



Πάντειο Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών

Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης

ΠΜΣ "Φορολογίας και Ελεγκτικής"

Φορολογικό Πιστοποιητικό: Διερεύνηση επιπτώσεων - Η περίπτωση Ελληνικής Εταιρείας Παροχής Υπηρεσιών

Κωνσταντίνος Σιψής, Α.Μ.: 7113Μ031

Επιβλέπων Καθηγητής: Δρ. Ιωάννης Φίλος



Αθήνα, 2015

Ευχαριστίες

Θα ήθελα καταρχήν να ευχαριστήσω όλους όσους συνέβαλαν με οποιονδήποτε τρόπο στην επιτυχή εκπόνηση αυτής της διπλωματικής εργασίας. Θα πρέπει να ευχαριστήσω θερμά τόσο τον **Επιβλέποντα Καθηγητή κ. Ιωάννη Φίλο**, Αναπληρωτή Καθηγητή του Τμήματος Δημόσιας Διοίκησης όσο και τον **κ. Γεώργιο Α. Κορομηλά**, ειδικό συνεργάτη του ΠΜΣ «Φορολογία και Ελεγκτική» και Πρόεδρο του Ινστιτούτου Οικονομικών και Φορολογικών Μελετών (Ι.Ο.Φο.Μ.), για την εξαιρετική συνεργασία που είχαμε, και ελπίζω πραγματικά να συνεχίσουμε να έχουμε και στο μέλλον. Ήταν πάντα διαθέσιμοι να ασχοληθούν με κάθε απορία μου, να μου προσφέρουν τις γνώσεις, την εμπειρία και τις συμβουλές τους. Τους ευχαριστώ θερμά για τις ιδέες που μου προσέφεραν καθ όλη τη διάρκεια εκπόνησης αυτής της εργασίας.

Στην συνέχεια θα ήθελα να ευχαριστήσω τους λοιπούς καθηγητές του ΠΜΣ "Φορολογίας και Ελεγκτικής" που με καθοδήγησαν τα τελευταία δύο χρόνια στο πολύ ενδιαφέρον αντικείμενο της Φορολογίας και της Ελεγκτικής.

Τέλος, θέλω να ευχαριστήσω την οικογένειά μου η οποία αποτέλεσε αρωγό σε όλους τους στόχους και τα όνειρά μου. Την παρούσα εργασία την αφιερώνω σε όλους όσους με πίστεψαν και ήταν δίπλα μου, όταν τους χρειάστηκα.

Πίνακας περιεχομένων

Πρόλογος.....	5
---------------	---

Α' ΜΕΡΟΣ

Κεφάλαιο 1 ^ο	6
-------------------------------	---

Καθιέρωση Φορολογικού Πιστοποιητικού (ν. 3842/2010).....	6
--	---

1.1. Γενικές διατάξεις.....	6
-----------------------------	---

1.2. Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α' 23.04.2010).....	7
---	---

Κεφάλαιο 2 ^ο	9
-------------------------------	---

Φορολογικό Πιστοποιητικό στην Ελλάδα.....	9
---	---

2.1. Έκδοση Φορολογικού Πιστοποιητικού.....	11
---	----

2.2. Υπεύθυνοι για τη σύνταξη και αλήθεια των φορολογικών εγγράφων.....	12
---	----

2.3. Περιεχόμενο Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού.....	12
--	----

2.4. Τύπος και ισχύς φορολογικής συμμόρφωσης.....	14
---	----

2.5. Τεκμηρίωση από Νόμιμους Ελεγκτές.....	15
--	----

2.6. Δειγματοληπτικοί έλεγχοι από την φορολογική αρχή.....	17
--	----

2.7. Ποιοτικός έλεγχος του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων.....	18
--	----

2.8. Αμοιβές Νόμιμων Ελεγκτών.....	19
------------------------------------	----

2.9. Κυρώσεις Νόμιμων Ελεγκτών.....	19
-------------------------------------	----

2.10. Χρονοδιάγραμμα έκδοσης ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού.....	19
--	----

2.11. Λοιπά θέματα.....	20
-------------------------	----

Κεφάλαιο 3 ^ο	21
-------------------------------	----

Φορολογικό Πιστοποιητικό σε χώρες της Ε.Ε. και σε τρίτες χώρες.....	21
---	----

3.1. Γερμανία.....	21
--------------------	----

3.2. Γαλλία.....	21
------------------	----

3.3. Ισπανία.....	21
-------------------	----

3.4. Ηνωμένο Βασίλειο.....	22
----------------------------	----

3.5. Ελβετία.....	22
-------------------	----

3.6. Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής.....	22
---------------------------------------	----

3.7. Τουρκία	23
Κεφάλαιο 4°	24
Εφαρμογή Φορολογικού Πιστοποιητικού - ΠΟΛ 1159/2011 και ΠΟΛ 1124/2015	24
4.1. Γενικές Διατάξεις	24
4.2. ΠΟΛ 1159/2011 (ΦΕΚ 1657 Α΄ 26.07.2011).....	25
4.3. ΠΟΛ 1124/2015 (ΦΕΚ 1196 Β΄ 22.06.2015).....	36
Κεφάλαιο 5°	45
Φορολογικός Έλεγχος - Πρόγραμμα Ελέγχου (Παράρτημα ΙΙΙ)	45
5.1. Διαδικασίες Σχεδιασμού και Ολοκλήρωσης Ελέγχου	45
5.2. Πρόγραμμα Ελέγχου (Παράρτημα ΙΙΙ)	47
5.2.1. Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου.....	47
5.2.2. Πληροφοριακά Στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας	48
Κεφάλαιο 6°	50
Νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013)	50
6.1. Εισαγωγή.....	50
6.2. Ανάλυση των βασικών άρθρων του ν. 4172/2013	51

Β' ΜΕΡΟΣ

Κεφάλαιο 7ο	60
Μελέτη περίπτωσης (Case Study)	60
7.1. Στόχος της μελέτης	60
7.2. Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων χρήσης 2013 (ν. 2238/1994) με ΠΟΛ. 1159/2011	60
7.3. Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων χρήσης 2014 (ν. 4172/2015) με ΠΟΛ. 1124/2015	69
7.4. Συμπεράσματα Εμπειρικής Μελέτης (Case Study) βάσει των Οικονομικών Στοιχείων των χρήσεων 2013 και 2014	80
Κεφάλαιο 8°	86
Συμπεράσματα εφαρμογής του Φορολογικού Πιστοποιητικού	86
Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα	89

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

9.1.	Παράρτημα 1 - Παράρτημα Ι (ΠΟΛ 1124/2015)	91
9.2.	Παράρτημα 2 - Παράρτημα ΙΙ (ΠΟΛ 1124/2015)	103
9.3.	Παράρτημα 3 - Γ. Πρόγραμμα Ελέγχου - Φ.Ε. (ΠΟΛ. 1159/2013)	107
9.4.	Παράρτημα 4 - Γ. Πρόγραμμα Ελέγχου - Φ.Ε. (ΠΟΛ. 1124/2015)	119

ΠΗΓΕΣ - ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Πηγές	135
Συντομογραφίες.....	141

Πρόλογος

Η παρούσα εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια των μεταπτυχιακών μου σπουδών στο τμήμα Δημόσιας Διοίκησης και έχει στόχο να μελετήσει, να αναλύσει και να εξάγει μία εμπειρική μελέτη σχετικά με την έκδοση του «*Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού*» όπως αρχικά αυτό καθορίστηκε με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ 1159/2011 (ΦΕΚ 1657 Α΄ 26.07.2011) για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011).

Στο **1^ο Κεφάλαιο** θα αναφερθούμε στην καθιέρωση του Φορολογικού Πιστοποιητικού (ν. 3842/2010) με τις αντίστοιχες διατάξεις του νόμου και στο **2^ο Κεφάλαιο** θα αναλύσουμε το περιεχόμενο του Πιστοποιητικού, την διαδικασία ελέγχου που ακολουθείται από του νόμιμους ελεγκτές και θα παραθέσουμε λοιπές πληροφορίες σχετικά με την έκδοσή του στην Ελλάδα. Στην συνέχεια, στο **3^ο Κεφάλαιο** θα παραθέσουμε το τι ισχύει σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) καθώς και σε τρίτες χώρες.

Στο **4^ο Κεφάλαιο** θα παραθέσουμε τις γενικές διατάξεις της εφαρμογής του Φορολογικού Πιστοποιητικού βάσει των ΠΟΛ. 1159/2013 και ΠΟΛ. 1124/2015 ενώ στο **5^ο Κεφάλαιο** θα αναλύσουμε το Πρόγραμμα Ελέγχου (Παράρτημα ΙΙΙ) ήτοι θα αναφερθούμε λεπτομερώς στις διαδικασίες σχεδιασμού του ελέγχου, στο πρόγραμμα καθώς και στην ολοκλήρωση του ελέγχου. Στο **6^ο Κεφάλαιο** αναλύουμε τα βασικά άρθρα του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) με τον ν. 4172/2013 και παραθέτουμε τις αντίστοιχες διατάξεις.

Έπειτα, στο **7^ο Κεφάλαιο** θα παραθέσουμε μια Εμπειρική Μελέτη (Case Study) μιας εταιρίας παροχής υπηρεσιών με πραγματικά οικονομικά στοιχεία για τις χρήσεις 2013 και 2014, θα τα αναλύσουμε με τις αντίστοιχες διατάξεις των νόμων που έχουμε αναφέρει και θα παραθέσουμε τα συμπεράσματα της εν λόγω μελέτης.

Τέλος, στο **8^ο Κεφάλαιο** θα παραθέσουμε αρχικά τα συμπεράσματα της εφαρμογής και έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού όπως αυτά αποτυπώθηκαν μέσω προσωπικής εμπειρίας καθώς και από απόψεις τρίτων, όπως προϊστάμενοι λογιστηρίων εταιρειών, δημόσιοι υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών και τρίτοι, και εν συνεχεία τις προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.

Α' ΜΕΡΟΣ

Κεφάλαιο 1^ο

Καθιέρωση Φορολογικού Πιστοποιητικού (ν. 3842/2010)

1.1. Γενικές διατάξεις

Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό είναι η πρώτη προσπάθεια ανάθεσης του φορολογικού ελέγχου από τις φορολογικές αρχές σε ιδιώτες (ελεγκτικά γραφεία και εταιρείες Ορκωτών Ελεγκτών). Στο πιστοποιητικό αναφέρονται αναλυτικά ενδεχόμενες φορολογικές παραβάσεις, καθώς και η μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Επίσης, προβλέπεται ότι 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 (άρθρο 65Α παράγραφος 1 Κ.Φ.Δ.). Σε περίπτωση διαπίστωσης ανακρίβειών από τις ελεγκτικές Αρχές, μετά την έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού πέραν των συνεπειών για την ελεγχόμενη εταιρεία, επιβάλλονται και στον ελεγκτή ή την ελεγκτική εταιρεία κυρώσεις, που μπορούν να πάρουν τη μορφή προστίμου αλλά και ποινικών ή διοικητικών κυρώσεων (ν. 2523/1997, ν. 3943/2011, ΠΟΛ. 1159/2011). Ως εκ τούτου το Φορολογικό Πιστοποιητικό αποτελεί έναν μάλλον αποτελεσματικό μηχανισμό ελέγχου των πεπραγμένων των Α.Ε. και των Ε.Π.Ε., καθότι η συνεπακόλουθη ευθύνη των ίδιων των ελεγκτών σε περίπτωση ανακρίβειάς του, φαίνεται να έχει οδηγήσει τις εμπλεκόμενες εταιρείες σε ειλικρινέστερες δηλώσεις.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42Α του ν. 2190/1920 (ΦΕΚ 144 Α' 30/06/1920) και του άρθρου 23 του ν. 3190/1955 (ΦΕΚ 91 Α' 16.04.1955), οι Ανώνυμες Εταιρείες και Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές, αντίστοιχα.

Επίσης, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α' 16/09/1994) «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» οι οποίες αρχικά αντικαταστήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 17 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α' 23.04.2010) «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής», και στην συνέχεια

με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 21 του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ 66 Α' 31/03/2011) «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών», ορίζεται ότι οι Νόμιμοι Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία του δημοσίου μητρώου που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, ήτοι στην έκδοση του «Ετήσιου Φορολογικού 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 παρόν πιστοποιητικό περιέχει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας και 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.

Με την έκδοση της Υπουργικής Απόφασης ΠΟΛ επέρχονται σημαντικές αλλαγές που μεταβάλλουν το πλαίσιο διενέργειας των φορολογικών ελέγχων σε ότι αφορά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, την οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών και την έκταση και το βαθμό τεκμηρίωσης των διαδικασιών που θα εφαρμοστούν.

Βασικό πλεονέκτημα του νέου πλαισίου του φορολογικού ελέγχου είναι η γρήγορη, σε σχέση με το παρελθόν, οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών. Η οριστικοποίηση αυτή επέρχεται το αργότερο σε διάστημα 18 μηνών από την ημερομηνία υποβολής της Έκθεσης Ελέγχου (στην περίπτωση που αυτή εκδοθεί με σύμφωνη γνώμη) από τους Νόμιμους Ελεγκτές στον σχετικό ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών.

1.2. Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α' 23.04.2010)

Όπως προαναφέραμε, η έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού καθιερώθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 17 του ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής». Συγκεκριμένα, οι παράγραφοι 2, 5 και 7 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίστανται από τις παραγράφους 2, 3 και 5 του άρθρου 17 του ν. 3842/2010 περί υποχρεώσεων των υπηρεσιών, των νομικών προσώπων και οργανώσεων γενικά για την

ηλεκτρονική υποβολή πληροφοριών και στοιχείων καθώς και περί έκδοσης πιστοποιητικού από τους νόμιμους ελεγκτές.

Αναλυτικότερα, η παράγραφος 2¹ του άρθρου 17 του ν. 3842/2010 αναφέρει ρητά ότι «Τα Υπουργεία, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, οι δικαστικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οι δημόσιες υπηρεσίες ή αρχές, οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί και λοιποί φορείς του Δημοσίου, οι οργανισμοί κοινής ωφέλειας, οι τράπεζες και τα λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών, οι ενώσεις προσώπων, καθώς και κάθε άλλος φορέας ή επαγγελματική οργάνωση, υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος, όπως αμοιβές, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιδοτήσεις, απαιτήσεις από δικαστικές διεκδικήσεις, στοιχεία για την παροχή αδειών άσκησης επαγγέλματος, πληροφορίες για κατοχή ακινήτων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών, πλοίων ή σκαφών αναψυχής και λοιπών περιουσιακών στοιχείων».

Η παράγραφος 3² αναφέρει ότι «Οι 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».

Τέλος, η παράγραφος 5³ αναφέρει ότι «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ή κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του αρμόδιου κατά περίπτωση Υπουργού καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής αυτών αι κάθε άλλο θέμα σχετικά με την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων».

1 Αντικατέστησε την παράγραφο 2 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε.

2 Αντικατέστησε την παράγραφο 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε.

3 Στο άρθρο 82 του Κ.Φ.Ε. η παράγραφος αναριθμείται σε 7 και προστίθεται νέα παράγραφος 8

Κεφάλαιο 2^ο

Φορολογικό Πιστοποιητικό στην Ελλάδα

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

Βάσει των στοιχείων που δημοσιοποίησε η ΕΛΤΕ, μόλις τον πρώτο χρόνο εφαρμογής των ελέγχων φορολογικής συμμόρφωσης σε 4.468 επιχειρήσεις (93,5% επί του συνόλου) που ελέγχονται υποχρεωτικά από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία έλαβε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης. Με το θεσμό του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού επιτεύχθηκε διεύρυνση της φορολογικής βάσης κατά περίπου 3,4 δις ευρώ (1,8% του ΑΕΠ) και τεκμαρτό φορολογικό όφελος μεταξύ 0,4% και 0,5% του ΑΕΠ. Συγκεκριμένα, περιορίστηκε σημαντικά η μείωση του φόρου εισοδήματος σε σχέση με την πολύ σημαντική αύξηση των φορολογικών ζημιών λόγω της οικονομικής κρίσης, καθώς οι φορολογικές αναμορφώσεις ανήλθαν στα 3,4 δις ευρώ και αυξήθηκαν κατά 73% σε σχέση με την προηγούμενη χρήση. Επίσης, η είσπραξη των τελών χαρτοσήμου αυξήθηκε κατά 27% σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, ενώ δόθηκε στις φορολογικές αρχές να βεβαιώσουν 90 εκ. Ευρώ μέσω των παρατηρήσεων που ενσωματώθηκαν στις Εκθέσεις Φορολογικής Συμμόρφωσης. Επίσης, ο θεσμός του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού κρίθηκε ότι αποτελεί πολύτιμο βοήθημα στην υπηρεσία των δημόσιων ελεγκτικών φορέων και των ελεγχόμενων εταιρειών.

Ο Σύλλογος Ελλήνων Βιομηχάνων τον Ιούνιο 2015 έστειλε επιστολή προς την κυβέρνηση ζητώντας την διατήρηση του φορολογικού πιστοποιητικού. Όπως αναφέρει σχετικά ο Εκτελεστικός Αντιπρόεδρος του ΣΕΒ, κ. Κωνσταντίνος Μπίτσιος, «η εισαγωγή του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού στην ελληνική νομοθεσία, που για πρώτη φορά εφαρμόστηκε κατά τη χρήση του 2011, αποτελεί μια δοκιμασμένη καλή διοικητική πρακτική καθώς δημιούργησε ένα νέο πλαίσιο εμπιστοσύνης μεταξύ επιχειρήσεων και φορολογικής διοίκησης και συνέβαλε καθοριστικά στη βελτίωση τόσο των φορολογικών εσόδων όσο και του επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Σήμερα που είναι σε εξέλιξη μια επίπονη διαπραγμάτευση, όπου αναζητούνται μέτρα ουσιαστικής απόδοσης και βιώσιμες πηγές φορολογικών εσόδων, η συνέχιση της εφαρμογής του φορολογικού πιστοποιητικού - που τυπικά καταργείται με τη χρήση του 2016 - αποτελεί μια επιλογή αμοιβαία επωφελή και για τις επιχειρήσεις και για το κράτος».

Όπως αναφέρει ο κ. Γεώργιος Σ. Μαυραγάνης, πρώην Γενικός Διευθυντής του φορολογικού τμήματος της KPMG και πρώην Υφυπουργός Οικονομικών, σε άρθρο του στο Accountancy Greece στις 26/06/2013, το φορολογικό πιστοποιητικό έχει αρκετά θετικά στοιχεία που πρέπει να επισημανθούν. Αναφέρει ότι «οι εταιρείες που υπάγονται στο καθεστώς των φορολογικών ελέγχων μπορούν να διακρίνουν ότι το ποσό της φορολογικής υποχρέωσης είναι οριστικό και δεν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς αυτό με αποτέλεσμα οι εταιρείες μπορούν να προϋπολογίσουν με μεγαλύτερη βεβαιότητα τις ταμειακές τους ανάγκες σε εποχές που η εξασφάλιση ταμειακής ρευστότητας δεν είναι εύκολη υπόθεση. Επίσης, εφόσον διενεργείται έλεγχος φορολογικών αντικειμένων από τον ορκωτό ελεγκτή υπάρχει η δυνατότητα διόρθωσης σφαλμάτων, τα οποία σε αντίθετη περίπτωση θα ανιχνεύονταν από το φορολογικό έλεγχο, προκαλώντας κατ' ελάχιστον επιβολή πρόσθετων φόρων, οι οποίοι μπορούν να φθάσουν και στο 120% της κύριας οφειλής, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος καθυστερήσει αρκετά (στην πράξη κατά μέσο όρο το νωρίτερο που διενεργείται φορολογικός έλεγχος είναι στον τρίτο χρόνο μετά από δυο ανέλεγκτες χρήσεις)». Εν συνεχεία προσθέτει ότι «στη διάρκεια του ελέγχου αντιμετωπίζονται συναλλαγές και φορολογικοί χειρισμοί που υπό άλλες συνθήκες είναι πιθανό να μην είχαν τεθεί υπόψη ειδικών και με τον τρόπο αυτό είτε επιβεβαιώνεται ο σωστός χειρισμός από έναν εμπειρογνώμονα είτε δίνεται στην εταιρεία η ευκαιρία να διορθώσει το όποιο λάθος αν ο ορκωτός ελεγκτής έχει διαφορετική άποψη, ενώ παράλληλα υπάρχει μεγαλύτερη ασφάλεια στα λογιστικά τμήματα των εταιρειών όσον αφορά το περιεχόμενο της κατάστασης λογιστικών αναμορφώσεων και την τακτοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών αυτών. Τέλος, σε περιπτώσεις όπου ενδεχομένως ακολουθήσει φορολογικός έλεγχος λόγω υπαγωγής σε αυτόν με βάση μεθόδους ανάλυσης κινδύνου ή

τυχαίου δείγματος, η εταιρεία και η οικονομική διεύθυνση θα τον αντιμετωπίσουν με βεβαιότητα, δεδομένου ότι θα έχει προηγηθεί ο έλεγχος του ορκωτού ελεγκτή για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού. Συνεπώς, αν σε έναν τέτοιο φορολογικό έλεγχο αμφισβητηθούν θέσεις και χειρισμοί που έχουν επιβεβαιωθεί στον έλεγχο για το φορολογικό πιστοποιητικό, 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».

2.1. Έκδοση Φορολογικού Πιστοποιητικού

Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό, αφορά της Α.Ε. και τις Ε.Π.Ε. των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία παράλληλα με τον τακτικό έλεγχο. Το Πιστοποιητικό ως προϊόν εργασίας διασφάλισης δεν αντίκειται προς τους κανόνες ανεξαρτησίας που ισχύουν για το ελεγκτικό επάγγελμα και μπορεί να υπογράφεται είτε από Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την Έκθεση του τακτικού ελέγχου (άρθρα 36 και 37 του ν. 2190/1920) ή από άλλο Νομικό Ελεγκτή, ο οποίος όμως υποχρεωτικά ανήκει στο ίδιο ελεγκτικό Γραφείο.

Σύμφωνα με την νομοθεσία, οι εταιρείες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές είναι:

- Οι Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που καλύπτουν δύο από τα τρία κριτήρια που αναφέρονται στο άρθρο 42^α του ν. 2190/1920, ήτοι:
 - i. σύνολο ισολογισμού € 2.500.000, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων Α μέχρι Ε του ενεργητικού στο υπόδειγμα ισολογισμού που παραπέμπει το άρθρο 42γ,
 - ii. καθαρός κύκλος εργασιών € 5.000.000 και
 - iii. μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσης 50 άτομα.
- Οι Α.Ε. που ιδρύονται με μετοχικό κεφάλαιο τουλάχιστον € 3.000.000 για την πρώτη εταιρική τους χρήση,
- Εταιρείες που εφαρμόζουν είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά τα ΔΛΠ, σύμφωνα με το άρθρο 137 του ν. 2190/1920 και

- Υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών.

2.2. Υπεύθυνοι για τη σύνταξη και αλήθεια των φορολογικών εγγράφων

Υπεύθυνες για την σύνταξη όλων των φορολογικών εγγράφων των ελεγχόμενων εταιρειών είναι οι διοικήσεις τους. Ο προσδιορισμός των φορολογικών αναμορφώσεων των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται, θα πρέπει να προκύπτει αναλυτικά από τα τηρούμενα βιβλία και η οριστικοποίηση των αναμορφώσεων θα πρέπει να γίνεται είτε άμεσα από τους καταχωρητές των εγγραφών ή το αργότερο μέχρι την οριστικοποίηση των λογιστικών εγγραφών κάθε μήνα. Επίσης, τα φορολογικά έγγραφα της εταιρείας πρέπει να υπογράφονται από λογιστή φοροτεχνικό, κάτοχο ειδικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος του ν. 2525/1997, όπως αυτός ισχύει.

2.3. Περιεχόμενο Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού

Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό των Νομίμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων διακρίνεται σε δύο τμήματα, στην *"Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης"* και στο *"Προσάρτημα των Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων"*. Η *Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης* συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα Ι της ΠΟΛ 1159/2011 και της ΠΟΛ 1124/2015, διέπεται από πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορίας Οικονομικής Πληροφόρησης» και καλύπτει όλα τα αντικείμενα που προβλέπονται από το ελεγκτικό πρόγραμμα που περιλαμβάνει στο Παράρτημα ΙΙΙ. Τα υποδείγματα που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα Ι⁴ είναι:

- 1. Α.1 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη.** Δεν έχει περιέλθει στην αντίληψη του Ελεγκτή οτιδήποτε θα οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα.
- 2. Α.2 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέμα/τα έμφασης.** Δεν έχει περιέλθει στην αντίληψη του Ελεγκτή οτιδήποτε θα οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά

4 Παράρτημα 1 - Παράρτημα Ι (ΠΟΛ. 1124/2015)

αντικείμενα. Επίσης, χωρίς να διατυπώνει επιφύλαξη στο συμπέρασμά του, ο Ελεγκτής εφιστά την προσοχή σε ορισμένα φορολογικά ζητήματα που ανέκυψαν κατά την διενέργεια της ελεγκτικής εργασίας και δεν έχουν αποσαφηνιστεί είτε νομολογικά είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών.

3. **A.3 Συμπέρασμα με επιφύλαξη.** Δεν έχει περιέλθει στην αντίληψη του Ελεγκτή οτιδήποτε θα οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα. Επίσης, με το πέρας της ελεγκτικής εργασίας δημιουργείται *"βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη"* όπως αυτές καταγράφονται στην Έκθεση.
4. **A.4 Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέμα/τα έμφασης.** Δεν έχει περιέλθει στην αντίληψη του Ελεγκτή οτιδήποτε θα οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα. Με το πέρας της ελεγκτικής εργασίας δημιουργείται *"βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη"* όπως αυτές καταγράφονται στην Έκθεση. Επίσης, χωρίς να διατυπώνει επιφύλαξη στο συμπέρασμά του, ο Ελεγκτής εφιστά την προσοχή σε ορισμένα φορολογικά ζητήματα που ανέκυψαν κατά την διενέργεια της ελεγκτικής εργασίας και δεν έχουν αποσαφηνιστεί είτε νομολογικά είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών.
5. **A.5 Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος.** Με το πέρας του ελέγχου δεν έχει καταστεί εφικτό να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για την θεμελίωση του συμπεράσματος από τον Ελεγκτή. Ως εκ τούτου, δεν εκφέρεται συμπέρασμα ως προς την συμμόρφωση της εταιρείας από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα και δημιουργείται *"βάση για αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος"*.
6. **A.6 Αρνητικό Συμπέρασμα.** Η εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα και δημιουργείται *"βάση για αρνητικό συμπέρασμα"*.

Το Προσάρτημα των Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων περιλαμβάνει:

- Πληροφορίες για την ελεγχόμενη εταιρεία,
- Ανάλυση των ευρημάτων του ελέγχου,
- Βεβαίωση ότι τα δεδομένα του ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφως τις παρατηρήσεις της και

- Στην περίπτωση εντοπισμού παραβάσεων, τις απόψεις της διοίκησης της εταιρείας και του λογιστή φοροτεχνικού που υπογράφει τις φορολογικές καταστάσεις, ο οποίος πρέπει να αιτιολογήσει τον μη εντοπισμό της παράβασης, εφαρμοζόμενων στην συνέχεια των διατάξεων του ν. 2523/1997.

2.4. Τύπος και ισχύς φορολογικής συμμόρφωσης

Διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

- Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη.** Σε χρονικό διάστημα 15 ημερών από την υποβολή της ΕΦΣ στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία επιστολή στην οποία αναφέρεται το γεγονός ότι δεν εντοπίστηκαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό και ότι οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων που θα διενεργηθούν.
Σε 18 μήνες από την έκδοση ΕΦΣ με σύμφωνη γνώμη και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπισθεί φορολογικές παραβιάσεις από τους ελεγκτές του Υπουργείου, θεωρείται περαιωμένος ο έλεγχος της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνος στην περίπτωση ενδείξεων για σημαντικές παραβάσεις που δεν εντοπίστηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο.
- Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης.** Στις περιπτώσεις που προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, αυτά επισημαίνονται ως θέματα έμφασης. Στην περίπτωση αυτή, εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης.
- Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη.** Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες από την ΕΦΣ των Νομικών Ελεγκτών προκύψουν συμπεράσματα με επιφύλαξη, τότε εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.
- Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος.** Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες από την υποβολή της ΕΦΣ από τους Νόμιμους Ελεγκτές προκύπτει αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή αρνητικό συμπέρασμα, εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

2.5. Τεκμηρίωση από Νόμιμους Ελεγκτές

Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του φορολογικού ελέγχου όπου περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία που διενεργήθηκε, με τεκμηρίωση για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται και των ευρημάτων του ελέγχου. Η τεκμηρίωση του φορολογικού ελέγχου θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί το αργότερο εντός 60 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών.

Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο Νόμιμο Ελεγκτή. Για κάθε ελεγκτικό βήμα που περιγράφεται σε αυτό θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στον φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον η μεθοδολογία επιλογής δείγματος, η αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας, τα ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία και το τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

Τα ειδικά φορολογικά αντικείμενα για τα οποία πραγματοποιείται ο έλεγχος αναφέρονται στα ακόλουθα:

<i>α/α</i>	<i>Ειδικά Φορολογικά Αντικείμενα (ΠΟΛ 1159/2011)</i>	<i>Ειδικά Φορολογικά Αντικείμενα (ΠΟΛ 1124/2015)</i>
A.	Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου	Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου
B.	Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας	Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας
Γ.	Φορολογία εισοδήματος	Φορολογία εισοδήματος
Δ.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)
Ε.	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ)	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ)
ΣΤ.	Έλεγχος Φορολογίας Ακινήτων	Φορολογία Ακινήτων
ΣΤ.1	Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)
ΣΤ.2	Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)	Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
ΣΤ.3	Φόρος υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν. 2065/1992)	Ειδικός Φόρος επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.)
Ζ.	Τέλος Χαρτοσήμου	Τέλος Χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (Φ.Σ.Κ.)
Η.	Υποχρεώσεις Παρακρατούμενων Φόρων	Παρακρατούμενοι Φόροι
Ο.	Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων	Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ι.	Ενδοομιλικές Συναλλαγές (Φάκελος Τεκμηρίωσης TransferPricing)	Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Κ.	E-Commerce	Ηλεκτρονικό Εμπόριο

Η εκπεσιμότητα των δαπανών ελέγχεται σε δειγματοληπτική βάση. Για τον προσδιορισμό του δείγματος, επιλέγονται καταρχήν προς έλεγχο οι δαπάνες που υπερβαίνουν συγκεκριμένα όρια, τα οποία καθορίζονται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης εταιρείας, όπως αναλύεται στον ακόλουθο πίνακα:

<i>Ακαθάριστα Έσοδα</i>	<i>Αξία Δαπάνης που ελέγχεται</i>
Έως € 50.000.000	Ανω των € 15.000,00
Από € 50.000.000 έως € 100.000.000	Ανω των € 25.000,00
Από € 100.000.000 έως € 200.000.000	Ανω των € 35.000,00
Από € 200.000.000 έως € 500.000.000	Ανω των € 50.000,00
Από € 500.000.000 έως € 1.000.000.000	Ανω των € 70.000,00
Ανω των € 1.000.000.000	Ανω των € 90.000,00

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. Σε όσες περιπτώσεις από το πρόγραμμα ελέγχου προβλέπεται συγκεκριμένο δείγμα θα ελέγχεται το δείγμα αυτό.

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.

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 αντικείμενου. Συνεπώς σε αυτήν την περίπτωση τα προαναφερθέντα όρια δαπανών καθώς επίσης και τα συγκεκριμένα δείγματα ελέγχου που περιγράφονται αναλυτικά παρακάτω δεν εφαρμόζονται και ο νόμιμος ελεγκτής υποχρεούται να εφαρμόσει τις κατάλληλες ανά περίπτωση ελεγκτικές διαδικασίες για να ελέγξει το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο συνολικά. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού και τα έξοδα που αφορούν τις πάσης φύσεως δαπάνες επιβατηγών αυτοκινήτων, συνεδρίων και δεξιώσεων, τους Φόρους και Τέλη καθώς και τις Προβλέψεις.

Για τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις που τίθενται σε κάθε περίπτωση στο πρόγραμμα ελέγχου, δύναται να επιλέγεται το ίδιο ελάχιστο χρονικό διάστημα και τα ίδια ελάχιστα επιλεγμένα είδη (εμπορεύματα - προϊόντα κλπ).

Κατά την κρίση του ελεγκτή μπορεί επίσης να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα πραγματικά δεδομένα, την βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Η εξαγωγή του συμπεράσματος στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης βασίζεται στα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

2.6. Δειγματοληπτικοί έλεγχοι από την φορολογική αρχή

Από τις εταιρείες που ελέγχονται, επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον της τάξης του 9% για έλεγχο, με κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των 18 μηνών από την προθεσμία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης (ΕΦΣ) στη βάση δεδομένων της ΓΓΠΣ από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.

Για λοιπές περιπτώσεις τακτικών ελέγχων, εκτός του δείγματος 9%, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιρειών μετά από εισήγηση του προϊστάμενου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή, η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και του Προϊστάμενου της Διεύθυνσης Ελέγχου, βάσει των κριτηρίων που ακολουθούν:

1. Όταν διαπιστωθούν:

- i. λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων,
- ii. συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείας,
- iii. περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του ν. 2238/1994 (transfer pricing),
- iv. στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας,
- v. μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στις ημερομηνίες που ορίζονται,
- vi. αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά στο φορολογικό έλεγχο,
- vii. περιπτώσεις ελέγχων εταιρειών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του ν. 3693/2008 από τους Ελεγκτές,
- viii. αφύσικες διαφοροποιήσεις αμοιβών των Νομικών Ελεγκτών για τις οποίες υπάρχουν ενδείξεις ότι αντίκειται στα συναλλακτικά ήθη

2. Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες,
3. Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από 70% του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο και
4. Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές, και αφορούν αποκλειστικά στην παραγωγικότητα των δαπανών, είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας και απόφαση της επιτροπής του άρθρου 5, παράγραφος 4 της ΠΟΛ 1159/2011.

Αναφορικά με την τελευταία ως άνω περίπτωση, προκειμένου να διαπιστωθεί αν οι αναμορφώσεις δαπανών ξεπερνούν το 0,5% των ακαθάριστων εξόδων, θα συνυπολογίζονται και οι αναμορφώσεις λόγω παραγωγικότητας (π.χ. για έξοδα αυτοκινήτων, κινητών τηλεφώνων, ταξίδια, κ.λπ.) που διενεργούνται σύμφωνα με τις προβλέψεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994).

Εφόσον οι αναμορφούμενες δαπάνες αποτελούν ποσοστό μικρότερο του 0,5% των ακαθάριστων εξόδων, ο Νόμιμος Ελεγκτής μπορεί να εκδίδει Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με συμπεράσματα χωρίς επιφύλαξη, εφόσον συμφωνεί με το ύψος των αναμορφούμενων δαπανών, αλλά στην περίπτωση αυτή θα περιλαμβάνεται σχετικά αναφορά στην παράγραφο Λοιπά Θέματα της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης (ΕΦΣ).

2.7. Ποιοτικός έλεγχος του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων

Ο ποιοτικός έλεγχος διενεργείται από στελέχη της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), συνεπικουρούμενα από ελεγκτές του Υπουργείου Οικονομικών και είναι ανεξάρτητος από τον έλεγχο που διενεργείται από τη φορολογική αρχή.

Το δείγμα φακέλων που θα ελεγχθεί επιλέγεται με κριτήρια που καθορίζονται από την ΕΛΤΕ. Στα κριτήρια περιλαμβάνεται ο έλεγχος ενός φακέλου για κάθε Νόμιμο Ελεγκτή και ελεγκτικό γραφείο, τουλάχιστον μία φορά σε κάθε τριετία και ο έλεγχος σε κάθε ελεγκτική

εταιρεία, για έναν ή περισσότερους φακέλους, κάθε έτος. Οι Νόμιμοι ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να παράσχουν όλες τις απαραίτητες εξηγήσεις στους ελεγκτές.

Με βάση τα ευρήματα που θα προκύψουν θα γίνονται παρατηρήσεις για βελτίωση του τρόπου άσκησης του έργου των Ελεγκτών ή σε περίπτωση σοβαρών ελλείψεων θα γίνεται παραπομπή υποθέσεων στα πειθαρχικά όργανα της ΕΛΤΕ.

2.8. Αμοιβές Νόμιμων Ελεγκτών

Οι αμοιβές των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα της αγοράς με ελεύθερη διαπραγμάτευση και εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα. Οι περιπτώσεις διαφοροποιήσεων για τις οποίες υπάρχουν ενδείξεις ότι αντικείμενα στα συναλλακτικά ήθη, θα εξετάζονται από ειδική επιτροπή και εφόσον αυτές κριθούν ως αφύσικες θα παραπέμπονται οι σχετικές υποθέσεις για τακτικό έλεγχο.

2.9. Κυρώσεις Νόμιμων Ελεγκτών

Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της φορολογικής αρχής προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις σε σχέση με τα φορολογητέα αντικείμενα του προγράμματος ελέγχου, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή πρόστιμο από € 10.000 έως € 100.000, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη εταιρεία. Τα παραπάνω πρόστιμα επιβάλλονται και στο ελεγκτικό γραφείο στο οποίο ανήκει ο Νόμιμος Ελεγκτής και δημοσιοποιούνται σε ιστοσελίδα του Υπουργείου Οικονομικών.

Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, πέραν των διοικητικών ή ποινικών συνεπειών που συνεπάγεται η μη ορθή εκπλήρωση των καθηκόντων τους, φέρουν αλληλέγγυα περιορισμένη ευθύνη, για τις περιπτώσεις που δεν συνιστούν δόλο από την πλευρά τους και υπήρξε απώλεια για τα έσοδα του δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3693/2008.

2.10. Χρονοδιάγραμμα έκδοσης ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού

Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία εντός 10 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Παράλληλα, οι

Νόμιμοι Ελεγκτές υποχρεούνται να την υποβάλλουν και ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (ΓΓΠΣ) εντός 10 ημερών από την καταληκτική ημερομηνία του ισολογισμού της εταιρείας από την Γενική Συνέλευση των Μετόχων. Στην περίπτωση των ΕΠΕ, λαμβάνοντας υπόψη ότι η Συνέλευση των Εταίρων λαμβάνει χώρα το αργότερο τρεις μήνες μετά την λήξη της χρήσης, η εφαρμογή από τους Νόμιμους Ελεγκτές της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης πριν την υποβολή της Δήλωσης Φορολογίας από τη εταιρεία.

2.11. Λοιπά θέματα

Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία μπορούν να υποβάλουν γραπτά ερωτήματα επί ειδικών θεμάτων τεχνικής φύσεως που ανακύπτουν κατά τον έλεγχο τους, στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων.

Σε περίπτωση που για κάποιο θέμα υπάρχει σοβαρή αμφιβολία για την αντιμετώπισή του από το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο, αυτή η αμφιβολία μπορεί να εκφραστεί σαν έμφαση στην έκθεσή του.

Κεφάλαιο 3^ο

Φορολογικό Πιστοποιητικό σε χώρες της Ε.Ε. και σε τρίτες χώρες

3.1. Γερμανία

Η Γερμανία στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό στους φορολογικούς ελέγχους ως μέσο εξασφάλισης πειθαρχίας προς τους φορολογουμένους της. Οι φορολογικοί έλεγχοι στις μικρές επιχειρήσεις πραγματοποιούνται τυχαία και όχι με τόση μεγάλη ένταση σε σύγκριση τόσο με τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις όσο και με τις θυγατρικές ξένων εταιρειών στις οποίες είναι πολύ πιο τακτικοί. Επίσης, με κάποιες εξαιρέσεις οι έλεγχοι από το κράτος διεξάγονται τέσσερα με πέντε χρόνια από την τελευταία επίσκεψη των ορκωτών στην εταιρεία και όχι πάντα με την ίδια ένταση σε όλες τις εταιρείες.

3.2. Γαλλία

Οι γαλλικές αρχές είναι υπεύθυνες για τον έλεγχο των υποχρεώσεων των φορολογουμένων και για την σωστή τήρηση των φορολογικών διαδικασιών. Σε περίπτωση που η εταιρεία δεν λάβει την επιθυμητή αξιολόγηση, τότε έχει 30 ημέρες προθεσμία για να διατυπώσει τις παρατηρήσεις της στις γαλλικές αρχές. Στην συνέχεια, και η εταιρεία και οι γαλλικές αρχές μπορούν να υποβάλουν τις διαπιστώσεις τους στην εκάστοτε νομαρχιακή ή εθνική φορολογική Επιτροπή. Εφόσον η διαφωνία παραμένει μεταξύ των δύο συμβαλλομένων, η εταιρεία έχει το δικαίωμα να υποβάλλει αίτηση στα γαλλικά πολιτικά ή διοικητικά δικαστήρια ώστε να λυθούν εκεί οι όποιες διαφορές τους.

3.3. Ισπανία

Οι ισπανικές φορολογικές αρχές έχουν ειδική φορολογική υπηρεσία ελέγχου η οποία είναι υπεύθυνη για την επαλήθευση των φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών και για την διενέργεια φορολογικών ελέγχων. Μπορεί να διερευνήσει φορολογικές υποθέσεις και να ελέγξει την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων των εταιρειών. Επίσης, μπορεί να διενεργήσει φορολογικούς ελέγχους στις εταιρείες βάσει κάποιων κριτηρίων, όπως το χρέος των εταιρειών ή

οι μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές. Αν κάποια εταιρεία διαφωνεί με την έκθεση του φορολογικού ελέγχου μπορεί να ασκήσει έφεση πρώτα στα οικονομικά-διοικητικά δικαστήρια και στην συνέχεια εάν η έφεση δεν γίνει δεκτή να προσφύγει στα τακτικά δικαστήρια.

3.4. Ηνωμένο Βασίλειο

Η διαδικασία εταιρικού φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο είναι με το σύστημα της αυτό-αξιολόγησης. Με την υποβολή της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος από την εταιρεία, η HMRC (HM Revenue & Customs) δημόσια υπηρεσία φορολογικών ελέγχων έχει μια περίοδο συνήθως 12 μηνών προκειμένου να αρχίσει επίσημη έρευνα στην εταιρεία. Η έρευνα μπορεί να περιλαμβάνει από λήψη απλών αιτήσεων πληροφοριών με αναλυτικές τεχνικές προκλήσεις σχετικά με την φορολογική δήλωση. Αυτές οι έρευνες συχνά ρυθμίζονται μεταξύ της εταιρείας και της HMRC με την ανταλλαγή πληροφοριών και αλληλογραφίας. Σε περιπτώσεις στις οποίες οι έρευνες δεν είναι εποικοδομητικές, τότε η HRMC έχει δικαίωμα να κάνει επιτόπιο έλεγχο στην εταιρεία για την λήψη περαιτέρω στοιχείων κάτι το οποίο είναι αρκετά σπάνιο.

3.5. Ελβετία

Το Ελβετικό Δίκαιο δεν αναφέρει με λεπτομέρειες την διαδικασία που ακολουθείται σχετικά με τον φορολογικό έλεγχο στις εταιρείες. Αρχικά. Οι φορολογικές αρχές εξετάζουν την επιστροφή του φόρου της επιχείρησης και τα έγγραφα αυτής. Επίσης, οι αρχές είναι αρμόδιες να λάβουν όλα τα απαραίτητα έγγραφα της εταιρείας που ελέγχουν και τις σχετικές πληροφορίες αναφορικά με την φορολογική κατάσταση αυτής. Σε περίπτωση που οι αρχές δεν λάβουν έγγραφα ή πληροφορίες που ζήτησαν μπορούν να επιθεωρήσουν την ελεγχόμενη εταιρεία.

3.6. Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής

Όπως και στο Ηνωμένο Βασίλειο έτσι και στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής η διαδικασία εταιρικού φόρου είναι με το σύστημα της αυτό-αξιολόγησης. Ωστόσο, πολλές μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις βρίσκονται υπό συνεχή έλεγχο από τις φορολογικές αρχές. Οι έλεγχοι μπορεί να περιλαμβάνουν όλους τους φόρους για τους οποίους η επιχείρηση είναι ενήμερη.

3.7. Τουρκία

Αναφορικά με τις διαδικασίες φορολογικού ελέγχου στην Τουρκία, οι φορολογικές αρχές δεν διαθέτουν κάποιον τακτικό κύκλο φορολογικού ελέγχου για κάθε εταιρεία. Οι εκάστοτε φορολογικοί έλεγχοι εκτελούνται συνήθως με βάση κάποιο λογισμικό αξιολόγησης κινδύνου. Το εν λόγω λογισμικό εξάγει ένα δείγμα εταιρειών ανάλογα με τον τομέα που δραστηριοποιείται η εκάστοτε εταιρεία και στην συνέχεια πραγματοποιείται η έκδοση ειδικού ελέγχου από τις φορολογικές αρχές.

Κεφάλαιο 4^ο

Εφαρμογή Φορολογικού Πιστοποιητικού - ΠΟΛ 1159/2011 και ΠΟΛ 1124/2015

4.1. Γενικές Διατάξεις

Οι ΠΟΛ 1159/2011 (ΦΕΚ 1657 Α΄ 26.07.2011) και ΠΟΛ 1124/2015 (ΦΕΚ 1196 Β΄ 22.06.2015), όπως αυτές δημοσιεύθηκαν στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, έχουν σαν θέμα τον καθορισμό της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) και του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) αντίστοιχα, αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008.

Στις διατάξεις του ν. 2238/1994, ήτοι ΠΟΛ 1159/2011, βασίστηκε ο έλεγχος των φορολογικών χρήσεων 2011, 2012 και 2013 ενώ στις διατάξεις του ν. 4174/2013, ήτοι ΠΟΛ 1124/2015, ο έλεγχος της χρήσης 2014. Βάσει του άρθρου 65Α του ν. 4174/2013 «*Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α΄ 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού*». Επίσης λαμβάνοντας υπόψιν την παράγραφο 39, άρθρο 66 του ν. 4174/2013 «*Οι διατάξεις του άρθρου 65Α τίθενται σε ισχύ για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και καταργούνται για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2016 και μετά. Η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 διατηρείται σε ισχύ για χρήσεις που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μπορεί να τροποποιηθεί ύστερα από γνώμη της Ε.Α.Τ.Ε*».

Στο δεύτερο τεύχος της Εφημερίδα της Κυβερνήσεως με Αριθμό Φύλλου 1657 στις 26 Ιουλίου 2011, αναλύεται λεπτομερώς η ΠΟΛ 1159, ενώ, στο δεύτερο τεύχος της εφημερίδας της Κυβερνήσεως με Αριθμό Φύλλου 1196 στις 22 Ιουνίου 2015, αναλύεται λεπτομερώς η ΠΟΛ 1124. Στα συγκεκριμένα ΦΕΚ παρουσιάζονται οι αποφάσεις / άρθρα για την εφαρμογή της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. και του άρθρου 65Α του Κ.Φ.Δ., καθώς και τα Παραρτήματα. Στο **Παράρτημα Ι** παρουσιάζεται η *"Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης του*

Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 της παραγράφου 5 του ν. 2238/1994", στο **Παράρτημα II** το "Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων" και στο **Παράρτημα III** το "Πρόγραμμα ελέγχου".

4.2. ΠΟΛ 1159/2011 (ΦΕΚ 1657 Α' 26.07.2011)⁵

Στις 26/07/2011 δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 1657/2011 η Υπουργική Απόφαση ΠΟΛ 1159/2011 με θέμα «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/94), όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 21, παράγραφος 10β του ν. 3943/2011, αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)».

Με την έκδοση της Υπουργικής Απόφασης επέρχονται σημαντικές αλλαγές, που μεταβάλλουν το πλαίσιο διενέργειας των φορολογικών ελέγχων, σε ότι αφορά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου, την οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών, και την έκταση και το βαθμό τεκμηρίωσης των διαδικασιών που θα εφαρμοστούν.

Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την ΠΟΛ 1159/2011, και το πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος III θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Η ΠΟΛ 1159/2011 περιλαμβάνει 11 άρθρα, τα οποία παρουσιάζονται αναλυτικά στην συνέχεια:

Άρθρο 1 - "Πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου και πρόγραμμα ελέγχου"

1. Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στην παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/94, αφορά τις Ανώνυμες Εταιρείες και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης που οι ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008.

⁵ Παράρτημα 3 - Γ. Πρόγραμμα Ελέγχου Φ.Ε. (ΠΟΛ. 1159/2013)

2. Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας, το οποίο εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), αναβαθμίζεται σε ετήσια βάση και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Άρθρο 2 - "Υπεύθυνοι για τη σύνταξη και την αλήθεια των φορολογικών εγγράφων"

1. Υπεύθυνες για τη σύνταξη όλων των φορολογικών εγγράφων των ελεγχόμενων εταιρειών είναι οι διοικήσεις τους. Ο προσδιορισμός των φορολογικών αναμορφώσεων των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται, θα πρέπει να προκύπτει αναλυτικά από τα τηρούμενα βιβλία. Ο προσδιορισμός και η οριστικοποίηση των αναμορφώσεων πρέπει να γίνεται είτε άμεσα από τους καταχωρητές των εγγραφών ήτο αργότερο μέχρι την οριστικοποίηση των λογιστικών εγγραφών κάθε μήνα.

2. Όλα τα φορολογικά έγγραφα της εταιρείας, υπογράφονται από «λογιστή φοροτεχνικό», κάτοχο ειδικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος του ν. 2525/1997, όπως ισχύει.

Άρθρο 3 - "Περιεχόμενο Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού"

1. Το «Ετήσιο φορολογικό Πιστοποιητικό» των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, διακρίνεται σε δύο τμήματα, στην «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και στο «Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».

2. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στο παράρτημα Ι της παρούσας και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

3. Η ως άνω Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, κατά την διενέργεια του ως άνω φορολογικού ελέγχου, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ.

4. Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση και το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

5. Αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης αποτελεί το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων που επισυνάπτεται στο παράρτημα II της παρούσας. Στο εν λόγω προσάρτημα περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρεία καθώς επίσης και ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της φορολογικής συμμόρφωσης.

6. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης ολοκληρώνεται και υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο δέκα (10) ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

7.⁶ Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους Νόμιμους Ελεγκτές και συγκεκριμένα στην βάση δεδομένων που τηρεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ) το αργότερο σε δέκα (10) ημέρες μετά την καταληκτική ημερομηνία έγκρισης του ισολογισμού της επιχείρησης από την Γενική Συνέλευση των Μετόχων.

8. Στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων βεβαιώνεται ότι τα δεδομένα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφως τις σχετικές παρατηρήσεις της.

Άρθρο 4 - "Τεκμηρίωση φορολογικού ελέγχου από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία"

1. Για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του ειδικού φορολογικού ελέγχου. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί υποχρεωτικά το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, στο οποίο αναλύονται και τεκμηριώνονται συγκεντρωτικά τα ευρήματα που περιλαμβάνονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, καθώς επίσης και η εκτελεσθείσα εργασία.

2. Στην αναλυτική έκθεση τεκμηρίωσης περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών, με τεκμηρίωση για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται των ευρημάτων του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν πλήρη συμμόρφωση της εταιρείας με τη φορολογική νομοθεσία ή αφορούν παραβάσεις σε επιμέρους τομείς.

6 Αντικαταστάθηκε από την παράγραφο 7 του άρθρου 3 της ΠΟΛ. 1011/2012

3. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο Νόμιμο Ελεγκτή. Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον τα ακόλουθα: α) Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα), β) Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας, γ) Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία, δ) Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

4. Η τεκμηρίωση των ανωτέρω θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Πρότυπου Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει την δυνατότητα σε έναν τρίτο έμπειρο ελεγκτή να μπορεί να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.

5.⁷ Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται να διατηρούν τον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης για χρονικό διάστημα τουλάχιστον επτά (7) ετών από την ημερομηνία έκδοσης της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης και υποχρεούνται να παρέχουν το σχετικό φάκελο τεκμηρίωσης οποτεδήποτε αυτό ζητηθεί από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

6. Η τεκμηρίωση του ως άνω φορολογικού ελέγχου ολοκληρώνεται εξήντα (60) ημέρες μετά την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, ανεξάρτητα αν από τον έλεγχο προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Άρθρο 5 - "Δειγματοληπτικός έλεγχος από τη φορολογική αρχή"

1. Από τις εταιρείες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση, επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον της τάξης του 9% για έλεγχο, με κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010.

2. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των δεκαοχτώ (18) μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ.

⁷ Αντικαταστάθηκε από την παράγραφο 5 του άρθρου 4 της ΠΟΛ. 1011/2012

3. Οι έλεγχοι από τις αρμόδιες φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες καλύπτουν όλα τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου. Με την ολοκλήρωσή τους συντάσσονται Εκθέσεις Ελέγχου.

4. Εκτός των εταιρειών που ελέγχονται στα πλαίσια της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιρειών, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου, βάσει των ειδικών κριτηρίων που ακολουθούν: α) Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται σαν καταληκτικές για τη χορήγησή της, αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιρειών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, β) Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο μετά από απόφαση της επιτροπής και της διαδικασίας που προβλέπεται στην παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου, δ) Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου, για τον οποίο γίνεται αναφορά στο άρθρο 7 της παρούσας.

5. Όλοι οι τακτικοί έλεγχοι, εκτός των περιπτώσεων που αναφέρονται στην επόμενη παράγραφο, διενεργούνται εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

6. Εξαιρετικά οι τακτικοί έλεγχοι που διενεργούνται εξ' αιτίας της άσκησης δίωξης κατά μελών του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, της λήψης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών στοιχείων, συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες και για τις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του ν. 2238/1994 (transfer pricing) δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης.

7. Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας και απόφαση της επιτροπής της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 6 - "Τύπος και Ισχύς Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης"

1. Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις: α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη. Στην περίπτωση που από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, τότε σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία επιστολή στην οποία αναφέρεται το γεγονός ότι σύμφωνα με τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από την πλευρά της εταιρείας, ότι αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών και ότι οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων που θα διενεργηθούν από το Υπουργείο Οικονομικών. Σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με σύμφωνη γνώμη και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπισθεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών που προβλέπονται στο άρθρο 5 της παρούσας, θεωρείται περαιωμένος ο έλεγχος της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση ενδείξεων για σημαντικές παραβάσεις, όπως ορίζονται από την παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας, που δεν εντοπίστηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο. β) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, αυτά επισημαίνονται ως θέματα έμφασης σύμφωνα με το υπόδειγμα 2 του παραρτήματος Ι της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να ολοκληρωθεί στα χρονικά όρια που προβλέπονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 6 περίπτωση α της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή η περαίωση της παραγράφου Ι του άρθρου 6 περίπτωση α ισχύει μετά τη βεβαίωση των τυχόν φόρων. γ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, προκύψουν συμπεράσματα με επιφύλαξη, τότε εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του

Υπουργείου Οικονομικών. Εάν υπάρχουν διαφορές που θα ήταν δυνατόν να καταλογισθούν από τις φορολογικές αρχές με τον έλεγχο μόνο ειδικών αντικειμένων, εκδίδεται από την αρμόδια φορολογική αρχή εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά. Στις παραπάνω περιπτώσεις, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να ζητήσει από τον Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο κάθε έγγραφο που κρίνεται απαραίτητο για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου. δ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές, προκύπτει αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή αρνητικό συμπέρασμα, εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Εφόσον οι παραβάσεις της νομοθεσίας έχουν εντοπιστεί από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, περιλαμβάνονται και οι απόψεις της διοίκησης της εταιρείας και του λογιστή - φοροτέχνη που υπογράφει τις φορολογικές καταστάσεις, ο οποίος πρέπει να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε την παράβαση, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26, παρ 3 του ν. 3943/2011. Εφόσον οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εντοπιστούν για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, στην έκθεση ελέγχου της περιλαμβάνονται και οι απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου, οι οποίοι πρέπει να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν την παράβαση, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του ν. 3693/2008 και των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ 3 του ν. 3943/2011. Στην ίδια έκθεση περιλαμβάνονται και οι απόψεις του φοροτέχνη - λογιστή.

Άρθρο 7 - "Ποιοτικός έλεγχος του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων"

1. Οι έλεγχοι που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για την φορολογική συμμόρφωση, υπόκεινται σε ποιοτικό έλεγχο, ο οποίος είναι ανεξάρτητος από τον έλεγχο που διενεργείται από τη φορολογική αρχή.

2. Ο ποιοτικός έλεγχος για το φορολογικό πιστοποιητικό διενεργείται από συνεργεία στελεχών της ΕΛΤΕ και με την συμμετοχή ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών και καλύπτεται σε ότι αφορά τη διαδικασία, από τις διατάξεις περί ποιοτικού ελέγχου του ν. 3693/2008.

3. Το δείγμα φακέλων που θα ελεγχθεί, επιλέγεται με κριτήρια που καθορίζονται από την ΕΛΤΕ, στα οποία κριτήρια περιλαμβάνεται ο έλεγχος ενός φακέλου για κάθε Νόμιμο Ελεγκτή και ελεγκτικό γραφείο, τουλάχιστον μία φορά σε κάθε τριετία και ο έλεγχος σε κάθε ελεγκτική εταιρεία, για έναν ή περισσότερους φακέλους, κάθε έτος.

4. Ο ποιοτικός έλεγχος γίνεται στους φακέλους τεκμηρίωσης των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι να παράσχουν όλες τις απαραίτητες εξηγήσεις στους ελεγκτές.

5. Από τους ποιοτικούς ελέγχους μπορεί να προκύψουν ευρήματα, με βάση τα οποία μπορεί κατά περίπτωση ή να γίνουν παρατηρήσεις για βελτίωση του τρόπου άσκησης του έργου των Νομίμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, ή να γίνει παραπομπή υποθέσεων στα πειθαρχικά όργανα της ΕΛΤΕ και εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3148/2003 εφόσον συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις.

