

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**



**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**  
**"ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ"**

**Σπουδάστρια**

Σουλελέ Αικατερίνη Α.Μ. 9019

**Εισηγήτρια - Καθηγήτρια**

κ. Δοξαστάκη Καλλιόπη

## Ηράκλειο, 2014

### ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	<b>4</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι</b> .....	<b>6</b>
<b>ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ</b> .....	<b>6</b>
1.1 Έννοια και χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρίας .....	6
1.2 Σύσταση Ανώνυμης Εταιρίας .....	7
1.3 Καταστατικό Ανώνυμης Εταιρίας.....	8
1.4 Δημοσιότητα της Ανώνυμης Εταιρίας .....	8
1.5 Βιβλία της Ανώνυμης Εταιρίας .....	10
1.6 Τα όργανα της Ανώνυμης Εταιρίας.....	11
1.7 Μέτοχοι - δικαιώματα μειοψηφίας Ανώνυμης εταιρίας.....	11
1.8 Αποθεματικά Ανώνυμης Εταιρίας.....	12
1.9 Λύση και εκκαθάριση Ανώνυμης Εταιρίας .....	13
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ</b> .....	<b>14</b>
<b>ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ</b> .....	<b>14</b>
2.1 Εισαγωγή.....	14
2.2 Ιστορική αναδρομή ελέγχου .....	14
2.3 Έννοια του ελέγχου.....	16
2.4 Σκοπός του ελέγχου χρηματοοικονομικών καταστάσεων .....	17
2.5 Γενικές αρχές του ελέγχου .....	18
2.6 Διαδικασία ελέγχου .....	19
2.7 Κατηγοριοποίηση ελέγχου.....	20
2.8 Νομοθετικό πλαίσιο ελέγχου .....	21
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ</b> .....	<b>24</b>
<b>ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ</b> .....	<b>24</b>
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ</b> .....	<b>24</b>
3.1 Εισαγωγή.....	24
3.2 Έννοια φορολογικού ελέγχου .....	24
3.3 Η συμβολή του φορολογικού ελέγχου .....	25
3.4 Διάκριση φορολογικών ελέγχων.....	25
3.5 Επιλογή υποθέσεων για έλεγχο.....	29
3.6 Κατάρτιση έκθεσης φορολογικού ελέγχου.....	30
3.7 Δικαιώματα και υποχρεώσεις φορολογουμένων κατά τον φορολογικό έλεγχο .....	32
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙV</b> .....	<b>36</b>
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ</b> .....	<b>36</b>
Ενότητα 4.1 Προσδιοριστικά στοιχεία φορολογικού ελέγχου Α.Ε.....	36
3.1.1 Εισαγωγή.....	36

3.1.2 Υποχρέωση φορολογικού ελέγχου Ανώνυμης Εταιρίας.....	36
3.1.3 Διάκριση Ανωνύμων Εταιριών βάσει του τακτικού ελέγχου.....	37
3.1.4 Διορισμός ελεγκτών Ανωνύμων Εταιριών .....	39
3.1.5 Καθήκοντα ελεγκτών Ανώνυμης Εταιρίας .....	39
3.1.6 Ευθύνη ελεγκτών Ανώνυμης Εταιρίας.....	40
3.1.7 Έλεγχος και κρατική εποπτεία .....	40
3.1.8 Αμοιβές ελεγκτών Ανώνυμης Εταιρίας.....	41
Ενότητα 4.2 Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό .....	42
4.2.1 Εισαγωγή.....	42
4.2.2 Εκδότης και περιεχόμενο "Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού" .....	42
4.2.3 Υπόχρεες εταιρίες .....	43
4.2.4 Κριτήρια υποχρεωτικού ελέγχου για το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό .....	44
4.2.5 Ευθύνες και υποχρεώσεις για τη σύνταξη των φορολογικών εγγράφων .....	44
4.2.6 Δειγματοληπτικός έλεγχος από τη φορολογική αρχή .....	45
4.2.7 Ποιοτικός έλεγχος του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων....	47
4.2.8 Υποχρεώσεις τεκμηρίωσης του διενεργούμενου ελέγχου.....	47
Ενότητα 4.3 Πρόγραμμα Φορολογικού ελέγχου Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης .....	49
4.3.1 Εισαγωγικά στοιχεία .....	49
4.3.2 Φορολογία Εισοδήματος .....	51
4.3.3 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) .....	59
4.3.4 Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) .....	63
4.3.5 Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ).....	65
4.3.6 Τέλος Χαρτοσήμου.....	66
4.3.7 Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων .....	67
4.3.8 Μετασηματισμοί επιχειρήσεων.....	71
4.3.9 Ενδοομιλικές συναλλαγές.....	72
4.3.10 E-Commerce.....	72
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ V.....</b>	<b>73</b>
<b>ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Α.Ε. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙΣ ΝΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ</b>	<b>73</b>
.....	<b>73</b>
5.1 Εισαγωγή.....	73
5.2 Αλλαγές στη φορολογία των Ανωνύμων Εταιριών.....	73
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ .....</b>	<b>83</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>85</b>

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία με θέμα "Φορολογικός έλεγχος Α.Ε." εκπονήθηκε στα πλαίσια του προπτυχιακού προγράμματος σπουδών του τμήματος Λογιστικής, της Σχολής Διοίκησης και Οικονομικής του Τ.Ε.Ι. Ηρακλείου Κρήτης. Με σκοπό να αναλυθούν με όσο το δυνατόν ακριβέστερο τρόπο τα στοιχεία εκείνα που πλαισιώνουν την φορολογία των Ανωνύμων Εταιριών, και ειδικότερα την διαδικασία φορολογικού ελέγχου αυτών, γίνεται διαχωρισμός της εργασίας σε πέντε μέρη, ως ακολούθως:

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας γίνεται προσπάθεια θεωρητικής προσέγγισης της Ανώνυμης Εταιρίας, και συγκεκριμένα αναφέρονται η έννοια και τα χαρακτηριστικά της, ο τρόπος σύστασης αυτής, το καταστατικό της, τα όργανα της Α.Ε., τα αποθεματικά της, και ο τρόπος λύσης και εκκαθάρισης αυτής.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρατίθενται γενικές πληροφορίες για το εννοιολογικό πλαίσιο του ελέγχου. Ειδικότερα, παρουσιάζεται μία σύντομη ιστορική αναδρομή του ελέγχου γενικότερα, η έννοια και ο σκοπός του ελέγχου, γενικές αρχές που τον διέπουν, καθώς και το νομοθετικό πλαίσιο στο οποίο υφίσταται.

Στο τρίτο κεφάλαιο της εργασίας γίνεται λόγος συγκεκριμένα για τον φορολογικό έλεγχο, ενώ αναλύονται η έννοια και η συμβολή του φορολογικού ελέγχου, οι κατηγορίες στις οποίες διαχωρίζεται, η κατάρτιση έκθεσης του φορολογικού ελέγχου, καθώς και τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των φορολογουμένων κατά τη διενέργεια αυτού.

Το τέταρτο κεφάλαιο χωρίζεται σε τρεις ενότητες, όπου στην πρώτη αναφέρονται τα προσδιοριστικά στοιχεία που διέπουν τον φορολογικό έλεγχο των Α.Ε., δίνοντας έμφαση στην υποχρεωτικότητα του φορολογικού ελέγχου από τις Α.Ε., την διάκριση των εταιριών βάσει του τακτικού ελέγχου, τα καθήκοντα των ελεγκτών της Α.Ε., και τις αμοιβές τους. Η δεύτερη ενότητα αναλύει όλα εκείνα τα χαρακτηριστικά που πλαισιώνουν το "Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό", όπως τον εκδότη και το περιεχόμενο του Ε.Τ.Φ., ποιες εταιρίες είναι υπόχρεες για την έκδοσή του, τις ευθύνες και τις υποχρεώσεις για την σύνταξη των φορολογικών εγγράφων, τον τρόπο με τον οποίο διενεργείται ο δειγματοληπτικός έλεγχος από τη φορολογική αρχή, κ.λπ. Η τρίτη ενότητα του παρόντος κεφαλαίου δίνει έμφαση στα στοιχεία εκείνα που πλαισιώνουν το Πρόγραμμα Φορολογικού ελέγχου. Το Πρόγραμμα Φορολογικού Ελέγχου αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης του Ετήσιου

Φορολογικού Πιστοποιητικού, και αναφέρεται στην εκπτώσιμότητα των δαπανών των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας. Οι δαπάνες αυτές αφορούν στη φορολογία εισοδήματος, στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ), στον φόρο προστιθέμενης περιουσίας (ΦΑΠ), στο τέλος χαρτοσήμου, στις υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων, στους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων, στις ενδοομιλικές συναλλαγές, καθώς και στις δαπάνες από την χρήση ηλεκτρονικού εμπορίου επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας.

Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο της εργασίας αποσκοπείτε μία περιληπτική ανάλυση των σημαντικότερων τροποποιήσεων που επέφερε το Νέο φορολογικό Νομοσχέδιο στη φορολογία των Ανωνύμων εταιριών και στον φορολογικό έλεγχο αυτών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

### ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

#### **1.1 Έννοια και χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρίας**

Η Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.) είναι κεφαλαιουχική εταιρία με νομική προσωπικότητα, για τα χρέη της οποίας ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της. Η Α.Ε. αναπτύχθηκε ως μορφή συγκροτήσεως της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ενώ την ανάπτυξή της υπαγόρευσαν κυρίως:

- Η ανάγκη συγκεντρώσεως κεφαλαίων σημαντικού ύψους.
- Η ανάγκη διασποράς και περιορισμού του κινδύνου που προέρχεται από τη συγκέντρωση αυτή των κεφαλαίων.
- Η ανάγκη να μεταβιβάζεται με ευχέρεια η ιδιότητα του κεφαλαιούχου - εταίρου (μετόχου), ώστε αυτός να μπορεί να αποδεσμεύει εύκολα τα κεφάλαιά του από μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα.

Έτσι, αναπτύχθηκε ο θεσμός της Α.Ε., της οποίας το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε ισόποσα τμήματα που αντιπροσωπεύονται από τίτλους (μετοχές), οι οποίοι μπορούν να μεταβιβαστούν, ενώ κάθε εταίρος ευθύνεται μέχρι του ποσού της εισφοράς του.

Τα κύρια χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που έχουν μορφή Ανώνυμης Εταιρίας, είναι τα ακόλουθα (Σαρσέντης, Παπαναστασάτου, 2002, σελ.155-156):

1. Η καθαρή περιουσία (ίδιο κεφάλαιο) της επιχείρησης διαχωρίζεται σε μετοχικό κεφάλαιο και σε μη μετοχικό κεφάλαιο (αποθεματικά, διαφορές υπέρ το άρτιο, ποσά προοριζόμενα για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, κέρδη εις νέο, κ.λπ.).
2. Φορείς του κεφαλαίου των Α.Ε. είναι οι κάτοχοι των τίτλων μετοχών (μέτοχοι), οι οποίοι διατηρούν ενοχικό και όχι εμπράγματο δικαίωμα επί της περιουσίας της Α.Ε. Οι μέτοχοι δεν έχουν τα δικαιώματα εταίρου προσωπικής εταιρίας και, συχνά, δεν έχουν τη συνείδηση επιχειρηματία, αλλά μάλλον του κεφαλαιούχου - επενδυτή.
3. Η ιδιότητα του μετόχου μεταβιβάζεται με τη μεταβίβαση του τίτλου της μετοχής.
4. Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις κάθε μετόχου εξαρτώνται από το ύψος της κεφαλαιακής τους συμμετοχής, γι' αυτό η Α.Ε. χαρακτηρίζεται ως κεφαλαιουχική ή κεφαλαιακή εταιρία και όχι ως προσωπική.

5. Η Α.Ε. αποτελεί νομικό πρόσωπο, του οποίου τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις απορρέουν από τον νόμο και το καταστατικό.
6. Κατά ρητή διάταξη του νόμου, έχει την εμπορική ιδιότητα, έστω και αν το αντικείμενο των εργασιών της δεν είναι εμπορικές πράξεις.
7. Η οικονομική ευθύνη των μετόχων έναντι των τρίτων περιορίζεται μέχρι το ποσό συμμετοχής τους στη διαμόρφωση του κεφαλαίου της Α.Ε.

## 1.2 Σύσταση Ανώνυμης Εταιρίας

Προκειμένου να ιδρυθεί μία Ανώνυμη Εταιρία, απαιτείται η σύναψη εταιρικής σύμβασης με την οποία συμφωνούν οι ιδρυτές να ιδρύσουν Α.Ε. και "ενσωματώνεται" στο καταστατικό (που είναι ακριβώς το ίδιο με την εταιρική σύμβαση). Ιδρυτής μπορεί να είναι και μόνο ένα πρόσωπο, οπότε γίνεται λόγος για "μονοπρόσωπη Α.Ε.", όπως συμβαίνει και αν κατά τη διάρκεια της ζωής της, όλες οι μετοχές περιέλθουν σε ένα πρόσωπο (Ρόκας, 2011, σελ.64).

Σύμφωνα, λοιπόν, με το άρθρο 4 §1 του Κ.Ν.2190/1920, η σύσταση της Α.Ε. γινόταν ανέκαθεν με συμβολαιογραφική πράξη. Η συστατική πράξη της Α.Ε. υποβαλλόταν στην αρμόδια Υπηρεσία Εμπορίου της οικείας Νομαρχίας για έλεγχο, έγκριση και καταχώρηση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών.

Από το 2011 όμως, η σύσταση της Α.Ε. με αρχικό κεφάλαιο μέχρι τρία εκατομμύρια (3.000.000) ευρώ γίνεται και πάλι με συμβολαιογραφικό έγγραφο, αλλά ο συμβολαιογράφος, ο οποίος λειτουργεί ως "Υπηρεσία Μίας Στάσης", πρέπει να διενεργήσει όλες τις διαδικασίες σύστασης και δημοσίευσης μέχρι και τη λήψη Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Στη σύσταση των εταιριών αυτών δεν αναμιγνύεται η Υπηρεσία Εμπορίου που παρακολουθεί τη λειτουργία των Α.Ε., η οποία μέχρι 31/12/2010 υπαγόταν στη Νομαρχία και τώρα έχει ενταχθεί στις Περιφέρειες, ως Υπηρεσία της Διεύθυνσης Ανάπτυξης. Επίσης, η σύσταση Α.Ε. με αρχικό μετοχικό κεφάλαιο άνω των 3.000.000 ευρώ, καθώς και κάθε άλλη ανώνυμη εταιρία που προέρχεται από μετασχηματισμό (μετατροπή, συγχώνευση, διάσπαση, απόσπαση κλάδου), ακολουθεί την παλιά διαδικασία ελέγχου και έγκρισης από την αρμόδια Διεύθυνση Ανάπτυξης της οικείας Περιφέρειας (Λεοντάρης, 2011).

Από νομικής άποψης, για την σύσταση Α.Ε. απαιτείται η σύνταξη καταστατικού, δηλαδή η έγγραφη συμφωνία δύο τουλάχιστον προσώπων (ιδρυτές), το οποίο καταστατικό καταρτίζεται ενώπιον συμβολαιογράφου με παρουσία δικηγόρου, ενώ οι ιδρυτές μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

### 1.3 Καταστατικό Ανώνυμης Εταιρίας

Στο καταστατικό της Ανώνυμης Εταιρίας πρέπει να περιέχονται υποχρεωτικά ρυθμίσεις για τα ακόλουθα ζητήματα (Πανεπιστήμιο Ιωαννίνων, 2006, σελ.1-2):

- *Την επωνυμία της εταιρίας*, η οποία σχηματίζεται είτε από το όνομα του ιδρυτή ή τα ονόματα των ιδρυτών, είτε από λέξη ή λέξεις που παραπέμπουν στην επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης. Η επωνυμία αναγράφεται ολογράφως στο καταστατικό (ανώνυμη εταιρία), ενώ στις συναλλαγές της εταιρίας αρκεί η συντομογραφία (Α.Ε.).
- *Το σκοπό της εταιρίας*, δηλαδή την επιχειρηματική δραστηριότητα που θα αναπτύξει η εταιρία. Ωστόσο, ο σκοπός της δραστηριότητάς της δεν πρέπει να αντίκειται στα χρηστά ήθη ή να είναι παράνομος.
- *Την έδρα της εταιρίας*, η οποία είναι ο τόπος διοίκησης της εταιρίας και μπορεί να βρίσκεται σε δήμο ή κοινότητα της ελληνικής επικράτειας.
- *Στοιχεία των ιδρυτών της εταιρίας*.
- *Την διάρκεια της εταιρίας*, η οποία είναι πάντοτε ορισμένου χρόνου. Η διάρκεια της εταιρίας μπορεί να συντομευθεί ή να παραταθεί (πάντοτε όμως για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα π.χ. 30 χρόνια) με αντίστοιχη τροποποίηση του καταστατικού.
- *Το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας*.
- *Την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου*. Στην περίπτωση κατά την οποία το μετοχικό κεφάλαιο είναι ίσο με το κατώτατο μετοχικό κεφάλαιο που ορίζει ο νόμος, πρέπει να καταβληθεί ολοσχερώς το αργότερο μέσα σε χρονικό διάστημα δύο μηνών από την σύσταση, την έγκριση και την παροχή άδειας λειτουργίας στην εταιρία, διαφορετικά επιβάλλεται πρόστιμο από την Νομαρχία ή ακόμη και να ανακληθεί η άδεια λειτουργίας.
- *Το είδος των μετοχών και η ανάληψή τους*.

### 1.4 Δημοσιότητα της Ανώνυμης Εταιρίας

Στη σύγχρονη οικονομική ζωή, οι Α.Ε. σε συνδυασμό με την περιορισμένη ευθύνη των μετόχων, επιβάλλουν να υπάρχει όσο το δυνατό μεγαλύτερη διαφάνεια ως προς τη δραστηριότητα και την εξελικτική τους πορεία. Θα πρέπει, δηλαδή, κάθε ενδιαφερόμενος (μέτοχος της μειοψηφίας, πιστωτής, επενδυτής, χρηματοδότης, κ.λπ.) να μπορεί έγκαιρα να πληροφορηθεί ορισμένα βασικά γεγονότα ή εξελίξεις που συνδέονται με τη ζωή της Α.Ε. για την οποία ενδιαφέρεται.

Η διαφάνεια διασφαλίζεται με τη δημοσιότητα, και συγκεκριμένα με τη γνωστοποίηση στους ενδιαφερομένους, ορισμένων πράξεων και στοιχείων που



ορίζονται από τον νόμο. Οι πράξεις αυτές είναι οι παρακάτω (Γενική Γραμματεία Εμπορίου, 2013):

1. Οι αποφάσεις της Διοίκησης για τη σύσταση Ανωνύμων Εταιριών, καθώς και το καταστατικό που εγκρίθηκε.
2. Οι αποφάσεις της Διοίκησης για την έγκριση της τροποποίησης ή κωδικοποίησης καταστατικών Ανωνύμων Εταιριών, καθώς και ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού μαζί με τις τροποποιήσεις που έγιναν.
3. Ο διορισμός και η για οποιοδήποτε λόγο παύση με τα στοιχεία ταυτότητας των προσώπων, τα οποία ασκούν τη διαχείριση της εταιρίας, έχουν την εξουσία να την εκπροσωπούν από κοινού ή μεμονωμένα, και είναι αρμόδια να ασκούν τον τακτικό της έλεγχο.
4. Η απόφαση ανάκλησης της άδειας σύστασης και έγκρισης του καταστατικού της εταιρίας.
5. Κάθε απόφαση για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας. Στην απόφαση για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου πρέπει να αναγράφεται το νέο κεφάλαιο, ο αριθμός και το είδος των μετοχών που εκδίδονται, η ονομαστική τους αξία και, γενικά, οι όροι έκδοσής τους, καθώς και ο συνολικός αριθμός των μετοχών της εταιρίας.
6. Το πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου, με το οποίο πιστοποιείται η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου, είτε κατά τη σύσταση της εταιρίας, είτε μετά από κάθε αύξησή του.
7. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, αρχικές και τροποποιημένες από τη Γενική Συνέλευση (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσεως, πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και προσάρτημα), και οι σχετικές εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και των Ελεγκτών της Εταιρίας.
8. Οι μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις των Τραπεζών και των υποκαταστημάτων των αλλοδαπών Τραπεζών.
9. Η λύση της εταιρίας
10. Η δικαστική απόφαση παντός βαθμού που κηρύσσει άκυρη την εταιρία ή σε κατάσταση πτώχευσης, καθώς και οι δικαστικές αποφάσεις παντός βαθμού που αναγνωρίζουν ως άκυρες ή ακυρώνουν αποφάσεις γενικών συνελεύσεων.

