



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Το Φορολογικό Πιστοποιητικό. Μια νέα διαδικασία φορολογικού
ελέγχου**

Υπό του φοιτητή: Μπατσούλη Αναστάσιου

Επιβλέπων: Διακομιχάλης Μιχαήλ,
Επίκουρος καθηγητής

ΠΡΕΒΕΖΑ, 2013

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή

Τόπος, Ημερομηνία

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή

2. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή

3. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος

Αφιερώνεται

*στην οικογένεια μου
που με στήριξαν σε όλη τη διάρκεια των φοιτητικών μου χρόνων
και συγγραφής της πτυχιακής εργασίας.*

Ευχαριστίες

Μέσα από τις επόμενες γραμμές θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινείς μου ευχαριστίες στον επιβλέπων καθηγητή κ. Διακομιχάλη Μιχαήλ και στον κ. Βισβίκη Γεώργιο που συνέβαλαν με τη βοήθεια τους στην επιτυχή ολοκλήρωση της πτυχιακής εργασίας.

Θα ήθελα λοιπόν να ευχαριστήσω το εκπαιδευτικό και διοικητικό προσωπικό του ΤΕΙ Πρέβεζας για τις γνώσεις και τις πλούσιες εμπειρίες που αποκόμισα τα χρόνια της φοιτητικής μου δραστηριότητας.

Πάνω από όλους θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στην οικογένεια μου για την ενθάρρυνση, ηθική συμπαράσταση και οικονομική υποστήριξη που μου προσέφεραν όλα τα χρόνια των σπουδών μου.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 :

1.1	Εισαγωγή	σελ 1
1.2	Αναγκαιότητα πτυχιακής εργασίας	σελ 1
1.3	Διάρθρωση πτυχιακής εργασίας	σελ 1

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 :

2.1	Εισαγωγή	σελ 3
2.2	Ιστορική αναδρομή ελέγχου	σελ 4
2.3	Περιεχόμενο και έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού (υπουργική απόφαση)	σελ 7
2.3.1	Αντικείμενα ελέγχου	σελ 7
2.3.2	Περιεχόμενο ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού	σελ 9
2.3.3	Έκδοση ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού	σελ 14
2.3.3.1	Ορκωτοί ελεγκτές – λογιστές	σελ 16
2.3.4	Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του νέου μέτρου	σελ 17
2.4	Υπόχρεες εταιρείες	σελ 21
2.5	Συνέπειες από την μη επιλογή ελεγκτών	σελ 23
2.6	Έναρξη εφαρμογής	σελ 23

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 :

3.1	Διαδικασία ανάθεσης ελέγχου	σελ 28
3.2	Ευθύνη για την ορθή-ακριβή σύνταξη φορολογικών εγγραφών	σελ 30
3.3	Προσδιορισμός φορολογικών αναμορφώσεων σε μηνιαία βάση	σελ 31

- 3.4 Αιτιολόγηση μη εντοπισμού των παραβάσεων σελ 32
- 3.5 Υπολογισμός και καταβολή φόρων, προστίμων και προσαυξήσεων σελ 33

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 :

- 4.1 Υποχρέωση τεκμηρίωσης του διενεργούμενου ελέγχου σελ 35
- 4.2 Υποβολή στοιχείων στην ελεγχόμενη εταιρεία για τη διατύπωση παρατηρήσεων σελ 36
- 4.3 Χρόνος τεκμηρίωσης του φορολογικού ελέγχου σελ 37
- 4.4 Πειθαρχικές ποινές – πρόστιμα σελ 37
- 4.5 Χρόνος τήρησης του <φακέλου τεκμηρίωσης> σελ 41
- 4.6 Προϋποθέσεις και αμοιβές ελεγκτών σελ 41
- 4.7 Λήψη πληροφοριών και γνωμοδοτήσεων από το υπουργείο οικονομικών σελ 43

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 :

- 5.1 Εποπτεία των ελέγχων σελ 45
- 5.2 Παρακολούθηση ελέγχων σελ 45
- 5.3 Ενημέρωση ανάληψης ελέγχου σελ 46
- 5.4 Προθεσμία υποβολής της «έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης» στην ελεγχόμενη εταιρεία σελ 47
- 5.5 Προθεσμία υποβολής στοιχείων από τους νόμιμους ελεγκτές στο Υπουργείο Οικονομικών σελ 47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6:

- 6.1 Τύπος και ισχύς της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης σελ 50

6.2	Προθεσμία ολοκλήρωσης των ελέγχων από το Υπουργείο Οικονομικών	σελ 56
6.3	Ποιοτικός έλεγχος του έργου από συνεργεία στελεχών της ΕΛΤΕ με την συμμετοχή ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών	σελ 65
6.4	Επίλογος	σελ 66
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	σελ 71
	A) ΕΛΛΗΝΙΚΗ	σελ 71
	B) ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ	σελ 72
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	σελ 73
	Υποδείγματα έκθεσης Φορολογικής συμμόρφωσης	σελ 73
	A.1 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη	σελ 73
	Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994.	
	A.2 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέμα / τα έμφασης	σελ 75
	Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994.	
	A.3 Συμπέρασμα με επιφύλαξη	σελ 78
	Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994.	
	A.4 Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέμα/τα έμφασης	σελ 81
	Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994.	
	A.5 Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος	σελ 84
	Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994.	
	A.6 Αρνητικό Συμπέρασμα	σελ 87
	Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994.	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.2 ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Μέσα λοιπόν από την παρούσα πτυχιακή εργασία γίνεται προσπάθεια κατανόησης του νέου φορολογικού έλεγχου που αφορά τις Ανώνυμες Εταιρείες και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης οι οποίες πληρούν τα δυο (2) από τα τρία (3) κριτήρια όπως αναφέρονται παρακάτω και υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 2190/1955, ενώ γίνεται λόγος στις μεθόδους, τεχνικές και ποινές που θα επιφέρει με την εφαρμογή του καθώς και τις συνέπειες στο φοροτεχνικό και κοινωνικό τομέα της χώρας.

1.3 ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Με στόχο την ορθολογικότερη παρουσίαση του πλαισίου σχετικά με τον φορολογικό πιστοποιητικό των επιχειρήσεων Α. Ε. και Ε. Π. Ε. η εργασία δομείται στις παρακάτω ενότητες.

Η πτυχιακή αυτή εργασία αποτελείται από πέντε επιμέρους τμήματα στα οποία γίνεται προσπάθεια ανάλυσης του εξής θέματος: Το Φορολογικό Πιστοποιητικό. Μια νέα διαδικασία Φορολογικού Ελέγχου.

Το πρώτο κεφάλαιο περιέχει την ιστορική διαδρομή έλεγχου των συναλλαγών όπως έχει ιστορικά καταγράψει, αναλύει το Φορολογικό Πιστοποιητικό ως προς το περιεχόμενο, την έκδοση και τα αντικείμενα έλεγχου του, τις υπόχρεες εταιρείες, τις κυρώσεις για τη μη επιλογή Ελεγκτών, καθώς και την έναρξη εφαρμογής του.

Το δεύτερο κεφάλαιο αναφέρεται στον διαχωρισμό των ευθυνών τόσο της εταιρείας όσο και των Ελεγκτών της για την σύνταξη ορθού φορολογικού πιστοποιητικού, καθώς και οι φορολογικές μηνιαίες αναμόρφωσης, τον τρόπο αιτιολόγησης τυχόν παραβάσεων που διαπιστώθηκαν και τα πρόστιμα, προσαυξήσεις που θα προκύψουν.

Το τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζει τις υποχρεώσεις και τις αμοιβές των Ελεγκτών, ενώ γίνεται αναφορά στις ποινές – πρόστιμα τόσο των ίδιων όσο και της ελεγχθείσας εταιρείας.

Στο τέταρτο γίνεται λόγος στον τρόπο συμμετοχής του Υπουργείου Οικονομικών στη διαδικασία του ελέγχου. Επιπλέον παραθέτει το χρονοδιάγραμμα υποβολής στοιχείων στο Υπουργείο Οικονομικών αλλά και της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στην ελεγχόμενη εταιρεία.

Το πέμπτο παραθέτει τον τύπο και την ισχύ της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης τις προθεσμίες ολοκλήρωσης των ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών και στελεχών της Ε.Λ.Τ.Ε

Τέλος, παρατίθεται το παράρτημα στο οποίο δίνονται και οι έξι (6) περιπτώσεις των Εκθέσεων Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994, μία νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου ξεκινά στην οποία συμμετέχουν πέραν των μέχρι τώρα γνωστών μερών (διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας, λογιστής της ελεγχόμενης εταιρείας, αρμόδιες φορολογικές αρχές), οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές (Νόμιμοι Ελεγκτές), η ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου) και η Γ.Γ.Π.Σ (Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων), και ονομάζεται «Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό».

Στην πραγματικότητα, επιχειρείται η Συστηματοποίηση των φορολογικών ελέγχων, με την εφαρμογή αναλυτικού ελεγκτικού προγράμματος, την μηχανογραφική παρακολούθηση και επεξεργασία των φορολογικών ελέγχων, τον συστηματικό έλεγχο της εργασίας των ελεγκτών και την άμεση διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου στις ελεγχόμενες εταιρείες αμέσως μετά από κάθε κλειόμενη χρήση.

Η παρ. 5 του Άρθρου 82 «Υποχρεώσεις υπηρεσιών, νομικών προσώπων και οργανώσεων» γενικά, έχει ως εξής: «5. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174 Α΄) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό.

Στις περιπτώσεις που το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορο-

λογικός έλεγχος, επιφυλασσόμενων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α΄) όπως ορίζεται από το Υπουργείο Οικονομικών και προβλέπει την επιλογή δείγματος από τις ελεγχθείσες εταιρίες της τάξης του 9%.

Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008».

Η διαδικασία, ο τρόπος και ο τύπος έκδοσης του «Ετήσιου Πιστοποιητικού», καθώς και άλλες λεπτομέρειες καθορίστηκαν με την ΠΟΛ.1159/22.7.2011 «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α΄ 174)». (ΦΕΚ Β΄ 1657/26-7-2011)

Σε συνέχεια της ανωτέρω ΠΟΛ.1159/22.7.2011, δόθηκαν επιπλέον οδηγίες και διευκρινήσεις με την Απόφαση του Υπ. Οικονομικών, με Αρ. πρωτ. ΓΔ. ΦΟΡΕΛ. ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ 16.11.2011 «Εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή Ελεγκτικά Γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α΄ 174)».

Πηγή: Συνδυασμός άρθρων <http://www.taxheaven.gr/> και <http://www.gsis.gr/>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

2.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος, αναπτύχθηκε μόνο τα τελευταία χρόνια, παρ' όλο που η ανάγκη του εκδηλώθηκε πολλά χρόνια νωρίτερα. Πάντα ήταν συνδεδεμένος με τις λογιστικές

πράξεις των ανθρώπων σε όλες τις εποχές τις ιστορίας. Από ιστορικά στοιχεία που βρέθηκαν, ο έλεγχος πρωτοεμφανίστηκε με την ανταλλαγή των αγαθών μεταξύ των ανθρώπων σε προϊστορικούς χρόνους. Την εποχή αυτή η ανάγκη της απεικόνισης των απαιτήσεων και υποχρεώσεων που δημιουργήσε η ανταλλαγή των αγαθών καθώς και η αξιοπιστία των στοιχείων στις συναλλαγές αυτές, κατέστησε αναγκαία την εμφάνιση της πρώτης λογιστικής εγγραφής και ταυτόχρονα επεσήμανε και την ανάγκη του ελέγχου μεταξύ των συναλλασσόμενων πρωτόγονων κοινωνιών.

Η αναγκαιότητα της επισκόπησης των καθημερινών οικονομικών συναλλαγών της διαφάνειας στη διαχείριση των δημόσιων Χρημάτων φαίνεται ότι οδήγησαν στην αρχική θεσμοθέτηση του ελέγχου σχετικές γραπτές μαρτυρίες για την ύπαρξη εμπορικών νόμων και λογιστικών εκθέσεων συναντάμε από το 3000 π.Χ. στους Νινευίτες της αρχαίας Βαβυλώνας.

Στην αρχαία Αίγυπτο οι Φαραώ φορολογούσαν κυρίως τις συγκομιδές των σιτηρών, και για το λόγο αυτό θεσπίστηκε το αξίωμα των «Επιστατών» για τα σιτηρά. Στην αρχαία Αθήνα περίπου το 300 π. Χ. είχε δημιουργηθεί το συνέδριο των «Λογιστών» ως θεσμός για την επιχείρηση των οικονομικών για την πόλη - κράτος. Ακόμα υπήρχαν οι «Εύθηνιοι», οι οποίοι μαζί με τους λογιστές ήλεγχαν τους λογαριασμούς «διαχειρίσεως» των αρχόντων που αποχωρούσαν από τα δημόσια αξιώματα. Επίσης ήλεγχαν τα δημόσια δάνεια που έδιναν οι τραπεζίτες προς τις πόλεις χωρίς τόκο. (Φλιτούρης, 2007)

Στην υπόλοιπη αρχαία Ελλάδα συναντάμε τους «Εξεταστάς», τους «Απόλογους», οι οποίοι ήταν επιφορτισμένοι με διάφορες ελεγκτικές αρμοδιότητες. Αργότερα στην αρχαία Ρώμη, υπήρχαν οι «Υπατοι», οι «Κήνσορες», οι «Τιμητές», οι «Ταμίες» οι οποίοι ήταν υποχρεωμένοι να υποβάλλουν εκθέσεις στη Σύγκλητο για τη διαχείριση του δημοσίου Χρήματος. (Καζαντζής, 2006)

Στα τέλη του Μεσαίωνα, στην Ιταλία σημειώνεται η αναγέννηση της Λογιστικής και η πόλη της Πίζας έχει τον επίσημο ελεγκτή της. Την ίδια περίπου εποχή στο Αγγλικό Θησαυροφυλάκιο τηρούνταν φορολογικοί κατάλογοι εις τριπλούν για αντιπαραβολή. Το 1581 δημιουργήθηκε στη Βενετία η πρώτη επίσημη «Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών». (Τσακλαγκάνος, 1997)

Στη Γαλλία τον 17ο αιώνα εφαρμόστηκαν μεθοδικά συστήματα λογιστικών ελέγχων, ακόμα είχε ιδρυθεί το Ελεγκτικό Συνέδριο και η επαλήθευση των λογαριασμών είχε ανατεθεί στο διακεκριμένο μαθηματικό Bareme.

Η πρώτη χώρα που αναγνώρισε την ελεγκτική ως μέσο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ήταν η Μ. Βρετανία με τον εταιρικό νόμο του 1862. Μετά από χρόνια, το 1955, στην Ελλάδα με την βοήθεια Άγγλων Ορκωτών Λογιστών έχουμε την εμφάνιση του οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος με τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών του Ν. 3329/1955. Αργότερα με το Π. 226/1992 έχουμε την εμφάνιση κι άλλων ελεγκτικών εταιρειών. Κάποιες από τις εταιρείες αυτές είναι η ΣΟΛ Α.Ε., η Grant Thornton, Ernst & Young Hellas, Deloitte κ.α.

Σήμερα ο ρόλος της ελεγκτικής είναι ζωτικός γιατί οι οικονομικές μονάδες για να αναπτυχθούν απαιτούν και προϋποθέτουν ένα κλίμα εμπιστοσύνης. Ακόμη, προσδίδει αξιοπιστία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες χρησιμοποιούνται από τους ενδιαφερόμενους για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων. Πιο συγκεκριμένα, ο ρόλος της ελεγκτικής είναι σημαντικός για τους εξής λόγους :

- Η αξιοπιστία των οικονομικών μονάδων εξαρτάται από τις εκθέσεις των ελεγκτών οι οποίες συνοδεύουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων.
- Οι δημόσιες επιχειρήσεις, οι οικονομικοί οργανισμοί και οι διάφοροι φορείς υπόκεινται σε προληπτικό και κατασταλτικό έλεγχο των δραστηριοτήτων τους.
- Εκατομμύρια φορολογικές δηλώσεις υποβάλλονται και ελέγχονται από τους φορολογικούς ελεγκτές.
- Καθημερινά πραγματοποιούνται διάφοροι έλεγχοι από διάφορους ελεγκτές για την προστασία της υγιεινής των πολιτών, για τα καταναλωτικά δικαιώματα, για την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών κ.α.

2.3 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟΥ (ΥΠΟΥΡΓΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ)

2.3.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων που προσδιορίζονται σε «Ειδικό Πρόγραμμα Ελέγχου» και είναι οι εξής:

- I. Προϋποθέσεις-Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου.
- II. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας.
- III. Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος.
- IV. Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ).
- V. Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ).
- VI. Έλεγχος φορολογίας ακινήτων.
 - i) Έλεγχος Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ).
 - ii) Έλεγχος Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9).
 - iii) Έλεγχος Φόρου υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων (N. 2065/1992).
- VII. Έλεγχος Τέλους χαρτοσήμου.
- VIII. Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων.
- IX. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων.
- X. Ενδοομιλικές Συναλλαγές.
- XI. E-Commerce.

Το ειδικό πρόγραμμα ελέγχου (δηλαδή οι εξειδικευμένες ελεγκτικές διαδικασίες, πέραν των ελεγκτικών διαδικασιών που απαιτούνται για τον Τακτικό έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων), εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), αναβαθμίζεται σε ετήσια βάση και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την ΠΟΛ.1159/22.7.2011 και το πρόγραμμα ελέγχου, θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που διαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000. (άρθρο 3 και 9, της ΠΟΛ.1159/22.7.2011).