6. Σύνοψη των διαπιστώσεων των ποιοτικών ελέγχων για κάθε ελεγκτική εταιρεία, που αφορούν τη χορήγηση των φορολογικών πιστοποιητικών, δημοσιοποιείται στο διαδίκτυο, με βάση τις υποχρεώσεις για δημοσιότητα που ορίζονται από το ν. 3693/2008.

7. Με κανονιστική πράξη που θα εκδοθεί από την ΕΛΤΕ και θα υπογραφεί από τον Υπουργό Οικονομικών ορίζεται η συμμετοχή των ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών στα συνεργεία της ΕΛΤΕ.

Άρθρο 8 - "Οργανωτικό πλαίσιο, διαδικασίες εφαρμογής και παρακολούθησης των ελέγχων"

1. Αρμόδια για το πλαίσιο της άντλησης πληροφόρησης, της επικοινωνίας των εμπλεκόμενων και της επεξεργασίας των δεδομένων που αφορούν τους φορολογικούς ελέγχους στις εταιρείες για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία είναι η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

3. Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων αναπτύσσει ειδική εφαρμογή παρακολούθησης αυτών των ελέγχων, που αρχίζει να λειτουργεί το αργότερο μέχρι την 30.11.2011.

4. Η εφαρμογή περιλαμβάνει μητρώα των φορολογούμενων εταιρειών, των ελεγκτικών εταιρειών και των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που διενεργούν φορολογικούς ελέγχους και σε αυτήν αποθηκεύονται, κατά ελεγχόμενη εταιρεία και διαχειριστική χρήση, όλες οι εκθέσεις και τα φύλλα ελέγχου και οι καταλογιστικές πράξεις καθώς και η αλληλογραφία που αφορά κάθε έλεγχο που διενεργείται.

5. Στην εφαρμογή, η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους ελέγχους των Νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων είναι διαθέσιμη σε μελλοντικούς ελέγχους από άλλον Νόμιμο Ελεγκτή και ελεγκτικό γραφείο.

6. Η εφαρμογή είναι σχεδιασμένη με τα πρότυπα ασφάλειας της Γ.Γ.Π.Σ και οι χρήστες Νόμιμοι Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, έχουν πρόσβαση μόνο στις πληροφορίες που αφορούν τις εταιρείες που οι ίδιοι ελέγχουν.

7.⁸ Η διαδικασία ενημέρωσης της εφαρμογής για έναν τυπικό φορολογικό έλεγχο, σε ότι αφορά την επικοινωνία με την ελεγκτική εταιρεία, έχει ως ακολούθως: α. Η ελεγκτική εταιρεία, με την ανάληψη ενός διαχειριστικού ελέγχου που περιλαμβάνει και τη χορήγηση του «ετήσιου πιστοποιητικού» για τις φορολογικές υποχρεώσεις, ενημερώνει ηλεκτρονικά την εφαρμογή για το γεγονός, για τον Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο στο οποίο έχει ανατεθεί ο έλεγχος και για το προβλεπόμενο χρονοδιάγραμμα ολοκλήρωσης του ελέγχου, β. Σε διάστημα πέντε (5) ημερών μετά την καταληκτική ημερομηνία έγκρισης του ισολογισμού από την Γενική Συνέλευση, η ελεγκτική εταιρεία υποβάλλει την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης.

8. Για την υλοποίηση των παραπάνω η Γ.Γ.Π.Σ θα διαθέτει υπηρεσίες ιστού (web services) με τις οποίες θα δίνεται η δυνατότητα καταχώρησης και ανάκτησης των Εκθέσεων Φορολογικής Συμμόρφωσης καθώς και των πληροφοριών της πορείας του εκάστοτε φορολογικού ελέγχου. Η δημιουργία των αρχείων XML που θα υποβάλλονται στην Γ.Γ.Π.Σ καθώς και το λογισμικό πελάτες (client) που θα χρησιμοποιηθεί για την υποβολή δεν αποτελεί αντικείμενο του έργου της Γ.Γ.Π.Σ και μπορεί να αναπτυχθεί από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο. Στο Παράρτημα IV επισυνάπτεται το XML σχήμα της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης το οποίο περιγράφει τη δομή του αρχείου XML που θα υποβάλλεται στην Γ.Γ.Π.Σ.

Άρθρο 9 - "Περιεχόμενο Εκθέσεων Ελέγχου"

1. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης θα αναφέρει τα στοιχεία που ορίζονται στο Παράρτημα I της παρούσας.

⁸ Αντικαταστάθηκε από την παράγραφο 7 του άρθρου 8 της ΠΟΛ. 1011/2012

2. Τα ειδικά φορολογικά αντικείμενα που θα ελέγχονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, εφόσον έχουν εφαρμογή σε μία ελεγχόμενη εταιρεία, ορίζονται κάθε φορά από το πρόγραμμα ελέγχου, όπως ορίζεται στο Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας. Το πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει τα πιο κάτω κεφάλαια: Α. Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου. Β. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας. Γ. Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος. Δ. Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ). Ε. Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ). ΣΤ. Έλεγχος φορολογίας ακινήτων. ΣΤ.1 Έλεγχος Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ). ΣΤ.2 Έλεγχος Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9). ΣΤ.3 Έλεγχος Φόρου υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν. 2065/1992). Ζ. Έλεγχος Τέλους χαρτοσήμου. Η. Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων. Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων. Ι. Ενδοομιλικές Συναλλαγές. Κ. E-Commerce.

Άρθρο 10 - "Λοιπά θέματα"

1. Οι αμοιβές των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων για τους ελέγχους που αφορούν τη φορολογική συμμόρφωση είναι διακριτές στο Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών που εκδίδουν στην ελεγχόμενη εταιρεία, προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα της αγοράς με ελεύθερη διαπραγμάτευση και εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα.

2. Για την εξασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και της διαφάνειας στη διαδικασία ανάθεσης της εντολής, συγκροτείται επιτροπή αποτελούμενη από τον Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου, τον Προϊστάμενο του αρμοδίου Τμήματος Ελέγχου, έναν εκπρόσωπο της ΕΛΤΕ και έναν εκπρόσωπο του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) οι οποίοι θα αποφαινούνται για τις διαφοροποιήσεις των αμοιβών που αντίκεινται στα συναλλακτικά ήθη. Οι υποθέσεις για τις οποίες οι διαφοροποιήσεις των αμοιβών κρίνονται από την επιτροπή «αφύσικες», παραπέμπονται για τακτικό έλεγχο.

3. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία μπορούν να υποβάλλουν γραπτά ερωτήματα, επί ειδικών θεμάτων τεχνικής φύσης που ανακύπτουν κατά τον έλεγχό τους, στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων, ηλεκτρονικά μέσω της σχετικής εφαρμογής. Η Διεύθυνση απευθύνεται στις αρμόδιες διευθύνσεις του Υπουργείου και οι σχετικές γνωμοδοτήσεις κοινοποιούνται σε αυτόν που υπέβαλε το ερώτημα και καταχωρούνται στην εφαρμογή. Τυχόν καθυστέρηση απάντησης σε ερώτημα δεν αποτελεί λόγο καθυστέρησης ολοκλήρωσης των ελέγχων από τους Νόμιμους Ελεγκτές. Σε περίπτωση που για κάποιο θέμα υπάρχει σοβαρή

αμφιβολία για την αντιμετώπισή του από τον Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο, αυτή η αμφιβολία θα εκφραστεί σαν έμφαση στην έκθεσή του.

4. Για τις περιπτώσεις που μία Ανώνυμη Εταιρεία ή Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, 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.

5. Σε κάθε περίπτωση η άσκηση του φορολογικού ελέγχου από Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο σε Ανώνυμη Εταιρεία, είναι ασυμβίβαστη με το έργο του Λογιστή - Φοροτεχνικού που υπογράφει τις καταστάσεις.

6. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, πέραν των διοικητικών ή ποινικών συνεπειών που συνεπάγεται η μη ορθή εκπλήρωση των καθηκόντων τους, φέρουν αλληλέγγυα, περιορισμένη ευθύνη, για τις περιπτώσεις που δεν συνιστούν δόλο από την πλευρά τους και υπήρξε απώλεια για τα έσοδα του δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3693/2008.

7. Την ευθύνη για την καταβολή διαφυγόντων φόρων, τελών, επιβαρύνσεων και προστίμων, φέρει η ελεγχόμενη εταιρεία. Οι επιπλέον υποχρεώσεις της εταιρείας μπορεί να προκύψουν αφενός κατά τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και αφετέρου κατά τον έλεγχο των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών.

8. Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της φορολογικής αρχής προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογητέα αντικείμενα του προγράμματος φορολογικής συμμόρφωσης του παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή πρόστιμο από 10.000 € έως 100.000 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 παράγραφος 4, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 26 παράγραφος 3 του ν. 3943/2011, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη εταιρεία.

9. Το πιο πάνω πρόστιμο επιβάλλεται και στο ελεγκτικό γραφείο στο οποίο ανήκει ο Νόμιμος Ελεγκτής. Αρμόδια αρχή για την επιβολή του προστίμου είναι η ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών στην οποία υπάγεται το ελεγκτικό γραφείο.

10. Τα πρόστιμα, με ευθύνη της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, δημοσιοποιούνται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου με αναφορά στο ύψος του προστίμου, την ελεγχόμενη εταιρεία, το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό Γραφείο που αφορούν.

11. Σε ότι αφορά τις Διοικητικές Ευθύνες ισχύουν οι σχετικές διατάξεις του ν. 3693/2008.

Άρθρο 11 - "Μεταβατικές ρυθμίσεις για το έτος 2011"

1. Οι Ανώνυμες Εταιρείες και οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης που ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία υπάγονται στις διαδικασίες αυτής της απόφασης, για τους ισολογισμούς που κλείνουν από 30.06.2011 και μετά.

2. Η παρούσα θα έχει εφαρμογή μετά την δημοσίευση της κανονιστικής πράξης της ΕΛΤΕ που θα εντάσσει το ελεγκτικό πρότυπο 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» ως το πρότυπο που θα εφαρμόζεται.

4.3. ΠΟΛ 1124/2015 (ΦΕΚ 1196 Β' 22.06.2015)⁹

Η ΠΟΛ 1124/2015 με θέμα «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174 Α')», αναφέρεται στον καθορισμό της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΦΕΚ 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174Α'). Βάσει του άρθρου 65^Α του ν. 4174/2013 «Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού».

Η ΠΟΛ 1124/2015 περιλαμβάνει 9 άρθρα, τα οποία παρουσιάζονται αναλυτικά στην συνέχεια:

Άρθρο 1 - "Ετήσιο Πιστοποιητικό και Πρόγραμμα Ελέγχου"

1. Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στο άρθρο 65Α του Ν. 4174/2013, αφορά τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας, από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α') και

⁹ Παράρτημα 4 - Γ. Πρόγραμμα Ελέγχου Φ.Ε. (ΠΟΛ. 1124/2015)

εκδίδεται μετά από έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργείται από τα ως άνω πρόσωπα και ελεγκτικά γραφεία.

Από την ως άνω διάταξη εξαιρούνται οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων των οποίων, αν και οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α'), τα ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ετησίως.

2. Στις ανώνυμες εταιρείες, στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρούσα, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ έως σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

3. Ο έλεγχος για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας, το οποίο 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, "Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης".

4. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης υπογράφεται είτε από το Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την Έκθεση ελέγχου των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων ή από άλλο Νόμιμο Ελεγκτή, ο οποίος όμως υποχρεωτικά ανήκει στο ίδιο ελεγκτικό γραφείο με το Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την προαναφερθείσα Έκθεση.

5. Όταν τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων έχουν αναλάβει να τον εκτελέσουν από κοινού Νόμιμοι Ελεγκτές από δύο ξεχωριστά ελεγκτικά γραφεία, η διεξαγωγή της εργασίας για την έκδοση του ετήσιου πιστοποιητικού διέπεται από όρους παρόμοιους με αυτούς του από κοινού εκτελούμενου ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης.

Άρθρο 2 - "Υπεύθυνοι για τη σύνταξη και την αλήθεια των φορολογικών εγγράφων"

1. Υπεύθυνες για τη σύνταξη όλων των φορολογικών εγγράφων των ελεγχόμενων επιχειρήσεων είναι οι διοικήσεις τους.

2. Ο προσδιορισμός των φορολογικών αναμορφώσεων των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται θα πρέπει να προκύπτει αναλυτικά από τα τηρούμενα βιβλία.

Άρθρο 3 - "Περιεχόμενο Ετήσιου Πιστοποιητικού"

1. Το «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό» των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων αποτελείται από την «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και το «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».

2. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στο Παράρτημα I της παρούσας και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

3. Η ως άνω Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος III της παρούσας. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος III της παρούσας.

4. Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση και το πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος III θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

5. Αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης αποτελεί το «Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφορικών Στοιχείων» του Παραρτήματος II της παρούσας, στο οποίο περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη επιχείρηση, καθώς και η ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

6. 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 έβδομου (7ου) 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.

7. Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό γνωστοποιείται εγγράφως στην ελεγχόμενη επιχείρηση και οριστικοποιείται με την ηλεκτρονική υποβολή της στο Υπουργείο Οικονομικών

και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων που τηρεί η Γ.Γ.Δ.Ε., 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 έβδομου (7ου) μήνα από τη λήξη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή της παρούσας απόφασης, η ως άνω υποβολή πραγματοποιείται έως την 30/9/2015.

Άρθρο 4 - "Τεκμηρίωση ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία"

1. 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. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί υποχρεωτικά το «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», στο οποίο αναλύονται και τεκμηριώνονται συγκεντρωτικά τα ευρήματα που περιλαμβάνονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης και διατυπώνονται οι σχετικές παρατηρήσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης.

2. Στον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης, στον οποίο περιλαμβάνονται σε διακριτά τμήματα όλες οι εργασίες προγραμματισμού, εκτέλεσης και ολοκλήρωσης του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης, περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών με τεκμηρίωση, για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται, των ευρημάτων του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν πλήρη συμμόρφωση της ελεγχόμενης επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία, είτε αφορούν παραβάσεις σε επιμέρους τομείς.

3. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο Νόμιμο Ελεγκτή. Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου, θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον τα ακόλουθα:

- α) Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα)
- β) Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας
- γ) Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία
- δ) Τελικό συμπέρασμα ελέγχου

4. Η τεκμηρίωση των ανωτέρω, σε όσες περιπτώσεις δεν ορίζεται διαφορετικά από την παρούσα, θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών

Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει τη δυνατότητα σε έναν τρίτο ελεγκτή να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.

5. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται να διατηρούν τον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης 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. Σε κάθε περίπτωση ο υπάλληλος ή οι υπάλληλοι που διενεργούν το φορολογικό έλεγχο δύνανται να ζητήσουν από το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο οποιαδήποτε πληροφορία κρίνεται απαραίτητη για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου τους.

6. Η τεκμηρίωση του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία ολοκληρώνεται εξήντα (60) ημέρες μετά την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, ανεξάρτητα αν από τον έλεγχο προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Άρθρο 5 - "Τύπος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης"

1. Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη: Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, δεν προκύπτουν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, σύμφωνα με το Υπόδειγμα 1 του Παραρτήματος Ι της παρούσας.

β) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης: Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης, σύμφωνα με το Υπόδειγμα 2 του Παραρτήματος Ι της παρούσας.

γ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη: Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων προκύπτουν θέματα με επιφύλαξη, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα επιφύλαξης, σύμφωνα με το Υπόδειγμα 3 του Παραρτήματος Ι της παρούσας.

δ) *Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος*: Για τις περιπτώσεις που υποβάλλεται, από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή με αρνητικό συμπέρασμα εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, σύμφωνα με τα Υποδείγματα 5 και 6 του Παραρτήματος Ι της παρούσας.

ε) *Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος* εκδίδουν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία και στην περίπτωση που δεν τους παρασχέθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σχετικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

Στην περίπτωση που διαπιστώνονται παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, που οδηγούν το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο στην έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος, οι νόμιμοι εκπρόσωποι της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς και ο λογιστής-φοροτέχνης που υπογράφει τις οικονομικές καταστάσεις, υποχρεούνται, εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση του πιστοποιητικού, να εκθέσουν εγγράφως τις απόψεις τους αναφορικά με τα ευρήματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Άρθρο 6 - "Οργανωτικό πλαίσιο, διαδικασίες εφαρμογής και παρακολούθηση των ελέγχων"

1. Αρμόδια για το πλαίσιο της άντλησης της πληροφόρησης, της επικοινωνίας των εμπλεκόμενων και της επεξεργασίας των δεδομένων, που αφορούν τους ελέγχους εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, είναι η Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.Η-ΛΕ.Δ.) αναπτύσσει, συντηρεί και βελτιώνει ειδική εφαρμογή παρακολούθησης των ελέγχων αυτών.

3. Η εφαρμογή περιλαμβάνει μητρώα των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, των ελεγκτικών γραφείων και των Νόμιμων Ελεγκτών που διενεργούν ελέγχους εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων και σε αυτήν αποθηκεύονται, κατά ελεγχόμενη επιχείρηση και διαχειριστική περίοδο, οι Εκθέσεις Φορολογικής Συμμόρφωσης, τα οικεία «Προσαρτήματα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», καθώς και η αλληλογραφία που αφορά κάθε έλεγχο που διενεργείται.

4. Η εφαρμογή είναι σχεδιασμένη με τα πρότυπα ασφαλείας της Γ.Γ.Π.Σ. και οι χρήστες Νόμιμοι Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία έχουν πρόσβαση μόνο στις πληροφορίες που αφορούν τις επιχειρήσεις που οι ίδιοι ελέγχουν.

5. Η διαδικασία ενημέρωσης της εφαρμογής για έναν έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, σε ότι αφορά την επικοινωνία με το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο, έχει ως εξής:

Ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, με την ανάληψη ενός ελέγχου οικονομικής διαχείρισης, που περιλαμβάνει και τη χορήγηση του «ετήσιου πιστοποιητικού», ενημερώνει υποχρεωτικά την εφαρμογή της Γ.Γ.Δ.Ε. για την ανάθεση ή μη του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

6. Για την υλοποίηση των παραπάνω η Γ.Γ.Δ.Ε. διαθέτει υπηρεσίες ιστού (web services) με τις οποίες δίνεται η δυνατότητα καταχώρησης και ανάκτησης των Εκθέσεων Φορολογικών Συμμόρφωσης και των οικείων «Προσαρτημάτων αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων». Η δημιουργία των αρχείων XML που θα υποβάλλονται στη Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και το λογισμικό πελάτες (client) που θα χρησιμοποιηθεί για την υποβολή δεν αποτελεί αντικείμενο του έργου της Γ.Γ.Δ.Ε. και μπορεί να αναπτυχθεί από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο. Οι προδιαγραφές του αρχείου XML αναρτώνται στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.

Άρθρο 7 - "Περιεχόμενο Εκθέσεων Φορολογικής Συμμόρφωσης"

1. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης αναφέρει τα στοιχεία που ορίζονται στο Παράρτημα I της παρούσας.

2. Τα ειδικά φορολογικά αντικείμενα που θα ελέγχονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, εφόσον έχουν εφαρμογή στην ελεγχόμενη επιχείρηση, ορίζονται κάθε φορά στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος III της παρούσας. Το πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει τα πιο κάτω κεφάλαια:

- A. Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου
- B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης
- Γ. Φορολογία Εισοδήματος
- Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
- E. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)
- ΣΤ. Φορολογία Ακινήτων
 - ΣΤ.1 Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)
 - ΣΤ.2 Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
 - ΣΤ.3 Ειδικός Φόρος επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.)
- Z. Τέλος χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
- H. Παρακρατούμενοι φόροι

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

Ι. Ενδοομιλικές Συναλλαγές

Κ. Ηλεκτρονικό Εμπόριο.

Άρθρο 8 - "Λοιπά Θέματα"

1. 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.

2. 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.

3. Στην περίπτωση που μία ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης, 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 εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013.

4. 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. Σε κάθε περίπτωση, η άσκηση του ως άνω ελέγχου από Νόμιμο Ελεγκτή και ελεγκτικό γραφείο είναι ασυμβίβαστη με το έργο του Λογιστή-Φοροτέχνη που υπογράφει τις οικονομικές καταστάσεις και τις φορολογικές δηλώσεις των επιχειρήσεων που ελέγχονται.

5. Την ευθύνη για την καταβολή διαφυγόντων φόρων, τελών, επιβαρύνσεων και προστίμων φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση. Οι επιπλέον υποχρεώσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης μπορεί να προκύψουν αφενός κατά τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων και αφετέρου κατά το φορολογικό έλεγχο.

6. 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.

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.

7. Τα πρόστιμα, με ευθύνη του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, δημοσιοποιούνται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου με αναφορά στο ύψος του προστίμου, την ελεγχόμενη επιχείρηση, το ελεγκτικό γραφείο που αφορούν και το Νόμιμο Ελεγκτή, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί προσωπικών δεδομένων.

Άρθρο 9 - "Έναρξη Ισχύος"

1. Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 40 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

Κεφάλαιο 5^ο

Φορολογικός Έλεγχος - Πρόγραμμα Ελέγχου (Παράρτημα ΙΙΙ)

Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενα κεφάλαια, ο Φορολογικός Έλεγχος βασίζεται στις Υπουργικές Αποφάσεις όπως αυτές ψηφίστηκαν με τις ΠΟΛ 1159/2011 και ΠΟΛ 1124/2015. Οι συγκεκριμένες ΠΟΛ αναλύουν λεπτομερώς την διαδικασία που θα πρέπει να ακολουθήσει ο Νόμιμος Ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο ώστε με το πέρας του ελέγχου να καταγράψει τα ευρήματα και μέσω του Πιστοποιητικού να αναφέρει τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγει.

Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι από τις δύο προαναφερθείσες ΠΟΛ, και συγκεκριμένα στο Παράρτημα ΙΙΙ (Πρόγραμμα Ελέγχου), ουσιαστικές διαφορές παρατηρούνται στην Φορολογία Εισοδήματος (ΦΕ), καθώς οι λοιπές διαδικασίες παραμένουν οι ίδιες

Στο παρόν Κεφάλαιο θα καταγράψουμε τις διαδικασίες που ακολουθεί ο Νόμιμος Ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο κατά την διενέργεια του Φορολογικού Ελέγχου καθώς επίσης θα αναλύσουμε τις διαδικασίες του Παραρτήματος ΙΙΙ (Πρόγραμμα Ελέγχου).

5.1. Διαδικασίες Σχεδιασμού και Ολοκλήρωσης Ελέγχου

i. Προκαταρκτικά Ελέγχου

1. **Αποδοχή / Επαναποδοχή ελεγχόμενης εταιρείας:** Επιβεβαιώνεται ότι έχουν τηρηθεί οι διαδικασίες της εταιρείας σχετικά με την αποδοχή/συνέχιση του πελάτη και της εν λόγω φορολογικής εργασίας,
2. **Σύμβαση:** Κατάρτιση συμφωνίας των όρων ανάθεσης (Engagement Letter) και
3. **Ανάληψη Ελέγχου:** Κατάρτιση Δελτίου Ανάληψης Εργασίας (ΔΑΕ) και γνωστοποίηση του Δελτίου στο Υπουργείο Οικονομικών για την ανάληψη του Φορολογικού Ελέγχου και για τον ορισμό των ελεγκτών.

ii. Σχεδιασμός Ελέγχου

1. **Συγκέντρωση πληροφοριών:** Επισκόπηση των οικονομικών καταστάσεων, των φορολογικών δηλώσεων καθώς και εκθέσεις φορολογικού ελέγχου παρελθόντων ετών. Επίσης, γίνεται αποστολή σε νομικό σύμβουλο καθώς και λήψη πρακτικών Δ.Σ. και Γ.Σ.,

2. **Προσδιορισμός και καταγραφή κινδύνων:** Καταγραφή δικλείδων ασφαλείας εσωτερικού ελέγχου και αξιολόγηση αυτών, προσδιορισμός επικίνδυνων περιοχών και αξιολόγηση αυτών καθώς και υπολογισμός του επιπέδου σημαντικότητας (ουσιώδες μέγεθος / materiality) και του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης (performance materiality) και
3. **Ορισμός στρατηγικής ελέγχου:** Επισκόπηση φορολογικών αντικειμένων και διαδικασιών, αξιολόγηση των βασικών διαδικασιών, εξαγωγή δείγματος παραστατικών (10% για κάθε κατηγορία λογαριασμού) και αξιολόγηση του ενδογενούς κινδύνου και του κινδύνου δικλείδων ασφαλείας.

iii. **Πρόγραμμα Ελέγχου**

1. Θεώρηση τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων,
2. Έλεγχος ταμείου και αξιόγραφων,
3. Λήψη φορολογικής και ασφαλιστικής ενημερότητας και
4. Διαδικασίες ελέγχου (Παράρτημα III).

iv. **Ολοκλήρωση**

1. Λήψη φορολογικής και ασφαλιστικής ενημερότητας,
2. Έλεγχος διενέργειας ύποπτων συναλλαγών για περιπτώσεις ξέπλυμα χρήματος ή εικονικών τιμολογίων (Anti-Money Laundering),
3. Λήψη επικαιροποιημένης επιστολής δικηγόρου σχετικά με τυχόν εκκρεμείς φορολογικές διενέξεις (εντός 1 εβδομάδας πριν από την ημερομηνία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης),
4. Λήψη πρακτικών Δ.Σ. και Γ.Σ.,
5. Επισκόπηση οικονομικών καταστάσεων και καταγραφή σημαντικών θεμάτων που επηρεάζουν τον φορολογικό έλεγχο,
6. Προσδιορισμός λογιστικών διαφορών (αναμορφώσεις) λόγω μη παραγωγικών δαπανών,
7. Σύνταξη Φορολογικού Πιστοποιητικού (Reporting),
8. Σύνταξη της «Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης» (Παράρτημα I),
9. Κατάρτιση του «Προσαρτήματος των Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων» (Παράρτημα II),

10. Λήψη «Επιστολής Διαβεβαιώσεων της Διοίκησης» (*Representation Letter*) από την Διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας με ημερομηνία υποβολής του φορολογικού πιστοποιητικού,
11. Αποστολή του xml αρχείου στην Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) και λήψη απόδειξης για την έγκυρη αποστολή αυτού και
12. Ολοκλήρωση του φακέλου τεκμηρίωσης του φορολογικού ελέγχου εντός 60 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της έκθεσης στην Γ.Γ.Π.Σ.

5.2. Πρόγραμμα Ελέγχου (Παράρτημα ΙΙΙ)

5.2.1. Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου

Όπως αναφέρθηκε και σε προηγούμενο κεφάλαιο, διενεργείται έλεγχος για την εκπτώσιμότητα των παρακάτω αναφερόμενων δαπανών και πέραν αυτών όσων προβλέπονται από τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών:

- Αρ. Πρωτ. 1003821/10037/Β0012/ΠΟΛ.1005/14.1.2005
- Αρ. Πρωτ. 1017618/10261/Β0012/ΠΟΛ.1028/17.2.2006
- Αρ. Πρωτ. 1030440/10391/Β0012/ΠΟΛ.1056/23.3.2007
- Αρ. Πρωτ. 1080606/10335/Β0012/ΠΟΛ.1106/24.7.2008
- Αρ. Πρωτ. 1017621/10262/Β0012/ΠΟΛ.1029/17.2.2006
- Αρ. Πρωτ. 1030442/10392/Β0012/ΠΟΛ.1057/23.3.2007
- Αρ. Πρωτ. 1080607/10336/Β0012/ΠΟΛ.1107/24.7.2008

<i>Ακαθάριστα Έσοδα</i>	<i>Αξία Δαπάνης που ελέγχεται</i>
Έως € 50.000.000	Άνω των € 15.000,00
Από € 50.000.000 έως € 100.000.000	Άνω των € 25.000,00
Από € 100.000.000 έως € 200.000.000	Άνω των € 35.000,00
Από € 200.000.000 έως € 500.000.000	Άνω των € 50.000,00
Από € 500.000.000 έως € 1.000.000.000	Άνω των € 70.000,00
Άνω των € 1.000.000.000	Άνω των € 90.000,00

5.2.2. Πληροφοριακά Στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας

1. Ταυτότητα Ελέγχου

- 1.1. **Ελεγχόμενη Επιχείρηση:** Καταγράφονται τα στοιχεία της ελεγχόμενης εταιρείας, όπως, η επωνυμία της, ο Α.Φ.Μ., η Δ.Ο.Υ. έδρας, η δραστηριότητά της και η διεύθυνσή της,
- 1.2. **Εντολή Ελέγχου:** Καταγράφεται η σύμβαση διενέργειας ειδικού φορολογικού ελέγχου καθώς και η ημερομηνία υπογραφής αυτής,
- 1.3. **Υπάλληλοι που ελέγχουν:** Καταγράφονται τα ονόματα των Νομικών ελεγκτών ή του ελεγκτικού γραφείου,
- 1.4. **Ελεγχόμενα οικονομικά έτη - Διαχειριστική περίοδος:** Καταγράφονται το οικονομικό έτος για το οποίο πραγματοποιείται φορολογικός έλεγχος καθώς και η περίοδος αυτού.

