

ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ

ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΠΜΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

ΘΕΜΑ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ :

**ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ
ΕΛΕΓΚΤΩΝ :**

ΤΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΙ Η ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

ΕΠΙΒΛΕΠΟΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ :

Φίλος Ιωάννης

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ :

Αθανασέλη Φλώρα του Σταύρου

ΑΜ : 7108M041

ΑΘΗΝΑ 2011

Η παρούσα εργασία είναι αφιερωμένη στη μνήμη του εκλιπόντος
Μιχάλη Δωρή, ενός πραγματικού δασκάλου και πάνω από πολλά
ανθρώπου.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Μου δίνεται η ευκαιρία με την περάτωση της παρούσης διπλωματικής εργασίας να ευχαριστήσω τους καθηγητές μου, αρχικά τον εκλιπόντα Μιχάλη Δωρή, με τον οποίο εμπνευστήκαμε το θέμα και με την καθοδήγηση του οποίου ξεκίνησε η συγγραφή της εργασίας και στη συνέχεια τον κύριο Γεώργιο Κορομηλά με τη βοήθεια του οποίου και παρά τον περιορισμένο χρόνο του, κατόρθωσα να την ολοκληρώσω. Επίσης, να ευχαριστήσω τους υπόλοιπους καθηγητές μου για τις όποιες παρατηρήσεις και σχόλια μου υπέδειξαν. Θέλω να εκφράσω ακόμα την ευγνωμοσύνη μου στους γονείς μου για την διαρκή τους υποστήριξη ως προς την διεκπεραίωση των σπουδών μου και κυρίως στο σύζυγο μου για τη συμπαράσταση του καθ' όλη τη διάρκεια της συγγραφής της διπλωματικής μου.

Αθανασέλη Φλώρα

Αθήνα, 4η Οκτωβρίου 2011

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	2
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	8
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	9
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	11
1^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος	
1.1 Έννοια και περιεχόμενο του τακτικού ελέγχου	12
1.2 Όργανα διενέργειας τακτικού ελέγχου	14
1.3 Ιδιότητες δημοσίων υπαλλήλων	16
1.4 Ευθύνη δημοσίων υπαλλήλων	17
1.5 Χρόνος διενέργειας τακτικού ελέγχου	18
1.6 Εκτέλεση διαδικασιών διενέργειας τακτικού ελέγχου	19
1.7 Ο οριστικός χαρακτήρας του τακτικού ελέγχου	26

2ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ελεγκτικό έργο ΣΟΕΛ

2.1	Σκοπός ελεγκτικού έργου ΣΟΕΛ	27
2.2	Σύνθεση του ΣΟΕΛ	28
2.3	Όργανα του ΣΟΕΛ	31
2.4	Οι αρμοδιότητες των ορκωτών ελεγκτών λογιστών	33
2.5	Τα προσόντα των ορκωτών ελεγκτών λογιστών	35
2.6	Η ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών λογιστών	36

3ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Έλεγχοι από τρίτους (λογιστές κτλ)

3.1	Είδος ελέγχων	38
3.2	Ευθύνες ελεγκτών.....	42
3.3	Αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων	47

4ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΟΛ 1166/1.8.2011

Καθορισμός περιεχομένου, προϋποθέσεων και κριτηρίων πιστοποίησης των λογιστών φοροτεχνικών

4.1	Η αναγκαιότητα της πιστοποίησης του λογιστή φοροτεχνικού .	51
4.2	Τα οφέλη της πιστοποίησης του λογιστή φοροτεχνικού	52
4.3	Η διαδικασία της πιστοποίησης του λογιστή φοροτεχνικού	54

5ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα

Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής

5.1	Πεδίο εφαρμογής	57
5.2	Στόχοι Εθνικού Επιχειρησιακού Προγράμματος Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής	59
5.3	Προβλεπόμενες δράσεις για την περίοδο 2011-2013 σύμφωνα με το Εθνικό Σχέδιο Δράσης για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής	64

6ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Όροι-προϋποθέσεις διενέργειας τακτικού

φορολογικού ελέγχου από μέλη ΣΟΕΛ

6.1	Πλαίσιο φορολογικού ελέγχου	72
6.2	Σχολιασμός πλαισίου φορολογικού ελέγχου	76
6.3	Σύμβαση μεταξύ κράτους – ΣΟΕΛ	81
6.4	Ευθύνες – ποινές ελεγκτών ΣΟΕΛ	83

7ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΟΛ 1159/22.7.2011

Καθορισμός της διαδικασίας αναφορικά με το ετήσιο πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008

7.1	Παρουσίαση της ΠΟΛ 1159/22.7.2011	85
7.2	Σχολιασμός της ΠΟΛ 1159/22.7.2011	96

8ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ο τακτικός έλεγχος των επιχειρήσεων σε άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης

8.1	Ο τακτικός έλεγχος των επιχειρήσεων στην Ιταλία	99
8.1.1	Οι επιχειρήσεις στην Ιταλία	99
8.1.2	Η Guardia di Finanza	102
8.1.3	Είδη φορολογικών ελέγχων	105
8.1.4	Επιλογή των φορολογουμένων που θα ελεγχθούν	109
8.2	Ο τακτικός έλεγχος των επιχειρήσεων στη Γερμανία	111
8.2.1	Οι επιχειρήσεις στη Γερμανία	111
8.2.2	Απαιτήσεις προβλεπόμενες από το γερμανικό νόμο	118
8.2.3	Ισχύοντα λογιστικά πρότυπα στη Γερμανία	121
8.2.4	Ισχύοντα ελεγκτικά πρότυπα στη Γερμανία	123

8.2.5	Μορφή και περιεχόμενο των ετήσιων εκθέσεων	124
8.3	Ο τακτικός έλεγχος των επιχειρήσεων στην Αγγλία	125
8.3.1	Οι επιχειρήσεις στην Αγγλία	125
8.3.2	Υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων	128
8.3.3	Εφαρμοστέο πλαίσιο της λογιστικής	129
8.3.4	Ο φορολογικός έλεγχος των εταιριών	130
8.3.5	Ο ρόλος του ελεγκτή	131
8.4	Η περίπτωση της Σουηδίας	132
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ		134
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ		137

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΕ	Ανώνυμη Εταιρία
ΑΕΙ	Ανώτατο Εκπαιδευτικό Ίδρυμα
ΑΡ.	Άρθρο
ΑΥΟΟ	Απόφαση Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών
ΓΓΠΣ	Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων
ΔΔΠ	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΔΟΥ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΕΓΛΣ	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΟΚ	Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα
ΕΠΕ	Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΕΠΥΟ	Κέντρο Πληροφορικής Υπουργείου Οικονομικών
ΚΤΛ	Και τα λοιπά
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Ν.	Νόμος
ΠΕΡ.	Παράγραφος
ΠΑΡ.	Περίπτωση
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
ΠΜΣ	Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
ΠΟΛ	Πολυγραφημένη (εγκύκλιος)
ΣΔΟΕ	Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος
ΣΟΕΛ	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
ΥΠΕΕ	Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΧΑΑ	Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία αφορά το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό που θεσπίζεται για πρώτη φορά στη χώρα μας, με βάση την παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994 και αποτελεί μια νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου των ΑΕ και ΕΠΕ.

Η διαδικασία, ο τρόπος και ο τύπος έκδοσης του Ετήσιου Πιστοποιητικού, καθώς και οι λοιπές λεπτομέρειες καθορίστηκαν με την ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 « Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 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).»

Πλέον, οι ελεγκτικές εταιρίες και τα λογιστικά γραφεία εκτός από τον έλεγχο της οικονομικής δραστηριότητας μιας επιχείρησης, ελέγχουν και τη σωστή τήρηση των φορολογικών της υποχρεώσεων και έπειτα της εκδίδουν ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό. Σε περίπτωση που το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (Α' 58). Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις με «καθαρό» φορολογικό πιστοποιητικό θα «γλιτώνουν» από τον τακτικό φορολογικό έλεγχο, δηλαδή δεν θα ελέγχονται από τις ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

Έτσι, οι ελεγκτικές εταιρίες και τα λογιστικά γραφεία θα αναλάβουν έναν ρόλο παράλληλο με εκείνο των εφοριών, για την απόδοση στο Δημόσιο βεβαιωμένων οφειλών, με έμφαση στα ληξιπρόθεσμα.

Είναι φανερό ότι με την καθιέρωση του φορολογικού πιστοποιητικού των νομίμων ελεγκτών ανατρέπεται η λειτουργία του φορολογικού

μηχανισμού όπως την ξέραμε μέχρι σήμερα, αλλάζει με λίγα λόγια το περιεχόμενο και η φιλοσοφία διεξαγωγής των φορολογικών ελέγχων.

Έτσι, το κράτος πλέον καθιστά συνυπεύθυνους τους λογιστές με τους επιχειρηματίες, μεταφέροντας τους έμμεσα το βάρος του απλού φορολογικού ελέγχου, ώστε ο έλεγχος των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών να επικεντρώνεται σε θέματα ουσίας. Επιπλέον, καθορίζονται αντικειμενικά κριτήρια που θα λαμβάνονται υπ' όψιν για την διενέργεια των φοροελέγχων, οπότε οι έλεγχοι από το Υπουργείο Οικονομικών γίνονται πλέον στοχευμένοι και επομένως αναμένονται και σημαντικότερα αποτελέσματα.

Στη συνέχεια και εφόσον τα παραπάνω πετύχουν, θα παίξουν έναν πιο ενεργό ρόλο στη συλλογή των εσόδων, όπως συμβαίνει με τις εισπρακτικές εταιρίες για λογαριασμό των τραπεζών. Έτσι, επιστρατεύονται οι ελεγκτικές εταιρίες για την είσπραξη των φόρων, με διαδικασίες ανάθεσης σε τρίτους, στα πρότυπα της Πορτογαλίας, με στόχο την ταχεία αύξηση των εσόδων.

Το πορτογαλικό μοντέλο έχει σε σύντομο χρονικό διάστημα θετικά αποτελέσματα, καθώς ένα μέρος της είσπραξης των εσόδων έχει δοθεί με τη μορφή του outsourcing σε λογιστικά και φοροτεχνικά γραφεία. Δεν μένει να δούμε κατά πόσο ένα τέτοιο μοντέλο θα έχει θετικά αποτελέσματα και στη χώρα μας.

Καταλήγουμε ότι το φορολογικό πιστοποιητικό είναι πρωταρχικό θέμα, υπαρξιακού χαρακτήρα, ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι της χώρας μας σε σχέση με τα έσοδα. Για να γίνει βέβαια αυτό, απαιτείται η συμμετοχή των πολιτών, η κατανόηση και η συνεισφορά όλων μας.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιάσει το θεσμικό πλαίσιο που καθιερώθηκε για την εφαρμογή του φορολογικού πιστοποιητικού των ορκωτών ελεγκτών. Το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό θεσπίζεται για πρώτη φορά στη χώρα μας, με βάση την παρ. 5 του άρ. 82 του ν. 2238/1994 και αποτελεί μια νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου των ΑΕ και ΕΠΕ. Άρα, είναι χρήσιμο να δούμε με βάση ποιο πλαίσιο θα εφαρμοστεί, ποιο το περιεχόμενό του και ποιες οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθηθούν.

Η διαδικασία, ο τρόπος και ο τύπος έκδοσης του Ετήσιου Πιστοποιητικού, καθώς και οι λοιπές λεπτομέρειες καθορίστηκαν με την ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 « Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παρ. 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 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).»

Μετά τη μελέτη της εργασίας ο αναγνώστης θα καθίσταται ενήμερος σχετικά με τις εξελίξεις στη χώρα μας όσον αφορά τον φορολογικό έλεγχο των ΑΕ και ΕΠΕ. Προς επίτευξη αυτού του στόχου ήταν απαραίτητη η ανάλυση της έννοιας του τακτικού ελέγχου, του ελεγκτικού έργου του ΣΟΕΛ και των προϋποθέσεων διενέργειας του τακτικού φορολογικού ελέγχου από τα μέλη του, των ελέγχων που διεξάγονται από τρίτους, όπως τους λογιστές, του Σχεδίου Εισηγητικής Έκθεσης για την πιστοποίηση του λογιστή φοροτεχνικού, του Εθνικού Επιχειρησιακού Προγράμματος Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής και του τακτικού ελέγχου των επιχειρήσεων σε άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

1ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος

1.1 Έννοια και περιεχόμενο του τακτικού ελέγχου

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος ή οριστικός έλεγχος έχει ως στόχο τον λεπτομερή και οριστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και του φόρου που αναλογεί σ'αυτήν. Στόχος λοιπόν είναι η οριστική τακτοποίηση της φορολογητέας ύλης λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα των ελέγχων που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί.

Η πρόβλεψη του τακτικού ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος γίνεται στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος νόμος 2238/1994 άρθρο 66, ενώ για το ΦΠΑ στον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας νόμος 2859/2000 άρθρο 48.

Ο τακτικός έλεγχος διακρίνεται σε δυο κατηγορίες τον τυπικό έλεγχο και τον ουσιαστικό. Με τον τυπικό έλεγχο αναμορφώνονται τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων, καθώς δίνεται βαρύτητα σε φορολογικά δεδομένα όπως για παράδειγμα στις μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα έσοδα μιας εταιρίας, στον τρόπο σχηματισμού, διανομής και κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών, στα αφορολόγητα έσοδα, στις τιμολογήσεις που μπορεί να έχουν γίνει είτε προς τα πάνω είτε προς τα κάτω, στον αν τα έσοδα έχουν υπαχθεί στους σωστούς συντελεστές ΦΠΑ, αν έχει γίνει σωστά η καταχώρηση στα βιβλία, αν έχουν υποβληθεί οι δηλώσεις ΦΠΑ, αν έχουν αποδοθεί οι παρακρατούμενοι φόροι κτλ.

Ο ουσιαστικός έλεγχος επικεντρώνεται στην σωστή έκδοση των στοιχείων, στην τήρηση των βιβλίων, στην έκδοση ή λήψη εικονικού ή

πλαστού ή ανακριβούς στοιχείου, κατά τα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ και τις λογιστικές αρχές, γεγονότα που είναι πιο ουσιαστικά για τον έλεγχο εφαρμογής ή μη της φορολογικής νομοθεσίας.

Ουσιαστικός έλεγχος λοιπόν είναι το κομμάτι της ελεγκτικής διαδικασίας που αφορά στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ώστε να διαπιστωθεί:

α. Αν η τήρηση των βιβλίων και η έκδοση των στοιχείων έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., με τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής επιστήμης, καθώς και στο κατά πόσο είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων στις συναλλαγές που έχουν καταχωρηθεί, καθώς και στα αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτά.

β. Αν τα δεδομένα της συναλλακτικής δραστηριότητας που προκύπτουν από τα βιβλία που τηρήθηκαν, από τα στοιχεία που εκδόθηκαν, καθώς και από τα στοιχεία που λήφθηκαν από τρίτους, είναι αληθή και ακριβή και περιλαμβάνουν τις συνολικές συναλλαγές της προς έλεγχο χρήσης.

Βάση των αποτελεσμάτων του ουσιαστικού ελέγχου και ανάλογα με τη σοβαρότητα και την έκταση των πράξεων και παραλήψεων που διαπιστώθηκαν, τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης χρήσης θα χαρακτηριστούν ως:

- ι. Επαρκή και ακριβή, εφόσον δεν διαπιστώθηκαν παραλήψεις που να καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ή πράξεις και παραλήψεις που να επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων,

- ii. Ανεπαρκή, εφόσον διαπιστωθούν πράξεις ή παραλήψεις που καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις,
- iii. Ανακριβή, εφόσον διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλήψεις οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης.

1.2 Όργανα άσκησης τακτικού ελέγχου

Η αρμοδιότητα άσκησης του τακτικού ελέγχου ανήκει στον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ ή στους υπάλληλους που μεταβιβάζει αυτός την αρμοδιότητα, στους επιθεωρητές των ΔΟΥ, στα ειδικά συνεργεία ελέγχου, τα ειδικά ελεγκτικά κέντρα και στην Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε), πρώην ΣΔΟΕ.

Σύμφωνα με την ΑΥΟ 1000414/3000/ΔΕ-Β'/31.12.2004 ο προϊστάμενος της ΔΟΥ είναι καθ' ύλην αρμόδιος για τη διενέργεια του τακτικού ελέγχου για υποθέσεις φορολογούμενων με ετήσια ακαθάριστα έσοδα μέχρι 1.030.000 €, από τη διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2003 και μετέπειτα.

Επομένως, ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ ή οι υπάλληλοι της υπηρεσίας του στους οποίους μεταβιβάζει αυτός την αρμοδιότητα διενεργούν τον τακτικό έλεγχο των φορολογουμένων. Η διαταγή της διενέργειας του τακτικού ελέγχου είναι έγγραφη και σ' αυτήν καθορίζεται το πρόσωπο που θα ελεγχθεί και το αντικείμενο του ελέγχου που θα διεξαχθεί, οπότε είναι και ειδική.

Ανάλογα δικαιώματα με αυτά του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ έχουν και οι επιθεωρητές των ΔΟΥ. Επιπλέον, αυτοί έχουν το

δικαίωμα εντολής επανελέγχου μιας φορολογικής περίπτωσης από υπαλλήλους της αρμόδιας ΔΟΥ ή από υπαλλήλους άλλων ΔΟΥ.

Τα ελεγκτικά κέντρα τα οποία δημιουργήθηκαν με σκοπό τον αποτελεσματικότερο έλεγχο των μεγάλων εταιριών και την αποσυμφόρηση του μεγάλου όγκου των υποθέσεων σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 του νόμου 2343/1995 έχουν αρμοδιότητα τακτικού ελέγχου σε επιτηδευματίες και φορολογουμένους με ετήσια έσοδα που υπερβαίνουν τα καθοριζόμενα όρια από το νόμο καθώς και τις υπουργικές αποφάσεις.

Έτσι, οι ΔΟΥ Β' τάξης για υποθέσεις που δεν τηρούνται βιβλία ή που τηρούνται βιβλία Α' και Β' κατηγορίας) έχουν αρμοδιότητα ελέγχου σε φορολογουμένους με ακαθάριστα έσοδα έως 100.000 € για την διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2006, οι ΔΟΥ Α' τάξης χωρίς υποδιεύθυνση ελέγχου μέχρι 600.000 €, οι ΔΟΥ Α' τάξης με υποδιεύθυνση ελέγχου μέχρι 1.030.000 €, τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (ΠΕΚ) από 1.030.001 € έως και 9.000.000 €, ενώ τα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (ΔΕΚ) από 9.000.001 € και πάνω.

Σύμφωνα με την ΑΥΟ 1017350/5552/ΔΕ-Β'/6.3.2001 και το άρθρο 3 παρ. 4 περ. Γ' του νόμου 2343/1995 τα Ελεγκτικά Κέντρα λοιπόν εκδίδουν τα φύλλα ελέγχου, τις πράξεις προσδιορισμού του φόρου και τις λοιπές καταλογιστικές πράξεις, ενώ η διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών, η βεβαίωση των διαφορών φόρων, των πρόσθετων φόρων, τελών, προστίμων, εισφορών και προσαυξήσεων αποτελούν αρμοδιότητα των αρμόδιων ΔΟΥ, στις οποίες αποστέλλονται οι χρηματικοί κατάλογοι από τα Ελεγκτικά Κέντρα.

1.3 Ιδιότητες δημοσίων υπαλλήλων

Είναι φανερό από τα παραπάνω ότι τα όργανα διενέργειας του τακτικού ελέγχου είναι δημόσιοι υπάλληλοι, οπότε θα ήταν πολύ χρήσιμο να αναφερθούμε στις ιδιότητές τους. Οι ιδιότητες αυτές καθορίζονται από τον Δημοσιοϋπαλληλικό Κώδικα ή Κώδικα Δημοσίων Υπαλλήλων, δηλαδή από το ν. 3528/2007.

Ο δημόσιος υπάλληλος καταρχήν θα πρέπει να είναι Έλληνας πολίτης, να έχει ολοκληρώσει τις στρατιωτικές του υποχρεώσεις ή να έχει απαλλαγεί νόμιμα από αυτές και να είναι 20 ετών αν θέλει να διοριστεί στην κατηγορία ΥΕ και 21 ετών για τις κατηγορίες ΠΕ, ΤΕ και ΔΕ. Θα πρέπει να έχει την υγεία και τη φυσική καταλληλότητα που του επιτρέπει την εκτέλεση των καθηκόντων της αντίστοιχης θέσης. Τέλος, για να διοριστεί κάποιος δημόσιος υπάλληλος δεν θα πρέπει να έχει ποινική καταδίκη, ούτε να τελεί υπό στερητική ή επικουρική δικαστική συμπαράσταση, ούτε να έχει απολυθεί από άλλη θέση για πειθαρχικούς λόγους .

Πρέπει να εκτελεί τα καθήκοντά του υπεύθυνα και σύμφωνα με το νόμο, να υπακούει στις διαταγές των ανωτέρων του, να καταγγέλλει εντολές τις οποίες θεωρεί παράνομες, να έχει εχεμύθεια σχετικά με γεγονότα ή πληροφορίες για τις οποίες λαμβάνει γνώση κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του, να συμπεριφέρεται ευπρεπώς στους πολίτες που εξυπηρετεί, με ευγένεια και χωρίς διακρίσεις μεταξύ τους, ούτε φυλετικές, ούτε θρησκευτικές, ούτε πολιτικές.

Ακόμα, είναι υποχρέωση του υπαλλήλου να δηλώσει εγγράφως τόσο την περιουσιακή κατάστασή του, όσο και του ή της συζύγου του, όσο και των προστατευόμενων μελών του, κατά τον διορισμό του και στη συνέχεια αν υπάρξει κάποια αξιολογή μεταβολή είναι υποχρεωμένος

να τη δηλώσει και αυτήν. Με αυτόν τον τρόπο, σε περίπτωση που η υπηρεσία διαπιστώσει υπέρμετρη μεταβολή στην περιουσιακή κατάσταση του υπαλλήλου της, η οποία δεν δικαιολογείται με βάση τα οικογενειακά του εισοδήματα, θα πρέπει να διεξάγει έρευνα σχετικά με την προέλευσή της, ώστε να διαπιστώσει αν υπάρχει κάτι παράνομο.

1.4 Ευθύνη δημοσίων υπαλλήλων

Ο δημόσιος υπάλληλος έχει ευθύνη κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του απέναντι στο δημόσιο για κάθε ζημιά που προξένησε είτε από δόλο, είτε από βαρεία αμέλεια. Επιπλέον, ο υπάλληλος ευθύνεται για την αποζημίωση την οποία κατέβαλε το δημόσιο σε πολίτες για παράνομες πράξεις ή παραλείψεις του κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του, με την προϋπόθεση ότι οφείλονται σε δόλο ή σε βαρεία αμέλεια, δεν ευθύνεται όμως έναντι των τρίτων για αυτές τις πράξεις ή παραλείψεις του.

Εφόσον, διαπιστωθεί δόλος του υπαλλήλου τότε παραπέμπεται υποχρεωτικά στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Σε περίπτωση βαρείας αμέλειας, αν ο υπάλληλος παραπεμφθεί, το Ελεγκτικό Συνέδριο, αφού εκτιμήσει τα γεγονότα που ισχύουν κάθε φορά, μπορεί να καταλογίσει σε αυτόν μόνο μέρος της ζημιάς που επήλθε στο Δημόσιο ή της αποζημίωσης που υποχρεώθηκε αυτό να καταβάλει.

Στην περίπτωση όμως που περισσότεροι υπάλληλοι προξένησαν από κοινού ζημιά στο Δημόσιο, ευθύνονται εις ολόκληρον σύμφωνα με τις διατάξεις του Αστικού Δικαίου και η αξίωση του δημοσίου κατά των υπαλλήλων του για αποζημίωση παραγράφεται μέσα σε προθεσμία πέντε ετών.

Πέρα από τα παραπάνω ισχύουν και ειδικές διατάξεις για την προσωπική αστική ευθύνη των δημοσίων υπαλλήλων έναντι τρίτων.

1.5 Χρόνος διενέργειας τακτικού ελέγχου

Σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 10 του ΚΦΕ ο τακτικός έλεγχος διενεργούταν καταρχήν στις τρεις πιο πρόσφατες ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους και μόνο αν συνέτρεχαν επιβαρυντικά στοιχεία εναντίον του ελεγχομένου επεκτεινόταν και σε άλλες χρήσεις. Έτσι, ο τακτικός έλεγχος στόχευε εκεί που υπήρχε ουσιαστικός λόγος και όχι σε όλες τις ανέλεγκτες περιόδους, με σκοπό την αποδοτικότερη διαχείρισή του.

Πλέον, όμως δεν ισχύουν τα παραπάνω όρια, καθώς για τις μικρές επιχειρήσεις υπάρχει η δυνατότητα αυτοπεραίωσης των υποθέσεων που εκκρεμούν σύμφωνα με το ν. 3296/2004, έχοντας ως αποτέλεσμα ο τακτικός έλεγχος να επικεντρώνεται στις μεγαλύτερες επιχειρήσεις, για τις οποίες δεν ισχύει η δυνατότητα αυτοπεραίωσης και έτσι ελέγχονται διεξοδικά.

Επιπρόσθετα, διενεργείται υποχρεωτικά και κατά απόλυτη προτεραιότητα τακτικός φορολογικός έλεγχος σε υποθέσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή ανακριβούς έκδοσης αυτών ή λήψης εικονικών ή πλαστών στοιχείων, ώστε να είναι πιο πλήρης και επαρκής ο έλεγχος, λόγω ακριβώς της σοβαρότητας των υποθέσεων αυτών.

Δεν είναι απαραίτητος ο τακτικός έλεγχος και επομένως αρκεί να γίνει προσωρινός έλεγχος στις περιπτώσεις που η εικονικότητα ή πλαστοτητα των φορολογικών στοιχείων είναι καταφανής και

αυταπόδεικτη, ακόμα και αν αυτό αποδεικνύεται από πληροφορίες του ελέγχου από τρίτες εταιρίες ή έχει να κάνει με την τρέχουσα χρήση, η οποία δεν μπορεί να ελεγχθεί ακόμα με τακτικό έλεγχο.

1.6 Εκτέλεση διαδικασιών διενέργειας τακτικού ελέγχου

Για να διενεργηθεί τακτικός φορολογικός έλεγχος απαραίτητη προϋπόθεση είναι η έκδοση της έγγραφης εντολής ελέγχου. Η εντολή ελέγχου εκδίδεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας και απευθύνεται στους υπαλλήλους τους, οι οποίοι μπορεί να είναι περισσότεροι από έναν και στην επιχείρηση. Στην εντολή ελέγχου αναφέρεται η επιχείρηση ή οι επιχειρήσεις οι οποίες θα ελεγχθούν.

Η εντολή ελέγχου καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο οπότε και αποκτά αύξοντα αριθμό και εκδίδεται σε τρία αντίγραφα : ένα για τον ελεγκτή, ένα για τον επόπτη ελέγχου και ένα που παραμένει στο στέλεχος.

Μετά από την έκδοση της εντολής ελέγχου ακολουθεί η δημιουργία του φακέλου της υπόθεσης προς έλεγχο, που περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που έχει στη διάθεση της η υπηρεσία σχετικά με την προς έλεγχο επιχείρηση. Ο φάκελος λοιπόν περιλαμβάνει τις δηλώσεις εισοδήματος, τις δηλώσεις ΦΠΑ, προηγούμενες εκθέσεις τακτικού ελέγχου, εκτύπωση με τις μεταβολές, τις εγκαταστάσεις, τους εταίρους κτλ της επιχείρησης, υφιστάμενες παραβάσεις, καρτέλα με τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία, γνωστοποιήσεις που έχουν υποβληθεί στο τμήμα ΚΒΣ, τυχόν ληξιπρόθεσμα χρέη της επιχείρησης και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που κρίνεται απαραίτητο για τον

σχηματισμό μιας πιο ολοκληρωμένης εικόνας που προσδιορίζει και την βαρύτητα που θα επιδειχθεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Ο έλεγχος ξεκινάει με την παράδοση αντίγραφου της εντολής ελέγχου στον νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης και τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης. Στη συνέχεια ακολουθούν οι επαληθεύσεις από τους ελεγκτές όπως ορίζονται στην ΠΟΛ 1037/2005 άρθρο 2 και 3, οι οποίες είναι γενικές και ειδικές.

Γενικές επαληθεύσεις γίνονται βάσει των στοιχείων του ΚΒΣ του επιτηδευματία, βάσει των υπηρεσιακών στοιχείων και ακολουθεί έλεγχος για έκδοση πλαστών ή εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων.

Οι ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις έχουν να κάνουν με το αν η επιχείρηση που ελέγχεται τηρεί βιβλία Α', Β' ή Γ' κατηγορίας ή απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οπότε και για κάθε κατηγορία βιβλίων προσδιορίζονται και ακολουθούνται και διαφορετικές επαληθεύσεις.

Θα επικεντρωθούμε κυρίως στις ειδικές επαληθεύσεις για τα Β' και Γ' κατηγορίας βιβλία. Στα βιβλία Β' κατηγορίας γίνονται οι παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις :

- Αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων εξόδων μεταφέρθηκαν σωστά στα έντυπα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

- Όπου έχει διενεργηθεί απογραφή πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε 2 τουλάχιστον είδη σε κάθε διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση είτε την τιμή μονάδας, είτε την ποσότητα, είτε τη συνολική αξία. Αυτή η επαλήθευση γίνεται υποχρεωτικά στις επιχειρήσεις με χονδρικές πωλήσεις και όπου είναι εφικτό στις

οικονομικές μονάδες με χονδρικές και λιανικές πωλήσεις ή μόνο με λιανικές.

- Ελέγχεται αν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που έχουν υποβληθεί τα καθαρά κέρδη ή οι καθαρές αμοιβές, προσδιορίστηκαν επακριβώς, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του φορολογικού νόμου.

- Στους ελεύθερους επαγγελματίες διεξάγεται έλεγχος των αθροίσεων εσόδων-αμοιβών και δαπανών για όλη την διαχειριστική περίοδο.

- Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, ο έλεγχος των δαπανών διενεργείται για όλες γενικά τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού. Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στη διαπίστωση τυχόν εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δαπανών που στην πραγματικότητα δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή δαπανών που δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά.

- Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που δεν έχουν σημαντικά αποθέματα ελέγχεται κάθε δαπάνη που υπερβαίνει τα 294 ευρώ. Η συγκεκριμένη επαλήθευση διενεργείται και στις επιχειρήσεις πώλησης αγαθών ή παραγωγής και στις μικτές, για τις χρήσεις από το 1999 και μετά. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 καθώς και οι αποσβέσεις παγίων.

- Για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων ελέγχεται αν εφαρμόστηκαν οι συντελεστές που

προβλέπονται ειδικά για αυτές τις επιχειρήσεις επί των ακαθάριστων εσόδων και αν οι δαπάνες κατασκευής βρίσκονται σε δυσαναλογία με το πραγματικό κόστος.

Στα βιβλία Γ' κατηγορίας γίνονται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις :

■ Έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, για διάστημα τουλάχιστον 10 ημερών κάθε διαχειριστικής περιόδου.

■ Στην περίπτωση που στον τόπο τήρησης των βιβλίων υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται από την επιχείρηση βιβλίο αποθήκης, διενεργείται κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου ποσοτική καταμέτρηση σε 2 τουλάχιστον βασικά είδη και γίνεται αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης.

■ Επαληθεύεται αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα στο βιβλίο αποθήκης, επιλεκτικά για 3 είδη με βάση είτε την τιμή μονάδας, είτε την ποσότητα, είτε τη συνολική αξία, συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου.

■ Όπου έχει διενεργηθεί απογραφή πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε 2 τουλάχιστον είδη σε κάθε διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση είτε την τιμή μονάδας, είτε την ποσότητα, είτε τη συνολική αξία. Αυτή η επαλήθευση γίνεται υποχρεωτικά στις επιχειρήσεις με χονδρικές πωλήσεις και όπου είναι εφικτό στις οικονομικές μονάδες με χονδρικές και λιανικές πωλήσεις ή μόνο με λιανικές.

■ Έλεγχεται η σωστή αποτίμηση των απογραφέντων

αποθεμάτων στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου, επιλεκτικά σε 2 τουλάχιστον είδη, με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, για κάθε αποθηκευτικό χώρο, εφόσον τηρείται πλήρης αποθήκη και σε 1 τουλάχιστον είδος στις λοιπές περιπτώσεις. Αν εντοπιστούν διαφορές, ο έλεγχος επεκτείνεται και σε περισσότερα είδη.

■ Έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 881 ευρώ. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας, καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα.

■ Έλεγχος ανεξαρτήτως ποσού στα έξοδα και στις δαπάνες των λογαριασμών 60 αμοιβές και έξοδα προσωπικού, 63 φόροι-τέλη και 68 προβλέψεις εκμεταλλεύσεως του Ε.Γ.Λ.Σ. και στις αποσβέσεις παγίων και επισφαλών απαιτήσεων.

■ Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, ο έλεγχος των δαπανών διενεργείται για όλες γενικά τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού. Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στη διαπίστωση τυχόν εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δαπανών που στην πραγματικότητα δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή δαπανών που δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά.

■ Ελέγχεται αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι κείμενες φορολογικές διατάξεις.

■ Επαληθεύονται οι λογαριασμοί Γενικής Εκμετάλλευσης και

Αποτελεσμάτων Χρήσης για την ορθή καταχώρηση των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών από το Γενικό και τα Αναλυτικά Καθολικά, καθώς και διαπίστωση τυχόν καταχώρησης σ' αυτούς ποσών από μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς ή προβλέψεων μη εκπεστέων ή αντιλογισμών.

■ Στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις έχουν ελεγχθεί από ορκωτούς ελεγκτές και γενικά αναγνωρισμένες ελεγκτικές εταιρίες, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμούνται οι παρατηρήσεις που αναφέρονται στα σχετικά πιστοποιητικά και στις τυχόν εκθέσεις ελέγχου.

■ Για οικονομικές μονάδες που τηρούν βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ελέγχεται σε κάθε διαχειριστική περίοδο αν για 2 τουλάχιστον από τα παραγόμενα είδη, επιλεκτικά με βάση είτε τη συνολική ποσότητα, είτε την αξία, υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής, καθώς και αν σε κάποιο από τα παραγόμενα είδη υπάρχει αδικαιολόγητα μεγάλη φύρα.

Ακολουθεί η σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη των ελεγκτών για το κύρος των βιβλίων, το πόρισμα του ελέγχου για το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, καθώς και των καθαρών κερδών για κάθε χρήση που ελέγχεται. Για κάθε μια φορολογία εκδίδεται ξεχωριστή έκθεση ελέγχου, μια δηλαδή για τη φορολογία εισοδήματος, μια για τον ΦΠΑ και άλλη για τον ΚΒΣ. Τέλος, όλες οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται και θεωρούνται από όλους τους αρμόδιους ελεγκτές.

Στη συνέχεια, εκδίδονται και κοινοποιούνται μαζί με τις εκθέσεις ελέγχου, τα φύλλα ελέγχου και οι καταλογιστικές πράξεις, ώστε να

γίνει μετά τις διαδικασίες που ακολουθούν η βεβαίωση του φόρου, αφού πρώτα υπολογιστούν οι πρόσθετοι φόροι και οι προσαυξήσεις.

Ο ελεγχόμενος μπορεί να υποβάλει για κάθε μια καταλογιστική πράξη, μέσα σε προθεσμία εξήντα ημερών από την κοινοποίησή της, στον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής που την εξέδωσε, πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς είτε με αίτηση, είτε με το δικόγραφο προσφυγής.

Εναλλακτικά, μπορεί να καταθέσει προσφυγή μέσα σε προθεσμία εξήντα ημερών, στην ελεγκτική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή στη γραμματεία του δικαστηρίου στο οποίο αυτή απευθύνεται. Σε κάθε άλλη περίπτωση η καταλογιστική πράξη οριστικοποιείται και ακολουθεί η διαδικασία της βεβαίωσης που αναφέραμε παραπάνω.

Αν υπάρξει συμβιβασμός μεταξύ της ελεγκτικής υπηρεσίας και του φορολογουμένου συντάσσεται και υπογράφεται πράξη ή πρακτικό επίλυσης της διαφοράς και παραδίδεται αντίγραφο στον ελεγχόμενο. Ο συμβιβασμός σημαίνει μείωση των προστίμων στο 1/3 και των πρόσθετων φόρων στα 3/5.

Στην αντίθετη περίπτωση όμως που ο φορολογούμενος δεν συμβιβαστεί και ασκήσει προσφυγή ακολουθεί βεβαίωση σύμφωνα με το νόμο 3842/2010 άρθρο 44 παρ. 5 του αμφισβητούμενου κύριου και πρόσθετου φόρου.

1.7 Ο οριστικός χαρακτήρας του τακτικού ελέγχου

Παρόλο που ο τακτικός φορολογικός έλεγχος αναφέρεται και ως οριστικός, δεδομένου ότι στοχεύει στην οριστική τακτοποίηση της φορολογητέας ύλης και στον οριστικό υπολογισμό του φόρου που αναλογεί, υπάρχουν αποκλίσεις σχετικά με αυτήν την οριστικότητα.

Πιο συγκεκριμένα, υπάρχουν δυο τέτοιες περιπτώσεις :

Πρώτον, στο άρθρο 68 παρ. 2 του ΚΦΕ δίνεται η δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση που έρθουν στην αντίληψη της ελεγκτικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία από τα οποία φαίνεται ότι το εισόδημα του ελεγχόμενου είναι υψηλότερο από αυτό του προηγούμενου φύλλου ελέγχου ή αν περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ στοιχεία από άλλες χώρες που υποδεικνύουν ανακριβείς συναλλαγές και αν η δήλωση και τα έντυπα που την συνοδεύουν αποδειχθούν ανακριβή και αναξιόπιστα.

Δεύτερον, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΕ υπάρχει δυνατότητα επανελέγχου υποθέσεων που έχουν ήδη ελεγχθεί από τις ελεγκτικές αρχές της χώρας. Τέτοια αρμοδιότητα επανελέγχου έχουν σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΕ οι επιθεωρητές των ΔΟΥ, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 13 του νόμου 2873/2000 :

«Το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο ενεργεί και επανέλεγχο των φορολογικών υποθέσεων των Περιφερειακών Ελεγκτικών Κέντρων, τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα ενεργούν και επανέλεγχο των φορολογικών υποθέσεων των Τοπικών Ελεγκτικών Κέντρων του Π.Δ. 179/2000 και τα Τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα ενεργούν και επανέλεγχο των φορολογικών υποθέσεων των Δ.Ο.Υ.»

2ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ελεγκτικό έργο ΣΟΕΛ

2.1 Σκοπός ελεγκτικού έργου ΣΟΕΛ

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) ιδρύθηκε με το Π.Δ 226/1992, το οποίο τροποποιήθηκε με το Π.Δ 121/1993, το άρθρο 18 του νόμου 2231/1994, το άρθρο 3 του νόμου 2257/1994, το Π.Δ 341/1997 και τέλος με το άρθρο 38 του νόμου 2733/1999. Το ΣΟΕΛ λειτουργεί με τη μορφή Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του ΠΔ 226/92 η σύσταση και λειτουργία του Σ.Ο.Ε.Λ αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρίας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς ανεγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία. Επιπρόσθετα, στους σκοπούς του ΣΟΕΛ περιλαμβάνεται και η προαγωγή της Λογιστικής και Ελεγκτικής επιστήμης.

Για να μπορέσουν να πραγματοποιήσουν το σκοπό που προαναφέραμε οι ορκωτοί ελεγκτές θα πρέπει να απολαμβάνουν προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία, αλλά παράλληλα θα πρέπει να υπόκεινται στις υποχρεώσεις και τις ευθύνες που προσδιορίζονται από τις διατάξεις του Π.Δ 226/92.

2.2 Σύνθεση του ΣΟΕΛ

Το Σ.Ο.Ε.Λ διοικείται από επταμελές Εποπτικό Συμβούλιο, το οποίο εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση του και αποτελείται από :

- ❖ Ορκωτούς ελεγκτές,
- ❖ Επίκουρους ορκωτούς ελεγκτές,
- ❖ Δόκιμους ορκωτούς ελεγκτές και
- ❖ Ασκούμενους ορκωτούς ελεγκτές.

Οι ορκωτοί ελεγκτές έχουν όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και ασκούν ελεύθερα και με την ίδια ευθύνη τις ελεγκτικές εργασίες τους.

Οι επίκουροι, δόκιμοι και ασκούμενοι ορκωτοί ελεγκτές συντελούν στην εκτέλεση του έργου του ορκωτού ελεγκτή και ενεργούν πάντα επ' ονόματι, για λογαριασμό και υπ' ευθύνη αυτού.

Το ΣΟΕΛ τηρεί μητρώα στα οποία είναι εγγεγραμμένα τόσο τα μέλη του, όσο και οι εταιρίες ή κοινοπραξίες δύο τουλάχιστον ορκωτών ελεγκτών Λογιστών, σε ειδική μερίδα.

Πριν από την ανάληψη των καθηκόντων τους τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ δίδουν όρκο που ορίζεται στο Π.Δ 226/92.

2.3 Όργανα του ΣΟΕΛ

Τα όργανα του ΣΟΕΛ είναι τα παρακάτω :

- 1) Η Γενική Συνέλευση
- 2) Το Εποπτικό Συμβούλιο
- 3) Η Εκτελεστική Γραμματεία
- 4) Το Επιστημονικό Συμβούλιο
- 5) Το Πειθαρχικό Συμβούλιο

Η **Γενική Συνέλευση** αποτελεί το ανώτατο όργανο του ΣΟΕΛ που εξετάζει και αποφασίζει για κάθε θέμα που αναγράφεται στην ημερήσια διάταξη και το οποίο αφορά στην οργάνωση και άσκηση του επαγγέλματος των ορκωτών ελεγκτών λογιστών. Αποτελείται από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές, που είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο και οι οποίοι δεν τελούν σε αναστολή ασκήσεως του επαγγέλματος. Στην Γενική Συνέλευση δεν έχουν δικαίωμα συμμετοχής οι ελεγκτικές εταιρίες και οι κοινοπραξίες ελεγκτών.

Η Γενική Συνέλευση συνέρχεται τακτικώς και εκτάκτως. Η τακτική συνέλευση διενεργείται μετά από πρόσκληση του Εποπτικού Συμβουλίου, μια φορά ανά έτος και πιο συγκεκριμένα εντός 4 μηνών από τη λήξη του οικονομικού έτους. Έχει ως στόχο την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και του προϋπολογισμού του ΣΟΕΛ. Επιπλέον, συζητά και για οποιοδήποτε άλλο θέμα εγγραφεί στην ημερήσια διάταξη.

Η έκτακτη συνέλευση διενεργείται μετά από σύγκληση του Εποπτικού Συμβουλίου, κατόπιν αποφάσεως του ιδίου ή προτάσεως υπογεγραμμένης από το 1/4 των ορκωτών ελεγκτών λογιστών.

Άλλες αρμοδιότητες της Γενικής Συνέλευσης είναι η εκλογή κάθε 3 χρόνια των Προέδρων και των μελών του Εποπτικού Συμβουλίου και του Επιστημονικού Συμβουλίου, καθώς και του εκπροσώπου της στο Πειθαρχικό Συμβούλιο

Το **Εποπτικό Συμβούλιο** αποτελείται από τον Πρόεδρο και 6 μέλη και συγκροτείται σε σώμα αμέσως μετά την εκλογή του, εκλέγοντας τον Αντιπρόεδρο αυτού, που αναπληρώνει τον Πρόεδρο όταν απουσιάζει ή κωλύεται. Τα καθήκοντα γραμματέως του Συμβουλίου ασκεί ο προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας και αναπληρώνεται σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματος από υπάλληλο της Εκτελεστικής Γραμματείας οριζόμενο υπό του Προέδρου.

Το Εποπτικό Συμβούλιο συνεδριάζει νόμιμα με την παρουσία 5 τουλάχιστον από τα μέλη του, ενώ δύναται να παρίστανται, και μέλη του Επιστημονικού Συμβουλίου, καθώς και ο Προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας χωρίς όμως δικαίωμα ψήφου.

Οι αποφάσεις λαμβάνονται συνήθως με την απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων, η οποία αποτελείται τουλάχιστον από 4 ψήφους. Ο Πρόεδρος και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου λαμβάνουν αποζημίωση όταν συνεδριάζουν το ύψος της οποίας ορίζεται με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης.

Ότι αφορά τη λειτουργία του Εποπτικού Συμβουλίου ορίζεται στον Κανονισμό Λειτουργίας που συντάσσεται από το Επιστημονικό Συμβούλιο και εγκρίνεται από το Εποπτικό Συμβούλιο.

Οι διατάξεις περί επαγγελματικής εχεμύθειας εφαρμόζονται αναλόγως και στα μέλη και στους υπαλλήλους των οργάνων και υπηρεσιών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Η **Εκτελεστική Γραμματεία** στελεχώνεται από 30 υπαλλήλους με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου, οι οποίοι επιλέγονται μετά από διαγωνισμό. Ασχολείται κυρίως με τις προϋποθέσεις, τα δικαιολογητικά και τις αιτήσεις εγγραφής στο μητρώο του ΣΟΕΛ, τα οποία και διαφέρουν ανάλογα με το αν πρόκειται για ορκωτούς ελεγκτές, επίκουρους ορκωτούς ελεγκτές, δόκιμους ορκωτούς ελεγκτές ή ασκούμενους ορκωτούς ελεγκτές.

Οι υπηρεσίες της είναι οι ακόλουθες :

- Υπηρεσία Μητρώου
- Γραμματεία Εποπτικού Συμβουλίου
- Διοικητική Υπηρεσία
- Οικονομική Υπηρεσία

Ο προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας διορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο.

Το **Επιστημονικό Συμβούλιο** αποτελείται από 4 μέλη και τον Πρόεδρο που εκλέγονται μεταξύ των εν ενεργεία ή πρώην ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή και καθηγητών Α.Ε.Ι στα γνωστικά αντικείμενα της λογιστικής ή ελεγκτικής, από τη Γενική Συνέλευση του Σώματος.

Το Επιστημονικό Συμβούλιο έχει ως στόχο την κατάρτιση και την επεξεργασία των κανονισμών, οδηγιών και άλλων επιστημονικών κειμένων της αρμοδιότητας του Εποπτικού Συμβουλίου.

Επιπλέον, ασχολείται με θέματα άσκησης ποιοτικού ελέγχου σε σχέση με την εργασία των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, καθώς και με τη γνωμοδότηση για υποθέσεις που παραπέμπονται σ' αυτό.

Το **Πειθαρχικό Συμβούλιο** ασχολείται με τον πειθαρχικό έλεγχο και την πειθαρχική διαδικασία.

Στο πειθαρχικό συμβούλιο παραπέμπεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή επίκουρος ή δόκιμος ή ασκούμενος ορκωτός ελεγκτής λογιστής για:

- Πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του
- Ανάρμοστη συμπεριφορά, στην οποία περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου
- Οποιαδήποτε παράβαση του νόμου ή κανονιστικής διατάξεως ή των δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτήν.

Σε περίπτωση παραπομπής το Πειθαρχικό Συμβούλιο ερευνά την υπόθεση με βάση την πειθαρχική διαδικασία και εφόσον διαπιστώσει την ενοχή του εγκαλουμένου, δύναται να επιβάλλει τις παρακάτω ποινές:

- ❖ Οριστική παύση
- ❖ Προσωρινή παύση μέχρις 6 μηνών
- ❖ Πρόστιμο μέχρι 1.000.000 δραχμές
- ❖ Επίπληξη

Ο εγκαλούμενος έχει τη δυνατότητα αιτήσεως ακυρώσεως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

2.4 Οι αρμοδιότητες των ορκωτών ελεγκτών λογιστών

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι για την άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχειρίσεως και των οικονομικών καταστάσεων των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρίας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου). Αντίθετα, ο έλεγχος του ευρύτερου δημόσιου τομέα δεν ανήκει στους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές, αλλά στο Ελεγκτικό Συνέδριο του κράτους.

Οι προϋποθέσεις για την άσκηση του ελέγχου από τους ορκωτούς ελεγκτές ορίζονται στο ν. 2190/1920 στο άρθρο 42α. Πιο συγκεκριμένα, μια εταιρία υπόκειται υποχρεωτικά σε έλεγχο από τους ορκωτούς ελεγκτές αν υπερβαίνει για δυο συνεχόμενες χρονιές τα όρια των δυο από τα τρία παρακάτω κριτήρια :

- 1) σύνολο ισολογισμού 2.500.000 ευρώ, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων Α μέχρι Ε του ενεργητικού στο υπόδειγμα ισολογισμού
- 2) καθαρός κύκλος εργασιών 5.000.000 ευρώ
- 3) μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, 50 άτομα

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 ν. 2190/1920 ορίζεται : «Σε κάθε περίπτωση, το καταστατικό εταιρίας που ιδρύεται με κεφάλαιο τουλάχιστον τρία εκατομμύρια (3.000.000) ευρώ πρέπει να προβλέπει

ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της πρώτης εταιρικής χρήσης ελέγχονται από ορκωτό ελεγκτή - λογιστή.»

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής εξετάζει κατά τον τακτικό έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία, τα νόμιμα δικαιολογητικά και παραστατικά και εξακριβώνει κατά πόσον οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν ορθώς την οικονομική θέση της επιχείρησης κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού της και τα αποτελέσματά της.

Ειδικότερα, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής αντιπαραθέτει τις οικονομικές καταστάσεις με τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία και τις άλλες πηγές πληροφοριών, αξιολογεί την εφαρμογή ή μη των λογιστικών αρχών, τον τρόπο ταξινομήσεως των πληροφοριών και των πραγματικών δεδομένων και την επάρκεια και πληρότητα των παρεχομένων στοιχείων. Ακόμα, διεξάγει επαληθευτικές διαδικασίες επί των λογιστικών πράξεων και των υπολοίπων των λογαριασμών και γενικά διενεργεί κάθε έλεγχο που θεωρεί αναγκαίο.

Ο νόμιμος ελεγκτής στη συνέχεια εκδίδει πιστοποιητικό ελέγχου, όπου τεκμηριώνει τις παρατηρήσεις του και το πόρισμά του με τα φύλλα εργασίας, τα οποία υποχρεούται να διαφυλάσσει επί μία πενταετία. Η γνώμη του διενεργήσαντος τον έλεγχο ορκωτού ελεγκτή διατυπώνεται στη συντασσόμενη έκθεση ελέγχου, η οποία υποβάλλεται στην Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων, από την οποία ανατέθηκε σ' αυτόν η διενέργεια ελέγχου.

Επιπρόσθετα, οι ελεγκτές είναι αρμόδιοι για τη διεξαγωγή πραγματογνωμοσύνης σε υποθέσεις οικονομικής διαχειρίσεως ή οικονομικής κατάστασης οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου ή οποιασδήποτε νομικής μορφής.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί, ότι σε περίπτωση που τα βιβλία επιχειρήσεως αποτελούν μέσο απόδειξης, το δικαστήριο μπορεί να ζητήσει έλεγχο και θεώρηση των βιβλίων από ορκωτό ελεγκτή λογιστή είτε αυτεπαγγέλτως, είτε μετά από αίτηση των διαδίκων.

2.5 Τα προσόντα των ορκωτών ελεγκτών λογιστών

Ο θεσμός του ορκωτού ελεγκτή λογιστή εμφανίστηκε στην Ελλάδα το 1995 και με βάση την οδηγία 84/253/ΕΟΚ (8η οδηγία) καθορίστηκαν τα αυξημένα επαγγελματικά προσόντα που ήταν απαραίτητα για την άσκηση του επαγγέλματος.

Προκειμένου λοιπόν οι νόμιμοι ελεγκτές να λάβουν άδεια από το κράτος, ώστε να μπορούν να διενεργούν τους υποχρεωτικούς ελέγχους, θα πρέπει να έχουν φτάσει στο επίπεδο εισαγωγής στο πανεπιστήμιο ή ισοδύναμο επίπεδο και να ακολουθήσουν πρόγραμμα θεωρητικής διδασκαλίας, να πραγματοποιήσουν πρακτική άσκηση και να περάσουν με επιτυχία τις επαγγελματικές εξετάσεις ικανότητας.

Όλα αυτά τα προσόντα θα πρέπει να είναι ισοδύναμα μεταξύ των κρατών μελών και για να δοθεί άδεια σε ελεγκτή σε άλλο κράτος μέλος, απαιτείται προηγουμένως η επιτυχία του στις επαγγελματικές εξετάσεις, ώστε να αποδείξει τις γνώσεις του. Με αυτό τον τρόπο, οι νόμιμοι ελεγκτές απολαμβάνουν ελευθερία εγκατάστασης, μπορούν δηλαδή να παρέχουν τις υπηρεσίες τους σε οποιοδήποτε κράτος μέλος της ΕΕ, αφού υφίσταται αμοιβαία αναγνώριση της επαγγελματικής τους εκπαίδευσης.

Ακόμα, οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές υπόκεινται σε αρχές επαγγελματικής δεοντολογίας, σύμφωνα με τις οποίες θα πρέπει να

προστατεύουν το δημόσιο συμφέρον, να είναι αντικειμενικοί, προσωπικά και λειτουργικά ανεξάρτητοι, ακέραιοι και ιδιαίτερα επιμελείς και υπεύθυνοι κατά την άσκηση των επαγγελματικών τους καθηκόντων. Μόνο αν τηρηθούν όλα τα παραπάνω εξασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων του ελέγχου που θα διενεργηθεί.

2.6 Η ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών λογιστών

Όπως αναφέραμε και νωρίτερα οι νόμιμοι ελεγκτές θα πρέπει να απολαμβάνουν προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία, θα πρέπει δηλαδή να είναι ανεξάρτητοι από την ελεγχόμενη οντότητα και να μην μετέχουν στις αποφάσεις της. Συμπερασματικά, σε καμία περίπτωση δεν είναι επιτρεπτό να διενεργεί σε μια επιχείρηση υποχρεωτικό έλεγχο ελεγκτής, ο οποίος έχει οιασδήποτε οικονομική ή επαγγελματική ή άλλη σχέση με την επιχείρηση αυτή.

Σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν. 3148/2003 ορίζονται ασυμβίβαστα τόσο για τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές, όσο και για τις ελεγκτικές εταιρίες, σύμφωνα με τα οποία δεν επιτρέπεται η πρόσληψη ορκωτού ελεγκτή λογιστή ως συμβούλου ή υπαλλήλου σε εταιρία που έχει ελεγχθεί από αυτόν τουλάχιστον 2 χρόνια πριν την πρόσληψή του.

Επίσης, δεν επιτρέπεται σε ελεγκτική εταιρία η οποία απασχολεί ορκωτό ελεγκτή που διενεργεί έλεγχο σε εταιρίες με μετοχές εισηγμένες στο ΧΑΑ, η παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας ή η δημιουργία οποιασδήποτε σχέσης με τις επιχειρήσεις αυτές, από την οποία προκύπτει αμοιβαιότητα συμφερόντων.

Το ελληνικό κράτος για να εξαλείψει τον αθέμιτο ανταγωνισμό μεταξύ των νόμιμων ελεγκτών δημιούργησε ένα πλαίσιο με βάση το οποίο καθόρισε την αμοιβή και τις ώρες απασχόλησης τους, έχοντας ως επιμέλημα τη μεγαλύτερη δυνατή διαφάνεια και ανεξαρτησία των ελεγκτών.

Έτσι, το ελάχιστο μέσο ωρομίσθιο και ο ανώτατος χρόνος απασχόλησης των ορκωτών ελεγκτών λογιστών καθορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο της ΣΟΕΛ, ενώ ο ελεγκτής υποβάλλει στο Εποπτικό Συμβούλιο αναλυτικά το χρόνο απασχόλησης τόσο του ιδίου, όσο και του προσωπικού που τον συνέδραμε, στοχεύοντας έτσι στην όσο μεγαλύτερη δυνατή διαφάνεια και στην ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών λογιστών.

3^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Έλεγχοι από τρίτους (λογιστές κτλ)

3.1 Είδος ελέγχων

Εκτός από τον τακτικό φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από υπάλληλους του κράτους και από φορολογικές αρχές έχει καθιερωθεί και ο έλεγχος από τους λογιστές φοροτεχνικούς. Με το ν. 3842/2010 καθιερώνονται περισσότερες αρμοδιότητες, αλλά και ευθύνες των λογιστών.

Πιο συγκεκριμένα, η παράγραφος 9 του άρθρου 17 το ν. 3842/2010 αντικαθιστά την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του ν. 2873/2000 σύμφωνα με την οποία : « Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ».

Σύμφωνα λοιπόν με το ν. 2873/2000 ο λογιστής ήταν υπεύθυνος μόνο για το κομμάτι της συμφωνίας των βιβλίων και στοιχείων με τις δηλώσεις. Πλέον, όμως με το ν. 3842/2010 ο λογιστής φοροτεχνικός αναλαμβάνει την ευθύνη για μια σειρά επιπλέον ελέγχων που πρέπει να διενεργεί, οι οποίοι είναι οι παρακάτω :

- ✚ Ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία
- ✚ Ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε.
- ✚ Δήλωση ότι κατά τη διαρρεύσασα διαχειριστική περίοδο έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων

Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία ο λογιστής φοροτεχνικός θα πρέπει να δίνει ιδιαίτερη προσοχή όταν καταχωρεί τιμολόγια ή άλλα φορολογικά στοιχεία για τυχόν αναριθμητισμούς, για τυχόν χρήση λάθους συντελεστή ΦΠΑ ή ακόμα και λάθους υπολογισμού του ΦΠΑ.

Ακόμα, θα πρέπει να δίνει μεγάλη προσοχή στις υποδιαστολές των οικονομικών δεδομένων που καταχωρεί στα βιβλία, σε τυχόν διπλή καταχώρηση του ίδιου φορολογικού στοιχείου, στον διαχωρισμό πιστωτικών φορολογικών στοιχείων και στη σωστή καταχώρισή τους.

Τέλος, μεγάλη επιμέλεια θα πρέπει να υπάρχει κατά την καταχώριση στα βιβλία τιμολογίων που ξεπερνούν το κάθε φορά καθοριζόμενο όριο για τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, γιατί τυχόν λάθος καταχώρισή τους θα επιφέρει ανακρίβεια στις καταστάσεις του ΚΕΠΥΟ.

Σχετικά με την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων, θα πρέπει αυτές να συμφωνούν με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Θα πρέπει λοιπόν ο λογιστής φοροτεχνικός όταν φτιάχνει τις φορολογικές δηλώσεις να δίνει ιδιαίτερη προσοχή στις αποσβέσεις, οι οποίες θα πρέπει να έχουν υπολογιστεί σωστά, στη μισθοδοσία, στα διαφορά έξοδα, καθώς υπάρχουν ξεχωριστές κατηγορίες και ξεχωριστοί κωδικοί στους οποίους θα πρέπει αυτά να μπουν, όπως και τα ενοίκια και η τυχόν ιδιόχρηση ακινήτου ως επαγγελματική έδρα.

Επιπλέον, ο λογιστής θα πρέπει να προσέχει κατά τη συμπλήρωση του εντύπου να γίνονται σωστά οι αθροίσεις, να μπουν σωστά τα αποθέματα ενάρξεως και τέλους, οι αγορές, οι πωλήσεις ή η παροχή υπηρεσίας, να συμπληρωθεί ο σωστός ή οι σωστοί συντελεστές μοναδικού κέρδους, να συμπληρωθεί ορθά ο πίνακας σε περίπτωση αυτοπεραίωσης, να αναγραφούν τα σωστά ποσοστά συμμετοχής κάθε εταίρου σε μια επιχείρηση και να υπολογιστεί ο φόρος με βάση τον ανάλογο συντελεστή.