Σε περίπτωση που η εταιρεία πραγματοποιήσει ενδοομιλικές συναλλαγές στην τρέχουσα χρήση, είναι απαραίτητη η τεκμηρίωση των τιμών που εφαρμόστηκαν σε αυτές τις συναλλαγές, όπως απαιτείται από το Πρόγραμμα Ελέγχου.

Ο έλεγχος διενεργείται σε δειγματοληπτική βάση. Ειδικά για το έλεγχο φορολογικής έκπτωσης των δαπανών, το δείγμα καλύπτει τουλάχιστον το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης. Οι δαπάνες αυτές πρέπει να υπερβαίνουν συγκεκριμένα όρια ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, όπως παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Ακαθάριστα έσοδα	Αξία δαπάνης
< € 50 εκ.	> € 15 χιλ.
€ 50 εκ. - € 100 εκ.	> € 25 χιλ
€ 100 εκ. - € 200 εκ.	> € 35 χιλ
€ 200 εκ. - € 500 εκ.	> € 50 χιλ
€ 500 εκ. - € 1.000 εκ.	> € 70 χιλ

Πίνακας 2.1: Αξία δαπανών σε συνάρτηση με τα Ακαθάριστα έσοδα.

Πηγή: Φορολογικός & Εργατικός Οδηγός Άρθρο Ευάγγελου Αργ. Ρήγα τεύχος Δεκεμβρίου 2011.

Αν δεν καλύπτει το δείγμα του 10% με τις ανωτέρω δαπάνες επιλέγεται περαιτέρω δείγμα ελέγχου.

Ειδικά για τις δαπάνες επιβατικών αυτοκινήτων, τους φόρους- τέλη, τις προβλέψεις και τις δαπάνες συνεδρίων/δεξιώσεων θα ελέγχονται παραστατικά ανεξαρτήτως ύψους.

Σε περίπτωση που εντοπίζονται παραβάσεις, οι Νόμιμοι Ελεγκτές υποχρεούνται να επεκτείνουν τους ελέγχους. Σε αυτήν την περίπτωση τα όρια δαπανών και τα δείγματα ελέγχου δεν εφαρμόζονται. Αναμένονται διευκρινήσεις σχετικά με τον τρόπο επιλογής του δείγματος, ειδικά σε ότι αφορά στις περιπτώσεις των δαπανών αυτοκινήτου, φόρων-τελών κλπ. Για τις οποίες θα πρέπει να ελέγχονται παραστατικά ανεξαρτήτως ύψους.

Πηγή: Συνδυασμός άρθρων <http://www.taxheaven.gr/> και Φορολογικός & Εργατικός Οδηγός, Άρθρο: Ευάγγελου Αργ. Ρήγα τεύχος Δεκεμβρίου 2011.

2.3.2 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΤΗΣΙΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟΥ

Το «Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό» διακρίνεται σε δύο τμήματα:

- i) Την «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» (Συμπεράσματα της εκτελεσθείσας εργασίας) και
- ii) Το «Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».

Η «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης», εκδίδεται μετά από την εκτέλεση όλων των διαδικασιών που προβλέπονται στην ΠΟΛ. 1159/22.7.2011, (Παραρτήματα II και III) «Πρόγραμμα Ελέγχου» και μπορεί να περιλαμβάνει διαφορετικό τύπο συμπεράσματος, όπως φαίνεται στο σχετικό πίνακα. Στο έκτο κεφάλαιο γίνεται περαιτέρω ανάλυση ενώ υπάρχουν και Υποδείγματα έκθεσης Φορολογικής συμμόρφωσης.

	Συμπέρασμα χωρίς Επιφύλαξη	Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης	Συμπέρασμα με επιφύλαξη	Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή αρνητικό συμπέρασμα
Πότε Εκδίδεται	Όταν δεν προκύπτουν φορολογικές παραβάσεις ή προκύπτουν «μη σημαντικές» παραβάσεις	Όταν προκύπτουν θέματα των οποίων η φορολογική μεταχείριση αμφισβητείται	Όταν προκύπτουν συμπεράσματα με επιφύλαξη «μη συμμόρφωση με φορολογική νομοθεσία»	Όταν προκύπτει αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος (π.χ. όταν δεν μπορούν να πραγματοποιηθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις)

Πίνακας 2.2: Υποδείγματα Παραρτήματος Ι με διαφορετικό τύπο συμπεράσματος.

Πηγή: Φορολογικός & Εργατικός Οδηγός, Άρθρο: Ευάγγελου Αργ. Ρήγα τεύχος Δεκεμβρίου 2011.

Το «Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων» συντάσσεται σύμφωνα με τα Υποδείγματα του Παραρτήματος ΙΙ της Υπουργικής Απόφασης (ΠΟΛ 1159/2011) και περιλαμβάνει:

- ✓ Πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρεία
- ✓ Ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο
- ✓ Βεβαίωση ότι τα δεδομένα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφως τις σχετικές παρατηρήσεις της
- ✓ Εφόσον οι παραβάσεις έχουν εντοπιστεί από τον Έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών /Ελεγκτικών Γραφείων περιλαμβάνονται και οι απόψεις της διοίκησης της εταιρείας και του λογιστή – φοροτέχνη που υπογράφει τις φορολογικές κα-

ταστάσεις, ο οποίος πρέπει να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε την παράβαση εφαρμοζόμενων στη συνέχεια των διατάξεων του Ποινολογίου.

Πηγή: Συνδυασμός άρθρων <http://www.gsis.gr/> και Φορολογικός & Εργατικός Οδηγός, Άρθρο: Ευάγγελου Αργ. Ρήγα τεύχος Δεκεμβρίου 2011.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ	
ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΗΣ	
Ελεγκτικό Γραφείο:	
Νόμιμος Ελεγκτής:	
Ελεγχόμενη Εταιρεία	
Α.Φ.Μ. ελεγχόμενης εταιρείας:	
Ελεγχόμενη Περίοδος:	
Συμπέρασμα Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης	
Μη σημαντικές φορολογικές διαφορές για την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης:	
ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
Νομική Μορφή:	
Έτος Ίδρυσης:	
Αριθμός Μητρώου Εμπορικών Εταιρειών:	
Έδρα (πόλη):	
Διεύθυνση Έδρας:	
Βασική Δραστηριότητα:	
Αντικείμενο Εργασιών:	
Εγκαταστάσεις – Υποκαταστήματα εκτός της έδρας:	
Ανήκει σε Όμιλο;	
Επωνυμία Μητρικής:	
Χώρα Έδρας Μητρικής:	
Ο Όμιλος περιλαμβάνει και εταιρείες στο εξωτερικό;	
Συναλλαγές με εταιρείες του ομίλου στο εξωτερικό:	
Είναι Εισηγμένη;	

Πίνακας 2.3: Υποδείγματα Παραρτήματος II.

Πηγή: Δημοσιεύθηκε στο Φ.Ε.Κ. 1657Β'/26.7.2011 Αθήνα, 22 Ιουλίου 2011.

ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		
ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟΤΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ
Από δημοσιευμένο Ισολογισμό		
	Συνολικό Ενεργητικό	
	Ενσώματα Πάγια	
	Συμμετοχές	
	Αποθέματα	
	Εμπορικές Απαιτήσεις	
0	Λοιπό ενεργητικό	0
	Καθαρή Θέση	
	Δάνεια	
	Υποχρεώσεις στο Δημόσιο και Ασφαλιστικά Ταμεία	
0	Λοιποί λογαριασμοί Παθητικού	0
Από Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης		
	Σύνολο Εσόδων	
	Κόστος Αποθεμάτων	
	Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	
	Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων	
	Τόκοι και συναφή Έξοδα	
	Λοιπά Έξοδα και Κόστη	
0	Αποτελέσματα Προ Φόρων	0
ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ		
	Αριθμός προσωπικού στον 1 ^ο μήνα της περιόδου	
	Αριθμός προσωπικού στον τελευταίο μήνα της περιόδου	
	Μέσος αριθμός προσωπικού στην ελεγχόμενη περίοδο	
ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ		
	Φόρος Εισοδήματος που δηλώθηκε	
	Καθαρό ποσό ΦΠΑ που δηλώθηκε για καταβολή	
	Φόροι ακινήτων που δηλώθηκαν	
	Τέλη Χαρτόσημου που δηλώθηκαν	
	Παρακρατούμενοι Φόροι που δηλώθηκαν	
	Λοιποί Φόροι που δηλώθηκαν	

Πίνακας 2.4: Υποδείγματα Παραρτήματος II.

Πηγή: Δημοσιεύθηκε στο Φ.Ε.Κ. 1657Β'/26.7.2011 Αθήνα, 22 Ιουλίου 2011.

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ – ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Συμπέρασμα έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης.

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

Μη σημαντικές φορολογικές διαφορές για την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης.

Ναι
Όχι

Νομική μορφή.

Ανώνυμη Εταιρεία
Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

Βασική δραστηριότητα.

Πρωτογενής παραγωγή
Εμπόριο
Μεταποίηση
Υπηρεσίες

Εγκαταστάσεις και υποκαταστήματα εκτός της έδρας.

Δεν υπάρχουν
Υπάρχουν σε περιορισμένη έκταση
Υπάρχουν σε μεγάλη έκταση

Ανήκει σε Όμιλο;

Δεν ανήκει σε Όμιλο
Ανήκει και είναι μητρική εταιρεία
Ανήκει και είναι θυγατρική μητρικής με έδρα την Ελλάδα
Ανήκει και είναι θυγατρική μητρικής με έδρα στο εξωτερικό

Συναλλαγές με εταιρείες του ομίλου στο εξωτερικό.

Ναι
Όχι

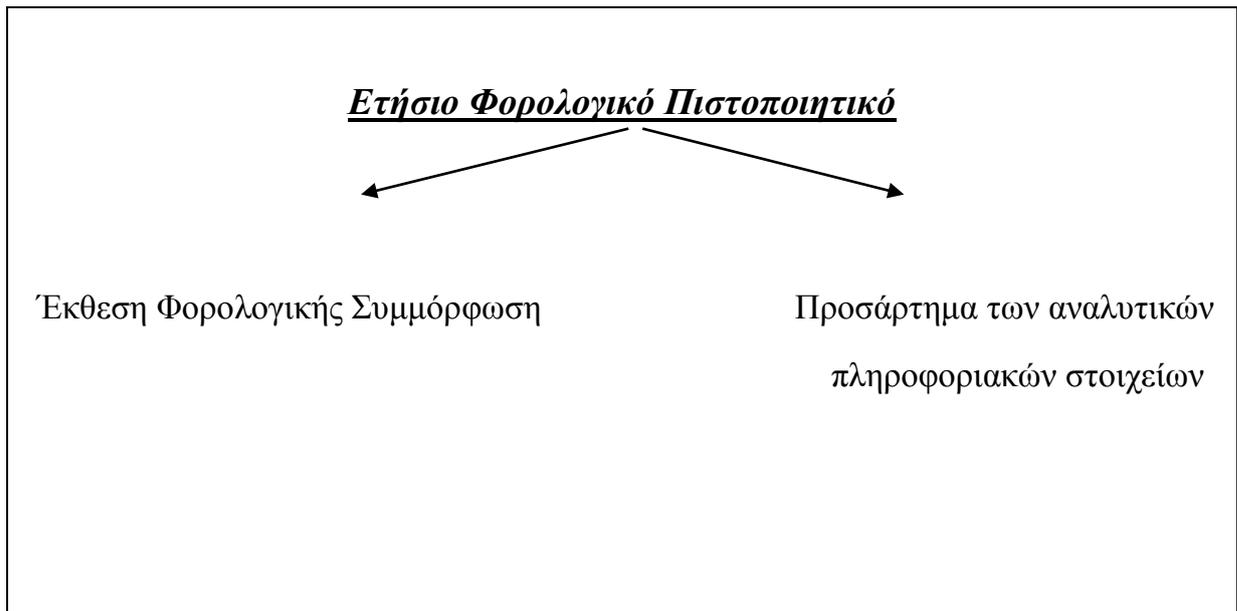
Είναι εισηγμένη;

Η εταιρεία δεν είναι εισηγμένη σε χρηματιστήριο

Η εταιρεία είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών

Πίνακας 2.5: Υποδείγματα Παραρτήματος II.

Πηγή: Δημοσιεύθηκε στο Φ.Ε.Κ. 1657B/26.7.2011 Αθήνα, 22 Ιουλίου 2011



Πίνακας 2.6: Τα δυο μέρη του Φορολογικού Πιστοποιητικού.

Πηγή: Άρθρο <http://www.gsis.gr/>. Φορολογικό Πιστοποιητικό)

2.3.3 ΕΚΔΟΣΗ ΕΤΗΣΙΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟΥ

Εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο, που διενεργείται από Νόμιμους Ελεγκτές (Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές) και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008. Ειδικότερα εκδίδεται η «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης», η οποία απευθύνεται προς την Ελεγχόμενη εταιρεία και προς την

Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών. (άρθρο 1, παρ. 1, της ΠΟΛ.1159/22.7.2011).

Από τις διατάξεις του άρθρου 82§5 Ν.2238/1994, δεν προκύπτει σαφώς αν το πιστοποιητικό μπορεί να εκδοθεί και από άλλο Νόμιμο Ελεγκτή/ Γραφείο από αυτόν που διενεργεί τον τακτικό έλεγχο.

Με την Απόφαση του Υπ. Οικονομικών με Αρ. πρωτ.: ΓΔ. ΦΟΡΕΑ. ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ 16.11.2011, (παρ. 2, 3, 4) διευκρινίστηκαν τα εξής:

- Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό, ως προϊόν εργασίας διασφάλισης, δεν αντίκειται προς τους κανόνες ανεξαρτησίας που ισχύουν για το ελεγκτικό επάγγελμα και πρέπει να υπογράφεται είτε από το Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την Έκθεση του ελέγχου, ο οποίος προβλέπεται από τα άρθρα 36 και 37 του Ν. 2190/1920, ή από άλλο Νόμιμο Ελεγκτή, ο οποίος όμως υποχρεωτικά ανήκει στο ίδιο Ελεγκτικό Γραφείο με το Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την προαναφερθείσα Έκθεση.
- Διευκρινίζεται ότι όταν τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, σύμφωνα με τα άρθρα 36 και 37 του Ν. 2190/1920, έχουν αναλάβει να τον εκτελέσουν από κοινού Νόμιμοι Ελεγκτές από δύο ξεχωριστά Ελεγκτικά Γραφεία, η διεξαγωγή της εργασίας για την έκδοση του φορολογικού Πιστοποιητικού διέπεται από όρους παρόμοιους με αυτούς του από κοινού εκτελούμενου ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης.
- Σε περίπτωση αντικειμενικής αδυναμίας του Νόμιμου Ελεγκτή και του Ελεγκτικού Γραφείου να εκτελέσουν το φορολογικό έλεγχο αυτοί, τεκμηριωμένα, αιτούνται προς την Ε.Λ.Τ.Ε για την αξιολόγηση της κατ'εξαίρεσης αντικατάστασής τους από άλλο Νόμιμο Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν. 3693/2008.....».

Πηγή: Συνδυασμός άρθρων Χρ. Ιωάννου σε Κυριακάτικη Ελευθεροτυπία φύλλο Κυριακή 13/11/2011 και Φορολογικά Πιστοποιητικά από Νόμιμους Ελεγκτές ή Ελεγκτικά Γραφεία του Λεωνίδα Κορρέ. τεύχος Νοεμβρίου 2011, περιοδικό ΛΟΓΙΣΤΗΣ.

2.3.3.1 ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ – ΛΟΓΙΣΤΕΣ

Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, οι οποίοι είναι αναγνωρισμένοι από την πολιτεία. Αντικείμενό τους είναι ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.α.) και των διάφορων οικονομικών οργανισμών.

Για πρώτη φορά η επιχείρηση ελέγχεται στην τρίτη διαχειριστική χρήση. Στη χώρα μας το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), το οποίο ιδρύθηκε με το ΠΔ. 226/1992, εκτελεί έργο εξωτερικού ελέγχου.

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποτελείται από Ορκωτούς Ελεγκτές, Επίκουρους Ορκωτούς Ελεγκτές, Δόκιμους Ορκωτούς Ελεγκτές και Ασκούμενους Ελεγκτές.

Τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι :

- Το Εποπτικό Συμβούλιο
- Η Γενική Συνέλευση
- Η Εκτελεστική Γραμματεία
- Το Πειθαρχικό Συμβούλιο
- Το Επιστημονικό Συμβούλιο

Κάποια από τα προσόντα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή είναι η θεωρητική και επαγγελματική του κατάρτιση, η ικανότητα να εφαρμόζει ορθά τις γνώσεις του, το ανεπίληπτο ήθος και η ακεραιότητα του χαρακτήρα του.

Στη χώρα μας σήμερα έχουν οργανωθεί και λειτουργούν περισσότερες από 30 ελεγκτικές εταιρίες.

Πηγή: ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ: Ελληνικά και Ελεγκτικά Πρότυπα και Επαγγελματική Δεοντολογία, Αθήνα 2004, <http://www.opengov.gr/minfin/?p=550> και Περιοδικό Επιχείρηση Οκτώβριος 2011, ενότητα ΑΡΘΡΑ ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ. Άρθρο του Κ. Πατατούκα, Ν. Παπάκη.