2. Βασικά δεδομένα ελεγχόμενης εταιρείας

- 2.1. **Μορφή επιχείρησης:** Καταγράφεται εάν η ελεγχόμενη είναι Φυσικό ή Νομικό Πρόσωπο καθώς και το είδος του Νομικού Προσώπου,
- 2.2. **Σύσταση / Διάρκεια / Έδρα:** Καταγράφεται πότε ιδρύθηκε η ελεγχόμενη, η διάρκειά της καθώς και η έδρα της,
- 2.3. **Αντικείμενο εργασιών / Σκοπός:** Καταγράφεται το αντικείμενο εργασιών της ελεγχόμενης καθώς και ο σκοπός της δραστηριότητάς της,
- 2.4. **Τηρηθέντα Βιβλία:** Καταγράφεται η κατηγορία των βιβλίων της ελεγχόμενης.

3. Λειτουργικά δεδομένα ελεγχόμενης επιχείρησης

- 3.1. **Μετοχικό Κεφάλαιο:** Καταγράφεται το Μετοχικό Κεφάλαιο της ελεγχόμενης, η εξέλιξη του μετοχικού κεφαλαίου καθώς και οι μέτοχοι αυτής,
- 3.2. **Έγκριση Ισολογισμών:** Καταγράφεται η ημερομηνία της Γενικής Συνέλευσης καθώς και οι μέτοχοι που παρευρέθησαν στις Συνελεύσεις,
- 3.3. **Διοίκηση - Διεύθυνση εταιρείας - Εκπροσώπηση:** Καταγράφονται τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου καθώς και τα στοιχεία του ατόμου που εκπροσωπεί νόμιμα την ελεγχόμενη,
- 3.4. **Προϊστάμενος λογιστηρίου:** Καταγράφονται τα στοιχεία του προϊσταμένου,
- 3.5. **Συμμετοχές σε επιχειρήσεις:** Καταγράφεται εάν η ελεγχόμενη έχει συμμετοχή σε άλλες εταιρείες,
- 3.6. **Εγκαταστάσεις ελεγχόμενης επιχείρησης:** Καταγράφονται τόσο η έδρα όσο και τα υποκαταστήματα αυτής,

3.7. Απασχολούμενο προσωπικό : Καταγράφεται το προσωπικό της ελεγχόμενης,

3.8. Μεταφορικά μέσα: Καταγράφονται τα μεταφορικά μέσα της ελεγχόμενης.

4. Συναλλακτική κίνηση - Οικονομικά Αποτελέσματα - Δηλώσεις

4.1. Κατάστρωση Αποτελεσμάτων: Καταγράφονται οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής με σκοπό να βρεθεί το αποτέλεσμα της περιόδου,

4.2. Ανάλυση των κυριότερων λογαριασμών εξόδων: Καταγράφονται οι λογαριασμοί εξόδων που θα επηρεάσουν τον έλεγχο,

4.3. Δηλώσεις που υποβλήθηκαν: Καταγράφεται η Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος καθώς και τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης χρήσης.

5. Ελεγκτικές Επαληθεύσεις - Διαπιστώσεις Ελέγχου

5.1. Έλεγχος πρώτης ημέρας: Πραγματοποιείται θεώρηση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων (με τις παλιές διατάξεις της ΠΟΛ 1159/2011), έλεγχος ταμείου και αξιογράφων καθώς και λήψη φορολογικής και ασφαλιστικής ενημερότητας.

Κεφάλαιο 6^ο

Νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013)

6.1. Εισαγωγή

Στις 23 Ιουλίου 2013 δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης ο ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α΄ 23.07.2013), ο οποίος μεταξύ άλλων περιέχει και το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), που ισχύει από το 2014 και μετά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος αποτελεί τον έναν από τους τρεις πυλώνες της φορολογικής μεταρρύθμισης ενώ οι άλλοι δύο πυλώνες αφορούν τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ν. 4174/2013), και τον Κώδικα Φορολογικών Κινήτρων.

Μολονότι οι διατάξεις του ν. 2238/1994 δεν περιλαμβάνονται ρητώς στις καταργούμενες διατάξεις, ωστόσο, όπως παρατηρεί και η Επιστημονική Επιτροπή της Βουλής, ο νέος ΚΦΕ αντικαθιστά τον ισχύοντα τουλάχιστον κατά το μέρος που ρυθμίζει διαφορετικά ορισμένο ζήτημα σύμφωνα με τη γενική αρχή ότι ο νεότερος νόμος υπερισχύει του παλαιότερου. Εξάλλου, ρητά προβλέπεται ότι οι διατάξεις του νέου ΚΦΕ εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1-1-2014 και μετά με εξαίρεση τα ζητήματα, για τα οποία προβλέπεται ρητώς διαφορετική έναρξη ισχύος.

Ο νέος ΚΦΕ περιλαμβάνει έξι μέρη, 74 άρθρα και 296 παραγράφους. Ειδικότερα, με το πρώτο μέρος (άρθρα 1 έως 9) θεσπίζονται οι γενικές διατάξεις, με το δεύτερο μέρος (άρθρα 10 έως 43) θεσπίζονται διατάξεις σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, με το τρίτο μέρος (άρθρα 44 έως 58) ρυθμίζεται η φορολογία νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, με το τέταρτο μέρος (άρθρα 59 έως 64) ρυθμίζονται ζητήματα παρακράτησης φόρου, με το πέμπτο μέρος (άρθρα 65 έως 66) προβλέπονται διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, με το έκτο μέρος (άρθρα 67 έως 71) ρυθμίζονται ζητήματα σχετικά με την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και την προκαταβολή του φόρου και με το άρθρο 72 προβλέπονται οι μεταβατικές διατάξεις και η έναρξη ισχύος.

6.2. Ανάλυση των βασικών άρθρων του ν. 4172/2013

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος περιλαμβάνει για πρώτη φορά αναλυτικά ορισμούς, όπως φορολογούμενος, πρόσωπο, νομικό πρόσωπο, νομική οντότητα, υπόχρεος σε παρακράτηση, συγγενικό πρόσωπο και συνδεδεμένο πρόσωπο. Ως νομική οντότητα θεωρείται κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως ο συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης (π.χ. trusts), κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφή κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου.

Άρθρο 4: Φορολογική κατοικία

Τροποποιείται ο ορισμός της έννοιας της «φορολογικής κατοικίας» για τον καθορισμό των *φυσικών προσώπων* που υπάγονται στο φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα. Ειδικότερα, ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδος στην περίπτωση που συντρέχουν διαζευκτικά μία από τις κάτωθι προϋποθέσεις:

α). έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή την κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, δηλαδή τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του στην Ελλάδα,

β). είναι προξενικός ή διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός ή δημόσιος υπάλληλος με ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή και

γ). έχει τη φυσική του παρουσία στην Ελλάδα για διάστημα που υπερβαίνει τις 183 ημέρες εντός οποιουδήποτε δωδεκαμήνου, συνεχόμενα ή με διαλείμματα.

Επίσης, εισάγεται η έννοια της «φορολογικής κατοικίας» για τον καθορισμό των *νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων* που υπάγονται στο φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα. Ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα θεωρείται κάτοικος Ελλάδος στην περίπτωση που συντρέχουν διαζευκτικά μία από τις κάτωθι προϋποθέσεις:

α). συστάθηκε ή ιδρύθηκε με βάση το ελληνικό δίκαιο,

β). έχει την καταστατική του έδρα στην Ελλάδα και

γ). ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης του είναι στην Ελλάδα.

Η κρίση των φορολογικών αρχών αναφορικά με την άσκηση της πραγματικής διοίκησης ενός νομικού προσώπου στην Ελλάδα γίνεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες της κάθε περίπτωσης και αφού ληφθούν υπόψη κυρίως ο τόπος άσκησης καθημερινής διοίκησης, ο τόπος λήψης στρατηγικών αποφάσεων, ο τόπος της ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, ο τόπος τήρησης των βιβλίων και στοιχείων, ο τόπος συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης, η κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης, ενώ μπορεί να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων. Για τον χαρακτηρισμό ενός νομικού προσώπου ως φορολογικού κάτοικου Ελλάδος αρκεί η άσκηση στην Ελλάδα της πραγματικής του διοίκησης για οποιοδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Εξαιρούνται ρητά από την εφαρμογή των νέων διατάξεων περί φορολογικής κατοικίας οι εταιρείες που έχουν συσταθεί και λειτουργούν σύμφωνα με το Ν. 27/1975 «περί φορολογίας πλοίων [κ.λπ.]» και το Ν.Δ. 2687/1953 «περί επενδύσεως και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού».

Άρθρο 6: Μόνιμη εγκατάσταση

Τροποποιείται προς το στενότερο ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων του άρθρου 100 του ισχύοντος ΚΦΕ και αντικαθίσταται από ορισμό ταυτόσημο με αυτόν που περιέχεται στο Μοντέλο Σύμβασης του ΟΟΣΑ για τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Επίσης, με το παρόν άρθρο του νέου ΚΦΕ περιορίζεται και συγκεκριμενοποιείται το εύρος των περιπτώσεων που θεωρούνται μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, σε σχέση με ότι ισχύει βάσει αρ.100 του Ν.2238/1994.

Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει ιδίως:

- α). τόπο της διοίκησης,
- β). υποκατάστημα,
- γ). γραφείο,
- δ). εργοστάσιο,
- ε). εργαστήριο και,
- στ). ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.

Άρθρο 7: Φορολογητέο Εισόδημα

Προβλέπονται 4 κατηγορίες εισοδημάτων, καθώς σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση η κατηγοριοποίηση των εισοδημάτων ακολουθεί το Μοντέλο του ΟΟΣΑ, ενώ ότι δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο αυτών των κατηγοριών εισοδημάτων, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος με βάση τον ΚΦΕ (π.χ. τα κέρδη των αμοιβαίων κεφαλαίων του Ν. 3283/2004 και του Ν. 2778/1999). Οι κατηγορίες αυτές είναι:

- α). εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β). εισόδημα από κεφάλαιο
- γ). εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και
- δ). εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (τα εισοδήματα από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις και υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων αντιμετωπίζονται πλέον ενιαία ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Άρθρο 8: Φορολογικό έτος

Εισαγάγει τον όρο «φορολογικό έτος» καθώς αντικαθιστά τις έννοιες «διαχειριστική περίοδος» και «οικονομικό έτος» που χρησιμοποιούσε ο ισχύων ΚΦΕ (ν. 2238/1994) και διατηρείται η δυνατότητα λήξης του φορολογικού έτους την 30η Ιουνίου για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Η κατ' εξαίρεση δυνατότητα κλεισίματος της διαχειριστικής χρήσης, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, σε ημερομηνία άλλη εκτός της 31ης Δεκεμβρίου ή της 30ης Ιουνίου περιορίζεται μόνο στα ημεδαπά νομικά πρόσωπα/νομικές οντότητες που ανήκουν άμεσα κατά ποσοστό ανώτερο του 50% σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα. Παράλληλα, ορίζεται ρητά γενικός κανόνας ότι «χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του, με μόνη ρητή εξαίρεση την περίπτωση εισοδήματος από μισθωτή εργασία σε περίπτωση καθυστερημένης είσπραξης δεδουλευμένων αποδοχών για οποιοδήποτε λόγο».

Άρθρο 12: Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

Ορίζεται η έννοια της «εργασιακής σχέσης» σύμφωνα με την αρχή της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου. Ο γενικός ορισμός βασίζεται στο ουσιαστικό κριτήριο της σχέσης εξαρτημένης εργασίας, και επεκτείνεται ακόμα και σε περίπτωση προφορικής συμφωνίας.

Εργασιακή σχέση για σκοπούς ΚΦΕ, στο πλαίσιο της οποίας αποκτάται εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, υφίσταται επίσης μεταξύ άλλων, όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α). ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας (καταργείται δηλαδή πλέον ο αυτοτελής τρόπος φορολόγησης των αμοιβών ΔΣ),

β). ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών και

γ). βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, τα οποία δεν υπερβαίνουν τα 3 ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό 75% του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από 1 από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον οι ετήσιες επιχειρηματικές δαπάνες που θα εξέπιπταν, σύμφωνα με το νέο ΚΦΕ, δεν υπερβαίνουν το ποσό των € 9.250.

Επίσης, διευρύνεται η έννοια των ακαθάριστων εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, στην οποία περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων (διατηρείται όμως ο ειδικός τρόπος φορολόγησης), καθώς και κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

Άρθρο 13: Παροχές σε είδος

Προσδιορίζονται με μεγαλύτερη ακρίβεια οι παροχές σε είδος. Ειδικότερα, προβλέπεται ότι:

α). κάθε παροχή σε είδος θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εφόσον η αγοραία αξία της υπερβαίνει το ποσό των € 300,

β). αλλάζει ο τρόπος υπολογισμού της αγοραίας αξίας παραχώρησης οχήματος σε εργαζόμενο εταίρο, μέτοχο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Ενώ με το προϊσχύον καθεστώς, η αξία υπολογιζόταν ως ποσοστό βάσει της ΕΤΑ του έτους πρώτης κυκλοφορίας, με το νέο καθεστώς θα υπολογίζεται στο 30% του κόστους του οχήματος που εγγράφεται στα βιβλία του εργοδότη ως δαπάνη με τη μορφή απόσβεσης και λοιπών σχετικών εξόδων ή της μέσης δαπάνης ή απόσβεσης κατά τα τελευταία 3 έτη, αν το κόστος είναι μηδενικό,

γ). ορίζεται για πρώτη φορά ο τρόπος αποτίμησης των παροχών σε είδος με τη μορφή δανείου από φυσικό ή νομικό πρόσωπο/οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο. Προβλέπεται επίσης ότι η προκαταβολή μισθού συνιστά δάνειο, μόνον εφόσον υπερβαίνει τους τρεις μήνες,

δ). προβλέπεται ότι το εισόδημα που συνδέεται με την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης αγοράς μετοχών (stock options) θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία ακόμα και μετά την αποχώρηση του δικαιούχου από την εταιρεία σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς, όπου το εισόδημα θεωρούνταν ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Η εν λόγω κατηγορία

εισοδήματος σε είδος αναφέρεται ρητά μόνον στο δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης εισηγμένων μετοχών, όπως και στο μέχρι σήμερα ισχύον πλαίσιο και

ε). προβλέπεται τρόπος υπολογισμού της αγοραίας αξίας παραχώρησης κατοικίας σε εργαζόμενο εταίρο ή μέτοχο. Το τεκμαρτό ενοίκιο υπολογίζεται σε 3% επί της αντικειμενικής αξίας.

Άρθρο 14: Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις

Με το παρόν άρθρο προβλέπονται και ρητές απαλλαγές από το εισόδημα, ποσών όπως:

- α). διατακτικές τροφής έως € 6 ανά ημέρα,
- β). αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης αποκλειστικά για σκοπούς επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη,
- γ). τα ασφάλιστρα για ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι € 1.500 ετησίως ανά εργαζόμενο.

Άρθρο 22: Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Αλλάζει η φιλοσοφία αναφορικά με την έκπτωση δαπανών. Ενώ με τον ν. 2238/1994 προβλέπονταν έστω και ενδεικτικά οι εκπιπόμενες δαπάνες, με το νέο ΚΦΕ απαριθμούνται πλέον περιοριστικά μόνο οι μη εκπιπόμενες δαπάνες. Ορίζεται επίσης ότι, όπως και μέχρι σήμερα, το κέρδος προσδιορίζεται βάσει των διατάξεων του ΕΓΛΣ και του ΚΦΑΣ, και όχι βάσει των κερδών ΔΛΠ.

Έτσι, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α). πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β). αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη η ανώτερη της αγοραίας και
- γ). εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23: Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Στις μη εκπιπόμενες δαπάνες περιλαμβάνονται:

- α). τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους,

- β). κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των € 500, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
- γ). οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
- δ). προβλέψεις για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων εκτός των οριζομένων στον ΚΦΕ,
- ε). πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ). η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ). ο φόρος εισοδήματος, το τέλος επιτηδεύματος και οι έκτακτες εισφορές, καθώς και ο ΦΠΑ που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως ΦΠΑ εισροών,
- η). το τεκμαρτό μίσθωμα σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- θ). οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της εάν υπερβαίνουν το ποσό των € 300 ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ι). οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων εάν υπερβαίνουν το ποσό των € 300 ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ια). οι δαπάνες ψυχαγωγίας με εξαίρεση τις πραγματοποιούμενες από φορολογούμενους που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας,
- ιβ). προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες,
- ιγ). το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φορολογικούς κατοίκους σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, και
- (ιδ) δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα από μερίσματα.

Με την ΠΟΛ. 1113/02.06.2015 κοινοποιούνται οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

α). με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που

πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

β). με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ). με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 24: Φορολογικές αποσβέσεις

Αναφορικά με τις φορολογικές αποσβέσεις, με τον νέο Κ.Φ.Ε. προβλέπεται ρητά η δυνατότητα διενέργειας αποσβέσεων από το μισθωτή σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης. Ως χρηματοοικονομική μίσθωση νοείται οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α). η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,

β). η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,

γ). η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το 90% της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

δ). κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται στο 90% της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,

ε). τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Άρθρο 26: Επισφαλείς απαιτήσεις

Με το παρών άρθρο, τροποποιούνται οι προϋποθέσεις για τη δημιουργία προβλέψεων για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και τη διαγραφή τους. Ειδικότερα, ορίζεται ότι τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών εκπίπτουν ως εξής:

α). για ανείσπρακτες ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των € 1.000 για διάστημα άνω των 12 μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό 100% της εν λόγω απαίτησης,

β). για ανείσπρακτες ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των € 1.000 για διάστημα άνω των 12 μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

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

Προϋπόθεση για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και στις 2 ως άνω περιπτώσεις είναι να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.

Ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις κάτωθι περιπτώσεις:

α). για επισφαλείς απαιτήσεις των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής 10% και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής 10%, εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης και

β). για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

Προβλέπεται ότι απαίτηση μπορεί να διαγραφεί, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- α). έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- β). έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
- γ). έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

Β' ΜΕΡΟΣ

Κεφάλαιο 7ο

Μελέτη περίπτωσης (Case Study)

7.1. Στόχος της μελέτης

Μια μελέτη περίπτωσης (case study) ως μεθοδολογικό εργαλείο είναι μια πραγματική μελέτη μιας επιχείρησης σε κάποιο συγκεκριμένο πλαίσιο. Ο στόχος μιας μελέτης περίπτωσης είναι να εξερευνήσει και να αναλύσει δεδομένα που συνθέτουν την λειτουργία μιας επιχείρησης, προκειμένου να κάνει γενικεύσεις για τον ευρύτερο πληθυσμό στον οποίον ανήκει αυτή η επιχείρηση.

Στόχος της παρούσας μελέτης είναι η καταγραφή των αλλαγών που επήλθαν στις διατάξεις του ν. 2238/1994 από τις αντίστοιχες διατάξεις του ν. 4172/2013 μέσω πραγματικών οικονομικών στοιχείων μιας μη εισηγμένης ελληνικής εταιρείας, αλλά θυγατρικής ομίλου εισηγμένου στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι ο ν. 2238/1994 ίσχυσε μέχρι και τη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014) και από τη χρήση 2014 (που τώρα αποκαλείται φορολογικό έτος) ισχύουν οι διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013). Τα οικονομικά στοιχεία θα αφορούν τις χρήσεις 2013 και 2014 και θα αναλυθούν με τις διατάξεις των ν. 2238/1994 και ν. 4172/2013, αντίστοιχα.

7.2. Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων χρήσης 2013 (ν. 2238/1994) με ΠΟΛ. 1159/2011

Ο έλεγχος της χρήσης 2013 βασίστηκε στις διατάξεις του ν. 2238/1994 (βασικό άρθρο 31) και στην ΠΟΛ. 1159/2011, όπως αυτή ψηφίστηκε στις 26 Ιουλίου 2011. Στην συνέχεια θα αναλυθούν οι λογαριασμοί όπως αυτοί συνδέονται με το Πρόγραμμα Ελέγχου "Γ. - Φορολογία Εισοδήματος" της ΠΟΛ. 1159/2011 για την εταιρεία που αναλύουμε.

Γ.01 - Δαπάνες μισθοδοσίας

(α) Να ελεγχθεί ότι οι εισφορές στα ασφαλιστικά ταμεία έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί ή υπάρχει νόμιμη απαλλαγή, αλλιώς η αντίστοιχη δαπάνη της μισθοδοσίας δεν είναι εκπεστέα (υποπ. αα' περ. α § 1 άρθρ. 31 Ν. 2238/1994).

(β) Να ελεγχθεί ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών. Αλλιώς οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση (υποπ. αα' περ. α § 1 άρθρ. 31 Ν. 2238/1994).

(γ) Να ελεγχθεί σε ετήσια βάση ο ορθός υπολογισμός των ασφαλιστικών εισφορών για δύο τουλάχιστον υπαλλήλους και δύο εργατές της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο 31.12.2013	Αναμορφώσεις 2013	Ποσοστό αναμορφώσεων 2013
60.00.00	Τακτικές αποδοχές εμισθού προσωπικού	1.193.401,04	0,00	0,00%
60.00.03	Δώρα εορτών(Χριστουγεννίων και Πασχα)	155.771,46	0,00	0,00%
60.00.07	Επιδόματα κανονικής αδειας	53.713,20	0,00	0,00%
60.00.08	Αποζημιώσεις μη χορηγουμένων αδειών	5.685,80	0,00	0,00%
60.02.04	Εξόδα επιμορφώσεως προσωπικού	190,00	190,00	100,00%
60.02.06	Ασφαλιστρα προσωπικού	0,00	0,00	0,00%
60.03.00	Εργοδοτικές εισφορες ΙΚΑ	365.252,90	0,00	0,00%
60.03.01	Εργοδοτικές εισφορες λοιπών ταμείων κυρίας ασφαλισεως - Ταμείο Νομικών	3.841,84	0,00	0,00%
60.05.00	Αποζημίωση απολυσης εμμισθού προσωπικού	11.619,40	0,00	0,00%

Λαμβάνοντας υπόψιν την υποπ. αα', περ. α, § 1 άρθρ. 31 του ν. 2238/1994, δεν αναμορφώθηκε κανένας λογαριασμός καθώς οι εισφορές στα ασφαλιστικά ταμεία έχουν καταβληθεί κανονικά και οι δαπάνες μισθοδοσίας εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικών λογαριασμών, και ως εκ τούτου τα εν λόγω ποσά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.

Γ.02 - Δωρεές

α. Δημόσιο

β. ΟΤΑ

γ. Εθνικό Ταμείο Κοινωνικής Συνοχής

δ. Ημεδαπά Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα

ε. Κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που επιχορηγούνται από τον Κρατικό προϋπολογισμό

στ. Ταμείο αρχαιολογικών πόρων

ζ. Κοινοφελή ιδρύματα

η. Σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες

εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες

θ. Ιερούς Ναούς

ι. Ιερές Μονές του Αγίου Όρους

κ. Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, Πατριαρχείο

Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, Ιερά Μονή Σινά, Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας.

λ. Ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου

μ. Ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς.

ν. Ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που διέπονται από τους νόμους 1514/1985 και 3653/2008.

ξ. Ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν συσταθεί νόμιμα.

(i) Να ελεγχθεί ότι χρηματικά ποσά που έχουν καταβληθεί λόγω χορηγίας σε δικαιούχους του Ν. 3525/2007 και προς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς δεν μπορούν να ξεπερνούν το 10% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς.

Να ελεγχθεί για όλες τις ανώτερες δωρεές και χορηγίες ότι δεν έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη. Να ελεγχθεί ότι το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν δεν υπερβαίνουν το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτών των ποσών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής χρήσης.

(ii) Να ελεγχθεί αν η δωρεά κινητών μνημείων στο Δημόσιο καλύπτεται με αποδοχή που γίνεται με κοινή απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και Πολιτισμού ύστερα από γνώμη του γνωμοδοτικού Συμβουλίου του Υπουργείου Πολιτισμού. Επίσης εάν η αποτίμηση της αξίας του μνημείου έγινε από ειδική εκτιμητική επιτροπή και αποδοχή της αξίας από το δωρητή. Εάν η δωρεά γίνεται σε μνημεία που δεν ανήκουν στο Δημόσιο να ελεγχθεί αν η αποδοχή γίνεται μετά από χρηματική αποτίμηση από την ειδική εκτιμητική επιτροπή του Υπουργείου Πολιτισμού.

Επίσης να ελεγχθούν εάν το ποσό που αφαιρείται δεν υπερβαίνει το 15% του συνόλου καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από τον ισολογισμό της διαχειριστικής χρήσης από τα ακαθάριστα έσοδα της οποίας εκπίπτει και υπάρχει και η γνωμοδότηση της πιο πάνω επιτροπής.

(iii) Να ελεγχθεί εάν η αξία των ειδών διατροφής που δωρίζονται από επιχειρήσεις που παράγουν ή εμπορεύονται τέτοια αγαθά προς την Τράπεζα Τροφίμων - Ίδρυμα για την καταπολέμηση της πείνας

ισούται προς το κόστος απόκτησης ή παραγωγής των εν λόγω αγαθών και έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο παραστατικό από το άρθρο 14 του ΚΒΣ.

Να ελεγχθεί η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα Κρατικά και Δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο 31.12.2013	Αναμορφώσεις 2013	Ποσοστό αναμορφώσεων 2013
64.06.98	Λιούτες δωρεές	900,00	700,00	77,78%

Αναμορφώθηκε το παραπάνω ποσό, όπως αυτό παρουσιάζεται στον πίνακα, καθώς το εν λόγω ποσό δεν ανήκει σε κάποια από τις κατηγορίες που παρουσιάζονται στο πρόγραμμα ελέγχου.

Γ.05 - Δαπάνες αυτοκινήτων

Να ελεγχθεί ότι οι δαπάνες αυτοκινήτων (συντήρηση, λειτουργία, επισκευή, κυκλοφορία, αποσβέσεις και μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο) έχουν εκπεστεί κατά τα ακόλουθα:

α. κατά 70% για επιβατικά έως 1.600 cc

β. κατά 35% για επιβατικά μεγαλύτερα των 1.600 cc

(περ. β § 1 άρθρου 31 Ν. 2238/1994).

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο 31.12.2013	Αναμορφώσεις 2013	Ποσοστό αναμορφώσεων 2013
62.04.03	Ενοίκια Ι.Χ.	25.281,04	16.432,68	65,00%
62.07.03	Μεταφορικών Μέσων	1.600,84	0,00	0,00%
64.00.00	Εξόδα κινήσεως μεταφορικών μέσων	6.625,55	0,00	0,00%
64.00.01	Εξόδα μεταφοράς προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων	38.700,00	15.049,56	38,89%

Λαμβάνοντας υπόψιν την η περ. β, § 1 άρθρου 31 του ν. 2238/1994, στην εν λόγω κατηγορία αναμορφώθηκαν τα παραπάνω ποσά των λογαριασμών βάσει των κυβικών των οχημάτων (Ε.Ι.Χ. και όχι Φ.Ι.Χ.).

Γ.08 - Φόροι και Τέλη

Να ελεγχθεί ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει φόρους που βαρύνουν τρίτους (π.χ. μετόχους, προσωπικό, κτλ) (περ. ε § 1 άρθρου 31).

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο 31.12.2013	Αναμορφώσεις 2013	Ποσοστό αναμορφώσεων 2013
63.04.00	Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	1.140,56	0,00	0,00%
63.04.02	Δημοτικό τέλος 2% διαφημιστικών δαπανών	19.069,93	0,00	0,00%
63.06.00	Λοιποί φόροι-τέλη εξωτερικού	400,00	0,00	0,00%
63.98.00	Χαρτόσημο Μισθωμάτων	2.820,00	0,00	0,00%
63.98.08	ΦΠΑ εκπιπτόμενος στη φορολ.εισοδήματος(Γνωμ.243/2162/1995)	1.419,00	0,00	0,00%
63.98.10	Τέλος Επιτηδεύματος	788,00	0,00	0,00%
81.00.99	Λοιπά έκτακτα & ανοργανα έξοδα	3.272,09	3.272,09	100,00%

Βάσει της περ. ε, § 1 άρθρου 31 του ν. 2238/1994, δεν εξέπεσε ποσό που αφορά έκτακτο έξοδο, καθώς το εν λόγω ποσό αφορά φόρο και βαρύνει τους μετόχους της εταιρείας.

Γ.09 - Αποσβέσεις

Να ελεγχθεί ότι τα ποσοστά αποσβέσεων δεν ξεπερνούν τα προβλεπόμενα από το Π.Δ. 299/2003.