## 1.5 Βιβλία της Ανώνυμης Εταιρίας

Σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, οι Ανώνυμες Εταιρίες τηρούν υποχρεωτικά βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να τηρούν όλα τα βιβλία που επιβάλλει ο νόμος, τα οποία αριθμούνται ως ακολούθως( Χέβας, 2006, σελ.151-152):

- *Αναλυτικό ημερολόγιο* α) ταμείου, β) εισπράξεων, πληρωμών και διαφόρων πράξεων, και γ) εισπράξεων, πληρωμών, αγορών πωλήσεων και διαφόρων πράξεων
- *Συγκεντρωτικό ημερολόγιο*, στο οποίο μεταφέρονται περιληπτικά, μέχρι το τέλος του αμέσως επόμενου μήνα, όλες οι ημερολογιακές εγγραφές που έχουν γίνει στα αναλυτικά ημερολόγια μέσα σε ένα μήνα.
- *Γενικό καθολικό*, στους λογαριασμούς του οποίου μεταφέρονται όλες οι ημερολογιακές εγγραφές του συγκεντρωτικού ημερολογίου, μέσα στις ίδιες με αυτό χρονικές προθεσμίες.
- *Αναλυτικά καθολικά*, στα οποία μεταφέρονται οι χρεώσεις και οι πιστώσεις των δευτεροβάθμιων, τριτοβάθμιων, κ.λπ. λογαριασμών, μέσα στις ίδιες προθεσμίες που ισχύουν και για το γενικό καθολικό, με εξαίρεση το βιβλίο αποθήκης.
- *Βιβλίο αποθήκης*, το οποίο ενημερώνεται ποσοτικά μέσα σε 8 ημέρες από την παραλαβή ή την παράδοση ή άλλου είδους διακίνηση αγαθού.
- *Βιβλίο απογραφών*, όπου καταχωρείται η απογραφή τέλος χρήσης, και ειδικότερα: α) η ποσοτική καταμέτρηση των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, β) τα στοιχεία του πάγιου Ενεργητικού, γ) τα λοιπά στοιχεία του Ενεργητικού και του Παθητικού, και δ) τα αποθέματα και τα στοιχεία του πάγιου Ενεργητικού κυριότητας τρίτων.
- *Βιβλίο εταίρων*, στο οποίο καταχωρούνται τα πλήρη στοιχεία των εταίρων, οι εισφορές τους, ο αριθμός των εταιρικών μεριδίων τους, καθώς και κάθε μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων.
- *Βιβλία πρακτικών συνελεύσεων*, στο οποίο καταχωρούνται οι αποφάσεις που παίρνονται από τις συνελεύσεις των εταίρων.
- *Βιβλίο επενδύσεων*, όπου παρακολουθούνται εξωλογιστικά και κατά αναπτυξιακό νόμο, οι πραγματοποιημένες παραγωγικές επενδύσεις και οι αφορολόγητες εκπτώσεις επενδύσεων που πραγματοποιούνται από αυτές.
- *Βιβλίο μετόχων*, στο οποίο καταχωρούνται τα πλήρη στοιχεία των μετόχων που κατέχουν ονομαστικές μετοχές.

- Βιβλίο μετοχών, όπου καταχωρούνται οι τίτλοι των μετοχών που έχουν εκδοθεί κατά αριθμητική σειρά και κατά σειρά εκδόσεως.
- Βιβλίο πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων, όπου καταχωρούνται τα πρακτικά των γενικών συνελεύσεων των μετόχων.
- Βιβλίο πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου, όπου καταχωρούνται πρακτικά των συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου.

### 1.6 Τα όργανα της Ανώνυμης Εταιρίας

Τα όργανα της Ανώνυμης Εταιρίας παρατίθενται αναλυτικά ως εξής (Πανεπιστήμιο Ιωαννίνων, 2006, σελ.7-9):

**Γενική συνέλευση των μετόχων.** Η Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρίας είναι το ανώτατο όργανο και είναι αρμόδια να αποφασίζει για κάθε θέμα που αφορά την εταιρία. Ορισμένα θέματα ιδιαίτερης σπουδαιότητας, όπως π.χ. η τροποποίηση του καταστατικού ανήκουν στην αποκλειστική αρμοδιότητά της.

**Διοικητικό Συμβούλιο.** Το Διοικητικό Συμβούλιο είναι το όργανο, στο οποίο ανατίθεται η διαχείριση, διεύθυνση και εκπροσώπηση της εταιρίας. Είναι αρμόδιο να αποφασίζει για κάθε θέμα που αφορά την εταιρία, με εξαίρεση τα θέματα τα οποία εκ του νόμου ή εκ του καταστατικού ανήκουν στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Γενικής Συνέλευσης της εταιρίας, ενώ οι αποφάσεις του υπόκεινται σε δημοσιότητα, εφόσον ορίζεται από τον νόμο.

### 1.7 Μέτοχοι - δικαιώματα μειοψηφίας Ανώνυμης εταιρίας

Η μετοχική σχέση που υφίσταται σε μια Ανώνυμη Εταιρία, είναι η σχέση που συνδέει το μέτοχο με την εταιρία, από την οποία απορρέουν τα διοικητικά και περιουσιακά δικαιώματα, ενώ δημιουργείται συγχρόνως τη στιγμή που συστήνεται το νομικό πρόσωπο της εταιρίας. Έτσι, για όσο ποσοστό συμμετοχής δήλωσαν οι μέτοχοι ότι θα συμμετέχουν κατά τη σύσταση ή κατά την αύξηση του κεφαλαίου, για τόσο ποσό από συμμετοχές γεννιέται και η μετοχική σχέση (Ρόκας, 2008, σελ.99).

Εάν, ωστόσο, οι μέτοχοι δεν εκπληρώσουν την υπόσχεση συμμετοχής και δεν καταβάλλουν το ποσό της εισφοράς που αντιστοιχεί στην υπόσχεση, τότε ματαιώνεται η μετοχική σχέση, δηλαδή είναι μέτοχοι με την διαλυτική αίρεση της πληρωμής του κεφαλαίου που αντιστοιχεί στη συμμετοχή τους. Τα δικαιώματα και οι αρχές που απορρέουν από τη μετοχική σχέση αντιστοιχούν στις αρχές και τα δικαιώματα που

απορρέουν από τη μετοχή ως αξιόγραφο (αρχή αδιαιρέτου, αρχή της ισότητας, κ.λπ.). Συνεπώς, είτε εκδοθούν είτε όχι μετοχές, ισχύει η αρχή της ισότητας μεταξύ των μετόχων της Α.Ε.

### 1.8 Αποθεματικά Ανώνυμης Εταιρίας

Ως αποθεματικό ορίζεται το ποσό που δεσμεύεται από τα διανεμητέα κέρδη, και δεν έχει ως σκοπό την κάλυψη κάποιας συγκεκριμένης υποχρέωσης, αλλά χρησιμοποιείται για να χρηματοδοτήσει την ανάπτυξη και επέκταση της επιχείρησης.

Στην Ανώνυμη Εταιρία, τα αποθεματικά διαχωρίζονται σε τρεις κατηγορίες, τα τακτικά, τα έκτακτα και τα αφανή αποθεματικά. Συγκεκριμένα (Ρόκας, 2008, σελ.108-109):

1. Τα τακτικά ή νόμιμα αποθεματικά αποτελούν το 1/20 τουλάχιστον των καθαρών κερδών, που αφαιρούνται κάθε χρόνο υποχρεωτικά από τα καθαρά κέρδη της Ανώνυμης Εταιρίας. Η αφαίρεση των καθαρών κερδών του παραπάνω ποσού προς σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού, παύει να είναι υποχρεωτική όταν αυτό φτάσει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Το αποθεματικό αυτό χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τη συμπλήρωση (εξίσωση) πριν από κάθε διανομή μερίσματος, τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών.
2. Τα έκτακτα αποθεματικά αποτελούνται από τα καθαρά κέρδη που πιθανόν υπολείπονται μετά την καταβολή του πρώτου μερίσματος. Η εταιρία μπορεί να προσδιορίζει στο καταστατικό τον τρόπο και την έκταση του σχηματισμού εκτάκτων αποθεματικών, καθώς και το σκοπό για τον οποίο προσδιορίζονται. Ο λόγος για τον οποίο σχηματίζονται τα έκτακτα αποθεματικά είναι η κάλυψη εκτάκτων αναγκών της εταιρίας.
3. Τέλος, τα αφανή αποθεματικά δημιουργούνται όταν η περιουσιακή κατάσταση της εταιρίας, όπως εμφανίζεται στον Ισολογισμό, είναι χειρότερη από αυτήν που είναι στην πραγματικότητα, γεγονός που μπορεί να προέλθει είτε από υποτίμηση στοιχείων του Ενεργητικού είτε από υπερτίμηση στοιχείων του Παθητικού. Υποτίμηση στοιχείων του Ενεργητικού υπάρχει στην περίπτωση, π.χ. που ακίνητα εμφανίζονται στον Ισολογισμό με την ιστορική αξία κτήσης τους και τα οποία στο μεταξύ έχουν υπερτιμηθεί.

### 1.9 Λύση και εκκαθάριση Ανώνυμης Εταιρίας

Σύμφωνα με τον Ν.2190/1920 "Περί Ανωνύμων Εταιριών", ορίζεται ότι η Ανώνυμη Εταιρία λύεται:

- με την πάροδο του χρόνου διάρκειας της εταιρίας που ορίζεται στο καταστατικό της
- με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης
- με την κήρυξη της εταιρίας σε κατάσταση πτώχευσης
- με δικαστική απόφαση μετά από αίτηση οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον
- με δικαστική απόφαση μετά από αίτηση των μετόχων

Ωστόσο, μετά τη λύση των Ανωνύμων Εταιριών ακολουθεί, όπως σε όλες τις εταιρίες, η διαδικασία της εκκαθάρισης, η οποία αποσκοπεί στην επίλυση κάθε νομικής και οικονομικής εκκρεμότητας της εταιρίας έναντι των τρίτων, μετά το πέρας της οποίας είναι δυνατή και η επιστροφή των εισφορών στους μετόχους της. Κατά την διάρκεια της εκκαθάρισης τακτοποιούνται οι σχέσεις της εταιρίας με τους τρίτους, οι σχέσεις μεταξύ των εταίρων και της εταιρίας από την εταιρική σύμβαση, καθώς και οι σχέσεις των εταίρων μεταξύ τους, ως προς την εταιρική περιουσία που απομένει μετά την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων.

Ο διορισμός των εκκαθαριστών γίνεται από τη Γενική Συνέλευση, με βάση τα προβλεπόμενα στο καταστατικό της εταιρίας, ενώ συνεπάγεται αυτοδικαίως την παύση της εξουσίας του διοικητικού συμβουλίου. Οι εκκαθαριστές οφείλουν μετά την ανάληψη των καθηκόντων τους να πραγματοποιήσουν απογραφή της εταιρικής περιουσίας και να δημοσιεύσουν στον τύπο και στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (Φ.Ε.Κ.) τον ισολογισμό της εταιρίας, του οποίου αντίτυπο υποβάλλεται στη Νομαρχία. Την ίδια υποχρέωση έχουν οι εκκαθαριστές και μετά τη λήξη της εκκαθάρισης (Σκουζός, 2012).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ II

### ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

#### 2.1 Εισαγωγή

Μέσα στην πολύπλοκη και ραγδαίως εξελισσόμενη σημερινή οικονομική πραγματικότητα, ο έλεγχος αποκτά μια συνεχώς αυξανόμενη σημασία. Ο έλεγχος των μεγάλων οικονομικών μονάδων, που συγκεντρώνουν συνήθως αξιόλογο πλούτο, ο οποίος είναι κτήμα ενός ευρύτερου φάσματος κοινωνικών τάξεων, καθίσταται σήμερα όλο και πιο επιτακτικός. Ο πειρασμός για "ατασθαλίες", καταχρήσεις, απόκρυψη στοιχείων και άλλες διαχειριστικές ανωμαλίες, προσκειμένου να προσποριστούν διάφορα άτομα οικονομικά οφέλη, είναι μεγάλος.

Παράλληλα, η ανάγκη για να διασαφηνιστούν πλήρως οι δραστηριότητες της επιχείρησης, επιβάλλει τον έλεγχο από τους Ορκωτούς Λογιστές και, μάλιστα, μέσα από τις νέες κατευθυντήριες γραμμές που χαράζονται πάνω στα Πρότυπα Ελεγκτικής.

Επίσης, μεγάλη σημασία πρέπει να δοθεί και στον ακριβή καθορισμό των κριτηρίων μέσα από τα οποία ασκείται ο έλεγχος, ανάλογα πάντα με το συγκεκριμένο περιβάλλον της κάθε επιχείρησης και τη "φιλοσοφία" που οριοθετεί την έκταση και το βάθος του κάθε συγκεκριμένου ελέγχου. Ωστόσο, δε θα πρέπει να αγνοηθεί και η ευθύνη που απορρέει από την υπογραφή των εκθέσεων ελέγχου, καθώς και η επιλογή των κατάλληλων αποδεικτικών στοιχείων, πάνω στα οποία θα στηριχθεί ο έλεγχος, συνήθως μέσα από τη χρήση μεθόδων στατιστικής δειγματοληψίας και διερεύνησης των δυνατοτήτων για ηλεκτρονική επεξεργασία των διαφόρων δεδομένων.

#### 2.2 Ιστορική αναδρομή ελέγχου

Ο έλεγχος έκανε την εμφάνισή του από τους προϊστορικούς χρόνους, όπου υπερίσχυε η ανταλλαγή αγαθών μεταξύ των ανθρώπων. Εκείνη την εποχή, η ανάγκη της απεικόνισης των απαιτήσεων και υποχρεώσεων που δημιουργούσε η ανταλλαγή των αγαθών, καθώς και η αξιοπιστία των στοιχείων στις συναλλαγές αυτές, κατέστησε αναγκαία την εμφάνιση της πρώτης λογιστικής εγγραφής, ενώ ταυτόχρονα επεσήμανε και την ανάγκη του ελέγχου μεταξύ των συναλλασσομένων πρωτόγονων κοινωνιών.

Έχει αποδειχθεί ότι, προϊστορικά, οι άνθρωποι έκαναν λογιστικές εγγραφές χωρίς αριθμούς και χωρίς γράμματα, χρησιμοποιώντας διάφορα σύμβολα, όπως γραμμές και σημεία σε δέντρα, πλάκες, πίνακες και ξύλα, με σκοπό να εκφράσουν

λογιστικές πράξεις. Συγκεκριμένα, σε κομμάτια ξύλου χάραζαν εγκοπές, όπου κάθε μία από αυτές παρίστανε και μία συναλλαγή. Το ξύλο το έκοβαν στη μέση, ενώ στην συνέχεια έβαζαν τα δύο τεμάχια παράλληλα και χάραζαν μια εγκοπή στην ίδια ευθεία και τα δύο τεμάχια. Το ένα κομμάτι το έπαιρνε ο πιστωτής και το άλλο ο χρεώστης. Όταν έπρεπε να εξοφληθεί το χρέος, πρώτα γινόταν ο έλεγχος της γνησιότητας των δύο ξύλων, ενώνοντας το ένα με το άλλο, για να διαπιστωθεί ότι τα δύο κομμάτια ήταν του ίδιου ξύλου, κι έπειτα τα τοποθετούσαν παράλληλα για να δουν αν συμπίπτουν οι εγκοπές. Έτσι, μέσω αυτής της διαδικασίας επιβεβαίωναν τις συναλλαγές τους με "διπλογραφικό σύστημα", που επιδίωκε τον έλεγχο απεικόνισης των συναλλαγών με τα δεδομένα της εποχής εκείνης (Φλιτούρης, 2007, σελ.2).

Ωστόσο, με την πάροδο των ετών, οι άνθρωποι είχαν δημιουργήσει περισσότερες ανάγκες, όπου για να τις ικανοποιήσουν στράφηκαν σε νέες πηγές άντλησης αυτών. Μία ιδιαίτερα σημαντική πηγή το εμπόριο. Για τις συναλλαγές αυτού του είδους, απαιτήθηκαν πλέον γραπτά σημεία και διάφορα στοιχεία γραφής. Τα πρώτα στοιχεία γραφής ήταν σχέδια, τα οποία παρίσταναν είδη εμπορίου και λογαριασμούς των συναλλαγών. Επειδή το εμπόριο διεξαγόταν μεταξύ φυλών με διαφορετικές γλώσσες, θεωρήθηκε απαραίτητο να υπάρχει ένα σύστημα επικοινωνίας κατανοητό από όλους. Τα πρώτα γραπτά σύμβολα/σχέδια των διαφόρων φυλών ήταν τα σημεία εκείνα που παρίσταναν αριθμούς και αφορούσαν εμπορικές πράξεις.

Έπειτα, στον Μεσογειακό κόσμο, και μετά το τέλος της νεολιθικής εποχής, υπήρξε κάτι ανάλογο, με την εμφάνιση των λογαριασμών σε σχέδια. Περίπου στο 3200πΧ, το Ελάμ, η Σουμερία και Αίγυπτος είχαν επεξεργαστεί σύστημα ιδεογραφικών σημείων που ονομάστηκε *ιερογλυφικό*, επειδή το χρησιμοποιούσαν κυρίως οι ιερείς. Αργότερα, στις ίδιες χώρες παρουσιάστηκε το αλφάβητο. Οι Έλληνες, τότε, μεταμόρφωσαν ριζικά το αλφάβητο και το μετέτρεψαν από συλλαβικό σε φωνητικό, προσαρμόζοντάς το στις φωνητικές απαιτήσεις της Ελληνικής γλώσσας. Έτσι, το φωνητικό αλφάβητο θεωρείται η μεγαλύτερη προσφορά των Ελλήνων στον Ευρωπαϊκό Πολιτισμό (Φλιτούρης, 2007, σελ.4).

Με βάση τα προαναφερθέντα για τους αρχαίους λαούς, συμπεραίνεται ότι, για να οργανωθούν οι λαοί αυτοί σε πολιτείες και να εμφανίσουν τεράστια μνημεία και θαυμάσια έργα πολιτισμού, χρησιμοποίησαν όχι μόνο τη λογιστική, αλλά και τον λογιστικό έλεγχο, ως απαραίτητο εργαλείο για την ορθότητα των λογιστικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων.



Συνεχίζοντας στο χρόνο, η πρώτη εμφάνιση οργανωμένου πλέον ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα έγινε το 1956, με τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) και τον Ν.Δ.3329/55<sup>1</sup>, με την βοήθεια Άγγλων ορκωτών λογιστών και υπό των έμμεσο έλεγχο του κράτους. Με το ΠΔ 226/92, δόθηκε η ευχέρεια της ίδρυσης πολλών ελεγκτικών εταιριών, σύμφωνα με τα αγγλικά και αμερικάνικα πρότυπα και κατ' επιταγή της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέσω της 8ης Οδηγίας της.

Σήμερα, η Ελεγκτική έχει επεκταθεί σε όλο το φάσμα της διοικητικής δραστηριότητας και λειτουργίας μιας κοινωνίας, στον ιδιωτικό και δημόσιο τομέα. Το κυριότερο ενδιαφέρον αλλά και ευθύνη της Ελεγκτικής έχει μετατοπιστεί από την ανακάλυψη της ενδεχόμενης διαχειριστικής απάτης στη διαπίστωση της ορθότητας, με την οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα δράσεως των ελεγχόμενων μονάδων, καθώς και την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης. Για να καλυφθούν, όμως, οι αυξημένες ανάγκες σοβαρού ελέγχου (λόγω της ανάπτυξης μεγάλων οικονομικών φορέων και επιχειρήσεων) συστήθηκαν και οργανώθηκαν μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες, με σκοπό τον εξωτερικό έλεγχο, ενώ εξειδικευμένοι πλέον εσωτερικοί ελεγκτές στελεχώνουν μεγάλες οικονομικές μονάδες.

Τέλος, στην Ελλάδα, τις ΗΠΑ και την Ευρωπαϊκή Ένωση, ο έλεγχος έχει ως αντικείμενο τον οικονομικό λογισμό, όπου αντικείμενο αυτού του ελέγχου είναι, η οικονομική ευρωστία της επιχείρησης, η έρευνα για τον εντοπισμό των αρνητικών γεγονότων και ατελειών στην επιχείρηση και η λήψη έγκαιρων μέτρων για τη θεραπεία τους, η μείωση του κόστους χωρίς επιβάρυνση ποιότητας, η οργάνωση του οικονομικού λογισμού, η καλύτερη εκμετάλλευση των πάγιων και κυκλοφοριακών μέσων της εκμετάλλευσης της επιχείρησης, καθώς και η αποτελεσματικότερη εκμετάλλευση της επιχείρησης (Φλιτούρης, 2007, σελ.6).

### **2.3 Έννοια του ελέγχου**

---

<sup>1</sup> Με το Ν.Δ. 3329/55 ιδρύθηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 36 § 1 του Κ.Ν. 2190/20 Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) για την άσκηση του διαχειριστικού ελέγχου ορισμένων κατηγοριών (μεγάλων) ανωνύμων εταιριών και Ε.Π.Ε. Το ΣΟΛ λειτούργησε μέχρι το 1992. Από το έτος 1993, άλλαξε το καθεστώς ελέγχου των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. στις περιπτώσεις που ο νόμος απαιτεί αυξημένα προσόντα ελεγκτών. Έτσι, με το άρθρο 75 Ν.1969/91 και το Π.Δ.226/1992 συστήθηκε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) σε αντικατάσταση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), το οποίο διαλύθηκε (Λεοντάρης, 2013).



Με τον όρο "έλεγχος" καλείται μια μεθοδολογικά τυποποιημένη, προγραμματισμένη και τεκμηριωμένη διαδικασία, η οποία συνίσταται στην παρακολούθηση των δραστηριοτήτων και λειτουργιών μιας υπηρεσίας ή οργανισμού. Ρόλος της διαδικασίας του ελέγχου είναι η διαπίστωση καταστάσεων, η εξέταση της τήρησης ή μη των νόμων, των κατευθύνσεων, των εντολών και των οδηγιών που διέπουν τη λειτουργία τους, καθώς επίσης και η παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας των ενεργειών, της απόδοσης των διαδικασιών και της εφαρμογή των προγραμμάτων, των στρατηγικών και των πολιτικών της ελεγχόμενης υπηρεσίας ή οργανισμού (Καββαθάς κ.ά., 2007, σελ.12).

#### **2.4 Σκοπός του ελέγχου χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Η διαδικασία του ελέγχου διενεργείται με σκοπό την έγκαιρη διαπίστωση προβλημάτων, πριν αυτά διογκωθούν, και την εφαρμογή διορθωτικών κινήσεων. Ο έλεγχος, συνεπώς, έχει ως στόχο, την παροχή με την μορφή προτάσεων, βοήθειας και συμβουλών προς τον ελεγχόμενο φορέα/υπηρεσία και σε αυτούς που έχουν την ευθύνη, ώστε να λάβουν τις απαραίτητες αποφάσεις που θα οδηγήσουν στη λύση των προβλημάτων και την εξάλειψη των φαινομένων παραβατικότητας που πιθανώς να έχουν εντοπιστεί.