Επιπρόσθετα, ο λογιστής οφείλει να αναμορφώσει φορολογικά τα αποτελέσματα με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται, δηλαδή τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες και να τις παραθέσει αναλυτικά σε κατάσταση που υποβάλλεται μαζί με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Έτσι, ο λογιστής φοροτεχνικός θα ήταν χρήσιμο να δώσει οδηγίες στους βοηθούς του ως προς την καταχώριση των δαπανών, έτσι ώστε κατά την καταχώρισή τους να διαχωρίζονται σε εκπιπτόμενες και μη, οπότε στη συνέχεια να είναι απλούστερη η σύνταξη της αναλυτικής κατάστασής τους, που θα πρέπει να υποβληθούν μαζί με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επίσης, πρέπει να ελέγχει αν τα ποσά των δαπανών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης, καθώς αυτό αποτελεί προϋπόθεση για την έκπτωσή τους σύμφωνα με την παρ. 14 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994. Επιπλέον, προσοχή απαιτείται και για τις αμοιβές σε χρήμα ή σε είδος, οι οποίες δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όταν η παροχή ή η λήψη αυτών συνιστά ποινικό αδίκημα ακόμα και αν η καταβολή τους πραγματοποιείται στο εξωτερικό, σύμφωνα με τα όσα ορίζει η παρ. 16 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Ακόμα, θα πρέπει να δοθεί προσοχή σε ποσά που καταβάλλονται οικειοθελώς από τις επιχειρήσεις σε εργαζομένους τους ή σε τρίτους και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις τους για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους, καθώς δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με την παρ. 15 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Αξιίζει να σημειωθεί ότι το περιεχόμενο της κατάστασης που θα πρέπει να υποβάλλει ο φοροτεχνικός μαζί με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεν είναι δεσμευτικό για τη φορολογούσα αρχή, καθώς υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε.

Ένας ακόμα έλεγχος που οφείλει να κάνει ο λογιστής, είναι αυτός της ορθής υποβολής όλων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων, για τον οποίο θα πρέπει να κάνει και δήλωση ότι κατά τη διαρρεύσασα διαχειριστική περίοδο έχουν υποβληθεί ορθά, η οποία θα συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ώστε να γνωστοποιείται στην αρμόδια φορολογούσα αρχή.

Έτσι, ο φοροτεχνικός θα πρέπει για τη δική του εξυπηρέτηση να συντάσσει πίνακες επαλήθευσης για τους φόρους και τα τέλη που δεν έχουν καταβληθεί μέσα στο έτος από μια επιχείρηση, οι οποίοι θα χρησιμοποιούνται επικουρικά μέχρι αυτοί να αποδοθούν.

Είναι λοιπόν σαφές από τα παραπάνω ότι οι λογιστές φοροτεχνικοί αποκτούν περαιτέρω αρμοδιότητες και ουσιαστικά αποκτούν ρόλο φοροελεγκτή, καθώς πλέον οφείλουν να διενεργούν περισσότερους ελέγχους, σε σχέση με το παρελθόν, κάτι που σημαίνει ότι θα πρέπει να είναι περισσότερο προσεκτικοί και επιμελείς κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους.

3.2 Ευθύνες ελεγκτών

Είναι σαφές ότι με το ν. 3842/2010 ο φοροτεχνικός λογιστής αποκτά αυξημένες υποχρεώσεις, στην ουσία έχει καταστεί φορολογικός ελεγκτής, καθώς πλέον υπογράφει τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τα συνυποβαλλόμενα έντυπα ή καταστάσεις και αναγράφει υποχρεωτικά το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση κατοικίας του ή της έδρας του επαγγέλματός του, κατά περίπτωση, τον Α.Φ.Μ., την αρμόδια Δ.Ο.Υ για τη φορολογία του, τον αριθμό μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματός του και την κατηγορία της άδειάς του.

Παράλληλα υπάρχει και μεγάλος κίνδυνος κυρώσεων, αν δεν τηρήσει τους νόμους. Οι κυρώσεις αυτές χωρίζονται σε 3 κατηγορίες :

1. διοικητικές (υψηλά πρόστιμα από 3.000€ έως 30.000 €),
2. πειθαρχικές (αφαίρεση αδειας, κλείσιμο γραφείου) και

3. ποινικές (φυλάκιση από 1 έως 10 έτη)

Έτσι, ο λογιστής φοροτεχνικός που είναι κάτοχος άδειας ασκήσεως επαγγέλματος του ν. 2515/1997, έχει υποχρέωση απόκτησης πιστοποιητικού που θα εκδίδεται από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος, θα πρέπει δηλαδή με λίγα λόγια να πιστοποιηθεί. Τα περί πιστοποίησης του λογιστή φοροτεχνικού αναφέρονται στο επόμενο κεφάλαιο. Ακόμα, υποχρεούται στην απόκτηση ψηφιακής υπογραφής για την επικοινωνία του με τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

Πλέον, οφείλει να υποβάλλει υποχρεωτικά τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2011 και μετά, ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, για όλα τους επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα και για τα νομικά πρόσωπα. Η εκπρόθεσμη υποβολή έχει πρόστιμο 200,00€ χωρίς καμία μείωση.

Μια άλλη ευθύνη που αποκτά με το ν. 3842/2010 είναι η έκδοση είτε ΑΠΥ, είτε ΤΠΥ με την ολοκλήρωση των υπηρεσιών που παρέχει, το οποίο σημαίνει ότι βαρύνεται με το ΦΠΑ και το φόρο εισοδήματος που αναλογεί, ακόμα και χωρίς να εισπράξει την αμοιβή του.

Ακόμα, πλέον έχει την υποχρέωση αναφοράς περιπτώσεων ξεπλύματος χρήματος τις οποίες θα πρέπει να αναφέρει άμεσα στην Επιτροπή καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και στο ΣΔΟΕ.

Πέρα από όλα αυτά, αυξάνονται οι φορολογικές υποχρεώσεις των φορολογουμένων και των επιχειρήσεων και επομένως και των λογιστών φοροτεχνικών τους¹ :

- ❖ Υποβολή από 15/2/2011 του Ε9 χωριστά από την δήλωση εισοδήματος για τα φυσικά πρόσωπα και από 15/5/2011 για τα Νομικά Πρόσωπα.
- ❖ Υποβολή οριστικής δήλωσης για αμοιβές από εμπορικές επιχειρήσεις μέχρι 31/5/2011.
- ❖ Υποβολή οριστικής δήλωσης για αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών ως 29/4/2011.
- ❖ Υποβολή καταστάσεων πελατών προμηθευτών (ΚΕΠΥΟ) μέχρι 25/6/2011.
- ❖ Έλεγχος συναλλαγών για ποσά πάνω από 1.000€ για αγρότες, 1.500€ για ιδιώτες και 3.000€ για επιτηδευματίες.
- ❖ Ηλεκτρονική διαβίβαση στην Γ.Γ.Π.Σ. των συναλλαγών πάνω από 3.000€.
- ❖ Επιβεβαίωση από την ΓΓΠΣ της ακρίβειας των στοιχείων και της φορολογικής συνέπειας του εκδότη φορολογικών στοιχείων πάνω από 3.000€.
- ❖ Υποβολή δήλωσης φόρου χρηματικών δωρεών σε αγορά πρώτης κατοικίας και δωρεών σε νομικά πρόσωπα.

¹ Ε.Φ.Ε.Ε.Θ Ενημερωτικό δελτίο από την Ε.Φ.Ε.Ε.Θ. για τις ευθύνες των λογιστών - φοροτεχνικών και τον τιμοκατάλογο υπηρεσιών.

- ❖ Υποβολή δήλωσης νομικών προσώπων για Φ.Α.Π. από 15/5/2011 και ειδικού φόρου επί ακινήτων 15% μέχρι 20/5/2011.
- ❖ Υπαγωγή στο καθεστώς του λογιστικού προσδιορισμού και ΦΠΑ πλήθους επιχειρήσεων, επιτηδευματιών και ελεύθερων επαγγελματιών.
- ❖ Ρύθμιση και παρακολούθηση των συνεχών διευκολύνσεων για τμηματική καταβολή των φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων και επαγγελματιών.
- ❖ Παρακολούθηση και διαχείριση των φορολογικών κινήτρων, για την ανάπτυξη, νεανικής επιχειρηματικότητας, ευρυζωνικότητας, ευρεσιτεχνίας, γεωργών, διατήρησης θέσεων εργασίας και για την επισκευή διατηρητέων κτισμάτων .
- ❖ Παρακολούθηση και διαχείριση των νέων υποχρεώσεων και προστίμων του Κ.Β.Σ., τις ποινικές ευθύνες των φορολογουμένων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., μη καταβολής του φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών παρακρατούμενων φόρων.
- ❖ Παρακολούθηση και διαχείριση των πληρωμών σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα κρατών μη συνεργάσιμων στο φορολογικό τομέα ή κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

- ❖ Παρακολούθηση και διαχείριση των τριγωνικών συναλλαγών και της τεκμηρίωσης των συναλλαγών συγγενικών επιχειρήσεων.
- ❖ Αυτοέλεγχος υποβαλλόμενων δηλώσεων, μετακύλιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ και υποβολή ειδικού σημειώματος αυτοελέγχου ΦΠΑ και για τις υπηρεσίες.
- ❖ Παρακολούθηση και διαχείριση των αποδείξεων για το αφορολόγητο όριο και των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών που προσδιορίζουν εισόδημα σε φυσικά πρόσωπα.
- ❖ Παρακολούθηση και διαχείριση εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες με βάση την εργοστασιακή αξία των επιβατικών αυτοκινήτων των επιχειρήσεων και χορήγηση της σχετικής βεβαίωσης αποδοχών.
- ❖ Παρακολούθηση και διαχείριση του τρόπου πληρωμής μισθών, Φ.Μ.Υ. και ασφαλιστικών εισφορών μέσω τραπεζικών λογαριασμών των εργαζομένων από 1/7/2011.
- ❖ Σύνταξη και χορήγηση βεβαιώσεων μερισμάτων ΕΠΕ και Α.Ε, αμοιβών, διαχειριστών ΕΠΕ, και μελών Δ.Σ Α.Ε.
- ❖ Παρακολούθηση και διαχείριση, προγραμμάτων επιχορήγησης επενδύσεων (ΕΣΠΑ), επιδότησης νέων επιχειρήσεων, νέων θέσεων εργασίας ή διατήρησης αυτών, ειδικών μορφών απασχόλησης, των νέων φορολογικών, αναπτυξιακών,

εργασιακών και ασφαλιστικών νόμων που συνεχώς αλλάζουν τα δεδομένα και δυσκολεύουν την κατάσταση.

Είναι σαφές από τα παραπάνω ότι οι ευθύνες των φοροτεχνικών λογιστών γίνονται πλέον τεράστιες, οι εργασίες, έλεγχοι και επαληθεύσεις είναι πάρα πολλές, εξειδικευμένες, σοβαρές, χρονοβόρες και κοστοβόρες, οπότε η δουλειά των φοροτεχνικών λογιστών καθίσταται πλέον πολύ δύσκολη και ενέχει αρκετούς κινδύνους.

Έτσι, οι φοροτεχνικοί λογιστές θα πρέπει να οργανωθούν σε νέες βάσεις, να μελετούν, να ξανακοστολογήσουν τις υπηρεσίες τους, για να μην υπάρξει πρόβλημα και ζημία με ανυπολόγιστες συνέπειες σε κανένα.

3.3 Αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων

Είναι σημαντικό τόσο το Υπουργείο Οικονομικών, όσο και οι πολίτες να γνωρίζουν τα αποτελέσματα των παραπάνω φορολογικών ελέγχων για να εξεταστεί το κατά πόσο είναι αυτοί αποτελεσματικοί. Έτσι, το Υπουργείο Οικονομικών, σχεδίασε την επανεργοποίηση της διάταξης του άρθρου 10 του ν. 2362/1995 , σύμφωνα με την οποία θα πρέπει να συνοδεύουν τον προϋπολογισμό κάθε έτους κατά την κατάθεσή του στη Βουλή, πίνακες παραβατών της φορολογικής νομοθεσίας, με στόχο τη δημόσια διαπόμπευση.

Η διάταξη αυτή παρέμενε ανενεργή τα τελευταία χρόνια για λόγους πολιτικού κόστους, αλλά και εξαιτίας προβλημάτων έναντι της Αρχής Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων. Πλέον, όμως το Υπουργείο

Οικονομικών με την εγκύκλιο 1088704/4553/ΔΕ-Β/5.7.2010 «Αποτελέσματα φορολογικών ελέγχων για την περιστολή της φοροδιαφυγής» ζήτησε από τις εφορίες και τα ελεγκτικά κέντρα να συμπληρώσουν και να αποστείλουν ηλεκτρονικά στην Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου τους σχετικούς πίνακες παραβατών Α', Β' και Γ' και άρχισε να δίνει στη δημοσιότητα μαύρες λίστες με τις επιχειρήσεις που εντοπίστηκαν να φοροδιαφεύγουν.

Πιο συγκεκριμένα, οι πίνακες αφορούν :

Πίνακας Α' : Στοιχεία επιχειρήσεων που διέπραξαν φορολογικές παραβάσεις και φοροδιαφυγή μεγάλης έκτασης οι οποίες διαπιστώθηκαν από φορολογικούς ελέγχους

Πίνακας Β': Στοιχεία επιχειρήσεων που διέπραξαν φορολογικές παραβάσεις σχετικές μόνο με έκδοση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων

Πίνακας Γ': Στοιχεία επιχειρήσεων που διέπραξαν φοροδιαφυγή και σε βάρος των οποίων εφαρμόσθηκαν τα προβλεπόμενα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 3296/2004

Ένα τέτοιο παράδειγμα δημοσίευσης λιστών παραβατών της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί η λίστα με φοροφυγάδες γιατρούς του Κολωνακίου. Η λίστα αυτή προήλθε μετά τη διενέργεια από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων περισσότερων από 70 διαφορετικών ειδών διασταυρώσεων οικονομικών δεδομένων και πληροφοριών με συγκεκριμένα κριτήρια επικινδυνότητας, οι οποίες αξιοποιήθηκαν από ελέγχους που πραγματοποιήθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. σε 150 γιατρούς στο Κολωνάκι και σε άλλες περιοχές.

Από τους ελέγχους αυτούς διαπιστώθηκαν ουσιαστικές παραβάσεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης σε 57 γιατρούς. Για 36 από αυτούς προέκυψαν επιπλέον στοιχεία και ζητήθηκαν πληροφορίες από τράπεζες, άνοιγμα των τραπεζικών τους λογαριασμών, καθώς και διενέργεια έρευνας για εντολές εμβασμάτων προς το εξωτερικό. Για τους συγκεκριμένους αλλά και για τους υπόλοιπους γιατρούς, το Υπουργείο Οικονομικών διενεργεί περαιτέρω ελέγχους και θα ακολουθήσει κάθε νόμιμη διαδικασία, καθώς και λήψη διοικητικών μέτρων, συμπεριλαμβανομένου και του κλεισίματος των ιατρείων.

Από διαφορετική έρευνα, σε έξι περιπτώσεις γιατρών, όπου ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. ανέδειξε σημαντικές φορολογικές παραβάσεις, καταλογίστηκαν πρόστιμα συνολικού ύψους 1.907.991,52 ευρώ και σε τέσσερις από αυτούς ασκήθηκαν ποινικές διώξεις. Σε άλλες πέντε περιπτώσεις έχουν κοινοποιηθεί φύλλα ελέγχου για καταλογισμό προστίμων συνολικού ύψους 2.446.280,12 ευρώ.

Τέλος, σε 12 ορθοπεδικούς γιατρούς, για τους οποίους διενεργείται δικαστική έρευνα, στο πλαίσιο του σκανδάλου της De Puy, ανοίχτηκαν οι τραπεζικοί τους λογαριασμοί και δεσμεύθηκαν οι καταθέσεις τους μετά από εισαγγελική παραγγελία. Στην περίπτωση αυτή, τα συνολικά δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματα αυτών των γιατρών ανέρχονταν στο ποσό των 12.085.858,84 ευρώ για τα έτη 2001-2008 και οι συνολικές καταθέσεις στο αντίστοιχο χρονικό διάστημα ανέρχονταν στο ποσό των 31.054.540,79 ευρώ, όπως φαίνεται και από την κατάσταση που απεικονίζεται στη συνέχεια από το Υπουργείο Οικονομικών.

Το φορολογικό πιστοποιητικό των ορκωτών ελεγκτών :
Το θεσμικό πλαίσιο και η πρώτη εφαρμογή

Κατάσταση εισοδημάτων και καταθέσεων γιατρών που εμπλέκονται στο σκάνδαλο De Puy

(τα ονόματα των οποίων δεν μπορούν να ανακοινωθούν για να μην παρεμποδιστεί η προανακριτική διαδικασία που βρίσκεται σε εξέλιξη)

A/A	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ 2001-2008	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΩΣ 31/12/2009
1	-	1.415.518,80	2.144.194,15
2	-	488.871,85	774.741,37
3	-	1.175.614,61	836.126,75
4	-	1.086.403,29	2.416.531,30
5	-	488.889,83	559.450,00
6	-	907.212,46	1.132.717,11
7	-	392.540,23	1.286.034,00
8	-	1.111.202,62	653.462,12
9	-	1.359.351,03	8.260.701,69
10	-	2.428.975,04	11.171.061,01
11	-	743.879,25	1.424.307,00
12	-	487.499,83	365.214,49
	ΣΥΝΟΛΟ	12.085.958,84	31.024.540,99

Οι λίστες άρχισαν να δημοσιεύονται υπό την πίεση της κοινωνίας για απόδοση φορολογικής δικαιοσύνης, η οποία είναι επιτακτικότερη μετά τα σκληρά μέτρα που έχουν ληφθεί, αλλά και την απαίτηση της τρόικας για ορατά και άμεσα αποτελέσματα στη μάχη κατά της φοροδιαφυγής.

Από τα στοιχεία προκύπτει ότι η φοροδιαφυγή βρίσκεται σε υψηλά επίπεδα, ενώ οι έλεγχοι δεν επαρκούν, αφού στο παραπάνω παράδειγμα ελέγχθηκαν μόνο 150 γιατροί σε σχέση με τον αριθμό τους, ο οποίος είναι δυσανάλογα μεγαλύτερος.

4ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΟΛ 1166/1.8.2011

Καθορισμός περιεχομένου, προϋποθέσεων και κριτηρίων πιστοποίησης των λογιστών φοροτεχνικών

4.1 Η αναγκαιότητα της πιστοποίησης του λογιστή φοροτεχνικού

Είναι φανερό η προσπάθεια του κράτους να επικεντρωθεί σε θέματα ουσίας όσον αφορά τον έλεγχο των επιχειρήσεων στη χώρα μας, οπότε αναθέτει στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία να εκδίδουν το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό, αλλά και καθιστά συνυπεύθυνους τους λογιστές με τους επιχειρηματίες, ώστε να έχουν και αυτοί με τη σειρά τους έμμεσα το βάρος του απλού φορολογικού ελέγχου.

Για να μπορέσει να γίνει στην πράξη αυτό το Υπουργείο Οικονομικών θέλει να σιγουρεύσει ότι ο απλός αυτός φορολογικός έλεγχος γίνεται από επαγγελματίες που γνωρίζουν καλά τη δουλειά τους. Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν. 3842/2010 απαιτείται ο λογιστής φοροτεχνικός που είναι κάτοχος της ειδικής άδειας άσκησης επαγγέλματος του ν. 2515/1997 να αποκτήσει πιστοποίηση από το Οικονομικό Επιμελητήριο και ψηφιακή υπογραφή για την επικοινωνία με τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

Είναι σημαντικό λοιπόν να δούμε με ποια κριτήρια θα μπορεί να αποκτή ο λογιστής φοροτεχνικός την πιστοποίηση από το Οικονομικό

Επιμελητήριο και την ψηφιακή υπογραφή για την επικοινωνία με τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων.

Η υπουργική απόφαση ΠΟΛ 1166/1.8.2011 αναφέρει λοιπόν τις προϋποθέσεις και τα κριτήρια για να πραγματοποιηθούν τα παραπάνω, το θα το αποκτά κανείς την πιστοποίηση και που θα ξεκαθαρίζει κάθε θέμα σχετικά με την απόκτηση της ψηφιακής υπογραφής.

4.2 Τα οφέλη της πιστοποίησης του λογιστή φοροτεχνικού

Όπως αναφέραμε και παραπάνω έχει γνωστοποιηθεί η ΠΟΛ 1166/1.8.2011 που αφορά την πιστοποίηση του λογιστή φοροτεχνικού, στη σύνταξη της οποίας συντέλεσε ομάδα εργασίας που συγκροτήθηκε από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδας σε συνεργασία με το Υπουργείο Οικονομικών.

Σύμφωνα με την παραπάνω υπουργική απόφαση η πιστοποίηση του λογιστή φοροτεχνικού καθίσταται επιτακτική, καθώς θα συντελέσει στη βελτίωση των υπηρεσιών που αυτός παρέχει προς τους επιτηδευματίες και τα φυσικά πρόσωπα.

Τα φυσικά και νομικά πρόσωπα θα μπορούν πλέον να επικοινωνούν με τις φορολογικές αρχές μέσω του εξουσιοδοτημένου λογιστή τους, ενός ανθρώπου που εμπιστεύονται και που μπορεί να διαφυλάξει τα συμφέροντά τους με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Η εξουσιοδότηση θα παρέχεται μέσω της ψηφιακής υπογραφής, μετά την πιστοποίηση του λογιστή. Η πλειονότητα των φορολογικών εργασιών θα εκτελείται από τον φοροτεχνικό, εκτός από τον φορολογικό έλεγχο. Επίσης, ο λογιστής γνωρίζει καλύτερα από τους φορολογουμένους τις

προθεσμίες λήξης των υποχρεώσεών τους και έτσι θα υπολογίζει ορθά τα οφειλόμενα ποσά και θα γίνονται έγκαιρα οι πληρωμές.

Οι λογιστές λοιπόν θα είναι συνυπεύθυνοι στον υπολογισμό του λογιστικού και του φορολογικού αποτελέσματος και με αυτόν τον τρόπο θα υποβοηθούν σημαντικά τον φορολογικό έλεγχο. Βέβαια για να είναι κάτι τέτοιο εφικτό υπάρχει ως προϋπόθεση ότι ο πιστοποιημένος φοροτεχνικός θα πρέπει να κατέχει πολύ καλά τόσο τις λογιστικές όσο και τις φορολογικές διατάξεις και να εντοπίζει τις μεταξύ τους διαφορές και να τις εφαρμόζει αντικειμενικά και με το σωστό τρόπο.

Η πιστοποίηση ακόμα θα οδηγήσει στη διευκόλυνση των φορολογουμένων στις συναλλαγές τους με τις φορολογικές αρχές. Είναι σίγουρα προς το όφελος του φορολογούμενου, ειδικά όταν δεν έχει γνώσεις, να τον αντιπροσωπεύει στις φορολογικές αρχές ένας επαγγελματίας, όπως ο λογιστής. Για να γνωρίζουν όμως οι φορολογικές αρχές ότι ένας συγκεκριμένος φοροτεχνικός αντιπροσωπεύει ένα συγκεκριμένο φυσικό ή νομικό πρόσωπο και ότι έχει εξουσιοδότηση από αυτό θα πρέπει να έχει προηγηθεί σύμβαση μεταξύ των δυο που θα έχει κατατεθεί στην αρμόδια οικονομική εφορία, ώστε να έχουν λάβει γνώση οι φορολογικές αρχές.

Εκτός από τους φορολογουμένους η πιστοποίηση θα διευκολύνει και τις φορολογικές αρχές καθώς στόχος είναι ο λογιστής να βοηθήσει το Υπουργείο Οικονομικών στην αποκάλυψη της φορολογητέας ύλης και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Επιπλέον, εφόσον οι λογιστές θα αντιπροσωπεύουν στις οικονομικές υπηρεσίες τους πελάτες τους θα υπάρχει πιο γρήγορη συνεννόηση και επομένως θα μειωθεί ο αντιπαραγωγικός χρόνος στις υπηρεσίες, κάτι που θα δώσει ώθηση

στους ελεγκτικούς μηχανισμούς και που θα οδηγήσει στη μείωση του διοικητικού κόστους.

4.3 Η διαδικασία της πιστοποίησης του λογιστή φοροτεχνικού

Η πιστοποίηση του λογιστή φοροτεχνικού θα χορηγείται από την κεντρική διοίκηση του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας, αφού προηγηθεί αιτιολογημένη εισήγηση της Επιτροπής Πιστοποίησης σε μισθωτούς ή ελεύθερους επαγγελματίες λογιστές που κατέχουν άδεια άσκησης επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού τουλάχιστον Γ΄ τάξεως.

Καθώς πρόκειται για την πρώτη φορά που θα εφαρμοστεί η συγκεκριμένη διαδικασία θα πρέπει να γίνουν τα παρακάτω :

-  Σύσταση της Επιτροπής Αμεροληψίας και της Επιτροπής Πιστοποίησης
-  Καθορισμός των αρμοδιοτήτων και των υποχρεώσεων των παραπάνω επιτροπών
-  Υποβολή αίτησης στην Επιτροπή Πιστοποίησης των απαιτούμενων δικαιολογητικών
-  Επιτροπής Πιστοποίησης

Η Επιτροπή Πιστοποίησης θα αποτελείται από δύο μέλη του Οικονομικού Επιμελητηρίου, ένα μέλος της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΕΛΤΕ) και δύο εκπροσώπους του Υπουργείου Οικονομικών από τη Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων με τους νόμιμους αναπληρωτές τους.

Τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την πιστοποίηση είναι :

- ✂ Άδεια Άσκησης Επαγγέλματος Λογιστή Φοροτεχνικού τουλάχιστον Γ' τάξεως
- ✂ Για τους ελεύθερους επαγγελματίες αντίγραφο έναρξης εργασιών στην εφορία με κύρια δραστηριότητα το επάγγελμα τις λογιστικές υπηρεσίες και για τους μισθωτούς του ιδιωτικού και δημόσιου τομέα βεβαίωση του εργοδότη απασχόλησης στη συγκεκριμένη εταιρία σε σχετικό αντικείμενο
- ✂ Αντίγραφο Ποινικού Μητρώου
- ✂ Φορολογική και Ασφαλιστική Ενημερότητα

Αρχικά, για την πιστοποίηση του λογιστή φοροτεχνικού σχεδιαζόταν² να ζητηθούν οι παρακάτω επιπλέον προϋποθέσεις, οι οποίες τελικά δεν απαιτούνται όπως φαίνεται στην υπουργική απόφαση :

- ❖ Βεβαίωση παρακολούθησης σεμιναρίου από το Οικονομικό Επιμελητήριο πάνω σε θέματα φορολογικής νομοθεσίας, ηθικής και δεοντολογίας και ειδικά θέματα φορολογίας
- ❖ Υπεύθυνη δήλωση γνώσης Η/Υ και χρήσης διαδικτύου, καθώς και ύπαρξης κατάλληλης υλικοτεχνικής υποδομής
- ❖ Υπεύθυνη δήλωση ότι ο λογιστής φοροτεχνικός έλαβε γνώση του Κώδικα Δεοντολογίας τον οποίο και αποδέχεται
- ❖ Για τους Ελεύθερους Επαγγελματίες υπεύθυνη δήλωση με την οποία θα βεβαιώνεται, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις κυρώσεις που προβλέπονται Κώδικα δεοντολογίας των πιστοποιημένων λογιστών φοροτεχνικών, ότι ασκούν το επάγγελμα του λογιστή φοροτεχνικού

Ειδικότερα, κατά την πρώτη εφαρμογή της πιστοποίησης των λογιστών - φοροτεχνικών, καθιερώνεται μεταβατικό στάδιο από τη δημοσίευση σε ΦΕΚ της υπουργικής απόφασης και έως την 31η

² Σύμφωνα με το Σχέδιο Εισηγητικής Έκθεσης για την πιστοποίηση του λογιστή φοροτεχνικού.

Δεκεμβρίου 2012 κατά τη διάρκεια του οποίου όλοι οι κάτοχοι άδειας ασκήσεως λογιστή φοροτεχνικού όλων των τάξεων θεωρούνται πιστοποιημένοι, προκειμένου να προετοιμαστούν ανάλογα το Οικονομικό Επιμελητήριο, η Γ.Γ.Π.Σ. και οι δικαιούχοι πιστοποίησης να έχουν συγκεντρώσει τα δικαιολογητικά. Σε περίπτωση που κατά την 31.12.2012 δεν έχουν προσκομισθεί όλα τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στην παράγραφο 1 η προσωρινή πιστοποίηση αίρεται³.

Αφού ακολουθηθούν τα προαναφερθέντα βήματα δημιουργείται μητρώο λογιστών φοροτεχνικών από το Οικονομικό Επιμελητήριο και παρέχεται αριθμός πιστοποίησης.

Αυτό το μητρώο θα συνδέεται με τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων για τη χορήγηση ψηφιακής υπογραφής.

Αποτελούν ασυμβίβαστα με το επάγγελμα του πιστοποιημένου λογιστή φοροτεχνικού :

☞ Η άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος λογιστή από υπαλλήλους του δημοσίου και του ευρύτερου δημόσιου τομέα, των ΝΠΔΔ και των τραπεζών, που έχουν πιστοποιηθεί ως μισθωτοί λογιστές φοροτεχνικοί στην υπηρεσία στην οποία εργάζονται και

☞ Η άσκηση δραστηριότητας πιστοποιημένου λογιστή φοροτεχνικού από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές που ασκούν το ελεγκτικό επάγγελμα.

5ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

³ Άρθρο 2 παρ. 2 της ΠΟΛ 1166/1.8.2011

Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής

5.1 Πεδίο εφαρμογής

Όπως φαίνεται και από τα παραπάνω το κράτος προσπαθεί μέσα από ελέγχους και άλλες δράσεις να μειώσει τη φοροδιαφυγή στη χώρα μας. Έτσι, στις 2/5/2011 παρουσιάστηκε από το Υπουργείο Οικονομικών το πρώτο Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής, που σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 3943/2011 "Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών" και πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 5, έπρεπε να εγκριθεί μέχρι 30 Απριλίου 2011.

Το Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής, σύμφωνα με το άρθρο 1 του νόμου 3943/2011, εκπονείται κάθε τρία χρόνια. Το πρόγραμμα περιλαμβάνει σχέδιο δράσεων κατά της φοροδιαφυγής, εισηγήσεις για θεσμικές αλλαγές και μέτρα για την αποτελεσματική και συντονισμένη λειτουργία των φορολογικών, δικαστικών και διοικητικών αρχών με στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Συνιστάται, ως συλλογικό κυβερνητικό όργανο η "Επιτροπή για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής", η οποία αποτελείται από τον Υπουργό Οικονομικών, ως Πρόεδρο και τους Υπουργούς:

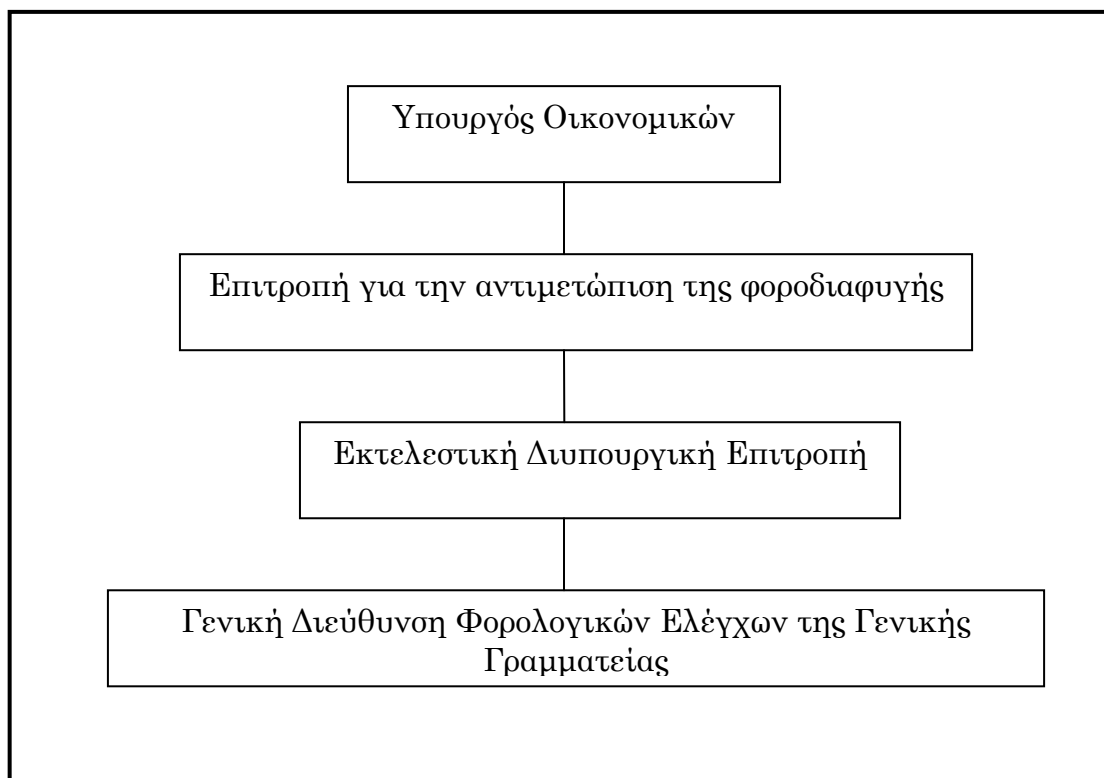
α) Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας,

β) Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων και

γ) Προστασίας του Πολίτη.

Η Επιτροπή αυτή είναι υπεύθυνη για την έγκριση, την εποπτεία και τον έλεγχο εφαρμογής του Εθνικού Επιχειρησιακού Προγράμματος Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής.

Παράλληλα με τη λειτουργία της "Επιτροπής για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής" συνίσταται στο Υπουργείο Οικονομικών η "Εκτελεστική Διυπουργική Επιτροπή" του Εθνικού Επιχειρησιακού Προγράμματος Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής στην οποία μετέχουν ο Υπουργός Οικονομικών, ως Πρόεδρος και οι Γενικοί Γραμματείς και ανώτατοι υπηρεσιακοί παράγοντες των συναρμόδιων Υπουργείων. Έργο της Εκτελεστικής Επιτροπής είναι η μηνιαία παρακολούθηση της εφαρμογής του προγράμματος και στη συνέχεια η ενημέρωση της "Επιτροπής για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής" το λιγότερο κάθε τρεις μήνες σχετικά με την πρόοδο εφαρμογής των ενεργειών του Προγράμματος Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής.



ΣΧΗΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΔΟΜΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΘΝΙΚΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

5.2 Στόχοι Εθνικού Επιχειρησιακού Προγράμματος Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής

Για να μπορέσει το Υπουργείο Οικονομικών να καταπολεμήσει την εκτεταμένη φοροδιαφυγή θα πρέπει να επικεντρωθεί σε κάποιους στόχους οι οποίοι θα πρέπει να υλοποιηθούν άμεσα.

Οι κυριότεροι είναι οι παρακάτω :

- Αποτελεσματικότερη λειτουργία και συνεργασία του μηχανισμού

- Αποκάλυψη και παραδειγματική τιμωρία μεγάλων φοροφυγάδων
- Αποτελεσματικότητα στις εισπράξεις
- Καλύτερη συνεργασία των πολιτών και εθελούσια συμμόρφωση

Η αποτελεσματικότερη λειτουργία και συνεργασία του μηχανισμού συνίσταται στην ολοκλήρωση του ελεγκτικού έργου με τη βεβαίωση και τη τελική είσπραξη των οφειλόμενων ποσών. Προς αυτή την κατεύθυνση γίνεται μείωση του αριθμού των ΔΟΥ και παραμένει μια στην πρωτεύουσα κάθε νομού, εκτός από τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης, ενώ οι υπόλοιπες αντικαθίστανται με Γραφεία Εξυπηρέτησης Πολιτών και το προσωπικό τους μετακινείται σε αυτές που διατηρούνται. Έτσι, με τον αυξημένο αριθμό υπαλλήλων στις ΔΟΥ που θα συνεχίσουν να λειτουργούν επιτυγχάνεται επάρκεια στελέχωσης το οποίο οδηγεί σε αποτελεσματικότερους και ταχύτερους ελέγχους.

Ένα άλλο βήμα προς αυτή την κατεύθυνση είναι η αξιοποίηση ηλεκτρονικών συστημάτων και η ψηφιοποίηση των οικονομικών πληροφοριών, με τη χρησιμοποίηση ηλεκτρονικών συστημάτων, όπως το ELENXIS , οπότε και επιτυγχάνονται διασταυρώσεις των διαθέσιμων οικονομικών στοιχείων. Έτσι, καθίστανται πιο εύκολοι οι έλεγχοι χωρίς την ανάγκη προσωπικής επαφής μεταξύ ελεγχόμενου και ελεγκτή, οπότε ελαχιστοποιείται και η πιθανότητα χρηματισμού του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο.

Ακόμα, συστήνεται νέο Σώμα Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης Εσόδων, το οποίο αποτελείται από στελέχη που

επιλέγονται με ειδικές διαδικασίες, ενώ αξιολογείται τακτικά βάσει συμβολαίων αποδοτικότητας, ώστε να εξασφαλιστεί η συνεχής αποτελεσματικότητά του και σε περίπτωση πειθαρχικών παραπτώματων, υπάγεται σε ειδικό πειθαρχικό έλεγχο.

Επίσης, εκσυγχρονίζονται οι τελωνειακές υπηρεσίες με νέα πληροφοριακά συστήματα, τα οποία εξασφαλίζουν μεγαλύτερη δικτύωση τόσο εντός της χώρας, όσο και με τις αντίστοιχες τελωνειακές υπηρεσίες άλλων χωρών. Έτσι, εντοπίζονται πιο εύκολα τα λαθραία προϊόντα καπνού και αλκοόλ και καταπολεμάται η παράνομη διακίνηση καυσίμων.

Τέλος, η αποτελεσματικότερη λειτουργία και συνεργασία του μηχανισμού επιτυγχάνεται με τον καθορισμό των καθηκόντων των οργανικών θέσεων στις ΔΟΥ και την εσωτερική αναδιοργάνωση των εφοριών με στόχο την καλύτερη παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών και την αποτελεσματικότερη εξυπηρέτηση των πολιτών. Η αξιολόγηση της επίτευξης των στόχων που καθορίζονται για τις ΔΟΥ, επιτυγχάνεται μέσω του συστήματος Δεικτών Μέτρησης Επιδόσεων των ΔΟΥ, ενώ η αναβάθμιση του κύρους των υπηρεσιών επιτυγχάνεται με τη σύσταση «Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων» στο Υπουργείο Οικονομικών, ώστε να ελέγχονται οι υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών που τυχόν δωροδοκούνται εις βάρος του Δημοσίου, γεγονός που αποτελεί πλέον κακούργημα ανεξαρτήτως ποσού.

Επιπρόσθετα, γίνεται επανέλεγχος στη βάση διασταυρώσεων για τυχόν ακραίες διαφοροποιήσεις στα αποτελέσματα των ελέγχων, ενώ καθιερώνονται διαχειριστικοί κυλιόμενοι έλεγχοι σε όλες τις ΔΟΥ από μικτά συνεργεία οι οποίοι είναι αιφνιδιαστικοί, αφού οι ΔΟΥ δεν γνωρίζουν το πότε θα τους γίνει έλεγχος, γεγονός το οποίο συντελεί στην αποτελεσματικότερη λειτουργία τους αφού έχουν το "φόβο" του

ελέγχου.

Για την **αποκάλυψη και την παραδειγματική τιμωρία των μεγάλων φοροφυγάδων** καθιερώθηκε το μέτρο υπολογισμού του εισοδήματος με βάση τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης, όπως τα σπίτια, τα αυτοκίνητα, τις πισίνες, τα σκάφη αναψυχής, τους οικιακούς βοηθούς κτλ. που έχει ο κάθε φορολογούμενος, ενώ παράλληλα γίνονται διασταυρώσεις των εισοδημάτων από την ακίνητη περιουσία του καθενός, μέσω του νέου περιουσιολογίου που θεσπίστηκε.

Προς την κατεύθυνση της παραδειγματικής τιμωρίας των μεγάλων φοροφυγάδων είναι και το μέτρο της διαδικασίας του αυτόφωρου κατά την αποκάλυψη σημαντικών φορολογικών παραβάσεων, η θέσπιση οικονομικού εισαγγελέα και η διακοπή της λειτουργίας των επιχειρήσεων που αποδεικνύεται ότι φοροδιαφεύγουν. Επιπλέον, αυξάνονται η συνεργασία διεθνώς όσον αφορά τα φορολογικά ζητήματα και πλέον δίνεται η δυνατότητα ελέγχου των τραπεζικών λογαριασμών για τον εντοπισμό της φοροδιαφυγής. Με αυτό τον τρόπο, το κράτος ενημερώνεται από συνεργαζόμενες χώρες του εξωτερικού για καταθέσεις που τηρούνται από Έλληνες φορολογούμενους και εξετάζεται το κατά πόσον αυτά τα χρήματα είναι νόμιμα ή αποτελούν αποτέλεσμα φοροδιαφυγής. Ιδιαίτερη σημασία δόθηκε στην κατάρτιση διμερούς σύμβασης με την Ελβετία, χώρα στην οποία συχνά κατατίθενται χρήματα παρανόμως αποκτηθέντα, ώστε να αποτραπεί αυτή η πολιτική στο μέλλον.

Τέλος, θεσπίζεται ειδική υπηρεσία για τον έλεγχο των 1000 μεγαλύτερων ελληνικών επιχειρήσεων ως προς την τακτοποίηση των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Αντίστοιχος έλεγχος διεξάγεται τόσο για ελεύθερους επαγγελματίες με υψηλό εισόδημα όσο και για φυσικά

πρόσωπα με μεγάλη ακίνητη περιουσία. Αξίζει να αναφερθεί και η αλλαγή της διαδικασίας διοικητικής και δικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών, γεγονός που θα έχει ως επιστέγασμα τον περιορισμό της φοροαποφυγής που οφειλόταν σε μακροχρόνιες προσφυγές και πολυετείς δικαστικές διενέξεις.

Ως προς την **αποτελεσματικότητα στις εισπράξεις** γίνεται ριζική αλλαγή στις διαδικασίες εξαιτίας των οποίων δημιουργούνταν καθυστερήσεις στις πληρωμές των φόρων από τους φορολογούμενους ή και αποφυγή τους, ενώ δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα στην αναγκαστική είσπραξη των πραγματικών οφειλών. Τα παραπάνω σημαίνουν ότι γίνεται ξεκαθάρισμα στις οφειλές που μπορούν πραγματικά να εισπραχθούν και σε αυτές που δεν υπάρχει τέτοια δυνατότητα, ώστε να επικεντρωθούν οι δράσεις εκεί όπου υπάρχει τρόπος είσπραξης.

Επιπρόσθετα, θεσπίζονται δράσεις αναγκαστικής είσπραξης των ληξιπρόθεσμων οφειλών, θεσπίζεται Γενική Διεύθυνση Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, καταργούνται τα τμήματα Δικαστικού από τις Δ.Ο.Υ. και αντικαθίστανται με τις Διευθύνσεις Δικαστικού που συντονίζονται από την Γενική Διεύθυνση Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, συγκροτείται ειδικό Σώμα Φορολογικών Διαιτητών για τη διαιτητική επίλυση των φορολογικών διαφορών με αντικείμενο άνω των 150.000 ευρώ, επιτρέπεται η δημοσιοποίηση ονομάτων που έχουν υψηλές ληξιπρόθεσμες οφειλές, επεκτείνεται η συνεργασία των εισπρακτικών μηχανισμών στο φορολογικό και ασφαλιστικό σύστημα και εκκαθαρίζεται το μητρώο των κατόχων ΑΦΜ που είναι υπόχρεοι ΦΠΑ από αυτούς που δεν είναι.

Ως προς την **καλύτερη συνεργασία των πολιτών και την εθελούσια συμμόρφωση** απλοποιείται η φορολογική νομοθεσία και θεσπίζεται η ύπαρξη φορολογικών πιστοποιητικών λογιστών και ορκωτών

ελεγκτών. Έτσι, ένα κομμάτι της ευθύνης των ελέγχων περνάει από τους ελεγκτές του δημοσίου στους λογιστές και τους ορκωτούς ελεγκτές, γεγονός που σημαίνει ότι απαιτούνται λιγότεροι υπάλληλοι του κράτους για τους ελέγχους και ότι το δημόσιο μπορεί πλέον να κάνει πιο στοχευμένους ελέγχους εκεί που πραγματικά υπάρχει πρόβλημα.

Επίσης, διοργανώνονται εκστρατείες ενημέρωσης των πολιτών, ώστε να αποκτήσουν φορολογική συνείδηση και να καταλάβουν το πόσο σημαντικό είναι να μην φοροδιαφεύγουν και να πληρώνουν κανονικά τους φόρους τους, μέσω ενημέρωσης των πολιτών για την αξιοποίηση των φορολογικών εσόδων από το κράτος, ενώ παράλληλα επεκτείνονται τα κίνητρα φορολογικής συμμόρφωσης όπως οι εκπτώσεις. Τέλος, εξελίσσονται και δίνονται προς χρήση περισσότερες υπηρεσίες μέσω του *taxis net*, ώστε να μειωθεί σημαντικά το φαινόμενο των ουρών στις εφορίες και το κόστος λειτουργίας τους

5.3 Προβλεπόμενες δράσεις για την περίοδο 2011-2013 σύμφωνα με το Εθνικό Σχέδιο Δράσης για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής

Σύμφωνα με το Εθνικό Σχέδιο Δράσης για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής υπάρχει προγραμματισμός δράσεων για την περίοδο 2011 - 2013 οι οποίες χωρίζονται στις παρακάτω κατηγορίες :

- Νομοθετικές παρεμβάσεις
- Οργανωτικές και λειτουργικές μεταρρυθμίσεις

- Δράσεις Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων
- Δράσεις των ομάδων έργου της έκτακτης δομής
- Δράσεις της Διεύθυνσης Εισπραξης Δημόσιων Εσόδων
- Δράσεις ΣΔΟΕ
- Δράσεις τελωνείων
- Δράσεις Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων
- Δράσεις της Υπηρεσίας Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος
- Δράσεις Λιμενικού Σώματος-Ελληνικής Ακτοφυλακής
- Δράσεις Γενικής Γραμματείας Εμπορίου

Σχετικά με τις νομοθετικές παρεμβάσεις αρχικά προβλέπεται μελέτη της ισχύουσας φορολογικής πολιτικής, ώστε να καταγραφούν τα μέτρα που είναι προς την σωστή κατεύθυνση και επομένως πρέπει να ενισχυθούν, αλλά και εκείνες οι πολιτικές που δεν αποδίδουν οι οποίες θα πρέπει να αντικατασταθούν από άλλες ή να καταργηθούν. Ακόμα, καθιερώνεται κωδικοποίηση και απλούστευση της φορολογικής νομοθεσίας, όπως και κατάργηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του Κώδικα Ποινών. Τέλος, προωθούνται νομοθετικές παρεμβάσεις σχετικά με τις ληξιπρόθεσμες οφειλές και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των δράσεων της Υπηρεσίας Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος.

Ως προς τις οργανωτικές και λειτουργικές μεταρρυθμίσεις αυτές αφορούν μεταρρυθμίσεις στην οργανωτική δομή, στα συστήματα και τις λειτουργίες και στην αντιμετώπιση της διαφθοράς.

Η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων χρησιμοποιεί νέα προσέγγιση στους ελέγχους και έχει στη διάθεσή της νέα εργαλεία, τα οποία συντελούν σε αποτελεσματικότερους και ταχύτερους ελέγχους. Μέσα από δικλίδες ελέγχεται η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και το κύρος των βιβλίων και σε περίπτωση εντοπισμού αναξιοπιστιών και ανακριβειών επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από το νόμο πρόστιμα.

Αυξάνονται έτσι οι προληπτικοί έλεγχοι για την έκδοση φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις και συγκεντρώνονται στατιστικά στοιχεία για την επιχειρηματική δραστηριότητα των επιχειρήσεων, ώστε να γίνει εφικτός ο υπολογισμός των φορολογικών υποχρεώσεων και ειδικότερα του ΦΠΑ με έμμεσο τρόπο. Προς αυτή την κατεύθυνση είναι και το μέτρο της σύνδεσης των ταμειακών μηχανών των επιχειρήσεων με το Υπουργείο Οικονομικών.

Οι έλεγχοι γίνονται αποτελεσματικότεροι αφού πλέον ο ελεγκτής δεν χρειάζεται να μεταβεί στην έδρα της επιχείρησης, αλλά μπορεί μέσα από το γραφείο του να διενεργήσει τον έλεγχο χρησιμοποιώντας συστήματα όπως το ELENXIS για διασταυρώσεις και μόνο αν κριθεί απαραίτητο επισκέπτεται την έδρα της επιχείρησης. Επιπλέον, συγκροτούνται ειδικά ελεγκτικά συνεργεία, προκειμένου να ελέγχουν υποθέσεις φορολογουμένων αυξημένου κινδύνου, όπως για παράδειγμα φορολογούμενων που δηλώνουν σαν δραστηριότητα τις αγοροπωλησίες ακινήτων.

Τέλος, διεξάγονται συνοπτικοί έλεγχοι στις επιχειρήσεις που δεν συμμετείχαν στις διατάξεις της περαίωσης βάση των στοχεύσεων της επιτροπής διασταυρώσεων της Γ.Γ.Π.Σ, έλεγχοι σε φορείς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, έλεγχοι για το ξέπλυμα μαύρου χρήματος, έλεγχοι Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, ηλεκτρονικοί έλεγχοι

των μεγάλων επιχειρήσεων, έλεγχοι φορολογουμένων υψηλού κινδύνου και έλεγχοι μεταφοράς κεφαλαίων εξωτερικού.

Οι Ομάδες Έργου της Έκτακτης Δομής έχουν πραγματοποιήσει από το Νοέμβριο του 2010 μέχρι σήμερα μια σειρά από δράσεις. Οι ομάδες αυτές χωρίζονται στις παρακάτω κατηγορίες :

- Ομάδα για την εφαρμογή της νέας φορολογικής νομοθεσίας
- Ομάδα είσπραξης οφειλών
- Ομάδα μεγάλων φορολογουμένων
- Ομάδα Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας και υψηλών εισοδημάτων
- Ομάδα απόδοσης παρακρατούμενων φόρων και φορολογικής συμμόρφωσης

Η Διεύθυνση Είσπραξης Δημόσιων Εσόδων εντοπίζει αρχικά πηγές αποπληρωμής ληξιπροθέσμων οφειλών προς το κράτος και στη συνέχεια προχωρά στην αναγκαστική είσπραξη τους. Για να εντοπίσει τις πηγές αποπληρωμής αξιοποιεί μια σειρά πληροφοριών από τα Τελωνεία της χώρας για εισαγωγές και εξαγωγές αγαθών και από το Κτηματολόγιο για τους τυχόν οφειλέτες. Με αυτόν τον τρόπο εισπράττονται άμεσα οι ληξιπρόθεσμες οφειλές από το δημόσιο ακόμα και με κατασχέσεις, αφού αποφεύγονται οι χρονοβόρες διαδικασίες του παρελθόντος.

Οι δράσεις της ΣΔΟΕ προβλέπεται ότι θα εντατικοποιηθούν σε σχέση με τα προηγούμενα έτη με το βάρος να δίνεται στις επιχειρήσεις που δεν έχουν υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. και δηλώσεις λοιπών παρακρατούμενων φόρων, ο αριθμός των οποίων συνεχώς και

αυξάνεται με επιστέγασμα το δημόσιο να εισπράττει όλο και λιγότερα. Επίσης, έλεγχοι θα γίνουν σε επιχειρήσεις που έτυχαν επιστροφής Φ.Π.Α. λόγω ενδοκοινοτικών παραδόσεων, προκειμένου να εξακριβωθεί αν όντως έπρεπε να λάβουν αυτή την επιστροφή ή έχει διαπραχθεί απάτη.

Ιδιαίτερη βαρύτητα θα δοθεί και σε ελέγχους σε ελεύθερους επαγγελματίες όπως καλλιτέχνες, γιατροί, δικηγόροι, λογιστές, κ.λ.π. ώστε να εξακριβωθεί αν έχουν φορολογηθεί το πραγματικό ύψος των εισοδημάτων τους. Προς αυτή την κατεύθυνση γίνονται έλεγχοι και συγκρίσεις στο ύψος των δηλωθέντων εισοδημάτων με το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και την αποκτηθείσα ακίνητη και κινητή περιουσία.

Έλεγχοι ακόμα θα διεξαχθούν στο πόθεν έσχες φυσικών προσώπων που επιλέγονται με συγκεκριμένα κριτήρια, έλεγχοι σε επαγγελματικά σκάφη και σκάφη αναψυχής, προκειμένου να διαπιστωθεί αν είναι όντως επαγγελματικά ή χρησιμοποιούνται για προσωπική χρήση, καθώς και αν υπάρχουν περιπτώσεις λαθρεμπορίας, έλεγχοι προμηθειών δημοσίου, στους τομείς υγείας, εξοπλισμών, καθώς και δημοσίων λειτουργιών, έλεγχοι σε επιχειρήσεις ψυχαγωγίας και εστίασης, έλεγχοι διακίνησης προϊόντων που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης, όπως είναι τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνού, έλεγχοι ακινήτων που ανήκουν σε εξωχώριες εταιρίες τις λεγόμενες offshore, έλεγχοι σχετικά με τα πνευματικά δικαιώματα και προϊόντα "μαϊμού", έλεγχοι ως προς τη νομιμότητα των επιδοτήσεων, επιχορηγήσεων και των ενισχύσεων, έλεγχοι σε επιχειρήσεις του κατασκευαστικού κλάδου, έλεγχοι περί νομιμοποίησης παράνομων εσόδων, καθώς και έλεγχοι περιουσιακής κατάστασης φυσικών προσώπων.

Οι δράσεις των τελωνείων έχουν να κάνουν με τον έλεγχο σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε τομείς με υψηλό κίνδυνο δασμοφοροδιαφυγής, κάτι που θα έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των εσόδων μέσω του εντοπισμού επιχειρήσεων που δεν καταβάλλουν τους αναλογούντες δασμούς και φόρους, τον εντοπισμό τελωνειακών παραβάσεων και την πάταξη του λαθρεμπορίου. Προς αυτούς τους στόχους συντελεί η συγκρότηση τελωνειακών κλιμακίων για την εντατικοποίηση των ελέγχων και η εισαγωγή και χρήση του συστήματος ELENXIS .

Οι δράσεις της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων αφορούν τη σύναψη Μνημονίων Συνεργασίας για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών με τα κράτη που διαθέτουν εμπειρία στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, καθώς και η σύναψη Συμφωνιών Ανταλλαγής Φορολογικών Πληροφοριών με κράτη φορολογικούς παραδείσους, ώστε να υπάρχει πρόσβαση στα στοιχεία των πραγματικών ιδιοκτητών offshore εταιριών. Επίσης, προωθείται η κατάρτιση διμερούς σύμβασης με την Ελβετία, προκειμένου να αποκαλύπτονται οι καταθέσεις παρανόμως αποκτηθέντων εισοδημάτων από Έλληνες. Η αποσαφήνιση επίσης του καθεστώτος της φορολογικής κατοικίας και της υποχρέωσης δήλωσης του παγκοσμίου εισοδήματος αποτελεί μια πολύ σημαντική δράση που συμβάλλει στο να μην υπάρχει φοροαποφυγή.

Η Υπηρεσία Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος δραστηριοποιείται κυρίως σε οικονομικά εγκλήματα που ομοιάζουν με το οργανωμένο έγκλημα, σε παραβάσεις σε βάρος οργανισμών κοινωνικής ασφάλισης, πρόνοιας και περίθαλψης των πολιτών, σε υποθέσεις κατάχρησης της δημόσιας περιουσίας, αυθαίρετης καταπάτησης δημοσίων κτημάτων, καθώς και σε

περιπτώσεις παράνομης διαχείρισης κοινοτικών πόρων, κρατικών χρηματοδοτήσεων και ενισχύσεων.

Άμεση προτεραιότητα της Υπηρεσίας Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος αποτελεί το λαθρεμπόριο, το παραεμπόριο, το παράνομο στοίχημα, τα τυχερά παίγνια, η φοροδιαφυγή των φυσικών και των νομικών προσώπων όπου υφίσταται και ποινική διάσταση και η φοροδιαφυγή μέσω της χρήσης του διαδικτύου.

Οι δράσεις του Λιμενικού Σώματος - Ελληνικής Ακτοφυλακής επικεντρώνονται κυρίως στην επιβολή κυρώσεων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα για την καταπάτηση δημόσιας περιουσίας εντός της θάλασσας, του αιγιαλού ακόμα και της παραλίας. Έτσι, αποτρέπεται η νομιμοποίηση παράνομων εσόδων, η παράνομη διακίνηση τόσο χρήματος, όσο και προσώπων και εμπορευμάτων, καθώς και κάθε άλλη παράβαση που συνεπάγεται απώλεια εσόδων για το δημόσιο.

Ιδιαίτερη προσοχή δίνεται από το Λιμενικό Σώμα - Ελληνική Ακτοφυλακή στο λαθρεμπόριο, στο παραεμπόριο, στα τυχερά παίγνια, στη φοροδιαφυγή των φυσικών και των νομικών προσώπων με ποινική διάσταση, στην παράνομη χρήση ναυτιλιακών ραδιοσυχνοτήτων και διαδικτύου, όπως και στον έλεγχο εταιριών και γραφείων παροχής ναυτιλιακών υπηρεσιών.

Οι δράσεις της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου που υλοποιούνται και μπορούν να συμβάλουν αποφασιστικά στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής σχετίζονται με τη φοροδιαφυγή και το λαθρεμπόριο καυσίμων, το παραεμπόριο, την ιχνηλασιμότητα στα νωπά οπωρολαχανικά προϊόντα και τη διασύνδεση του ελεγκτικού μηχανισμού, αφού αυτός ενισχύεται με ελεγκτές του Υπουργείου που

καταγράφουν φορολογικές παραβάσεις, όπως για παράδειγμα ο συστηματικός έλεγχος μη έκδοσης αποδείξεων, με επιστέγασμα την αύξηση των φορολογικών ελέγχων.

Το Υπουργείο Οικονομικών με τις παραπάνω δράσεις επιχειρεί αλλαγή στον τρόπο αντιμετώπισης του πολίτη, αλλάζει το περιεχόμενο και τη φιλοσοφία διεξαγωγής των φορολογικών ελέγχων, επιχειρεί την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής με τη συνεργασία και άλλων ελεγκτικών και διοικητικών αρχών και έχει ως στόχο την είσπραξη και όχι απλώς τη βεβαίωση των ληξιπρόθεσμων οφειλών.

Σύμφωνα με την ποσοτικοποίηση των στόχων όλων των παραπάνω δράσεων του Εθνικού Επιχειρησιακού Προγράμματος Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής υπολογίζεται ότι μόνο το 2011 το κράτος θα εισπράξει 1.500.000 ευρώ επιπλέον, γεγονός που αποδεικνύει το πόσο σημαντικό είναι να επιτύχει, καθώς σε βάθος τριετίας υπολογίζεται ότι τα οφέλη θα φτάσουν τα 11.800.000 ευρώ⁴.

⁴ Ελληνική Δημοκρατία, Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής - Πολίτες και Πολιτεία Μαζί (2011), Οι ποσοτικοί μας στόχοι, σελ. 72.