2.3.4 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ ΝΕΟΥ **ΜΕΤΡΟΥ**

Τα θετικά σημεία για τις Α.Ε. και ΕΠΕ που υπάγονται στο νέο καθεστώς φορολογικών ελέγχων έχουν ως εξής:

- Το ποσό της φορολογικής υποχρέωσης είναι οριστικό και δεν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς αυτό, με εξαίρεση ασυνήθιστες περιπτώσεις όπου μπορεί να υπάρχει θέμα νέων στοιχείων για φορολογικά αντικείμενα. Συνεπώς οι εταιρείες μπορούν να προϋπολογίσουν με μεγαλύτερη βεβαιότητα τις ταμειακές τους ανάγκες σε εποχές που η εξασφάλιση ταμειακής ρευστότητας δεν είναι εύκολη υπόθεση.
- Διενεργείται έλεγχος φορολογικών αντικειμένων από τον ορκωτό ελεγκτή και μπορεί να υπάρξουν με βάση τα ευρήματα διορθώσεις σφαλμάτων, τα οποία σε αντίθετη περίπτωση θα ανιχνεύονταν από το φορολογικό έλεγχο, προκαλώντας κατ' ελάχιστον επιβολή πρόσθετων φόρων, οι οποίοι μπορούν να φθάσουν και στο 120% της κύριας οφειλής, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος καθυστερήσει αρκετά (στην πράξη κατά μέσο όρο το νωρίτερο που διενεργείται φορολογικός έλεγχος είναι στον τρίτο χρόνο μετά από δυο ανέλεγκτες χρήσεις).
- Αντιμετωπίζονται στη διάρκεια του ελέγχου συναλλαγές και φορολογικοί χειρισμοί που υπό άλλες συνθήκες είναι πιθανό να μην είχαν τεθεί υπόψη ειδικών και με τον τρόπο αυτό είτε επιβεβαιώνεται ο σωστός χειρισμός από έναν εμπειρογνώμονα είτε δίνεται στην εταιρεία η ευκαιρία να διορθώσει το όποιο λάθος αν ο ορκωτός ελεγκτής έχει διαφορετική άποψη.
- Θα υπάρχει μεγαλύτερη ασφάλεια στα λογιστικά τμήματα των εταιρειών όσον αφορά το περιεχόμενο της κατάστασης λογιστικών αναμορφώσεων και την τακτοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών αυτών.

- Ακόμη και σε περιπτώσεις όπου ενδεχομένως ακολουθήσει φορολογικός έλεγχος λόγω υπαγωγής σε αυτόν με βάση μεθόδους ανάλυσης κινδύνου ή τυχαίου δείγματος, η εταιρεία και η οικονομική διεύθυνση θα τον αντιμετωπίσουν με βεβαιότητα, δεδομένου ότι θα έχει προηγηθεί ο έλεγχος του ορκωτού ελεγκτή για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού. Συνεπώς, αν σε έναν τέτοιο φορολογικό έλεγχο αμφισβητηθούν θέσεις και χειρισμοί που έχουν επιβεβαιωθεί στον έλεγχο για το φορολογικό πιστοποιητικό, η εταιρεία θα έχει διαμορφώσει ξεκάθαρη και τεκμηριωμένη άποψη, με αποτέλεσμα να είναι έτοιμη και ισχυρή στη συζήτηση με τις φορολογικές αρχές και αποφασισμένη να επιδιώξει δικαστική προστασία σε τυχόν αυθαίρετα επιχειρήματα των φορολογικών αρχών.
- Εμπεδώνεται μια σχέση διαφάνειας και βεβαιότητας στις σχέσεις εταιρείας και φορολογικών αρχών.

Σημεία προβληματισμού – μειονεκτήματα

- Όπως κάθε νέος θεσμός έτσι και αυτός του φορολογικού πιστοποιητικού χρειάζεται να λειτουργήσει γρήγορα για να διευκρινισθούν ασαφή σημεία των σχετικών διατάξεών του, να συμπληρωθεί όπου χρειάζεται, αλλά και να τροποποιηθεί όπου διαφαίνονται ή παρουσιάζονται δυσλειτουργίες ώστε να συμβάλει στην μεταρρύθμιση του φορολογικού μας συστήματος αλλά και να προσφέρει ακόμη μεγαλύτερη ασφάλεια στις επιχειρήσεις. Για παράδειγμα αναφέρω ενδεικτικά:
 - ✓ Υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών που υπάγονται υποχρεωτικά σε έλεγχο ορκωτών ελεγκτών από διάταξη της νομοθεσίας πρέπει να γίνει δεκτό ότι υπάγονται στο φορολογικό πιστοποιητικό.
- Πρέπει να εξετασθεί στην επόμενη διαχειριστική χρήση εφαρμογής του νέου καθεστώτος αν η στέρηση δυνατότητας επιλογής ορκωτού ελεγκτή για σκοπούς έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού (διαφορετικού από τον τακτικό ελεγκτή) είναι περιορισμός που δεν είναι συμβατός με βάση τους κανόνες της ελεύθερης αγοράς.

- Πρέπει να καταργηθεί η διάταξη για επανέλεγχο παραγωγικότητας των δαπανών όταν οι λογιστικές διαφορές είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθάριστων εσόδων (άρθρο 5 παρ. 7 της Υπουργικής Απόφασης) διότι υπονομεύει τη λειτουργία του νέου θεσμού και αμφισβητεί με αυθαίρετο τρόπο την ποιότητα του ελεγκτικού έργου των ορκωτών ελεγκτών.
- Πρέπει να αντιμετωπισθεί για την πρώτη χρήση εφαρμογής του θεσμού η τυχόν άρνηση της εταιρείας να διορίσει ορκωτό ελεγκτή για σκοπούς φορολογικού πιστοποιητικού και οι επιπτώσεις στην οριστικοποίηση των φορολογικών της υποχρεώσεων και τη γρήγορη είσπραξη φόρων για το Δημόσιο, λόγω και της καθυστέρησης που θα υπάρξει μέχρι τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου.
- Ο θεσμός πρέπει να επεκταθεί και σε όσες επιχειρήσεις επιθυμούν να ενταχθούν προαιρετικά, ώστε να μειωθεί στο μέλλον ο αριθμός των ανέλεγκτων υποθέσεων και να αφοσιωθεί ο ελεγκτικός μηχανισμός του Υπουργείου Οικονομικών σε στοχευμένους ελέγχους.
- Θα πρέπει να αλλάξει η φιλοσοφία σε σχέση με τις εκπιπόμενες δαπάνες και με την ευκαιρία της εξαγγελθείσης φορολογικής μεταρρύθμισης να τεθεί η αρχή ότι κάθε δαπάνη εκπίπτει αν γίνεται για τους σκοπούς της επιχείρησης, με εξαίρεση όσες ειδικά στο νόμο ή στην τακτικά επικαιροποιούμενη λίστα μη εκπιπόμενων δαπανών αναφέρονται.
- Το ποσό της φορολογικής υποχρέωσης είναι οριστικό και δεν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς αυτό, με εξαίρεση ασυνήθιστες περιπτώσεις όπου μπορεί να υπάρχει θέμα νέων στοιχείων για φορολογικά αντικείμενα. Συνεπώς οι εταιρείες μπορούν να προϋπολογίσουν με μεγαλύτερη βεβαιότητα τις ταμειακές τους ανάγκες σε εποχές που η εξασφάλιση ταμειακής ρευστότητας δεν είναι εύκολη υπόθεση.
- Διενεργείται έλεγχος φορολογικών αντικειμένων από τον ορκωτό ελεγκτή και μπορεί να υπάρξουν με βάση τα ευρήματα διορθώσεις σφαλμάτων, τα οποία σε αντίθετη περίπτωση θα ανιχνεύονταν από το φορολογικό έλεγχο, προκαλώντας κατ' ελάχιστο επιβολή πρόσθετων φόρων, οι οποίοι μπορούν

να φθάσουν και στο 120% της κύριας οφειλής, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος καθυστερήσει αρκετά (στην πράξη κατά μέσο όρο το νωρίτερο που διενεργείται φορολογικός έλεγχος είναι στον τρίτο χρόνο μετά από δυο ανέλεγκτες χρήσεις).

- Αντιμετωπίζονται στη διάρκεια του ελέγχου συναλλαγές και φορολογικοί χειρισμοί που υπό άλλες συνθήκες είναι πιθανό να μην είχαν τεθεί υπόψη ειδικών και με τον τρόπο αυτό είτε επιβεβαιώνεται ο σωστός χειρισμός από έναν εμπειρογνώμονα είτε δίνεται στην εταιρεία η ευκαιρία να διορθώσει το όποιο λάθος αν ο ορκωτός ελεγκτής έχει διαφορετική άποψη.
- Θα υπάρξει μεγαλύτερη ασφάλεια στα λογιστικά τμήματα των εταιρειών όσον αφορά το περιεχόμενο της κατάστασης λογιστικών αναμορφώσεων και την τακτοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών αυτών.
- Ακόμη και σε περιπτώσεις όπου ενδεχομένως ακολουθήσει φορολογικός έλεγχος λόγω υπαγωγής σε αυτόν με βάση μεθόδους ανάλυσης κινδύνου ή τυχαίου δείγματος, η εταιρεία και η οικονομική διεύθυνση θα τον αντιμετωπίσουν με βεβαιότητα, δεδομένου ότι θα έχει προηγηθεί ο έλεγχος του ορκωτού ελεγκτή για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού. Συνεπώς, αν σε έναν τέτοιο φορολογικό έλεγχο αμφισβητηθούν θέσεις και χειρισμοί που έχουν επιβεβαιωθεί στον έλεγχο για το φορολογικό πιστοποιητικό, η εταιρεία θα έχει διαμορφώσει ξεκάθαρη και τεκμηριωμένη άποψη, με αποτέλεσμα να είναι έτοιμη και ισχυρή στη συζήτηση με τις φορολογικές αρχές και αποφασισμένη να επιδιώξει δικαστική προστασία σε τυχόν αυθαίρετα επιχειρήματα των φορολογικών αρχών.
- Εμπεδώνεται μια σχέση διαφάνειας και βεβαιότητας στις σχέσεις εταιρείας και φορολογικών αρχών.

Πηγή: Συνδυασμός άρθρων <http://www.accountancygreece.gr> και <http://www.eforologia.gr>. (Ε-τήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

2.4 ΥΠΟΧΡΕΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

Σύμφωνα με την Απόφαση του Υπ. Οικονομικών με Αρ. πρωτ.: ΓΔ. ΦΟΡΕΛ. ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ 16.11.2011, (παρ. 1) διευκρινίστηκε ότι : «Το Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται από την παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994, αφορά τις Α. Ε. και Ε. Π. Ε. των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και Ελεγκτικά Γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας.» Οι υπόχρεες εταιρείες υπάγονται στις διαδικασίες της ΠΟΛ 1159/2011 για ισολογισμούς που κλείνουν από 30/6/2011 και μετά.

Από τις διατάξεις του Ν. 2190/1955, προκύπτει ότι οι ΑΕ και Ε.Π.Ε. ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές όταν σε δυο συνεχόμενες χρήσεις υπερβαίνουν τα δυο (2) από τα τρία (3) παρακάτω κριτήρια:

√ Σύνολο Ενεργητικού > € 2,5 εκ.

√ Καθαρός Κύκλος Εργασιών > € 5 εκ.

√ Μέσος Όρος Προσωπικού > 50 άτομα

Τα νέα αυτά κριτήρια ισχύουν για τον πρώτο, μετά την έναρξη ισχύος του Ν.3604/2007, ισολογισμό, δηλαδή για τον ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 2007 ή της 30ης Ιουνίου 2008 και εφεξής. Επομένως, υπάγονται υποχρεωτικά στον έλεγχο του άρθρου 36 του Κ.Ν.2190/1920 όσες εταιρείες, για δύο συνεχόμενες χρήσεις, υπερβαίνουν τα δύο εκ των τριών κριτηρίων που αναφέρονται παραπάνω.

Σε ότι αφορά τις προηγούμενες χρήσεις (πριν την έναρξη ισχύος του Ν.3604/2007) ισχύουν τα παλαιότερα κριτήρια: (α) σύνολο ισολογισμού 1.500.000,00 ευρώ, (β) καθαρός κύκλος εργασιών 3.000.000,00 ευρώ, (γ) μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσης 50 άτομα. Σε ότι αφορά την ισχύ των κριτηρίων αυτών, τα παλαιά όρια ισχύουν για την χρήση που έληγε 31/12/2006 ή 30/06/2007 ενώ τα νέα για την χρήση που έληγε 31/12/2007 ή 30/06/2008.

Από τα ανωτέρω προκύπτει πως υπάγονται στις ρυθμίσεις του άρθρου 36α του Κ.Ν.2190/1920 οι εταιρείες οι οποίες για δύο συνεχόμενες χρήσεις υπολείπονται σε δύο από τα τρία κριτήρια. Δηλαδή, οι εταιρείες οι οποίες κατά την χρήση που έληγε στις 31/12/2006 ή 30/06/2007 δεν υπερέβαιναν τα παλαιά όρια της παρ. 6 του άρθρου 42 του Κ.Ν.2190/1920 και οι εταιρείες οι οποίες κατά την χρήση που έληγε στις 31/12/2007 ή 30/06/2008 δεν υπερβαίνουν τα νέα όρια της παρ. 6 του άρθρου 42 του Κ.Ν.2190/1920, ελέγχονται από οικονομολόγους μη ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές.

Επιπλέον υπό προϋποθέσεις, έλεγχος γίνεται σε υποκαταστήματα αλλοδαπών, τραπεζικών και ασφαλιστικών εταιρειών από τους Νόμιμους Ελεγκτές / Γραφεία.

Υποχρεωτικά χρησιμοποιούν ορκωτούς ελεγκτές :

1. Οι τραπεζικές, οι ασφαλιστικές, οι εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, οι εταιρίες διαχείρισεως αμοιβαίων κεφαλαίων, οι εταιρίες χρηματοδοτικών μισθώσεων
2. Οι ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και αυτές που το μετοχικό κεφάλαιο, εν όλο ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια έγγραφη
3. Οι εταιρίες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών - Ε.Π.Ε.Υ
4. Οι χρηματιστηριακές Α.Χ.Ε.
5. Οι ανώνυμες ποδοσφαιρικές και καλαθοσφαιρικές εταιρίες
6. Οι εταιρίες υδρεύσεως και αποχετεύσεως
7. Η Κτηματική Εταιρία του Δημοσίου
8. Οι ανώνυμες εταιρίες που υποχρεούνται να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και οι συνδεμένες με αυτές επιχειρήσεις
9. Σε κάθε περίπτωση ίδρυσης ΑΕ με κεφάλαιο πάνω από 3.000.000 ευρώ
10. Οι Α. Ε. και οι Ε. Π. Ε. που έχουν τις δύο από τις τρεις προϋποθέσεις που αναφέραμε παραπάνω.

Πηγή: Συνδυασμός άρθρων Ευάγγελου Αργ. Ρήγα 12/2011 Φορολογικός & Εργατικός Οδηγός, Tax Alert της Ernst & Young Ελλάδος Οκτώβριος 2011 και <http://www.e-forologia.gr>.

2.5 ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΜΗ ΕΠΙΛΟΓΗ ΕΛΕΓΚΤΩΝ.

Για τις περιπτώσεις που μία Ανώνυμη Εταιρεία ή Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, παρότι πληροί τα κριτήρια για τον υποχρεωτικό της έλεγχο από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, δεν τους επιλέγει για τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και κατά συνέπεια για τον έλεγχο της φορολογικής της συμμόρφωσης, ελέγχεται άμεσα από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. (άρθρο 10, παρ. 4 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011), ενώ η παράλειψη εκ μέρους του Δ.Σ. για σύγκληση έκτακτης ή τακτικής Γενικής Συνέλευσης με θέμα ημερήσιας διάταξης το διορισμό ελεγκτών, τα μέλη του Δ.Σ. πέραν των άλλων ευθυνών που έχουν, ευθύνονται και με βάση τις διατάξεις του άρθρ. 57 του Κ.Ν. 2190/20 δηλαδή με χρηματικό πρόστιμο 880 ευρώ και ποινή φυλάκισης.

Πηγή: Άρθρο από <http://www.gsis.gr/>.. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

2.6 ΕΝΑΡΞΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Οι Ανώνυμες Εταιρείες και οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης υπάγονται στις διαδικασίες αυτής της απόφασης για τους ισολογισμούς που κλείνουν από 30.06.2011 και μετά (άρθρο 11, παρ. 1, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011). Επίσης στο άρθρο 11, παρ. 2 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011, ορίζεται ότι : «Η παρούσα θα έχει εφαρμογή μετά την δημοσίευση της κανονιστικής πράξης της ΕΛΤΕ που θα εντάσσει το ελεγκτικό πρότυπο 3000 «Εργασίες 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».

Ήδη στο Φ.Ε.Κ. (τ. β') Αρ. φύλλου 2409 της 1/11/2011, δημοσιεύτηκε η Απόφαση Αριθ. 44760/1362/24.10.2011, « Καθορισμός των ελεγκτικών εργασιών για την

έκδοση Ετήσιου Πιστοποιητικού (άρθρου 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994, ως ισχύει) ως υποχρεωτικών ελέγχων, εφαρμογή του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000: «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» και ειδικά θέματα διενέργειας ποιοτικών ελέγχων», του Υπ. Οικονομικών με την οποία αποφασίστηκαν τα εξής:

- I** Πέραν των οριζομένων στην παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 3693/2008 και των διατάξεων της κανονιστικής πράξης υπ' αριθ. 005/2010 της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων («Ε.Λ.Τ.Ε.»). «Καθορισμός περαιτέρω ελεγκτικών εργασιών ως “υποχρεωτικών ελέγχων”», για τους σκοπούς των νόμων αυτών και κάθε νομοθετικής ρύθμισης που διέπει τον ελεγκτικολογιστικό θεσμό, ως «υποχρεωτικός έλεγχος» καθορίζεται και κάθε ελεγκτική εργασία που αναλαμβάνεται και διενεργείται για την έκδοση Ετήσιου Πιστοποιητικού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 (ΦΕΚ Β' 1657) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8 του άρθρου 2 του Ν. 3693/2008.
- II** Ως προς τους υποχρεωτικούς ελέγχους της παραγράφου 1 της παρούσας εφαρμόζεται το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 “Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Άμεση ήταν η κινητοποίηση του επιχειρηματικού χώρου όπως μας παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα καθώς, 4.468 φορολογικά πιστοποιητικά για ισάριθμες επιχειρήσεις με συνολικό κύκλο εργασιών 193 δισ. ευρώ ζητήθηκαν και δόθηκαν από τους ορκωτούς ελεγκτές, που υποχρεωτικά διαθέτουν, την έκδοση «φορολογικού πιστοποιητικού» **(συμμόρφωση της τάξεως του 93,5%)**.