Όπως αναφέρεται στο άρθρο 37 του Ν.2190 "περί ανωνύμων εταιριών" όπως αρχικά τέθηκε ισχύ, οι ελεγκτές " ...υποχρεούνται να ελέγχουν τον Ισολογισμό και τον Λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσεως, υποβάλλοντας προς την τακτική Γενική Συνέλευση, έκθεση σχετικά με το πόρισμα του ελέγχου που διενήργησαν. Από αυτή την έκθεση, πρέπει να προκύπτει με σαφήνεια, με ακρίβεια και νομιμότητα των εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης, εάν ο Ισολογισμός απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης κατά την ημερομηνία λήξεως της ελεγχθείσας χρήσεως, ενώ ο Λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσεως πρέπει να απεικονίζει τα ακριβή προκύπτοντα αποτελέσματα".

Σύμφωνα με αυτό το νομικό πλαίσιο, η σχετική έκθεση των ελεγκτών προς τους μετόχους τα πρώτα χρόνια μετά από την εισαγωγή του νόμου 2190/1920 ανέφερε: " ...βρήκαμε πλήρη ακρίβεια στις εγγραφές και συμφωνία των υπολοίπων του καθολικού με τον Ισολογισμό. Ο έλεγχος αποκάλυψε απόλυτη τάξη στα βιβλία της εταιρίας ...και όλα αυτά αποδεικνύουν ότι η διαχείριση της εταιρίας γίνεται χωρίς λάθη και αποτελεσματικά".

Με βάση την παραπάνω ανάλυση, ο γενικός σκοπός του τακτικού ελέγχου των επιχειρήσεων ορίζεται ως η έκφραση επαγγελματικής γνώμης από τον ελεγκτή, σχετικά με το εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης παρουσιάζονται εύλογα, από κάθε ουσιώδη πλευρά, σύμφωνα με τις εφαρμοσμένες γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και τη σχετική νομοθεσία (Καραμάνης, 2008, σελ.266-267).

## 2.5 Γενικές αρχές του ελέγχου

Οι μέθοδοι και οι διαδικασίες που ακολουθούνται στη διενέργεια ενός ελέγχου, έχουν ως βάση τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα. Το ελεγκτικό κλιμάκιο που διενεργεί τον έλεγχο θα πρέπει να ακολουθεί τα πρότυπα αυτά, προσαρμοσμένα στις ανάγκες του συγκεκριμένου ελέγχου τον οποίο διεξάγει, και να λαμβάνει υπόψη του (Καβαθάς κ.ά., 2007, σελ.13):

- ❖ Τον εσωτερικό κανονισμό του ελεγκτικού Σώματος, με εντολή του οποίου διενεργείται ο έλεγχος. Οι εσωτερικοί κανονισμοί των ελεγκτικών σωμάτων έχουν ιδιαίτερη βαρύτητα, επειδή καθορίζουν τον τρόπο διενέργειας του ελέγχου και τον τρόπο σύνταξης των εκθέσεων αποτελεσμάτων.
- ❖ Την τήρηση των διαδικασιών διενέργειας ελέγχου. Αν και υπάρχουν γενικές κατευθύνσεις, δεν υπάρχει μια τυποποιημένη διαδικασία διενέργειας ελέγχων και το κάθε ελεγκτικό σώμα -εκτός ελαχίστων εξαιρέσεων-, διενεργεί τους ελέγχους ακολουθώντας τις διαδικασίες που αυτό έχει επιλέξει.
- ❖ Τις ανάγκες και ιδιαιτερότητες του συγκεκριμένου ελέγχου, δεδομένου ότι σε ορισμένες περιπτώσεις (π.χ. οικονομικός - διαχειριστικός έλεγχος), οι πληροφορίες που συγκεντρώνονται κατά την διάρκεια του ελέγχου μπορεί να είναι παραπλανητικές ή να έχουν παραποιηθεί.

Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος θα πρέπει να διενεργείται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να προστατεύεται και να ενισχύεται η ανεξαρτησία, η ακεραιότητα, η αντικειμενικότητα και το επαγγελματικό κύρος του ελεγκτικού Σώματος, από το οποίο προέρχεται το ελεγκτικό κλιμάκιο που διενεργεί τον έλεγχο, καθώς και να εξασφαλίζεται η προστασία του απορρήτου των πληροφοριών που έρχονται σε γνώση των μελών του ελεγκτικού κλιμακίου.

## 2.6 Διαδικασία ελέγχου

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, ο έλεγχος ασκείται τόσο πάνω στις λειτουργίες και τις συμπεριφορές που παρατηρούνται στο πλαίσιο της επιχείρησης ή του οργανισμού, όσο και πάνω στα αποτελέσματά τους, τα οποία προσδιορίζονται κατά τη λειτουργία του προγραμματισμού. Τα βασικά στάδια του ελέγχου είναι τα ακόλουθα (Ψηφιακό Σχολείο, 2013):

1. *Καθορισμός προτύπων*: Τα πρότυπα (standards) εκφράζουν συγκεκριμένα επιθυμητά αποτελέσματα, επιδόσεις ή στόχους, χαρακτηριστικά συμπεριφορών, τρόπους ενεργειών και ιδιότητες καταστάσεων. Για παράδειγμα, τα πρότυπα μπορεί να περιγράφουν τις ποσότητες και την ποιότητα των πρώτων υλών που προμηθεύεται η επιχείρηση ή ο οργανισμός στο χρόνο, το επιθυμητό ποσοστό ελαττωματικών προϊόντων, το κόστος παραγωγής, τη συμπεριφορά προς τους πελάτες, τα επιθυμητά κέρδη, κ.λπ. Συνήθως, ο καθορισμός των προτύπων βασίζεται στους στόχους της επιχείρησης ή του οργανισμού, που εμπεριέχονται στα προγράμματά της. Αυτή η σχέση δείχνει και τη στενή σύνδεση μεταξύ της λειτουργίας του προγραμματισμού και του ελέγχου.
2. *Παρακολούθηση - Αξιολόγηση - Μέτρηση*: Οι λειτουργίες, οι συμπεριφορές, οι καταστάσεις και τα αποτελέσματα παρακολουθούνται, αξιολογούνται και μετρούνται, με σκοπό τα στελέχη της επιχείρησης ή του οργανισμού να γνωρίζουν αυτό που ακριβώς συμβαίνει στα πλαίσια της.
3. *Σύγκριση συμπεριφορών και αποτελεσμάτων με πρότυπα*: Αφού καθοριστούν τα πρότυπα (δηλαδή, οι επιθυμητές καταστάσεις, συμπεριφορές, λειτουργίες και αποτελέσματα) και αξιολογηθούν ή μετρηθούν αυτά που πραγματικά συμβαίνουν ή έχουν συμβεί, τότε το λογικά επόμενο βήμα είναι η σύγκριση μεταξύ τους, με σκοπό να διαπιστωθεί ο βαθμός στον οποίο έχουν επιτευχθεί το επιθυμητό ή οι στόχοι. Αυτή η σύγκριση, δηλαδή, σκοπεύει στον εντοπισμό των πιθανών αποκλίσεων μεταξύ των στόχων και των αποτελεσμάτων.
4. *Ανάλυση αποκλίσεων και εντοπισμοί αιτιών*: Οι προηγούμενες αποκλίσεις αναλύονται με σκοπό να εξηγηθούν, αφού εντοπισθούν οι αιτίες που τις έχουν προκαλέσει ή τις προκαλούν.
5. *Διόρθωση αποκλίσεων*: Σε αυτό το στάδιο, αποφασίζονται και εφαρμόζονται μέτρα ή ενέργειες που αφορούν τη διόρθωση των αποκλίσεων με την εξάλειψη των αιτιών που τις προκαλούν.

Η λειτουργία του ελέγχου είναι απαραίτητη και αναγκαία για κάθε επιχείρηση ή οργανισμό. Χωρίς αυτή δε θα ήταν δυνατό να εκτιμηθεί ούτε ο βαθμός υλοποίησης των επιθυμητών αποτελεσμάτων και συμπεριφορών, ούτε να εντοπιστούν προβλήματα και ευκαιρίες για βελτιώσεις, ενώ δε θα μπορούσε να επιτευχθεί και ο συντονισμός, η συνοχή, η προσαρμογή στο περιβάλλον και η αποτελεσματικότητά τους.

## 2.7 Κατηγοριοποίηση ελέγχου

Οι γενικοί όροι "έλεγχος" και "ελεγκτική" μπορούν να διασαφηνιστούν και να γίνουν πιο συγκεκριμένοι, στα πλαίσια της λειτουργίας των διαφόρων οικονομικών μονάδων με την κατάταξη των ελέγχων σε κατηγορίες. Η κατάταξη αυτή γίνεται, βέβαια, με βάση κάποια συγκεκριμένα κριτήρια. Έτσι, οι επικεφαλής των επιχειρήσεων υποβοηθούνται σημαντικά στο να προσεγγίσουν και να αξιολογήσουν τα είδη των ελέγχων και να διατάξουν τη διενέργεια εκείνων, οι οποίοι αρμόζουν στη φύση, στις ιδιαιτερότητες και στις επιλεγμένες προτεραιότητες της διαχείρισης ενός οικονομικού οργανισμού. Οι έλεγχοι διακρίνονται ως εξής (Σημειώσεις ελεγκτικής, 2006, σελ.27):

### **Ανάλογα με την έκτασή τους, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:**

- *Γενικούς*, που επεκτείνονται σε ολόκληρη την διαχείριση μιας δεδομένης χρονικής περιόδου (π.χ. ετήσιος έλεγχος Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων Χρήσεως).
- *Ειδικούς*, που έχουν ως αντικείμενο ένα συγκεκριμένο τομέα ή θέμα (π.χ. έλεγχος αποθεμάτων).

### **Ανάλογα με τον ειδικότερο σκοπό τους, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:**

- *Προληπτικούς*, που διενεργούνται κατά την εκτέλεση της οικονομικής συναλλαγής και έχουν σκοπό να προλάβουν τα πιθανά λάθη.
- *Κατασταλτικούς*, που διενεργούνται εκ των υστέρων και αποβλέπουν στην αποκάλυψη λαθών ή παραλείψεων και ανωμαλιών.

### **Ανάλογα με την διάρκειά τους, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:**

- *Μόνιμους ή διαρκείς*, που διενεργούνται συνεχώς και καθ' όλη την διάρκεια της οικονομικής χρήσης.

- *Τακτικούς ή περιοδικούς, που δεν είναι μεν συνεχείς, αλλά διενεργούνται κατά τακτές χρονικές περιόδους (ετήσιοι, τριμηνιαίοι, κ.λπ.).*
- *Έκτακτους ή περιστασιακούς, που διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις για ειδικούς λόγους (π.χ. όταν υπάρχουν υπόνοιες για κατάχρηση).*

**Ανάλογα με το πρόσωπο του ελεγκτή, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:**

- *Εσωτερικούς, που οργανώνονται από την ίδια την οικονομική μονάδα και διενεργούνται από πρόσωπα εξαρτημένα από αυτήν.*
- *Εξωτερικούς, που διενεργούνται από ειδικούς επαγγελματίες ελεγκτές, οι οποίοι δεν πρέπει να έχουν καμία σχέση ή εξάρτηση από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.*

Στην καθημερινή πραγματικότητα διαφόρων οικονομικών μονάδων, οι παραπάνω έλεγχοι αλληλοσυνδέονται μεταξύ τους. Συνήθως, συνδυάζονται και αλληλοσυμπληρώνονται, με απώτερο σκοπό, ο έλεγχος να είναι περισσότερο αποτελεσματικός και τα συμπεράσματα που θα εξαχθούν να είναι αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα. Ωστόσο, οι δύο κυριότερες κατηγορίες ελέγχων, που αποτελούν και το βασικό σημείο αναφοράς της ελεγκτικής διαδικασίας, είναι ο εσωτερικός έλεγχος και ο εξωτερικός έλεγχος.

## **2.8 Νομοθετικό πλαίσιο ελέγχου**

Το βασικό νομικό πλαίσιο της Ελεγκτικής οικονομικών μονάδων περιγράφεται με τον Ν.2190/1920, άρθρα 36 και 37, όπως αυτός τροποποιήθηκε για να συμπεριλάβει και τις προβλέψεις της 8ης Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, σχετικά με τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων χωρών-μελών, καθώς και άλλες προβλέψεις που αφορούν στις εν λόγω καταστάσεις, σε συνδυασμό με το άρθρο 3 του Π.Δ.226/92, ενώ η οργάνωση ως θεσμός και επάγγελμα καθορίζεται στο Π.Δ.226/92 και στο Π.Δ.233/92 (Κάντζος, Χονδράκη, 2006, σελ.36).

Συγκεκριμένα, και σύμφωνα με τον Ν.2190/1920, άρθρο 36, παρ.6, "*Προκειμένου να ληφθεί έγκυρη απόφαση από τη Γενική Συνέλευση σχετικά με τους ετήσιους λογαριασμούς (ετήσιες οικονομικές καταστάσεις), αυτές θα πρέπει να έχουν ελεγχθεί προηγουμένως από δύο τουλάχιστον ελεγκτές*".

Επίσης, σύμφωνα με το Π.Δ.226/92 περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών στην Ελλάδα, το ελεγκτικό έργο

συνίσταται στην εξέταση από ορκωτό ελεγκτή των τηρούμενων βιβλίων και νόμιμων δικαιολογητικών και παραστατικών, και αποβλέπει στην διακρίβωση του κατά πόσο οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν "ακριβοδίκαια" την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα των εργασιών κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Αν και στην 8η Οδηγία της Ευρωπαϊκής Κοινότητας αναφέρεται ότι οι ελεγκτές ή οι εταιρίες ελέγχου διενεργούν τον νόμιμο έλεγχο των ετήσιων λογαριασμών διαχειρίσεως, καθώς και την επαλήθευση της συμφωνίας των εκθέσεων διαχειρίσεως με τους ετήσιους λογαριασμούς (χωρίς να προσδιορίζεται σαφώς ο σκοπός του ελέγχου), και παρ' όλο που η ευθύνη της Ελεγκτικής σήμερα έχει μετατοπιστεί από την ανακάλυψη της απάτης στην διαπίστωση της ορθότητας με την οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα δράσεως των ελεγχόμενων μονάδων, η ύπαρξη απάτης αλλά και αμέλειας κατά την διαχείριση των επιστεφθέντων στη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας οικονομικών πόρων, δεν μπορεί να μην έχει ενδιαφέρον για τον ορκωτό ελεγκτή. Το πρώτο, άλλωστε, συνδέεται έμμεσα με την επαλήθευση των στοιχείων που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις, αλλά και στους τρόπους παραγωγής του μετρηθέντος και εμφανιζόμενου θετικού ή αρνητικού αποτελέσματος.

Τέλος, το Π.Δ.226/92, στο άρθρο 3 αναφέρει ότι (Taxheaven, 2013):

1. Οι ορκωτοί ελεγκτές είναι αποκλειστικά αρμόδιοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων:

- των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, εκτός των δήμων και κοινοτήτων
- των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαμβάνουν ιδιαίτερα προνόμια, βάσει ειδικής διάταξης νόμου ή κατ' εξουσιοδότηση αυτού
- των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιριών, των εταιριών επενδύσεων-χαρτοφυλακίου, των εταιριών διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιριών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων
- των ανωνύμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης, των ετερόρρυθμων κατά μετοχές εταιριών και των κοινοπραξιών αυτών
- των ανωνύμων εταιριών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς και των ανωνύμων εταιριών, των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο, ολόκληρο ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή
- των εταιριών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά που, με βάση τις διατάξεις του νόμου, υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο ορκωτών ελεγκτών

- των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ενώ ο ευρύτερος δημόσιος τομέας ελέγχεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο του Κράτους

2. Οι ορκωτοί ελεγκτές είναι, επίσης, αποκλειστικά αρμόδιοι για την διενέργεια πραγματογνωμοσύνης πάνω σε θέματα οικονομικής διαχείρισης ή κατάστασης οποιουδήποτε νομικού ή φυσικού προσώπου, δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, κοινοπραξίας, ειδικού λογαριασμού ή ομάδας περιουσίας, που απαιτεί λογιστικές γνώσεις.

3. Όπου, κατά τις διατάξεις της εκάστοτε νομοθεσίας, τα εμπορικά βιβλία συνιστούν μέσα αποδείξεως, το δικαστήριο, αντί της εμφάνισης των βιβλίων, μπορεί να διατάξει, είτε με αίτηση διαδίκων, είτε αυτεπάγγελα, έλεγχο και θεώρηση των βιβλίων από ορκωτό ελεγκτή. Η νομότυπη συντασσόμενη έκθεση του ορκωτού ελεγκτή συνιστά πλήρη απόδειξη για το αντικείμενο για το οποίο διεξήχθη.





**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ**  
**ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ**  
**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

**3.1 Εισαγωγή**

Οι φορολογικοί έλεγχοι αποτελούν μέρος της φορολογικής διαδικασίας, η οποία χαρακτηρίζεται από την έλλειψη ενιαίων διαδικαστικών ρυθμίσεων για το σύνολο των φορολογιών. Οι φορολογικοί έλεγχοι διενεργούνται με σκοπό να διαπιστωθεί κατά πόσο είναι ακριβείς και ειλικρινείς οι υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις και αν τηρούνται οι διατάξεις των επιμέρους φορολογιών, ενώ δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στην εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992).

Απώτερος σκοπός των φορολογικών ελέγχων είναι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Η διαδικασία των φορολογικών ελέγχων περατώνεται με τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο μαζί με τις συνέπειες των πράξεών του. Έπειτα, ακολουθεί η διοικητική επίλυση της φορολογικής διαφοράς, και σε περίπτωση αποτυχίας της, η διαφορά οδηγείται προς επίλυση ενώπιων των αρμόδιων δικαστηρίων, μετά από άσκηση προσφυγής. Στη συνέχεια, όταν οριστικοποιηθεί η φορολογική εγγραφή, με έναν από τους νόμιμους τρόπους, ακολουθεί η ταμειακή βεβαίωση του φόρου, και τέλος, η καταβολή του.

**3.2 Έννοια φορολογικού ελέγχου**

Σύμφωνα με τον κ. Κορομηλά και τον κ. Γιαννόπουλο, "φορολογικός έλεγχος είναι το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων, το οποίο διενεργείται από τους ελεγκτές του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και επιδιώκει (Κορομηλάς, Γιαννόπουλος, 2007, σελ.2):

- ο την διαπίστωση εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων
- ο την διαπίστωση της υποβολής των φορολογικών δηλώσεων και λοιπών καταστάσεων, όπως η υποχρέωση αυτή προβλέπεται από τους διάφορους κώδικες της ελληνικής νομοθεσίας (Βιβλίων & Στοιχείων, Εισοδήματος, Φ.Π.Α., κ.λπ.)
- ο την επαλήθευση του περιεχομένου των δηλώσεων σε σχέση πάντα με τα οικονομικά δεδομένα (όπως αυτά προκύπτουν από τα προβλεπόμενα και τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, και τα οποία απαραίτητα θα πρέπει να έχουν τηρηθεί, σύμφωνα με



τις αρχές της λογιστικής επιστήμης και του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (στις περιπτώσεις που είναι υποχρεωτική η εφαρμογή του), και

ο τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων και τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων".

### 3.3 Η συμβολή του φορολογικού ελέγχου

Οι φορολογικοί έλεγχοι παρουσιάζονται με διάφορες μορφές, ιδίως ανάλογα με τους εκάστοτε επιδιωκόμενους σκοπούς της φορολογικής διοίκησης, τις ακολουθούμενες διαδικασίες, την έκταση και τα αποτελέσματά τους. Τόσο με βάση τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) όσο και με βάση τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεσμοθετείται καταρχήν ο σεβασμός του κύρους και της αποδεικτικής δύναμης των βιβλίων και στοιχείων των επιτηδευματιών και των επιχειρήσεων (Σπανού, 2006, σελ.24).

Εξάλλου, ο σεβασμός των βιβλίων και στοιχείων επιβάλλεται και από πρακτικής πλευράς, καθώς, στις περιπτώσεις απόρριψης των βιβλίων, είναι δυνατό να δημιουργηθούν κίνδυνοι ακόμα και για την οικονομική υπόσταση των επιχειρήσεων. Στο πλαίσιο του σεβασμού αυτού λοιπόν, τα βιβλία και στοιχεία που τηρούν οι επιτηδευματίες χρησιμοποιούνται για τον ακριβή προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων τους, ώστε συνακόλουθα, ο υπολογιζόμενος και καταβαλλόμενος φόρος να είναι ανάλογος με τη φοροδοτική τους ικανότητα.

Συνεπώς, η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου συμβάλλει στην αύξηση των δημοσίων εσόδων (μέσω της είσπραξης των φόρων από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα), στην επιτάχυνση του ρυθμού της οικονομικής ανάπτυξης (μέσω της μείωσης της φοροδιαφυγής), καθώς και στην δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών (μέσω της πραγματικής οικονομικής απεικόνισης των φυσικών και νομικών προσώπων, και την επιβολή της κατάλληλης φορολογίας, ανάλογα με το εισόδημα τους).