6^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Όροι-προϋποθέσεις διενέργειας τακτικού φορολογικού ελέγχου από μέλη ΣΟΕΛ

6.1 Πλαίσιο φορολογικού ελέγχου

Με έναυσμα το άρθρο 17 του ν. 3842/2010 και την καθιέρωση του φορολογικού πιστοποιητικού των επιχειρήσεων από ορκωτούς ελεγκτές, η διενέργεια του τακτικού φορολογικού ελέγχου θα διεξάγεται πλέον από τους νόμιμους ελεγκτές του ΣΟΕΛ.

Σύμφωνα λοιπόν με το νόμο για την «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών» 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 εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα⁵.

Έτσι, σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, στο άρθρο 21 ορίζεται με σαφήνεια το περιεχόμενο του πιστοποιητικού που οφείλουν να εκδίδουν οι νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α'

⁵ Ν. 3943/2011 άρθρο 21 παρ. 10 περ. β'

174) στις περιπτώσεις που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ΑΕ και ΕΠΕ.

Οι ελεγκτές θα πρέπει κατά τα παραπάνω να ελέγχουν την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 31 και 105 σχετικά με το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος και την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων που προκύπτουν με βάση τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και στη συνέχεια να εκδίδουν το εν λόγω πιστοποιητικό.

Σε περίπτωση που εντοπιστούν φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων, που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, θα πρέπει αυτές να αναφερθούν αναλυτικά στο πιστοποιητικό.

Σε περίπτωση όμως που το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (Α' 58). Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις με «καθαρό» φορολογικό πιστοποιητικό θα «γλιτώνουν» από τον τακτικό φορολογικό έλεγχο, δηλαδή δεν θα ελέγχονται από τις ελεγκτικές υπηρεσίες του υπουργείου Οικονομικών.

Τακτικός φορολογικός έλεγχος θα γίνεται στην επιχείρηση μόνο σε 2 περιπτώσεις :

1. Αν προκύψουν στη συνέχεια στοιχεία σε βάρος της. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι η λανθασμένη φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται.

2. Αν βρεθεί στη λίστα του Elenxis με τις επιχειρήσεις που είναι ύποπτες για φοροδιαφυγή. Τα κριτήρια κινδύνου που καθορίζουν τις επικίνδυνες για φοροδιαφυγή επιχειρήσεις έχουν να κάνουν με :

- ✓ Τη νομική μορφή της επιχείρησης, την κατηγορία των βιβλίων που τηρούνται, τον κλάδο ή τον τομέα δραστηριότητας, ανάλογα με την επικινδυνότητα και παραβατικότητα αυτού, την ύπαρξη παραβάσεων ανάλογα με το είδος, τη βαρύτητα και τη συχνότητα εμφάνισής τους, την ύπαρξη στοιχείων από διασταυρώσεις ή πληροφορίες.
- ✓ Τα οικονομικά δεδομένα όπως ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες, καθαρά κέρδη ή ζημιές, δεδομένα από δηλώσεις άμεσης και έμμεσης φορολογίας κτλ
- ✓ Χωροταξικά και χρονικά δεδομένα όπως ο τόπος παραγωγής και διακίνησης, οι εποχικές δραστηριότητες και οι τοπικές ιδιαιτερότητες.

Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής.

Τέλος ορίζεται στο νόμο ότι οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που αναφέραμε και παραπάνω τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008. Πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με τα άρθρα 28 και 29 του ν. 3693/2008 υφίσταται πειθαρχική και αστική ευθύνη των νόμιμων

ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων για κάθε ζημιά από θετική ενέργεια ή παράλειψη τους.

Επίσης, κατά το άρθρο 22 του ν. 3693/2008, το οποίο αναφέρεται στην ανεξαρτησία των νόμιμων ελεγκτών όταν οι υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό του ελεγκτικού γραφείου, αν για οποιονδήποτε λόγο τεθεί σε κίνδυνο η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα του νόμιμου ελεγκτή, τότε το ελεγκτικό γραφείο τιμωρείται με ανάκληση της επαγγελματικής άδειάς του, για τουλάχιστον έξι μήνες. Οι κυρώσεις αυτές αναπροσαρμόζονται με κανονιστικές πράξεις της ΕΛΤΕ.

Τέλος, στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του ΚΦΕ, σχετικά με το φορολογικό πιστοποιητικό, επιβάλλονται και διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

Αξίζει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 10 περ. γ' του νόμου η απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, που εκδίδεται μετά από γνώμη της ΕΛΤΕ, θα καθορίζει τα επιμέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου, το ειδικότερο περιεχόμενο, τον τρόπο, τη διαδικασία υποβολής, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα με το πιστοποιητικό⁶.

⁶ Η υπουργική αυτή απόφαση είναι η ΠΟΛ 1159/22.7.2011, η οποία περιγράφεται στο επόμενο κεφάλαιο

6.2 Σχολιασμός πλαισίου φορολογικού ελέγχου

Το γεγονός ότι σχεδόν πάντοτε οι επιτηδευματίες έφερναν στους λογιστές τους για καταχώριση στα βιβλία δαπάνες που δεν εξέπιπταν, οδήγησε στις διατάξεις της παρ. 9 του άρ. 17 του ν. 3842/2010. Μέχρι πρόσφατα ο φοροτεχνικός είχε υποχρέωση για :

- ⌘ Την ορθή μεταφορά των οικονομικών στοιχείων από τα στοιχεία στα βιβλία και
- ⌘ Την ακρίβεια των δηλώσεων, οι οποίες πρέπει να είναι σύμφωνες με τα δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία που τηρούνται

Σύμφωνα όμως με τις παραπάνω διατάξεις, πλέον εκτός από τις παραπάνω υποχρεώσεις, είναι υπεύθυνος και για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται, η υποχρέωση δηλαδή που ανήκει στους επιτηδευματίες, καθίσταται με τις νέες διατάξεις ευθύνη του λογιστή. Τις δαπάνες αυτές θα πρέπει μάλιστα να αναφέρει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλει με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Η κατάσταση αυτή υπόκειται σε έλεγχο με βάση το άρθρο 66 του Ν. 2238/1994. Έτσι, ο λογιστής γίνεται συνυπεύθυνος για όποια φορολογική αναμόρφωση θεωρήσει ο έλεγχος ότι πρέπει ακόμα να γίνει.

Ακόμα, ο λογιστής έχει την υποχρέωση να υποβάλλει υπεύθυνη δήλωση ότι έχουν υποβληθεί και μάλιστα ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και έμμεσων φόρων κατά τη διαρρέυσσα διαχειριστική περίοδο.

Έτσι, θα μπορεί πλέον το Υπουργείο Οικονομικών αντί να μηχανογραφήσει τις κάθε είδους δηλώσεων των επιχειρήσεων που

έτσι κι αλλιώς είναι πια τόσες πολλές, που μάλλον και το ίδιο το Υπουργείο έχει χάσει τον λογαριασμό, θα μηχανογραφήσει τις υπεύθυνες δηλώσεις των λογιστών και έτσι θα έχει πάντα κάποιον που φταίει : τον λογιστή⁷.

Όπως φαίνεται από τα παραπάνω γίνεται προσπάθεια για την πιστοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, οι οποίες θα μοιράζονται το βάρος της ευθύνης με τους λογιστές, χωρίς όμως οι δεύτεροι να έχουν καμία ανταμοιβή για αυτή την συνυπευθυνότητα που πλέον αποκτούν.

Μετά τις αλλαγές θα πρέπει από εδώ και στο εξής οι λογιστές και οι ορκωτοί ελεγκτές να είναι ακόμα πιο προσεκτικοί κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους αφού κατά την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού θα πρέπει να κάνουν παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Αυτό είναι ένα πολύ ευαίσθητο σημείο αφού σε περίπτωση που οι προαναφερθέντες παραλείψουν ή εφαρμόσουν αυτήν τους την υποχρέωση πλημμελώς, θα βρεθούν αντιμέτωποι με τις συνέπειες του ν. 3693/2008, δηλαδή με βαρύτατα χρηματικά πρόστιμα ακόμα και με αφαίρεση της άδειάς τους. Έτσι, αν οι ορκωτοί θέλουν να διατηρήσουν την άδειά τους οφείλουν να αναφέρουν ακόμα και την υποψία φορολογικής παράβασης.

Όλα τα παραπάνω καταδεικνύονται και από τα λεγόμενα του Υπουργού Οικονομικών⁸ σύμφωνα με τα οποία θα εφαρμοστούν γρήγοροι έλεγχοι για όσα φυσικά και νομικά πρόσωπα δεν είχαν υπαχθεί στην περαίωση και θα υπάρξει αξιοποίηση των λογιστών και

⁷ Τσοχαντάρης Χ. (2010), Το πιστοποιητικό (πασαπόρτι), Λογιστική prosvasis : τεύχος 255.

⁸ Σύμφωνα με συνέντευξη του Υπ. Οικονομικών Ελευθέριου Βενιζέλου που παραχωρήθηκε στις 3 Ιουλίου του 2011.

ορκωτών ελεγκτών μέσω του φορολογικού πιστοποιητικού. Επίσης, το φορολογικό πιστοποιητικό θα επεκταθεί και σε παρελθούσες ανέλεγκτες χρήσεις, έτσι ώστε να γίνει μια νέα αρχή στους ελέγχους χωρίς να υπάρχει συνεχώς το βάρος των φορολογικών εκκρεμοτήτων του παρελθόντος.

Έτσι, σύμφωνα με τον Υπουργό δεν θα υπάρξει νέα περαίωση αυτόματα όπως γινόταν παλαιότερα. Θα εφαρμοστούν όμως μηχανισμοί γρήγορου και αν σταθεί δυνατόν αυτοματοποιημένου ελέγχου χωρίς τη συμμετοχή του ανθρώπινου παράγοντα, καθώς θα χρησιμοποιηθεί το ΚΕΠΥΟ το οποίο έχει σπουδαίες δυνατότητες διασταύρωσης στοιχείων.

Όπως είναι φανερό οι ελεγκτικές εταιρίες και τα λογιστικά γραφεία θα αναλάβουν έναν ρόλο παράλληλο με εκείνο των εφοριών, για την απόδοση στο Δημόσιο βεβαιωμένων οφειλών, με έμφαση στα ληξιπρόθεσμα. Πλέον, οι ελεγκτικές εταιρίες και τα λογιστικά γραφεία εκτός από τον έλεγχο της οικονομικής δραστηριότητας μιας επιχείρησης ελέγχουν τη σωστή τήρηση των φορολογικών της υποχρεώσεων και έπειτα της εκδίδουν ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό.

Στη συνέχεια και εφόσον τα παραπάνω πετύχουν, θα παίξουν έναν πιο ενεργό ρόλο στη συλλογή των εσόδων, όπως συμβαίνει με τις εισπρακτικές εταιρίες για λογαριασμό των τραπεζών. Έτσι, επιστρατεύονται οι ελεγκτικές εταιρίες για την είσπραξη των φόρων, με διαδικασίες ανάθεσης σε τρίτους, στα πρότυπα της Πορτογαλίας, με στόχο την ταχεία αύξηση των εσόδων⁹.

⁹ Άρθρο με τίτλο «Επιστράτευση των ελεγκτικών εταιρειών για την είσπραξη των φόρων» (2011), Πηγή : Τα Νέα.

Το πορτογαλικό μοντέλο έχει σε σύντομο χρονικό διάστημα θετικά αποτελέσματα, καθώς ένα μέρος της έχει δοθεί με τη μορφή του outsourcing σε λογιστικά και φοροτεχνικά γραφεία. Δεν μένει να δούμε κατά πόσο ένα τέτοιο μοντέλο θα έχει θετικά αποτελέσματα και στη χώρα μας.

Παράλληλα, καθορίζονται από ειδική ομάδα της διοίκησης αντικειμενικά κριτήρια που θα λαμβάνονται υπ' όψιν για την διενέργεια των φοροελέγχων από το Υπουργείο Οικονομικών τα οποία είναι :

- Παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων
- Δελτία πληροφοριών για έκδοση ή λήψη εικονικών στοιχείων
- Μη υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α, παρακρατούμενων φόρων ή άλλων φορολογικών αντικειμένων
- Η ύπαρξη μεγάλων πιστωτικών υπολοίπων Φ.Π.Α, η οποία δεν δικαιολογείται από το αντικείμενο εργασιών του φυσικού ή νομικού προσώπου
- Η δήλωση ανεξήγητα μεγάλων ποσών δαπανών για ελεύθερους επαγγελματίες και επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών
- Μεγάλες αποκλίσεις στον τζίρο και στα δηλωθέντα κέρδη που προκύπτουν από αυτόν
- Καθαρά κέρδη που υπολογίστηκαν με συντελεστή μικρότερο από αυτό που προβλέπουν οι κείμενες διατάξεις
- Βεβαιωμένες και ληξιπρόθεσμες οφειλές
- Φυσικά και νομικά πρόσωπα με μεγάλη ακίνητη περιουσία

- Φυσικά και νομικά πρόσωπα που δεν αποδέχθηκαν την περαίωση του Ν. 3888/2010
- Υπέρογκα ποσά ενδοκοινοτικών συναλλαγών σε σχέση με τον ετήσιο κύκλο εργασιών
- Χρήση αναπτυξιακών νόμων
- Χαμηλός συντελεστής μικτού και καθαρού κέρδους
- Δηλώσεις με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα εισοδήματα από κάθε κατηγορία

Έτσι, οι έλεγχοι από το Υπουργείο Οικονομικών γίνονται πλέον στοχευμένοι και επομένως αναμένονται και σημαντικότερα αποτελέσματα.

Κατά τα παραπάνω λοιπόν αυτή η νέα καθιέρωση θα συντελέσει στην αποφόρτιση του συστήματος ελέγχου των φορολογικών υπηρεσιών, στην καλύτερη κατανομή των υπαλλήλων και στη διενέργεια μεγαλύτερου αριθμού τακτικών ελέγχων σε επιχειρήσεις από αυτών που διεξάγονται σήμερα.

Για να είναι βέβαια εφικτή μια τέτοια μεταρρύθμιση θεωρούμε απαραίτητη την καθιέρωση ενός πλαισίου φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα προσυμφωνούνται οι όροι εντολής του ελέγχου και οι διαδικασίες που θα ακολουθηθούν.

Αν ο ελεγκτής του ΣΟΕΛ αδυνατεί να συμφωνήσει με τους όρους εντολής ελέγχου θα πρέπει να του απαγορευτεί η ανάληψη ελεγκτικού έργου, οπότε και θα πρέπει να αποσυρθεί από την όλη διαδικασία, αφού ενημερώσει τους αρμοδίους για τις συνθήκες και τις αιτίες που τον οδήγησαν σε αυτή του την απόφαση.

Αν για οποιονδήποτε λόγο ένα ελεγκτικό έργο δεν ολοκληρωθεί από τον ελεγκτή που το ξεκίνησε, ο διάδοχος ελεγκτής θα έχει ιδιαίτερες ευθύνες και υποχρεώσεις, όπως για παράδειγμα θα πρέπει να εξετάσει τις ελεγκτικές διαδικασίες και να επαληθεύσει τα ευρήματα του προηγούμενου ελεγκτή.

Οι ελεγκτές του ΣΟΕΛ θα πρέπει να έχουν αντίστοιχες ιδιότητες με αυτές των δημοσίων υπαλλήλων και αντίστοιχες αρμοδιότητες ως ένα βαθμό για να μπορούν να διεξάγουν τον τακτικό έλεγχο το ίδιο αποτελεσματικά με τους δημοσίους υπαλλήλους. Θα πρέπει στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου να ορίζονται ο στόχος του ελέγχου, οι ελεγκτικές διαδικασίες που πρέπει να ακολουθηθούν, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι ευθύνες και οι ποινές των ελεγκτών και η δυνατότητα ποιοτικού ελέγχου της ελεγκτικής εργασίας.

Ένα σημαντικό πρόβλημα που θα προκύψει είναι ότι εφόσον οι ελεγκτές του ΣΟΕΛ δεν έχουν την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου, δεν είναι δηλαδή υπάλληλοι του κράτους, οπότε και δεν καλύπτονται από τον Δημοσιοϋπαλληλικό Κώδικα, δεν θα μπορούν να ελέγχουν τους τραπεζικούς λογαριασμούς των ελεγχομένων, ώστε να εντοπιστούν τυχόν παρανομίες. Με το κομμάτι των τραπεζικών λογαριασμών θα πρέπει να ασχολούνται δημόσιοι υπάλληλοι, οι θα ελέγχουν τυχόν ατασθαλίες.

6.3 Σύμβαση μεταξύ κράτους – ΣΟΕΛ

Όπως ήδη αναφέραμε, θα πρέπει να προσυμφωνούνται οι όροι εντολής του ελέγχου και οι διαδικασίες που θα ακολουθηθούν μεταξύ κράτους και ΣΟΕΛ. Για να επιτευχθεί κάτι τέτοιο είναι αναγκαία η

δημιουργία μιας σύμβασης μεταξύ κράτους και ΣΟΕΛ η οποία σύμφωνα με τις προτάσεις μας θα πρέπει να αναφέρει τα παρακάτω :

Βασικός στόχος του ελέγχου είναι αρχικά η διαμόρφωση και στη συνέχεια η διατύπωση γνώμης για τις οικονομικές καταστάσεις, για το κατά πόσο παρουσιάζουν την ακριβή οικονομική κατάσταση της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Την ευθύνη για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να είναι πλήρεις και σαφείς ως προς την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης έχει η διοίκηση της εκάστοτε επιχείρησης, όπως και για τις λογιστικές αρχές που τηρούνται και τη σωστή τήρηση των λογιστικών βιβλίων. Επίσης, η διοίκηση είναι αρμόδια για την εφαρμογή ενός κατάλληλου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, το οποίο να προλαμβάνει και αν όχι να εντοπίζει και να εξαλείφει τυχόν λάθη ή παραλείψεις.

Ο έλεγχος θα διεξάγεται σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, τα οποία είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και θα έχει ως στόχο την εξακρίβωση του κατά πόσον οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης είναι ακριβείς και ειλικρινείς, απεικονίζουν δηλαδή με πληρότητα και σαφήνεια την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της.

Τα πρότυπα αυτά με τον κατάλληλο σχεδιασμό του ελεγκτικού έργου θα διασφαλίζουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις. Ο σχεδιασμός του ελεγκτικού έργου περιέχει την δειγματοληπτική εξέταση αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τις πληροφορίες και τα ποσά που περιλαμβάνουν οι οικονομικές καταστάσεις.

Ακόμα, ελέγχονται οι λογιστικές αρχές που έχουν υιοθετηθεί, οι εκτιμήσεις της διοίκησης της εκάστοτε επιχείρησης, καθώς και ο τρόπος παρουσίασης των ποσών και των πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων.

Όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που τίθενται υπό τη γνώση των ελεγκτών δεν θα πρέπει να διαρεύσουν σε τρίτους.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου θα πρέπει να εκδοθεί πιστοποιητικό με τη γνώμη των ελεγκτών για τις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Τέλος, η αμοιβή των ελεγκτών της ΣΟΕΛ θα πρέπει να καθορίζεται στη σύμβαση, ώστε να υπάρχει διαφάνεια και να μην υπάρχουν παρανοήσεις.

6.4 Ευθύνες – ποινές ελεγκτών ΣΟΕΛ

Κατά τη διάρκεια εκτέλεσης των καθηκόντων του ο ελεγκτής οφείλει να είναι ακέραιος, αντικειμενικός, επαγγελματικά επαρκής και επιμελής, υπεύθυνος και με εχεμύθεια. Αυτά αποτελούν απαραίτητα γνωρίσματα που θα πρέπει να έχει ένας ελεγκτής για να εκτελεί με ορθό τρόπο το λειτούργημά του.

Επιπρόσθετα, ο ελεγκτής θα πρέπει να διενεργεί τους ελέγχους σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, εκτός αν διενεργούνται έλεγχοι εκτός Ελλάδος, οπότε και μπορούν να διεξαχθούν σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα που χρησιμοποιούνται στη χώρα στην οποία γίνεται ο έλεγχος, με τον όρο της ρητής αναφοράς στην έκθεση ελέγχου.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να διατυπώνει τη γνώμη του με μεγάλη προσοχή για το αν οι οικονομικές καταστάσεις που ελέγχει είναι σύμφωνες με τους λογιστικούς κανόνες και τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, χωρίς τυχόν λάθη και παραλείψεις. Έτσι, πρέπει να αξιολογεί τον κίνδυνο ύπαρξης παραπληροφόρησης στις οικονομικές καταστάσεις, ο οποίος οφείλεται είτε σε ακούσια λάθη, είτε σε απατηλές ενέργειες και δόλο.

Επίσης, οφείλει να εξασφαλίσει την εκτίμηση της διοίκησης σε σχέση με τον κίνδυνο ύπαρξης λαθών στις οικονομικές καταστάσεις, λόγω απατηλών ενεργειών, να διαπιστώσει αν η διοίκηση έχει εξακριβώσει ουσιώδη λάθη και να διασφαλίσει ότι η διοίκηση εφαρμόζει ένα λειτουργικό σύστημα με δικλίδες ασφαλείας, ώστε να αποφεύγονται τέτοιου είδους λάθη.

Θα πρέπει να γνωστοποιεί τα στοιχεία εκείνα που αποτελούν απόδειξη ότι έχει εκφράσει ορθά τη γνώμη του και ότι ο έλεγχος του έχει διεξαχθεί σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, να συντάσσει φύλλα εργασίας με πλήρη και λεπτομερή παρουσίαση του ελέγχου που έχει διενεργήσει, του σχεδιασμού του ελέγχου, της φύσης και της έκτασης των ελεγκτικών επαληθεύσεων, των ευρημάτων, καθώς και των συμπερασμάτων που εξήχθησαν.

Σημαντική είναι και η ευθύνη του ελεγκτή για τη διασφάλιση του απορρήτου των πληροφοριών της έρευνας του, καθώς και της φύλαξης των φύλλων εργασίας, τα οποία πρέπει να φυλάσσονται τουλάχιστον επί πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης του πιστοποιητικού ελέγχου.

7ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΟΛ 1159/22.7.2011

Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής αναφορικά με το ετήσιο πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008

7.1 Παρουσίαση της ΠΟΛ 1159/22.7.2011

Στις 22 Ιουλίου 2011 δημοσιεύτηκε η ΠΟΛ 1159 που αφορά τον καθορισμό της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, δηλαδή του 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.

Έτσι, η υπουργική απόφαση αναφέρει τα φορολογικά αντικείμενα που θα καλύπτονται από το φορολογικό πιστοποιητικό, καθώς και την έκταση του ελέγχου που θα καθορίζεται κάθε χρόνο από την ΕΛΤΕ και το Υπουργείο Οικονομικών.

Το άρθρο 1 αναφέρεται στις εταιρίες που αφορά το ετήσιο πιστοποιητικό, οι οποίες είναι οι ανώνυμες εταιρίες και οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία. Το ετήσιο πιστοποιητικό εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008.

Τα φορολογικά αντικείμενα επί των οποίων διεξάγεται ο φορολογικός έλεγχος αναφέρονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ 1159/22.7.2011, το οποίο εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), αναβαθμίζεται κάθε χρόνο και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Το άρθρο 2 της ΠΟΛ αναφέρεται στους υπεύθυνους για τη σύνταξη και την αλήθεια των φορολογικών εγγράφων των ελεγχόμενων εταιριών που είναι οι διοικήσεις τους. Επίσης, όλα τα φορολογικά έγγραφα της εταιρίας πρέπει να υπογράφονται από λογιστή φοροτεχνικό, κάτοχο της ειδικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος του ν. 2515/1997.

Ο προσδιορισμός των φορολογικών αναμορφώσεων των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται, θα πρέπει να προκύπτει αναλυτικά από τα τηρούμενα βιβλία και θα πρέπει να γίνεται είτε άμεσα με την καταχώρηση των εγγράφων ή το πολύ μέχρι την οριστικοποίηση των λογιστικών εγγράφων κάθε μήνα.

Εισάγεται δηλαδή με την ΠΟΛ 1159/2011 για πρώτη φορά η υποχρέωση καταχώρησης των φορολογικών αναμορφώσεων στα τηρούμενα βιβλία και μάλιστα το αργότερο σε μηνιαία βάση.

Σύμφωνα με το κύριο Κορομηλά η απεικόνιση των φορολογικών αναμορφώσεων στα βιβλία μπορεί να γίνει με δύο τρόπους :

1. Προσδιορισμός και άμεση καταχώρηση

Απαιτείται στην τελευταία βαθμίδα ανάλυσης των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. (π.χ. 4η βαθμίδα), να δημιουργηθούν οι λογαριασμοί των εκπιπτόμενων και μη εκπιπτόμενων στη φορολογία εισοδήματος δαπανών. Ο καταχωρητής χαρακτηρίζει το παραστατικό και προσδιορίζει το ύψος της μη εκπιπτόμενης στη φορολογία εισοδήματος δαπάνης καταχωρώντας στους αντίστοιχους λογαριασμούς την αξία της εκπιπτόμενης και την αξία της μη εκπιπτόμενης δαπάνης. Αυτό σημαίνει ότι ο καταχωρητής θα πρέπει να γνωρίζει πολύ καλά τις σχετικές με τη φορολογική αναγνώριση των δαπανών διατάξεις διαφορετικά τον προσδιορισμό των αναμορφώσεων θα πρέπει να τον διενεργεί ο υπεύθυνος λογιστής – φοροτεχνικός.

2. Προσδιορισμός και καταχώρηση μέχρι την οριστικοποίηση των λογιστικών εγγραφών

Στην περίπτωση αυτή οι καταχωρήσεις μπορούν να διενεργούνται μέχρι την προθεσμία οριστικοποίησης των λογιστικών εγγραφών, συνεπώς ο υπεύθυνος λογιστής φοροτεχνικός μπορεί είτε αφού προσδιορίσει το ύψος των φορολογικών αναμορφώσεων να μεταφέρει τα ποσά αυτά σε κατ' είδος λογαριασμούς μη εκπιπτόμενων στη φορολογία εισοδήματος δαπανών, είτε να καταχωρήσει τα ποσά αυτά σε λογαριασμούς τάξεως (πληροφοριακούς).

Εφ' όσον η επιχείρηση επιθυμεί τον προσδιορισμό και καταχώρηση των μη εκπιπτόμενων δαπανών μέχρι την προθεσμία οριστικοποίησης των λογιστικών εγγραφών καλύτερα, κατά τη γνώμη μου, οι εγγραφές αυτές να γίνουν σε πληροφοριακούς λογαριασμούς.

Παραδείγματα και για τις 2 περιπτώσεις δίνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας εργασίας στις σελίδες 5-8 του άρθρου Ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό του Γεώργιου Κορομηλά.

Το άρθρο 3 της ΠΟΛ 1159/22.7.2011 αφορά το περιεχόμενο του ετήσιου πιστοποιητικού. Πιο συγκεκριμένα, αυτό αποτελείται από 2 τμήματα :

1. Την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης και
2. Το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων

Ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό ¹⁰	
Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης	Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων
Συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στο παράρτημα Ι ¹¹ της ΠΟΛ. 1159/2011 και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, « <i>Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης</i> »	Αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης. Το προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων επισυνάπτεται στο παράρτημα ΙΙ ¹² της ΠΟΛ. 1159/2011. 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
Καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1159/2011. (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)	
Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την ΠΟΛ.	

¹⁰ Κορομηλάς Γιώργος (2011), Ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό, Προς δημοσίευση στο περιοδικό Λογιστική Προσέλευση, Αθήνα.

¹¹ Παρατίθεται στο Παράρτημα Ι της παρούσας εργασίας.

¹² Παρατίθεται στο Παράρτημα ΙΙ της παρούσας εργασίας.

1159/2011 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»	
--	--

Στη συνέχεια, γίνεται αναφορά στα χρονικά όρια ολοκλήρωσης και υποβολής του ετήσιου πιστοποιητικού, τόσο στην ελεγχόμενη εταιρία, όσο και στο Υπουργείο Οικονομικών.

Πιο συγκεκριμένα, η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης ολοκληρώνεται και υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρία οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο 10 ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους νόμιμους ελεγκτές και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων που τηρεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ) το αργότερο σε 10 μέρες μετά την καταληκτική ημερομηνία έγκρισης του ισολογισμού της εταιρίας από την Γενική Συνέλευση των μετόχων.

Στο άρθρο 4 της ΠΟΛ 1159 παρουσιάζεται το πώς διεξάγεται η τεκμηρίωση φορολογικού ελέγχου από τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του ειδικού φορολογικού ελέγχου, τον οποίο οφείλουν να διατηρούν για χρονικό διάστημα τουλάχιστον 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.

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

Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί τόσο 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, όσο και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφή από τον υπεύθυνο νόμιμο ελεγκτή.

Στη συνέχεια στο άρθρο 5 αναλύεται ο δειγματοληπτικός έλεγχος από τη φορολογική αρχή τόσο σε εταιρίες που ελέγχονται από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση, όσο και σε πρόσθετο αριθμό εταιριών, 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

Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι μεγαλύτερο των 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.

Από τις εταιρίες που ελέγχονται από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση ελέγχεται δείγμα τουλάχιστον της τάξης του 9% των εταιριών, με κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010.

Ο πρόσθετος αριθμός εταιριών που ελέγχεται μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από την επιτροπή που αναφέραμε παραπάνω επιλέγεται βάσει των παρακάτω κριτηρίων :

α) Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις που αφορούν 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 εταιριών 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 70% του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο μετά από απόφαση της επιτροπής.

δ) Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου, για τον οποίο γίνεται αναφορά στο άρθρο 7 της παρούσας ΠΟΛ 1159/22.7.2011.

Το άρθρο 6 της ΠΟΛ 1159 αφορά τον τύπο και την ισχύ της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης. Υπάρχουν 4 περιπτώσεις ανάλογα με το συμπέρασμα της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης των νομίμων ελεγκτών :

α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη

Στην περίπτωση αυτή σε 15 ημέρες από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρία επιστολή στην οποία αναφέρεται ότι σύμφωνα με τον έλεγχο των νόμιμων ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, 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 18 μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με σύμφωνη γνώμη από τους ελεγκτές και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπισθεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, 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 ΠΟΛ 1159/2011, 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 σε 18 μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης. Στην περίπτωση αυτή η περαίωση που αναφέρεται παραπάνω στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη μπορεί να ισχύσει μετά τη βεβαίωση των τυχόν φόρων.