Τυχόν επιπλέον αποσβέσεις δεν εκπίπτουν φορολογικά.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο 31.12.2013	Αναμορφώσεις 2013	Ποσοστό αναμορφώσεων 2013
66.01.07	Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων σε ακίνητα τρίτων	7.033,62	0,00	0,00%
66.04.00	Αποσβέσεις επίπλων	5.164,52	0,00	0,00%
66.04.03	Αποσβέσεις ηλεκτρον.υπολογιστών & ηλεκτρονικών συγκροτημάτων	23.701,12	0,00	0,00%
66.04.08	Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών	1.330,47	0,00	0,00%
66.04.09	Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού	8.248,55	0,00	0,00%
66.05.17	Αποσβέσεις εξόδων αναδιοργανώσεως	23.095,29	0,00	0,00%
66.05.19	Αποσβέσεις λοιπών εξόδων πολυετούς απόσβεσης	59.770,52	0,00	0,00%

Η εταιρεία απόσβεσε τα πάγια στοιχεία της με βάση τους προβλεπόμενους από το νόμο 4110/2013 συντελεστές παγίων, και ως εκ τούτου τα εν λόγω ποσά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.

Γ.13 - Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων

Να ελεγχθεί ότι η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σχηματίζεται με ποσοστό 0.5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών. Τυχόν υπερβάλλον ποσό δεν εκπίπτει φορολογικά.

α) Να ελεγχθεί ότι από τις μικτές πωλήσεις έχουν αφαιρεθεί οι επιστροφές, οι εκπτώσεις και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης (πετρελαιοειδών, καπνού και αλκοολούχων ποτών).

β) Να ελεγχθεί ότι στον υπολογισμό της πρόβλεψης δεν ελήφθησαν υπόψη οι πωλήσεις ή η παροχή υπηρεσιών στο δημόσιο, δήμους, κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

γ) Να ελεγχθεί ότι η σωρευμένη πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες δεν ξεπερνά το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου πελατών κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού

Στο υπόλοιπο των πελατών δεν περιλαμβάνονται υπόλοιπα που αφορούν το δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και ΝΠΔΔ.

Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός του ποσού της πρόβλεψης σε ειδικές κατηγορίες επιχειρήσεων όπως πχ. χρηματιστηριακές εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών, επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης, παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, επιχειρήσεις διανομής και παροχής φυσικού αερίου, εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημοσίας χρήσης.

Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ειδικά μέτρα να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση γνωστοποίησε σε αυτούς τη διαγραφή των απαιτήσεων που υπερβαίνουν τα 1.000 Ευρώ.

Επίσης να ελεγχθεί ότι έχει υποβληθεί συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα πελάτη στην αρμόδια ΔΟΥ της επιχείρησης μέχρι τη λήξη της προθεσμίας του άρθρου 20 του ΚΒΣ.

δ) Να ελεγχθεί εάν η πρόβλεψη η οποία σχηματίστηκε την περίοδο 2005-2009, περιλαμβανομένων των χρήσεων που κλείνουν με 30/06/2011 και εφεξής, έχει χρησιμοποιηθεί για διαγραφές απαιτήσεων από επισφαλείς πελάτες ή εάν έχει μεταφερθεί στα έσοδα της χρήσης 2010.

Επισφαλείς απαιτήσεις	
Καθαρή αξία πωλήσεων	
Πωλήσεις χονδρικές (για 0,5%)	12.501.107,41
Πωλήσεις Δημοσίου (αφαιρετικά του 0,5%)	144.533,53
Επιστροφές-Εκπτώσεις (αφαιρετικά του 0,5%)	0,00
Λιανικές πωλήσεις διαρκών καταναλωτικών αγαθών επι πιστώσει (για 1%)	845,78
Προβλέψεις	
Σχηματισμός πρόβλεψης χρήσης (Λογ. 83 ή 68)	62.045,28
Σωρευμένες προβλέψεις τέλους χρήσης (Λογ. 44.11)	157.529,14
Υπόλοιπο Πελατών (Λογ.30) αφαιρουμένων των υπολοίπων του Δημοσίου, δήμων, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου κλπ.	3.499.412,35
Ελεγχος υπέρβασης 30% χρεωστικού υπολοίπου	Εντός ορίων
Ποσό υπέρβασης	0,00

Γ.19 - Δαπάνες διαφήμισης

Να ελεγχθεί ότι οι δαπάνες διαφήμισης έχουν εκπεσθεί μέσα στη χρήση που εκδόθηκε το σχετικό φορολογικό στοιχείο.

Να ελεγχθεί ότι για τις δαπάνες διαφήμισης που υπόκεινται σε δημοτικό τέλος 2%, αυτό έχει καταβληθεί, αλλιώς δεν εκπίπτονται.

Το δημοτικό τέλος πρέπει να πληρωθεί μέχρι την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος, προκειμένου να υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης των αντίστοιχων δαπανών.

Να ελεγχθεί ότι για τις δαπάνες διαφήμισης που υπόκεινται σε αγγελιόσημο (ν. 2328/95), αυτό έχει καταβληθεί, αλλιώς οι σχετικές δαπάνες δεν εκπίπτονται.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο 31.12.2013	Αναμορφώσεις 2013	Ποσοστό αναμορφώσεων 2013
64.02.00	Διαφημίσεις απο τον τύπο	62.724,54	0,00	0,00%
64.02.01	Διαφημίσεις απο το ραδιόφωνο	92.842,52	0,00	0,00%
64.02.03	Διαφημίσεις από την τηλεόραση	834.946,03	0,00	0,00%
64.02.06	Εξοδα υποδοχής και φιλοξενίας	13.518,36	1.825,95	13,51%
64.02.07	Εξοδα προβολής δια λουτιών μεθόδων	1.750.450,00	19.819,31	1,13%
64.02.18	Διαφημίσεις απο το inetnet	43.507,92	0,00	0,00%

Η εταιρεία κατέβαλε κανονικά τόσο το δημοτικό τέλος 2% όσο και το αγγελιόσημο (βάσει του ν. 2328/1995) πριν την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Οι όποιες αναμορφώσεις ποσών εμφανίζονται στο παραπάνω πίνακα, οφείλονται σε μη παραγωγική δαπάνη.

Γ.22 - Δαπάνες επιμόρφωσης προσωπικού

Εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο των εργασιών του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο 31.12.2013	Αναμορφώσεις 2013	Ποσοστό αναμορφώσεων 2013
60.02.04	Εξοδα επιμόρφωσης προσωπικού	190,00	190,00	100,00%

Αναμορφώθηκε το εν λόγω ποσό καθώς ο εργαζόμενος που έλαβε μέρος στο σεμινάριο δεν είχε σχέση με το αντικείμενο εργασίας του και ως εκ τούτου δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.

Γ.24 - Δαπάνες ταξιδιών / Γ.25 - Δαπάνες ξενοδοχείων

Να ελεγχθεί ότι οι δαπάνες ταξιδιών συνοδεύονται όχι μόνο από τα παραστατικά του γραφείου ταξιδιών, αλλά και από τα εισιτήρια ή από τις αποδείξεις πώλησης των εισιτηρίων. Οι εν λόγω δαπάνες περιλαμβάνουν τη μετάβαση, διαμονή και διατροφή στην αλλοδαπή με τον περιορισμό τα έξοδα διατροφής να μην είναι μεγαλύτερα από το κόστος διαμονής.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

(α) Εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τη μόνιμη κατοικία τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας, με την προϋπόθεση ότι η απόσταση του τόπου εργασίας και της προσωρινής διαμονής απέχει από τη έδρα τους 100 χλμ. και άνω και επιπλέον τα δικαιολογητικά έχουν εκδοθεί στο όνομα της εταιρίας.

(β) Εκπίπτουν τα έξοδα διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο βρίσκεται εντός του νομού στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της

επιχείρησης που βαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. Εκπίπτει επίσης η αξία των δώρων προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι 20 Ευρώ για κάθε δωρεοδόχο.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο 31.12.2013	Αναμορφώσεις 2013	Ποσοστό αναμορφώσεων 2013
64.01.00	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	9.219,98	203,00	2,20%
64.01.01	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	68.610,43	8.243,26	12,01%

Τα παραπάνω ποσά δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, καθώς οι εν λόγω δαπάνες αφορούν έξοδα τα οποία δεν καλύπτονται από εξοδολόγια των εργαζομένων καθώς και σε μερικές περιπτώσεις τα έξοδα διατροφής ήταν μεγαλύτερα από το κόστος διαμονής των εργαζομένων που έλαβαν μέρος στο ταξίδι.

Γ.30 - Έξοδα κινητής τηλεφωνίας

Εκπίπτει ποσοστό 50% των εξόδων κινητής τηλεφωνίας που πραγματοποιούν οι εργαζόμενοι με κινητά τηλέφωνα της επιχείρησης και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο 31.12.2013	Αναμορφώσεις 2013	Ποσοστό αναμορφώσεων 2013
62.03.00	Τηλεφωνικά-τηλεγραφικά	40.979,08	11.710,32	28,58%

Ο έλεγχος αφορά τις δαπάνες κινητής και σταθερής τηλεφωνίας. Συγκεντρώσαμε για κάθε μήνα των αριθμό των υπαλλήλων και των αριθμό των κινητών τηλεφώνων που υπήρχαν κάθε μήνα. Για όλους τους μήνες ο αριθμός των κινητών τηλεφώνων ήταν μικρότερος από τον αριθμό των υπαλλήλων. Υπολογίζεται η αναλογία των δαπανών για το σύνολο των υπαλλήλων δηλαδή για κάθε μήνα πολλαπλασιάζουμε το σύνολο των λογαριασμών με τον αριθμό των υπαλλήλων και το διαιρούμε με το σύνολο των κινητών τηλεφώνων. Από αυτό το ποσό που προκύπτει υπολογίζουμε το 50% που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα και το υπόλοιπο δεν αναγνωρίζεται από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.

Γ.40 - Ποινικές ρήτρες / Πρόστιμα / Χρηματικές Ποινές

Οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιοδήποτε λόγο σε βάρος της επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της περίπτωσης αυτής.

Να ελεγχθεί ότι ο λογιστής της εταιρείας υπογράφει τη δήλωση της επιχείρησης και τηρεί τις λοιπές υποχρεώσεις του Ν.2873/2000. Εάν όχι δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι αποδοχές τους.

Να ελεγχθεί ότι η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν.1665/1986

ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της συμφωνίας.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο 31.12.2013	Αναμορφώσεις 2013	Ποσοστό αναμορφώσεων 2013
81.00.00	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	18.613,56	18.613,56	100,00%

Αναμορφώθηκε το σύνολο του εν λόγω λογαριασμού καθώς αφορά φορολογικά πρόστιμα σε βάρος της εταιρείας και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Γ.49 - Λοιπές δαπάνες

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο 31.12.2013	Αναμορφώσεις 2013	Ποσοστό αναμορφώσεων 2013
61.00.00	Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων	32.678,58	0,00	0,00%
61.00.02	Αμοιβές και έξοδα τεχνικών	1.000,00	0,00	0,00%
61.00.03	Αμοιβές και έξοδα μελετητών-ερευνητών	2.500,00	0,00	0,00%
61.00.07	Αμοιβές και έξοδα μεταφραστών	16.354,40	305,00	1,86%
61.01.01	Αμοιβές και έξοδα διαφορών τρίτων με Απ.Δαπανών	8.946,60	0,00	0,00%
61.03.00	Επεξεργασίες (Facon)	91.106,84	0,00	0,00%
61.03.90	Αμοιβές μηχανογραφικής υποστήριξης	26.462,71	0,00	0,00%
61.90.10	Αμοιβές συνεργειών καθαρισμού κτιρίων	20.070,00	0,00	0,00%
61.90.99	Διαφορές αμοιβές τρίτων	5.580,00	0,00	0,00%
61.98.00	Royalties	2.088.450,00	0,00	0,00%
61.98.02	Αμοιβές εκτελωνιστών	3.990,00	660,00	16,54%
62.03.02	Ταχυδρομικά με 23% φπα	102.583,39	87,30	0,09%
62.04.01	Ενοίκια	142.136,00	0,00	0,00%
62.04.20	Ενοικια Μισθώσεως Leasing εξοπλισμού	60.160,31	0,00	0,00%
62.07.01	Κτιρίων-Εγκαταστάσεων κτιρίων	19.136,64	0,00	0,00%
62.07.02	Μηχανημάτων-Τεχνικών εγκαταστάσεων-Λοιπού μηχανολ.εξοπλισμού	2.822,30	0,00	0,00%
62.07.04	Επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	3.219,14	0,00	0,00%
62.98.00	Φωτισμός (πλήν ηλεκτρικής ενέργειας παραγωγής)	12.513,01	0,00	0,00%
62.98.02	Υδρευση (πλήν υδρεύσεως παραγωγής)	171,74	0,00	0,00%
64.00.05	Μεταφορικά -εκτελωνιστικά	84.768,10	13.633,14	16,08%
64.05.01	Συνδρομές-εισφορές σε επαγγελματικές οργανώσεις	73.140,00	0,00	0,00%
64.07.01	Υλικά πολλαπλών εκπτώσεων	35.648,49	0,00	0,00%
64.09.00	Έξοδα δημοσιεύσεως ισολογισμών και προσκλήσεων	844,39	0,00	0,00%
64.98.99	Λοιπά διαφορα έξοδα κεντρικού	3.785,35	0,00	0,00%
65.98.99	Διάφορα έξοδα τραπεζών	40.774,30	0,00	0,00%
81.00.04	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές	6.521,87	0,00	0,00%
82.00.99	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων	15.621,84	15.623,84	100,01%

Ο παραπάνω πίνακας περιλαμβάνει λοιπές δαπάνες οι οποίες δεν εμπίπτουν σε κάποια κατηγορία του Προγράμματος Ελέγχου. Από τους παραπάνω λογαριασμούς τα ποσά που αναμορφώθηκαν αφορούν κυρίως αμοιβές και έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

**7.3. Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων χρήσης 2014 (ν. 4172/2015)
 με ΠΟΛ. 1124/2015**

Ο αντίστοιχος έλεγχος της χρήσης 2014 βασίστηκε στις διατάξεις του ν. 4172/2013 (βασικά άρθρα 22 και 23) και στην ΠΟΛ. 1124/2015, όπως αυτή ψηφίστηκε στις 22 Ιουνίου 2015. Στην συνέχεια θα αναλυθούν οι λογαριασμοί όπως αυτοί συνδέονται με το Πρόγραμμα Ελέγχου "Γ. - Φορολογία Εισοδήματος" της ΠΟΛ. 1124/2015 για την εταιρεία που αναλύουμε.

Σαν εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, βάσει του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, είναι οι κάτωθι:

α). πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της (δαπάνες που κρίνονται απαραίτητες από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης,

για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης),

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 (ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες. Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό) και

γ). εγγράφονται στη τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά (η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους).

Γ.01 - Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Σαν μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, βάσει του **άρθρου 23 του ν. 4172/2013**, είναι οι κάτωθι:

- i. *κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. [άρθρο 23 περ. (β) ν. 4172/2013],*
- ii. *οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. [άρθρο 23 περ. (γ)]¹⁰,*
- iii. *προβλέψεις, εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26 (αφορούν επισφαλείς απαιτήσεις για τις οποίες ισχύουν τα οριζόμενα σε κατωτέρω βήμα ελέγχου). [άρθρο 23 περ. (δ)],*

¹⁰ Οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

- iv. πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων και των προσαυξήσεων. [άρθρο 23 περ. (ε)]¹¹,
- v. η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα. [άρθρο 23 περ. (στ)]¹²,
- vi. ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστές ως Φ.Π.Α. εισροών. [άρθρο 23 περ. (ζ)]¹³,
- vii. το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε. σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. [άρθρο 23 περ. (η)],
- viii. οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. [άρθρο 23 περ. (θ)],
- ix. οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. [άρθρο 23 περ. (ι)],
- x. οι δαπάνες ψυχαγωγίας εκτός εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής. [άρθρο 23 περ. (ια)],
- xi. προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. [άρθρο 23 περ. (ιβ)],

11 Τα πρόστιμα, οι χρηματικές ποινές και οι προσαυξήσεις (πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής), που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου, κ.λπ.

12 Παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα, όπως ενδεικτικά τα ποσά που προέρχονται από νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες από τα οποία προκύπτει περιουσιακό όφελος, όπως δωροδοκίες.

13 Εκπίπτει ο ΕΝΦΙΑ και η δαπάνη για της εισφορά αλληλεγγύης ν. 4093/2012 εφάπαξ από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων για το 2014. Το ποσό της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης των ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του ν. 4093/2012 των χρήσεων 2012 και 2013, για το οποίο απομένει αναπόσβεστο υπόλοιπο, με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2014 έως και 2017 (3/5 και 4/5, αντίστοιχα), θα εξακολουθήσει να αναγνωρίζεται ως έξοδο των αντίστοιχων φορολογικών ετών.

- xii. να ελεγχθούν οι δαπάνες που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013¹⁴,
 xiii. να ελεγχθεί εάν η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν. 4172/2013.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο 31.12.2014	Αναμορφώσεις 2014	Ποσοστό αναμορφώσεων 2014
38.00.00	Κεντρικό ταμείο	2.115,84	0,00	0,00%
38.00.01	Ταμείο υποκαταστήματος	584,03	0,00	0,00%
60.00.00	Τακτικές αποδοχές εμισθού προσωπικού	1.389.136,43	0,00	0,00%
60.00.03	Δώρα εορτών(Χριστουγεννιάτικα και Πασχα)	173.722,91	0,00	0,00%
60.00.07	Επιδόματα κανονικής άδειας	1.207,00	0,00	0,00%
60.00.08	Αποζημιώσεις μη χρησιμοποιούμενων αδειών	1.622,64	0,00	0,00%
60.02.04	Εξόδα επιμορφώσεως προσωπικού	146,34	0,00	0,00%
60.02.06	Ασφαλιστρα προσωπικού	1.648,90	0,00	0,00%
60.03.00	Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ	359.013,77	0,00	0,00%
60.03.01	Εργοδοτικές εισφορές λοιπών ταμείων κυρίας ασφαλίσεως - Ταμείο Νομικών	11.421,11	0,00	0,00%
61.00.00	Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων	9.309,00	0,00	0,00%
61.00.02	Αμοιβές και έξοδα τεχνικών	1.000,00	0,00	0,00%
61.00.03	Αμοιβές και έξοδα μελετητών-ερευνητών	1.250,00	0,00	0,00%
61.00.07	Αμοιβές και έξοδα μεταφραστών	14.230,85	0,00	0,00%
61.01.01	Αμοιβές και έξοδα διαφόρων τρίτων με Απ. Δαπανών	62.294,79	0,00	0,00%
61.03.00	Επεξεργασίες (Facon)	140.950,15	0,00	0,00%
61.03.90	Αμοιβές μηχανογραφικής υποστήριξης	23.617,43	0,00	0,00%
61.90.10	Αμοιβές συνεργείων καθαρισμού κτιρίων	20.100,00	0,00	0,00%
61.90.99	Διαφορές αμοιβές τρίτων	32.237,50	0,00	0,00%
61.98.00	Royalties	2.015.489,00	0,00	0,00%
61.98.02	Αμοιβές εκτελωνιστών	4.445,00	0,00	0,00%
62.03.00	Τηλεφωνικά-τηλεγραφικά	45.223,79	0,00	0,00%
62.03.02	Ταχυδρομικά με 23% φπα	88.779,38	0,00	0,00%
62.04.01	Ενοίκια	94.136,00	0,00	0,00%
62.04.03	ενοίκια I.X.	21.064,80	0,00	0,00%
62.04.20	Ενοίκια Μισθώσεως Leasing εξοπλισμού	24.836,86	0,00	0,00%
62.07.01	Κτιρίων-Εγκαταστάσεων κτιρίων	7.217,54	0,00	0,00%
62.07.02	Μηχανημάτων-Τεχνικών εγκαταστάσεων-Λοιπού μηχανολ. εξοπλισμού	1.618,80	0,00	0,00%
62.07.03	Μεταφορικών Μέσων	50,89	0,00	0,00%
62.07.04	Επιπλών και λοιπού εξοπλισμού	3.241,99	0,00	0,00%
62.98.00	Φωτισμός (πλην ηλεκτρικής ενέργειας παραγωγής)	17.796,17	0,00	0,00%
62.98.02	Υδρευση (πλην υδρεύσεως παραγωγής)	54,20	0,00	0,00%
63.04.00	Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	1.201,92	0,00	0,00%
63.04.02	Δημοτικό τέλος 2% διαφημιστικών δαπανών	14.692,52	0,00	0,00%
63.06.00	Λοιποί φόροι-τέλη εξωτερικού	1.398,19	1.398,19	100,00%
63.98.00	Χαρτόσημο Μισθωμάτων	2.820,00	0,00	0,00%
63.98.08	ΦΠΑ εκπιπτόμενος στη φορολ. εισοδήματος(Γνωμ.243/2162/1995)	12.459,17	517,74	4,16%
63.98.09	ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολ. εισοδήματος(Γνωμ.243/2162/1995)	189,85	189,85	100,00%
63.98.10	Τέλος Επιτηδεύματος	1.600,00	1.600,00	100,00%
64.00.00	Εξόδα κινήσεως μεταφορικών μέσων	6.432,92	0,00	0,00%
64.00.01	Εξόδα μεταφοράς προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων	47.520,00	8.633,44	18,17%
64.00.05	Μεταφορικά -εκτελωνιστικά	66.302,24	0,00	0,00%
64.01.00	Εξόδα ταξιδίων εσωτερικού	20.070,49	1.297,28	6,46%
64.01.01	Εξόδα ταξιδίων εξωτερικού	71.720,36	5.504,91	7,68%
64.02.00	Διαφημίσεις απο τον τύπο	50.264,88	0,00	0,00%
64.02.01	Διαφημίσεις απο το ραδιόφωνο	169.639,17	0,00	0,00%
64.02.03	Διαφημίσεις από την τηλεόραση	901.178,87	0,00	0,00%
64.02.06	Εξόδα υποδοχής και φιλοξενίας	5.677,81	1.714,91	30,20%
64.02.07	Εξόδα προβολής δια λοιπών μεθόδων	719.500,00	0,00	0,00%
64.02.18	Διαφημίσεις απο το internet	442.785,14	0,00	0,00%
64.02.99	Λοιπα εξόδα προβολής και διαφήμισης	202.500,00	0,00	0,00%
64.05.01	Συνδρομές-εισφορές σε επαγγελματικές οργανώσεις	45.985,73	0,00	0,00%
64.06.98	Λοιπες δωρεες	1.910,00	1.910,00	100,00%
64.07.01	Υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων	23.076,08	0,00	0,00%
64.09.00	Εξόδα δημοσιεύσεως ισολογισμών και προσκλήσεων	554,67	0,00	0,00%
64.98.99	Λοιπα διαφορά εξόδα κεντρικού	4.877,00	1.221,25	25,04%
65.00.00	Τόκοι και έξοδα δανείων	579,45	0,00	0,00%
65.98.99	Διάφορα έξοδα τραπεζών	46.206,11	0,00	0,00%
81.00.00	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	15.154,58	15.154,58	100,00%
81.00.04	Χρεωστικές Συναλλαγματικές διαφορές	33.252,46	0,00	0,00%
81.00.99	Λοιπά έκτακτα & ανοργανα έξοδα	3.195,05	3.195,05	100,00%
82.00.99	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων	43.461,30	43.461,30	100,00%

14 Δεν εκπίπτουν οι δαπάνες διαφήμισης στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Λαμβάνοντας υπόψιν τον παραπάνω πίνακα, στον οποίο παρουσιάζονται τα ποσά των αναμορφώσεων, καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, παραθέτονται τα εξής στοιχεία:

α). βάσει του άρθρου 23, περ. (β) του ν. 4172/2013 δεν αναμορφώθηκε κανένα ποσό καθώς οι εκάστοτε δαπάνες άνω των € 500,00 εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής,

β). βάσει του άρθρου 23, περ. (ζ) του ν. 4172/2013 δεν εξέπεσαν δαπάνες οι οποίες αφορούν τέλος επιτηδεύματος και Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες,

γ). βάσει του άρθρου 23, περ. (ε) του ν. 4172/2013 αναμορφώθηκε ποσό το οποίο αφορά φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις,

δ). βάσει του άρθρου 23, περ. (ιβ) του ν. 4172/2013 δεν εξέπεσαν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες,

ε). δεν εξέπεσαν δαπάνες οι οποίες δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013,

στ). βάσει του άρθρου 23, περ. (ι) του ν. 4172/2013 αναμορφώθηκαν δαπάνες υποδοχής και φιλοξενίας καθώς υπερέβησαν το ποσό των € 300,00 ανά συμμετέχοντα (η συνολική ετήσια δαπάνη δεν υπερβαίνει το 0,5% επί του συνολικού ακαθάριστου εισοδήματος).

Γ.05 - Φορολογικές αποσβέσεις

Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός καθώς και εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εκπιπτότητας των φορολογικών αποσβέσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις ακόλουθες διατάξεις:

1. Οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις,

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης, για περιπτώσεις συμβάσεων χρηματοοικονομικής μίσθωσης που συνάπτονται από 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά.

2. Ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,

β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου όπως αυτή προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα συντελεστών αποσβέσεων ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.

3. Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης) (*)	4
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης (*)	5
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών (*)	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων (*)	16

Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές») (*)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10

(*) Δεν εμπίπτουν στην παρούσα μελέτη περίπτωσης για την εν λόγω εταιρεία.

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του παραπάνω πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους παραπάνω συντελεστές.

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο.

8. Οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο 31.12.2014	Αναμορφώσεις 2014	Ποσοστό αναμορφώσεων 2014
66.01.07	Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων σε ακίνητα τρίτων	17.056,26	0,00	0,00%
66.04.00	Αποσβέσεις επίτλων	3.785,39	0,00	0,00%
66.04.03	Αποσβέσεις ηλεκτρον.υπολογιστών & ηλεκτρονικών συγκροτημάτων	29.949,32	0,00	0,00%
66.04.08	Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών	2.285,29	0,00	0,00%
66.04.09	Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού	2.946,56	0,00	0,00%
66.05.17	Αποσβέσεις εξόδων αναδιοργάνωσης	18.156,75	0,00	0,00%
66.05.19	Αποσβέσεις λοιπών εξόδων πολυετούς απόσβεσης	18.413,55	0,00	0,00%

Η εταιρεία απόσβεσε τα πάγια στοιχεία της με βάση τους προβλεπόμενους από το νόμο συντελεστές παγίων (άρθρο 24, παρ. 4 του ν. 4172/2013), και ως εκ τούτου τα εν λόγω ποσά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.

Γ.07 - Επισφαλείς απαιτήσεις

Οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματιστεί στα φορολογικά έτη 2010 έως 2013 μπορούν να διαγραφούν μέχρι την 31.12.2014 με βάση τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 (ΠΟΛ. 1056/2015), καθόσον τα ποσά των προβλέψεων αυτών θα μεταφερθούν στα έσοδα του φορολογικού έτους 2015.

Να ελεγχθεί 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 ακόλουθες διατάξεις:

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

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

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

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

2. Ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων κατά των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

3. Η υπόψη πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

- α) καταστεί εισπράξιμη ή
- β) διαγραφεί.

4. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
- γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

Η παρούσα εταιρεία έχει μη σημαντικά ποσά προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων μέχρι και την 31.12.2014 και ως εκ τούτου το εν λόγω ποσό διαγράφηκε, βάσει των διατάξεων τη περ. θ', παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (ΠΟΛ. 1056/2015) και μεταφέρθηκε στα έσοδα της χρήσης 2015 προς φορολόγηση.

H.01 - Φόρος Μισθωτής Εργασίας (άρθρο 60 του ν. 4172/2013)

Ως παρεπόμενες παροχές (παροχές σε είδος) θεωρούνται με βάση τον Κ.Φ.Ε. οι ακόλουθες:

- i) Οποιοσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.
- ii) Η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, υπολογίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του κόστους του οχήματος που εγγράφεται ως δαπάνη στα βιβλία του εργοδότη με τη μορφή της απόσβεσης περιλαμβανομένων των τελών κυκλοφορίας, επισκευών, συντηρήσεων, καθώς και του σχετικού χρηματοδοτικού κόστους που αντιστοιχεί στην αγορά του οχήματος ή του μισθώματος. Σε περίπτωση που το κόστος είναι μηδενικό, η αγοραία αξία της παραχώρησης ορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) της μέσης δαπάνης ή απόσβεσης κατά τα τελευταία τρία (3) έτη.
- iii) Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.
- iv) Η αγοραία αξία των παροχών σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασης του και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση. Η αγοραία αξία άσκησης

δικαιώματος είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος.

- ν) Η αγοραία αξία της παραχώρησης κατοικίας σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, αποτιμάται στο ποσό του μισθώματος που καταβάλλει η επιχείρηση ή σε περίπτωση ιδιόκτητης κατοικίας σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Από τις ως άνω παροχές σε είδος εξαιρούνται:

1. η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη,
2. η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του,
3. η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα,
4. οι παροχές ασήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των είκοσι επτά (27) ευρώ ετησίως,
5. τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων και
6. τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του υπαλληλικού του προσωπικού ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητάς του στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι του ποσού των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ ετησίως ανά εργαζόμενο.