### 3.4 Διάκριση φορολογικών ελέγχων

Αν και οι περισσότεροι φορολογικοί έλεγχοι έχουν περίπου κοινό σκοπό, στην ακριβή δηλαδή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων των φορολογουμένων και στην μείωση της φοροδιαφυγής, παρ' όλα αυτά, ένας απλός και κατανοητός διαχωρισμός των φορολογικών ελέγχων είναι σε *συνοπτικό τακτικό έλεγχο*, σε *απολογιστικό έλεγχο* και σε *προληπτικό έλεγχο*, οι οποίοι παρατίθενται αναλυτικά ως ακολούθως:

### Συνοπτικός τακτικός έλεγχος

Ο συνοπτικός έλεγχος διενεργείται από τον ελεγκτή στην έδρα (κατάστημα) της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, για τα έγγραφα του φορολογούμενου που περιέχονται στο φάκελό του, ενώ συνήθως, ο έλεγχος αυτός περιορίζεται στην απλή - και όχι λεπτομερή- διαπίστωση των πρόδηλων σφαλμάτων των δηλώσεων. Ο συνοπτικός έλεγχος αφορά το σύνολο των δηλώσεων των φυσικών προσώπων που δηλώνουν εισόδημα αποκλειστικά από μισθωτές υπηρεσίες. Ωστόσο, δεν αποκλείεται να αποτελέσει την αφορμή, ώστε να διαταχθεί η διενέργεια λεπτομερών ελέγχων.

### Απολογιστικός έλεγχος

Οι απολογιστικοί έλεγχοι διεξάγονται με την αφορμή της γνωστοποίησης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου προς της φορολογική αρχή. Έτσι, εφόσον ο φορολογούμενος παρέχει ορισμένα στοιχεία στη φορολογική αρχή, αναμένεται ότι η αρχή αυτή θα τα ελέγξει, κάνοντας έναν *απολογισμό*, είτε των φορολογικών δηλώσεων του φορολογούμενου, είτε άλλων φορολογικών δεδομένων που τηρεί στο πέρασμα των ετών. Από την άποψη της έκτασης και των αποτελεσμάτων τους, οι απολογιστικοί έλεγχοι μπορεί να είναι *τακτικοί* ή *προσωρινοί* (Τσακίρη, 2008, σελ.11).

#### **1. Τακτικός έλεγχος**

Ο τακτικός έλεγχος προβλέπεται αφενός για την φορολογία εισοδήματος και αφετέρου για το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Στόχος του τακτικού ή οριστικού ελέγχου είναι η οριστική τακτοποίηση της φορολογητέας ύλης, καθώς επίσης, και ο πλήρης και οριστικός προσδιορισμός αυτής και του φόρου που προκύπτει, είτε αυτός δηλώθηκε και καταβλήθηκε, είτε δηλώθηκε και καταβλήθηκε ανακριβώς και ελλιπώς, αφού ληφθούν υπόψη τα αποτελέσματα, τα στοιχεία και τα γεγονότα όλων των προγενέστερων ελέγχων (Τσακίρη, 2008, σελ.13).

Συγκεκριμένα, οι τακτικοί φορολογικοί έλεγχοι αποβλέπουν στην επαλήθευση της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων ή, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, στη στοιχειοθέτηση των φορολογικών υποχρεώσεων του ελεγχόμενου, με βάση τα δεδομένα που προκύπτουν από τη λεπτομερή -και όχι συνοπτική- εξέταση των τηρούμενων από αυτόν βιβλίων και στοιχείων και από την ανάλυση της συνολικής οικονομικής τους κατάστασης. Ωστόσο, το συστηματικό και λεπτομερές του ελέγχου προσκρούει στο μεγάλο αριθμό των φορολογικών δηλώσεων και των υποκείμενων σε

φόρο υπόχρεων, σε συνδυασμό με την έλλειψη άρτιας οργάνωσης των φορολογικών υπηρεσιών. Έτσι, έχει καθιερωθεί πλέον ο δειγματοληπτικός έλεγχος, ο οποίος συνίσταται στην εξέταση μέρους μόνο (δείγματος) των υποβαλλόμενων δηλώσεων, κυρίως των ελεύθερων επαγγελματικών και των επιχειρήσεων, είτε καθορίζει τη διαδικασία υπό την οποία περαιώνονται συνοπτικά οι ανέλεγκτες υποθέσεις, με την καταβολή συγκεκριμένου κατά περίπτωση ποσού (Τσακίρη, 2008, σελ.14).

## 2. Προσωρινός έλεγχος:

Με τον προσωρινό έλεγχο παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί προσωρινό φύλλο ελέγχου, χωρίς να αναμένεται να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, για να καταλογιστούν οι φόροι, κ.λπ. που οφείλει η επιχείρηση. Διενεργείται, προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων και να προσδιοριστούν και να καταλογισθούν οι τυχόν διαφορές φόρων που δεν καταβλήθηκαν με σχετική δήλωση από τους υπόχρεους.

Σκοπός του προσωρινού ελέγχου είναι η άμεση είσπραξη φόρων από το δημόσιο που δεν έχουν αποδοθεί, μεταξύ των οποίων και του οφειλόμενου ΦΠΑ και των λοιπών φόρων, τελών ή εισφορών που δεν έχουν παρακρατηθεί ή έχουν παρακρατηθεί ή επιρριφθεί από τις επιχειρήσεις, κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους με τρίτους, στα πλαίσια της επιχειρηματικής δράσης και λειτουργίας τους, χωρίς να έχουν αποδοθεί στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., σε αντίθεση με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (Κράτσης, 2008, σελ.2).

Ο προσωρινός έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί και να εκδοθεί προσωρινού φύλλο ελέγχου ή πράξη με βάση αυτόν, αφενός για την μη υποβολής δήλωσης και αφετέρου για ανακριβή υποβολής αυτής. Σε κάθε περίπτωση, όμως, οι διαφορές φόρων που καταλογούνται στον υπόχρεο/ελεγχόμενο πρέπει να προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία ή από τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγράφων του ίδιου του υπόχρεου και όχι από στοιχεία τρίτων.

Με βάση τα παραπάνω, δεν πρέπει να διενεργείται προσωρινός έλεγχος για τον καταλογισμό παντός είδους φόρων, τελών ή εισφορών, μεταξύ άλλων σε περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ή σε περιπτώσεις λήψης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές, υποχρεωτικά διενεργείται τακτικός έλεγχος. Με εξαίρεση, μπορεί να διενεργηθεί προσωρινός έλεγχος σε περιπτώσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όταν η εικονικότητα δεν απορρέει από έλεγχο ουσίας της λήπτριας επιχείρησης ή τρίτων επιχειρήσεων, αλλά

είναι καταφανής και αυταπόδεικτη, έστω και αν αυτό προκύπτει και τεκμηριώνεται από πληροφορίες του ελέγχου ή από πορίσματα ελέγχου στις τρίτες επιχειρήσεις (π.χ. λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από αποθανόντα).

Ωστόσο, ο προσωρινός έλεγχος, συνήθως, αφορά επιχειρήσεις και υπόχρεους γενικά (Κράτης, 2008, σελ.3):

- ο που δεν υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις για όλα ή μερικά φορολογικά αντικείμενα
- ο με αρνητικές-πιστωτικές φορολογικές δηλώσεις που είτε είναι συνεχείς είτε δεν δικαιολογούνται, κυρίως λόγω του αντικειμένου εργασιών
- ο που υποβάλλουν συχνά εκπρόθεσμες ή τροποποιητικές δηλώσεις
- ο που υπάρχουν πληροφορίες ότι φοροδιαφεύγουν ή εφαρμόζουν εσφαλμένα συγκεκριμένες φορολογικές διατάξεις
- ο που ασκούν ή φέρονται ότι ασκούν δραστηριότητα υψηλής επικινδυνότητας, όπως: διαφημιστικές επιχειρήσεις, επιχειρήσεις γραφικών τεχνών, επιχειρήσεις χωματουργικών έργων και επιχειρήσεις οικοδομικών υλικών

Τέλος, ο προσωπικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή του επιτηδευματία γενικά ή στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία κατά περίπτωση, ή σε άλλο χώρο που θα υποδειχθεί από τον ελεγχόμενο, εφόσον ο έλεγχος είναι ανέφικτο να διενεργηθεί στην εγκατάσταση της επιχείρησης ή στην ελεγκτική υπηρεσία.

### **3. Προληπτικός έλεγχος**

Ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται με σκοπό τη διαπίστωση εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., καθώς και την εκπλήρωση των ληξιπρόθεσμων εν γένει φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης. Ο προληπτικός έλεγχος επιβάλλεται να είναι ουσιαστικός και σύντομος (Φλιτούρης, 2007, σελ.94).

Επίσης, ο προληπτικός έλεγχος στοχεύει, κυρίως, με την αιφνίδια παρουσία των υπαλλήλων στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή εκτός αυτής κατά τη διακίνηση, να αποτρέψει τους φορολογούμενους από τη διάταξη φορολογικών παραβάσεων.

Ο έλεγχος μπορεί να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου ή στοιχείου ή εγγράφου, εκτός από αυτά που τηρούνται υποχρεωτικά ή προαιρετικά, καθώς και κάθε περιουσιακού στοιχείου, που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στ κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.

Ο έλεγχος αυτός γίνεται προληπτικά κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και αναφέρεται στον έλεγχο:

- ο διακίνησης των αγαθών
- ο ενημέρωσης των βιβλίων
- ο αποθεμάτων, ταμείου, περιουσιακών στοιχείων
- ο ειδικών βιβλίων
- ο νομιμότητας φορολογικών ταμιακών μηχανών, κ.λπ.

### 3.5 Επιλογή υποθέσεων για έλεγχο

Η επιλογή των υποθέσεων, πάνω στις οποίες θα διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος, ορίζονται με βάση τα παρακάτω κριτήρια (Κορομηλάς, Γιαννόπουλος, 2007, σελ.9):

1. Οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών επιλέγονται για έλεγχο, όταν:

- υπάρχουν ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ή δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία για φοροδιαφυγή
- δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. ή άλλων φορολογικών αντικειμένων
- υφίστανται μεγάλα πιστωτικά υπόλοιπα Φ.Π.Α. που δεν δικαιολογούνται από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης
- σε περιπτώσεις κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών
- όταν επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που δεν διαθέτουν αξιόλογα αποθέματα ή επί ελεύθερων επαγγελματιών δηλώθηκαν μεγάλα ποσά δαπανών
- τα καθαρά κέρδη δεν προσδιορίστηκαν κατά τις κείμενες διατάξεις ή δεν εφαρμόστηκε ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρών κερδών, εφόσον προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός τους
- υπάρχει αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ συμπληρωματικών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.
- όταν έστω και μία από τις εκκρεμείς διαχειριστικές περιόδους δηλώθηκε ζημία από την εκμετάλλευση της επιχείρησης ή από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος

- σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που από τις υποβληθείσες δηλώσεις προκύπτει χαμηλός συντελεστής μικτού και καθαρού κέρδους
- σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που έχουν τύχει της απαλλαγής από το Φ.Π.Α.
- όταν κατά τον πρώτο χρόνο λειτουργίας της επιχείρησης εμφανίζονται υπέρογκα ποσά ενδοκοινοτικών συναλλαγών ή δυσανάλογα τέτοια ποσά σε σχέση με τον συνήθη ετήσιο κύκλο εργασιών της
- σε δηλώσεις των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής, με τα μεγαλύτερα εισοδήματα
- σε δηλώσεις με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα εισοδήματα από κάθε κατηγορία

2. Τα κριτήρια επιλογής υποθέσεων για έλεγχο της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για την κατά προτεραιότητα επιλογή των εκκρεμών υποθέσεων για έλεγχο, ενώ υποχρεωτικά ελέγχονται υποθέσεις όταν αυτό ορίζεται από ειδικές διατάξεις.

3. Η επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο ενεργείται με ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών, σε συνεργασία με τους Υποδιευθυντές ελέγχου, καθώς και τους προϊσταμένους των τμημάτων ή των εποπτειών ελέγχου, κατά περίπτωση. Ποσοστό έως 10% των επιλεγόμενων για έλεγχο υποθέσεων επιλέγεται από τυχαίο δείγμα χωρίς να συντρέχουν απαραίτητα τα κριτήρια της 1ης παραγράφου, με την προϋπόθεση ότι πρόκειται για υποθέσεις με δύο (2) τουλάχιστον εκκρεμείς διαχειριστικές περιόδους.

### **3.6 Κατάρτιση έκθεσης φορολογικού ελέγχου**

Στο τελικό στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας, το κλιμάκιο ελέγχου συντάσσει έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου, την οποία υποβάλλει στον επικεφαλής του ελεγκτικού σώματος, με εντολή του οποίου διενεργείται ο έλεγχος. Η συγγραφή της έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου αποτελεί σημαντικό στάδιο της διαδικασίας και πρέπει να γίνεται με άκρως επαγγελματικό τρόπο. Η ικανότητα γραπτής έκφρασης και η σαφήνεια στο λόγο από τους ελεγκτές/μέλη του ελεγκτικού κλιμακίου, οι οποίοι συντάσσουν την έκθεση, αποτελεί συστατικό στοιχείο για την ποιότητα της έκθεσης ελέγχου.

Σημειώνεται ότι, ο έλεγχος δεν ολοκληρώνεται με την αυτοψία και την Έκθεση Αρχικών Διαπιστώσεων, αλλά με τη σύνταξη της Έκθεσης Αποτελεσμάτων Ελέγχου. Η

έκθεση αποτελεσμάτων αποτελεί δημόσιο έγγραφο με αυξημένη νομική ισχύ και κοινοποιείται στους άμεσα ενδιαφερόμενους (ελεγχόμενους), τους εμπλεκόμενους φορείς και στις περιπτώσεις που απαιτείται, κοινοποιείται και στα αρμόδια για την απόδοση ευθυνών πειθαρχικά ή εισαγγελικά όργανα.

Μια έκθεση ελέγχου πρέπει να έχει *συγκεκριμένο περιεχόμενο* και να καλύπτει συγκεκριμένους στόχους. Να περιγράφει με σαφήνεια τη μεθοδολογία ελέγχου που ακολουθήθηκε σε όλη την έκταση του αντικειμένου του ελέγχου και να μην περιορίζεται μόνο στα αρνητικά ευρήματα. Να είναι *πλήρως τεκμηριωμένη*, βασισμένη στο κατάλληλο αποδεικτικό υλικό, καθώς και στη συγκεκριμένη *νομική βάση του ελέγχου*. Γενικά, οι εκθέσεις ελέγχου πρέπει να χαρακτηρίζονται από αντικειμενικότητα, σαφήνεια, λακωνικότητα, να είναι εποικοδομητικές, να καταρτίζονται έγκαιρα και να βασίζονται σε στοιχεία (Καββαθάς, 2007, σελ.50-53).

Σχετικά με την δομή της έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στη συγγραφή των αποτελεσμάτων της πρέπει να ακολουθείται στερεότυπη δομή και να είναι διαρθρωμένη, έτσι ώστε να επιτρέπει στον αναγνώστη να παρακολουθεί και να κατανοεί τα προβαλλόμενα επιχειρήματα. Μία σωστή έκθεση αποτελεσμάτων χωρίζεται σε δύο μέρη και προαιρετικά σε τρία, ως εξής:

- *Μέρος Πρώτο*: Επιτελική Σύνοψη
- *Μέρος Δεύτερο*: Έκθεση Αποτελεσμάτων Ελέγχου, η οποία συνίσταται από: α) τα γενικά στοιχεία ελέγχου, β) την διενέργεια ελέγχου, γ) τα αποτελέσματα ελέγχου (ευρήματα - διαπιστώσεις) και δ) από τα συμπεράσματα και τις προτάσεις.
- *Μέρος Τρίτο* (προαιρετικό): Παραρτήματα

Εν συνεχεία, η έκθεση φορολογικού ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα (Αργυρός, 2013):

- τον τίτλο της ελεγκτικής υπηρεσίας
- το είδος της φορολογίας που ελέγχεται και τα οικονομικά έτη ή φορολογικές περιόδους
- την επωνυμία ή πλήρη στοιχεία ταυτότητας του ελεγχόμενου, καθώς και το αντικείμενο εργασίας του με λεπτομέρειες
- το ονοματεπώνυμο των ελεγκτών
- τον αριθμό και τη χρονολογία εντολής ελέγχου του αρμόδιου προϊστάμενου της ελεγκτικής υπηρεσίας



- τα στοιχεία και βιβλία που τηρούνται με αριθμούς θεώρησής τους
- τα στοιχεία του Κ.Β.Σ. που εκδίδον και υποβάλλονται
- παρατηρήσεις πάνω στα βιβλία και στοιχεία που τηρούνται
- τις διαπιστώσεις με αποδεικτικά στοιχεία και λοιπές παρατηρήσεις
- την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφές από ελεγκτές και τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας

Τέλος, σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής των υποψήφιων ελεγχόμενων, για την τελική της κρίση, η ελεγκτική υπηρεσία πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τη συνολική συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης, ως προς την έκδοση και λήψη των στοιχείων που την αφορούν, και ως προς την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και των υποχρεώσεων της προς τις άλλες υπηρεσίες. Ακολουθώντας, πρέπει να προβαίνει σε συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφιστάμενων στοιχείων και λοιπών στοιχείων από άλλες υπηρεσίες και όχι εκτίμηση ενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά. Αυτό βοηθάει την ελεγκτική υπηρεσία να οδηγηθεί σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα και να εξετάζει με ιδιαίτερη προσοχή και να αποδεικνύει, χωρίς υπεκφυγές και χωρίς περιθώρια αμφισβήτησης, τα ισχυριζόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, προκειμένου να εξασφαλίσει την όσο το δυνατόν βέβαιη και αποτελεσματική έκβαση της υπόθεσης.

### **3.7 Δικαιώματα και υποχρεώσεις φορολογουμένων κατά τον φορολογικό έλεγχο**

#### **Δικαιώματα φορολογουμένων**

Ο φορολογούμενος, στο πλαίσιο του ελέγχου δικαιούται (Μπέζας, 2008):

- Να λαμβάνει γνώση της εντολής ελέγχου, αντίγραφο της οποίας επιδίδεται σ' αυτόν από τον ελεγκτή κατά την πρώτη ημέρα επίσκεψής του στην επιχείρηση.
- Να υποβάλλει, πριν την έναρξη του ελέγχου (προσωρινού ή τακτικού), αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την επίδοση σε αυτόν με απόδειξη σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, προκειμένου να τύχει της προβλεπόμενης μείωσης στο 1/2 των πρόσθετων φόρων, λόγω εκπροθέσμου των παραπάνω δηλώσεων. Επίσης, δικαιούται να υποβάλλει ειδική δήλωση-αναφορά για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. και λοιπές συγκεκριμένες παραβάσεις που σχετίζονται με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις, προκειμένου τα σχετικά πρόστιμα να μειωθούν στο 1/5 της αξίας τους.



- Να λαμβάνει με δαπάνες του αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων.
- Να ζητήσει με αίτησή του εντός είκοσι (20) ημερών από της επίδοσης σ' αυτόν σχετικού σημειώματος, την κρίση επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων του από ειδική επιτροπή (αυτό ισχύει μόνο για φορολογούμενος που ελέγχονται με τακτικό φορολογικό έλεγχο από το Δ.Ε.Κ. Αθηνών ή Θεσσαλονίκης και εφόσον διαπιστώνονται παραβάσεις που επηρεάζουν το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων τους).
- Να λαμβάνει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου με την κοινοποίηση σ' αυτόν των οικείων καταλογιστικών πράξεων και εκθέσεων ελέγχου.

### **Υποχρεώσεις φορολογουμένων**

Ως υποχρεώσεις του φορολογούμενου κατά την διαδικασία ελέγχου, νοούνται οι ακόλουθες (Μπέζας, 2008):

- Να επιδεικνύει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.
- Να παραδίδει σε εύλογο χρόνο κάθε στοιχείο και να παρέχει κάθε ζητούμενη πληροφορία στον έλεγχο.
- Να διευκολύνει τον έλεγχο και μην προβάλλει προσκόμματα.

### **3.8 Δικαιώματα και υποχρεώσεις ελεγκτών κατά τον φορολογικό έλεγχο**

#### **Δικαιώματα ελεγκτών**

Σχετικά, τώρα, με τα δικαιώματα που έχει ο ελεγκτής κατά την διαδικασία ελέγχου μιας επιχείρησης, αυτά απαριθμούνται ως εξής (Μπέζας, 2008):

- Έχει δικαίωμα να ενεργεί έλεγχο οποιαδήποτε εργάσιμη ώρα στην επιχείρηση.
- Να ενεργεί οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση κρίνεται αναγκαία και να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται στον Κ.Β.Σ. ή από άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον φορολογούμενο.
- Να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, στοιχείου ή εγγράφου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.
- Να κατάσχει ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα ή να παραλαμβάνει επίσημα βιβλία και στοιχεία. Στις περιπτώσεις που κατάσχονται ανεπίσημα βιβλία,

στοιχεία και λοιπά έγγραφα, επιτρέπεται η κατάσχεση και των επίσημων βιβλίων και στοιχείων.

- Να ζητάει από τον ελεγχόμενο φορολογούμενο να δίνει κάθε αναγκαία διευκρίνιση και κάθε χρήσιμο στοιχείο για τη διεξαγωγή του ελέγχου.
- Να ζητάει από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες, τις ιδιωτικές επιχειρήσεις και γενικά από κάθε οργάνωση, επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική, κ.λπ. οποιοσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του.
- Να λαμβάνει γνώση στοιχείων που καλύπτονται από το τραπεζικό απόρρητο, με άρση αυτού για τη διευκόλυνση του ελέγχου, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται στο νόμο.
- Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητά από αυτό να παράσχει εγγράφως πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του.
- Να ενεργεί διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματιών αρμοδιότητας άλλης ελεγκτικής αρχής που έχουν την έδρα τους στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, με σκοπό να διαπιστώσει την ακρίβεια των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία που ελέγχει.