γ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των νομίμων ελεγκτών, προκύπτουν 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 εταιρίας και του λογιστή - φοροτεχνικού 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 εταιρία, 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.

Το άρθρο 7 αφορά τον ποιοτικό έλεγχο του έργου των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, δηλαδή των ελέγχων που διενεργούν σχετικά με την φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων. Ο ποιοτικός αυτός έλεγχος είναι ανεξάρτητος από τον έλεγχο που διενεργείται από τη φορολογική αρχή και διενεργείται

από συνεργεία στελεχών της ΕΛΤΕ και με την συμμετοχή ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών.

Η διαδικασία του ελέγχου είναι σύμφωνη με τις διατάξεις περί ποιοτικού ελέγχου του ν. 3693/2008 και γίνεται στους φακέλους τεκμηρίωσης των ελεγκτών, οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι να παράσχουν όλες τις απαραίτητες εξηγήσεις στους ελεγκτές. Το δείγμα φακέλων που θα ελεγχθεί, επιλέγεται με κριτήρια που καθορίζονται από την ΕΛΤΕ, έτσι ώστε να διεξάγεται έλεγχος ενός φακέλου για κάθε νόμιμο ελεγκτή και ελεγκτικό γραφείο, τουλάχιστον μία φορά σε κάθε τριετία και έλεγχος σε κάθε ελεγκτική εταιρία, για έναν ή περισσότερους φακέλους, κάθε έτος.

Με βάση τα ευρήματα, τα οποία θα προκύψουν θα γίνονται παρατηρήσεις για βελτίωση του τρόπου άσκησης του έργου των νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων ή παραπομπή στα πειθαρχικά όργανα της ΕΛΤΕ και εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3148/2003 εφόσον συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις.

Στο άρθρο 8 γίνεται αναφορά στο οργανωτικό πλαίσιο, τις διαδικασίες εφαρμογής και παρακολούθησης των ελέγχων, στο άρθρο 9 παρουσιάζονται τα κεφάλαια που θα πρέπει να περιλαμβάνει το πρόγραμμα ελέγχου και στο άρθρο 10 λοιπά θέματα.

Το πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει τα παρακάτω κεφάλαια :

Κεφάλαια	Περιεχόμενο κεφαλαίων
Α	Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου
Β	Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρίας
Γ	Φορολογία Εισοδήματος

Το φορολογικό πιστοποιητικό των ορκωτών ελεγκτών :
Το θεσμικό πλαίσιο και η πρώτη εφαρμογή

Δ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Ε	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.)
ΣΤ	Έλεγχος φορολογίας ακινήτων : 1. Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.) 2. Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9) 3. Φόρος υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων Ν.2065/92
Ζ	Τέλος χαρτοσήμου
Η	Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων
Θ	Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ι	Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Κ	E-Commerce

Τέλος, στο άρθρο 11 αναφέρεται ότι οι ρυθμίσεις της ΠΟΛ 1159 έχουν εφαρμογή για ισολογισμούς ΑΕ και ΕΠΕ που ελέγχονται υποχρεωτικά από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία που κλείνουν από 30/6/2011 και μετά.

Η παραπάνω υπουργική απόφαση 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 για τον φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων που ελέγχονται υποχρεωτικά από τους νόμιμους ελεγκτές.

7.2 Σχολιασμός της ΠΟΛ 1159/22.7.2011

Η δυνατότητα έκδοσης της έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης 10 ημέρες μετά την υποβολή της δήλωσης είναι πιθανόν να παρέχει την ευχέρεια στα ελεγχόμενα νομικά πρόσωπα να καταβάλλουν εμπρόθεσμα τυχόν φόρους που θα έχουν προκύψει από τον έλεγχο, προκειμένου να λάβουν «καθαρό» πιστοποιητικό.

Ιδιαίτερη βαρύτητα προσδίδεται στην επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, ο οποίος θα μπορεί να εξετάζει την εφαρμογή διαφορετικών ορίων στο δείγμα ελέγχου, τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων ή την επέκταση των ελεγκτικών διαδικασιών.

Από τη διατύπωση στην υπουργική απόφαση προκύπτει ότι υπάρχει ισχυρή πρόθεση το διάστημα των 18 μηνών να μην μπορεί με Υπουργική Απόφαση κλπ. να παραταθεί κατά τη συνήθη τακτική του Υπουργείου Οικονομικών ή να παραμείνει ο έλεγχος σε εκκρεμότητα με την έκδοση της εντολής ελέγχου.

Ακόμα, απομένει να διευκρινιστεί ότι η ημερομηνία έκδοσης της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από την οποία αρχίζει να προσμετράται το διάστημα των 18 μηνών αναφέρεται στην ημερομηνία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στην ελεγχόμενη επιχείρηση δηλαδή 10 ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επίσης, θα πρέπει να διευκρινιστεί εάν το 70% της συγκέντρωσης του ελέγχου του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο αναφέρεται αποκλειστικά στον αριθμό των ελεγχόμενων εταιριών ενός κλάδου ή εάν θα λαμβάνονται υπόψη και άλλα κριτήρια π.χ. μέγεθος εταιριών, ακαθάριστα έσοδα κλπ.

Ένα άλλο σημείο που απομένει να διευκρινιστεί είναι αν θα απαιτείται να προσδιορίζεται το ποσοστό των δαπανών που δεν εκπίστουν λόγω μη παραγωγικότητας κατά 0,5% επί των ακαθαρίστων εσόδων στο σύνολό του από την ελεγχόμενη εταιρεία, και εφόσον δε συμβαίνει αυτό αν τότε ο νόμιμος ελεγκτής θα πρέπει να προσδιορίζει τη διαφορά. Το ποσοστό 0,5% λόγω μη παραγωγικότητας αφορά το

σύνολο των δαπανών και όχι συγκεκριμένες δαπάνες όπως ταξίδια, φιλοξενία κλπ.

Δεν διευκρινίζεται επιπρόσθετα εάν το χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να ολοκληρώνεται ο διενεργούμενος από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών έλεγχος θα είναι 18 μήνες ή άλλο.

Όπως προκύπτει από τα υποδείγματα του Παραρτήματος Ι της υπουργικής απόφασης υπάρχουν έξι τύποι συμπερασμάτων, που μπορεί να διατυπώνονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης (χωρίς ή με επιφύλαξη ή/και θέματα έμφασης, με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος).

Προκύπτει ότι και στην περίπτωση Έκθεσης Συμμόρφωσης με συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη είναι δυνατό να υπάρξει επανέλεγχος στην περίπτωση σοβαρών παραβάσεων βάσει της παραγράφου 4 του άρθρου 5 της Απόφασης.

Αξιίζει να σημειωθεί ότι τα φορολογικά πιστοποιητικά είναι απόρρητα και δεν δημοσιεύονται, καθώς υπόκεινται στο φορολογικό απόρρητο και είναι διαθέσιμα μόνο στις ίδιες τις ελεγχόμενες εταιρίες, στους ελεγκτές που διεξήγαγαν τον έλεγχο και στο Υπουργείο Οικονομικών.

Τέλος, από τις διατάξεις της υπουργικής απόφασης καθορίζονται και κυρώσεις για τους λογιστές φοροτέχνες οι οποίοι υπογράφουν τις καταστάσεις εφόσον δεν εντοπίσουν πριν τη διενέργεια του ελέγχου τυχόν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

8ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Ο τακτικός έλεγχος των επιχειρήσεων σε άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Αφού εξετάσαμε τον τρόπο διεξαγωγής του τακτικού ελέγχου στην Ελλάδα και τις αλλαγές που έχουν υιοθετηθεί με τις πρόσφατες αλλαγές στους ελληνικούς νόμους, κρίνουμε απαραίτητο να εξετάσουμε το πώς διεξάγεται ο τακτικός έλεγχος των επιχειρήσεων και σε άλλες χώρες.

Στην παρούσα εργασία θα δούμε το τι συμβαίνει σε κάποιες Ευρωπαϊκές χώρες που έχουν παρόμοια κουλτούρα και κοινή ιστορία με τη χώρα μας καθώς και στη Σουηδία.

8.1 Ο τακτικός έλεγχος των επιχειρήσεων στην Ιταλία

8.1.1 Οι επιχειρήσεις στην Ιταλία

Δύο είναι οι κυριότερες μορφές επιχειρήσεων στην Ιταλία :

- ❖ Η Società Per Azioni (SPA), που ομοιάζει με τη δική μας Ανώνυμη Εταιρία (ΑΕ), και το κεφάλαιο της οποίας αντιπροσωπεύεται σε μετοχές και
- ❖ Η Società a Responsabilità Limitata (SRL), που είναι κάτι ανάλογο με την Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης στην Ελλάδα (ΕΠΕ), το κεφάλαιο της οποίας αντιπροσωπεύεται σε ποσοστά.

Το ελάχιστο κεφάλαιο που απαιτείται για την ίδρυση μιας SPA είναι 125.000 ευρώ.

Επιχειρήσεις με κεφάλαιο τουλάχιστον 120.000 € θα πρέπει να έχουν ένα συμβούλιο από νόμιμους ελεγκτές, το οποίο αποτελείται από 3 μέλη και 2 αντικαταστάτες και εκλέγεται για 3 χρόνια από την τακτική Συνέλευση των μετόχων.

Τουλάχιστον 1 μέλος και 1 αντικαταστάτης θα πρέπει να κατέχει το πιστοποιητικό λογιστών (Registro dei Revisori) που δίνεται από το Υπουργείο Δικαιοσύνης.

Οι νόμιμοι ελεγκτές είναι συνυπεύθυνοι μαζί με τη διοίκηση της εταιρίας για τις αποφάσεις που λαμβάνονται και ειδικότερα όταν διαφαίνεται ότι κάποιο κόστος ή απώλεια θα είχε αποφευχθεί αν οι νόμιμοι ελεγκτές είχαν κάνει σωστά το έργο τους. Έτσι, το συμβούλιο των νόμιμων ελεγκτών οφείλει να συνεδριάζει κάθε 3 μήνες και να παρευρίσκεται στις συνελεύσεις της διοίκησης και των μετόχων.

Το συμβούλιο των νομίμων ελεγκτών εκδίδει μια αναφορά σχετικά με τα οικονομικά αποτελέσματα της χρονιάς, κάνει παρατηρήσεις ή προτάσεις που αφορούν τους λογιστές και δίνει τη σύμφωνη ή αντίθετη γνώμη του σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις. Ακόμα, κάνει απολογισμό των δραστηριοτήτων που είχε να εκτελέσει για να εκπληρώσει τα καθήκοντά του.

Φυσικά, οι ελεγκτές είναι προσωπικά υπεύθυνοι για την ακρίβεια και την ορθότητα της γνώμης τους, αλλά και των προτάσεών τους.

Τα κυριότερα καθήκοντά του συμβουλίου των νόμιμων ελεγκτών είναι :

- Έλεγχος του κατά πόσο η διοίκηση της εταιρίας γίνεται σύμφωνα με τους νόμους του κράτους

- ✚ Πιστοποίηση ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας έχουν ετοιμαστεί σύμφωνα με τις προβλέψεις του Αστικού Κώδικα και των υπολοίπων συναφών νόμων
- ✚ Επιτήρηση του κατά πόσο τηρούνται οι αρχές της διοίκησης μιας επιχείρησης και κυρίως αν τηρείται η οργανωτική, η λογιστική και η διοικητική δομή που έχει υιοθετηθεί από την εταιρία

Μετά την αλλαγή του νόμου που αφορά τις επιχειρήσεις το 2004 ο λογιστικός έλεγχος διεξάγεται από ορκωτούς ελεγκτές ή από ελεγκτικές εταιρίες στην Ιταλία. Στην πράξη, συνήθως οι εταιρίες εμπιστεύονται τον λογιστικό τους έλεγχο στις ελεγκτικές εταιρίες και ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που οι εταιρίες πρέπει να συντάσσουν συνενωμένες οικονομικές καταστάσεις. Η συνέλευση των μετόχων επιλέγει την ελεγκτική εταιρία από τις εταιρίες που είναι καταχωρημένες στο Υπουργείο Δικαιοσύνης για 3 χρόνια.

Στις επιχειρήσεις που έχουν προσφύγει στην αγορά κεφαλαίου και έχουν μετοχές, ο λογιστικός έλεγχος διεξάγεται υποχρεωτικά από καταχωρημένες ελεγκτικές εταιρίες, οι οποίες αριθμούνται στις 21. Η συνέλευση των μετόχων εκλέγει τους ελεγκτές για 3 χρόνια και μπορεί να τους επανεκλέξει για 2 επιπλέον θητείες, σύνολο δηλαδή 9 χρόνια.

Το πιστοποιητικό του ελεγκτή πρέπει να πιστοποιεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμφωνούν με τα λογιστικά βιβλία της εταιρίας, ότι έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τη φόρμα που προβλέπεται

από την εταιρία και ότι αντικατοπτρίζουν τους χειρισμούς της εταιρίας σε σχέση με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές.

Οι ελεγκτικές εταιρίες θα πρέπει να είναι ανεξάρτητες σε σχέση με τις εταιρίες που ελέγχουν, δεν θα πρέπει να δέχονται περιορισμούς κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους και θα πρέπει να έχουν στη διάθεσή τους ότι στοιχεία θεωρούν απαραίτητα για την ολοκλήρωση του έργου τους.

8.1.2 Η Guardia di Finanza

Το πιο ενδιαφέρον τμήμα της Ιταλικής φορολογικής διοίκησης είναι η ειδική υπηρεσία ελέγχων η λεγόμενη «Guardia di Finanza». Η «Guardia di Finanza» ιδρύθηκε στις 8 Απριλίου του 1881, είναι υπό την εποπτεία του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, έχει οργανωθεί με βάση το νομοθετικό διάταγμα 68 της 19-3-2001 και διαθέτει μια ευρύτατη αρμοδιότητα ελέγχου όλων των οικονομικών και φορολογικών θεμάτων με στόχο πάντα τη διασφάλιση της ομαλής πορείας των εσόδων του Ιταλικού κράτους, των Ιταλικών οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Είναι ουσιαστικά υπεύθυνη για την αντιμετώπιση του οικονομικού εγκλήματος και του λαθρεμπορίου στην Ιταλία και θα μπορούσαμε να την ονομάσουμε οικονομική αστυνομία.

Η «Guardia di Finanza» διαρθρώνεται διοικητικά ως σώμα σε:

1. Γενικό Αρχηγείο, το οποίο προγραμματίζει, σχεδιάζει, κατευθύνει και ελέγχει τη λειτουργία όλου του σώματος.

2. Διοικήσεις, οι οποίες διακρίνονται σε διαπεριφερειακές, περιφερειακές και επαρχιακές. Οι Διοικήσεις είναι αρμόδιες για τη διοίκηση, το συντονισμό και τον έλεγχο του έργου που εκτελείται στον τόπο της χωρικής τους αρμοδιότητας. Οι διαπεριφερειακές διοικήσεις είναι 6 και εδρεύουν στο Μιλάνο, στη Βενετία, στη Φλωρεντία, στη Ρώμη, στη Νάπολη και στο Παλέρμο. Οι περιφερειακές διοικήσεις είναι 20 και οι επαρχιακές 102.

3. Ειδικά Σώματα, τα κυριότερα των οποίων είναι :

- ✓ Κεντρική Υπηρεσία για την έρευνα του οργανωμένου οικονομικού εγκλήματος
- ✓ Το ειδικό σώμα για το εισόδημα που είναι αρμόδιο για τον έλεγχο του εισοδήματος σε εθνικό και τοπικό επίπεδο
- ✓ Το ειδικό σώμα για τον έλεγχο των δημοσίων εξόδων και την καταστολή της απάτης
- ✓ Το ειδικό σώμα νομοματικής αστυνομίας, το οποίο δραστηριοποιείται σε τομείς υπηρεσιών που σχετίζονται με το ξέπλυμα του χρήματος, διασυνοριακές μετακινήσεις κεφαλαίων, τοκογλυφία χρηματοδότηση τρομοκρατίας κλπ
- ✓ Το ειδικό σώμα για την προστασία της αγοράς, που δραστηριοποιείται για την πρόληψη των παραβάσεων των κανόνων της αγοράς στον τομέα της βιομηχανίας και του εμπορίου
- ✓ Το ειδικό σώμα για την καταπολέμηση των ναρκωτικών
- ✓ Το ειδικό σώμα για την αντιμετώπιση των τεχνολογικών εγκλημάτων
- ✓ Το ειδικό σώμα άμεσης δράσης κατά της αντιτρομοκρατίας

Η αποστολή της Guardia di Finanza είναι κατά προτεραιότητα η πρόληψη, η έρευνα και η αντιμετώπιση οικονομικών εγκλημάτων, η εποπτεία της συμμόρφωσης με τις διατάξεις του πολιτικο-οικονομικού ενδιαφέροντος, η εποπτεία στη θάλασσα, η συνεισφορά στη τήρηση της δημόσιας τάξης και ασφάλειας και η πολιτικο-στρατιωτική άμυνα των συνόρων

Ένα από τα βασικότερα καθήκοντά της είναι η χρηματοπιστωτική, οικονομική, δικαστική και δημόσια ασφάλεια και εμπίπτουν στην αρμοδιότητά της μια σειρά από δραστηριότητες όπως :

- η φοροδιαφυγή
- τα οικονομικά εγκλήματα
- το λαθρεμπόριο
- το ξέπλυμα μαύρου χρήματος
- η διεθνής παράνομη διακίνηση ναρκωτικών
- η παράνομη μετανάστευση
- ο έλεγχος των τελωνείων και των συνόρων της χώρας
- οι παραβιάσεις των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας
- η καταπολέμηση της μαφίας
- οι απάτες με πιστωτικές κάρτες
- το έγκλημα στον κυβερνοχώρο
- η παραχάραξη
- η χρηματοδότηση της τρομοκρατίας
- η τήρηση της δημόσιας τάξης και ασφάλειας
- η πολιτική και στρατιωτική άμυνα των ιταλικών συνόρων

Όπως αντιλαμβανόμαστε από τα παραπάνω η «Guardia di Finanza» δραστηριοποιείται σε ένα ευρύ φάσμα τομέων και για να πετύχει τους στόχους της απαιτείται μεγάλος αριθμός προσωπικού και εξοπλισμού. Έτσι, στελεχώνεται με περίπου 68.000 άτομα προσωπικό και για την λειτουργία της διαθέτει¹³ :

-  14 αεροσκάφη
-  86 ελικόπτερα
-  474 περιπολικά θαλάσσης
-  10.882 οχήματα απλά
-  237 οχήματα στρατιωτικού τύπου
-  1.928 βαρέα οχήματα και
-  205 μοτοσικλέτες παντός τύπου

8.1.3 Είδη φορολογικών ελέγχων

Με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 1999 οι φορολογικοί έλεγχοι στην Ιταλία διακρίνονται στα παρακάτω είδη :

- Έλεγχος με βάση τα στοιχεία που αντλούνται από το φορολογικό μητρώο. Αυτό το είδος ελέγχου ονομάζεται έλεγχος εξισορρόπησης (balancing audit)

¹³ www.gdf.gov.it

- Τυπικός έλεγχος για τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και νομικών προσώπων

- Ουσιαστικός έλεγχος

Ο έλεγχος εξισορρόπησης είναι ένας έλεγχος των δηλώσεων που έχουν υποβληθεί με επίκεντρο:

- ⌘ Σφάλματα στις πληρωμές και στις παρακρατήσεις στην πηγή
- ⌘ Εντοπισμό λαθών στους υπολογισμούς και
- ⌘ Φορολογικές πιστώσεις και εκπτώσεις εσφαλμένα υπολογισμένες

Ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται από τα κέντρα εξυπηρέτησης πολιτών ή ελλείψει αυτών, από τις εφορίες με τη χρήση μηχανογραφικών διαδικασιών. Η ολοκλήρωση αυτού του ελέγχου πρέπει να γίνει πριν την προθεσμία για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων της επόμενης χρονιάς.

Το δεύτερο είδος ελέγχου, ο τυπικός έλεγχος, έχει έναν πιο ερευνητικό χαρακτήρα. Η διαφορά με τον έλεγχο εξισορρόπησης είναι ότι αυτός δεν είναι ηλεκτρονικός, και ότι κατά τον έλεγχο αυτό ο φορολογούμενος ή ο εκπρόσωπος της εταιρίας μπορεί να κληθεί να παράσχει περαιτέρω εξηγήσεις ή αποδεικτικά στοιχεία, όπως τις αποδείξεις των πληρωμών φόρου και άλλα δικαιολογητικά που λείπουν. Ο εν λόγω τυπικός έλεγχος συνήθως πραγματοποιείται στα γραφεία των ΔΟΥ και των κέντρων εξυπηρέτησης πολιτών. Δεν υπόκεινται όλες οι επιχειρήσεις σε τυπικό έλεγχο, παρά μόνο αυτές που επιλέγονται με βάση τα κριτήρια που αναφέρονται παρακάτω.

Ο τυπικός έλεγχος θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί πριν από τις 31 Δεκεμβρίου του δεύτερου έτους που ακολουθεί την περίοδο της

απόδοσης του φόρου. Αυτό το είδος ελέγχου δεν ελέγχει τον φόρο προστιθέμενης αξίας, περιλαμβάνει όμως τον έλεγχο των λογιστικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων και αποτελεί μέρος του ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων που διεξάγεται από τις εφορίες και την Guardia di Finanza.

Ο ουσιαστικός έλεγχος βασίζεται στις αρμοδιότητες ελέγχου που έχουν τόσο οι ΔΟΥ, όσο και η Guardia di Finanza να ζητούν πληροφορίες και να εισέρχονται στις εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων για έλεγχο. Οι διαδικασίες ελέγχου μπορεί να λάβουν χώρα είτε στο γραφείο της εφορίας, είτε στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, αν ο φορολογούμενος είναι εταιρία ή αυτοαπασχολούμενος.

Οι επί τόπου έρευνες στην έδρα μιας επιχείρησης αφορούν την εξέταση των βιβλίων και στοιχείων. Πραγματοποιούνται από τους εφόρους και την Guardia di Finanza. Οι έρευνες αυτές μπορούν επίσης να αποσκοπούν στη συγκέντρωση πληροφοριών που προέρχονται από τρίτους, για παράδειγμα πληροφορίες από τις τράπεζες.

Βάσει των νόμων και των κανονισμών οι επί τόπου έρευνες ονομάζονται έρευνες πρόσβασης, διότι υπάρχει η δυνατότητα εισόδου των ελεγκτών στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης. Κατά την επί τόπου έρευνα :

- ☒ εξετάζονται τα έγγραφα,
- ☒ γίνονται διαδικασίες επαλήθευσης και
- ☒ διεξάγονται δραστηριότητες ανίχνευσης

Κατά την εξέταση των εγγράφων οι ελεγκτές επιβεβαιώνουν το κατά πόσο εφαρμόζεται η υποχρέωση της επιχείρησης να τηρεί και να

διατηρεί τα βιβλία και στοιχεία. Ο στόχος είναι να διαπιστωθεί αν τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται σε τακτική βάση και σύμφωνα με τους κανονισμούς. Επιπλέον, οι διαδικασίες αυτές περιλαμβάνουν την ανάλυση και την αξιολόγηση των βιβλίων και των λογαριασμών και κρίνεται κατά πόσο αυτά είναι αληθή και ακριβή.

Οι διαδικασίες επαλήθευσης έχουν να κάνουν με τη σύγκριση των στοιχείων και εντύπων με την πραγματική κατάσταση και μπορούν να πραγματοποιηθούν με άμεσο ή έμμεσο τρόπο. Η άμεση επαλήθευση γίνεται με την παρατήρηση των επιχειρηματικών διαδικασιών, τον έλεγχο των αποθεμάτων, επί τόπου παρατηρήσεις, και τις τεχνικές αναλύσεις των προϊόντων. Η έμμεση επαλήθευση γίνεται με την αξιολόγηση των οικονομικών δραστηριοτήτων με βάση τα στοιχεία.

Οι δραστηριότητες ανίχνευσης αφορούν την ανάκτηση στοιχείων, όπως βιβλία, μητρώα, έγγραφα και αποδεικτικά στοιχεία με την ευρεία έννοια, που είναι απαραίτητα για τη διενέργεια της εξέτασης και της επαλήθευσης. Οι ελεγκτές διατηρούν το δικαίωμα να τα εντοπίζουν ακόμη και αν ο φορολογούμενος ισχυρίζεται ότι ο ίδιος έχει υποβάλει όλα τα βιβλία και στοιχεία για έλεγχο. Αν ο φορολογούμενος δηλώνει ότι τα βιβλία και στοιχεία βρίσκονται στην κατοχή ενός τρίτου, για παράδειγμα, στα χέρια ενός λογιστή, τότε οι φοροελεγκτές, υπό κανονικές περιπτώσεις, δεν έχουν εξουσιοδότηση να ξεκινήσουν την αναζήτηση για τα βιβλία και στοιχεία. Επιτρέπεται μόνο να υποβάλουν σχετική αίτηση.

Η επιθεώρηση των εγγράφων, οι διαδικασίες ελέγχου και οι δραστηριότητες της ανίχνευσης γίνονται συνήθως κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού ελέγχου.

Οι ουσιαστικοί έλεγχοι χωρίζονται στις ακόλουθες κατηγορίες :

- Ολοκληρωμένοι έλεγχοι για τους άμεσους φόρους και τον φόρο προστιθέμενης αξίας
- Μηχανογραφημένοι τμηματικοί έλεγχοι για τους άμεσους φόρους
- Έλεγχοι για άλλους έμμεσους φόρους
- Έλεγχοι των μεγάλων επιχειρήσεων
- Έλεγχοι των επιχειρήσεων με κύκλο εργασιών μικρότερο των 50 δισεκατομμυρίων δολαρίων ΗΠΑ
- Επί τόπου έρευνες για την τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων

Ο στόχος της επί τόπου έρευνας είναι να διαπιστώσει κατά πόσον ή όχι ο φορολογούμενος έχει συμμορφωθεί με τις τυπικές διατάξεις, ιδίως όσον αφορά τον απαιτούμενο εξοπλισμό, όπως οι ταμειακές μηχανές.

Συνήθως, η Guardia di Finanza διενεργεί τέτοιους ολοκληρωμένους ελέγχους που καλύπτουν όλα τα φορολογικά αντικείμενα.

8.1.4 Επιλογή των φορολογουμένων που θα ελεγχθούν

Οι φορολογικές υπηρεσίες επιλέγουν τα δύο τρίτα των φορολογουμένων που εμφανίζονται στους καταλόγους επιλογής για φορολογικό έλεγχο. Οι υπόλοιποι έλεγχοι που διενεργούνται επιλέγονται με βάση συγκεκριμένες πληροφορίες. Πρόκειται για ελέγχους πεδίου ανάλογα με το αντικείμενο της επιχείρησης.

Η επιλογή διενεργείται από ή στο όνομα του επικεφαλούς της εφορίας. Η γενική ιδέα είναι να ελέγχονται οι φορολογούμενοι με το υψηλότερο ποσοστό κινδύνου. Ωστόσο, αυτό δεν είναι υποχρεωτικό. Ο επικεφαλής της εφορίας έχει τη δυνατότητα να επιλέξει και εταιρίες με χαμηλό ποσοστό κινδύνου. Ωστόσο, η επιλογή πρέπει να είναι τέτοια που να αιτιολογείται.

Σε περίπτωση που ένας φορολογούμενος με χαμηλότερο ποσοστό κινδύνου ελεγχθεί, χωρίς να υπάρξει οποιαδήποτε αποτελέσματα του ελέγχου, δηλαδή χωρίς να υπάρχει κάποια φορολογική ή λογιστική ασυνέπεια, τότε είναι πιθανό ότι ο φορολογούμενος αυτός θα πρέπει να ελεγχθεί από τη SECIT. Κατά την προετοιμασία των καταλόγων επιλογής, λαμβάνονται υπόψη τα οικονομικά συμφέροντα του συνόλου των φορολογουμένων.

Εκτός από τις φορολογούμενους που επιλέγονται σε κεντρικό επίπεδο, η Guardia di Finanza μπορεί να χρησιμοποιήσει μέρος του δυναμικού της σε έρευνες φορολογουμένων που έχουν επιλεγθεί από το δικό της προσωπικό με βάση την ανάλυση κινδύνου. Αν θέλει να επιλέξει έναν φορολογούμενο, ο οποίος δεν βρίσκεται στις λίστες επιλογής, η Guardia di Finanza είναι υποχρεωμένη να συμβουλευτεί τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της φορολογικής διοίκησης.

Αξιζει να σημειωθεί ότι οι έλεγχοι της Guardia di Finanza συνήθως διαρκούν περισσότερο, είναι πιο πολύ σε αριθμό και πιο λεπτομερείς από αυτούς των φορολογικών υπηρεσιών.

8.2 Ο τακτικός έλεγχος των επιχειρήσεων στη Γερμανία

8.2.1 Οι επιχειρήσεις στη Γερμανία

Στη Γερμανία υπάρχουν 3 βασικά είδη επιχειρήσεων, τα οποία με τη σειρά τους διακρίνονται σε περαιτέρω κατηγορίες :

- 1) Εταιρίες
- 2) Συνεταιρισμοί
- 3) Ατομική επιχείρηση

Στην περίπτωση των ατομικών επιχειρήσεων δεν θα αναφερθούμε καθώς είναι πολύ μικρός ο αριθμός τους στην Γερμανία.

Μια εταιρία αποτελεί νομική προσωπικότητα ξεχωριστή από τους μετόχους της στην Γερμανία. Ως εκ τούτου, εκτός από ειδικές περιπτώσεις, μόνο το ενεργητικό της εταιρίας είναι διαθέσιμο για να ικανοποιήσει τους πιστωτές της.