Οι επιχειρήσεις υποχρεώθηκαν να εμφανίσουν αυξημένα έσοδα και να πληρώσουν περισσότερους φόρους. Όπως πρόσφατα απέδειξε ο καθηγητής Απόστολος Ρεφενές, πρόεδρος της Εθνικής Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Προτύπων, με

την οικονομία σε ύφεση και με τετραπλασιασμό των ζημιών, οι επιχειρήσεις εμφάνισαν το 2011 αύξηση τζίρου κατά 1,8%! Έτσι, ο φόρος εισοδήματος των εταιρειών αυτών μειώθηκε μόνον κατά 31% και ο φόρος χαρτοσήμου αυξήθηκε κατά 27%.

Ο κ. Ρεφενές επισημαίνει ότι το αποτέλεσμα αυτό είναι άκρως ικανοποιητικό και ενθαρρυντικό από εκείνο που πετύχαιναν τα προηγούμενα χρόνια οι παραδοσιακοί έλεγχοι της εφορίας, καθώς ο νέος θεσμός επέφερε διεύρυνση της φορολογικής βάσης κατά περίπου 3,4 δισ. ευρώ, αντιπροσωπεύοντας ποσοστό της τάξης του 1,8% του ΑΕΠ. Το τεκμαρτό δε φορολογικό όφελος κυμαίνεται μεταξύ 0,4% και 0,5% του ΑΕΠ και παρουσίασε απόδοση τριπλάσια σε σχέση με την προσδοκώμενη όταν εφαρμόστηκε το μέτρο.

Η αναποτελεσματικότητα της εφορίας συνδέεται στενά με την περιπλοκότητα των διατάξεων και τον «αυταρχισμό» του συστήματος. Το μυστικό πίσω από το νεότευκτο «πιστοποιητικό» είναι η δυνατότητα των επιχειρήσεων να καταστρέψουν τα λογιστικά τους στοιχεία ύστερα από 18 μήνες, εφόσον δεν δεχτούν στο διάστημα αυτό νέο έλεγχο από την εφορία. Μέχρι τώρα οι εταιρείες παραμένουν «όμηροι» κάποιου ελέγχου για μια δεκαετία.

Πηγή: Συνδυασμός άρθρων ΗΒΡ Ορκωτοί Ελεγκτές – Λογιστές: Φορολογικό Πιστοποιητικό, Αθήνα 2011, <http://www.kathimerini.gr> άρθρο 9/12/2012, <http://www.kerdos.gr> άρθρο 22/01/2013 και Ε.Λ.Τ.Ε.

	2011	2010	Μεταβολή
Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν (ΑΕΠ)	206,400,000,000	222,200,000,000	-7.1%
Εταιρικός Δανεισμός	120,126,000,000	123,244,000,000	-2.5%
Σύνολο επιχειρήσεων (υπόχρεες)	4,468	4,468	
Ακαθάριστα Έσοδα	193,015,541,722	189,621,769,138	1.8%
Αποτελέσματα προ φόρων	-5,157,058,680	-1,260,980,537	409.0%
Φόρος Εισοδήματος (δηλώθηκε)	1,233,495,506	1,805,522,771	-31.7%
ΦΠΑ (δηλώθηκε)	5,672,380,232	5,724,335,265	-0.9%
Τέλη χαρτοσήμου (πληρώθηκε)	71,554,141	56,288,723	27.1%
Λογιστικές διαφορές	8,030,811,358	4,652,925,472	3,377,885,886

Πίνακας 2.7: Σύγκριση Κύριων Ευρημάτων.

Πηγή: Ε.Λ.Τ.Ε

- 1. Με ύφεση 7.1% → ο τζίρος αυξάνει κατά 1.8%**
- 2. Οι ζημιές υπέρ τετραπλασιάζονται 409%**
- 3. Ο φόρος εισοδήματος μειώνεται κατά 14.6%**
- 4. Ο φόρος χαρτοσήμου αυξάνεται κατά 27%**
- 5. Διευρύνεται η φορολογική βάση κατά 3.4 δις ή 1.8% του ΑΕΠ**

	<u>Ποσό (€)</u>	<u>ΑΕΠ (%)</u>
Πρόσθετες Λογιστικές αναμορφώσεις	3,377,885,886	1.8%
Τεκμαρτό φορολογικό όφελος (20%)	675,577,177	0.4%
Τεκμαρτό Φορολογικό όφελος (26%)	878,250,330	0.5%

Πίνακας 2.8: Σύγκριση Κύριων Ευρημάτων.

Πηγή: Ε.Λ.Τ.Ε

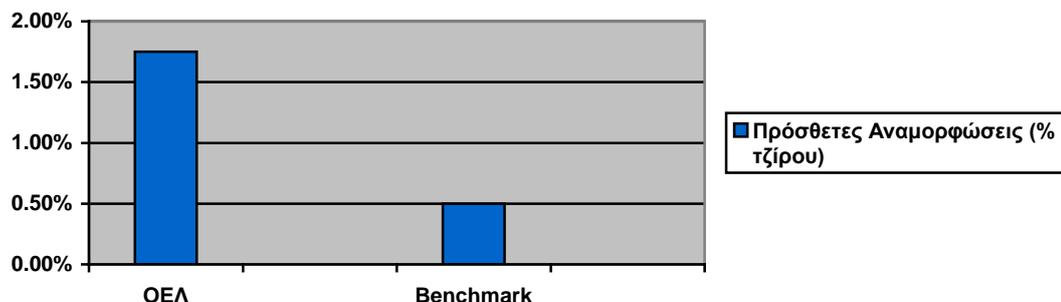
6. παράγεται τεκμαρτό φορολογικό όφελος μεταξύ 0.4% και 0.5% του ΑΕΠ.

	2011	2010
Ακαθάριστα Έσοδα	193,015,541,722	189,621,769,138
Λογιστικές διαφορές	8,030,811,358	4,652,925,472
επαύξηση φορολογητέας ύλης	3,377,885,886	
ως ποσοστό του τζίρου	1.75%	

Πίνακας 2.9: Σύγκριση Κύριων Ευρημάτων.

Πηγή: Ε.Λ.Τ.Ε

7. Η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων υπέρ-τριπλασιάζεται



Πίνακας 2.10: Σύγκριση τιμών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

3.1 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΝΑΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) υπενθυμίζει και διευκρινίζει προς τα εποπτευόμενα από αυτή νομικά και φυσικά πρόσωπα σχετικά με το διορισμό των νομίμων ελεγκτών και την έγκριση των αμοιβών τους, έχοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και ενόψει των επικείμενων Γενικών Συνελεύσεων των εταιρειών τα ακόλουθα δύο θέματα:

A. ΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

- Σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία τα αρμόδια όργανα των υπό ελέγχων οντοτήτων στις Γενικές Συνελεύσεις τους θα πρέπει να διορίσουν νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο που είναι εγγεγραμμένο στα μητρώα της ΕΛΤΕ, σύμφωνα με το Ν. 3693/2008.
- Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του π.δ. 226/1992 και του Κ.Ν. 2190/1920, ως ισχύουν, μετά τη Γενική Συνέλευση για το διορισμό ελεγκτή / ελεγκτικού γραφείου και εντός πέντε (5) ημερών από την ημερομηνία αυτή, η ελεγχόμενη οντότητα θα πρέπει να ειδοποιήσει τον οικείο νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο για την εκλογή του. Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο θεωρείται ότι έχει αποδεχτεί τον διορισμό, εφόσον δεν τον αποποιηθεί εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από τη λήψη της ειδοποίησης. Στην περίπτωση που επιλεγεί ελεγκτικό γραφείο για τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου και εφόσον το ελεγκτικό γραφείο δεν αποποιηθεί τον διορισμό του, το τελευταίο οφείλει μέσα σε διάστημα ενός μηνός από τη λήψη της εντολής να γνωστοποιήσει στην προς έλεγχο οντότητα και στο Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ το όνομα του νόμιμου ελεγκτή και του

αναπληρωματικού του, στους οποίους έχει αναθέσει την ευθύνη του συγκεκριμένου ελέγχου.

- Από τα παραπάνω προκύπτει σαφέστατα ότι, στην περίπτωση επιλογής ελεγκτικού γραφείου για την διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου, στα πρακτικά της Γενικής Συνέλευσης αναγράφεται μόνο το όνομα του ελεγκτικού γραφείου που έχει επιλεγεί. Το ελεγκτικό γραφείο έχει την αποκλειστική αρμοδιότητα να ορίσει τον νόμιμο ελεγκτή που θα αναλάβει για λογαριασμό του τον έλεγχο. Στην περίπτωση που στα πρακτικά της Γενικής Συνέλευσης αναφέρονται και τα ονόματα του νόμιμου ελεγκτή και του αναπληρωματικού του, κάθε τυχόν αλλαγή των προσώπων αυτών, απαιτεί τη λήψη απόφασης έκτακτης Γενικής Συνέλευσης της ελεγχόμενης οντότητας και έγκριση από την ΕΛΤΕ, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του ν. 3693/2008. Περιπτώσεις όπως αυτές, στις οποίες τα ονόματα των νομίμων ελεγκτών που έχουν καταγραφεί στα πρακτικά Γενικών Συνελεύσεων δεν ανήκουν πλέον στο ελεγκτικό γραφείο που είχε διορισθεί, θα έχουν ως αποτέλεσμα την τάλαιπωρία τόσο της ελεγχόμενης οντότητας όσο και του ελεγκτικού γραφείου και των νομίμων ελεγκτών.

B. ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Οι αμοιβές για τον τακτικό έλεγχο και για το φορολογικό πιστοποιητικό είναι διακριτές, καθορίζονται με βάση τις εκάστοτε ισχύουσες σχετικές διατάξεις περί ορκωτών ελεγκτών λογιστών ενώ θα πρέπει να συμφωνηθούν με την ανάθεση και να ορίζονται στην επιστολή αποδοχής του ελέγχου.

Η μεταγενέστερη διαφωνία για τις αμοιβές ελέγχου, δεν θεωρείται από την ΕΛΤΕ βάσιμος και σπουδαίος λόγος, όπως απαιτείται από τη νομοθεσία, για την αλλαγή ελεγκτών εν μέσω της διαχειριστικής χρήσης του ελέγχου ή και μετά και η ΕΛΤΕ δεν θα εγκρίνει αιτήματα αλλαγής ελεγκτών για το λόγο αυτό.

Πηγή: <http://www.opengov.gr/minfin/?p=550>, <http://www.e-boss.gr/> και <http://epixeirisi.gr>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

3.2 ΕΥΘΥΝΗ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΝΤΑΞΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΛΗΘΕΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

- Υπεύθυνες για τη σύνταξη και την ορθότητα όλων των φορολογικών εγγράφων των ελεγχόμενων εταιρειών είναι οι διοικήσεις τους.
- Όλα τα φορολογικά έγγραφα της εταιρείας, υπογράφονται από «λογιστή φοροτεχνικό», κάτοχο ειδικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος του Ν. 2515/1997, όπως ισχύει. (άρθρο 2, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)
- Ο προσδιορισμός των φορολογικών αναμορφώσεων θα πρέπει να προκύπτει αναλυτικά από τα τηρούμενα βιβλία.
- Ο προσδιορισμός και η οριστικοποίηση των αναμορφώσεων πρέπει να γίνεται:
 - είτε άμεσα από τους καταχωρητές των εγγραφών,
 - είτε το αργότερο μέχρι την οριστικοποίηση των λογιστικών εγγραφών κάθε μήνα.
- Τα ποσά των δαπανών που δεν αναγνωρίζονται για λόγους παραγωγικότητας καταχωρούνται από 1.1.2012 και μετά αναλυτικά σε λογαριασμούς τάξεως, είτε άμεσα από τους καταχωρητές των εγγραφών ή το αργότερο μέχρι την οριστικοποίηση των λογιστικών εγγραφών κάθε μήνα.
- Αν διαπιστωθεί μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και άλλες δαπάνες εκτός των ανωτέρω που δεν αναγνωρίζονται για λόγους παραγωγικότητας, τότε η καταχώρησή τους σε λογαριασμούς τάξης μπορεί να γίνει με τις εγγραφές κλεισίματος ισολογισμού.

Ειδικά για τις εταιρείες που η διαχειριστική τους περίοδος λήγει μέχρι 31.12.2011 και είναι υποχρεωτικά ελεγκτές, δεν υποχρεούνται στην καταχώρηση σε λογαριασμούς τάξης, ως ανωτέρω, αλλά αντί αυτού παράγουν αναλυτικό ηλεκτρονικό αρχείο των δαπανών αυτών, που διαφυλάττουν οι ίδιες και ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο.

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

Από τις σχετικές διατάξεις γίνεται σαφές ότι είναι πιθανόν να απαιτηθεί αλλαγή του τρόπου οργάνωσης και λειτουργίας του λογιστηρίου της εταιρείας ώστε να μπορούν να προσδιοριστούν οι φορολογικές αναμορφώσεις με τρόπο που θα καθιστούν εφικτό τον έλεγχο για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού.

Πηγή: Tax Alert της Ernst & Young, Οκτώβριος 2011.

3.3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΕΩΝ ΣΕ ΜΗΝΙΑΙΑ ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ ΒΑΣΗ.

Ο προσδιορισμός των φορολογικών αναμορφώσεων των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται, θα πρέπει να προκύπτει αναλυτικά από τα τηρούμενα βιβλία. Ο προσδιορισμός και η οριστικοποίηση των αναμορφώσεων πρέπει να γίνεται είτε άμεσα από τους καταχωρητές των εγγραφών ή το αργότερο μέχρι την οριστικοποίηση των λογιστικών εγγραφών κάθε μήνα (άρθρο 2, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011).

Μέχρι τώρα, οι φορολογικές αναμορφώσεις γίνονταν «εξωλογιστικά», στο τέλος της Χρήσης και από την χρήση 2010, αναλύονται στην «Κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης». Η προβλεπόμενη υποχρέωση καταχώρησης των φορολογικών αναμορφώσεων στα τηρούμενα βιβλία, το αργότερο σε μηνιαία βάση, εισάγεται για πρώτη φορά και με την Απόφαση του Υπ. Οικονομικών με Αρ. πρωτ.: ΓΔ. ΦΟΡΕΛ. ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ 16.11.2011, (παρ. 7) διευκρινίστηκαν τα εξής: «Τα ποσά των δαπανών που δεν αναγνωρίζονται για λόγους παραγωγικότητας, καταχωρούνται από 1.1.2012 και μετά αναλυτικά σε λογαριασμούς τάξεως, είτε άμεσα από τους καταχω-

ρητές των εγγράφων ή το αργότερο μέχρι την οριστικοποίηση των λογιστικών εγγράφων κάθε μήνα.

Σε περίπτωση που ο Νόμιμος Ελεγκτής ή το Ελεγκτικό Γραφείο να διαπιστώσει μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και άλλες δαπάνες εκτός των ανωτέρω που δεν αναγνωρίζονται για λόγους παραγωγικότητας, τότε η καταχώρησή τους σε λογαριασμούς τάξης μπορεί να γίνει με τις εγγραφές κλεισίματος ισολογισμού.

Για όσες εταιρείες η διαχειριστική τους περίοδος λήγει μέχρι 31.12.2011 και είναι υποχρεωτικά ελεγκτές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), δεν υποχρεούνται στην καταχώρηση σε λογαριασμούς τάξης, ως ανωτέρω, αλλά αντί αυτού παράγουν αναλυτικό ηλεκτρονικό αρχείο των δαπανών αυτών, το οποίο διαφυλάττουν οι ίδιες και ο Νόμιμος Ελεγκτής ή το Ελεγκτικό Γραφείο».

Πηγή: <http://tms-auditors.gr> του Εμμανουήλ Πετράκης Ορκωτού Ελεγκτή – Λογιστή.

3.4 ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΜΗ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ

Εφόσον από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και των Ελεγκτικών Γραφείων εντοπίστηκαν παραβάσεις της νομοθεσίας, στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, περιλαμβάνονται και οι απόψεις της διοίκησης της εταιρείας και του λογιστή-φοροτέχνη που υπογράφει τις φορολογικές καταστάσεις, ο οποίος πρέπει να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε την παράβαση, εφαρμοζόμενων 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.

(Σημ.: Στο άρθρο αυτό ορίζεται το ύψος των προστίμων σε περιπτώσεις προσώπων που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την

κείμενη φορολογική νομοθεσία). (άρθρο 6, προτελευταίο εδάφιο, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011).

Επίσης παρόμοια αιτιολόγηση πρέπει να γίνει εφόσον: Οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εντοπιστούν για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής. (άρθρο 6, τελευταίο εδάφιο, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011).