#### **Υποχρεώσεις ελεγκτών**

Ο ελεγκτής, στο πλαίσιο του ελέγχου υποχρεούται τα παρακάτω (Μπέζας, 2008):

- Να δείχνει στο φορολογούμενο κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν την έναρξη αυτού, την υπηρεσιακή ή αστυνομική του ταυτότητα και να του επιδίδει αντίγραφο της εντολής ελέγχου.
- Να είναι ευγενής απέναντι στο φορολογούμενο και αντικειμενικός στην κρίση του.
- Να συντάσσει και να επιδίδει έκθεση κατάσχεσης, σε περίπτωση κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων ή ταυτόχρονης κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων και επίσημων βιβλίων και στοιχείων.
- Να παραδίδει τα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα στον αρμόδιο Προϊστάμενο, ο οποίος, εφόσον με αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.

- Να επιδίδει σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου επί της απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματιών αρμοδιότητας του Δ.Ε.Κ. Αθηνών ή Θεσσαλονίκης, προκειμένου ο ελεγχόμενος να μπορεί να απευθυνθεί σε ειδική επιτροπή, εφόσον το επιθυμεί.
- Να συντάσσει μετά το πέρας του ελέγχου σχετική έκθεση ελέγχου με τις τυχόν διαπιστωθείσες παραλείψεις, η οποία αφού θεωρηθεί από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής ή άλλο αρμόδιο προς τούτο όργανο, κοινοποιείται μαζί με τις οικείες καταλογιστικές πράξεις στο φορολογούμενο κατά τις ισχύουσες διατάξεις.
- Να διαφυλάσσει το φορολογικό απόρρητο.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

#### Ενότητα 4.1 Προσδιοριστικά στοιχεία φορολογικού ελέγχου Α.Ε.

##### **3.1.1 Εισαγωγή**

Οι ανώνυμοι εταιρίες, καθώς και τα υποκαταστήματα ή πρακτορεία αλλοδαπών ανώνυμων εταιριών που λειτουργούν στην Ελλάδα, υπόκεινται σε έλεγχο βάσει της σύνταξης του Ισολογισμού και γενικά της οικονομικής διαχείρισης και λειτουργίας τους, το καταστατικό τους και τις αποφάσεις της γενικής συνέλευσης των μετόχων τους.

Ο έλεγχος αυτός διενεργείται από τους ελεγκτές, οι οποίοι διορίζονται και δίνουν τον όρκο του δημόσιου υπαλλήλου και κατά την άσκηση των καθηκόντων τους θεωρούνται ως δημόσιοι υπάλληλοι. Εξάλλου, η επιλογή διορισμού τους γίνεται έπειτα από πρόσκληση του υπουργού προς την Τράπεζα της Ελλάδος, την Εθνική Τράπεζα και την Αγροτική Τράπεζα, καθώς και προς εκείνες τις δημόσιες υπηρεσίες που διαθέτουν κατάλληλους υπαλλήλους, να υποβάλλουν στο υπουργείο τις σχετικές καταστάσεις, που να περιέχουν τα ονόματα κατάλληλων εν ενεργεία ή συνταξιούχων ανώτερων υπαλλήλων τους. Από αυτούς τους καταλόγους, η επιτροπή ανωνύμων εταιριών του υπουργείου εμπορίου προτείνει αιτιολογημένα διπλάσιο αριθμό από εκείνον που πρόκειται να διοριστεί (Μπέης, 1991).

Ο έλεγχος που ενεργούν οι προαναφερόμενοι ελεγκτές διακρίνεται σε τακτικό (ή λογιστικό) και έκτακτο (ή διαχειριστικό ή δικαστικό), ενώ οι έλεγχοι αυτοί είναι ανεξάρτητοι από το διοικητικό έλεγχο που ασκεί η νομαρχία στο πλαίσιο της κρατικής εποπτείας. Ωστόσο, ο έκτακτος έλεγχος ενεργείται από ορκωτούς λογιστές, εφόσον η ελεγχόμενη ανώνυμη εταιρία έχει τακτικούς ελεγκτές από το σώμα των ορκωτών λογιστών. Από την άλλη, ο τακτικός έλεγχος ενεργείται προκειμένου να ληφθεί έγκυρη απόφαση από τη γενική συνέλευση των μετόχων, σχετικά με τους ετήσιους λογαριασμούς.

##### **3.1.2 Υποχρέωση φορολογικού ελέγχου Ανώνυμης Εταιρίας**

Σύμφωνα με σχετική διάταξη του νόμου, ορισμένες κατηγορίες ανωνύμων εταιριών έχουν υποχρέωση, για τον έλεγχό τους, να χρησιμοποιούν ελεγκτές από το

Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.). Αυτές οι εταιρίες είναι οι εξής (Τότση, 2008):

- Οι τραπεζικές, οι ασφαλιστικές, οι εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, οι εταιρίες διαχείρισεως αμοιβαίων κεφαλαίων, και οι εταιρίες χρηματοδοτικών μισθώσεων.
- Οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και αυτές που το μετοχικό τους κεφάλαιο, ολόκληρο ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.
- Οι εταιρίες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών - Ε.Π.Ε.Υ.
- Οι χρηματιστηριακές Α.Χ.Ε.
- Οι ανώνυμες ποδοσφαιρικές και καλαθοσφαιρικές εταιρίες.
- Οι εταιρίες υδρεύσεως και αποχετεύσεως.
- Η Κτηματική Εταιρία του Δημοσίου.
- Οι ανώνυμες εταιρίες που υποχρεούνται να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και οι συνδεδεμένες με αυτές επιχειρήσεις.
- Οι ανώνυμες εταιρίες, οι οποίες υπερβαίνουν τα αριθμητικά όρια που αναφέρονται στην επόμενη παράγραφο.

### 3.1.3 Διάκριση Ανωνύμων Εταιριών βάσει του τακτικού ελέγχου

Με βάση τον τακτικό έλεγχο, οι Ανώνυμες Εταιρίες διακρίνονται σε αυτές που ο έλεγχος τους διενεργείται υποχρεωτικά από Ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές, και σε αυτές όπου ο τακτικός τους έλεγχος διενεργείται από μη Ορκωτούς ελεγκτές.

Συγκεκριμένα, οι Ανώνυμες Εταιρίες έχουν υποχρέωση να χρησιμοποιούν για τον τακτικό τους έλεγχο Ορκωτό ελεγκτή-λογιστή, εφόσον υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία παρακάτω αριθμητικά κριτήρια (Λεοντάρης, 2013):

- Σύνολο Ισολογισμού 2.500.000 ευρώ
- Καθαρός κύκλος εργασιών 5.000.000 ευρώ
- Μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσεως 50 άτομα

Ωστόσο, ως καθαρός κύκλος εργασιών λαμβάνεται ο ετήσιος σε 12μηνη χρήση. Εάν η πρώτη εταιρική χρήση περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο ή μικρότερο του 12μήνου, τότε γίνεται αναγωγή του κύκλου εργασιών που πραγματοποιήθηκε κατά

τη χρήση αυτή, με σκοπό να διαπιστωθεί αν υπάρχει υπέρβαση του ορίου των 5.000.000 ευρώ. Η ίδια μέθοδος ακολουθείται και για τον υπολογισμό του συνόλου του Ενεργητικού σκέλους του Ισολογισμού, όπου για 12μηνη χρήση ορίζεται από τον νόμο το ποσό των 2.500.000 ευρώ. Προκειμένου για ενδιάμεση εταιρική χρήση, που λόγω αλλαγής της ημερομηνίας κλεισίματος αυτής περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο ή μικρότερο του 12μήνου, τότε εφαρμόζονται αναλογικά τα παραπάνω.

Επισημαίνεται ότι, για την υπαγωγή των ανωνύμων εταιριών στον έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές, απαιτείται η συγκέντρωση των δύο εκ των τριών κριτηρίων που αναφέρθηκαν παραπάνω, για δύο συνεχείς χρήσεις, ενώ παύει η υποχρέωση ελέγχου των Ανωνύμων Εταιριών από το Σ.Ο.Ε.Λ., εφόσον για δύο συνεχείς εταιρικές χρήσεις δεν υπερβαίνουν τα όρια των δύο από τα τρία κριτήρια.

Προκειμένου τώρα, για τις Ανώνυμες Εταιρίες, οι οποίες δεν έχουν υποχρέωση τακτικού ελέγχου από Ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές, αλλά από μη Ορκωτούς ελεγκτές, είναι εκείνες, των οποίων οι οικονομικές τους καταστάσεις έχουν κύκλο εργασιών πάνω από 1.000.000 ευρώ, αλλά δεν υπερβαίνουν τα δύο από τρία κριτήρια που αναφέρθηκαν παραπάνω. Σε αυτήν την περίπτωση, έχουν την δυνατότητα να ελέγχονται από δύο τουλάχιστον ελεγκτές κατόχους άδειας επαγγέλματος Λογιστή-Φοροτεχνικού Α' Τάξεως, που είναι πτυχιούχοι ανωτάτων σχολών και μέλη του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος ή από ένα Ορκωτό ελεγκτή-λογιστή. Σημειώνεται ότι, το προϊσχύον καθεστώς απαιτούσε από τους μη Ορκωτούς ελεγκτές να έχουν απλώς άδεια ασκήσεως οικονομολογικού επαγγέλματος από Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος.

Αναφορικά με τις νεοϊδρυθείσες Ανώνυμες Εταιρίες, οι οποίες έχουν κεφάλαιο τουλάχιστον 3.000.000 ευρώ, προβλέπεται από τον νόμο ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της πρώτης εταιρικής τους χρήσης, πρέπει υποχρεωτικά να ελέγχονται από Ορκωτό ελεγκτή-λογιστή.

Τέλος, τη δυνατότητα να μην υποβάλλουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις στον έλεγχο κανενός ελεγκτή έχουν οι Ανώνυμες εταιρίες, των οποίων ο κύκλος εργασιών είναι μέχρι 1.000.000 ευρώ, ενώ εφόσον προβλέπεται στο καταστατικό τους ή εάν αποφασιστεί στη γενική συνέλευση, μπορούν να υποβάλλουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις σε έλεγχο είτε από Ορκωτούς είτε από μη Ορκωτούς ελεγκτές, αυστηρά για τουλάχιστον πέντε (5) εταιρικές χρήσεις.

### 3.1.4 Διορισμός ελεγκτών Ανωνύμων Εταιριών

Σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.2190/1920 "Περί Ανωνύμων Εταιρών", όπως αυτός έχει τροποποιηθεί με τον Ν.4156/2013, οι ορκωτοί ελεγκτές-λογιστές διορίζονται από την Γενική Συνέλευση, η οποία υφίσταται κατά την διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης της Ανώνυμης Εταιρίας. Το καταστατικό ή η έκτακτη Γενική Συνέλευση που συγκαλείται μέσα σε ένα τρίμηνο από τη σύσταση της εταιρίας, μπορεί να ορίζει ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές για την πρώτη εταιρική χρήση. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου έχουν ευθύνη απέναντι στην εταιρία, εάν παραλείψουν να διορίσουν ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές, ενώ σε κάθε περίπτωση, ο διορισμός ορκωτών ελεγκτών λογιστών από μεταγενέστερη γενική συνέλευση δεν επηρεάζει το κύρος του διορισμού τους. Επιπλέον, οι διορισμένοι ορκωτοί ελεγκτές-λογιστές μπορούν να επαναδιορίζονται, όχι όμως για περισσότερες από πέντε (5) συνεχόμενες εταιρικές χρήσεις, ενώ απαγορεύεται ο επαναδιορισμός τους αν δεν έχουν περάσει δύο (2) πλήρεις χρήσεις (Online Τράπεζα, 2013).

### 3.1.5 Καθήκοντα ελεγκτών Ανώνυμης Εταιρίας

Οι ελεγκτές εκλέγονται από την Γενική Συνέλευση, εκτός από τους ελεγκτές της πρώτης εταιρικής χρήσης, οι οποίοι διορίζονται από το καταστατικό. Καθήκον των ελεγκτών είναι να παρακολουθούν τη λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρίας, να υποδεικνύουν στο Διοικητικό Συμβούλιο τις παραβάσεις του νόμου ή του καταστατικού ή της Γενικής Συνέλευσης, να ελέγχουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, να παρίστανται στη Γ.Σ. και να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο που έχουν διενεργήσει. Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν όλοι οι τακτικοί ελεγκτές είτε προέρχονται από Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών (ΣΟΕΛ) είτε όχι.

Οι ελεγκτές υποβάλλουν έκθεση επί των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, η οποία πρέπει να είναι συντεταγμένη με τέτοιο τρόπο, ώστε να προκύπτει με σαφήνεια αν ο Ισολογισμός απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης με ημερομηνία λήξης την χρήση που ελέγχθηκε και τα αποτελέσματα που προέκυψαν από το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως. Ειδικότερα, πρέπει να αναφέρει αν παρασχέθηκαν στους ελεγκτές οι απαραίτητες πληροφορίες για την εκτέλεση του έργου τους, αν έλαβαν γνώση πλήρους απολογισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων, αν τηρείται κανονικά ο λογαριασμός κόστους παραγωγής (προκειμένου για βιομηχανική εταιρία), και τέλος, αν επήλθε τροποποίηση στη μέθοδο απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση (Ρόκας, 2011, σελ.130).



### 3.1.6 Ευθύνη ελεγκτών Ανώνυμης Εταιρίας

Οι ελεγκτές έχουν ευθύνη απέναντι στην Ανώνυμη Εταιρία για την ορθή άσκηση των καθηκόντων τους και υποχρεούνται σε αποζημίωση της εταιρίας σε περίπτωση λάθους. Όμως, το όριο της αποζημίωσης στην οποία μπορούν να υποχρεωθούν να καταβάλλουν δεν μπορεί να υπερβαίνει το δεκαπλάσιο των αμοιβών του ευθυνόμενου ελεγκτή. Η παραπάνω ευθύνη δεν μπορεί να αποκλεισθεί ή να τροποποιηθεί με το καταστατικό, ενώ η αξίωση της εταιρίας κατά των ελεγκτών προς αποζημίωση παραγράφεται σε δύο (2) χρόνια.

Επιπλέον, εκτός από την ευθύνη που έχουν οι ελεγκτές έναντι της εταιρίας, μπορεί να ευθύνονται και εξωσυμβατικά από αδικοπραξία για την ζημία που υπέστησαν, επειδή για παράδειγμα, βασίστηκαν σε θετικές εκθέσεις οικονομικών καταστάσεων εταιριών που δεν έπρεπε να ήταν θετικές, και προχώρησαν σε συναλλαγές ή αγορά μετοχών με αποτέλεσμα να ζημιωθούν.

### 3.1.7 Έλεγχος και κρατική εποπτεία

Εκτός από τον τακτικό και τον έκτακτο έλεγχο, υπάρχει και ο κρατικός έλεγχος των Ανωνύμων Εταιριών, ο οποίος ασκείται από το Υπουργείου Περιφερειακής Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας και τις Νομαρχίες, τόσο στις Α.Ε. όσο και στα υποκαταστήματα ή πρακτορεία αλλοδαπών Α.Ε. που είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα (Ρόκας, 2011, σελ.131).

Ο κρατικός έλεγχος εκδηλώνεται αφενός μεν κατά το στάδιο της ίδρυσης, και αφετέρου κατά το στάδιο της λειτουργίας, ενώ φτάνει μέχρι την λύση και εκκαθάριση της εταιρίας. Όλες οι πράξεις που αφορούν, για παράδειγμα, την έγκριση του καταστατικού, την χορήγηση άδειας λειτουργίας, την εξακρίβωση καταβολής του κεφαλαίου και της αξίας των εισφορών κατά την σύσταση και κατά τις αυξήσεις που τυχόν ακολουθούν, την υποχρέωση υποβολής των αποφάσεων της Γενικής Συνέλευσης στην εποπτική αρχή, τη δυνατότητα παράστασης αντιπροσώπου του υπουργού στη Γενική Συνέλευση, την άσκηση έκτακτου ελέγχου εκ μέρους του υπουργού, κ.λπ., αποτελούν εκδήλωση της κρατικής εποπτείας, δηλαδή του κρατικού ελέγχου επί των Ανωνύμων Εταιριών.

### 3.1.8 Αμοιβές ελεγκτών Ανώνυμης Εταιρίας

Οι διορισμένοι ορκωτοί ελεγκτές-λογιστές αμείβονται για τον έλεγχο που διενεργούν στις Ανώνυμες Εταιρίες, ως εξής (Taxisland, 2012):

- ο Με ποσοστό 0,40% επί του κύκλου εργασιών της Α.Ε. για το ποσό των 586.940 ευρώ.
- ο Με ποσοστό 0,30% επί του κύκλου εργασιών της Α.Ε. για το ποσό από 586.941 ευρώ μέχρι 880.410 ευρώ.
- ο Με ποσοστό 0,25% επί του κύκλου εργασιών της Α.Ε. για το ποσό από 880.441 ευρώ μέχρι 1.760.821 ευρώ.
- ο Με ποσοστό 0,20% επί του κύκλου εργασιών της Α.Ε. για το ποσό πέραν των 1.760.822 ευρώ.

Ωστόσο, η αμοιβή για τον καθένα από τους ελεγκτές δεν μπορεί να είναι κατώτερη των 147 ευρώ. Η παρακράτηση επί της αμοιβής των ελεγκτών υπέρ του Οικονομικού Επιμελητηρίου καθορίζεται σε ποσοστό 10%, ενώ οι Ανώνυμες Εταιρίες υποχρεούνται να παρακρατήσουν και να αποδώσουν στο Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος (ΟΕΕ) το οριζόμενο ποσοστό παρακράτησης επί της αμοιβής των ελεγκτών, μέχρι το τέλος του επόμενου από την παρακράτηση μήνα. Η απόδοση στο ΟΕΕ από τις εταιρίες γίνεται με την κατάθεση του ποσοστού παρακράτησης σε ειδικό λογαριασμό παρακρατήσεων του ΟΕΕ, στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος.

## **Ενότητα 4.2 Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό**

### **4.2.1 Εισαγωγή**

Το "Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό" προβλέπεται από την παρ.5 του άρθρου 82 του Ν.2238/94, και αποτελεί μία νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου, στην οποία συμμετέχουν πέραν των μέχρι τώρα γνωστών μερών (διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρίας, λογιστής της ελεγχόμενης εταιρίας και αρμόδιες φορολογικές αρχές), οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές (Νόμιμοι Ελεγκτές), η ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου) και η Γ.Γ.Π.Σ. (Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων).

Μέσω αυτού του πιστοποιητικού 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 εταιρίες, αμέσως μετά από κάθε κλειόμενη χρήση (Νιφορόπουλος, 2011).

Σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 82 του Ν.2238/94, οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που διενεργούν ελέγχους σε ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, ενώ αναφέρονται αναλυτικά οι σε αυτό οι τυχόν φορολογικές παραβάσεις, καθώς και η μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία κατά την διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου.

### **4.2.2 Εκδότης και περιεχόμενο "Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού"**

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, ή από άλλο Νόμιμο Ελεγκτή, ο οποίος όμως υποχρεωτικά ανήκει στο ίδιο Ελεγκτικό Γραφείο με το Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την έκθεση.

Σε περίπτωση που τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης 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. Επίσης, εάν παρουσιαστεί αντικειμενική αδυναμία του Νόμιμου Ελεγκτή και του Ελεγκτικού Γραφείου να εκτελέσουν το φορολογικό έλεγχο αυτοί, τεκμηριωμένα απαιτούνται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. για την αξιολόγηση της κατ' εξαίρεσης αντικατάστασής τους από άλλο Νόμιμο Ελεγκτή.

Σχετικά με το περιεχόμενο του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού, αυτό αποτελείται από δύο μέρη, α) την "Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης" και β) το "Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων". Η "Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης" αφορά τις ακόλουθες πληροφορίες και φορολογικά στοιχεία:

- Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου
- Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρίας
- Έλεγχος φορολογίας εισοδήματος
- Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)
- έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ)
- Έλεγχος φορολογίας ακινήτων
- Έλεγχος Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)
- Έλεγχος Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
- Έλεγχος Φόρου υπεραξίας από αναπροσαρμογή (Ν.2065/1992)
- Έλεγχος Τέλους Χαρτοσήμου
- Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων
- Μετασηματισμοί επιχειρήσεων
- Ενδοομιλικές Συναλλαγές
- E-Commerce

#### 4.2.3 Υπόχρεες εταιρίες

Ως υπόχρεες εταιρίες προς τήρηση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού θεωρούνται εκείνες που έχουν τα κάτωθι χαρακτηριστικά (Πετράκης, 2012, σελ.7):

1. Έχουν τη νομική μορφή της Ανώνυμης Εταιρίας ή της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης
2. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιριών αυτών ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές (Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές) και ελεγκτικά

γραφεία βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων, και συντάσσονται με ημερομηνία 30/06/2011 και μετά.

Συνεπώς, το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό αφορά τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρίες, όλες τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε., που ελέγχοντα υποχρεωτικά (άρθρο 36<sup>2</sup> κ.ν.2190/20<sup>3</sup>) από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, καθώς και όλες τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που εφαρμόζουν τα ΔΛΧΑ, σύμφωνα με το άρθρο 137 του κ.ν.2190/20. Αντιθέτως, δεν αφορά τις περιπτώσεις επιχειρήσεων και οργανισμών με διαφορετική νομική μορφή εκτός Α.Ε. και Ε.Π.Ε., και τις εταιρίες των οποίων ο οικονομικός έλεγχος προβλέπεται από τις διατάξεις του καταστατικού τους.