7.4. Συμπεράσματα Εμπειρικής Μελέτης (Case Study) βάσει των Οικονομικών Στοιχείων των χρήσεων 2013 και 2014

Όπως προαναφέραμε, στόχος της παρούσας μελέτης είναι η καταγραφή των αλλαγών που επήλθαν στις διατάξεις του ν. 2238/1994 από τις αντίστοιχες διατάξεις του ν. 4172/2013 μέσω του case study που αναλύσαμε προηγουμένως.

Αρχικά, αναλύσαμε τις διαδικασίες που ίσχυαν με τον ΠΟΛ. 1159/2013 στην Φορολογία Εισοδήματος για την εν λόγω εταιρεία βάσει των διατάξεων του ν. 2238/1994 και στην συνέχεια αυτές της ΠΟΛ. 1124/2015 βάσει του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) - εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1-1-2014 και μετά -.

Ουσιαστικά, για την χρήση 2013 οι αναμορφώσεις κυμάνθηκαν περίπου σε € **140.000,00** ενώ οι αντίστοιχες της χρήσης 2014 περιορίστηκαν σε € **85.000,00**, μια μείωση της τάξεως του 40%. Η διαφορά αυτή οφείλεται σε μεγάλο ποσοστό στις αλλαγές που επήλθαν στις διατάξεις του ν. 2238/1994 με αυτές του ν. 4172/2013, καθώς ο νέος Κ.Φ.Ε. περιορίζει σημαντικά τις δαπάνες οι οποίες δεν θα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας. Ο νέος Κ.Φ.Ε. με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 διευκρινίζει ρητά τις εκπιπτόμενες και τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, αντίστοιχα.

Εφόσον μια δαπάνη *α)* πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, *β)* αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση και *γ)* εγγράφεται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται και αποδεικνύεται με κατάλληλα δικαιολογητικά, τότε πληροί τις προϋποθέσεις του **άρθρου 22** και ως εκ τούτου δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του **άρθρου 23** και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.

Αναλύοντας τα οικονομικά στοιχεία της εταιρείας που παραθέσαμε στο παρών κεφάλαιο για τις χρήσεις 2013 και 2014, οι βασικότερες διαφορές που προκύπτουν βάσει των διατάξεων των ν. 2238/1994 και 4172/2013 είναι οι εξής:

1. Ταμείο

Βάσει του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) - πρώην Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) - η αγορά αγαθών ή παροχή υπηρεσιών άνω των € 3.000,00 (και για αγορά αγροτικών προϊόντων) θα πρέπει να πραγματοποιείται είτε με έκδοση επιταγής της επιχείρησης είτε μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

Με τον νέο Κ.Φ.Ε., παραμένουν σε ισχύ οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. αλλά προστίθεται και η διάταξη του άρθρου 23, περ. (β) του ν. 4172/2013, ήτοι *"η εξόφληση (τμηματική ή ολική) κάθε είδους δαπάνη που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των € 500, θα πρέπει να γίνεται με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ήτοι με έκδοση τραπεζικής επιταγής ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού"*. Πιο αναλυτικά, εάν το ποσό της συναλλαγής είναι μικρότερο των € 500,00, τότε η δαπάνη κρίνεται εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Εφόσον η δαπάνη είναι μεταξύ € 500,00 και € 3.000,00 και δεν εξοφληθεί μέσω τραπεζής, τότε η παρούσα δαπάνη αναμορφώνεται στο σύνολό της, ενώ εάν είναι μεγαλύτερη των € 3.000,00 τότε αναμορφώνεται και επιβάλλεται πρόστιμο ταυτόχρονα.

Λαμβάνοντας υπόψιν τα οικονομικά στοιχεία της χρήσης 2014 και σε σύνολο ταμείου € 2.699,87 δεν αναμορφώθηκε κανένα ποσό άνω των € 500,00 καθώς όλες οι συναλλαγές της εταιρείας άνω του παραπάνω ποσού εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικών επιταγών και κυρίως μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

2. Μισθοδοσία

Βάσει της υποπ. αα', περ. α, της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, *"τα έξοδα μισθοδοσίας των οποίων οι ασφαλιστικές εισφορές δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί (η βεβαίωση προϋποθέτει την ρύθμιση και την καταβολή της 1ης δόσης) μέχρι την υποβολή της δήλωσης εισοδήματος"*.

Με τον νέο Κ.Φ.Ε. οι ασφαλιστικές εισφορές θα πρέπει να έχουν καταβληθεί μέχρι και το τέλος του δεύτερου μήνα για την περίοδο που αφορούν, καθώς σε αντίθετη περίπτωση αναμορφώνεται το σύνολο της μισθοδοσίας για τον αντίστοιχο υπάλληλο.

Με βάσει τα οικονομικά στοιχεία των χρήσεων 2013 και 2014 και σε σύνολο € 1.789.475,64 και € 1.937.919,10 αντίστοιχα, δεν αναμορφώθηκε κανένα ποσό καθώς έχουν καταβληθεί όλες οι ασφαλιστικές εισφορές (αποδεικτό επίσης είναι και η ασφαλιστική ενημερότητα που λήφθηκε στο τέλος του φορολογικού ελέγχου).

3. Δαπάνες αυτοκινήτων

Βάσει της περ. β, παράγραφος 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, "οι δαπάνες αυτοκινήτων (συντήρηση, λειτουργία, επισκευή, κυκλοφορία, αποσβέσεις και μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο εκπίπτουν κατά α). 70% για επιβατικά έως 1.600 cc και β). 35% για επιβατικά μεγαλύτερα των 1.600 cc

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του νέου Κ.Φ.Ε. (4172/2013) ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η αγοραία αξία παραχώρησης εταιρικού οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, η οποία αποτιμάται σε ποσοστό 30% του κόστους των αποσβέσεων, των τελών κυκλοφορίας, του κόστους των επισκευών και συντηρήσεων καθώς και του χρηματοδοτικού κόστους αγοράς ή μίσθωσης, όπως αυτά προκύπτουν από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης. Τα ποσά αυτά φορολογούνται σαν εισόδημα από μισθωτή εργασία. Όταν το ανωτέρω κόστος είναι μηδέν, η παροχή αυτή αποτιμάται σε ποσοστό 30% της μέσης δαπάνης ή απόσβεσης κατά τα τελευταία τρία έτη. Επισημαίνεται ότι οι λοιπές δαπάνες που αφορούν τα υπόψη οχήματα (καύσιμα, διόδια κλπ) δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της αγοραίας αξίας του παραχωρούμενου εταιρικού οχήματος. Τέλος, σημειώνεται ότι σε περίπτωση χρήσης εταιρικού οχήματος για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους (νέα πρόσληψη, αποχώρηση εργαζόμενου λόγω συνταξιοδότησης ή άλλου λόγου,, απόλυσης κλπ), η αξία της παροχής υπολογίζεται αναλογικά με το πραγματικό χρονικό διάστημα (μήνες) χρησιμοποίησής της.

Για την χρήση 2013 σε σύνολο λογαριασμών ποσού € 70.500,00 περίπου αναμορφώθηκε ποσό € 31.500,00 το οποίο αφορά ενοίκια οχημάτων και λοιπές δαπάνες, όπως καύσιμα και διόδια (αναμόρφωση ανάλογα με τα κυβικά του κάθε οχήματος), ενώ οι ανάλογες αναμορφώσεις της χρήσης 2014 είναι περίπου € 15.000,00. Οι αναμορφώσεις της χρήσης 2014 υπολογίστηκαν με συντελεστή 30% επί της συνολικής αξίας των λογαριασμών, όπως ορίζουν διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε.

4. Δαπάνες οργάνωσης και ενημερωτικών ημερίδων

Βάσει του παλιού Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την οργάνωση ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων του προσωπικού ή των πελατών της με την προϋπόθεση ότι οι εκδηλώσεις πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο νομό που έχει υποκατάστημα η επιχείρηση.

Με τις διατάξεις του άρθρου 23, περ. θ & ι του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) "οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων, συναντήσεων και εορταστικών εκδηλώσεων

που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης".

5. Κινητή τηλεφωνία

Βάσει του άρθρου 31 του παλιού Κ.Φ.Ε. 2238/1994, "εκπίπτει ποσοστό 50% των εξόδων κινητής τηλεφωνίας που πραγματοποιούν οι εργαζόμενοι με κινητά τηλέφωνα της επιχείρησης και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων εργαζομένων".

Με το άρθρο 13 του νέου Κ.Φ.Ε. (4172/2013) η παροχή της χρήσης εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας που γίνεται στους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές και μέλη διοίκησης κατά το μέρος που υπερβαίνει το κόστος των προγραμμάτων χρήσης και υπό την προϋπόθεση ότι το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης χρησιμοποιείται για προσωπικούς τους σκοπούς και όχι για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη, λαμβάνοντας υπόψη ότι πολλές επιχειρήσεις καλύπτουν τη συγκεκριμένη παροχή στα προαναφερόμενα πρόσωπα με σκοπό την εξυπηρέτηση λειτουργικών αναγκών τους, την αύξηση της παραγωγικότητάς τους και την παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών (επικοινωνία με πελάτες, συνεργάτες, κ.λπ.) ακόμα και πέραν του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου. Ο διαχωρισμός της παροχής που εξυπηρετεί την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη από την παροχή που εξυπηρετεί προσωπικούς σκοπούς των ανωτέρω προσώπων είναι εφικτός διότι κατά την έκδοση του λογαριασμού από την εταιρεία κινητής τηλεφωνίας παρέχεται ανάλυση ανά αριθμό. Σε κάθε περίπτωση, ο διαχωρισμός μπορεί να βασιστεί και σε βεβαίωση του εργοδότη, με την οποία βεβαιώνεται σε ετήσια βάση το ποσό που αφορά σε επαγγελματική χρήση ή άλλη χρήση της εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός ή ο εργοδότης δεν προβεί στον διαχωρισμό αυτό για οποιοδήποτε λόγο και δεν χορηγήσει σχετική βεβαίωση, τότε το υπερβάλλον ποσό του κόστους του προγράμματος χρήσης θεωρείται ως παροχή σε είδος. Στην παροχή αυτή που προσ αυξάνει το φορολογητέο εισόδημα των ανωτέρω προσώπων εντάσσονται και οι φόροι και τα τέλη που αντιστοιχούν σε αυτήν (Φ.Π.Α., λοιπά τέλη).

Αναφορικά με τα οικονομικά στοιχεία των χρήσεων 2013 και 2014 μόνο για την χρήση 2013 πραγματοποιήθηκε αναμόρφωση της τάξεως των € 11.700,00. Για την αντίστοιχη χρήση 2014, εκπίπτει όλο το ποσό καθώς οι υπάλληλοι της εταιρείας οι οποίοι είχαν εταιρική κινητή τηλεφωνία και υπερέβησαν το πρόγραμμα, το υπερβάλλον ποσό δεν αναμορφώθηκε αλλά έγινε

παροχή σε είδος και το εν λόγω ποσό βεβαιώθηκε στο φορολογητέο εισόδημα του κάθε εργαζομένου.

6. Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων

Λαμβάνοντας υπόψιν τις διατάξεις του παλιού Κ.Φ.Ε. αναφορικά με την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, η εταιρεία σχημάτιζε πρόβλεψη επισφαλειών με ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, καθώς τυχόν υπερβάλλον ποσό αναμορφώνονταν φορολογικά. Επίσης, στις μικτές πωλήσεις δεν περιλαμβάνονταν οι επιστροφές, οι εκπτώσεις και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης καθώς και οι πωλήσεις σε δημόσιο, δήμους, κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.). Η σωρευμένη πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες δεν θα έπρεπε να ξεπερνά το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου των πελατών κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (δεν περιλαμβάνονται υπόλοιπα που αφορούν δημόσιο, δήμους, κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και Ν.Π.Δ.Δ.).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζομένων στις παραγράφους 5 έως 7 του ίδιου άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής: α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των € 1.000,00 που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των 12 μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό 100% της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, και β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των € 1.000,00 που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των 12 μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.

7. Λοιπές δαπάνες

Αναφορικά με τις λοιπές δαπάνες, ισχύει η ίδια φιλοσοφία σχετικά με την μη εκπτώσιμότητα αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας. Πιο συγκεκριμένα:

- 6.1. Φόροι - τέλη (Φόρος Εισοδήματος, Τέλος Επιτηδεύματος, έκτακτες εισφορές, Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενων δαπανών): ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 23, περ. ζ του 4172/2013 (αντικατέστησε το άρθρο 31, περ. ε, παρ. 1 του 2238/1994),
- 6.2. Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις: ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 23, περ. ε,
- 6.3. Δαπάνες διαφήμισης: ισχύει ότι και με τον ν. 2238/1994, με την προϋπόθεση να έχει καταβληθεί το δημοτικό τέλος 2% και το αγγελιόσημο που αντιστοιχούν στις δαπάνες, μέχρι και την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Κεφάλαιο 8^ο

Συμπεράσματα εφαρμογής του Φορολογικού Πιστοποιητικού

Ο θεσμός του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού πράγματι αποτελεί τα τελευταία χρόνια ένα σημαντικό βήμα προς την σωστή κατεύθυνση εκσυγχρονισμού του φορολογικού μας συστήματος και προς την επίτευξη διαφάνειας μέσω των φορολογικών ελέγχων των επιχειρήσεων. Βοήθησε σε μεγάλο βαθμό τόσο τις εταιρείες όσο και τις αρμόδιες Φορολογικές Αρχές, αλλά θα πρέπει να γίνουν σημαντικές διαρθρωτικές αλλαγές και να εδραιωθεί μία βασική και ανθεκτική φορολογική νομοθεσία.

Οι συνεχείς αλλαγές της φορολογικής νομοθεσίας, οι χιλιάδες λεπτομερείς εγκύκλιοι, οι υπουργικές αποφάσεις και οι φορολογικοί νόμοι που έχουν ψηφιστεί είναι η φανερή απόδειξη της αποτυχίας του σύγχρονου ελληνικού κράτους. Ο βασικός φορολογικός νόμος ν. 2238/1994, ο οποίος βρισκόταν σε ισχύ τα τελευταία 20 χρόνια και αντικαταστάθηκε από τον νέο Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), μέσα στην προαναφερόμενη χρονική περίοδο τροποποιήθηκε περίπου 250 φορές με 80 διαφορετικούς νόμους και ως εκ τούτου τίθεται το θέμα γιατί στις άλλες ανεπτυγμένες χώρες υπάρχει φορολογική σταθερότητα, ενώ εδώ είναι απύσχα. Επίσης, ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος μέσα στο 2015 δέχθηκε επτά αλλαγές με έξι νόμους (ν. 4321/2015, ν. 4328/2015, ν. 4330/2015, ν. 4331/2015, ν. 4334/2015 και ν. 4336/2015) και με μία πράξη νομοθετικού περιεχομένου της 18^{ης} Ιουλίου 2015.

Το μεγαλύτερο πρόβλημα της χώρας δεν είναι οικονομικό αλλά καθαρά θεσμικό, καθώς δεν υπάρχει μια πολιτική ηγεσία η οποία θα υποστηρίζει τις αναγκαίες φορολογικές αλλαγές. Η μη αποτελεσματική δημόσια διοίκηση που υπάρχει στην Ελλάδα από την μια πλευρά και το "πελατειακό καθεστώς" από την άλλη, εμποδίζουν κάθε σωστή μεταρρύθμιση και την δημιουργία ενός σταθερού και ανθεκτικού φορολογικού συστήματος.

Αρχικά, θα πρέπει να επιδιώξουμε τόσο τη σταθερότητα όσο και την απλοποίηση του φορολογικού μας συστήματος. Το φορολογικό πλαίσιο θα πρέπει να γίνει απλό, λειτουργικό και κατανοητό. Η δομή των ελληνικών νόμων είναι τόσο προβληματική καθώς περιέχονται πολλοί ορισμοί, ακόμα περισσότερες παραπομπές σε άλλους νόμους και επαναλήψεις εδαφίων άλλων νόμων. Οι συνεχείς τροποποιήσεις της φορολογικής νομοθεσίας απομακρύνουν τους επενδυτές με αποτέλεσμα η έλλειψη σταθερότητας να είναι αυτή που καταδικάζει την Ελλάδα.

Αξιοσημείωτο είναι να αναφέρουμε ότι υπάρχουν ΠΟΛ και ΑΥΟ οι οποίες με τις τροποποιήσεις που δέχονται καταλήγουν νόμοι του Κράτους. Σε πολλές χώρες εκδίδονται οδηγίες, αλλά δεν έχουν την ισχύ του νόμου όπως συμβαίνει συνεχώς στην Ελλάδα. Πολλές φορές ο νόμος αναφέρει ότι λοιπές λεπτομέρειες θα καθοριστούν με ΑΥΟ, που σημαίνει ότι ο νόμος είναι πολύ πρόχειρος, ανεφάρμοστος και αφήνει πολλά "*παραθυράκια*" και παράλληλα την περίπτωση να μην ισχύει την επόμενη μέρα.

Σημαντικό είναι να προσθέσουμε ότι δεν υπάρχουν προληπτικοί μηχανισμοί ελέγχου με αποτέλεσμα όταν ένας φορολογικός νόμος παρουσιαστεί προς ψήφιση στη Βουλή οι πιθανότητες να τροποποιηθεί είναι μεγαλύτερες από το να παραμείνει ως έχει καθώς οι βουλευτές δεν έχουν ούτε τη δυνατότητα να κατανοήσουν εξειδικευμένα κείμενα ούτε τον χρονικό ορίζοντα να μελετήσουν τον προς ψήφιση φορολογικό νόμο. Αποτέλεσμα είναι οι λανθασμένες απόψεις με αρνητικές επιπτώσεις στην φορολογική νομοθεσία και ως εκ τούτου στην αποσταθεροποίηση της οικονομίας.

Παρά το πλήθος των άξιων λογιστών-φοροτεχνικών, οι οποίοι γνωρίζουν σε βάθος τα φορολογικά θέματα και είναι άξιοι να συμβάλουν στην σωστή κατεύθυνση της φορολογικής νομοθεσίας, "*πνίγονται*" από τους κατά καιρούς ειδήμονες σε θέματα μη γνώριμα για τους τελευταίους.

Το Υπουργείο Οικονομικών και οι αρμόδιες υπηρεσίες του θα πρέπει να εμπιστευθούν το νέο θεσμό και να υιοθετήσουν προτάσεις για διορθώσεις και συμπληρώσεις ώστε να επιτευχθεί μια αρμονική συνεργασία με τους αρμόδιους φορείς. Εν συνεχεία, οι ορκωτοί ελεγκτές να προστατεύσουν το νέο θεσμό μέσω του επαγγελματικού τους κύρος ασκώντας το καθήκον τους με αυστηρά επαγγελματικά κριτήρια, πλήρη ανεξαρτησία και προβάλλοντας αντίσταση σε τυχόν πιέσεις. Η άρτια στελέχωση των ομάδων στις απαιτήσεις του φορολογικού ελέγχου καθώς και η συνεχής και σωστή εκπαίδευση αυτών στα φορολογικά αντικείμενα είναι σημαντική. Παράλληλα, οι οικονομικοί διευθυντές να συνεργασθούν εποικοδομητικά με τους ορκωτούς ελεγκτές που διενεργούν τον φορολογικό έλεγχο διευκολύνοντας το έργο τους και τέλος η Ε.Λ.Τ.Ε. να συνεχίσει να ασκεί τον εποπτικό της ρόλο αποτελεσματικά με βασικό στόχο την διασφάλιση της υψηλής ποιότητας των φορολογικών ελεγκτικών υπηρεσιών.

Κατά την σύνταξη της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης ο εκάστοτε ελεγκτής διατυπώνει με πλήρη ανεξαρτησία των γνώμη του ανεξάρτητα με την γνώμη του εκάστοτε Οικονομικού Διευθυντή. Πολλές φορές, η γνώμη του πρώτου μπορεί να διαφέρει από την γνώμη

του δεύτερου με αποτέλεσμα είτε να δημιουργείτε τριβή μεταξύ τους είτε να συμβιβάζονται σε μια ενδιάμεση λύση αναφορικά με την φορολογική συμμόρφωση της επιχείρησης.

Στην Γαλλία (3^ο κεφάλαιο) σε περίπτωση που η ελεγχόμενη εταιρεία δεν λάβει την επιθυμητή αξιολόγηση, τότε έχει 30 ημέρες προθεσμία για να διατυπώσει τις παρατηρήσεις της στις γαλλικές αρχές. Η εταιρεία και οι γαλλικές αρχές υποβάλλουν τις διαπιστώσεις τους στην εκάστοτε φορολογική αρχή και εάν εξακολουθήσει να υπάρχουν διαφωνίες μεταξύ των δύο συμβαλλομένων τότε η εταιρεία υποβάλλει αίτηση στα πολιτικά δικαστήρια ώστε να παρθεί η τελική απόφαση.

Η παραπάνω διαδικασία θα πρέπει να υιοθετηθεί και από την Ελλάδα. Τα όποια φορολογικά ζητήματα ανακύπτουν από τον Φορολογικό Έλεγχο, θα μπορούν να διατυπώνονται σαν Θέματα Έμφασης στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης της επιχείρησης και στην συνέχεια η εταιρεία θα μπορεί να καταφεύγει στα φορολογικά δικαστήρια προβάλλοντας τις διαπιστώσεις τους. Η επιτάχυνση της φορολογικής δίκης συνιστά ζητούμενο σε μία εποχή που η υπερβολική καθυστέρηση στην απονομή της δικαιοσύνης μπορεί να οδηγήσει τελικά στη μη παροχή αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας.

Κλείνοντας της παρούσα εργασία, είναι χρέος μου να παραθέσω την γνώμη του κ. Γιώργου Κορομηλά, Πρόεδρο του Ι.Ο.Φο.Μ., όπως αυτή διατυπώθηκε σε άρθρο του στην ΗΜΕΡΗΣΙΑ του Σαββατοκύριακου στις 29/08/2015. Στο παρόν άρθρο, αναφέρει ορθά και ουσιαστικά τις απαιτούμενες φορολογικές μεταρρυθμίσεις που πρέπει να γίνουν: *«Η αύξηση των φορολογικών εσόδων, απαραίτητη για την αντιμετώπιση των υφιστάμενων προβλημάτων, δηλαδή τη σταδιακή μείωση του ελλείμματος και του δημόσιου χρέους αλλά και την άσκηση κοινωνικής πολιτικής, απαιτεί την υιοθέτηση ουσιαστικών - ριζοσπαστικών μέτρων κοινωνικά δίκαιων, άμεσα εφαρμόσιμων και με χαμηλό διαχειριστικό κόστος, κατά συνέπεια η προτεραιότητα πρέπει να δοθεί στη διεύρυνση της φορολογικής βάσης, η οποία μπορεί να επιτευχθεί από τον περιορισμό του φαινομένου της φοροδιαφυγής, πετυχαίνοντας την επιβαλλόμενη από το Σύνταγμα της χώρας μας δικαιότερη επιβολή των φόρων [...] Όλες οι παράνομες οικονομικές δραστηριότητες, οι οποίες φυσικά δεν αποτυπώνονται στο ΑΕΠ, συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδημάτων από μια κατηγορία πολιτών, τα οποία δεν φορολογούνται, με αποτέλεσμα την άνιση και άδικη αναδιανομή του πλούτου και άδικη φορολογική επιβάρυνση των υγιώς σκεπτόμενων πολιτών, οι οποίοι δηλώνουν το σύνολο των εισοδημάτων τους».* Στο ίδιο άρθρο συνεχίζει αναφέροντας: *«Θα πρέπει να καταρτιστεί ένα σαφή μεσοπρόθεσμο στρατηγικό σχέδιο, το οποίο θα περιλαμβάνει τις φορολογικού περιεχομένου μεταρρυθμίσεις και το πλαίσιο και τις απαραίτητες κατευθύνσεις για τους απαιτούμενους*

επιχειρησιακούς σχεδιασμούς. Με δεδομένο ότι η συντριπτική πλειονότητα των πολιτών της χώρας έχει χάσει την εμπιστοσύνη του στο φορολογικό σύστημα, με ευθύνη της εκάστοτε πολιτικής ηγεσίας που το χρησιμοποιούσε κατά το δοκούν στο πλαίσιο εξυπηρέτησης της κομματικής πελατείας της, στο σχέδιο αυτό πρέπει να υπάρξει η δέσμευση για την αναγκαιότητα και τη διαφάνεια των διαδικασιών λήψης αποφάσεων που πρόκειται να το μεταβάλλουν. Κυρίαρχος στόχος αυτού του σχεδίου πρέπει να είναι η ολοκλήρωση μιας ριζοσπαστικής φορολογικής μεταρρύθμισης που θα δώσει ένα απλό, σταθερό και δίκαιο φορολογικό σύστημα, δηλαδή ένα αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα που θα προάγει την παραγωγικότητα, την ανάπτυξη και τη διεθνή ανταγωνιστικότητα. Η ολοκλήρωση της φορολογικής μεταρρύθμισης, πέραν των προαναφερομένων, θα συμβάλει στην αποτελεσματική καταπολέμηση της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής. Η έκταση της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής επηρεάζεται από παράγοντες όπως η συνολική φορολογική επιβάρυνση, η περιπλοκότητα του φορολογικού συστήματος και η αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης. Η φοροδιαφυγή ήταν και παραμένει γενικευμένο πρόβλημα στη χώρα μας οδηγώντας στην αποσάθρωση της φορολογικής βάσης, υπονομεύοντας το κράτος δικαίου και διαβρώνοντας την εμπιστοσύνη προς την πολιτεία».

Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα

Ολοκληρώνοντας την παρούσα διπλωματική εργασία θεωρώ ότι ένα ζήτημα που θα μπορούσε να αναπτυχθεί σε επόμενη έρευνα είναι αυτό της μελέτης περίπτωσης (case study) στον εμπορικό κλάδο της παροχής υπηρεσιών. Η συγκεκριμένη περίπτωση που αναλύθηκε και αξιολογήθηκε στην εν λόγω διπλωματική είναι μιας μη εισηγμένης εταιρείας υπηρεσιών και τα οικονομικά στοιχεία που παραθέσαμε αφορούν τις χρήσεις 2013 και 2014.

Εν κατακλείδι, μια μελλοντική έρευνα θα μπορούσε να αξιολογήσει την πορεία των οικονομικών στοιχείων των εταιρειών ολόκληρου του κλάδου παροχής υπηρεσιών, αρχής γενομένης της χρήσης 2011, ήτοι το έτος που εφαρμόστηκε η Έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού. Η εν λόγω μελλοντική έρευνα εκτιμώ ότι θα αναδείξει σημαντικά στοιχεία αναφορικά με την πορεία των εταιρειών και τα αποτελέσματά τους καθώς επίσης θα αποτυπώσει και τις διαφορές που παρουσιάστηκαν τα τελευταία χρόνια λόγω των αλλαγών των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

9.1. Παράρτημα 1 - Παράρτημα Ι (ΠΟΛ 1124/2015)

- Α.1 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη
- Α.2 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης
- Α.3 Συμπέρασμα με επιφύλαξη
- Α.4 Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέματα έμφασης
- Α.5 Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος
- Α.6 Αρνητικό Συμπέρασμα

9.2. Παράρτημα 2 - Παράρτημα ΙΙ (ΠΟΛ 1124/2015)

9.3. Παράρτημα 3 - Γ. Πρόγραμμα Ελέγχου - Φ.Ε. (ΠΟΛ 1159/2013)

9.4. Παράρτημα 4 - Γ. Πρόγραμμα Ελέγχου - Φ.Ε. (ΠΟΛ 1124/2015)

9.1. Παράρτημα 1 - Παράρτημα Ι (ΠΟΛ 1124/2015)

A.1 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη

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

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών.

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

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

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

Ευθύνη του ελεγκτή

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

Συμπέρασμα

Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Περιορισμός χρήσης

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

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

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

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

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

A.2 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης

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

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών.

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

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

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

Ευθύνη του ελεγκτή

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

Συμπέρασμα

Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο

πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Θέματα Έμφασης

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη στο συμπέρασμά μας, σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση της Επιχείρησης, εφιστούμε την προσοχή σας στο (στα) παρακάτω φορολογικό (φορολογικά) ζήτημα (ζητήματα) που έχει (έχουν) ανακύψει κατά τη διενέργεια της ειδικής αυτής ελεγκτικής εργασίας και του (των) οποίου (οποίων) η αντιμετώπιση δεν έχει (έχουν) έως και την έκδοση της παρούσας έκθεσης, αποσαφηνισθεί, είτε με διάταξη νόμου είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών :

- 1.
- 2.
- 3.

Περιορισμός χρήσης

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

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

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

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

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

A.3 Συμπέρασμα με επιφύλαξη

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

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών.