Με την Απόφαση του Υπ. Οικονομικών με Αρ. πρωτ.: ΓΔ. ΦΟΡΕΛ. ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ 16.11.2011, (παρ. 11) διευκρινίστηκαν τα εξής: «Η διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας και ο Λογιστής Φοροτέχνης που υπογράφει τις φορολογικές δηλώσεις, υποβάλλουν υπόψη του Νόμιμου Ελεγκτή ή του Ελεγκτικού Γραφείου εγγράφως, εντός δέκα (10) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας, τις απόψεις και τις σχετικές παρατηρήσεις τους.

Πηγή: Άρθρο <http://www.taxheaven.gr/>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

3.5 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΩΝ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΩΣ ΠΡΟΚΥΨΟΥΝ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ.

Όσον αφορά τον υπολογισμό των φόρων προστίμων και προσαυξήσεων δεν αλλάζει ο τρόπος υπολογισμού και ισχύει ότι και σε οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο. Πρακτικά όμως περιορίζεται, λόγω της άμεσης διενέργειας του φορολογικού ελέγχου, το ύψος των προσαυξήσεων που προκύπτουν.

Όσον αφορά την έκδοση των «Φύλλων Ελέγχου» και λοιπών καταλογιστικών πράξεων καθώς και την εποπτεία αυτών, γίνεται όπως και στους άλλους ελέγχους, από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. (άρθρο 8, παρ. 1, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

Στις ανώνυμες εταιρίες και στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες δεν έχουν παράτυπα το φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται από την παράγραφο 5 του άρθρου 82 του Κ. Φ. Ε., διενεργείται κατά προτεραιότητα φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια φορολογική αρχή και επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 10.000 Ευρώ έως 100.000 Ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.

Πηγή: Άρθρο <http://www.topeiraxtiri.gr>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

4.1 ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΕΝΕΡΓΟΥΜΕΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται, να τηρούν και να εκτελούν τα κάτωθι:

- i) Τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του ειδικού φορολογικού ελέγχου.
- ii) Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί υποχρεωτικά το Πρόσκληση των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, στο οποίο αναλύονται και τεκμηριώνονται συγκεντρωτικά τα ευρήματα που περιλαμβάνονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, καθώς επίσης και η εκτελεσθείσα εργασία.
- iii) Αναλυτική έκθεση τεκμηρίωσης, στην οποία περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών, με τεκμηρίωση για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται των ευρημάτων του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν πλήρη συμμόρφωση της εταιρείας με τη φορολογική νομοθεσία ή αφορούν παραβάσεις σε επιμέρους τομείς.
- iv) Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο Νόμιμο Ελεγκτή. Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον τα ακόλουθα: α) Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα), β) Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας, γ)

Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία, δ) Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

- ν) Η τεκμηρίωση των ανωτέρω θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Πρότυπου Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει την δυνατότητα σε έναν τρίτο ελεγκτή να μπορεί να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα. (άρθρο 4 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

Επίσης με την Απόφαση του Υπ. Οικονομικών με Αρ. πρωτ.: ΓΔ.ΦΟΡΕΛ. ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ 16.11.2011, (παρ. 9) διευκρινίστηκαν τα εξής: «Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα δείγματα και τα όρια ελέγχου δαπανών που προβλέπονται στο πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 απαιτούν, κατά την επαγγελματική κρίση του Νόμιμου Ελεγκτή ή του Ελεγκτικού Γραφείου, ελεγκτικές εργασίες οι οποίες καθίστανται απρόσφορες για την αντιμετώπιση του κινδύνου των φορολογικών αντικειμένων, οι ανωτέρω, δύνανται να πραγματοποιήσουν διαφορετικής έκτασης ελεγκτικές εργασίες, με την προϋπόθεση πάντα ότι θα παρέχεται κατάλληλη τεκμηρίωση για την επάρκειά τους σε σχέση με την αντιμετώπιση του κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας, σύμφωνα πάντοτε με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000.

Πηγή: Άρθρο <http://www.pwc.com>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

4.2 ΔΙΑΤΥΠΩΣΗ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΩΝ

Τα δεδομένα του ελέγχου πρέπει να τίθενται υπόψη της εταιρείας για την διατύπωση τυχόν παρατηρήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 8 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων βεβαιώ-

νεται ότι τα δεδομένα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφως τις σχετικές παρατηρήσεις της.

Πηγή: Άρθρο <http://www.taxheaven.gr/>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

4.3 ΧΡΟΝΟΣ ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗΣ ΤΗΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Όπως αναφέρεται στο άρθρο 4, παρ. 6 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 η τεκμηρίωση του φορολογικού ελέγχου ολοκληρώνεται εξήντα (60) ημέρες μετά την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, ανεξάρτητα αν από τον έλεγχο προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Πηγή: Άρθρο <http://www.pwc.com>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

4.4 ΠΕΙΘΑΡΧΙΚΕΣ ΠΟΙΝΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Α) Εφόσον οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εντοπιστούν για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, στην έκθεση ελέγχου περιλαμβάνονται και οι απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου, οι οποίοι πρέπει να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν την παράβαση, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του Ν. 3693/2008 και των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26, παρ. 3 του Ν. 3943/2011.

Στην ίδια έκθεση περιλαμβάνονται και οι απόψεις του φοροτέχνη - λογιστή. (Σημ.: Στο άρθρο αυτό ορίζεται το ύψος των προστίμων σε περιπτώσεις προσώπων που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία), (άρθρο 6, τελευταίο εδάφιο, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011) και εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της φορολογικής αρχής προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογητέα αντικείμενα του προγράμματος φορολογικής συμμόρφωσης, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή πρόστιμο από 10.000 € έως 100.000 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4, παρ. 4 του Ν. 2523/1997, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 26, παρ. 3 του Ν. 3943/2011, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη εταιρεία. (άρθρο 10, παρ. 8 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011). Το πιο πάνω πρόστιμο επιβάλλεται και στο ελεγκτικό γραφείο στο οποίο ανήκει ο Νόμιμος Ελεγκτής. (άρθρο 10, παρ. 9 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

Επίσης τα πρόστιμα, με ευθύνη της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελεγκτών του Υπ. Οικονομικών, δημοσιοποιούνται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου με αναφορά στο ύψος του προστίμου, την ελεγχόμενη εταιρεία, το Νόμιμο Ελεγκτή και το Ελεγκτικό Γραφείο που αφορούν και σε ότι αφορά τις Διοικητικές Ευθύνες ισχύουν οι σχετικές διατάξεις του Ν. 3693/2008. (άρθρο 10, παρ. 10 και 11, της ΠΟΛ1159/22.7.2011)

Β) Από τους ποιοτικούς ελέγχους (θα διενεργούνται από συνεργεία στελεχών της ΕΛΤΕ και του Υπουργείου Οικονομικών) μπορεί να προκύψουν ευρήματα, με βάση τα οποία μπορεί κατά περίπτωση ή να γίνουν παρατηρήσεις για βελτίωση του τρόπου άσκησης του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών και Ελεγκτικών Γραφείων, ή να γίνει παραπομπή υποθέσεων στα πειθαρχικά όργανα της ΕΛΤΕ και εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 3148/2003 εφόσον συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις. (άρθρο 7, παρ. 5 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

(Σημ.: Στο άρθρο 4 του Ν. 3148/2003, ορίζονται τα εξής: « Οι πειθαρχικές ποινές που επιβάλλονται είναι: β1. Σύσταση, β2. Επίπληξη, β3. Πρόστιμο ύψους μέχρι 50.000 €, β4. Προσωρινή αναστολή άσκησης του επαγγέλματος μέχρι ένα έτος, β5. Οριστική διαγραφή από τα μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ.

Αν διαπιστωθεί ότι στην παράβαση είχε συμμετοχή μέλος της διοίκησης της ελεγκτικής εταιρείας στην οποία ανήκει ο διενεργήσας τον έλεγχο ορκωτός ελεγκτής λογιστικής, οι κυρώσεις που προβλέπονται στην προηγούμενη παράγραφο επιβάλλονται και κατά αυτής. Στην περίπτωση αυτή, το ανώτατο όριο του προστίμου που προβλέπεται στην περίπτωση β3 της προηγούμενης παραγράφου ορίζεται σε 1.000.000 €».

Γ) Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα Ελεγκτικά Γραφεία, πέραν των διοικητικών ή ποινικών συνεπειών που συνεπάγεται η μη ορθή εκπλήρωση των καθηκόντων τους, φέρουν αλληλέγγυα, περιορισμένη ευθύνη, για τις περιπτώσεις που δεν συνιστούν δόλο από την πλευρά τους και υπήρξε απώλεια για τα έσοδα του δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, του Ν. 3693/2008, το οποίο ορίζει τα εξής: «1. Οι νόμιμοι ελεγκτές, τα ελεγκτικά γραφεία και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών ευθύνονται για κάθε ζημιά από θετική ενέργεια ή παράλειψη. 2. Η ευθύνη για αποζημίωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο των αμοιβών του ευθυνόμενου νόμιμου ελεγκτή για το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο.....». (άρθρο 10, παρ. 6, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

Πηγή: Άρθρο <http://tms-auditors.gr/>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

<u>ΠΕΙΘΑΡΧΙΚΕΣ ΠΟΙΝΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ</u>		
<p>Παραβάσεις που εντοπίζονται για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής και υπάρξουν μεταγενέστερες αυτών.</p> <p align="center"> </p>	<p>Από τους ποιοτικούς ελέγχους εάν προκύψουν ευρήματα</p> <p align="center"> </p>	<p>Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα Ελεγκτικά Γραφεία φέρουν αλληλέγγυα, περιορισμένη ευθύνη, για τις περιπτώσεις που δεν συνιστούν δόλο από την πλευρά τους και υπήρξε απώλεια για τα έσοδα του δημοσίου</p> <p align="center"> </p>

Πίνακας 4.1: Πειθαρχικές ποινές και πρόστιμα.

Πηγή: Άρθρο <http://tms-auditors.gr/>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

4.5 ΧΡΟΝΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΟΥ «ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ»

Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα Ελεγκτικά Γραφεία υποχρεούνται να διατηρούν τον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης του φορολογικού ελέγχου, όπου περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία που διενεργήθηκε, με τεκμηρίωση για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται και των ευρημάτων του ελέγχου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον επτά (7) ετών από την ημερομηνία έκδοσης της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης και υποχρεούνται να παρέχουν το σχετικό φάκελο τεκμηρίωσης οποτεδήποτε αυτό ζητηθεί από τις αρμόδιες Ελεγκτικές Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όπως αναφέρεται στο άρθρο 4, παρ. 5 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011.

Πηγή: Φορολογικός & Εργατικός Οδηγός, Άρθρα: Ετήσιο Φορολογικό πιστοποιητικό του Ευ-άγγελου Αργ. Ρήγα, τεύχος Δεκεμβρίου 2011.

4.6 ΑΜΟΙΒΗ ΝΟΜΙΜΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Οι αμοιβές των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων για τους ελέγχους που αφορούν τη φορολογική συμμόρφωση είναι διακριτές στο Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (σε σχέση με την αμοιβή για τον Τακτικό Έλεγχο της Χρήσης) που εκδίδουν στην ελεγχόμενη εταιρεία και προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα της αγοράς με ελεύθερη διαπραγμάτευση.

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

των αμοιβών κρίνονται από την επιτροπή «αφύσικες», παραπέμπονται για τακτικό έλεγχο. Οι αμοιβές των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων για τους ελέγχους που αφορούν τη φορολογική συμμόρφωση εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα. (άρθρο 10, παρ. 1 και 2, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

Οι Αμοιβές των Ελεγκτών των Α.Ε. είναι διαμορφωμένες ως εξής:

- Ποσοστό **0,40** ‰ επί του κύκλου εργασιών και μέχρι του ποσού των 586.940 ευρώ.
- Ποσοστό **0,30** ‰ επί του κύκλου εργασιών για το ποσό από 586.941 ευρώ μέχρι 880.410 ευρώ.
- Ποσοστό **0,25** ‰ επί του κύκλου εργασιών για το ποσό από 880.411 ευρώ μέχρι 1.760.821 ευρώ.
- Ποσοστό **0,20** ‰ επί του κύκλου εργασιών για το ποσό πέραν των 1.760.822 ευρώ.

Η Αμοιβή για τον καθένα από τους ελεγκτές δεν μπορεί να είναι κατώτερη του ποσού των 147 ευρώ.

- Η υπέρ του Οικονομικού Επιμελητηρίου της Ελλάδος παρακράτηση επί της αμοιβής των ελεγκτών καθορίζεται σε ποσοστό 10%.
- Οι εταιρίες υποχρεούνται να παρακρατήσουν και να αποδώσουν στο ΟΕΕ το οριζόμενο ποσοστό παρακράτησης επί της αμοιβής των ελεγκτών.
- Η απόδοση στο Ο.Ε.Ε γίνεται με την κατάθεση από τις εταιρίες του ποσοστού παρακράτησης σε ειδικό λογαριασμό παρακρατήσεων του Ο.Ε.Ε, στην **Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος** και συγκεκριμένα στο **λογαριασμό 546183-94**. Στο καταθετήριο θα πρέπει να μνημονεύεται, εκτός του ποσού, η επωνυμία της υπόχρεου εταιρίας και τα ονοματεπώνυμα των ελεγκτών. Η απόδοσή του γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου από την παρακράτηση μηνός.

Πηγή: Άρθρο <http://www.taxisland.gr>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ %/00
Μέχρι 586.940 ευρώ	0,40 %/00
Από 586.941 ευρώ μέχρι 880.410 ευρώ	0,30 %/00
Από 880.411 ευρώ μέχρι 1.760.821 ευρώ	0,25 %/00
Πέραν των 1.760.822 ευρώ	0,20 %/00
Η Αμοιβή δεν μπορεί να είναι κατώτερη του ποσού των 147 ευρώ.	

Πίνακας 4.2: Αμοιβές Ελεγκτών.

Πηγή: Άρθρο <http://www.taxisland.gr>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

4.7 ΔΗΨΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΟ **ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα Ελεγκτικά Γραφεία μπορούν να υποβάλλουν γραπτά ερωτήματα, επί ειδικών θεμάτων τεχνικής φύσης που ανακύπτουν κατά τον έλεγχο τους, στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων, ηλεκτρονικά μέσω της σχετικής εφαρμογής. Η διεύθυνση απευθύνεται στις αρμόδιες διευθύνσεις του Υπουργείου και οι σχετικές γνωμοδοτήσεις κοινοποιούνται σε αυτόν που υπέβαλε το ερώτημα και καταχωρούνται στην εφαρμογή.

Τυχόν καθυστέρηση απάντησης σε ερώτημα δεν αποτελεί λόγο καθυστέρησης ολοκλήρωσης των ελέγχων από τους Νόμιμους Ελεγκτές, περίπτωση που για κάποιο θέμα υπάρχει σοβαρή αμφιβολία για την αντιμετώπιση του από τον Νόμιμο Ελεγκτή και το Ελεγκτικό Γραφείο, αυτή η αμφιβολία θα εκφραστεί σαν έμφαση στην έκθεση του. (άρθρο 10, παρ.3, της ΠΟΛ.1159/22.7.2011).

Σημειώνεται ότι δεν προβλέπεται η παροχή στοιχείων που αφορούν την ελεγχόμενη εταιρεία από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., όπως:

- Εκθέσεις και τυχόν ευρήματα παλαιότερων φορολογικών ελέγχων ή ειδικών ελέγχων (έλεγχοι ΣΔΟΕ κλπ) που αφορούν ίσως και την ελεγχόμενη χρήση.
- Διαπιστωμένες παραβάσεις του ΚΒΣ.
- Στοιχεία ληξιπρόθεσμων οφειλών φόρων και εισφορών.
- Τυχόν Έλεγχοι ασφαλιστικών ταμείων.
- Στοιχεία που προκύπτουν από διασταυρώσεις.
- Κ.λπ.

Αλλά αυτό, σύμφωνα με το <<Πρόγραμμα Ελέγχου>>, απαιτείται να ζητείται από την ελεγχόμενη εταιρεία. Κατά την άποψη μας πρέπει για την αύξηση της αποτελεσματικότητας του ελέγχου, να προβλέπεται η δυνατότητα αίτησης, για παροχή από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ, στοιχείων που αφορούν τις ελεγχόμενες εταιρείες.

Πηγή: Άρθρο <http://tms-auditors.gr/>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

5.1 ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

Αρμόδια για την εποπτεία των ελέγχων που διενεργούν οι αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και την αντιμετώπιση των προβλημάτων που ανακύπτουν κατά την εκτέλεσή τους, από την ανάθεση του ελέγχου μέχρι την έκδοση των « Φύλλων Ελέγχου» και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, είναι οι Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών. (άρθρο 8, παρ. 2 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011).