Υπάρχουν 2 κατηγορίες εταιριών :

-  Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης και
-  Εταιρίες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο

Το νομικό πλαίσιο για μια Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (Gesellschaft mit beschränkter Haftung-GmbH) παρέχεται από το γερμανικό Limited Liability Company Act (GmbHG).

Η μορφή της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης δημιουργήθηκε για τη δημιουργία επιχειρήσεων από τους μικρούς και σχετικά σταθερούς σε αριθμό μετόχους. Ωστόσο, δεν υπάρχει περιορισμός ούτε για το

μέγεθος της εταιρίας, ούτε για τον αριθμό των μετόχων της. Κατά συνέπεια, μια Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης μπορεί επίσης να έχει μόνο ένα μέτοχο. Η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης είναι το πιο συχνά χρησιμοποιούμενο είδος εταιρίας.

Ένα ή περισσότερα ιδρυτικά μέλη που μπορεί να είναι ιδιώτες, εταιρίες ή συνέταιροι μπορούν να ιδρύσουν μια Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης. Δεν είναι αναγκαίο ο ιδρυτής να είναι εγκατεστημένος στη Γερμανία ή να έχει γερμανική υπηκοότητα. Η όλη διαδικασία του σχηματισμού μιας Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης πρέπει να γίνει με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Η νομική υπόσταση μιας Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης ξεκινά με την ηλεκτρονική της εγγραφή στο Εμπορικό Μητρώο (Handelsregister). Το καταστατικό (Gesellschaftsvertrag) καθώς και ένας ενημερωμένος κατάλογος όλων των μετόχων (Gesellschafterliste) πρέπει να κατατεθούν στο Εμπορικό Μητρώο.

Σε γενικές γραμμές, το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης θα πρέπει να είναι 25.000 ευρώ, ενώ η ελάχιστη τιμή μιας ενιαίας μετοχής είναι 1 ευρώ. Για την ηλεκτρονική εγγραφή στο Εμπορικό Μητρώο, πρέπει να έχει γίνει συνεισφορά τουλάχιστον του ήμιου του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου και η εισφορά μπορεί να γίνει είτε σε χρήμα, είτε σε είδος.

Κάθε Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης πρέπει να έχει τουλάχιστον ένα διευθύνοντα σύμβουλο (Geschäftsführer). Διευθύνοντες σύμβουλοι γίνονται μεμονωμένα άτομα και πρέπει να διορίζονται από τη συνέλευση των μετόχων. Σε γενικές γραμμές, κάθε γενικός διευθυντής έχει την εξουσία να εκπροσωπεί την εταιρία για όλα τα νομικά και επιχειρηματικά θέματά της. Η συνέλευση των μετόχων

μπορεί να αναθέσει στον Διευθύνοντα Σύμβουλο να ενεργήσει με έναν ορισμένο τρόπο εκ μέρους της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης. Δεν υπάρχει καμία απαίτηση για οποιονδήποτε από τους διευθύνοντες σύμβουλους να είναι Γερμανός πολίτης ή κάτοικος Γερμανίας.

Ακόμα, σε εθελοντική βάση, η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης μπορεί να έχει ένα εποπτικό συμβούλιο (Aufsichtsrat). Εάν ο αριθμός των εργαζομένων υπερβαίνει τους 500, με βάση τις διατάξεις του γερμανικού νόμου περί συνδιαχείρισης (Mitbestimmungsgesetz) το εποπτικό συμβούλιο είναι υποχρεωτικό. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ανάλογα με τον συνολικό τους αριθμό, οι εργαζόμενοι εκλέγουν το ένα τρίτο έως το ήμισυ των μελών του εποπτικού συμβουλίου.

Κάθε χρόνο, τουλάχιστον μία γενική συνέλευση των μετόχων είναι υποχρεωτική. Οι πιο σημαντικοί στόχοι της γενικής συνέλευσης είναι:

- Η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για το προηγούμενο οικονομικό έτος
- Ο διορισμός διευθυνόντων συμβούλων
- Η ανάλυση των οικονομικών αποτελεσμάτων της εταιρίας
- Ο διορισμός των ελεγκτών της εταιρίας
- Οποιαδήποτε τροποποίηση του καταστατικού

Γενικά, η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης είναι η πιο ευέλικτη νομική μορφή εταιρίας και ως εκ τούτου μια μορφή εταιρίας πολύ κατάλληλη για ενσωμάτωση σε διεθνείς ομίλους.

Η μορφή των εταιριών που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο καθιερώθηκε για να δημιουργούνται επιχειρήσεις από ένα μεγάλο

αλλά σχετικά ανώνυμο αριθμό μετόχων. Ως εκ τούτου, οι μετοχές σε μια τέτοια εταιρία μπορούν να απαριθμούνται και να είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Λόγω της δυνατότητας να εισαχθούν και να αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στο χρηματιστήριο αξιών, το νομικό πλαίσιο όπως προβλέπεται στον γερμανικό νόμο περί Ανωνύμων Εταιριών (AktG) είναι υποχρεωτικό. Αυτό σημαίνει ότι το καταστατικό μιας εταιρίας εισηγμένης στο Χρηματιστήριο μπορεί να παρεκκλίνει από τις διατάξεις που προβλέπονται στο νομικό πλαίσιο, μόνο όπου αυτό επιτρέπεται ρητά.

Ένας ή περισσότεροι ιδρυτές που μπορεί να είναι μεμονωμένα άτομα, συνεταιρισμοί ή εταιρίες, μπορούν να δημιουργήσουν μια τέτοια εταιρία. Δεν υπάρχει ανάγκη για τον ιδρυτή ή τους ιδρυτές να είναι εγκατεστημένοι στη Γερμανία ή να έχουν γερμανική υπηκοότητα. Η όλη διαδικασία δημιουργίας μιας εταιρίας εισηγμένης στο Χρηματιστήριο πρέπει να γίνει με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Η νομική υπόσταση της ξεκινά με την ηλεκτρονική της εγγραφή στο Εμπορικό Μητρώο.

Το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο που πρέπει να καταβληθεί από τους ιδρυτές είναι 50.000 ευρώ συνολικά. Η ελάχιστη ονομαστική αξία της μετοχής είναι 1 ευρώ. Για την καταχώριση της εταιρίας στο Εμπορικό Μητρώο, πρέπει να έχει γίνει εισφορά τουλάχιστον του μισού μετοχικού κεφαλαίου. Όπως ορίζεται στο καταστατικό της εταιρίας, η εισφορά μπορεί να γίνει είτε σε ρευστό, είτε σε είδος. Στην περίπτωση ενός μόνο ιδρυτή, όλο το μετοχικό κεφάλαιο θα πρέπει να καταβληθεί, διαφορετικά θα πρέπει να δοθεί εγγύηση για το μη καλυφθέν κεφάλαιο.

Το λεγόμενο διοικητικό συμβούλιο (Vorstand) είναι υπεύθυνο για τη διαχείριση μιας εταιρίας εισηγμένης στο Χρηματιστήριο. Όλα τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου πρέπει να είναι μεμονωμένα άτομα. Ο ελάχιστος αριθμός των μελών είναι ένα. Εκτός αν άλλως ορίζεται στο καταστατικό της εταιρίας, όλα τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου πρέπει να ενεργούν από κοινού τόσο κατά τη διοίκηση της εταιρίας όσο και εκπροσωπώντας την έναντι τρίτων.

Κάθε εταιρία εισηγμένη στο Χρηματιστήριο πρέπει να διαθέτει ένα εποπτικό συμβούλιο (Aufsichtsrat), το οποίο αποτελείται από 3 τουλάχιστον άτομα. Οι πιο σημαντικές λειτουργίες του μπορούν να συνοψιστούν ως εξής:

- Διορισμός των μελών του διοικητικού συμβουλίου
- Έλεγχος των πράξεων της διοίκησης
- Εκπροσώπηση της εταιρίας σε περίπτωση διαφορών με τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου
- Εξέταση και έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων και των εκθέσεων διαχείρισης, συμπεριλαμβανομένης της πρότασης για την διάθεση των κερδών

Ένα άτομο δεν μπορεί να αποτελεί μέλος του διοικητικού συμβουλίου και του εποπτικού συμβουλίου παράλληλα. Επίσης, δεν υπάρχει καμία απαίτηση ούτε για τα μέλη του διοικητικού, ούτε του εποπτικού συμβουλίου να είναι γερμανοί πολίτες ή να κατοικούν στη Γερμανία.

Κάθε χρόνο, τουλάχιστον μία γενική συνέλευση των μετόχων είναι υποχρεωτική μέσα σε μια περίοδο οκτώ μηνών μετά το τέλος του προηγούμενου οικονομικού έτους. Εκτός αυτού, με απαρτία

τουλάχιστον 5%, ένας ή περισσότεροι μέτοχοι μπορούν να καλέσουν έκτακτη συνέλευση μετόχων. Οι πιο σημαντικές λειτουργίες των συνεδριάσεων των μετόχων είναι πανομοιότυπες με αυτές των Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης. Εκτός από τα παραπάνω, κατά τη συνεδρίασή τους, οι μέτοχοι της εταιρίας που είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο διορίζουν τα μέλη του εποπτικού συμβουλίου.

Με βάση τις γερμανικές διατάξεις, εάν ο αριθμός των εργαζομένων υπερβαίνει τους 500, ανάλογα με τον συνολικό αριθμό τους οι εργαζόμενοι εκλέγουν το ένα τρίτο έως το ήμισυ των μελών του εποπτικού διοικητικού συμβουλίου. Διαφορετικά, εάν αλλιώς προβλέπεται στο καταστατικό της εταιρίας, αποφασίζουν οι μέτοχοι στη συνέλευσή τους με απλή πλειοψηφία του 50% συν μία ψήφο. Ωστόσο, για την τροποποίηση των άρθρων του καταστατικού, την αύξηση ή τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου και για κάποιους άλλους λόγους, η πλειοψηφία τουλάχιστον 75% των ψήφων είναι υποχρεωτική. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι τα πρακτικά των συνελεύσεων των μετόχων χρειάζεται να είναι επικυρωμένα.

Στη συνέχεια θα αναφερθούμε στους συνεταιρισμούς και ιδίως στους εμπορικούς συνεταιρισμούς οι προκαλούν το ενδιαφέρον των ξένων επενδυτών. Ως εκ τούτου, άλλες μορφές συνεταιρισμών που αναφέρονται στο γερμανικό αστικό δίκαιο παραλείπονται σε αυτή την εργασία. Τόσο οι κάτοικοι όσο και οι μη κάτοικοι ιδιώτες και επιχειρήσεις μπορούν να γίνουν εταίροι ενός συνεταιρισμού.

Υπάρχουν 2 βασικά είδη συνεταιρισμών στη Γερμανία :

1. Οι ομόρρυθμες εταιρίες και
2. Οι ετερόρρυθμες εταιρίες

Μια ομόρρυθμη εταιρία (offene Handelsgesellschaft - OHG) σχηματίζεται από δύο τουλάχιστον εταίρους. Δεδομένου ότι το νομικό πλαίσιο προβλέπει μόνο ένα ελάχιστο υποχρεωτικών διατάξεων, οι εταίροι είναι ελεύθεροι να καθορίσουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους με μεταξύ τους συμφωνία. Μια ομόρρυθμη εταιρία πρέπει να εγγραφεί ηλεκτρονικά στο Εμπορικό Μητρώο. Ωστόσο, μια τέτοια εγγραφή δεν έχει σημασία για τη νομική της ύπαρξη.

Με βάση τη νομοθεσία, υπάρχει από κοινού και εις ολόκληρον ευθύνη όλων των εταίρων για τα χρέη της εταιρίας, αλλά δεν απαιτείται ελάχιστο κεφάλαιο. Η προσωπική ευθύνη των εταίρων για τις υφιστάμενες υποχρεώσεις της ομόρρυθμης εταιρίας λήγει πέντε χρόνια μετά την αποχώρησή τους από την εταιρία. Αν δεν έχει συμφωνηθεί διαφορετικά μεταξύ των εταίρων, κάθε εταίρος έχει δικαίωμα να διαχειρίζεται τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της εταιρίας και να την εκπροσωπεί έναντι τρίτων.

Η ετερόρρυθμη εταιρία (Kommanditgesellschaft - KG) είναι παρόμοια με την ομόρρυθμη εταιρία. Η πιο σημαντική διαφορά είναι ότι πρέπει να υπάρχει τουλάχιστον ένας ομόρρυθμος εταίρος με απεριόριστη προσωπική ευθύνη για τα χρέη της εταιρίας, ενώ η προσωπική ευθύνη του κάθε ετερόρρυθμου εταίρου περιορίζεται στα κονδύλια που συνεισέφερε στην εταιρία.

Αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά μεταξύ των εταίρων, ο ομόρρυθμος εταίρος έχει το δικαίωμα να διαχειρίζεται αποκλειστικά τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της εταιρίας και να την εκπροσωπεί έναντι τρίτων. Σε περίπτωση που η εταιρία δεν αποτελείται από μεμονωμένα άτομα, αλλά από μία ή περισσότερες επιχειρήσεις ως

ομόρρυθμους εταίρους, τότε αυτό πρέπει να φανερώνεται στην επωνυμία της εταιρίας.

Οι ετερόρρυθμοι εταίροι μπορούν και συνήθως κατέχουν μετοχές μιας ετερόρρυθμης εταιρίας. Ένας ή περισσότεροι ετερόρρυθμοι εταίροι ή ακόμη και ένα τρίτο άτομο μη εταίρος μπορεί να διοριστούν διευθύνοντες σύμβουλοι. Δεδομένου ότι αυτή η μορφή επιχείρησης συνδυάζει σημαντικά πλεονεκτήματα, όπως ευελιξία και περιορισμένη ευθύνη, σε σχέση με τις υπόλοιπες μορφές, είναι η πιο δημοφιλής μορφή εταιρίας στη Γερμανία.

Για την ίδρυση μιας ετερόρρυθμης εταιρίας δεν απαιτείται ελάχιστο κεφάλαιο και δεν είναι απαραίτητη η εγγραφή της στο Εμπορικό Μητρώο. Ωστόσο, εάν ένας ετερόρρυθμος εταίρος κάνει μια εισφορά κεφαλαίου, ο περιορισμός της προσωπικής Μητρώο. Ως εκ τούτου, εάν μια ετερόρρυθμη εταιρία ξεκινήσει τις δραστηριότητές της πριν από την καταχώριση, ισχύει η ίδια απεριόριστη προσωπική ευθύνη του κάθε εταίρου, όπως σε μια ομόρρυθμη.

8.2.2 Απαιτήσεις προβλεπόμενες από το γερμανικό νόμο

Με βάση την τέταρτη, έβδομη και όγδοη οδηγία της ΕΕ, του γερμανικού Εμπορικού Κώδικα (Handelsgesetzbuch - HGB) παρέχεται το νομικό πλαίσιο για τις οικονομικές πληροφορίες που πρέπει να παρέχουν οι επιχειρηματικές οντότητες. Ο γερμανικός Εμπορικός Κώδικας περιλαμβάνει διατάξεις, με τις οποίες όλες οι επιχειρηματικές οντότητες θα πρέπει να συμμορφώνονται και συμπληρωματικές διατάξεις που ισχύουν μόνο για ορισμένες επιχειρηματικές οντότητες (εταιρίες που δεν έχουν κανένα άτομο ως

ομόρρυθμο εταίρο) ή βιομηχανικούς κλάδους (π.χ. εταιρίες παροχής πιστώσεων και ασφάλισης).

Όλες οι επιχειρηματικές οντότητες θα πρέπει να συμμορφώνονται με τις ακόλουθες βασικές διατάξεις:

- Προετοιμασία ενός ισολογισμού κατά την έναρξη των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων
- Τήρηση βιβλίων, όπου ο επιχειρηματίας κρατάει τις εμπορικές του συναλλαγές και αρχεία των περιουσιακών του στοιχείων, βάσει των όρων που θέτουν οι γερμανικές Γενικώς Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GOB)).
- Οικονομικές καταστάσεις στο τέλος του κάθε οικονομικού έτους
- Διαχειριστικές περίοδοι που δεν υπερβαίνουν τους 12 μήνες και εκτός αν ορίζεται αλλιώς, ταυτίζονται με το ημερολογιακό έτος
- Γλώσσα όλων των χρηματοοικονομικών πληροφοριών είναι η γερμανική και νόμισμα το ευρώ
- Αποθήκευση όλων των αρχείων των επιχειρήσεων για διάστημα τουλάχιστον δέκα ετών, αρχής γενομένης με το έτος μετά από τη δημιουργία του αρχείου.

Το φάσμα των απαιτήσεων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης εξαρτάται από την κατηγορία της εταιρίας. Ανάλογα με το σύνολο του ενεργητικού τους, τον κύκλο εργασιών και τον αριθμό των εργαζομένων διακρίνει τρεις κατηγορίες επιχειρήσεων:

Το φορολογικό πιστοποιητικό των ορκωτών ελεγκτών :
Το θεσμικό πλαίσιο και η πρώτη εφαρμογή

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΣΕ €	ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΣΕ €	ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ
Μικρή	≤ 4.840	≤ 9.680	≤ 50
Μεσαία	> 4.840 και ≤ 19.250	> 9.680 και ≤ 38.500	> 50 και ≤ 250
Μεγάλη	> 19.250	> 38.500	> 250

Μια εταιρία ανήκει σε μία από τις κατηγορίες αυτές, εφόσον πληροί τα δύο τουλάχιστον από τα τρία κριτήρια, σε δύο διαδοχικές διαχειριστικές περιόδους. Ωστόσο, επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο θεωρούνται πάντα ως μεγάλες επιχειρήσεις.

Ανεξαρτήτως νομικής μορφής, σε κάθε επιχειρηματική οντότητα με περιορισμένη ευθύνη πρέπει να δημοσιοποιούνται οι οικονομικές πληροφορίες. Επιπλέον, υπάρχουν ειδικές διατάξεις για τη διαφάνεια των χρηματοπιστωτικών πληροφοριών για πολύ μεγάλες εταιρίες ακόμη και αν έχουν συνεργασίες με ιδιώτες με απεριόριστη ευθύνη.

Μεταξύ άλλων, το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παρέχει πληροφορίες σχετικά με τη λογιστική πολιτική που ακολουθείται, σχετικά με συνδεδεμένες με αυτήν εταιρίες και σχετικά με την αμοιβή του διευθύνοντος συμβούλου.

Εταιρίες που έχουν βγει στην χρηματιστηριακή αγορά έχουν συμπληρωματικές απαιτήσεις γνωστοποίησης : ισολογισμό, κατάσταση ταμειακών κεφαλαίων και κατάσταση μεταβολών στα ίδια κεφάλαια.

Από το 2007, είναι υποχρεωτική η ηλεκτρονική μορφή της γνωστοποίησης στη γερμανική Ομοσπονδιακή Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

8.2.3 Ισχύοντα λογιστικά πρότυπα στη Γερμανία

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται στη Γερμανία υπό τους όρους του εθνικού δικαίου, ιδίως του γερμανικού Εμπορικού Κώδικα (HGB). Ως εκ τούτου οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις παρέχουν προστατευτική λειτουργία για τους πιστωτές. Η προστασία των πιστωτών από τα χρέη που μπορούν να δημιουργηθούν είναι ο κεντρικός σκοπός της λογιστικής παρακολούθησης μιας επιχείρησης. Αυτό επιτυγχάνεται υπολογίζοντας τα περιουσιακά στοιχεία των εταιριών, που είναι διαθέσιμα για την προστασία των πιστωτών μέσα από μια συνεπή διαπίστωση των κερδών σε σχέση με τον περιορισμό των διανεμητέων κερδών των μετόχων.

Η προστατευτική λειτουργία του γερμανικού Εμπορικού Δικαίου είναι ένα ιδιαίτερο χαρακτηριστικό, το οποίο ουσιαστικά είναι ξένο σε σχέση με την οπτική των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ). Έτσι, ο γερμανός νομοθέτης αποφάσισε να καταστεί δυνατή η εφαρμογή των ΔΠΧΠ στην εκπόνηση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων μόνο ως επιλογή, σε εθελοντική δηλαδή βάση. Οι οικονομικές καταστάσεις βάσει του δικαιώματος επιλογής, πρέπει να συνταχθούν και σύμφωνα με τους όρους του γερμανικού Εμπορικού Κώδικα για να προσδιοριστεί η κατανομή κερδών καθώς και το ποσό της φορολογίας.

Πρόσθετες λεπτομέρειες πρέπει να ληφθούν υπόψη στον ισολογισμό, οι οποίες εξηγούνται ξεχωριστά παρακάτω.

Οι μεγάλες εταιρίες, οι οποίες προετοιμάζουν αποτελεσματικά τις οικονομικές τους καταστάσεις εθελοντικά σύμφωνα με τους όρους των ΔΠΧΠ, επιτρέπεται να περιορίζουν τη δημοσιοποίηση των οικονομικών τους καταστάσεων στη Γερμανική ομοσπονδιακή επίσημη εφημερίδα.

Οι εταιρίες που έχουν έδρα στη Γερμανία κατά κύριο λόγο πρέπει να καταρτίζουν ενοποιημένες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Οι ανεξάρτητοι όμιλοι επιχειρήσεων αντιμετωπίζονται και παρουσιάζονται ως μία οντότητα από οικονομική και νομική άποψη στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Όσο περισσότερο ένας όμιλος επιχειρήσεων χάνει τη δυνατότητα αποφάσεων και λειτουργεί ως τμήμα του ομίλου, τόσο χαμηλότερη είναι η ενημερωτική αξία των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων μιας τέτοιας επιχείρησης. Ως εκ τούτου, για πρακτικούς σκοπούς της αξιολόγησης της εν λόγω εταιρίας, απαιτείται μεγαλύτερη γνώση της κατάστασης του όλου ομίλου.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις έχουν μόνο τη λειτουργία της πληροφόρησης βάσει του γερμανικού νόμου. Δεν υπάρχει δυνατότητα να συναχθούν νομικές αξιώσεις βάσει των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Οποιοσδήποτε αξιώσεις των μετόχων, των πιστωτών ή των φορολογικών αρχών μπορούν να απευθυνθούν μόνο σε συγκεκριμένη επιχείρηση του ομίλου, αλλά όχι στον όμιλο ως μια οντότητα.

Η λογιστική των ομίλων στη Γερμανία πρέπει να ακολουθήσει τους κανονισμούς του γερμανικού Εμπορικού Κώδικα. Ως εξαίρεση έχουμε

τις κεφαλαιαγορές και τις μητρικές εταιρίες που έχουν μπει στις εγχώριες λίστες. Οι μητρικές αυτές εταιρίες πρέπει να χρησιμοποιούν τα ΔΠΧΠ που είναι αποδεκτά από την ΕΕ σε επίπεδο ομίλου, αν υποχρεούνται να καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις της εμπορικής νομοθεσίας.

Οι υπόλοιπες μητρικές εταιρίες που εδρεύουν στη Γερμανία έχουν το δικαίωμα της επιλογής για το αν θα εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τους. Οι μητρικές εταιρίες που εφαρμόζουν τα παραπάνω σε εθελοντική βάση, απαλλάσσονται από την υποχρέωση να ακολουθούν τους λογιστικούς κανόνες σχετικά με τους ομίλους του γερμανικού εμπορικού κώδικα.

8.2.4 Ισχύοντα ελεγκτικά πρότυπα στη Γερμανία

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και η έκθεση διαχείρισης των μεσαίων και μεγάλων επιχειρήσεων καθώς και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και οι ενοποιημένες εκθέσεις διαχείρισης των εταιριών υπόκεινται σε έλεγχο από τους ελεγκτές. Ο ελεγκτής μπορεί να είναι είτε ορκωτός ελεγκτής λογιστής (Wirtschaftsprüfer), είτε ελεγκτική εταιρία.

Αυτός ο υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να αφορά και τη συμφωνία τους με την τήρηση των νομοθετικών προϋποθέσεων και των συμπληρωματικών όρων που υπάρχουν στη συμφωνία με τους μετόχους. Η έκθεση διαχείρισης και η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης πρέπει να ελέγχονται, ανεξάρτητα από το αν είναι συνεπής με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τις ενοποιημένες

οικονομικές καταστάσεις καθώς και με τα συμπεράσματα του ελεγκτή. Επιπλέον, τα συμπεράσματα του ελεγκτή θα πρέπει να παρέχουν μια εικόνα για την οικονομική κατάσταση της υπό έλεγχο μονάδας. Επίσης, θα πρέπει να ελεγχθεί ότι οι ευκαιρίες και οι κίνδυνοι της περαιτέρω προόδου της εταιρίας παρουσιάζονται κατάλληλα.

Ο ελεγκτής πρέπει να συνοψίζει τα ευρήματά του και να γνωστοποιήσει τη γνώμη του μαζί με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στην ηλεκτρονική γερμανική Ομοσπονδιακή Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ακόμα, ο ελεγκτής πρέπει να προετοιμάσει έκθεση του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, η οποία θα περιγράφει διεξοδικά το αποτέλεσμα του ελέγχου. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να υποβληθεί στο διοικητικό συμβούλιο και στους νόμιμους εκπρόσωπους των διευθυντών της επιχείρησης.

8.2.5 Μορφή και περιεχόμενο των ετήσιων εκθέσεων

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιριών σύμφωνα με τους όρους του γερμανικού Εμπορικού Κώδικα πρέπει να ακολουθούν τις γερμανικές γενικώς αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (GOB) και πρέπει να δίνουν αληθινή και δίκαιη εικόνα της οικονομικής κατάστασης της εταιρίας.

Πέρα από αυτό, απαιτείται ο ισολογισμός να παρουσιάζει και να καταγράφει ξεχωριστά το κυκλοφορούν ενεργητικό, τα ίδια κεφάλαια, τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τους αναβαλλόμενους φόρους. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων θα πρέπει να παρατίθενται, τα έσοδα και τα έξοδα της λογιστικής περιόδου στην οποία αυτή αναφέρεται.

8.3 Ο τακτικός έλεγχος των επιχειρήσεων στην Αγγλία

8.3.1 Οι επιχειρήσεις στην Αγγλία

Η πιο συνηθισμένη μορφή εταιρίας στην Αγγλία είναι αυτή της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης, δηλαδή Limited Liability Company (LLC). Άλλη μορφή εταιρίας είναι αυτή της Public Limited Company (PLC). Μια εταιρία μπορεί να είναι και απεριόριστης ευθύνης, αλλά αυτή η μορφή σπάνια χρησιμοποιείται στην πράξη.

Για να μπορέσει να λειτουργήσει μια Public Limited Company θα πρέπει αρχικά να υποβάλλει αίτηση για ένα πιστοποιητικό για να μπορέσει να ιδρυθεί η επιχείρηση και να μπορέσει να δανειστεί. Για να πραγματοποιηθεί αυτό θα πρέπει να έχει ένα ελάχιστο εγκεκριμένο μετοχικό κεφάλαιο, το οποίο από τις 6 Απριλίου του 2008 ορίζεται σε £ 50,000 ή σε £ 65,600.

Οι μετοχές σε μια Public Limited Company μπορούν να μεταβιβαστούν ελεύθερα και να διαπραγματευτούν στο Χρηματιστήριο του Λονδίνου ή σε άλλες αγορές, πράγμα που θα επιτρέψει στην εταιρία να αυξήσει τη χρηματοδότηση από το ευρύ κοινό. Τέτοιες εταιρίες αναφέρονται ως "quoted" ή "listed", δηλαδή εισηγμένες. Αντίθετα, οι μετοχές σε μια μη εισηγμένη εταιρία είναι μεταβιβάσιμες μόνο σύμφωνα με τους εσωτερικούς κανονισμούς της εταιρίας που ορίζονται στο καταστατικό. Η τελευταία αυτή μορφή της εταιρίας είναι κατά συνέπεια αυτή που πιο συχνά προτιμάται από τις οικογενειακές επιχειρήσεις και τους ξένους επενδυτές.

Μια εταιρία περιορισμένης ευθύνης μπορεί να συσταθεί αρκετά εύκολα στην Αγγλία. Το Επιμελητήριο των επιχειρήσεων παρέχει υπηρεσία ίδρυσης μιας μέρα, ενώ πλέον μπορούν να ιδρυθούν εταιρίες και ηλεκτρονικά.

Οι εταιρίες που ιδρύονται στο Ηνωμένο Βασίλειο πρέπει να συμμορφώνονται με ορισμένες νομικές απαιτήσεις, συμπεριλαμβανομένων των εξής:

- Οι καταστάσεις πρέπει να τηρούνται σύμφωνα με τυποποιημένο τρόπο με βάση τους κανόνες και τις αρχές της λογιστικής και πρέπει, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, να ελέγχονται από ορκωτό ελεγκτή. Ορισμένες μικρότερες εταιρίες απαλλάσσονται από την υποχρέωση ελέγχου. «Ανενεργές εταιρίες και εταιρίες στις οποίες δεν υπάρχουν σημαντικές λογιστικές πράξεις μπορούν επίσης να ζητήσουν απαλλαγή, αλλά είναι υποχρεωμένες να καταχωρίζουν ένα συνοπτικό ισολογισμό και προσάρτημα στο μητρώο επιχειρήσεων.

Με ισχύ από τις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν από τις 6 Απριλίου 2008, οι καταστάσεις πρέπει να κατατεθούν στο μητρώο των επιχειρήσεων μαζί με την έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου, εντός εννέα μηνών από τη λήξη του οικονομικού έτους για μια ιδιωτική εταιρία και έξι μηνών για μια PLC. Πριν από αυτή την ημερομηνία οι προθεσμίες ήταν μεγαλύτερες. Με ισχύ από την 1η Φεβρουαρίου 2009 στις ιδιωτικές εταιρίες επιβάλλεται πρόστιμο που κυμαίνεται μεταξύ £ 150 και £ 1.500 για εκπρόθεσμη κατάθεση των παραπάνω, ενώ για τις PLCs μεταξύ £ 750 και £ 7.500.