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

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

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

Ευθύνη του ελεγκτή

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

Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη

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

Συμπέρασμα

Εκτός από την (τις) περίπτωση(ες) περιπτώσεις που αναφέρεται (αναφέρονται) στην παράγραφο «Βάση για συμπέρασμα με επικύλαξη», με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Περιορισμός χρήσης

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

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

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

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

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

A.4 Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέματα έμφασης

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

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών.

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

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

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

Ευθύνη του ελεγκτή

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

Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη

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

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

Συμπέρασμα

Εκτός από την (τις) περίπτωση (περιπτώσεις) που αναφέρεται (αναφέρονται) στην παράγραφο «Βάση για συμπέρασμα με επικύλαξη», με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Θέματα Έμφασης

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη στο συμπέρασμά μας, σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση της Επιχείρησης, επιστούμε την προσοχή σας στο (στα) παρακάτω φορολογικό (φορολογικά) ζήτημα (ζήτήματα) που έχει (έχουν) ανακύψει κατά τη διενέργεια της ειδικής αυτής ελεγκτικής εργασίας και του (των) οποίου (οποίων) η αντιμετώπιση δεν έχει (έχουν) έως και την έκδοση της παρούσας έκθεσης, αποσαφηνισθεί, είτε με διάταξη νόμου είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών :

- 1.
- 2.
- 3.

Περιορισμός χρήσης

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

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

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

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

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

A.5 Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος

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

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών.

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

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

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

Ευθύνη του ελεγκτή

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

Βάση για αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος
[Περιγραφή θέματος/(ή θεμάτων)]

Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

Εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο, «Βάση για Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος» δεν έχει καταστεί εφικτό να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη θεμελίωση του συμπεράσματος μας. Ως εκ τούτου δεν εκφέρουμε συμπέρασμα ως προς την συμμόρφωση της Επιχείρησης από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Περιορισμός χρήσης

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

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

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

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

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

A.6 Αρνητικό Συμπέρασμα

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

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών.

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

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

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

Ευθύνη του ελεγκτή

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

Βάση για αρνητικό συμπέρασμα
[Περιγραφή θέματος/(ή θεμάτων)]

Αρνητικό συμπέρασμα

Κατά τη γνώμη μας, εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο «Βάση για Αρνητικό Συμπέρασμα», η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Περιορισμός χρήσης

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

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

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

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

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

9.2. Παράρτημα 2 - Παράρτημα II (ΠΟΛ 1124/2015)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ II «Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων»

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ	
ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΗΣ	
Ελεγκτικό Γραφείο:	
ΑΦΜ Ελεγκτικού Γραφείου:	
Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΛ:	
Νόμιμος Ελεγκτής:	
Διεύθυνση ελεγκτικού γραφείου:	
ΑΦΜ Νόμιμου Ελεγκτή:	
Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΛ:	
Επωνυμία ελεγχόμενης επιχείρησης:	
ΑΦΜ ελεγχόμενης επιχείρησης:	
Ελεγχόμενη περίοδος:	
Οικονομικό έτος:	
Συμπέρασμα έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης:	
Μη σημαντικές φορολογικές διαφορές για την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης:	
Υπάρχουν εκκρεμή ερωτήματα προς το Υπουργείο Οικονομικών:	
Αμοιβή για το Φορολογικό Πιστοποιητικό:	
Θέματα (pro rata, διακανονισμού παγίων κλπ) που ενώ προέκυψαν κατά τον έλεγχο δεν έχουν ελεγχθεί λόγω της μη παρέλευσης του χρόνου για την υποχρέωση απόδοσης.	
ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	
Νομική Μορφή:	
Έτος ίδρυσης:	
Αριθμός Μητρώου Εμπορικών Εταιρειών:	
Έδρα (Πόλη):	
Διεύθυνση Έδρας:	
Βασική δραστηριότητα:	
Εγκαταστάσεις και υποκαταστήματα εκτός της έδρας:	
Κ.Α.Δ.:	
Αντικείμενο εργασιών:	
Ανήκει σε Όμιλο:	
Επωνυμία Μητρικής:	
Χώρα Έδρας Μητρικής:	
Ο Όμιλος περιλαμβάνει και εταιρείες στο εξωτερικό:	
Συναλλαγές με εταιρείες του ομίλου στο εξωτερικό:	
Είναι εισηγμένη:	

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

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Συμπέρασμα έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης

Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη
Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέμα/τα έμφασης
Συμπέρασμα με επιφύλαξη
Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέμα/τα έμφασης
Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος
Αρνητικό Συμπέρασμα

Μη σημαντικές φορολογικές διαφορές για την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης

Ναι

Όχι

Υπάρχουν εκκρεμή ερωτήματα προς το Υπουργείο Οικονομικών;

Ναι

Όχι

Υπάρχουν θέματα (pro rata, διακανονισμού παγίων κλπ) που ενώ προέκυψαν κατά τον έλεγχο δεν έχουν ελεγχθεί λόγω μη παρέλευσης του χρόνου για την υποχρέωση απόδοσης;

Ναι

Όχι

Νομική Μορφή

Ανώνυμη Εταιρεία

Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

Υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης

Βασική δραστηριότητα

Πρωτογενής Παραγωγή

Εμπόριο

Μεταποίηση

Υπηρεσίες

Εγκαταστάσεις και υποκαταστήματα εκτός της έδρας

Δεν υπάρχουν

Υπάρχουν σε περιορισμένη έκταση

Υπάρχουν σε μεγάλη έκταση

Ανήκει σε Όμιλο;

Δεν ανήκει σε Όμιλο

Ανήκει και είναι μητρική εταιρεία

Ανήκει και είναι θυγατρική μητρικής με έδρα την Ελλάδα

Ανήκει και είναι θυγατρική μητρικής με έδρα στο εξωτερικό

Συναλλαγές με εταιρείες του ομίλου στο εξωτερικό

Ναι

Όχι

Είναι εισηγμένη;

Η εταιρεία δεν είναι εισηγμένη σε χρηματιστήριο

Η εταιρεία είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών

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

ΕΥΡΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΞΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΩΣ ΜΗ ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ ΚΑΙ ΔΕΝ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
A/A	Φορολογικό αντικείμενο	Αναλυτική περιγραφή θέματος	Ποσό φορολογικής παράβασης

9.3. Παράρτημα 3 - Γ. Πρόγραμμα Ελέγχου - Φ.Ε. (ΠΟΛ. 1159/2013)

1. Δαπάνες Μισθοδοσίας

α) Να ελεγχθεί ότι οι εισφορές στα ασφαλιστικά ταμεία έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί ή υπάρχει νόμιμη απαλλαγή, αλλιώς η αντίστοιχη δαπάνη της μισθοδοσίας δεν είναι εκπεστέα (υποπ. αα' περ. α § 1 άρθρ. 31 Ν.2238/1994).

(β) Να ελεγχθεί ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών. Αλλιώς οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση (υποπ. αα' περ. α § 1 άρθρ. 31 Ν. 2238/1994).

(γ) Να ελεγχθεί σε ετήσια βάση ο ορθός υπολογισμός των ασφαλιστικών εισφορών για δύο τουλάχιστον υπαλλήλους και δύο εργατές της ελεγχόμενης επιχείρησης.

2. Δωρεές

Δημόσιο

β. ΟΤΑ

γ. Εθνικό Ταμείο Κοινωνικής Συνοχής

δ. Ημεδαπά Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα

ε. Κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που επιχορηγούνται από τον Κρατικό προϋπολογισμό

στ. Ταμείο αρχαιολογικών πόρων

ζ. Κοινοφελή ιδρύματα

η. Σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες

θ. Ιερούς Ναούς

ι. Ιερές Μονές του Αγίου Όρους

κ. Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, Πατριαρχείο Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, Ιερά Μονή Σινά, Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας.

λ. Ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου

μ. Ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινοφελείς σκοπούς.

ν. Ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που διέπονται από τους νόμους 1514/1985 και 3653/2008.

ξ. Ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν συσταθεί νόμιμα.

(I) Να ελεγχθεί ότι χρηματικά ποσά που έχουν καταβληθεί λόγω χορηγίας σε δικαιούχους του Ν. 3525/2007 και προς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς δεν μπορούν να ξεπερνούν το 10% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς.

Να ελεγχθεί για όλες τις ανώτερες δωρεές και χορηγίες ότι δεν έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη. Να ελεγχθεί ότι το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν δεν υπερβαίνουν το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτών των ποσών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής χρήσης.

(II) Να ελεγχθεί αν η δωρεά κινητών μνημείων στο Δημόσιο καλύπτεται με αποδοχή που γίνεται με κοινή απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και Πολιτισμού ύστερα από γνώμη του γνωμοδοτικού Συμβουλίου του Υπουργείου Πολιτισμού. Επίσης εάν η αποτίμηση της αξίας του μνημείου έγινε από ειδική εκτιμητική επιτροπή και αποδοχή της αξίας από το δωρητή. Εάν η δωρεά γίνεται σε μνημεία που δεν ανήκουν στο Δημόσιο να ελεγχθεί αν η αποδοχή γίνεται μετά από χρηματική αποτίμηση από την ειδική εκτιμητική επιτροπή του Υπουργείου Πολιτισμού.

Επίσης να ελεγχθούν εάν το ποσό που αφαιρείται δεν υπερβαίνει το 15% του συνόλου καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από τον ισολογισμό της διαχειριστικής χρήσης από τα ακαθάριστα έσοδα της οποίας εκπίπτει και υπάρχει και η γνωμοδότηση της πιο πάνω επιτροπής.

(III) Να ελεγχθεί εάν η αξία των ειδών διατροφής που δωρίζονται από επιχειρήσεις που παράγουν ή εμπορεύονται τέτοια αγαθά προς την Τράπεζα Τροφίμων - Ίδρυμα για την καταπολέμηση της πείνας ισούται προς το κόστος απόκτησης ή παραγωγής των εν λόγω αγαθών και έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο παραστατικό από το άρθρο 14 του ΚΒΣ.

(IV) Να ελεγχθεί η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα Κρατικά και Δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό.

3. Να ελεγχθεί ότι τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στα ανωτέρω στ, ζ, η, θ, ι, κ, λ, μ, ν, δεν υπερβαίνουν ποσοστό 10% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς.

Όταν τα ποσά των δωρεών και χορηγιών, με εξαίρεση τις δωρεές προς το Δημόσιο κ.λπ. (ανωτέρω α-ε) υπερβαίνουν τα 290€ ετησίως, δεν αναγνωρίζονται σαν εκπεστέα δαπάνη αν δεν έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα.

4. Ασφάλιστρα

Να ελεγχθεί αν τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, δεν υπερβαίνουν, για καθένα από τους ασφαλιζόμενους, τα € 1.500, καθώς το επιπλέον ποσό δεν εκπίπτει.

5. Δαπάνες αυτοκινήτων

Να ελεγχθεί ότι οι δαπάνες αυτοκινήτων (συντήρηση, λειτουργία, επισκευή, κυκλοφορία, αποσβέσεις και μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο) έχουν εκπεστεί κατά τα ακόλουθα:

α. κατά 70% για επιβατικά έως 1.600 cc

β. κατά 35% για επιβατικά μεγαλύτερα των 1.600 cc, (περ. β § 1 άρθρου 31 Ν. 2238/1994).

6. Δεδουλευμένοι τόκοι

Εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι, κάθε είδους, τόκοι δανείων ή πιστώσεων. Εξαιρούνται οι:

(i) τόκοι υπερημερίας για οφειλόμενους φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα προς το δημόσιο και ΝΠΔΔ. (περ. δ § 1 άρθρου 31 Ν. 2238/1994).

(ii) τόκοι δανείων για αγορά μετοχών ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών αν η συμμετοχή μεταβιβάστηκε εντός 2 ετών από τον χρόνο απόκτησης.

(iii) τόκοι δανείων για αγορά μετοχών σε νομικό πρόσωπο που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική του έδρα σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο του άρθρου 51Α του Ν. 2238/1994 ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς καθώς και οι τόκοι δανείων που καταβάλλονται στις εταιρείες αυτές.

(iv) οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείων που καταβάλλονται ή πιστώνονται σε συνδεδεμένη επιχείρηση του άρθρου 39 παρ3 του Ν. 2238/1994 κατά το μέρος που το συνολικό ύψος δανείων από τις εν λόγω επιχειρήσεις υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της. Δεν τίθεται περιορισμός έκπτωσης λόγω σχέσης με τα ίδια κεφάλαια για ανώνυμες εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών

απαιτήσεων, εταιρείες ειδικού σκοπού, του Ν. 3156/2003 και 3601/2007 με έδρα την Ελλάδα, στις εταιρείες παροχής πιστώσεων του Ν.2937/2001 π.χ. ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του Ν.3606/2007 καθώς και για τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα.

Να ελεγχθεί ότι η επιχείρηση δεν εξέπεσε τόκους των περιπτώσεων i - iv.

7. Αξία πρώτων υλών

Να ελεγχθεί εάν η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων προϊόντων, στην οποία συμπεριλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης , μεταφοράς και ασφάλειας (περ. γ § 1 άρθρου 31 Ν. 2238/1994) καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα των οποίων η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο.

8. Φόροι - Τέλη

Να ελεγχθεί ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει φόρους που βαρύνουν τρίτους (π.χ. μετόχους, προσωπικό, κτλ) (περ. ε § 1 άρθρου 31).

9. Αποσβέσεις

Να ελεγχθεί ότι τα ποσοστά αποσβέσεων δεν ξεπερνούν τα προβλεπόμενα από το Π.Δ. 299/2003. Τυχόν επιπλέον αποσβέσεις δεν εκπίπτουν φορολογικά.

10. Δαπάνες βελτιώσεων / προσθηκών σε μισθωμένα ακίνητα

Να ελεγχθεί ότι οι δαπάνες για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Σε περίπτωση κατά την οποία ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με αυτό τον τρόπο είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το Π.Δ. 299/2003 για το ίδιο πάγιο στοιχείο, όταν αυτό είναι ιδιόκτητο, εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το προεδρικό διάταγμα.

11. Μαθηματικά αποθέματα

Εκπίπτουν τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλιστικών εταιριών και τα αποθέματα για την αποκατάσταση του ενεργητικού που, με βάση σύμβαση, θα περιέλθουν στο Δημόσιο ή σε τρίτους (περ. ζ § 1 άρθρου 31).

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

12. Ζημιά από πώληση / κατεδάφιση ακινήτου

(α) Να ελεγχθεί ότι η τιμή πώλησης που λήφθηκε υπόψη για τον υπολογισμό της ζημιάς από πώληση ακινήτου δεν είναι μικρότερη, από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων (περ. η § 1 άρθρου 31). Τυχόν διαφορά δεν εκπίπτει φορολογικά.

(β) Να ελεγχθεί ότι δεν εξέπεσε η αναπόσβεστη αξία των κατεδαφισθέντων κτιρίων (περ. η § 2 άρθρου 31).

13. Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων

Να ελεγχθεί ότι η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σχηματίζεται με ποσοστό 0.5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών. Τυχόν υπερβάλλον ποσό δεν εκπίπτει φορολογικά.

α) Να ελεγχθεί ότι από τις μικτές πωλήσεις έχουν αφαιρεθεί οι επιστροφές, οι εκπτώσεις και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης (πετρελαιοειδών, καπνού και αλκοολούχων ποτών).

β) Να ελεγχθεί ότι στον υπολογισμό της πρόβλεψης δεν ελήφθησαν υπόψη οι πωλήσεις ή η παροχή υπηρεσιών στο δημόσιο, δήμους, κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

γ) Να ελεγχθεί ότι η σωρευμένη πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες δεν ξεπερνά το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου πελατών κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού

Στο υπόλοιπο των πελατών δεν περιλαμβάνονται υπόλοιπα που αφορούν το δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και ΝΠΔΔ.

Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός του ποσού της πρόβλεψης σε ειδικές κατηγορίες επιχειρήσεων όπως πχ. χρηματιστηριακές εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών, επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης, παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, επιχειρήσεις διανομής και παροχής φυσικού αερίου, εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημοσίας χρήσης.

Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ειδικά μέτρα να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση γνωστοποίησε σε αυτούς τη διαγραφή των απαιτήσεων που υπερβαίνουν τα 1.000 Ευρώ.

Επίσης να ελεγχθεί ότι έχει υποβληθεί συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα πελάτη στην αρμόδια ΔΟΥ της επιχείρησης μέχρι τη λήξη της προθεσμίας του άρθρου 20 του ΚΒΣ.

δ) Να ελεγχθεί εάν η πρόβλεψη η οποία σχηματίστηκε την περίοδο 2005-2009, περιλαμβανόμενων των χρήσεων που κλείνουν με 30/06/2011 και εφεξής, έχει χρησιμοποιηθεί για διαγραφές απαιτήσεων από επισφαλείς πελάτες ή εάν έχει μεταφερθεί στα έσοδα της χρήσης 2010.

14. Δικαιώματα / Έξοδα διοικητικής υποστήριξης

Εκπίπτουν τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, σημάτων σχεδίων, πνευματικής ιδιοκτησίας και συναφών δικαιωμάτων.

Να ελεγχθεί εάν τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα, όπως θα καθορίζονται από αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικού τον Ιανουάριο κάθε έτους ή σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 51Α του Ν.2238/1994 καθώς στην περίπτωση αυτή δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση εκτός και αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα την μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό την φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Να ελεγχθεί εάν για τα δικαιώματα η οι αποζημιώσεις συντρέχουν και οι ακόλουθες προϋποθέσεις έκπτωσης:

- Έγγραφη σύμβαση και τιμολόγιο
- Απόδοση του οικείου παρακρατούμενου φόρου
- Πίστωση ή καταβολή εντός της διαχειριστικής χρήσης που αφορούν
- Μη ενσωμάτωση στην τιμή πώλησης
- Ποσοστό καταβολής να μην υπερβαίνει τον μέσο όρο των ποσοστών που καταβάλλονται από επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου άλλων χωρών

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις δαπάνες διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης και αναδιοργάνωσης.

16. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

Εκπίπτουν οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση αυτές που αφορούν πάγιο εξοπλισμό οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) έτη.

Να ελεγχθεί η συμμόρφωση της επιχείρησης με τα ανωτέρω.

17. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης

Εκπίπτουν τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησης τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία (1) πενταετία.

Να ελεγχθεί η συμμόρφωση της επιχείρησης με τα ανωτέρω.

18. Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού

Να ελεγχθεί ότι έγινε αναμόρφωση της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού, ώστε η εκπεστέα δαπάνη να μη ξεπερνά το ποσό που αφορά μόνο το προσωπικό που πρόκειται να συνταξιοδοτηθεί κατά την επόμενη χρήση (περ. ιε § 1 άρθρου 31).

19. Δαπάνες διαφήμισης

Να ελεγχθεί ότι οι δαπάνες διαφήμισης έχουν εκπεσθεί μέσα στη χρήση που εκδόθηκε το σχετικό φορολογικό στοιχείο.

Να ελεγχθεί ότι για τις δαπάνες διαφήμισης που υπόκεινται σε δημοτικό τέλος 2%, αυτό έχει καταβληθεί, αλλιώς δεν εκπίπτουνται.

Το δημοτικό τέλος πρέπει να πληρωθεί μέχρι την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος, προκειμένου να υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης των αντίστοιχων δαπανών.

Να ελεγχθεί ότι για τις δαπάνες διαφήμισης που υπόκεινται σε αγγελιόσημο (ν.2328/95), αυτό έχει καταβληθεί, αλλιώς οι σχετικές δαπάνες δεν εκπίπτουνται.

20. Μισθώματα σε εταιρείες leasing

Εκπίπτουν τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρίες του Ν. 1665/1986 ή σε αλλοδαπές εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Εξαιρούνται τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

21. Ζημιές από παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα

Εκπίπτουν οι ζημιές που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούνται για κάλυψη κινδύνων.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

22. Δαπάνες επιμόρφωσης προσωπικού

Εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης ή το

αντικείμενο των εργασιών του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

23. Αγορά Η/Υ για τηλεργασία

Εκπίπτουν τα ποσά για αγορά Η/Υ που προορίζονται για τηλεργασία των υπαλλήλων.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

24. Δαπάνες ταξιδιών

Να ελεγχθεί ότι οι δαπάνες ταξιδιών συνοδεύονται όχι μόνο από τα παραστατικά του γραφείου ταξιδιών, αλλά και από τα εισιτήρια ή από τις αποδείξεις πώλησης των εισιτηρίων. Οι εν λόγω δαπάνες περιλαμβάνουν τη μετάβαση, διαμονή και διατροφή στην αλλοδαπή με τον περιορισμό τα έξοδα διατροφής να μην είναι μεγαλύτερα από το κόστος διαμονής.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

25. Δαπάνες ξενοδοχείων

(α) Εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τη μόνιμη κατοικία τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας, με την προϋπόθεση ότι η απόσταση του τόπου εργασίας και της προσωρινής διαμονής απέχει από τη έδρα τους 100 χλμ και άνω και επιπλέον τα δικαιολογητικά έχουν εκδοθεί στο όνομα της εταιρίας.

(β) Εκπίπτουν τα έξοδα διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο βρίσκεται εντός του νομού στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που βαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. Εκπίπτει επίσης η αξία των δώρων προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι 20 Ευρώ για κάθε δωρεοδόχο.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

26. Ανταποδοτικό τέλος συμμετοχής σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης

Εκπίπτει το ανταποδοτικό τέλος που καταβάλλει μια επιχείρηση λόγω της συμμετοχής της σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

27. Δώρα

Εκπίπτουν τα δώρα που καταβάλλει μια εταιρία σε πελάτες της εφόσον φέρουν την επωνυμία της και έχει καταβάλλει το αναλογούν δημοτικό τέλος. Το ποσό της δαπάνης δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 15€ για κάθε δώρο χωριστά.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης αυτής.

28. Παροχές επιβράβευσης απόδοσης

Εκπίπτουν οι σε είδος ή σε χρήμα παροχές που παρέχει η επιχείρηση σε εργαζομένους της για επιβράβευση της απόδοσής τους, και με την προϋπόθεση ότι έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

29. Δαπάνες διοργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων

Εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την οργάνωση ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων του προσωπικού ή των πελατών της με την προϋπόθεση ότι οι εκδηλώσεις πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο νομό που έχει υποκατάστημα η επιχείρηση.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

30. Έξοδα κινητής τηλεφωνίας

Εκπίπτει ποσοστό 50% των εξόδων κινητής τηλεφωνίας που πραγματοποιούν οι εργαζόμενοι με κινητά τηλέφωνα της επιχείρησης και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

31. Δαπάνες κάλυψης ενοικίου

Εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την κάλυψη του ενοικίου κατοικίας των εργαζομένων σε αυτήν, με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 (εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών) του Ν. 2238/1994. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

32. Δαπάνες παιδικών και βρεφονηπιακών σταθμών

Εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

33. Χρηματικά βραβεία σε εργαζόμενους επιχείρησης

Εκπίπτουν τα χρηματικά βραβεία που καταβάλλει η επιχείρηση στους εργαζομένους της λόγω των εξαιρετικών επιδόσεων που έχουν επιτύχει αποδεδειγμένα στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που σπουδάζουν και μέχρι 3.000 Ευρώ για κάθε εργαζόμενο.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

34. Δαπάνες ειδικής ενδυμασίας προσωπικού

Εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την αγορά ειδικής ενδυμασίας του προσωπικού της, η οποία για λόγους υγιεινής, ασφάλειας και ομοιόμορφης εμφάνισης ως απαραίτητη για την εκτέλεση των καθηκόντων του.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

35. Αναμόρφωση δαπανών λόγω ύπαρξης αφορολογήτων εσόδων

Αν μεταξύ των εσόδων της επιχείρησης συμπεριλαμβάνονται αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από ημεδαπές εταιρίες, τότε να ελεγχθεί ότι έγινε αναμόρφωση των δαπανών της, κατά:

(α) Το 5% των εσόδων αυτών, με ανώτατο όριο το 20% των συνολικών πάσης φύσης δαπανών της επιχείρησης.

(β) Το ποσό των χρεωστικών τόκων που αναλογούν στα έσοδα αυτά

Υποχρέωση αναμόρφωσης χρεωστικών τόκων δεν υπάρχει για τις τραπεζικές επιχειρήσεις και η αναμόρφωση του 5% των πιο πάνω εσόδων περιορίζεται μόνο στα έσοδα από μερίσματα.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης αυτής.

36. Αμοιβές μελών ΔΣ

Να ελεγχθεί αν υπάρχει έγκριση της Γ.Σ. των μετόχων της Α. Ε. για τις αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη του Δ.Σ. που παρέχουν υπηρεσίες στην Α.Ε.

37. Δάνεια σε τρίτα πρόσωπα

Υπάρχουν δάνεια ή άλλες καταβολές σε πρόσωπα ή εταιρίες;

Αν υπάρχουν, τότε θεωρείται ότι δημιουργούν τεκμαρτά έσοδα με εφαρμογή επιτοκίου ίσου με αυτό που ισχύει για Έντοκα Γραμμάτια του Δημόσιου διάρκειας 3 μηνών.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης αυτής.

38. Καταβολή αποζημιώσεων

Να ελεγχθεί ότι εντός ενός (1) μηνός από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου έχει υποβληθεί στην αρμόδια ΔΟΥ του δικαιούχου και θεωρηθεί απ' αυτή, αντίγραφο της απόφασης ή του σχετικού εγγράφου περί καταβολής ή πίστωσης αποζημιώσεων και πάσης φύσεως αμοιβών σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για ασφαλιστικές εταιρείες.

39. Οικειοθελείς παροχές σε εργαζόμενους

Δεν εκπίπτουν ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζόμενους τους ή σε τρίτους και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους (εξαιρούνται οι αποζημιώσεις του Ν.2112/1920).

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

40. Ποινικές ρήτρες / Πρόστιμα / Χρηματικές Ποινές

Οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιοδήποτε λόγο σε βάρος της επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της περίπτωσης αυτής.

Να ελεγχθεί ότι ο λογιστής της εταιρείας υπογράφει τη δήλωση της επιχείρησης και τηρεί τις λοιπές υποχρεώσεις του Ν.2873/2000. Εάν όχι δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι αποδοχές τους.

Να ελεγχθεί ότι η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν.1665/1986 ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της συμφωνίας.

41. Αποθεματικά

Να ελεγχθεί ο ορθός σχηματισμός των αποθεματικών των νόμων βάσει των οποίων σχηματίστηκαν (1828/89, 1892/90, 2601/98 κλπ), η ύπαρξη των τυχόν απαιτούμενων εγκρίσεων, η τήρηση των προβλεπόμενων προϋποθέσεων και η ύπαρξη Βιβλίου Επενδύσεων όπου αυτό απαιτείται.

Να ελεγχθεί η ορθή φορολόγηση της διανομής ή κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών ειδικών νόμων.

42. Επιχορηγήσεις

Να ελεγχθεί η ύπαρξη των σχετικών εγκρίσεων και η εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπει το πλαίσιο χορήγησης της επιχορήγησης.

Να ελεγχθεί η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων και περιορισμών για ύπαρξη τυχόν περίπτωσης επιστροφής της επιχορήγησης στον αρμόδιο φορέα.

43. Ζημιές

Να ελεγχθεί η σωστή μεταφορά των φορολογικά διαθέσιμων ζημιών.

44. Μεταβιβάσεις συμμετοχών Να ελεγχθεί ο ορθός φορολογικός χειρισμός τυχόν μεταβιβάσεων συμμετοχών (μετοχές, μερίδια κλπ) από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Ειδικότερα, να ελεγχθεί η καταβολή του φόρου κατά το χρόνο πραγματοποίησης της μεταβίβασης.

45. Πληρωμές σε αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή / και σε κράτη που υπόκεινται σε προνομιακό καθεστώς του άρθρου 51Α του Ν. 2238/1994.

Ελέγχεται αν έχουν πραγματοποιηθεί καταβολές/πληρωμές σε φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα ή/και νομικές οντότητες που είναι κάτοικοι ή έχουν τη έδρα τους ή είναι εγκατεστημένα σε κράτη μη συνεργάσιμα τα οποία θα καθορισθούν με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51 Α του Ν. 2238/1994), καθώς δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, εκτός εάν η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Ελέγχεται αν έχουν πραγματοποιηθεί καταβολές/πληρωμές σε φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα ή/και νομικές οντότητες που είναι κάτοικοι ή έχουν τη έδρα τους ή είναι εγκατεστημένα σε κράτη που υπόκεινται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς κατά την έννοια της παραγράφου 7 του άρθρου 51 Α του Ν. 2238/1994, καθώς δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, εκτός αν η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

46. Να ελεγχθεί ο ορθός φορολογικός χειρισμός τυχόν ζημιών από πωλήσεις εισηγμένων και μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών καθώς και των ζημιών από εκκαθάριση θυγατρικών εταιρειών.

47. Να ελεγχθεί ο ορθός φορολογικός χειρισμός της ζημίας από δραστηριότητα στην αλλοδαπή.

