107	Για τις χρήσεις όπου έχει ολοκληρωθεί το φορολογικό πιστοποιητικό θα πρέπει να θεωρούνται περαιωμένες	12/15/2017 11:30 AM

Q17 Σε ποια από τις παρακάτω κατηγορίες συγκαταλέγεται η εταιρεία στην οποία εργάζεστε κατά την χρήση του 2016;

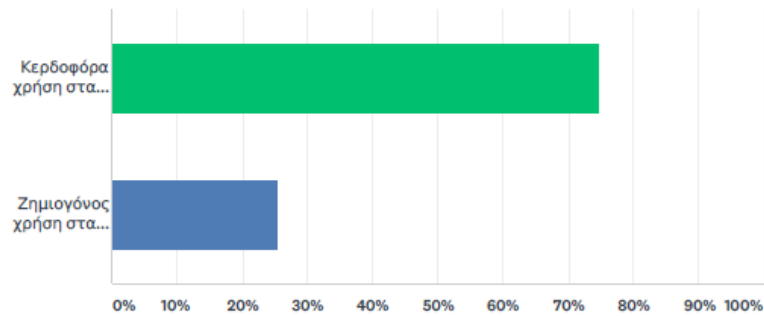
Answered: 107 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.000 Ευρώ	49.53%	53
Ακαθάριστα έσοδα από 50.000.001 έως 100.000.00 Ευρώ	7.48%	8
Ακαθάριστα έσοδα από 100.000.001 έως 200.000.000 Ευρώ	12.15%	13
Ακαθάριστα έσοδα από 200.000.001 έως 500.000.000 Ευρώ	14.02%	15
Ακαθάριστα έσοδα από 500.000.001 έως 1.000.000.000 Ευρώ	5.61%	6
Ακαθάριστα έσοδα άνω των 1.000.000.001 Ευρώ	11.21%	12
TOTAL		107

Q18 Σε ποια από τις παρακάτω κατηγορίες συγκαταλέγεται η εταιρεία στην οποία εργάζεστε κατά την χρήση του 2016;

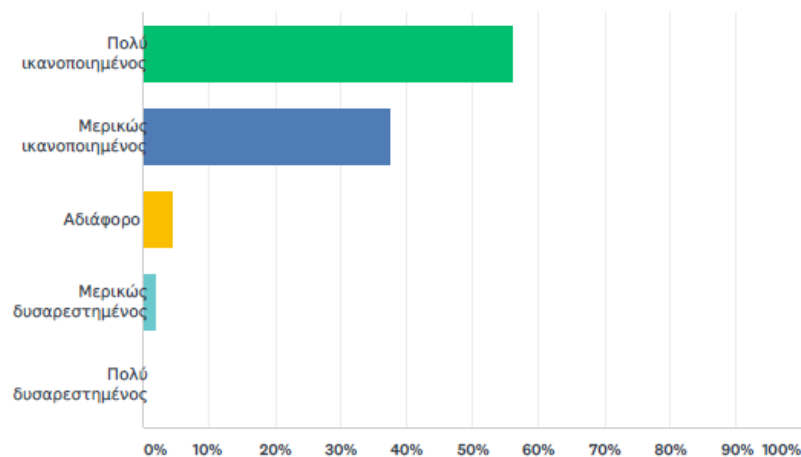
Answered: 107 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Κερδοφόρα χρήση στα φορολογικά βιβλία	74.77%	80
Ζημιογόνος χρήση στα φορολογικά βιβλία	25.23%	27
TOTAL		107

Q19 Ποια είναι η γενική εντύπωση που έχετε αποκομίσει από τον έλεγχο του φορολογικού πιστοποιητικού;

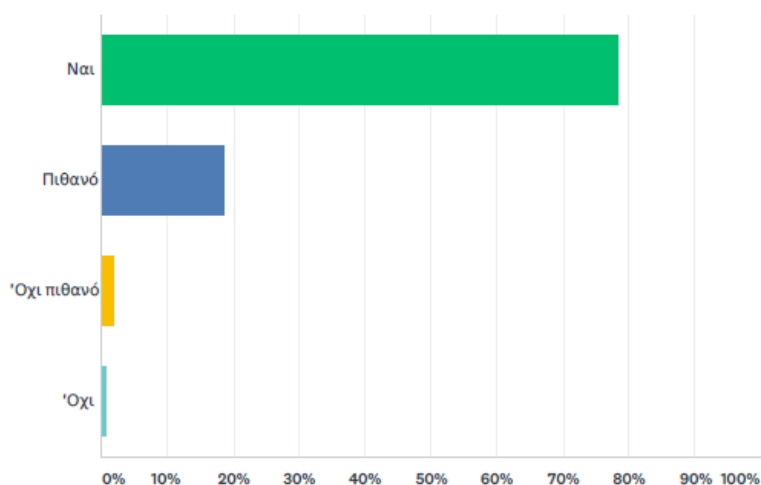
Answered: 107 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Πολύ ικανοποιημένος	56.07%	60
Μερικώς ικανοποιημένος	37.38%	40
Αδιάφορο	4.67%	5
Μερικώς δυσαρεστημένος	1.87%	2
Πολύ δυσαρεστημένος	0.00%	0
TOTAL		107

Q20 Αν ήταν αποκλειστικά δική σας απόφαση θα επιλέγατε η εταιρία στην οποία εργάζεστε να συνεχίσει και τα επόμενα χρόνια την ανάθεση σε ορκωτό ελεγκτή την διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού;

Answered: 107 Skipped: 0



ANSWER CHOICES	RESPONSES	
Ναι	78.50%	84
Πιθανό	18.69%	20
Όχι πιθανό	1.87%	2
Όχι	0.93%	1
TOTAL		107

#	ΕΦΟΣΩΝ ΑΠΑΝΤΗΣΑΤΕ ΌΧΙ ΑΝΑΦΕΡΑΤΕ ΕΠΙΓΡΑΜΜΑΤΙΚΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ	DATE
1	Μεγάλο κόστος ,υπερβολική λεπτομέρεια, κάλυψη του ελεγκτή γιατί υπογράφει.	12/20/2017 10:26 PM
2	Δεν επιτρέπεται κατ' αυτό τον τρόπο συναλλαγή κρατικών υπαλλήλων με ελεγχόμενο έγκαιρη διορθωση φορολογικών λαθών και δηλώσεων .	12/20/2017 1:22 PM
3	Μη περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης Κόστος ελέγχου	12/20/2017 12:30 PM
4	Με την προϋπόθεση ότι είναι ελεύθερη η επιλογή του ελεγκτή/ελεγκτικής εταιρείας αποκλειστικά για τη διαδικασία της έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού, ο οποίος θα μπορεί να είναι άλλος από αυτόν που διενεργεί τον τακτικό οικονομικό έλεγχο.	12/19/2017 5:49 PM
5	-	12/15/2017 3:30 PM
6	Λόγω του μεγέθους της εταιρείας στην οποία εργάζομαι η τεχνογνωσία, η φορολογική κατάρτιση, η επαφή με το Υπουργείο είναι σε πολύ υψηλό επίπεδο και συνεπώς η παρουσία των ελεγκτών δεν επιλύει θέματα που ανακύπτουν καθώς αυτά αντιμετωπίζονται εκ προοιμίου και πολύ πριν τεθούν από τον έλεγχο.	12/15/2017 12:06 PM