#### **4.2.4 Κριτήρια υποχρεωτικού ελέγχου για το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό**

Μία επιχείρηση Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. έχει υποχρέωση τήρησης Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού, εφόσον σε δύο συνεχόμενες χρήσεις υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία παρακάτω κριτήρια (ΗΒΡ, 2011, ΣΕΛ.2):

- Έχουν σύνολο ισολογισμού πάνω από 2.500.000 ευρώ
- Έχουν καθαρό κύκλο εργασιών πάνω από 5.000.000 ευρώ
- Έχουν μέσο όρο προσωπικού που ασχολήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσης, περισσότερα από 50 άτομα

#### **4.2.5 Ευθύνες και υποχρεώσεις για τη σύνταξη των φορολογικών εγγράφων**

Σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1159-22/07/2011, υπεύθυνες για τη σύνταξη όλων των φορολογικών εγγράφων των ελεγχόμενων εταιριών είναι οι διοικήσεις τους, ενώ όλα τα φορολογικά έγγραφα της εταιρίας υπογράφονται από "λογιστή - φοροτεχνικό", κάτοχο ειδικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος, σύμφωνα με το όσα ορίζει ο Ν.2515/1997 (Forologikanea.gr, 2011).

Επίσης, 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

<sup>2</sup> Άρθρο 36 Κ.Ν. 2190/20 αναφέρεται στον "τακτικό έλεγχο της εταιρίας από ορκωτούς ελεγκτές - λογιστές"

<sup>3</sup> Κ.Ν. 2190/1920 "Περί Ανωνύμων Εταιριών"

αναμορφώσεων πρέπει να γίνεται είτε άμεσα από τους καταχωρητές των εγγράφων ή το αργότερο μέχρι την οριστικοποίηση των λογιστικών εγγραφών κάθε μήνα.<sup>4</sup>

Ενώ τα προηγούμενα χρόνια οι φορολογικές αναμορφώσεις γίνονταν "εξωλογιστικά", στο τέλος της χρήσης και από την χρήση 2010 οι φορολογικές αναμορφώσεις αναλύονται στην "Κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης". Η προβλεπόμενη υποχρέωση καταχώρησης των φορολογικών αναμορφώσεων στα τηρούμενα βιβλία, το αργότερο σε μηνιαία βάση, εισάγεται πλέον για πρώτη φορά και διευκρινίζεται ότι *"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 εγγράφων ή το αργότερο μέχρι τη λήξη της οριστικοποίησης των λογιστικών εγγράφων κάθε μήνα, όπως προαναφέρθηκε. Σε περίπτωση που ο Νόμιμος Ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο διαπιστώσει μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και άλλες δαπάνες εκτός από αυτές που δεν αναγνωρίζονται για λόγους παραγωγικότητας, τότε η καταχώρησή τους σε λογαριασμούς τάξης μπορεί να γίνει με τις εγγραφές κλεισίματος ισολογισμού. Ενώ, για όσες εταιρίες η διαχειριστική τους περίοδος έληξε την 31/12/2011 και ήταν υποχρεωτικά ελεγκτές, δεν υποχρεούνταν στην καταχώρηση σε λογαριασμούς τάξης, αλλά αντί γι' αυτό, έφτιαχναν αναλυτικό ηλεκτρονικό αρχείο των δαπανών αυτών, το οποίο διαφύλασσαν οι ίδιες οι εταιρίες και ο Νόμιμος Ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο"*.

#### 4.2.6 Δειγματοληπτικός έλεγχος από τη φορολογική αρχή

Σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1159 - 22/07/2011, από τις εταιρίες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση, επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον της τάξεως του 9% για έλεγχο, με συγκεκριμένα κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν.3842/2010<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> ΠΟΛ. 1159 - 22/07/2011 "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.369"

<sup>5</sup> Τα κριτήρια επιλογής των υποθέσεων, καθώς και των ετών που θα ελεγχθούν, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν.3842/2010, γίνεται με τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνων, οι οποίες βασίζονται:

- Σε ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως τη νομική μορφή, την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ., τον κλάδο ή τομέα δραστηριότητας, ανάλογα με την επικινδυνότητα και παραβατικότητα αυτού, την ύπαρξη παραβάσεων και παραλείψεων των διατάξεων της φορολογικής και

Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι μεγαλύτερο των δεκαοχτώ (18) μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης.

Τέλος, εκτός από τις εταιρίες που ελέγχονται με το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό (Α.Ε. και Ε.Π.Ε.), το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιριών, με βάση τα ακόλουθα κριτήρια:

- i. Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες, 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 τους, αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιριών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.
- ii. Άσκηση δίωξης μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας, σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.
- iii. Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από 70% του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο μετά από απόφαση της επιτροπής και της διαδικασίας που πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000 "Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης".

τελωνειακής νομοθεσίας, ανάλογα με το είδος, τη βαρύτητα και τη συχνότητα εμφάνισής τους, την ύπαρξη στοιχείων από διασταυρώσεις του πληροφοριακού συστήματος ή από ελέγχους σε τρίτους υπόχρεους ή από τρίτες πηγές για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή διάπραξη φορολογικών αδικημάτων και την εν γένει φορολογική εικόνα και συμπεριφορά υπόχρεων.

- Σε οικονομικά δεδομένα, όπως ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες, καθαρά κέρδη ή ζημιές, συντελεστές μικτού και καθαρού κέρδους, δεδομένα από δηλώσεις άμεσης και έμμεσης φορολογίας, καθώς και διαθέσιμα στοιχεία από βάσεις δεδομένων, στατιστική ανάλυση, εφαρμογή τεχνικών εξόρυξης δεδομένων και άλλες πηγές πληροφοριών.
- Σε χωροταξικά και χρονικά δεδομένα, όπως τόπος παραγωγής και διακίνησης, εποχιακές δραστηριότητες και τοπικές ιδιαιτερότητες.



- iv. Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου, για τον οποίο θα γίνει αναφορά παρακάτω.

#### **4.2.7 Ποιοτικός έλεγχος του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων**

Όπως ορίζει το άρθρο 7 της Π.Ο.Λ. 1159 - 22/07/2011, 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<sup>6</sup> και με την συμμετοχή των ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών (Taxnews, 2011).

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 εταιρία, για έναν ή περισσότερους φακέλους, κάθε έτος.

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

#### **4.2.8 Υποχρεώσεις τεκμηρίωσης του διενεργούμενου ελέγχου**

Για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται να τηρούν και να εκτελούν τα ακόλουθα (Νιφιρόπουλος, 2011):

1. Τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του ειδικού φορολογικού ελέγχου.
2. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί υποχρεωτικά το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, στο οποίο αναλύονται και τεκμηριώνονται συγκεντρωτικά τα ευρήματα που περιλαμβάνονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, καθώς επίσης και η εκτελεσθείσα εργασία.
3. Αναλυτική έκθεση τεκμηρίωσης, στην οποία περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών, με τεκμηρίωση για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται από τα ευρήματα του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν πλήρη

<sup>6</sup> Ε.Λ.Τ.Ε. "Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων"

συμμόρφωση της εταιρίας με τη φορολογική νομοθεσία, είτε αφορούν παραβάσεις σε επιμέρους τομείς.

4. 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 εξής: α) η μεθοδολογία επιλογής του δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα), β) αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας, γ) ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική διαδικασία και δ) τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

5. Η τεκμηρίωση των παραπάνω θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000 "Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης. Σε κάθε περίπτωση, όμως, η τεκμηρίωση θα πρέπει να δίνει την δυνατότητα σε τουλάχιστον έναν τρίτο έμπειρο ελεγκτή να μπορεί να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το τελικό συμπέρασμα αυτής.



## **Ενότητα 4.3 Πρόγραμμα Φορολογικού ελέγχου Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης**

### **4.3.1 Εισαγωγικά στοιχεία**

Σύμφωνα με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, αποφασίστηκε την 23/2/2012, ότι κατά τον φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) και κλείνουν ισολογισμό από 30/6/2011 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου, το οποίο αναφέρεται αναλυτικά στην ΠΟΛ.1159/22.7.2011 (Υπουργείο Οικονομικών, 2012).

Το Πρόγραμμα Ελέγχου συντάχθηκε, με σκοπό να διενεργείται έλεγχος στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας για την εκπτώσιμότητα των δαπανών των παρακάτω κατηγοριών (Taxheaven, 2012, ΠΟΛ.1159/22.7.2011):

1. Φορολογία εισοδήματος
2. Φορολογία Προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)
3. Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ)
4. Έλεγχος Φορολογίας Ακινήτων
  - Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)
  - Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
  - Φόρος υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν.2065/1992)
5. Τέλος χαρτοσήμου
6. Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων
7. Μετασηματισμοί επιχειρήσεων
8. Ενδοομιλικές Συναλλαγές
9. E-Commerce

Το Πρόγραμμα Ελέγχου αφορά, επίσης, τις εκπιπτόμενες δαπάνες, που προβλέπονται από τις παρακάτω υπουργικές αποφάσεις:

1. "Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία" (ΠΟΛ.1005/14-1-2005)
2. "Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών" (ΠΟΛ. 1028/17-2-2006)
3. "Συμπλήρωση της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1005-2005, σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων" (ΠΟΛ.1056/23-3-2007)

4. "Συμπλήρωση της αρ. 1003821/10037/B0012/ΠΟΛ.1005/2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. (ΠΟΛ.1106/24-7-2008)
5. "Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία. (ΠΟΛ.1029/17-2-2006)
6. "Συμπλήρωση της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/2006 σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. (ΠΟΛ.1057/23-3-2007)
7. "Συμπλήρωση της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/2006, σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. (ΠΟΛ.1107/24-7-2008)

Ωστόσο, πρέπει να σημειωθεί ότι οι προαναφερόμενες δαπάνες, ελέγχονται υπό την προϋπόθεση ότι υπερβαίνουν τα παρακάτω όρια:

- Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 15.000 ευρώ.
- Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 50.000.001 έως 100.000.000 ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 25.000 ευρώ.
- Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 100.000.001 έως 200.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 35.000 ευρώ.
- Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 200.000.000 έως 500.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 50.000 ευρώ.
- Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 500.000.001 έως 1.000.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 70.000 ευρώ.
- Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα άνω των 1.000.000.001 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 90.000 ευρώ.

Οι δαπάνες, οι οποίες ελέγχονται με βάση τα παραπάνω αριθμητικά κριτήρια, θα πρέπει να καλύπτουν τουλάχιστον το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης, ενώ σε διαφορετική περίπτωση που δεν καλύπτεται το όριο του 10%, θα επιλέγεται περαιτέρω δείγμα ελέγχου, πέραν των παραπάνω ορίων.

#### 4.3.2 Φορολογία Εισοδήματος

Σχετικά με την Φορολογία εισοδήματος, ελέγχονται οι παρακάτω δαπάνες, ως εξής:

1. Δαπάνες μισθοδοσίας. Για τις δαπάνες μισθοδοσίας πρέπει να ελεγχθεί αν οι εισφορές στα ασφαλιστικά ταμεία έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί ή αν υπάρχει νόμιμη απαλλαγή. Σε διαφορετική περίπτωση, η αντίστοιχη δαπάνη της μισθοδοσίας δεν θεωρείται εκπεστέα. Βάσει του Προγράμματος Ελέγχου, πρέπει επίσης να ελεγχθεί αν οι δαπάνες μισθοδοσίας έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών. Τέλος, ελέγχεται σε ετήσια βάση ο ορθός υπολογισμός των ασφαλιστικών εισφορών για δύο τουλάχιστον υπαλλήλους και δύο εργάτες της ελεγχόμενης επιχείρησης.

2. Δωρεές. Για τις δωρεές που γίνονται προς το Δημόσιο, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.), το Εθνικό Ταμείο Κοινωνικής Συνοχής, τα Ημεδαπά Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, τους Ιερούς Ναούς, και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, πρέπει να ελέγχονται τα παρακάτω:

- Ότι τα χρηματικά ποσά που έχουν καταβληθεί στους παραπάνω δικαιούχους και προς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς, δεν μπορούν να ξεπερνούν το 10% του συνολικού καθαρού εισοδήματος της οικείας διαχειριστικής χρήσης.
- Αν η δωρεά κινητών μνημείων στο Δημόσιο καλύπτεται με αποδοχή που γίνεται με κοινή απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και Πολιτισμού, έπειτα από γνώμη του γνωμοδοτικού Συμβουλίου του Υπουργείου Πολιτισμού. Επίσης, ελέγχεται εάν η αποτίμηση της αξίας του μνημείου έγινε από ειδική εκτιμητική επιτροπή και αποδοχή της αξίας από των δωρητή. Εάν η δωρεά γίνεται σε μνημεία που δεν ανήκουν στο Δημόσιο, πρέπει να ελεγχθεί αν η αποδοχή γίνεται μετά από χρηματική αποτίμηση από την ειδική εκτιμητική επιτροπή του Υπουργείου Πολιτισμού. Τέλος, πρέπει να ελεγχθεί εάν το ποσό που αφαιρείται δεν υπερβαίνει το 15% του συνόλου καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από τον ισολογισμό της διαχειριστικής χρήσης από τα ακαθάριστα έσοδα της οποίας εκπίπτει και υπάρχει η γνωμοδότηση της πιο πάνω επιτροπής.

- Εάν η αξία των ειδών διατροφής που δωρίζονται από επιχειρήσεις που παράγουν ή εμπορεύονται τέτοια αγαθά προς την Τράπεζα Τροφίμων - Ίδρυμα για την καταπολέμηση της πείνας ισούται προς το κόστος απόκτησης ή παραγωγής των εν λόγω αγαθών και έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο παραστατικό.
- Η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα Κρατικά και Δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό.

Σημειώνεται, τέλος, ότι τα ποσά που καταβάλλονται για τα παραπάνω δεν υπερβαίνουν το ποσοστό 10% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς. Εάν τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών, (με εξαίρεση τις δωρεές προς το Δημόσιο, ΟΤΑ, Εθνικό Ταμείο Κοινωνικής Συνοχής, Ημεδαπά Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα και κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό), υπερβαίνουν τα 290,00 ευρώ ετησίως, τότε δεν αναγνωρίζονται σαν εκπεστέα δαπάνη αν δεν έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα.

3. Ασφάλιστρα. Για τα ασφάλιστρα, βάσει του Προγράμματος Ελέγχου, ελέγχονται αν τα αυτά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, δεν υπερβαίνουν για καθένα από τους ασφαλιζόμενους, τα 1.500 ευρώ, καθώς το επιπλέον ποσό δεν αφαιρείται.

4. Δαπάνες αυτοκινήτων. Ελέγχονται αν οι δαπάνες αυτοκινήτων (συντήρηση, λειτουργία, επισκευή, κυκλοφορία, αποσβέσεις και μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο) έχουν αφαιρεθεί ως εξής:

- Για επιβατικά αυτοκίνητα έως 1.600cc κατά 70%
- Για επιβατικά αυτοκίνητα μεγαλύτερα των 1.600cc κατά 35%

5. Δεδουλευμένοι τόκοι. Οι δεδουλευμένοι τόκοι κάθε είδους, τόκοι δανείων ή πιστώσεων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων Γ' κατηγορίας βιβλίων, με εξαίρεση τις παρακάτω κατηγορίες, για τις οποίες θα πρέπει να ελεγχθεί ότι η επιχείρηση δεν εξέπεσε τους τόκους τους:

- τους τόκους υπερημερίας για οφειλόμενους φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα προς το δημόσιο και ΝΠΔΔ
- τους τόκους δανείων για αγορά μετοχών ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιριών, αν η συμμετοχή μεταβιβάστηκε εντός 2 ετών από τον χρόνο της απόκτησης
- τους τόκους δανείων για αγορά μετοχών σε νομικό πρόσωπο που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική του έδρα σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, καθώς και οι τόκοι δανείων που καταβάλλονται στις εταιρίες αυτές
- τους δεδουλευμένους τόκους δανείων που καταβάλλονται ή πιστώνονται σε συνδεδεμένη επιχείρηση, κατά το μέρος που το συνολικό ύψος δανείων από τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο, το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της.

6. Αξία πρώτων υλών. Σε αυτήν την περίπτωση, σύμφωνα με το Πρόγραμμα Ελέγχου πρέπει να ελεγχθεί εάν η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων προϊόντων, στην οποία συμπεριλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς και ασφάλειας, καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, των οποίων η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο.

7. Φόροι-τέλη. Για τους φόρους-τέλη εξετάζεται αν η επιχείρηση ορθά δεν έχει εκπέσει φόρους που βαρύνουν τρίτους, όπως μετόχους, προσωπικό, κ.λπ.

8. Αποσβέσεις. Για τις αποσβέσεις, ελέγχεται ότι τα ποσοστά τους δεν ξεπερνούν τους κατώτερους και ανώτερους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται στο Π.Δ. 299/2003, ενώ οι επιπλέον αποσβέσεις των προβλεπόμενων, δεν εκπίπτουν φορολογικά.

9. Δαπάνες βελτιώσεων/προσθηκών σε μισθωμένα ακίνητα. Σε αυτήν την περίπτωση, ελέγχονται ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση.

10. Μαθηματικά αποθέματα. Ελέγχεται αν όπως ορίζεται, εκπίπτουν τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλιστικών εταιριών και τα αποθέματα για την αποκατάσταση του ενεργητικού που θα περιέλθουν στο Δημόσιο ή σε τρίτους.

11. Ζημιά από πώληση/κατεδάφιση ακινήτου. Σε αυτήν την κατηγορία, πρέπει να ελεγχθεί ότι η τιμή πώλησης που λήφθηκε υπόψη για τον υπολογισμό της ζημιάς από πώληση ακινήτου δεν είναι μικρότερη, από αυτή που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων, ενώ η τυχόν



διαφορά δεν εκπίπτει φορολογικά. Επίσης, πρέπει να ελεγχθεί ότι δεν εξέπεσε η αναπόσβεστη αξία των κατεδαφισθέντων κτιρίων, όπως αυτή ορίζεται από τον νόμο.

12. Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων. Εδώ ελέγχεται αν η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σχηματίζεται με ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών. Τυχόν υπερβάλλον ποσό δεν εκπίπτει φορολογικά. Επίσης, σε αυτή την κατηγορία, ελέγχονται τα ακόλουθα:

- ότι από τις μικτές πωλήσεις έχουν αφαιρεθεί οι επιστροφές, οι εκπτώσεις και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης (πετρελαιοειδών, καπνού και αλκοολούχων ποτών).
- ότι στον υπολογισμό της πρόβλεψης δεν λήφθησαν υπόψη οι πωλήσεις ή η παροχή υπηρεσιών στο δημόσιο, δήμους, κοινότητες, δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου
- ότι η σωρευμένη πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες δεν ξεπερνά το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου πελατών κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού

13. Δικαιώματα/έξοδα διοικητικής υποστήριξης. Σύμφωνα με το Πρόγραμμα Φορολογικού Ελέγχου, ελέγχονται εάν τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο στο φορολογικό τομέα ή σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, καθώς στην περίπτωση αυτή δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα την μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων, με σκοπό την φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

14. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογική έρευνας. Ελέγχεται εάν οι δαπάνες αυτές, όπως ορίζει ο νόμος, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση αυτές που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε 3 έτη.

15. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης. Ελέγχεται αν, σύμφωνα με τα οριζόμενα, εκπίπτουν τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

16. Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού. Ελέγχεται εάν έγινε αναμόρφωση της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού, ώστε η εκπεστέα δαπάνη να μην ξεπερνά το

ποσό που αφορά μόνο το προσωπικό που πρόκειται να συνταξιοδοτηθεί κατά την επόμενη χρήση.

17. Δαπάνες διαφήμισης. Σε αυτήν την κατηγορία, ελέγχεται όπως ορίζει ο νόμος, εάν οι δαπάνες διαφήμισης έχουν εκπέσει μέσα στη χρήση που εκδόθηκε το σχετικό φορολογικό στοιχείο, και αν το δημοτικό τέλος 2% στο οποίο υπόκεινται έχει καταβληθεί.

18. Μισθώματα σε εταιρίες leasing. Ελέγχεται αν εφαρμόζεται η διάταξη ότι, τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής σε αλλοδαπές εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης πρέπει να εκπίπτουν, με εξαίρεση αυτά που καταβάλλονται για ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.

19. Ζημιές από παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα. Ο έλεγχος διενεργείται στο αν εκπίπτουν οι ζημιές που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούνται για κάλυψη κινδύνων.

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

21. Αγορά ηλεκτρονικού υπολογιστή για τηλεργασία. Ελέγχεται αν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, τα ποσά για αγορά ηλεκτρονικού υπολογιστή που προορίζονται για τηλεργασία των υπαλλήλων.

22. Δαπάνες ταξιδίων. Ελέγχεται αν οι δαπάνες ταξιδίων συνοδεύονται όχι μόνο από τα παραστατικά του γραφείου ταξιδίων, αλλά και από τα εισιτήρια ή από τις αποδείξεις πώλησης των εισιτηρίων.

23. Δαπάνες ξενοδοχείων. Σε αυτή την περίπτωση ελέγχεται αν εφαρμόζονται τα παρακάτω:

- Η αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικείες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τη μόνιμη κατοικία τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας, με την προϋπόθεση ότι η απόσταση του τόπου εργασίας και της προσωρινής διαμονής απέχει από την έδρα τους 100χλμ και άνω και επιπλέον.