Πηγή: Άρθρο <http://www.gsis.gr/>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

5.2 ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

- I.** Αρμόδια για το πλαίσιο της άντλησης πληροφόρησης, της επικοινωνίας των εμπλεκόμενων και της επεξεργασίας των δεδομένων που αφορούν τους φορολογικούς ελέγχους στις εταιρείες για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό από Νόμιμους Ελεγκτές και Ελεγκτικά Γραφεία είναι η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών. (άρθρο 8, παρ. 1 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)
- II.** Για την υλοποίηση της παρακολούθησης, η Γ.Γ.Π.Σ. θα διαθέτει υπηρεσίες ιστού (web services) με τις οποίες θα δίνεται η δυνατότητα καταχώρησης και ανάκτησης των Εκθέσεων Φορολογικής Συμμόρφωσης

καθώς και των πληροφοριών της πορείας του εκάστοτε φορολογικού ελέγχου. (άρθρο 8, παρ. 8 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

- III. Η Γ.Γ.Π.Σ. αναπτύσσει ειδική εφαρμογή παρακολούθησης αυτών των ελέγχων, που αρχίζει να λειτουργεί το αργότερο μέχρι την 30.11.2011 Η εφαρμογή περιλαμβάνει μητρώα των φορολογούμενων εταιρειών, των ελεγκτικών εταιρειών και των νόμιμων ελεγκτών και Ελεγκτικών Γραφείων που διενεργούν φορολογικούς ελέγχους και σε αυτήν αποθηκεύονται, κατά ελεγχόμενη εταιρεία και διαχειριστική χρήση, όλες οι εκθέσεις και τα φύλλα ελέγχου και οι καταλογιστικές πράξεις. (άρθρο 8, παρ. 3-4 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

Πηγή: Άρθρο <http://www.taxheaven.gr/>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

5.3 ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΑΝΑΛΗΨΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η ελεγκτική εταιρεία, με την ανάληψη ενός διαχειριστικού ελέγχου που περιλαμβάνει και τη χορήγηση του «ετήσιου πιστοποιητικού» για τις φορολογικές υποχρεώσεις, ενημερώνει ηλεκτρονικά την εφαρμογή για: α) Το γεγονός, β) Για τον Νόμιμο Ελεγκτή και το Ελεγκτικό Γραφείο στο οποίο έχει ανατεθεί ο έλεγχος και γ) Για το προβλεπόμενο χρονοδιάγραμμα ολοκλήρωσης του ελέγχου. (άρθρο 8, παρ. 7 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

Επίσης με την Απόφαση του Υπ. Οικονομικών με Αρ. πρωτ.: ΓΔ. ΦΟΡΕΛ. ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ 16.11.2011, (παρ. 5) διευκρινίστηκαν τα εξής: «Ο Νόμιμος Ελεγκτής ή το Ελεγκτικό Γραφείο, εντός δέκα (10) ημερών από την ανάληψη ή μη του διαχειριστικού ελέγχου ο οποίος περιλαμβάνει και τη χορήγηση του «ετήσιου πιστοποιητικού» κατά την παράγραφο 7^α του άρθρου 8 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 η ανωτέρω ενημέρωση θα γίνει μέχρι 10.1.2012».

Πηγή: Άρθρο 8, Ιστοσελίδα Νόμιμοι Ελεγκτές.

5.4 ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΤΗΣ «ΕΚΘΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ» ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

Η «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» ολοκληρώνεται και υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο δέκα (10) ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. (άρθρο 3, παρ. 6 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011).

Πηγή: Άρθρο <http://tms-auditors.gr/>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

5.5 ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΝΟΜΙΜΟΥΣ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΣΤΟ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Προβλέπονται τα εξής: α) Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους Νόμιμους Ελεγκτές και συγκεκριμένα στην βάση δεδομένων που τηρεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) το αργότερο σε δέκα (10) ημέρες μετά την καταληκτική ημερομηνία έγκρισης του ισολογισμού της επιχείρησης από την Γενική Συνέλευση των Μετοχών. Μετά την επιτυχή υποβολή, το Πιστοποιητικό απλά αποθηκεύεται στο σύστημα (κατάσταση υποβολής SUBMISSION_STORED).

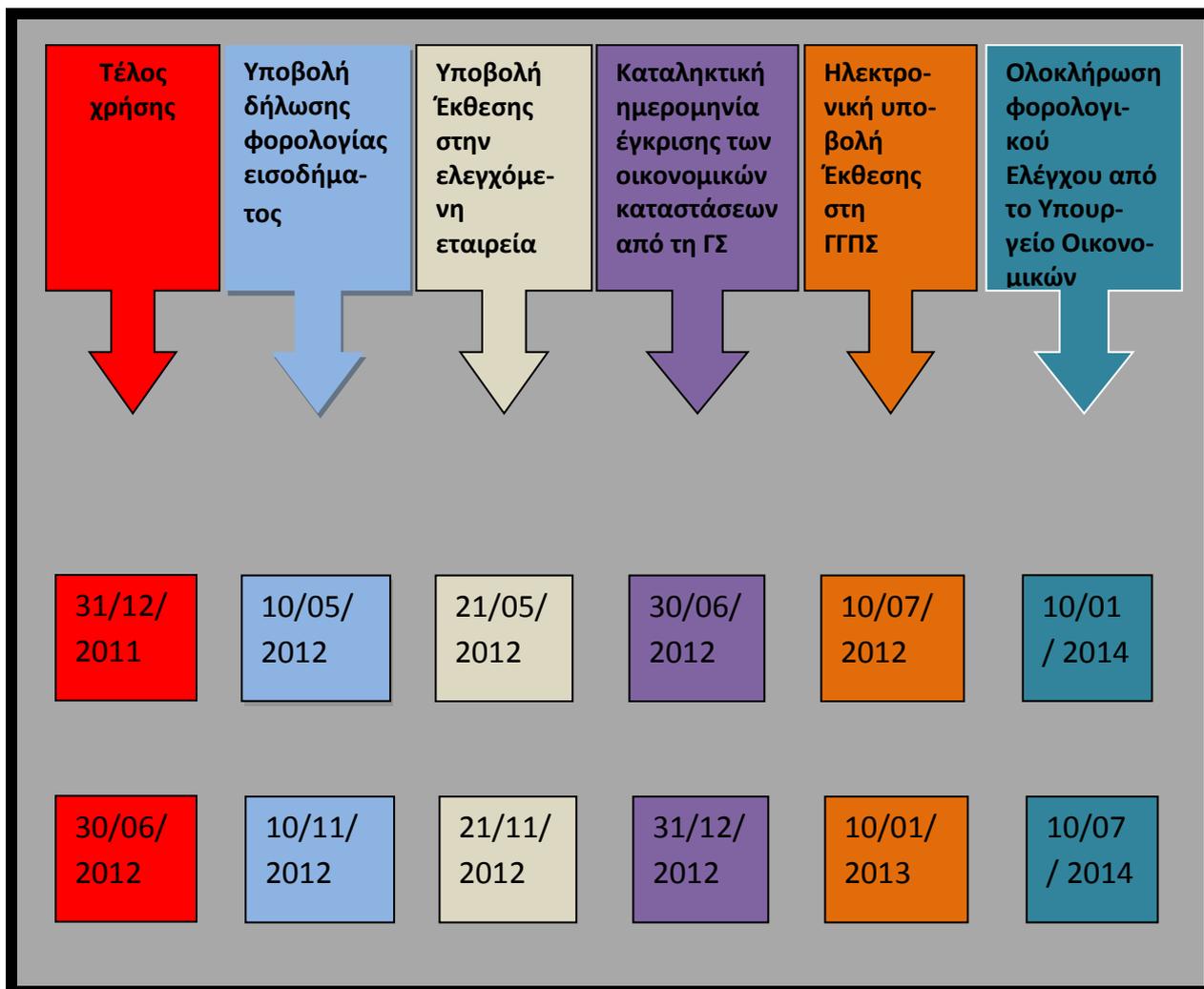
Εάν ο λογιστής είναι σίγουρος για την ορθότητα του Πιστοποιητικού και θέλει να προωθηθεί για επεξεργασία από τις Υπηρεσίες του Υπουργείου θα πρέπει με άλλη κλήση να το οριστικοποιήσει (άρθρο 3, παρ. 7 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011) και β) Η διαδικασία ενημέρωσης της εφαρμογής για έναν τυπικό φορολογικό έλεγχο, σε ότι αφορά την επικοινωνία με την ελεγκτική εταιρεία, έχει ως ακολούθως: α. β. Σε διάστημα πέντε (5) ημερών μετά την καταληκτική ημερομηνία έγκρισης του ισολογισμού από την Γενική Συνέλευση, η ελεγκτική εταιρεία υποβάλλει την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης. (άρθρο 8, παρ. 7 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

Πρέπει να διευκρινιστεί από τους αρμόδιους, τα εξής: (1) Αν τα (α) και (β) αφορούν διαφορετική υποχρέωση ή την ίδια υποχρέωση υποβολής, οπότε πρέπει να καθοριστεί και η ακριβής προθεσμία υποβολής και (2) Δεδομένου ότι για τις Ε.Π.Ε., η καταληκτική ημερομηνία έγκρισης του ισολογισμού είναι 3 μήνες από τη λήξη χρήσης, σημαίνει ότι η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, για τις Ε.Π.Ε., θα πρέπει να υποβληθεί στο Υπ. Οικονομικών πριν την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας. Μάλλον, θα πρέπει να συμπληρωθεί η διάταξη, ώστε να δίδεται η δυνατότητα, η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης να υποβάλλεται προς το Υπ. Οικονομικών, έως την 10^η μέρα του έβδομου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, για όλες τις Εταιρείες.

Πηγή: Άρθρο <http://www.taxheaven.gr/>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

Παράδειγμα Χρονοδιαγράμματος για Α. Ε.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραθέτουμε ενδεικτικό χρονοδιάγραμμα για ΑΕ που η χρήση θα λήξει την 31.12.2011 και την 30.6.2012



Πηγή:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

6.1 ΤΥΠΟΣ ΚΑΙ ΙΣΧΥΣ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ

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

i) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη.

Στην περίπτωση που από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, τότε σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία επιστολή στην οποία αναφέρεται το γεγονός ότι σύμφωνα με τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από την πλευρά της εταιρείας, ότι αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών και ότι οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων που θα διενεργηθούν από το Υπουργείο Οικονομικών.

Σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με σύμφωνη γνώμη και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπισθεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών που προβλέπονται στο άρθρο 5 της παρούσας, θεωρείται περαιωμένος ο έλεγχος της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση ενδείξεων για σημαντικές παραβάσεις, όπως ορίζονται από την παράγραφο 6 του άρθρου 5 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011, που δεν εντοπίστηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο. (άρθρο 6, περ. 1α, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

ii) 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.

Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να ολοκληρωθεί σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης. Στην περίπτωση αυτή η περαίωση του ελέγχου της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης ισχύει μετά τη βεβαίωση των τυχόν φόρων. (άρθρο 6, περ. 1β, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

iii) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, προκύψουν συμπεράσματα με επιφύλαξη, τότε εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

Εάν υπάρχουν διαφορές που θα ήταν δυνατόν να καταλογισθούν από τις φορολογικές αρχές με τον έλεγχο μόνο ειδικών αντικειμένων, εκδίδεται από την αρμόδια φορολογική αρχή εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά. Στις παραπάνω περιπτώσεις, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να ζητήσει από τον Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο κάθε έγγραφο που κρίνεται απαραίτητο για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου. (άρθρο 6, περ. 1γ, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

Σημειώνεται ότι με την Απόφαση του Υπ. Οικονομικών με Αρ. πρωτ.: ΓΔ. ΦΟΡΕΛ. ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ 16.11.2011, (παρ. 10), για την περίπτωση αυτή, διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Σημειώνεται ότι για την περίπτωση (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 6 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011, η αρμόδια ελεγκτική αρχή θα εκδίδει εντολή ελέγχου μόνο για τα θέματα για τα οποία έχει εκφραστεί επιφύλαξη από το Νόμιμο Ελεγκτή ή το Ελεγκτικό Γραφείο εφόσον όμως δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 5 της ανωτέρω. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να ολοκληρωθεί το αργότερο εντός των χρονικών ορίων που προβλέπονται από την περίπτωση (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 6 της

ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 (Σημ.: δηλαδή εντός δεκαοχτώ (18) μηνών από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης).»

iv) 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. (άρθρο 6, περ. 1δ, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

Σημειώνεται ότι για την περίπτωση αυτή δεν προβλέπεται χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα ολοκληρώνεται ο έλεγχος από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, εκτός της υποπερίπτωσης κατά την οποία γίνεται αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν. Γιατί η υποπερίπτωση αυτή εμπίπτει στο άρθρο 5, παρ. 4, περ. α, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011, με βάση την οποία οι έλεγχοι διενεργούνται εντός 18 μηνών από την προθεσμία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης.

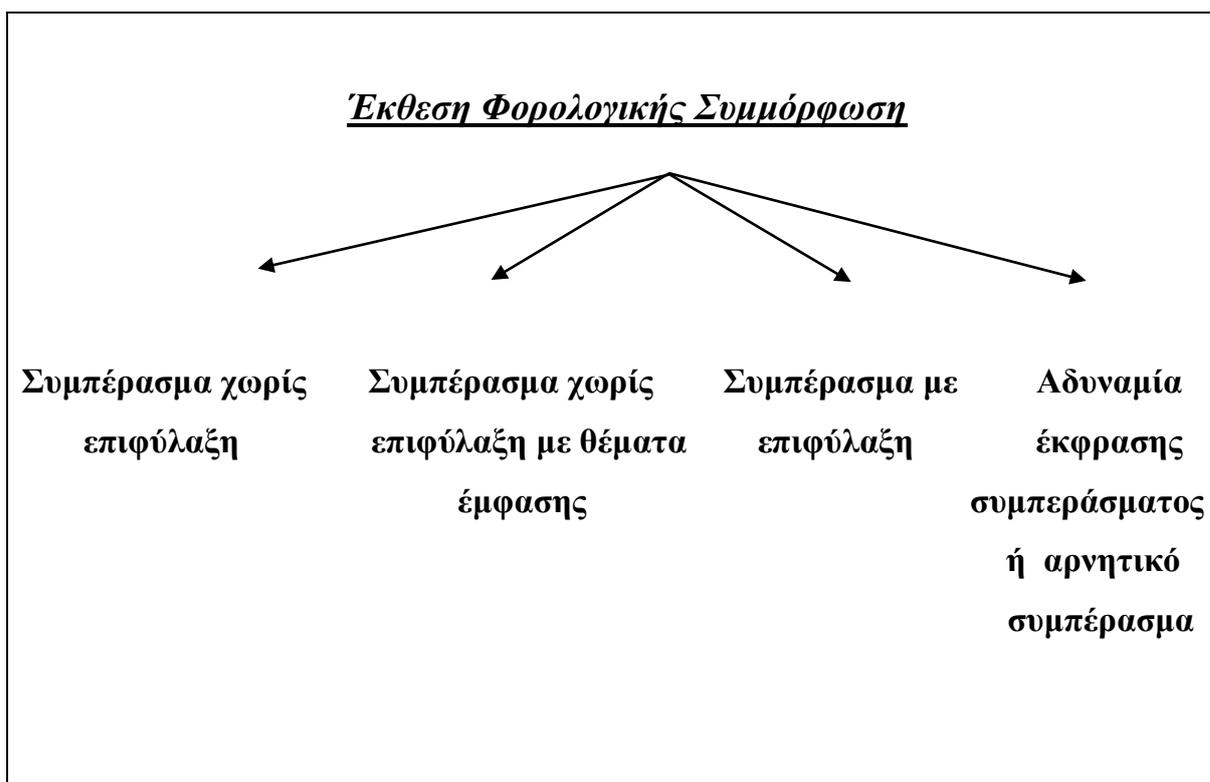
Πηγή: Άρθρο <http://www.taxheaven.gr/>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

	Συμπέρασμα χω- ρίς επιφύλαξη	Συμπέρασμα χωρίς επιφύλα- ξη με θέματα έμφασης	Συμπέρασμα με επιφύλαξη	Αδυναμία έκ- φρασης συμπε- ράσματος ή αρ- νητικό συμπέ- ρασμα
Συνέπειες	Εντός 15 ημερών από την υποβολή της έκθεσης στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στη ελεγχόμενη εταιρεία επιστολή στην οποία αναφέρεται ότι α) σύμφωνα με τον έλεγχο των ελεγκτών δεν πρόεκυψαν παραβάσεις, β) αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπ. Οικονομικών και γ) οι φορολογικές Εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων.	Εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Οι έλεγχοι διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται εντός 18 μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές/ Γραφεία της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης στο Υπ. Οικονομικών (π.χ. εταιρεία που κλείνει χρήση 31/12/2012 η προθεσμία λήγει	Εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου. Εάν υπάρχουν διαφορές που θα ήταν δυνατόν να καταλογιστούν από τις φορολογικές αρχές με τον έλεγχο μόνο ειδικών αντικείμενων, εκδίδεται εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά. Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπ. Οικονομικών μπορεί να ζητήσει από τον Νόμιμο Ελεγκτή/	Εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου. Ενώ δεν υπάρχει χρονικό περιθώριο που να απαιτεί την ολοκλήρωση του ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπ. Οικονομικών, εκτός της υποπερίπτωσης που εκπίπτει στο άρθρο 5 παρ. 4, περ. α, της <u>ΠΟΛ. 1159/22.7.2011</u> και ισχύει 18μηνη προθεσμία ελέγχου από την υποβολή της έκθεσης.

		10/01/2014). Μετά τη βεβαίωση τυχόν φόρων ο έλεγχος θεωρείται περαιωμένος.	Γραφείο κάθε έγγραφο που κρίνεται απαραίτητο για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.	
--	--	-------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------	--

Πίνακας 6.1: Τύποι εκθέσεων φορολογικών συμμορφώσεων.

Πηγή: Άρθρο <http://www.taxheaven.gr/>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)



Πίνακας 62: Τύποι εκθέσεων φορολογικών συμμορφώσεων.

Πηγή: Άρθρο <http://www.taxheaven.gr/>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

Κλειδί τα διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

Η εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην ελληνική αγορά, από το 2003 και μετά, πρέπει να συνοδευτεί και από την εισαγωγή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.