Από την 1η Απριλίου 2011, όλες οι εταιρίες και οργανισμοί που υπόκεινται σε εταιρικό φόρο θα πρέπει να γνωστοποιούν διαδικτυακά την επιστροφή εταιρικού φόρου που έχουν για λογιστικές περιόδους

που λήγουν μετά την 31η Μαρτίου 2010. Εκτός, από τις επιχειρήσεις από την ίδια ημερομηνία, θα πρέπει και οι οργανώσεις να καταβάλλουν τον φόρο εταιρικού εισοδήματος ηλεκτρονικά με online πληρωμές.

- Η γενική συνέλευση των μετόχων πρέπει να διεξάγεται κάθε χρόνο, αν και οι κάποιες εταιρίες μπορούν να εξαιρεθούν από την υποχρέωση αυτή και πολλά θέματα μπορούν να τεθούν γραπτώς. Ωστόσο, μια συνέλευση είναι απαραίτητη για να αλλάξει ένας διευθυντής ή ένας ελεγκτής πριν από τη λήξη της θητείας του.

- Η ετήσια δήλωση η οποία δίνει λεπτομέρειες της διεύθυνσης και των μετόχων της εταιρίας, πρέπει να υποβληθεί σε μια συγκεκριμένη προθεσμία. Ακόμα, η δήλωση αυτή δίνει λεπτομέρειες σχετικά με τις μεταβιβάσεις μεριδίων που έχουν πραγματοποιηθεί σε σχέση με την προηγούμενη ετήσια δήλωση.

Η θεμελιώδης ιδέα σύμφωνα με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου είναι ότι η εταιρία και οι μέτοχοι της είναι ξεχωριστά πρόσωπα απέναντι στο νόμο. Έτσι, μια Βρετανική εταιρία έχει ως εκ τούτου διαφορετικά δικαιώματα και υποχρεώσεις ανεξάρτητα από αυτά των μετόχων και των διευθυντών της.

8.3.2 Υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων

Η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου απαιτεί από τις εταιρίες να τηρούν ορθά τα λογιστικά βιβλία και να προετοιμάζουν τις καταστάσεις για κάθε οικονομικό έτος, τις οποίες πρέπει να καταθέτουν στο Companies House, που ομοιάζει με τα ελληνικά επιμελητήρια.

Δεν υπάρχει ειδική νομική υποχρέωση για τις ατομικές επιχειρήσεις να τηρούν λογιστικά βιβλία. Ωστόσο, η φορολογική νομοθεσία απαιτεί τη διατήρηση των αρχείων που χρησιμοποιούνται για την συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων και θα πρέπει αυτά να είναι επαρκή για να υποστηρίξουν τους αριθμούς που αναφέρονται στη φορολογική δήλωση. Οι ομόρρυθμες εταιρίες πρέπει να τηρούν αρχεία όλων των εσόδων και των πληρωμών, καθώς και των πωλήσεων και αγορών αγαθών.

Σε γενικές γραμμές, ο φορολογικός νόμος ορίζει ότι τα λογιστικά βιβλία διατηρούνται για τουλάχιστον έξι χρόνια. Σε περίπτωση που τα λογιστικά αρχεία διατηρούνται έξω το Ηνωμένο Βασίλειο, τα λογιστικά βιβλία και οι οικονομικές δηλώσεις, που αρκούν για να φανερώσουν τη θέση της επιχείρησης και να επιτρέψουν στη διοίκηση της εταιρίας να προετοιμάσει τον ισολογισμό και υπολογίσει το κέρδος ή τη ζημιά πρέπει να αποστέλλονται και να διατηρούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο.

8.3.3 Εφαρμοστέο πλαίσιο της λογιστικής

Υπάρχει επιτακτική ανάγκη για μια εταιρία να προετοιμάσει λογιστικά βιβλία που παρουσιάζουν μια αληθινή και δίκαιη εικόνα της εταιρίας. Εάν μια εταιρία έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές, πρέπει επίσης να συντάξει ενοποιημένες καταστάσεις, εκτός εάν η εταιρία είναι πολύ μικρή ή η εταιρία είναι από μόνη της θυγατρική μιας άλλης εταιρίας που ανταποκρίνονται σε ιδιαίτερες συνθήκες οικονομικής αναφοράς.

Δύο διακριτά πλαίσια λογιστικής ισχύουν στην Αγγλία για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Ο νόμος περί εταιριών τα αναφέρει το 2006, ως :

1. Εθνικό Λογιστικό Σχέδιο, και
2. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ).

Οποιαδήποτε επιχείρηση έχει μετοχές που είναι διαπραγματεύσιμες σε χρηματιστηριακές αγορές, συμπεριλαμβανομένου του London Stock Exchange και της Εναλλακτικής Αγοράς Επενδύσεων, υποχρεούται να εφαρμόσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για την κατάρτιση ενοποιημένων ισολογισμών. Η μητρική εταιρία ή κάθε μεμονωμένη εταιρία που διαπραγματεύεται τις μετοχές της στις αγορές αυτές, μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει οποιοδήποτε από τα 2 πλαίσια λογιστικής για την προετοιμασία των βιβλίων της εταιρίας. Όλες οι άλλες εταιρίες, εκτός από τις φιλανθρωπικές οργανώσεις, μπορούν να επιλέξουν να εφαρμόσουν οποιοδήποτε από τα 2 πλαίσια λογιστικής για την προετοιμασία των ενοποιημένων και ατομικών καταστάσεων της εταιρίας.

Εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις, η ετήσια έκθεση πρέπει να περιλαμβάνει αναφορές του διευθυντή, ενώ οι εταιρίες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο του Λονδίνου πρέπει να παρουσιάσουν και έκθεση των διευθυντικών στελεχών για τις αποδοχές, δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης και εκθέσεις της διοίκησης.

8.3.4 Ο φορολογικός έλεγχος των εταιριών

Τα βιβλία των Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης πρέπει να ελέγχονται, εκτός και εάν οι εταιρίες τυγχάνουν απαλλαγής. Οι κανόνες επιλεξιμότητας για την απαλλαγή από τον έλεγχο είναι πολύπλοκες και είναι αρκετά δύσκολο να διαπιστωθεί κατά πόσον η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης εξαιρείται από τον έλεγχο. Σε γενικές γραμμές, όμως, τα βιβλία δεν θα πρέπει να ελεγχθούν εάν η εταιρία:

- μπορεί να θεωρηθεί ως μικρή για την κατάθεση των περιληπτικών καταστάσεων,
- έχει κύκλο εργασιών που δεν υπερβαίνει τα £ 6.500.000 και
- έχει συνολικό ισολογισμό που δεν υπερβαίνει τα £ 3.260.000.

Ωστόσο, από πολλές οντότητες θεωρείται ότι ο έλεγχος είναι ευεργετικός και συνεχίζουν να ελέγχονται ακόμη και όταν εμπίπτουν στην απαλλαγή. Μερικά από τα βασικά πλεονεκτήματα της εταιρίας που έχει υποβάλλει τα βιβλία της σε έλεγχο είναι:

- ☞ Η κάλυψη των προσδοκιών των δανειστών και πιστωτών της
- ☞ Ο καθουχασμός της διοίκησης ότι ανταποκρίθηκε στις λογιστικές και διοικητικές της ευθύνες προς όφελος των μετόχων
- ☞ Η ελαχιστοποίηση των αμφισβητήσεων από τις φορολογικές αρχές
- ☞ Η βελτίωση της αξιολόγησης της πιστοληπτικής ικανότητας της εταιρίας
- ☞ Η παροχή ενός ανεξάρτητου ελέγχου της λογιστικής λειτουργίας της εταιρίας

- ☞ Η παροχή προειδοποίησης στους διευθυντές για τυχόν προβλήματα όσον αφορά την συνεχιζόμενη οικονομική βιωσιμότητα της εταιρίας
- ☞ Η εξοικείωση της εταιρίας με τους ελέγχους, οπότε αν αναπτυχθεί περαιτέρω στο μέλλον και πρέπει να ελέγχεται να είναι ήδη προετοιμασμένη

8.3.5 Ο ρόλος του ελεγκτή

Ο ελεγκτής εξετάζει τις καταστάσεις και τις λογιστικές εγγραφές της εταιρίας και συντάσσει έκθεση για τα μέλη της εταιρίας. Η έκθεση αυτή, περιλαμβάνεται στις εκθέσεις και τις καταστάσεις που δημοσιεύονται, και περιέχει γνώμη για το εάν οι ετήσιες καταστάσεις παρουσιάζουν ή όχι μια αληθινή και δίκαιη εικόνα των οικονομικών υποθέσεων και το κέρδος ή τη ζημία της περιόδου για την εταιρία. Οι ελεγκτές θα πρέπει επίσης να εξετάσουν το εάν οι πληροφορίες του Διοικητικού Συμβουλίου που υπάρχουν στην έκθεση αντιστοιχούν με τις ετήσιες καταστάσεις.

Η επιλεξιμότητα και τα προσόντα για να λειτουργεί κάποιος ως ελεγκτής ορίζονται στο εταιρικό δίκαιο. Η επιλεξιμότητα διέπεται από ηθικές εκτιμήσεις, καθώς ο ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητο σε σχέση με την εταιρία πρόσωπο. Ως εκ τούτου, ένα πρόσωπο δεν μπορεί να οριστεί ως ελεγκτής, εάν είναι:

- Υπάλληλος της εταιρίας ή συνδεδεμένης εταιρίας
- Εταίρος ή υπάλληλος του εν λόγω ελεγχόμενου προσώπου
- Είναι εταίρος στην ελεγχόμενη εταιρία

8.4 Η περίπτωση της Σουηδίας

Όπως παρατηρούμε στις παραπάνω χώρες δεν υφίσταται αντίστοιχος θεσμός με το δικό μας φορολογικό πιστοποιητικό. Όμως υφίσταται κάτι παρόμοιο στη Σουηδία. Έτσι, είναι φανερό ότι το φορολογικό πιστοποιητικό δεν είναι άκρως ελληνική εφεύρεση, καθώς έχει ήδη εφαρμοστεί με παρόμοιο τρόπο σε άλλες χώρες, μια από τις οποίες είναι η Σουηδία.

Πιο συγκεκριμένα, το 1975 θεσπίστηκαν στη Σουηδία περαιτέρω καθήκοντα για τους ελεγκτές. Από εκείνη τη χρονιά οι ελεγκτές έπρεπε να επισημαίνουν το αν η ελεγχόμενη εταιρία δεν είχε εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της σχετικά με τη φορολογία και διάφορες άλλες επιβαρύνσεις.¹⁴ Επιπλέον, ο ελεγκτής όφειλε να δίνει πληροφορίες για την εταιρία αν διεξαγόταν έλεγχος για κάποιο οικονομικό έγκλημα και αν ο υπεύθυνος της έρευνας απαιτούσε κάτι τέτοιο.

Η διαφορά που παρατηρούμε σε σχέση με το δικό μας φορολογικό πιστοποιητικό είναι ότι στην Ελλάδα κάθε φορολογικό πιστοποιητικό κατατίθεται στο Υπουργείο Οικονομικών, ενώ στη Σουηδία μόνο σε ειδικές περιπτώσεις η έκθεση των ελεγκτών δημοσιοποιείται στη φορολογική αρχή. Αυτό συμβαίνει αν για παράδειγμα το διοικητικό συμβούλιο ή γενικότερα η διοίκηση της εταιρίας έχει κάνει κάτι για το οποίο υπόκειται σε αποζημίωση, αν δεν έχουν εκπληρωθεί οι υποχρεώσεις σχετικά με την πληρωμή του οφειλόμενου φόρου ή αν έχει παραβιαστεί κάποιος νόμος.

¹⁴ Fredriksson Janet and Johansson Britt-Marie (2004), The Statutory Audit for Small Companies; Necessary or Not? - A Study of the Swedish Tax Authority's Viewpoint, Göteborg University, School of Business, Economics and Law.

Οι παραπάνω διαφορές που παρατηρούνται οφείλονται κυρίως στη μεγάλη φοροδιαφυγή που υφίσταται στην Ελλάδα σε σχέση με αυτή της Σουηδίας, καθώς και στη διαφορετική κουλτούρα και νοοτροπία που υπάρχει μεταξύ των δύο χωρών.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Το Υπουργείο Οικονομικών λόγω της έκτακτης δημοσιονομικής ανάγκης που έχει δημιουργηθεί το τελευταίο διάστημα στη χώρα μας και λόγω του ότι η φορολογική διοίκηση υπολειτουργεί καθιερώνει το φορολογικό πιστοποιητικό που αποτελεί ένα μίγμα προληπτικού και προσωρινού ελέγχου και καθιστά υπεύθυνους τους ελεγκτές για τη φορολογική αναμόρφωση των δαπανών του άρθρου 31 του ΚΦΕ και για το αν έχουν παρακρατηθεί ορθά οι φόροι.

Είναι φανερό ότι με την καθιέρωση του φορολογικού πιστοποιητικού των νομίμων ελεγκτών ανατρέπεται η λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού όπως την ξέραμε μέχρι σήμερα, αλλάζει με λίγα λόγια το περιεχόμενο και η φιλοσοφία διεξαγωγής των φορολογικών ελέγχων.

Σύμφωνα με συνέντευξη του Υπουργού Οικονομικών μόνο στο 3% των επιχειρήσεων γίνονται τακτικοί έλεγχοι, ποσοστό πολύ μικρό σε σχέση με το σύνολο των επιχειρήσεων στην Ελλάδα. Είναι λοιπόν φανερό ότι το κράτος αδυνατεί να ελέγξει σε μεγάλο βαθμό τις επιχειρήσεις και τους επιτηδευματίες.

Έτσι, το κράτος πλέον καθιστά συνυπεύθυνους τους λογιστές με τους επιχειρηματίες μεταφέροντας τους έμμεσα το βάρος του απλού φορολογικού ελέγχου, ώστε ο έλεγχος που θα γίνεται από τους υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών να επικεντρώνεται σε θέματα ουσίας.

Σαν επιστέγασμα, οι έλεγχοι από το Υπουργείο Οικονομικών με βάση τα κριτήρια που καθορίζονται¹⁵ γίνονται πλέον στοχευμένοι και επομένως αναμένονται και σημαντικότερα αποτελέσματα.

Το όφελος από την ορθή φορολογική αναμόρφωση των δαπανών στο οποίο αποβλέπει το Υπουργείο Οικονομικών είναι το προσδοκώμενο έσοδο από την αύξηση του φόρου εισοδήματος που θα καταβληθεί από τους επιτηδευματίες το οποίο είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο ποσό που θα λάμβανε αν είχε δυνατότητα να διενεργήσει εντατικούς τακτικούς ελέγχους.

Ένα εύλογο ερώτημα είναι το αν το φορολογικό πιστοποιητικό θα καθιερωθεί στο μέλλον πρώτον και σε λοιπές εταιρίες εκτός ΑΕ και ΕΠΕ, οι οποίες δεν ελέγχονται (π.χ. σε ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες) και δεύτερον σε εταιρίες που δεν υποχρεούνται σε έλεγχο των ετήσιων οικονομικών τους καταστάσεων, το αν με λίγα λόγια θα επέλθει μείωση των ορίων του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/1920.

Θεωρώ ότι ένα ανάλογο φορολογικό πιστοποιητικό και σε αυτές τις εταιρίες, έστω και προληπτικά θα είναι προς όφελος του δημοσίου, καθώς θα αποσυμφωρηθούν οι ελεγκτικές υπηρεσίες από περαιτέρω ελέγχους. Καθώς πρόκειται βέβαια για μικρές – μεσαίες εταιρίες το φορολογικό αυτό πιστοποιητικό θα ήταν προτιμότερο να εκδίδεται και να υπογράφεται από λογιστή – φοροτεχνικό, διαφορετικό φυσικά από αυτόν που τηρεί τα βιβλία της επιχείρησης. Έτσι, θα είναι μειωμένο το κόστος για τις εταιρίες αυτές, σε σχέση με το κόστος που θα υπήρχε αν ο έλεγχος διεξαγόταν από ελεγκτικές εταιρίες.

¹⁵ Βλέπε κεφάλαιο 6.1 Πλαίσιο φορολογικού ελέγχου σελ. 66 της παρούσας.

Επιπρόσθετα, η άποψη μου σε σχέση με το να είναι υπεύθυνοι οι λογιστές για το αν έχουν παρακρατηθεί και αποδοθεί ορθά οι φόροι είναι σωστό μέτρο, καθώς αυτοί είναι που υπολογίζουν το ύψος των φόρων που πρέπει να αποδοθούν στο δημόσιο και έτσι θα μπορούσαν άνετα να διευκολύνουν το δημόσιο σε αυτό το κομμάτι.

Όμως το να ελέγχονται οι επιχειρήσεις από ιδιωτικές ελεγκτικές εταιρίες θα πρέπει να γίνεται με προσοχή, αφού παρόλο που ο νόμος ορίζει ότι οι ελεγκτές δεν θα πρέπει να έχουν καμία σχέση με την εταιρία ώστε να μπορούν να της εκδώσουν το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό, υπάρχει η περίπτωση να δημιουργηθούν στρεβλώσεις, καθώς πάρα πολλές ελεγκτικές εταιρίες διατηρούν εταιρίες συμφερόντων τους που αναλαμβάνουν τη λογιστική – φοροτεχνική επίβλεψη των επιχειρήσεων.

Πρέπει να διασφαλιστεί επομένως ότι εταιρίες που ανήκουν σε ίδια συμφέροντα δεν θα έχουν ταυτόχρονα ρόλο ελεγκτή – ελεγχόμενου, ώστε να διασφαλίζεται κάθε φορά η αντικειμενικότητα του ελέγχου που διεξάγεται.

Εν κατακλείδι, η εφαρμογή και η μελέτη επέκτασης του φορολογικού πιστοποιητικού είναι πρώτον προς όφελος της αποσυμφόρησης των ελεγκτικών υπηρεσιών του κράτους και δεύτερον θα συντελέσει στην αντικειμενικότητα και στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης. Έτσι, θα τηρείται η φορολογική νομοθεσία όχι μόνο σε περιόδους κρίσης, αλλά αδιαλείπτως. Για να γίνει βέβαια αυτό, θα πρέπει να εξασφαλιστεί ότι δεν θα υπάρξουν στρεβλώσεις, όπως οι παραπάνω που αναφέραμε, ώστε να μπορέσει αυτό το νέο σύστημα να επιτύχει.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αντωνόπουλος Δημήτρης και Κατούδης Ηλίας (2006), *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*, Γ' έκδοση, Τόμος Γ', Αθήνα.
- Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2008), *Το πλαίσιο επαγγελματικής εφαρμογής*, Αθήνα.
- Κόντος - Μάναλης Λεονάρδος Α. (2007), *Η φορολογία των επιχειρήσεων : Πλαίσια-διαδικασία-ερμηνεία & πράξη*, Τόμος Α', Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλας Π. Ν.
- Κουτκία Παναγιώτα (2001), *Ο τακτικός και ο έκτακτος έλεγχος στην ανώνυμη εταιρία*, Αθήνα.
- Meigs Walter and Larsen E. John and Meigs F. Robert (1984), *Ελεγκτική*, Μετάφραση Διαμαντόπουλος Θ.-Ταλαρούγκας Ι., Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.
- Παπάς Α. Αντώνης (1984), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, Αθήνα: Εκδόσεις Γ. Μπένου.
- Παπαχατζής Μ. Γεώργιος (1983), *Σύστημα του ισχύοντος στην Ελλάδα διοικητικού δικαίου*, 6η έκδοση, Αθήνα.

- Περάκης Εμμ. Ευάγγελος (1984), *Ο τακτικός έλεγχος της ανώνυμης εταιρίας*, Αθήνα: Νομική βιβλιοθήκη.
- Φινοκαλιώτης Δ. Κωνσταντίνος (2005), *Φορολογικό δίκαιο, Ουσιαστικό μέρος - Φορολογική διαδικασία - Φορολογική δικονομία*, Γ' έκδοση, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.

ΜΕΛΕΤΕΣ – ΑΡΘΡΑ

- ❖ Βουργάνα Μαρία (2011), *Σε ιδιώτες ο φορολογικός έλεγχος των Α.Ε. και ΕΠΕ*, Εφημερίδα Ημερησία.
- ❖ Γαβαλάς Ευάγγελος (2010), *Ο φορολογικός έλεγχος στην Ελλάδα, Είδη ελέγχου-Διαδικασία-Αξιολόγηση-Προτάσεις*, Διπλωματική εργασία, Αθήνα, Πάντειο Πανεπιστήμιο, ΠΜΣ Φορολογίας και Ελεγκτικής.
- ❖ C.H.A.M. Dankers RA (2001), *Tax auditing in Italy*, Translated by J.A.M. Berkien, Voorschoten.
- ❖ C.H.A.M. Dankers RA (2003), *Tax auditing in Germany* , Translated by J.A.M. Berkien, Taxtext, Voorschoten.
- ❖ *Doing business in Germany*, (2010), Germany : PKF International Limited.
- ❖ *Doing business in Italy*, (2008), Italy : PKF International Limited.

- ❖ *Doing business in United Kingdom* (2010), United Kingdom : PKF International Limited.
- ❖ Drs. D.A. van den Dool RA (2000), *Tax auditing in Sweden*, Translated by E.A.H. Bruyn-van der Staay, Noordwijk and J.A.M. Berkien, Voorschoten.
- ❖ Ελληνική Δημοκρατία, Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής - Πολίτες και Πολιτεία Μαζί (2011).
- ❖ Ένωση Φοροτεχνικών Ελευθέρων Επαγγελματιών Νομού Θεσσαλονίκης - Ε.Φ.Ε.Ε.Θ. (2011), *Ενημερωτικό δελτίο από την Ε.Φ.Ε.Ε.Θ. για τις ευθύνες των λογιστών - φοροτεχνικών και τον τιμοκατάλογο υπηρεσιών*, Θεσσαλονίκη.
- ❖ *Επιστράτευση των ελεγκτικών εταιρειών για την είσπραξη των φόρων* (2011), Τα Νέα.
- ❖ Fredriksson Janet and Johansson Britt-Marie (2004), *The Statutory Audit for Small Companies; Necessary or Not? - A Study of the Swedish Tax Authority's Viewpoint*, Göteborg University, School of Business, Economics and Law.
- ❖ *Il controllo fiscale*, Italy, www.miaeconomia.it.
- ❖ *Italy Tax Guide 2011*, (2011), Italy : PKF International Limited.

- ❖ Κλιάφας Στέφανος (2011), *Φορολογικά Πιστοποιητικά Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών, Ευθύνη Λογιστών – Φοροτεχνικών*, Ομιλία στα πλαίσια εκδήλωσης για τη φορολογική μεταρρύθμιση που διοργάνωσε το Ινστιτούτο Οικονομικής Διοικήσεως (ΙΟΔ) της ΕΕΔΕ – Τμήμα Θεσσαλίας & Κεντρικής Ελλάδας σε συνεργασία με τον Σύνδεσμο Θεσσαλικών Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών (ΣΘΕΒ)
- ❖ Κορομηλάς Γιώργος (2009), *Θέματα φορολογικού ελέγχου επιχειρήσεων, Σημειώσεις στα πλαίσια του ΠΜΣ Φορολογίας και Ελεγκτικής*, Αθήνα.
- ❖ Κορομηλάς Γιώργος (2011), *Ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό*, Προς δημοσίευση στο περιοδικό Λογιστική Prosnavis, Αθήνα.
- ❖ Κουλογιάννης Κωνσταντίνος και Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος και Γραβιάς Κωνσταντίνος, *Οδηγός για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων – Δαπάνες μη εκπιπτόμενες* (2010), Αθήνα.
- ❖ Κυριαζής Χάρης (2010), *Οι αλλαγές του νέου φορολογικού νόμου 3842/2010*, PriceWaterhouseCoopers Business Solutions ΑΕ.
- ❖ Μαυραγάνης Γεώργιος και Αχείλας Ιωάννης, *Ετήσιο Πιστοποιητικό Φορολογικού Ελέγχου που θα εκδίδεται από*

- Ορκωτούς Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία* (2011), KPMG Advisors ΑΕ, Αθήνα.
- ❖ Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος, (2011), *«Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό». Μια νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου των Α.Ε. και Ε.Π.Ε.*, Αθήνα.
- ❖ Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδας (2011), *Έρευνα για τη Φοροδιαφυγή, Μελέτη της συμπεριφοράς και των χαρακτηριστικών του φορολογούμενου*, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Τμήμα Στατιστικής.
- ❖ Παλαιοδήμος Γιώργος (2006), *Συγκρίνοντας τα Φορολογικά Συστήματα στην Ευρωπαϊκή Ένωση*, Κείμενο Τεκμηρίωσης, ΙΣΤΑΜΕ.
- ❖ Πουλικαράκου Κωνσταντίνα (2009), *Η φορολογική ελεγκτική διαδικασία για τον προσδιορισμό και την επιβολή του φόρου εισοδήματος*, Αθήνα, Πάντειο Πανεπιστήμιο, ΠΜΣ Φορολογίας και Ελεγκτικής.
- ❖ Σάγκοβιτς Τριανταφυλλιά (2008), *Η Έννοια της Ελεγκτικής. Ο Φορολογικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων*, Πτυχιακή εργασία, Ανώτατο Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Σερρών, Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας, Τμήμα Λογιστικής.
- ❖ *Tax Bulletin* (2011), WaterhouseCoopers Business Solutions ΑΕ, Αθήνα.

- ❖ Τσακίρη Κων. Ευαγγελία (2008), *Φορολογικοί έλεγχοι και δικαιώματα φορολογουμένων*, Θεσσαλονίκη.
- ❖ Τσοχαντάρης Χ. (2010), *Το πιστοποιητικό (πασαπόρτι)*, Λογιστική prosvasis : τεύχος 255.
- ❖ Υποχρεωτικά από 23-04-2010 οι λογιστές σε ρόλο φοροελεγκτή (2010), Πηγή : tax.voria.gr
- ❖ Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών (2008), *Εγχειρίδιο φορολογικών ελέγχων*, Αθήνα.

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ – ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

-  Κ.Ν. 2190/1920 άρθρο 42α
-  Ν. 2238/1994 άρθρο 31 παρ. 1 περ. Β'
-  Ν. 2238/1994 άρθρο 31 παρ. 14-16
-  Ν. 2238/1994 άρθρο 66
-  Ν. 2238/1994 άρθρο 68 παρ. 2
-  Ν. 2238/1994 άρθρο 82 παρ. 5
-  Ν. 2257/1994 άρθρο 3
-  Ν. 2343/1995 άρθρο 3 παρ. 2
-  Ν. 2343/1995 άρθρο 3 παρ. 4 περ. Γ'
-  Ν. 2362/1995 άρθρο 10

-  Ν. 2515/1997
-  Ν. 2523/1997 άρθρο 14
-  Ν. 2733/1999 άρθρο 38
-  Ν. 2859/2000 άρθρο 48
-  Ν. 2873/2000 άρθρο 8 παρ. 13
-  Ν. 3148/2003 άρθρο 12
-  Ν. 3296/2004
-  Ν. 3528/2007
-  Ν. 3693/2008
-  Ν. 3842/2010 άρθρο 17 παρ. 9
-  Ν. 3842/2010 άρθρο 44 παρ. 5
-  Ν. 3842/2010 άρθρο 80
-  Ν. 3943/2011
-  Π.Δ 226/1992
-  Π.Δ 121/1993
-  Π.Δ 341/1997
-  Π.Δ. 179/2000
-  ΠΟΛ 1037/2005 άρθρο 2 και 3
-  ΠΟΛ 1159/22.7.2011 Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής αναφορικά με το ετήσιο πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008

-  ΠΟΛ 1166/1.8.2011 Καθορισμός περιεχομένου, προϋποθέσεων και κριτηρίων πιστοποίησης των λογιστών φοροτεχνικών
-  1088704/4553/ΔΕ-Β/5.7.2010 Αποτελέσματα φορολογικών ελέγχων για την περιστολή της φοροδιαφυγής
-  ΑΥΟ 1000414/3000/ΔΕ-Β'/31.12.2004
-  ΑΥΟ 1017350/5552/ΔΕ-Β'/6.3.2001

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- ☞ et.diavgeia.gov.gr/f/minfin/ada/4A5MH-AM5
- ☞ logistis-gs.blogspot.com/2011/09/blog-post_560.html
- ☞ www.blustring.it/articolipdf/ilcontrollofiscale.pdf
- ☞ www.ease.gr/media/synedrio/21o_synedrio/greek_leadership_congress_2010_xaris_kyriazis.pdf
- ☞ www.efeth.gr
- ☞ www.elte.org.gr
- ☞ www.forologikanea.gr/news/erxetai-to-forologiko-pistopoiitiko/
- ☞ www.gdf.gov.it/GdF/it/Chi_siamo/Organizzazione/index.html
- ☞ www.gsis.gr
- ☞ www.imerisia.gr/article.asp?catid=12336&subid=2&pubid=103129157

- ☞ www.kpmg.com/GR/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Tax-News/Documents/Tax-20110804.pdf
- ☞ www.miaeconomia.it
- ☞ [/www.minfin.gr/content-api/f/binaryChannel/minfin/datastore/62/2d/85/622d857f0b04180892440ea2d5b9514d9ec27f9f/application/pdf/TRIETES_2011_05_02_FINAL.pdf](http://www.minfin.gr/content-api/f/binaryChannel/minfin/datastore/62/2d/85/622d857f0b04180892440ea2d5b9514d9ec27f9f/application/pdf/TRIETES_2011_05_02_FINAL.pdf)
- ☞ www.oe-e.gr/oe/index.php?option=com_content&view=article&id=203%3Aforodiafigikalliris&catid=31%3Aomilies&Itemid=48&lang=el
- ☞ www.prosvasis.com/gr/publica/?p=4092
- ☞ www.oe-e.gr/pdf/eishghtikh_ekthesi.pdf
- ☞ www.pwc.com/en_GR/gr/tax-services/news/assets/tax-law-mar11-gr.pdf
- ☞ www.soel.gr
- ☞ <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/index/circular/11769>
- ☞ www.taxheaven.gr/news/news/view/id/7044
- ☞ www.taxnews.info
- ☞ www.voria.gr/index.php?module=news&func=display&sid=160