- Η αφαίρεση των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο βρίσκεται εντός του νομού στη χωρική αρμοδιότητα του ποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης, που βαρύνεται με τα παραπάνω έξοδα. Ελέγχεται, επίσης, εάν εκπίπτει η αξία των δώρων προς τα παραπάνω πρόσωπα και μέχρι 20 ευρώ για κάθε δωρεοδόχο.
24. Ανταποδοτικό τέλος συμμετοχής σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης. Ελέγχεται αν εφαρμόζεται η αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα, του ανταποδοτικού τέλους που καταβάλλει η επιχείρηση, λόγω της συμμετοχής της σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης.
25. Δώρα. Ελέγχεται αν εφαρμόζεται η αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα, των δώρων που καταβάλλει μια εταιρία σε πελάτες της, εφόσον φέρουν την επωνυμία της και έχει καταβάλλει το αναλογούν δημοτικό τέλος, ενώ το ποσό της δαπάνης δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 15 ευρώ για κάθε δώρο χωριστά.
26. Παροχές επιβράβευσης απόδοσης. Ελέγχεται αν εκπίπτουν παροχές σε είδος ή σε χρήμα που παρέχει η επιχείρηση σε εργαζομένους της για επιβράβευση της απόδοσής τους, και με την προϋπόθεση ότι έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.
27. Δαπάνες διοργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων. Ελέγχεται η εφαρμογή της διάταξης για αφαίρεση των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την οργάνωση ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων του προσωπικού ή των πελατών της, με την προϋπόθεση ότι οι εκδηλώσεις πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο νομό που έχει υποκατάστημα.
28. Έξοδα κινητής τηλεφωνίας. Ελέγχεται αν εφαρμόζεται η έκπτωση σε ποσοστό 50% των εξόδων κινητής τηλεφωνίας που πραγματοποιούν οι εργαζόμενοι με κινητά τηλέφωνα της επιχείρησης, και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων.
29. Δαπάνες κάλυψης ενοικίου. Ελέγχεται αν εφαρμόζεται η αφαίρεση των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την κάλυψη του ενοικίου κατοικίας των εργαζομένων σε αυτήν, με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία, σύμφωνα με τον νόμο.

30. Δαπάνες παιδικών και βρεφονηπιακών σταθμών. Ελέγχεται η εφαρμογή της διάταξης περί αφαίρεσης των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς.

31. Χρηματικά βραβεία σε εργαζόμενους επιχείρησης. Ελέγχεται εάν εκπίπτουν τα χρηματικά βραβεία που καταβάλλει η επιχείρηση στους εργαζομένους της, λόγω επιδόσεων που έχουν επιτύχει αποδεδειγμένα στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που σπουδάζουν, ενώ η αφαίρεση αυτή είναι μέχρι και 3.000 ευρώ για κάθε εργαζόμενο.

32. Δαπάνες ειδικής ενδυμασίας προσωπικού. Ελέγχεται αν εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την αγορά ειδικής ενδυμασίας του προσωπικού της, η οποία είναι απαραίτητη για λόγους υγιεινής, ασφάλειας και ομοιόμορφης εμφάνισης, για την εκτέλεση των καθηκόντων του.

33. Αναμόρφωση δαπανών λόγω ύπαρξης αφορολόγητων εσόδων. Ελέγχεται αν έγινε αναμόρφωση των δαπανών της επιχείρησης, αν μεταξύ των εσόδων της συμπεριλαμβάνονται αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από ημεδαπές εταιρίες. Η αναμόρφωση των δαπανών πρέπει να έχει γίνει κατά:

- το 5% των εσόδων αυτών, με ανώτατο όριο το 20% των συνολικών κάθε είδους δαπανών της επιχείρησης
- το ποσοστό των χρεωστικών τόκων που αναλογούν στα έσοδα αυτά

34. Δάνεια μελών Διοικητικού Συμβουλίου. Ελέγχεται αν υπάρχει έγκριση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της Ανώνυμης Εταιρίας για τις αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, που παρέχουν υπηρεσίες στην Α.Ε.

35. Δάνεια σε τρίτα πρόσωπα. Σε αυτή την περίπτωση, ελέγχεται αν υπάρχουν δάνεια ή άλλες καταβολές σε πρόσωπα ή εταιρίες, διότι αν υπάρχουν, τότε θεωρείται ότι δημιουργούν τεκμαρτά έσοδα με εφαρμογή επιτοκίου ίσο με αυτό που ισχύει για έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου, διάρκειας 3 μηνών.

36. Καταβολή αποζημιώσεων. Ελέγχεται αν εντός ενός μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου έχει υποβληθεί στην αρμόδια ΔΟΥ του δικαιούχου και θεωρηθεί από αυτήν, αντίγραφο της απόφασης ή του σχετικού εγγράφου περί καταβολής ή πίστωσης αποζημιώσεων και κάθε είδους αμοιβών σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με βάση δικαστική απόφαση ή διοικητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό.

37. Οικειοθελείς παροχές σε εργαζόμενους. Ελέγχεται αν δεν έχουν εκπέσει, όπως ισχύει, τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους τους ή

σε τρίτους και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη του νόμου, ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους.

38. Ποινικές ρήτρες/πρόστιμα/χρηματικές ποινές. Ελέγχεται, όπως ισχύει, αν οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο σε βάρος της επιχείρησης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

39. Αποθεματικά. Ελέγχεται η ορθή φορολόγηση της διανομής ή κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών ειδικών νόμων.

40. Επιχορηγήσεις. Ελέγχεται η τήρηση των προϋποθέσεων και περιορισμών για ύπαρξη τυχόν περίπτωσης ή επιστροφής της επιχορήγησης στον αρμόδιο φορέα.

41. Ζημιές. Ελέγχεται η σωστή μεταφορά των φορολογικά διαθέσιμων ζημιών.

42. Μεταβιβάσεις συμμετοχών. Ελέγχεται ο ορθός φορολογικός χειρισμός των τυχόν μεταβιβάσεων συμμετοχών (μετοχές, μερίδια, κ.λπ.) από την ελεγχόμενη επιχείρηση, ενώ ταυτόχρονα ελέγχεται η καταβολή του φόρου κατά το χρόνο πραγματοποίησης της μεταβίβασης.

43. Πληρωμές σε αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή/και σε κράτη που υπόκεινται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Ελέγχεται αν έχουν πραγματοποιηθεί καταβολές/πληρωμές σε φυσικά ή και νομικά πρόσωπα ή και νομικές οντότητες που είναι κάτοικοι ή έχουν την έδρα τους ή είναι εγκατεστημένα σε κράτη μη συνεργάσιμα, καθώς δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, εκτός εάν η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές.

44. Ελέγχεται ο ορθός φορολογικός χειρισμός τυχόν ζημιών από πωλήσεις εισηγμένων και μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών, καθώς και των ζημιών από εκκαθάριση θυγατρικών εταιριών.

45. Ελέγχεται ο ορθός φορολογικός χειρισμός της ζημίας από δραστηριότητα στην αλλοδαπή, και τέλος

46. Ελέγχεται εάν ο Μέσος Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ) της ελεγχόμενης χρήσης είναι χαμηλότερος από τον προβλεπόμενο για την συγκεκριμένη κατηγορία επιχείρησης ή από τον μέσο όρο των Μ.Σ.Κ.Κ. της ίδιας κατηγορίας, και να αιτιολογηθεί η τυχόν διαφορά.

#### 4.3.3 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Σύμφωνα με το Πρόγραμμα Φορολογικού Ελέγχου των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, ελέγχονται τα παρακάτω:

1. Προσδιορισμός εταιρικής εικόνας εξ' απόψεως ΦΠΑ. Με βάση την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της ελεγχόμενης χρήσης της εταιρίας, ελέγχονται τα υποκείμενα σε ΦΠΑ έσοδα και τα απαλλασσόμενα, το δικαίωμα έκπτωσης ή μη του ΦΠΑ εισροών της επιχείρησης, ανάλογα του εάν αυτή διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Επίσης, ελέγχονται οι όποιες αλλαγές μέσα στη χρήση, οι οποίες μπορεί να επηρεάσουν τη θέση της από άποψη ΦΠΑ, όπως αν βρίσκεται σε αδράνεια, απορρόφηση επιχειρήσεων με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών, κ.λπ. Τέλος, συγκρίνονται τα δεδομένα της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ της εξεταζόμενης χρήσης με αυτά των δύο προηγούμενων χρήσεων, και εντοπίζονται τυχόν σημαντικές διαφοροποιήσεις.

2. Λογιστικές επαληθεύσεις και ορθή συμπλήρωση δηλώσεων ΦΠΑ. Για τον έλεγχο των λογιστικών επαληθεύσεων και της ορθής συμπλήρωσης δηλώσεων ΦΠΑ, εξετάζονται τα ακόλουθα:

- Αν συμφωνούν οι φορολογητέες εκροές και τα ακαθάριστα έσοδα.
- Αν συμφωνούν αναφορικά με 3 μήνες της ελεγχόμενης χρήσης, τα υπόλοιπα του λογαριασμού 54 "Φόρος προστιθέμενης αξίας", με αυτά των περιοδικών δηλώσεων.
- Σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, αναζητείται η αιτία και συσχετίζεται με την αντίστοιχη λογιστική εγγραφή και τα σχετικά παραστατικά.
- Ελέγχεται η ανάλυση των ποσών που περιλαμβάνονται στους κωδικούς της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ και η συμφωνία αυτών με τα ποσά του οριστικού ισοζυγίου τέλους χρήσης.
- Ελέγχεται η επαλήθευση της ορθής και έγκαιρης μεταφοράς των δεδομένων (αξίας και ΦΠΑ) από τα φορολογικά στοιχεία στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, για διάστημα 15 ημερών οποιουδήποτε μήνα της ελεγχόμενης χρήσης.
- Ελέγχεται 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, και γίνεται επιβεβαίωση της ορθής λογιστικής παρακολούθησης των

πράξεων αυτών, κυρίως σε περίπτωση που τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί ή ληφθεί σε νόμισμα άλλο πλην του Ευρώ.

- Εξετάζεται η καταγραφή τυχόν αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ.
- Ελέγχεται αν υπάρχουν τυχόν σημαντικά ποσά που εμφανίζονται στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ως λοιπά προστιθέμενα και λοιπά αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών, ενώ αναζητείται και ο λόγος ύπαρξής τους και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές.
- Τέλος, ελέγχεται η τυχόν ύπαρξη σημαντικών ποσών (χρεωστικών υπολοίπων) που καταβάλλονται στο Δημόσιο με την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

3. ΦΠΑ εκροών. Σχετικά με το ΦΠΑ εκροών, ελέγχονται τα ακόλουθα:

- Ο μήνας της ελεγχόμενης χρήσης με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των προβλεπόμενων συντελεστών του ΦΠΑ στα έσοδα της επιχείρησης, κυρίως εάν αυτά υπόκεινται σε περισσότερους του ενός συντελεστές.
- Εάν η επιχείρηση προσαρμόστηκε μέσα στα χρονικά όρια που θέτει ο νόμος, σε περίπτωση αλλαγής, π.χ. αύξησης συντελεστών ή μετάταξης αγαθών ή υπηρεσιών σε υψηλότερο συντελεστή.
- Στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε νησιά του Αιγαίου, ελέγχεται ένας (1) μήνας της ελεγχόμενης χρήσης και για φορολογικά στοιχεία αξίας αντίστοιχης των αναφερόμενων στον έλεγχο δαπανών, για την εξακρίβωση της ορθής τήρησης των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι φορολογικές διατάξεις, π.χ. διατήρηση εγκατάστασης στα εν λόγω νησιά, από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες.
- Στις περιπτώσεις επιχειρήσεων που απαλλάσσονται του ΦΠΑ, ελέγχεται αναφορικά με δύο (2) μήνες της ελεγχόμενης χρήσης, ο ένας (1) εκ των οποίων να είναι ο μήνας με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, εάν υπάρχουν συναλλαγές που μπορεί να υπόκεινται στο ΦΠΑ, όπως παροχή πληροφοριών, μεταβίβαση δικαιωμάτων, κ.λπ.
- Αναλύονται τα απαλλασσόμενα του ΦΠΑ οργανικά έσοδα της επιχείρησης.
- Αναλύονται τα τυχόν απαλλασσόμενα του ΦΠΑ έκτακτα/ανόργανα έσοδα, τα οποία μπορεί να υπόκεινται σε ΦΠΑ, όπως είναι η είσπραξη αποζημίωσης κατόπιν συμφωνίας για πρόωρη λύση σύμβασης ή στα πλαίσια επίλυσης διαφοράς που αφορά υπολογισμό συμβατικού τμήματος.



- Διενεργείται δειγματοληπτικός έλεγχος στον μήνα της ελεγχόμενης χρήσης, με τον μεγαλύτερο αριθμό πιστωτικών τιμολογίων και στον μήνα της ελεγχόμενης χρήσης με την μεγαλύτερη αξία εκπτώσεων επί τζίρου, εάν υπάρχουν πιστωτικά τιμολόγια που αφορούν εκπτώσεις λόγω τζίρου που δεν έχουν γνωστοποιηθεί στη ΔΟΥ της ελεγχόμενης επιχείρησης, τουλάχιστον 4 μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.
  - Ελέγχεται ένας (1) μήνας της ελεγχόμενης χρήσης με τον μεγαλύτερο αριθμό εκδοθέντων στοιχείων αυτοπαράδοσης, προκειμένου να εξακριβωθεί αν η επιχείρηση εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης και αποδίδει τον αναλογούντα ΦΠΑ στο κόστος των αγαθών που παραδίδει δωρεάν (εξαιρούνται δώρα μέχρι 10,00 ευρώ και δείγματα) ή εάν διαθέτονται αγαθά της επιχείρησης από υπαγόμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη.
  - Τέλος, ελέγχεται ένας (1) μήνας της ελεγχόμενης χρήση, με σκοπό να εξακριβωθεί εάν υπάρχουν περιπτώσεις επιβολής ΦΠΑ εισαγωγής, στις περιπτώσεις που η επιχείρηση έχει μεταφέρει αγαθά στην Ελλάδα με απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς και ΦΠΑ, π.χ. πάγια με καθεστώς προσωρινής εισαγωγής ή αγαθά που προορίζονται για επανεξαγωγή ή εμπορεύματα που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης, αλλά δεν συμμορφώνονται έγκαιρα με τις υποχρεώσεις που έχει αναλάβει ή με τις προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος.
4. ΦΠΑ εισροών. Για το ΦΠΑ εισροών, σύμφωνα με το Πρόγραμμα Φορολογικού Ελέγχου, εξετάζονται στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, τα εξής:
- Σε περίπτωση που η επιχείρηση διενεργεί πράξεις υπαγόμενες στο ΦΠΑ, ελέγχεται ο μήνας της ελεγχόμενης χρήσης με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, αναφορικά με τον τρόπο παρακολούθησης των εξόδων/δαπανών της, προκειμένου να αφαιρεί από τον φόρο εκροών μόνο τον φόρο εισροών που αφορά την υπαγόμενη δραστηριότητα.
  - Εξετάζεται για την ελεγχόμενη χρήση και για φορολογικά στοιχεία ανεξαρτήτως ποσού, εάν η επιχείρηση έχει εκπέσει ΦΠΑ δαπανών αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων και οινοπνευματωδών ποτών, δαπανών δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δαπανών στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, δαπανών αγοράς εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ΕΙΧ αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων, καθώς και δαπανών αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας,

των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς ΦΠΑ.

- Για τις δαπάνες αγοράς παγίων, των οποίων η επιχείρηση έχει εκπέσει το ΦΠΑ, ελέγχεται εάν αυτά έχουν παύσει να χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, μέσα σε μια περίοδο 5 ετών από την αγορά τους, π.χ. λόγω λύσης της επιχείρησης και θέσης αυτής σε εκκαθάριση, κ.λπ.
- Σχετικά με την ανέγερση κτισμάτων ή κατασκευή εγκαταστάσεων σε ακίνητο ιδιοκτησίας τρίτου, ελέγχεται εάν κατά το χρόνο ανέγερσης ή κατασκευής, ο ανεγείρων/κατασκευαστής είχε δικαίωμα χρήσης του ακινήτου για χρονικό διάστημα αρχικά ή κατά παράταση τουλάχιστον 9 ετών.
- Τέλος, στις περιπτώσεις εμπορεύσιμων αγαθών που καταστράφηκαν, απωλέσθηκαν ή εκλάπησαν, ελέγχεται εάν η καταστροφή ή η απώλεια αποδεικνύεται με νόμιμα παραστατικά.

5. Λοιπές ελεγκτικές διαδικασίες. Υπάρχουν και ορισμένες άλλες ελεγκτικές διαδικασίες που διενεργούνται κατά τον έλεγχο επιχειρήσεων με βιβλία Γ' κατηγορίες, όπως:

- Έλεγχος ενδεικτικά δύο (2) μηνών της ελεγχόμενης χρήσης για την εξακρίβωση της ορθής συμπλήρωσης των δηλώσεων Intrastat και Listing (ανακεφαλαιωτικοί πίνακες), με σκοπό να εξετασθεί: α) η αναλυτική περιγραφή των ειδών στις δηλώσεις Intrastat με μνεία του κινδύνου tariff και όχι η εμφάνιση περισσότερων ειδών με ένα κωδικό, και β) η συμφωνία των δύο δηλώσεων, ως προς την τιμολογιακή αξία, και αυτών με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ και τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής που εμφανίζουν τη φορολογητέα αξία.
- Έλεγχος για το αν η επιχείρηση συμψήφισε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που είχε παραγραφεί, με ΦΠΑ εκροών.
- Έλεγχος για το αν η επιχείρηση έλαβε επιστροφή ΦΠΑ ή έτυχε άλλου ευεργετήματος χωρίς να το δικαιούται, π.χ. έλαβε επιστροφή ΦΠΑ λόγω επενδυτικών αγαθών για κατασκευές σε ακίνητα τρίτων, χωρίς να έχει σύμβαση τουλάχιστον 9 ετών για την χρήση αυτών, κ.λπ.
- Έλεγχος ανάλυσης και αξιολόγησης τυχόν ευρημάτων που προέκυψαν κατά τις παραπάνω φάσεις ελέγχου.

#### 4.3.4 Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων (Κ.Β.Σ.)

Με βάση των Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, το Πρόγραμμα Φορολογικού Ελέγχου, διενεργεί έλεγχο στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, για τις παρακάτω περιπτώσεις:

1. Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις. Στην περίπτωση αυτή, ελέγχεται αν τηρήθηκαν όλα γενικά τα βιβλία και με την σχετική νόμιμη διαδικασία, των οποίων η τήρηση είναι υποχρεωτική από τον Κ.Β.Σ., όπως, Αναλυτικά Ημερολόγια και Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο ή Γενικό Ημερολόγιο, Αναλυτικά Καθολικά, Γενικό Καθολικό, Ισοζύγιο Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών, Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού, Καταστάσεις Απογραφής υποκαταστημάτων, Μητρώο Παγίων, Βιβλίο Αποθήκης, Βιβλίο Τεχνικών Προδιαγραφών, Βιβλίο Παραγωγής και Κοστολογίου, Βιβλίο Μετόχων/Μετοχών, Βιβλίο Πρακτικών Γενικής Συνέλευσης και Βιβλίο Πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου.

2. Συμφωνία μεταξύ των βιβλίων. α) Ελέγχεται ενδεικτικά ο μήνας της ελεγχόμενης χρήσης με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να εξακριβωθεί εάν:

- Το άθροισμα των κινήσεων των ημερολογίων είναι ίσο με τα σύνολα των κινήσεων του γενικού καθολικού και του Ισοζυγίου.
- Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του Ισοζυγίου Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών συμφωνούν με αυτά του Γενικού Καθολικού και των Αναλυτικών Καθολικών.
- Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του Ισοζυγίου Πελατών και Προμηθευτών συμφωνούν με αυτά του Αναλυτικού Καθολικού (καρτέλας) Πελάτη ή Προμηθευτή, αντίστοιχα.
- Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του ισοζυγίου της 13ης περιόδου της προηγούμενης χρήσης μεταφέρθηκαν ορθά ως υπόλοιπα έναρξης στην τρέχουσα χρήση.
- Τα συγκεντρωτικά υπόλοιπα που εμφανίζονται στο Φορολογικό Μητρώο Παγίων (π.χ. αξία κτήσης, σωρευμένες αποσβέσεις, αποσβέσεις χρήσης) συμφωνούν με τα ποσά που εμφανίζονται στο Ισοζύγιο Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών.

β) Για χρονικό διάστημα 15 ημερών του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης, ελέγχονται τα εξής:

- Εάν εκδόθηκαν αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης ή αποδείξεις λιανικής πώλησης και γενικώς φορολογικά στοιχεία αξίας για τα εκδοθέντα δελτία αποστολής.
- Εάν οι επιστροφές και οι εκπτώσεις πωλήσεων καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά.

γ) Για χρονικό διάστημα 15 ημερών του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης, ελέγχονται τα παρακάτω:

- Εάν έγινε ορθή καταχώρηση (κατά αξία) των αγορών (παγίων, εμπορεύσιμων, κ.λπ.) στα βιβλία, με βάση τα τιμολόγια αγοράς και τις διασαφήσεις εισαγωγής.
- Εάν έγινε ορθή καταχώρηση στο βιβλίο αποθήκης, με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία δελτία αποστολής ή και τυχόν φορτωτικές.
- Εάν η ποσοτική διακίνηση των πρώτων υλών και ετοιμών προϊόντων εντός της επιχείρησης, γίνεται με βάση τα εκδιδόμενα Δελτία Εσωτερικής Διακίνησης.
- Εάν οι επιστροφές, οι εκπτώσεις και τα ειδικά έξοδα αγορών καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά.
- Εάν έγινε ορθή καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της αξίας των δικαιολογητικών δαπανών.

δ) Ελέγχεται δειγματοληπτικά, εάν για τα παραγόμενα είδη έχουν εκτυπωθεί οι αντίστοιχες τεχνικές προδιαγραφές στο Βιβλίο Τεχνικών Προδιαγραφών.

ε) Γίνεται έλεγχος, εάν για τις παραγωγικές επενδύσεις και τις αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικών των αναπτυξιακών νόμων έχει ενημερωθεί το Βιβλίο Επενδύσεων.