48. Να ελεγχθεί εάν ο Μ.Σ.Κ.Κ. της ελεγχόμενης χρήσης είναι χαμηλότερος από τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. για την συγκεκριμένη κατηγορία επιχείρησης ή από τον μέσο όρο των Μ.Σ.Κ.Κ. της ίδιας κατηγορίας και να αιτιολογηθεί η τυχόν διαφορά.

9.4. Παράρτημα 4 - Γ. Πρόγραμμα Ελέγχου - Φ.Ε. (ΠΟΛ. 1124/2015)

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 22 ν.4172/2013)

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, έκτος των περιπτώσεων δαπανών οι οποίες ρητά αναφέρονται σε άλλα βήματα του παρόντος προγράμματος ελέγχου οι οποίες:

- 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 θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι εγκύκλιοι που εκδόθηκαν για την ερμηνεία των διατάξεων του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Ειδικότερα ελέγχονται:

1. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 23 ν.4172/2013)

Στο πλαίσιο του ελέγχου δαπανών για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος να ελεγχθεί εάν μεταξύ των δαπανών της ελεγχόμενης επιχείρησης υφίστανται οι ακόλουθες περιπτώσεις μη εκπιπτόμενων δαπανών:

- i. κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. [άρθρο 23 περ. (β) ν.4172/2013]
- ii. οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. [άρθρο 23 περ. (γ)]
- iii. προβλέψεις, εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26 (αφορούν επισφαλείς απαιτήσεις για τις οποίες ισχύουν τα οριζόμενα σε κατώτερο βήμα ελέγχου). [άρθρο 23 περ. (δ)]
- iv. πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων και των προσαυξήσεων. [άρθρο 23 περ. (ε)]
- v. η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα. [άρθρο 23 περ. (στ)]
- vi. ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών. [άρθρο 23 περ. (ζ)]
- vii. το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε. σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. [άρθρο 23 περ. (η)]

- viii. οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. [άρθρο 23 περ. (θ)]
- ix. οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. [άρθρο 23 περ. (ι)]
- x. οι δαπάνες ψυχαγωγίας εκτός εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής. [άρθρο 23 περ. (ια)]
- xi. προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. [άρθρο 23 περ. (ιβ)]
- xii. Να ελεγχθούν οι δαπάνες που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013.
- xiii. Να ελεγχθεί εάν η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν.4172/2013.

2. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

1. Εκπίπτουν οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, προκειμένου να προσαυξηθούν σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα τρία (3) έτη. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα μετά από πρόταση των Υπουργών Οικονομικών, Παιδείας και Θρησκευμάτων και Πολιτισμού και Αθλητισμού. Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27 του παρόντος.

2. Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων, τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται εντός χρονικού διαστήματος έξι (6) μηνών. Μετά την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών, σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στο προεδρικό διάταγμα.

Να ελεγχθεί η συμμόρφωση της επιχείρησης με τα ανωτέρω.

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

3. Τόκοι

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

(β) Σύμφωνα με το άρθρο 49 ν.4172/2013:

1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Το εν λόγω ποσοστό εφαρμόζεται από την 1.1.2017, ενώ κατά τη μεταβατική περίοδο εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

- εξήντα τοις εκατό (60%) από την 1η Ιανουαρίου 2014,
- πενήντα τοις εκατό (50%) από την 1η Ιανουαρίου 2015,
- σαράντα τοις εκατό (40%) από την 1η Ιανουαρίου 2016.

Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Ε. Ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» σημαίνει το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους.

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

Το εν λόγω ποσό εφαρμόζεται από την 1.1.2016 και μετά, ενώ κατά τη μεταβατική περίοδο (μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2015) εφαρμόζεται το ποσό των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) ευρώ το χρόνο.

3. Κάθε δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό.

4. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται για τα πιστωτικά ιδρύματα, τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 και τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν.1905/1990 που λαμβάνουν άδεια από την Τράπεζα της Ελλάδος και τις αντίστοιχες ρυθμιστικές αρχές άλλων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και τις επιχειρήσεις ειδικού

σκοπού, μόνο κατά το μέρος που αφορά στην εκτέλεση δημοσίου έργου ή την παροχή δημόσιας υπηρεσίας μέσω σύμβασης παραχώρησης, κατά την έννοια των προεδρικών διαταγμάτων 59/2007 και 60/2007, η οποία έχει κυρωθεί με νόμο ή μέσω Σύμβασης Δημόσιου Ιδιωτικού Τομέα (Σ.Δ.Ι.Τ.) κατά τις διατάξεις του ν.3389/2005, που συνάπτεται μέχρι την 31.12.2014.

4. Δαπάνες προς αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή / και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε.

Να ελεγχθεί ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που είναι εγκατεστημένα σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν η ελεγχόμενη αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν, εξεταζόμενες κατά περίπτωση, πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Εξαιρετικά, για δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους, δεν αποκλείεται η έκπτωσή τους. [άρθρο 23 περ. (ιγ) ν.4172/2013]

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

5. Φορολογικές αποσβέσεις

Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός καθώς και εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εκπτώσιμότητας των φορολογικών αποσβέσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις ακόλουθες διατάξεις:

1. Οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

- α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις,
- β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης, για περιπτώσεις συμβάσεων χρηματοοικονομικής μίσθωσης που συνάπτονται από 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά.

2. Ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

- α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,
 - β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,
 - γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου όπως αυτή προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα συντελεστών αποσβέσεων ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,
 - δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,
 - ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.
- Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.

3. Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του παραπάνω πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνουσα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους παραπάνω συντελεστές.

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο.

8. Οι νέες επιχειρήσεις δύναται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 24 ν.4172/2013]

6. Αποτίμηση αποθεμάτων

Να ελεγχθεί ότι τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Η επιχείρηση δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 25 ν.4172/2013]

7. Επισφαλείς απαιτήσεις

Οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματιστεί στα φορολογικά έτη 2010 έως και 2013 μπορούν να διαγραφούν μέχρι την 31.12.2014 με βάση τις διατάξεις της περ. θ' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 (ΠΟΛ. 1056/2015), καθόσον τα ποσά των προβλέψεων αυτών θα μεταφερθούν στα έσοδα του φορολογικού έτους 2015.

Να ελεγχθεί 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 ακόλουθες διατάξεις:

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

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

αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

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

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

2. Ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων κατά των μετόχων ή εταιρών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

3. Η υπόψη πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

- α) καταστεί εισπράξιμη ή
- β) διαγραφεί.

4. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
- γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

5. Οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του ποσού του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Τέτοιες χορηγήσεις συνιστούν οι απαιτήσεις κεφαλαίου και οι απαιτήσεις των εγγεγραμμένων τόκων, όχι όμως και επισφαλών ή μη εισπράξιμων τόκων των επισφαλών απαιτήσεων ή απαιτήσεων μη παραγωγικών, τους οποίους οι τράπεζες δικαιούνται να μην εμφανίζουν ή εγγράφουν στα βιβλία τους, υποχρεούμενες να αποδεικνύουν ότι πρόκειται για τέτοιους τόκους, καθώς και η κάλυψη στο σύνολό του ή εν μέρει ομολογιακού δανείου ιδιωτικών επιχειρήσεων ή η απόκτηση μετοχών κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας ή αύξηση του κεφαλαίου της, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι τίτλοι των ομολογιών ή μετοχών παραμένουν στο χαρτοφυλάκιο της τράπεζας. Στις χορηγήσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια γενικά προς το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα δάνεια γενικά για τα οποία δόθηκε εγγύηση του Δημοσίου και οι καταθέσεις σε άλλες τράπεζες. Πέρα από το ποσοστό έκπτωσης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν από το εισόδημά τους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης πρόσθετες ειδικές κατά περίπτωση προβλέψεις για την απόσβεση απαιτήσεων κατά πελατών τους, για τις οποίες έχει διακοπεί ο λογισμός τόκων.

6. Οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό μέχρι δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε φορολογικό έτος, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερα φορολογικά έτη και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

7. Οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) μπορούν να εκπίπτουν μέχρι ενάμιση τοις εκατό (1,5%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών που ο φορέας έχει προεξοφλήσει έναντι απαιτήσεων που έχει αναλάβει να εισπράξει από εξαγωγική δραστηριότητα χωρίς δικαίωμα αναγωγής, καθώς και μέχρι ένα τοις εκατό (1%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών των προεξοφλήσεων έναντι απαιτήσεων με δικαίωμα αναγωγής.

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 26 ν.4172/2013]

8. Φορολογικές ζημιές

Να ελεγχθεί η ορθή μεταφορά των φορολογικά διαθέσιμων ζημιών.

Για τις δυνάμενες να μεταφερθούν φορολογικές ζημιές ισχύουν τα ακόλουθα:

1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.
2. Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α', γ' και δ' του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενόμενης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης. Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν.4046/2012, ήτοι από τις 14.02.2012 και μετά.
3. Ζημιές που προκύπτουν στην αλλοδαπή δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση το εισόδημα που προκύπτει από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο δεν απαλλάσσεται στη βάση συνθήκης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει και εφαρμόζει η Ελλάδα.
4. Εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου της επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της αξίας ή του αριθμού τους, η μεταφορά σύμφωνα με το παρόν άρθρο παύει να έχει εφαρμογή στις ζημιές που είχε η επιχείρηση αυτή κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός εάν η επιχείρηση αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 27 ν.4172/2013]

9. Δαπάνες που αφορούν απαλλασσόμενα έσοδα

Να ελεγχθεί ότι, εφόσον η επιχείρηση εισέπραξε εντός της ελεγχόμενης χρήσης ενδοομιλικά μερίσματα για τα οποία έχει τύχει απαλλαγής του φόρου εισοδήματος, δεν έχει εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή από την οποία προέκυψαν τα μερίσματα αυτά.

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 48 παρ. (4) ν.4172/2013]

10. Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση συντάσσει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), να ελεγχθεί:

α) στην περίπτωση που η επιχείρηση καταχωρεί πρωτογενώς τις εγγραφές της με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εάν το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης,

β) στην περίπτωση που η επιχείρηση καταχωρεί πρωτογενώς τις εγγραφές της με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, εάν το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται με βάση τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης.

Να ελεγχθεί ότι τα έσοδα και τα έξοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ' εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

Να ελεγχθεί ότι σε περίπτωση που η επιχείρηση, η οποία τηρεί Δ.Λ.Π., προβαίνει σε διανομή/κεφαλαιοποίηση κερδών από τα κέρδη που προκύπτουν βάσει των Δ.Λ.Π. (μεγαλύτερα των φορολογικών), το ποσό των διανεμομένων κερδών και κατά το μέρος που υπερβαίνει τα φορολογικά κέρδη υπόκειται σε φορολογία, σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε. (διανομή/ κεφαλαιοποίηση κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος). Εάν το τελικό αποτέλεσμα είναι ζημιογόνο, αλλά η ελεγχόμενη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών, από την τήρηση των Δ.Λ.Π., τα διανεμόμενα αυτά κέρδη υπόκεινται αυτούσια σε φορολογία.

Να ελεγχθεί ότι για την περίοδο μέχρι την 1.1.2015, η υπεραξία που αποκτά ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από πώληση και επαναμίσθωση (sale and lease back) ακινήτου αναγνωρίστηκε ως έσοδο σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.17, όπως αυτό υιοθετείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Να ελεγχθεί ότι όλα τα έσοδα (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα, εισόδημα από ακίνητα, μεταβίβαση ακινήτων, τίτλων κλπ) που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., προσωπικές εταιρείες, κ.λπ.) έχουν θεωρηθεί έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. (παρ. 2 άρθρου 47 ν.4172/2013).

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 47 παρ. 2,3 & 21 παρ. 2 ν.4172/2013]

11. Διανομή/ κεφαλαιοποίηση κερδών που δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο

Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση έχει διενεργήσει κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 47 παρ. (1) ν.4172/2013]

12. Έλεγχος αφορολόγητων εσόδων

1. Να ελεγχθεί εάν τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισέπραξε:

- i. νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή
- ii. μόνιμη εγκατάσταση εταιρείας άλλου κράτους μέλους που βρίσκεται στην Ελλάδα και προέρχονται από τις θυγατρικές της σε άλλο κράτος μέλος, απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε.

Συγκεκριμένα να ελεγχθεί, εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στην διανομή:

α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε., όπως ισχύει, και

β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της Ε.Ε., σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε. ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και

δ) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και

ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

Σε περίπτωση που ο λήπτης των διανεμομένων κερδών δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί 24 μήνες αλλά πληρούται η προαναφερόμενη προϋπόθεση γ', να ελεγχθεί εάν έχει κατατεθεί στην Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής.

Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται 24 μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής. Να ελεγχθεί εάν ο φορολογούμενος έπαυσε να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των 24 μηνών, οπότε η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή.

2. Να ελεγχθεί εάν στα έσοδα της επιχείρησης περιλαμβάνονται:

- i. τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους
- ii. κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου με άλλους τίτλους κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε.[άρθρα47 & 48 ν.4172/2013]

13. Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες.

Δεδομένου ότι το φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης επιχείρησης δύναται να περιλαμβάνει το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας:

Να ελεγχθεί εάν ο φορολογούμενος έχει συμπεριλάβει στο φορολογητέο εισόδημα το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, κατά το μέρος που του αναλογεί με βάση το ποσοστό συμμετοχής του, ακολουθώντας τα εξής βήματα:

α) Να ελεγχθεί –καταρχήν- εάν άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος:

- 1) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
- 2) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία,
- 3) μερίσματα και εισόδημα από τη μεταβίβαση μετοχών,
- 4) εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. εμπορεύματα, κλπ),

- 5) εισόδημα από ακίνητη περιουσία, εκτός εάν το κράτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν θα είχε δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα βάσει συμφωνίας που έχει συναφθεί με τρίτη χώρα,
- 6) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες,

Εάν συντρέχει πράγματι η περίπτωση αυτή να διενεργηθούν περαιτέρω οι ακόλουθες διαδικασίες (β), (γ), (δ), (ε) και (στ) - εφαρμοζόμενες κατά περίπτωση:

β) Να ελεγχθεί αν ο φορολογούμενος, μόνος του ή από κοινού με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, όπως αυτά ορίζονται στην περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

γ) Αν συντρέχει η περίπτωση (β) να ελεγχθεί αν το παραπάνω αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα υπόκειται σε φορολογία σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, και δεν είναι εταιρεία της οποίας η κύρια κατηγορία μετοχών αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά.

δ) Αν συντρέχει η περίπτωση (γ) και το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή κάτοικος χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ. και υφίσταται και εφαρμόζεται συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών, ανάλογης με την ανταλλαγή πληροφοριών, κατόπιν αιτήσεως που προβλέπεται στην Οδηγία 2011/16/Ε.Ε., να ελεγχθεί αν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλαστη κατάσταση που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου.

ε) Να ελεγχθεί αν άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) της αντίστοιχης κατηγορίας –αρκεί έστω και μία κατηγορία εισοδήματος- προέρχεται από συναλλαγές με το φορολογούμενο ή με τα συνδεδεμένα με αυτό πρόσωπα.

στ) Αν συντρέχει η περίπτωση (ε) να ελεγχθεί αν ο φορολογούμενος έχει συμπεριλάβει στο φορολογητέο εισόδημα το σύνολο του μη διανεμηθέντος εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, κατά το μέρος που του αναλογεί με βάση το ποσοστό συμμετοχής του.

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 66 ν.4172/2013]

14. Αποθεματικά

1. Εάν εντός της ελεγχόμενης χρήσης συνέτρεξε περίπτωση σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού αναπτυξιακών νόμων να ελεγχθεί:

i) Εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις και κριτήρια που τίθενται από τις κατά περίπτωση ισχύουσες διατάξεις καθώς και εάν υπάρχουν σχετικές εγκρίσεις και,

ii) η αριθμητική ορθότητα των σχετικών υπολογισμών με βάση τις ισχύουσες οδηγίες της Διοίκησης.

2. Να ελεγχθεί η ορθή φορολόγηση της διανομής ή κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών ειδικών νόμων, εάν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση εντός της ελεγχόμενης χρήσης.

15. Φορολογία αποθεματικών με βάση το άρθρο 72 παρ. 12 του Ν. 4172/2013

Να ελεγχθεί ότι, για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά, δεν τηρούνται λογαριασμοί αφορολόγητου αποθεματικού, τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του ν.2238/1994, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων.

Εφόσον την 1 Ιανουαρίου 2014 υφίστανται μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά της προηγούμενης παραγράφου που δεν εξαιρούνται, να ελεγχθεί –κατά περίπτωση- ότι:

α) είτε διανεμήθηκαν ή κεφαλαιοποιήθηκαν και φορολογήθηκαν αυτοτελώς με συντελεστή 19% κατά την διανομή ή κεφαλαιοποίηση τους,

β) είτε μεταφέρονται και αυξομειώνουν το φορολογικό αποτέλεσμα της χρήσης συμψηφιζόμενα με δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά την ελεγχόμενη χρήση ή/και τα τελευταία πέντε (5) έτη.

Να ελεγχθεί ότι η καταβολή του φόρου της παραγράφου αυτής γίνεται μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

Να ελεγχθεί ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν τηρούνται λογαριασμοί αφορολόγητου αποθεματικού πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της με τον ν.4172/2013, καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων. (παρ. 13 άρθρου 72 ν.4172/2013).

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 72 παρ. (12 & 13) ν.4172/2013]

16. Επιχορηγήσεις

Να ελεγχθεί η ορθή καταχώρηση των επιχορηγήσεων σε λογαριασμό αποθεματικού σε περίπτωση που αυτό απαιτείται με βάση σχετικό αναπτυξιακό νόμο ή σε περίπτωση ένταξης σε επιχειρησιακό πρόγραμμα που προβλέπει την υλοποίηση επενδύσεων μέσω αναπτυξιακού νόμου. Τέλος, εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση να ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός των αποσβέσεων αν με βάση τα ανωτέρω η αξία των επιχορηγούμενων παγίων αποσβένεται στο σύνολό της είτε από τις αποσβέσεις των επιχορηγηθέντων παγίων στοιχείων αναγνωρίζονται τελικά μόνο αυτές που αναλογούν στην αξία των παγίων που δεν επιχορηγήθηκε.

Να ελεγχθεί 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.

17. Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος

Να ελεγχθεί η ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (υπολογισμός κύριου φόρου, υπολογισμός προκαταβολής έναντι των φορολογικών υποχρεώσεων του επόμενου έτους, υπολογισμός τελών χαρτοσήμου επί των ενοικίων κλπ), κατόπιν έκπτωσης α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.4172/2013. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του ν.4172/2013, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Να ελεγχθούν οι σχετικοί υπολογισμοί και τα προβλεπόμενα συνοδευτικά έγγραφα.

Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός της προκαταβολής του φόρου.

Να ελεγχθεί ότι η μείωση του ποσού του καταβλητέου φόρου εισοδήματος, κατά το ποσό του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το μη διανεμηθέν εισόδημα το οποίο περιλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου, αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, και ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος δεν υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

ΠΗΓΕΣ - ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Πηγές

Γιώργος Α. Κορομηλάς, *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Ν.4172/2013 (Φ.Ε.Κ. 167/Α')*
Ανάλυση και Ερμηνεία, Αθήνα, 2014

Prosvasis A.E.B.E. (2014): *Φορολογία 2014*, Αθήνα

Γιώργος Α. Κορομηλάς, *Νέο Φορολογικό Ποινολόγιο Ενδικοφανής Προσφυγής, Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170/Α'/26.7.2013) - Οι αλλαγές στις κυρώσεις για τις παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας και στην ενδικοφανή προσφυγή μετά τις αλλαγές που επήλθαν με τους Ν. 4223/2013, Ν. 4254/2014 και Ν. 4281/2014*, Αθήνα 2014

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, *Νόμος υπ' αριθμόν 2238, Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος*, Αριθμός φύλλου 151, 16 Σεπτεμβρίου 1994

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, *Νόμος υπ' αριθμόν 4172, Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις*, Αριθμός φύλλου 167, 23 Ιουλίου 2013

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, *Νόμος υπ' αριθμόν 4174, Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις*, Αριθμός φύλλου 170, 26 Ιουλίου 2013

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, *Νόμος υπ' αριθμόν 3693, Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις*, Αριθμός φύλλου 174, 25 Αυγούστου 2008

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, *Νόμος υπ' αριθμόν 3842, Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις*, Αριθμός φύλλου 58, 23 Απριλίου 2010

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, *Νόμος υπ' αριθμόν 3943, Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών*, Αριθμός φύλλου 66, 31 Μαρτίου 2011

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, *ΠΟΛ υπ' αριθμόν 1159, Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)*, Αριθμός φύλλου 1657, 26 Ιουλίου 2011

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, *ΠΟΛ υπ' αριθμόν 1124, Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α')*, σχετικά με το *Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174 Α')*, Αριθμός Φύλλου 1196, 22 Ιουνίου 2015

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, *ΠΟΛ υπ' αριθμόν 1011, Τροποποίηση των διατάξεων της ΠΟΛ.1159/22.7.2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Φ.Ε.Κ Β'1657) περί καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ Α' 174)*, Αριθμός φύλλου 91, 30 Ιανουαρίου 2012

Taxheaven - Φορολογικός και λογιστικός κόμβος ενημέρωσης, *ΠΟΛ υπ' αριθμόν 1113, Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')*, <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/21009>, Τελευταία πρόσβαση 22.08.2015, 20:45

Taxheaven - Φορολογικός και λογιστικός κόμβος ενημέρωσης, *ΠΟΛ υπ' αριθμόν 1219, Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του Ν.4172/2013*, <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/19644>, Τελευταία πρόσβαση 22.08.2015, 20:35

Taxheaven - Φορολογικός και λογιστικός κόμβος ενημέρωσης, *ΠΟΛ υπ' αριθμόν 1056, Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)*, <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20499>, Τελευταία πρόσβαση 23.08.2015, 14:20

Taxheaven - Φορολογικός και λογιστικός κόμβος ενημέρωσης, *Η απόφαση για τις εκπιπτόμενες δαπάνες - Τα σημαντικότερα σημεία της*, <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/23877>, Τελευταία πρόσβαση 24.08.2015, 18:30

PwC - Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, *Tax Bulletin - Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος*, <https://www.pwc.com/gr/en/tax-services/news/assets/tax-bulletin-17sept13-gr.pdf>, Τελευταία πρόσβαση 07.08.2015, 15:15

EY - Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, *Tax Alert - Tax Certificate*, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Certificate_2011_oct_2011/\\$FILE/Greece_Tax_alert_October_2011.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Certificate_2011_oct_2011/$FILE/Greece_Tax_alert_October_2011.pdf), Τελευταία πρόσβαση 08.08.2015, 17:30

KPMG - Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, *Tax Newsletter*, <http://www.kpmg.com/GR/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Tax-News/Documents/Tax-20110804.pdf>, Τελευταία πρόσβαση 09.08.2015, 16:30

PwC - Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/tax-summaries-home>, Τελευταία πρόσβαση 24.08.2015, 20:30

PwC - Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, *Greece: Corporate - Tax Administration*, <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Greece-Corporate-Tax-administration#>, Τελευταία πρόσβαση 24.08.2015, 20:30

PwC - Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, *Turkey: Corporate - Tax Administration*, <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Turkey-Corporate-Tax-administration>, Τελευταία πρόσβαση 24.08.2015, 20:40

PwC - Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, *Germany: Corporate - Tax Administration*, <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Germany-Corporate-Tax-administration> Τελευταία πρόσβαση 24.08.2015, 20:50

PwC - Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, *United Kingdom: Corporate - Tax Administration*, <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/United-Kingdom-Corporate-Tax-administration>, Τελευταία πρόσβαση 24.08.2015, 21:10

PwC - Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, *United States: Corporate - Tax Administration*,
<http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/United-States-Corporate-Tax-administration>, Τελευταία πρόσβαση 24.08.2015, 21:30

PwC - Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, *Spain: Corporate - Tax Administration*,
<http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Spain-Corporate-Tax-administration>,
Τελευταία πρόσβαση 24.08.2015, 21:45

PwC - Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, *France: Corporate - Tax Administration*,
<http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/France-Corporate-Tax-administration>,
Τελευταία πρόσβαση 24.08.2015, 21:50

PwC - Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, *Switzerland: Corporate - Tax Administration*,
<http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Switzerland-Corporate-Tax-administration>,
Τελευταία πρόσβαση 24.08.2015, 22:15

Γιώργος Α. Κορομηλάς, Πρόεδρος Ινστιτούτου Οικονομικών και Φορολογικών Μελετών,
Απαιτείται νέο σχέδιο φορολογικών μεταρρυθμίσεων και κατευθύνσεων, άρθρο στην ΗΜΕΡΗΣΙΑ
Σαββατοκύριακο, <http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=26533&subid=2&pubid=113689884>,
Τελευταία πρόσβαση 30.08.2015, 18:30

Απόστολος Ρεφενές, Καθηγητής, Πρόεδρος της ΕΛΤΕ, *Φορολογικό Πιστοποιητικό: Πρώτα
συμπεράσματα από την εφαρμογή του*,
<http://www.accountancygreece.gr/%CE%B1%CF%80%CE%BF%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CF%83-%CF%81%CE%B5%CF%86%CE%B5%CE%BD%CE%B5%CF%83/>, Τελευταία πρόσβαση
29.08.2015, 15:30

ΣΕΒ (Σύλλογος Ελλήνων Βιομηχάνων), *Ο ΣΕΒ στηρίζει τον θεσμό του Φορολογικού
Πιστοποιητικού*, <http://www.sev.org.gr/grafeio-typou/deltia-typou/o-sev-stirizei-ton-thesmo-tou-forologikou-pistopoiitikou/>, Τελευταία πρόσβαση 30.08.2015, 17:15

Accountancy Greece, *Θέματα που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή των φορολογικών ελέγχων,*

<http://www.accountancygreece.gr/%CE%B8%CE%B5%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B1-%CF%80%CE%BF%CF%85-%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%BA%CF%85%CF%80%CF%84%CE%BF%CF%85%CE%BD-%CE%BA%CE%B1%CF%84%CE%B1-%CF%84%CE%B7%CE%BD-%CE%B5%CF%86%CE%B1%CF%81%CE%BC%CE%BF/>, Τελευταία πρόσβαση 27.08.2015, 13:30

Accountancy Greece, *Πιστοποιητικό Φορολογικού Ελέγχου,*

<http://www.accountancygreece.gr/%CF%80%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%BF%CF%80%CE%BF%CE%B9%CE%B7%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%BF-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CF%85-%CE%B5%CE%BB%CE%B5%CE%B3%CF%87%CE%BF%CF%85/>, Τελευταία πρόσβαση 27.08.2015, 14:45

Accountancy Greece, *Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης: από τη θεωρία στην εφαρμογή,*

<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/>, Τελευταία πρόσβαση 27.08.2015, 14:45

Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, *The impact of board and audit committee characteristics on voluntary disclosure: A meta-analysis*, Volume 24, 2015

<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S106195181500004X>, Τελευταία πρόσβαση 02.09.2015, 19:30

Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, *An empirical analysis of the changes in tax audit focus on international transfer pricing*, Volume 24, 2015

<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1061951815000026>, Τελευταία πρόσβαση 02.09.2015, 19:45

Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, *The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions*, Volume 17, Issue 2, 2008

<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1061951808000268>, Τελευταία πρόσβαση 03.09.2015, 16:00

Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, *Market reaction to valuation adjustments fir financial instruments: Evidence from Greece*

http://www.researchgate.net/publication/233933242_Market_reaction_to_valuation_adjustments_fir_financial_instruments_Evidence_from_Greece, Τελευταία πρόσβαση 03.09.2015, 19:15

Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, *Accounting in Greece*

http://www.researchgate.net/publication/227613965_Accounting_in_Greece,

Τελευταία πρόσβαση 04.09.2015, 11:15

Συντομογραφίες

Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρεία
Α.Υ.Ο.	Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
Α.Φ.Μ.	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Γ.Γ.Δ.Ε.	Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
Γ.Γ.Π.Σ.	Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Λ.Τ.Ε.	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων
ΕΝ.Φ.Ι.Α.	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
Ε.Π.Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.Φ.Σ.	Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης
Ι.Ο.Φο.Μ.	Ινστιτούτο Οικονομικών και Φορολογικών Μελετών
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Κ.Φ.Α.Σ.	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
Κ.Φ.Δ.	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Ν.	Νόμος
ν.	Νόμος
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ο.Ο.Σ.Α.	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
ΠΟΛ.	Πολυγραφημένη (Απόφαση ή Εγκύκλιος)
Σ.Ε.Β.	Σύλλογος Ελλήνων Βιομηχάνων
Σ.Ο.Ε.Λ.	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
Φ.Α.Π.	Φόρος Ακίνητης Περιουσίας
Φ.Ε.Κ.	Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως
Φ.Ε.	Φορολογία Εισοδήματος
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Φ.Σ.Κ.	Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Case Study	Μελέτη περίπτωσης