Την άποψη αυτή εκφέρει σημαντική μερίδα των ορκωτών ελεγκτών, που θεωρεί ότι τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα θα προσδώσουν ακόμη μεγαλύτερη αξία στην προσπάθεια ορθολογικοποίησης των οικονομικών αποτελεσμάτων των εταιρειών, που επιχειρείται μέσα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα προβλέπουν, μεταξύ άλλων, τη συνολική «ποσοτικοποίηση» των παρατηρήσεων που σημειώνει ο ορκωτός ελεγκτής στην έκθεσή του. Δηλαδή, πώς θα διαμορφώνονταν τα κέρδη ή οι ζημιές μίας εταιρείας, αλλά και η καθαρή θέση, εάν είχαν ληφθεί υπόψη τα ποσά που αναγράφονται στις σημειώσεις.

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα αναφέρονται, επίσης, σε ένα πλήθος παραγόντων που επηρεάζουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο.

Για παράδειγμα, η ετήσια περιοδική αμοιβή που εισπράττει ένας ελεγκτικός φορέας από μια εταιρεία δεν πρέπει να αποτελεί ουσιαστικό ποσοστό των συνολικών ετήσιων ελεγκτικών αμοιβών του ελεγκτικού φορέα. Αν και δεν προσδιορίζονται ακριβή ποσοστά από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, υπάρχουν ωστόσο θεσμικοί φορείς στο εξωτερικό (π.χ. Αμερικανική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς) που έχουν προχωρήσει σε ακριβή προσδιορισμό τους.

Οι εκθέσεις

Στα βασικά πλεονεκτήματα των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων συμπεριλαμβάνεται και η ύπαρξη πολλών διαφορετικών προτύπων εκθέσεων ελέγχου (τακτικός έλεγχος, ειδικός έλεγχος, επισκόπηση, διαχειριστικός έλεγχος κλπ.), καθώς και μεθόδων για την προσαρμογή των ελέγχων σε πολύπλοκα μηχανογραφικά συστήματα που επιτρέπουν τη χρήση σύγχρονων στατιστικών μοντέλων.

Σύμφωνα με ορκωτό ελεγκτή-συνεργάτη μεγάλης ελεγκτικής εταιρείας, τα ελληνικά ελεγκτικά πρότυπα που ισχύουν σήμερα έχουν συμπληρώσει πάνω από 30 χρόνια ζωής. «Πιστεύουμε ότι στο νέο νομοσχέδιο περί του επαγγέλματός μας θα είναι ιδιαίτερα χρήσιμο να ενσωματωθεί άρθρο το οποίο να λέει ότι η Ελλάδα υιοθετεί τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, καθώς αυτά μπορούν να ενισχύσουν τη δυναμική που, ούτως ή άλλως, φέρουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», συμπληρώνει ο ίδιος.

Δεν είναι, άλλωστε, τυχαίο ότι στο προσχέδιο νόμου για τους λογιστικούς ελέγχους των επιχειρήσεων έχουν ληφθεί υπόψη απαγορεύσεις και περιορισμοί που πηγάζουν από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, όπως είναι:

- Η απαγόρευση οποιασδήποτε μορφής άμεσης ή έμμεσης οικονομικής σχέσης των ελεγκτών με τους ελεγχόμενους.
- Η αποφυγή της πολύχρονης ενασχόλησης των ιδίων ελεγκτών με την ελεγχόμενη εταιρεία.

ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ «ΕΛΕΥΘΕΡΟΤΥΠΙΑ» 04/08/2002.

6.2 ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΜΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ (ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ) ΠΟΥ ΕΞΕΔΩΣΑΝ «ΕΤΗΣΙΟ (ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ) ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ»

Προβλέπονται έλεγχοι της Εργασίας των Νόμιμων Ελεγκτών ως εξής:

1. ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟ ΤΟ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Διενεργείται έλεγχος (επανελέγχος) στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- i) Δειγματοληπτικός έλεγχος.**

Από τις εταιρείες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση, επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον της τάξης του 9% για έλεγχο, με κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010. Το οποίο αναφέρει τα εξής: «Άρθρο 80. Σύστημα επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο: 1. Η επιλογή των προς έλεγχο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος γίνεται με τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου, οι οποίες βασίζονται: α) Σε ποιοτικά χαρακτηριστικά, β) Σε οικονομικά δεδομένα, γ) Σε χωροταξικά και χρονικά δεδομένα,» (άρθρο 5, παρ. 1, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011).

Οι προαναφερόμενες δαπάνες, καθώς και τυχόν άλλες οι οποίες δεν περιλαμβάνονται σε αυτές, ελέγχονται υπό την προϋπόθεση ότι υπερβαίνουν τα παρακάτω όρια:

- (α) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι € 50.000.000 ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα € 15.000
- (β) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από € 50.000.001 έως € 100.000.000, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα € 25.000.
- (γ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από € 100.000.001 έως € 200.000.000, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα € 35.000.
- (δ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από € 200.000.001 έως € 500.000.000, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα € 50.000.
- (ε) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από € 500.000.001 έως € 1.000.000.000, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα € 70.000.
- (στ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα άνω των € 1.000.000.001, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα € 90.000.

Οι δαπάνες που θα ελεγχθούν με βάση τα ανωτέρω όρια θα πρέπει να καλύπτουν τουλάχιστον το **10% του συνόλου** κάθε κατηγορίας δαπάνης δηλαδή των δευτεροβάθμιων λογαριασμών του ΕΓΛΣ. Σε διαφορετική περίπτωση που δεν καλύπτεται το όριο του 10%, θα επιλέγεται περαιτέρω δείγμα ελέγχου εκτός των ανωτέρω ορίων. Σε όσες περιπτώσεις από το πρόγραμμα ελέγχου προβλέπεται συγκεκριμένο δείγμα, θα ελέγχεται το δείγμα αυτό.

Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού τα έξοδα που αφορούν τις πάσης φύσεως δαπάνες:

- Επιβατηγών αυτοκινήτων
- Συνεδρίων και δεξιώσεων
- Φόρους και Τέλη
- Προβλέψεις.

Ενδεικτικά για τον έλεγχο σε ποσοστό 100% των ανωτέρω δαπανών, παραπέμπουμε στο άρθρο 9 της υπ' Αρ. Πρωτ. 1156477/16.11.2011 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών. Επίσης, ελέγχεται δειγματοληπτικά και σε ετήσια βάση ο ορθός υπολογισμός των ασφαλιστικών εισφορών για δύο τουλάχιστον υπαλλήλους και δύο εργάτες.

Οι περιπτώσεις στις οποίες δεν προβλέπεται συγκεκριμένο δείγμα, ενδεικτικά είναι οι παρακάτω:

ΦΠΑ

α) Επαληθεύεται η ορθή και έγκαιρη μεταφορά των δεδομένων (αξίας και ΦΠΑ) από τα φορολογικά στοιχεία στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής για διάστημα 15 ημερών οποιουδήποτε μήνα της ελεγχόμενης χρήσης.

β) Ελέγχεται ένας (1) μήνας της ελεγχόμενης χρήσης για την εξακρίβωση της ορθής συμπλήρωσης των δηλώσεων ΦΠΑ στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων ή αποκτήσεων, εξαγωγών ή εισαγωγών και πράξεων λήπτη υπηρεσιών με σκοπό να επιβεβαιωθεί η ορθή λογιστική παρακολούθηση των πράξεων αυτών.

γ) Ειδικότερα για τις επιχειρήσεις που απαλλάσσονται του ΦΠΑ, ελέγχονται δύο (2) μήνες της χρήσης, ο ένας (1) εκ των οποίων είναι ο μήνας με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, εάν υπάρχουν συναλλαγές που μπορεί να υπόκεινται σε ΦΠΑ. (π.χ. παροχή πληροφοριών, μεταβίβαση δικαιωμάτων, παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών ή αγορά παγίων και λήψη υπηρεσιών από άλλες χώρες της Ε. Ε. για τις οποίες οφείλεται ΦΠΑ)

δ) Ελέγχονται ενδεικτικά δύο (2) μήνες της ελεγχόμενης χρήσης για την εξακρίβωση της ορθής συμπλήρωσης των δηλώσεων Intrastat και listing.

ΚΒΣ

α) Ελέγχεται δειγματοληπτικά αν για τα παραγόμενα είδη έχουν εκτυπωθεί οι αντίστοιχες τεχνικές προδιαγραφές στο Βιβλίο Τεχνικών Προδιαγραφών.

β) Ελέγχονται δειγματοληπτικά για ένα (1) μήνα της ελεγχόμενης χρήσης τα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών ταμείου και αξιόγραφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών.

γ) Ελέγχεται δειγματοληπτικά η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η ορθή καταχώρηση τους στο βιβλίο αποθήκης επιλεκτικά για δύο (2) είδη κατά περίπτωση, έτοιμων προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών.

δ) Ελέγχεται δειγματοληπτικά αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου Αποθήκης για δύο (2) είδη κατά περίπτωση έτοιμων προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και ότι καταχωρήθηκαν στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού και στις θεωρημένες καταστάσεις απογραφής.

ε) Ελέγχεται δειγματοληπτικά η ορθότητα του υπολογισμού της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, με βάση τη μέθοδο που ακολουθεί η επιχείρηση επιλεκτικά για ένα είδος από κάθε κατηγορία αποθέματος (έτοιμο προϊόν, πρώτη και βοηθητική ύλη) για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

στ) Ελέγχεται δειγματοληπτικά ένας (1) μήνας της χρήσης, ώστε να εξακριβωθεί εάν η τμηματική ή μη εξόφληση τιμολογίων αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των €3.000,00 (ή €1.000,00 για αγορά αγροτικών προϊόντων) έγινε μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με έκδοση επιταγής της επιχείρησης.

ζ) Ελέγχεται δειγματοληπτικά η έκδοση ή λήψη ηλεκτρονικού τιμολογίου που αφορά έναν οποιοδήποτε μήνα της χρήσης και για χρονικό διάστημα 15 ημερών.

Παρακρατούμενοι Φόροι

(α) Ελέγχεται δειγματοληπτικά η ορθή παρακράτηση φόρου σε τρεις (3) υπαλλήλους και τρεις (3) εργάτες της επιχείρησης.

(β) Ελέγχεται δειγματοληπτικά η ορθή παρακράτηση φόρου σε ένα (1) υπάλληλο και ένα (1) εργάτη της επιχείρησης που προσλήφθηκαν ή αποχώρησαν μέσα στο έτος.

Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των δεκαοχτώ (18) μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. (άρθρο 5, παρ. 2, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

ii) Έλεγχος βάσει των ειδικών κριτηρίων.

Εκτός των εταιρειών που ελέγχονται σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιρειών, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου, βάσει των ειδικών ακόλουθων κριτηρίων:

A. Βάσει των κάτωθι Φορολογικών παραβάσεων και πληροφοριών:

- Λήψη ή έκδοση πλαστών – εικονικών φορολογικών στοιχείων,
- Συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες,
- Περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing),
- Στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων,
- Μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται σαν καταληκτικές για τη χορήγησή της,

- Αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και
- Περιπτώσεις ελέγχων εταιρειών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.

B. Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.

C. Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο μετά από απόφαση της επιτροπής και της διαδικασίας προβλέπεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 5 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011.

Κατά την άποψή μας, πρέπει να δοθεί από τους αρμόδιους διευκρίνιση στην έννοια του όρου «κλάδος» και πως θα υπολογιστεί στην παρούσα περίπτωση, ο περιορισμός αυτός.

D. Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών, για τον οποίο γίνεται αναφορά στο άρθρο 7 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011.

Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των δεκαοχτώ (18) μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., (άρθρο 5, παρ. 5, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011) εκτός των κάτωθι περιπτώσεων:

- Οι τακτικοί έλεγχοι που διενεργούνται εξ' αιτίας άσκησης δίωξης κατά μελών του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων σε επαγγελματικές δραστηριότητες,
- Της λήψης ή έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων,
- Συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες και
- Για τις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του N. 2238/1994. (transfer pricing)

Οι οποίες δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης. (άρθρο 5, παρ. 6, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

iii) Έλεγχος, λόγω της διαφοροποίησης των αμοιβών που αντίκεινται στα συναλλακτικά ήθη.

Οι υποθέσεις για τις οποίες οι διαφοροποιήσεις των αμοιβών των Νόμιμων Ελεγκτών κρίνονται από την επιτροπή «αφύσικες», παραπέμπονται για τακτικό έλεγχο. (άρθρο 10, παρ. 2, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011)

iv) Έλεγχος σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων.

Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας και απόφαση της επιτροπής της παραγράφου 4 του άρθρου 5, ΠΟΛ. 1159/22.7.2011. (άρθρο 5, παρ. 7, της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011).

Σημειώνεται ότι με την Απόφαση του Υπ. Οικονομικών με Αρ. πρωτ.: Γ.Δ. ΦΟΡΕΛ. ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ 16.11.2011, (παρ. 6) διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Διευκρινίζεται ότι στο 0,5% των αναμορφούμενων δαπανών για λόγους παραγωγικότητας, της παρ. 7 του άρθρου 5 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 συνυπολογίζονται και οι δηλούμενες λογιστικές διαφορές που αφορούν τις δαπάνες των περιπτώσεων (β), (μ), (ψ) και (σ) της παρ 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), όπως αυτές προσδιορίζονται από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Εάν δεν έχει προσδιοριστεί το προαναφερόμενο ποσοστό 0,5% στις ανωτέρω δαπάνες, μπορεί να εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη, σύμφωνα με την κρίση του Νόμιμου Ελεγκτή. Στην περίπτωση αυτή θα περιλαμβάνεται σχετική αναφορά επί των λοιπών θεμάτων της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στην οποία θα διευκρινίζεται το ποσοστό των αναμορφούμενων δαπανών για λόγους παραγωγικότητας που έχει προσδιορίσει η ελεγχόμενη επιχείρηση, καθώς επίσης και η διαπίστωση ότι με βάση τις εργασίες του Νόμιμου Ελεγκτή δεν έχουν εντοπισθεί περαιτέρω δαπάνες που θα έπρεπε να αναμορφωθούν για λόγους παραγωγικότητας».

Οι διατάξεις των περιπτώσεων (β),(μ),(ψ) και (σ) της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), που αναφέρονται παραπάνω, έχουν ως εξής:

«β)Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι χίλια εξακόσια (1600) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευή κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιοδήποτε τρίτο, σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της εταιρείας. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών. Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης , καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητα τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψήφιων οδηγών ...

μ) Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του νόμου, στη χωρίς αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή το υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. Η αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι είκοσι (20) ευρώ για κάθε δωρεοδόχο. Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση ...

ψ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν υπερβαίνουν των αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων της επιχείρησης αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ...

σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης».

Πηγή: Tax Alert της Ernst & Young, Οκτώβριος 2011, <http://tms-auditors.gr/> και <http://www.pwc.com/>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

6.3 ΠΟΙΟΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ ΤΩΝ ΝΟΜΙΜΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΓΡΑΦΕΙΩΝ ΑΠΟ ΣΥΝΕΡΓΕΙΑ ΣΤΕΛΕΧΩΝ ΤΗΣ ΕΛΤΕ ΚΑΙ ΜΕ ΤΗΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ.

Στο άρθρο 7 της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011, προβλέπονται τα εξής :

- Οι έλεγχοι που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για την φορολογική συμμόρφωση, υπόκεινται σε ποιοτικό έλεγχο, ο οποίος είναι ανεξάρτητος από τον έλεγχο που διενεργείται από τη φορολογική αρχή.
- Ο ποιοτικός έλεγχος για το φορολογικό πιστοποιητικό διενεργείται από συνεργεία στελεχών της ΕΛΤΕ και με την συμμετοχή ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών και καλύπτεται σε ότι αφορά τη διαδικασία, από τις διατάξεις περί ποιοτικού ελέγχου του ν. 3693/2008. Με την Απόφαση Αριθμού 44760/1362/24.10.2011, «Καθορισμός των ελεγκτικών εργασιών για την έκδοση Ετήσιου Πιστοποιητικού Και ειδικά θέματα διενέργειας ποιοτικών ελέγχων» (παρ. 3), του Υπ. Οικονομικών με την οποία διευκρινίστηκε ότι :
 - ✓ « Για τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων από το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου («Σ.Π.Ε.») της Ε.Λ.Τ.Ε. σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία και την κανονιστική πράξη της Ε.Λ.Τ.Ε. «Ρύθμιση του περιεχομένου και του τρόπου άσκησης των ποιοτικών ελέγχων και κάθε άλλου σχετικού θέματος» (007/2010/Ε.Λ.Τ.Ε.), το Δ.Σ. της ΕΛΤΕ, κατόπιν εισήγησης του Σ.Π.Ε., δύναται να ορίζει ως «εντεταλμένους ελεγκτές» κατά την έννοια του άρθρου της ως άνω υπ' αριθμόν 007/2010 κανονιστικής πράξης της Ε.Λ.Τ.Ε. και υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών, ειδικούς σε φορολογικά θέματα. Η συμμετοχή των εν λόγω προσώπων στη διενέργεια ποιοτικού ελέγχου από το Σ.Π.Ε. θα περιορίζεται μόνο επί των ελεγκτικών εργασιών της παραγράφου 1 της παρούσας.»

- Το δείγμα φακέλων που θα ελεγχθεί, επιλέγεται με κριτήρια που καθορίζονται από την ΕΛΤΕ, στα οποία κριτήρια περιλαμβάνεται ο έλεγχος ενός φακέλου για κάθε Νόμιμο Ελεγκτή και ελεγκτικό γραφείο, τουλάχιστον μία φορά σε κάθε τριετία και ο έλεγχος σε κάθε ελεγκτική εταιρεία, για έναν ή περισσότερους φακέλους, κάθε έτος.
- Ο ποιοτικός έλεγχος γίνεται στους φακέλους τεκμηρίωσης των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι να παράσχουν όλες τις απαραίτητες εξηγήσεις στους ελεγκτές.
- Από τους ποιοτικούς ελέγχους μπορεί να προκύψουν ευρήματα, με βάση τα οποία μπορεί κατά περίπτωση ή να γίνουν παρατηρήσεις για βελτίωση του τρόπου άσκησης του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, ή να γίνει παραπομπή υποθέσεων στα πειθαρχικά όργανα της ΕΛΤΕ και εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3148/2003 εφόσον συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις.
- Σύνοψη των διαπιστώσεων των ποιοτικών ελέγχων για κάθε ελεγκτική εταιρεία, που αφορούν τη χορήγηση των φορολογικών πιστοποιητικών, δημοσιοποιείται στο διαδίκτυο, με βάση τις υποχρεώσεις για δημοσιότητα που ορίζονται από το ν. 3693/2008.

Πηγή: Άρθρο <http://www.pwc.com/>. (Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό)

6.4 ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Από την παραπάνω ανάλυση γίνεται φανερό πως αυτή η καινούργια μέθοδος ελέγχου των εταιρειών είναι αρκετά επίπονη για τους Ορκωτούς Λογιστές όσον αφορά την άμεση, σε σχέση με το παρελθόν, οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών χωρίς να υπάρχει περαιτέρω δυνατότητα παρέμβασης στο αποτέλεσμα της χρήσης.

Παραχωρώντας τον έλεγχο των Ανώνυμων Εταιρειών και των Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης στους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές ο νομοθέτης ήλθε να λύσει χρόνια προβλήματα και κυρίως:

- τη σχέση μεταξύ ΔΟΥ – επιχείρησης και Λογιστή / Φοροτέχνη.
- την αναγνώριση της εγκυρότητας της υπογραφής του Λογιστή / Φοροτέχνη.
- την κατοχύρωση του, έναντι του καλώς εννοούμενου συμφέροντος του πελάτη για αποφυγή εξαρτήσεων και πιέσεων.
- και ειδικότερα να «βάλει τέλος στα φαινόμενα της παραοικονομίας του κλάδου και να καταστήσει συγχρόνως τον Λογιστή / Φοροτέχνη, οιονεί «εγγυητή» για **αποφυγή σύμπραξης** σε αδικήματα φοροδιαφυγής και παραβατικότητας, έχοντας απόλυτα την ευθύνη της υπογραφής του για αυτά και μόνο που του αναθέτουν οι συγκεκριμένες διατάξεις οι οποίες καθορίζουν τις κυρώσεις – ποινές που αντιμετωπίζουν τόσο οι ίδιοι, όσο και οι ελεγχθείσες εταιρείες επιτυγχάνεται ο έλεγχος αυτών σε συντομότερο διάστημα.
- Παράλληλα η ανάγκη συνεργασίας των μεγάλων εταιρειών (Α. Ε., Ε. Π. Ε.) με γραφεία Ορκωτών Ελεγκτών για την εξασφάλιση του Φορολογικού Πιστοποιητικού δημιουργεί μεγαλύτερη ζήτηση της αγοράς για Ορκωτούς Ελεγκτές με συνέπεια το άνοιγμα του κλάδου (Λογιστικής / Ελεγκτικής), δηλαδή την άμεση επαγγελματική αποκατάσταση λογιστών – ελεγκτών. Επιπλέον η ζήτηση της αγοράς για Ορκωτούς Ελεγκτές συνεπάγεται με αύξηση του αριθμού των συγκεκριμένων σεμιναρίων.

Ωστόσο υπάρχουν κάποια σημεία που προβληματίζουν τον χώρο γιατί, όπως κάθε νέος θεσμός έτσι και αυτός του φορολογικού πιστοποιητικού χρειάζεται να λειτουργήσει γρήγορα για να διευκρινισθούν ασαφή σημεία των σχετικών διατάξεών του, να συμπληρωθεί όπου χρειάζεται, αλλά και να τροποποιηθεί όπου διαφαίνονται ή παρουσιάζονται δυσλειτουργίες ώστε να συμβάλει στην μεταρρύθμιση του φορολογικού

μας συστήματος αλλά και να προσφέρει ακόμη μεγαλύτερη ασφάλεια στις επιχειρήσεις. Για παράδειγμα:

- Υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών που υπάγονται υποχρεωτικά σε έλεγχο ορκωτών ελεγκτών από διάταξη της νομοθεσίας πρέπει να γίνει δεκτό ότι υπάγονται στο φορολογικό πιστοποιητικό.
- Πρέπει να εξετασθεί στην επόμενη διαχειριστική χρήση εφαρμογής του νέου καθεστώτος αν η στέρηση δυνατότητας επιλογής ορκωτού ελεγκτή για σκοπούς έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού (διαφορετικού από τον τακτικό ελεγκτή) είναι περιορισμός που δεν είναι συμβατός με βάση τους κανόνες της ελεύθερης αγοράς.
- Πρέπει να καταργηθεί η διάταξη για επανέλεγχο παραγωγικότητας των δαπανών όταν οι λογιστικές διαφορές είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθάριστων εσόδων (άρθρο 5 παρ. 7 της Υπουργικής Απόφασης) διότι υπονομεύει τη λειτουργία του νέου θεσμού και αμφισβητεί με αυθαίρετο τρόπο την ποιότητα του ελεγκτικού έργου των ορκωτών ελεγκτών.
- Πρέπει να αντιμετωπισθεί για την πρώτη χρήση εφαρμογής του θεσμού η τυχόν άρνηση της εταιρείας να διορίσει ορκωτό ελεγκτή για σκοπούς φορολογικού πιστοποιητικού και οι επιπτώσεις στην οριστικοποίηση των φορολογικών της υποχρεώσεων και τη γρήγορη είσπραξη φόρων για το Δημόσιο, λόγω και της καθυστέρησης που θα υπάρξει μέχρι τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου.
- Ο θεσμός πρέπει να επεκταθεί και σε όσες επιχειρήσεις επιθυμούν να ενταχθούν προαιρετικά, ώστε να μειωθεί στο μέλλον ο αριθμός των ανέλεγκτων υποθέσεων και να αφοσιωθεί ο ελεγκτικός μηχανισμός του Υπουργείου Οικονομικών σε στοχευμένους ελέγχους.
- Θα πρέπει να αλλάξει η φιλοσοφία σε σχέση με τις εκπιπόμενες δαπάνες και με την ευκαιρία της εξαγγελθείσης φορολογικής μεταρρύθμισης να τεθεί η αρχή ότι κάθε δαπάνη εκπίπτει αν γίνεται για τους σκοπούς

της επιχείρησης, με εξαίρεση όσες ειδικά στο νόμο ή στην τακτικά επικαιροποιούμενη λίστα μη εκπιπτόμενων δαπανών αναφέρονται.

Συμπέρασμα

Ο έλεγχος και κατά συνέπεια το Φορολογικό Πιστοποιητικό συνδέεται και εξαρτάται ως ένα βαθμό με τις άλλες λειτουργίες της επιχείρησης, όπως τη χρηματοοικονομική λειτουργία, τη Λογιστική, τη λειτουργία του Μάνατζμεντ, τη λειτουργία παραγωγής κ. α. από όπου αντλεί τις πληροφορίες και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που χρειάζεται προκειμένου να εκπληρώσει αποτελεσματικά το στόχο της και να πετύχει το σκοπό της, που είναι η εξακρίβωση της αλήθειας των στοιχείων των επιχειρήσεων και της νομότυπης λειτουργίας τους.

Με το νέο Φορολογικό μέτρο για τον έλεγχο των εταιρειών Α. Ε. και Ε. Π. Ε. διευκολύνει την Φορολογική Αρχή ως προς τον έλεγχο των παραπάνω καθώς ο έλεγχος περνάει στα χέρια των Ορκωτών Ελεγκτών αφενός, με την ίδια να πραγματοποιεί Δειγματοληπτικό έλεγχο σε ποσοστό μεγαλύτερο του 9% του πλήθους των εταιρειών αφετέρου, ενώ δημιουργεί την ανάγκη δημιουργίας περισσότερων θέσεων στην αγορά εργασίας.

Θα λέγαμε λοιπόν ότι ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού αποτελεί ένα (από τα πολλά που χρειάζονται) σημαντικό βήμα προς την κατεύθυνση εκσυγχρονισμού του φορολογικού μας συστήματος και επίτευξης διαφάνειας στους φορολογικούς ελέγχους των επιχειρήσεων. Για να επιτύχει όμως είναι αναγκαίο:

- α)** Το Υπουργείο Οικονομικών και οι υπηρεσίες του να εμπιστευθούν το νέο θεσμό, να αντιμετωπίσουν με ανοιχτό μυαλό τυχόν προτάσεις για διορθώσεις και συμπληρώσεις και να συνεργασθούν με τους αρμόδιους φορείς ώστε να επιτευχθεί γρήγορη και απρόσκοπτη εφαρμογή του στην πράξη.
- β)** Οι ορκωτοί ελεγκτές να προστατεύσουν το νέο θεσμό αλλά και το επαγγελματικό τους κύρος ασκώντας το καθήκον τους με αυστηρά επαγγελ-

ματικά κριτήρια και πλήρη ανεξαρτησία, αντιστεκόμενοι σε τυχόν πιέσεις.

- γ) Οι οικονομικοί διευθυντές να συνεργασθούν εποικοδομητικά με τους ορκωτούς ελεγκτές που διενεργούν τον έλεγχο για το φορολογικό πιστοποιητικό και να διευκολύνουν το έργο τους, γιατί με το φορολογικό πιστοποιητικό είναι σε θέση να νιώθουν μεγαλύτερη ασφάλεια, καθώς αντιμετωπίζουν έγκαιρα και αποτελεσματικότερα τους φορολογικούς κινδύνους και, τέλος,
- δ) Η ΕΛΤΕ να ασκήσει τον εποπτικό της ρόλο αποτελεσματικά και να διασφαλίσει την υψηλή ποιότητα ελεγκτικών υπηρεσιών για τις ανάγκες του φορολογικού πιστοποιητικού.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Τσακλαγκάνος Α. (1997) “Ελεγκτική”, Θεσσαλονίκη.
2. Φλιτούρης Αθ. (2007) “Ελεγκτική”, σημειώσεις μαθήματος «Ελεγκτική», ΤΕΙ Σερρών, Θεσσαλονίκη.
3. Περιοδικό Επιχείρηση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ Τεύχος 11, Μάρτιος 2006, ενότητα ΑΡΘΡΑ ΜΕΛΕΤΕΣ. Άρθρο του Κώστα Μαρκάζου, Οικονομολόγου, MBA: Ο ρόλος του λογιστή στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον.
4. Κυριακάτικη Ελευθεροτυπία, άρθρο Χρ. Ιωάννου σε φύλλο Κυριακή 13/11/2011.
5. ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ: Ελληνικά και Ελεγκτικά Πρότυπα και Επαγγελματική Δεοντολογία, Αθήνα 2004.
6. Κωδικοποίηση Α.Ε., ενότητα: ΚΝ 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο - Ελεγκτές και δικαιώματα μειοψηφίας.
7. Άρθρο "Φορολογικά" πιστοποιητικά από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία. Λεωνίδα Κορρές, τεύχος Νοεμβρίου 2011, περιοδικό ΛΟΓΙΣΤΗΣ.
8. Φορολογικός & Εργατικός Οδηγός, Άρθρα: Ετήσιο Φορολογικό πιστοποιητικό του Ευάγγελου Αργ. Ρήγα, τεύχος Δεκεμβρίου 2011.
9. ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ «ΕΛΕΥΘΕΡΟΤΥΠΙΑ» 04/08/2002.
10. Καζαντζή Ι. Χρήστου (2006) Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων, εκδόσεις Business Plus ΑΕ, Πειραιάς.
11. Περιοδικό Επιχείρηση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 75/2011, Οκτώβριος 2011, ενότητα ΑΡΘΡΑ ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ. Άρθρο του Κ. Πατατούκας, Ν. Παπάκης: Η θεμελιώδης αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας - Ποια η θέση του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή;

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ

1. <http://www.kerdos.gr/>: Δημοσίευση άρθρου Κέρδος 22/1/2013.
2. <http://www.ey.com/>: Οκτώβριος 2011 Tax Alert της Ernst & Young Αθήνα, Ελλάδα.
3. <http://www.opengov.gr/>: Άρθρο 8 Νόμιμοι Ελεγκτές.
4. <http://www.accountancygreece.gr/>: Άρθρο του Γεώργιου Σ. Μαυραγάνη Γενικού διευθυντή του φορολογικού τμήματος της KPMG.
5. <http://tms-auditors.gr/>: Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό του Εμμανουήλ Πετράκη, Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή – Partner Head of Tax Services.
6. <http://www.elte.org.gr/>: Έλεγχοι Φορολογικής Συμμόρφωσης.
7. <http://www.e-forologia.gr/> : Κριτήρια για την υπαγωγή ανωνύμων εταιρειών στον έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές
8. <http://www.delta-search.com/>: Ποιοι Υποχρεωτικά χρησιμοποιούν ορκωτούς ελεγκτές.
9. <http://www.topeiraxtiri.gr/> : Πρόστιμα σε εταιρείες που δεν έχουν φορολογικό πιστοποιητικό.
10. <http://www.pwc.com/>: Tax Bulletin, Αύγουστος 2011.
12. <http://www.soel.gr/>: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
13. <http://www.kathimerini.gr/>: Πότε θα τα βάλουν με τη φοροδιαφυγή άρθρο του Μπάμπη Παπαδημητρίου.
14. <http://www.taxisland.gr/>: άρθρο για τους Ελεγκτές.
15. <http://www.e-boss.gr/>: Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου & Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας.
16. <http://www.taxheaven.gr/>: Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό». Μια νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου των Α.Ε. και Ε.Π.Ε.
17. <http://www.gsis.gr/>: Το Φορολογικό Πιστοποιητικό.

Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε ειδικό φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας

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

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι

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

Συμπέρασμα

Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Περιορισμός χρήσης

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

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρεία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

[Ελεγκτική Εταιρεία]

[Διεύθυνση]

ΑΜ. ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Έδρα Ελεγκτή [πόλη]

[ημερομηνία]

[Όνοματεπώνυμο]

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

A.2 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέμα/τα έμφασης

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε ειδικό φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας

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

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Συμπέρασμα

Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Θέμα/τα Έμφασης

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

- 1.
- 2.
- 3.

Περιορισμός χρήσης

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

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

[Ελεγκτική Εταιρεία]

Έδρα Ελεγκτή [πόλη]

[ημερομηνία]

[Διεύθυνση]

[Όνοματεπώνυμο]

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

ΑΜ. ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

A.3 Συμπέρασμα με επιφύλαξη

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε ειδικό φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας

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

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει εί-

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

Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη

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

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

- 1.
- 2.
- 3.

Συμπέρασμα

Εκτός από την (τις) περίπτωση(ες) περιπτώσεις που αναφέρεται (αναφέρονται) στην παράγραφο “ Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη”, με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Περιορισμός χρήσης

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

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

[Ελεγκτική Εταιρεία]

Έδρα Ελεγκτή [πόλη]

[ημερομηνία]

[Διεύθυνση]

[Όνοματεπώνυμο]

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

ΑΜ. ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

A.4 Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέμα/τα έμφασης

***Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή,
σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994***

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε ειδικό φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας

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

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη

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

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

- 1.
- 2.
- 3.

Συμπέρασμα

Εκτός από την (τις) περίπτωση (περιπτώσεις) που αναφέρεται (αναφέρονται) στην παράγραφο “Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη”, με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Θέμα/τα Έμφασης

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

- 1.
- 2.
- 3.

Περιορισμός χρήσης

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

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

[Ελεγκτική Εταιρεία]

[Διεύθυνση]

ΑΜ. ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Έδρα Ελεγκτή [πόλη]

[ημερομηνία]

[Όνοματεπώνυμο]

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

A.5 Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Αναλάβαμε την διενέργεια του ειδικού φορολογικού έλεγχου σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, για τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας

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

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει εί-

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

Βάση για αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

[Περιγραφή θέματος/(ή θεμάτων)]

Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

Εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο, 'Βάση για Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος' δεν έχει καταστεί εφικτό να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη θεμελίωση του συμπεράσματος μας.

Ως εκ τούτου δεν εκφέρουμε συμπέρασμα ως προς την συμμόρφωση της Εταιρείας από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Περιορισμός χρήσης

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

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

[Ελεγκτική Εταιρεία]

Έδρα Ελεγκτή [πόλη]

[ημερομηνία]

[Διεύθυνση]

[Όνοματεπώνυμο]

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

ΑΜ. ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

A.6 Αρνητικό Συμπέρασμα

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε ειδικό φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας

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

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει εί-

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

Βάση για αρνητικό συμπέρασμα

[Περιγραφή θέματος/(ή θεμάτων)]

Αρνητικό συμπέρασμα

Κατά τη γνώμη μας, εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο ‘Βάση για Αρνητικό Συμπέρασμα’, η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ’ αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Περιορισμός χρήσης

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

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρεία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ’ αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

[Ελεγκτική Εταιρεία]

[Διεύθυνση]

ΑΜ. ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],

[ημερομηνία]

[Όνοματεπώνυμο]

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]