στ) Εξετάζεται εάν έχουν εκτυπωθεί τα προβλεπόμενα βιβλία από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία ή αν έχει πραγματοποιηθεί αποθήκευσή τους σε ηλεκτρονικά μέσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

3. Εδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις. Στην κατηγορία των ειδικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, εξετάζονται τα ακόλουθα:

- Έλεγχος ταμείου. Εξετάζεται ενδεικτικά σε ένα μήνα της ελεγχόμενης χρήσης, τα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών ταμείου και αξιογράφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών.
- Έλεγχος Βιβλίου Αποθήκης. Διενεργείται ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και ελέγχεται η ορθή ποσοτική καταχώρηση των αγαθών στο Βιβλίο Αποθήκης επιλεκτικά για δύο (2) είδη κατά περίπτωση, έτοιμων προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών.

- Έλεγχος απογραφής. Ελέγχεται αν έχει γίνει απογραφή, αποτίμηση και καταγραφή στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών των περιουσιακών στοιχείων εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας από τον Κ.Β.Σ.
- Έλεγχος αποτίμησης αποθεμάτων. Εξετάζεται 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 και κάθε κατηγορία αποθέματος, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Ελέγχεται, επίσης, η ορθή αποτίμηση των απογραφέντων αποθεμάτων στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιλεκτικά για ένα είδος από κάθε κατηγορία αποθέματος.
- Έλεγχος αποτίμησης συμμετοχών. Εξετάζεται η ορθή αποτίμηση των συμμετοχών στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα του Κ.Β.Σ.
- Έλεγχος κόστους παραγωγής. Εξετάζεται αν υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ τεχνικών προδιαγραφών και κόστους παραγωγής, επιλεκτικά σε δυο (2) είδη έτοιμου προϊόντος με την μεγαλύτερη κίνηση, καθώς και αν σε κάποιο από αυτά τα παραγόμενα είδη υπάρχει αδικαιολόγητα μεγάλη φύρα.
- Έλεγχος απόδειξης συναλλαγών. Εξακριβώνεται για ένα (1) μήνα της ελεγχόμενης χρήσης, εάν η τμηματική ή μη εξόφληση τιμολογίων αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των 3.000 ευρώ ή (1.000 ευρώ για αγορά αγροτικών προϊόντων) έγινε μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με έκδοση επιταγής της επιχείρησης.
- Έλεγχοι Ηλεκτρονικού Τιμολογίου. Ελέγχεται για χρονικό διάστημα 15 ημερών οποιοδήποτε μήνα της ελεγχόμενης χρήσης, εάν η επιχείρηση τηρεί τις προϋποθέσεις για να εκδίδει και να λαμβάνει ηλεκτρονικά τιμολόγια, αν τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται από την επιχείρηση περιέχουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία και αντιστοιχούν σε έγκυρη ψηφιακή σύνοψη, εάν υπάρχουν αλλοιώσεις ή διαφοροποιήσεις του ηλεκτρονικού τιμολογίου κατά την αποστολή του που οφείλονται στον εκδότη, τον παραλήπτη ή τον πάροχο υπηρεσιών, κ.λπ.

#### 4.3.5 Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)

Στην περίπτωση αυτή, ελέγχεται α) αν έχει υποβληθεί δήλωση ΦΑΠ στην ελεγχόμενη χρήση, ενώ ταυτόχρονα διενεργείται επαλήθευση των υπολογισμών της φορολογητέας αξίας των ακινήτων της επιχείρησης, με βάση τις ακόλουθες διακρίσεις.

- Για επιχειρήσεις με αριθμό ιδιόκτητων ακινήτων μέχρι 10, διενεργείται επαλήθευση σε 2 ακίνητα με την υψηλότερη αξία.
- Για επιχειρήσεις με αριθμό ακινήτων 11 έως 30, διενεργείται επαλήθευση σε 4 ακίνητα με την υψηλότερη αξία.
- Για επιχειρήσεις με αριθμό ακινήτων άνω των 30, διενεργείται επαλήθευση στα 5 ακίνητα με την υψηλότερη αξία.

β) Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (E9). Ελέγχεται εάν έχει υποβληθεί η δήλωση στοιχείων ακινήτων (E9) και σε περίπτωση μεταβολής στοιχείων ακινήτων.

γ) Φόρος υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων. Ελέγχεται αν έχει υποβληθεί δήλωση φόρου υπεραξίας αναπροσαρμογής Ν.2065/1992, ενώ διενεργείται επαλήθευση των υπολογισμών υπεραξίας, με βάση τις ίδιες διακρίσεις που ισχύουν και για τον Φόρο Ακίνητης Περιουσίας παραπάνω.

#### 4.3.6 Τέλος Χαρτοσήμου

Σε αυτή την περίπτωση, με βάση το Πρόγραμμα Ελέγχου, στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας εξετάζονται τα ακόλουθα:

1. Δάνεια. Ελέγχεται αν η επιχείρηση έχει συνάψει δανειακές συμβάσεις με άλλες επιχειρήσεις και καταβάλλει ή εισπράττει κατά περίπτωση, τόκους στα πλαίσια των συμβάσεων αυτών.
2. Αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου. Ελέγχεται αν η επιχείρηση προβαίνει στην πληρωμή αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ. της, ανεξάρτητα από τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος για τους δικαιούχους/λήπτες των αμοιβών αυτών.
3. Εκχώρηση απαίτησης. Εξετάζεται αν η επιχείρηση έχει καταρτίσει σύμβαση εκχώρησης οποιασδήποτε απαίτησής της, και ελέγχεται αν για την εν λόγω εκχώρηση προβλέπεται αντάλλαγμα ή όχι.
4. Αναδοχή χρέους. Ελέγχεται αν η επιχείρηση έχει καταρτίσει σύμβαση αναδοχής χρέους με οποιονδήποτε αντισυμβαλλόμενο.
5. Καταθέσεις-αναλήψεις μετόχων, εταίρων, κ.λπ. Εξετάζεται αν υπάρχει οποιαδήποτε εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης, από την οποία να προκύπτει κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων από μετόχους ή εταίρους έξω από τα πλαίσια οποιασδήποτε σύμβασης.
6. Παρεπόμενα σύμφωνα. Εξετάζεται αν η επιχείρηση έχει συνάψει συμφωνητικό παροχής εμπράγματης ασφάλειας για την εξασφάλιση οποιασδήποτε ενοχικής

απαίτησης του αντισυμβαλλόμενου και περαιτέρω, ελέγχεται αν η παροχή εμπράγματης ασφάλειας έχει γίνει με το ίδιο έγγραφο με το οποίο έγινε η σύναψη στην κύρια σχέση ή όχι.

#### 4.3.7 Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων

Με βάση το οριστικό ισοζύγιο τέλους χρήσης, προσδιορίζονται οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης, ενώ ταυτόχρονα γίνεται επισκόπηση του οριστικού ισοζυγίου τέλους χρήσης, προκειμένου να εντοπιστούν σημαντικές συναλλαγές της εταιρίας (τακτικές ή έκτακτες), οι οποίες συνεπάγονται υποχρέωση της εταιρίας να παρακρατήσει ή να προκαταβάλλει φόρο εισοδήματος, χωρίς να υπάρχει σχετική κίνηση σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 54.00 "Φόρος προστιθέμενης αξίας". Έτσι, σύμφωνα με το Πρόγραμμα Ελέγχου, ελέγχονται οι δηλώσεις που έχουν υποβληθεί στα παρακάτω αντικείμενα:

1. Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών (ΦΜΥ). Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να γίνει συμφωνία των ακαθάριστων αποδοχών που εμφανίζονται στις προσωρινές και την οριστική δήλωση ΦΜΥ με αυτές που εμφανίζονται στο ιστορικό ισοζύγιο τέλους χρήσης (λογαριασμοί 60.00 "αμοιβές έμμισθου προσωπικού" και 60.01 "αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού"). Ελέγχεται, επίσης, σε ετήσια βάση η επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου σε 3 υπαλλήλους και 3 εργάτες της επιχείρησης, καθώς και η ορθή παρακράτηση φόρου σε 1 υπάλληλο και 1 εργάτη της επιχείρησης που προσλήφθηκαν ή αποχώρησαν μέσα στο έτος.
2. Εργολήπτες τεχνικών έργων, ενοικιαστές δημοσίων κ.λπ. προσόδων. Εδώ, ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντα φόρου 3% (1% από 27/5/2009 έως 31/12/2010) επί της αξίας του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος ενοικίασεως δημοσίων, δημοτικών ή λιμενικών προσόδων.
3. Αμοιβές αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών και αλλοδαπούς κ.λπ. οίκους. Εξετάζεται η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου 15% επί των αμοιβών ή προμηθειών των αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών, κ.λπ.
4. Προμήθειες αγαθών και υπηρεσιών από Δημόσιες υπηρεσίες, ΟΤΑ, κοινωφελή ιδρύματα, επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και Ν.Π.Δ.Δ. γενικά. Εξετάζεται αν τα πρόσωπα αυτά έχουν υποβάλλει δήλωση και έχουν αποδώσει τον παρακρατηθέντα φόρο πάνω στην καθαρή αξία των αγαθών και υπηρεσιών.
5. Εισόδημα κινητών αξιών. Ελέγχεται αν έχει γίνει η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου 20% στο εισόδημα από κινητές αξίες



αλλοδαπής προέλευσης, τόκους κάθε χρεωστικού τίτλου στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι τόκοι που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση (εκτός αυτών που θεωρούνται εισόδημα εμπορικών επιχειρήσεων), καθώς και στο εισόδημα από ομολογίες και χρεόγραφα γενικά του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών Ν.Π.Δ.Δ. ή ημεδαπών επιχειρήσεων.

6. Μερίσματα από αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε.. Εξετάζεται η υποβολή δήλωσης και καταβολή του παρακρατηθέντος φόρου 25% από τους ενεργήσαντες στην Ελλάδα εξαργύρωση ή καταβολή μερισμάτων από αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε., σε φυσικά πρόσωπα κατοίκους Ελλάδας. Ειδικά για τα κέρδη που εισπράχθηκαν εντός του 2011, η παρακράτηση ήταν 21%.

7. Τόκοι καταθέσεων. Ελέγχεται αν εφαρμόζεται η διάταξη που ορίζει ότι, τα πιστωτικά ιδρύματα που υπολογίζουν τόκους εφάπαξ κατ' έτος υποχρεούνται στην υποβολή προσωρινής δήλωσης για την απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου 10%.

8. Τόκοι από πράξεις repos και reverse repos. Ελέγχεται αν εφαρμόζεται η παρακράτηση φόρου 10%, στην περίπτωση που οι τράπεζες και μέλη του ΧΑΑ πιστώνουν τους δικαιούχους ή καταβάλλουν σε αυτούς εισοδήματα από πράξεις repos.

9. Τόκοι έντοκων τίτλων ειδικών πιστωτικών ιδρυμάτων. Ελέγχεται σε χρονικό διάστημα ενός τριμήνου, η υποβολή δήλωσης και απόδοση παρακρατούμενου φόρου 10% στους τόκους που προκύπτουν από έντοκους τίτλους που εκδίδονται στην Ελλάδα από την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων, το Διεθνή Οργανισμό Χρηματοδοτήσεως, τη Διεθνή Τράπεζα Αναπτύξεως και την Ασιατική Τράπεζα Αναπτύξεως, κατά την λήξη και εξόφληση των τοκομεριδίων ή την λήξη των τίτλων όταν πρόκειται για ομόλογα χωρίς τοκομερίδια.

10. Παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα. Εξετάζεται σε χρονικό διάστημα ενός τριμήνου, η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου 15% στο εισόδημα από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον ο δικαιούχος είναι κάτοικος Ελλάδας και δεν είναι επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ ή Εταιρία Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου ή Αμοιβαίο Κεφάλαιο.

11. Εισοδήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων από κινητές αξίες στην Ελλάδα. Γίνεται εξακρίβωση της υποβολής δήλωσης και απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου 40% στα εισοδήματα από κινητές αξίες (εκτός τόκων από μετοχές και ιδρυτικούς τίτλους που προέρχονται από διανεμόμενα κέρδη ημεδαπών Α.Ε.), τα οποία αποκτήθηκαν από αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

12. Ανώνυμη Εταιρία Αμοιβαίων Κεφαλαίων. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου 20% στο ποσό των αμοιβών ή των προμηθειών για τη διαμεσολάβηση για πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων.
13. Φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών. Εξετάζεται η υποβολή δήλωσης και καταβολής από την "Ελληνικά Χρηματιστήρια Α.Ε." (ΕΧΑΕ) του παρακρατηθέντος φόρου με συντελεστή 0,20% στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Την ίδια υποχρέωση - υποβολής δήλωσης και απόδοσης φόρου 0,15% επί της αξίας πώλησης, έχουν τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα για τις πωλήσεις μετοχών τους εισηγμένων σε αλλοδαπά Χρηματιστήρια ή διεθνώς αναγνωρισμένους χρηματιστηριακούς θεσμούς.
14. Άλλα εισοδήματα κινητών αξιών καθώς και αμοιβές ή αποζημιώσεις μελών Διοικητικού Συμβουλίου Ανωνύμων Εταιριών, χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση. Σε αυτή την περίπτωση, ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και απόδοσης φόρου 35% που παρακρατήθηκε σε α) τόκους ιδρυτικών τίτλων και προνομιούχων μετοχών, β) ποσά που έλαβαν δικαιούχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρίας κατά την εξαγορά τους από αυτήν, γ) αμοιβές και αποζημιώσεις μελών Δ.Σ. που βαρύνουν την ίδια Ανώνυμη Εταιρία, αλλά και εν γένει παροχές που γίνονται προς τα φυσικά πρόσωπα αυτά, χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση και εφόσον έχουν βαρύνει τα αποτελέσματα της οικείας διαχειριστικής χρήσης.
15. Εισόδημα μισθών και λοιπών απολαβών εταίρων Ε.Π.Ε.. Ελέγχεται αν γίνεται παρακράτηση φόρου 35% στους μισθούς και τις κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από Ε.Π.Ε.Ε σε εταίρους της, για υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτή.
16. Αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών. Εξετάζεται η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του φόρου 20% που παρακρατήθηκε από τις αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών, εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα 300,00 ευρώ.
17. Προμήθειες, μεσιτείες, διευκολύνσεις προς δημοσίους οργανισμούς, ΝΠΔΔ, κοινωφελή ιδρύματα, επιτηδευματίες, συνεταιρισμούς, κ.λπ. Εδώ, ελέγχεται η υποβολής δήλωσης και απόδοσης φόρου 20% που παρακρατήθηκε από τα παραπάνω πρόσωπα.
18. Μισθοί μελών Διοικητικού Συμβουλίου Ανωνύμων Εταιριών που δεν είναι ασφαλισμένοι στο ΙΚΑ. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου 35% επί των μισθών που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. των Ανωνύμων εταιριών που δεν είναι ασφαλισμένοι στο ΙΚΑ.

19. Παρακράτηση φόρου στα ποσά που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, για αποζημιώσεις ή δικαιώματα για τη χρήση ή παραχώρηση χρήσης στην Ελλάδα κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και για την αναπαραγωγή βιντεοκασετών. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατήθηκε με συντελεστή 25%.

20. Παρακράτηση φόρου στα λοιπά ποσά που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα για λοιπές αποζημιώσεις ή δικαιώματα ή για χρήση ή παραχώρηση χρήσης τεχνικών μεθόδων παραγωγής, κ.λπ. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και απόδοσης φόρου παρακράτησης με συντελεστή 25% στα παραπάνω ποσά.

21. Παρακράτηση φόρου στα ποσά που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα που αναλαμβάνουν στην Ελλάδα κατάρτιση μελετών και σχεδίων ή τη διεξαγωγή ερευνών τεχνικής, οικονομικής ή επιστημονικής γενικά φύσεως, κ.λπ. Εξετάζεται η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατήθηκε με συντελεστή 25%.

22. Φορολογία βραβείων σε αθλητές εθνικών ομάδων. Σε αυτή την περίπτωση, εξετάζεται η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατήθηκε με συντελεστή 20% επί των σχετικών χρηματικών ποσών ως επιβράβευση στους αθλητές εθνικών ομάδων.

23. Αμοιβές σε ξένους καλλιτέχνες ή συγκροτήματα για συμμετοχή σε εκδηλώσεις στην Ελλάδα. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου 25% επί των εισπραττόμενων αμοιβών από το Δημόσιο, τους Δήμους και Κοινότητες, τον ΕΟΤ, το Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών, το Μέγαρο Μουσικής Αθηνών, τον Οργανισμό Πολιτιστικής Πρωτεύουσας της Ευρώπης - Θεσσαλονίκη 1997, το σύλλογο "Οι φίλοι της Μουσικής", καθώς και την Εθνική Λυρική Σκηνή.

24. Αποζημίωση Ν.2112/1920 λόγω απολύσεως μισθωτών. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου με την προβλεπόμενη κλίμακα του Αρθρου 14 του Ν.2238/1994, κατά την οποία ο φόρος είναι 0% για ποσό αποζημίωσης από 0-60.000 ευρώ, 10% ποσό από 60.001 - 100.000 ευρώ, 20% για ποσό από 100.001 - 150.000 ευρώ και 30% για άνω των 150.000 ευρώ ποσού αποζημίωσης.

25. Διανεμόμενα κέρδη Α.Ε. και Ε.Π.Ε. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και καταβολής του παρακρατηθέντος φόρου 21% ή 25% κατά περίπτωση, στα κέρδη που

διανέμουν ημεδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. ,ε τη μορφή αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, των μελών του Δ.Σ. και των διευθυντών, αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές. Ειδικά για κέρδη που διανεμήθηκαν εντός του έτους 2011, διενεργήθηκε παρακράτηση 21%.

26. Υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου 25% στο εισόδημα από την υπεραπόδοση των μαθηματικών αποθεμάτων για ασφαλίσεις ζωής που κατεβλήθησαν (ή πιστώθηκαν οι λογαριασμοί των δικαιούχων).

27. Κέρδη-ωφέλεια από μεταβίβαση/εκχώρηση στοιχείων επιχείρησης. Διενεργείται έλεγχος στην υποβολή δήλωσης και καταβολής φόρου από το δικαιούχο, του κέρδους ή της ωφέλειας από την εκχώρηση δικαιώματος συναφούς με την άσκηση επιχείρησης ή επαγγέλματος ή από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης ή κάθε ποσού που καταβάλλεται από τον μισθωτή, πέρα από τα μισθώματα σε περίπτωση μίσθωσης ακινήτου μόνου του ή με εξοπλισμό.

28. Πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑΑ. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και καταβολής φόρου 5% που επιβάλλεται στην πραγματική αξία πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑΑ.

29. Παροχές σε χρήμα πέραν των τακτικών αποδοχών που καταβάλλονται μέχρι το οικονομικό έτος 2013 σε στελέχη πιστωτικών ιδρυμάτων. Εξετάζεται η παρακράτηση και απόδοση στο δημόσιο του φόρου, σύμφωνα με την κλίμακα του άρθρου 14 του Ν.2238/1994.

30. Ειδικός φόρος τηλεοπτικών διαφημίσεων. Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης και καταβολής του παρακρατηθέντος φόρου 20% που εισπράττου τα τηλεοπτικά μέσα ενημέρωσης και αποδίδουν στο Δημόσιο με μηνιαίες δηλώσεις.

#### **4.3.8 Μετασηματισμοί επιχειρήσεων**

Στην περίπτωση μετασηματισμών επιχειρήσεων, ελέγχονται τα ακόλουθα:

- Εάν συντρέχουν οι οριζόμενες προϋποθέσεις για την λήψη των οικείων φορολογικών απαλλαγών.
- Εάν η τυχόν προκύπτουσα χρεωστική διαφορά έχει τύχει ορθού φορολογικού χειρισμού.
- Εάν η τυχόν προκύπτουσα υπεραξία έχει απεικονισθεί στους προβλεπόμενους λογαριασμούς.

- Εάν ο τυχόν υφιστάμενες φορολογικές ζημίες των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων μπορούν να μεταφερθούν στα επόμενα έτη προς συμψηφισμό.
- Εάν έχουν τηρηθεί ορθά τα προβλεπόμενα για τις λοιπές φορολογίες (ΦΠΑ, ΦΜΑ, ΦΜΥ, κ.λπ.).

#### 4.3.9 Ενδοομιλικές συναλλαγές

Στην περίπτωση που διενεργήθηκαν ενδοομιλικές συναλλαγές εντός της ελεγχόμενης χρήσης, τότε ελέγχονται τα παρακάτω:

- Εάν η επιχείρηση έχει συντάξει φάκελο τεκμηρίωσης.
- Εάν από τη σχετική τεκμηρίωση προκύπτει η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές της ελεγχόμενης επιχείρησης με συνδεδεμένες αλλοδαπές ή ημεδαπές επιχειρήσεις.
- Εάν υφίστανται συμβάσεις με συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε ότι αφορά τις εν λόγω συναλλαγές.
- Εάν η ελεγχόμενη εταιρία έχει αναμορφώσει τα ποσά, τα οποία τυχόν εκφεύγουν από τα όρια της αρχής των ίσων αποστάσεων.

#### 4.3.10 E-Commerce

Στην περίπτωση του ηλεκτρονικού εμπορίου, το Πρόγραμμα Ελέγχου ορίζει ότι πρέπει να ελέγχονται τα εξής:

- Εάν υπάρχει παρουσία στο διαδίκτυο με οποιοδήποτε μέσο (site, email, διαφημιστικά banner).
- Εάν πραγματοποιούνται συναλλαγές μέσα από το διαδίκτυο.
- Εάν τα προϊόντα και οι υπηρεσίες μπορούν να αγοραστούν κατευθείαν από το site ή μέσα από ηλεκτρονική βιβλιογραφία.
- Η χρονική στιγμή του επιχειρηματικού κύκλου της εταιρίας, που δημιουργήθηκε η ιστοσελίδα της επιχείρησης.
- Ο τρόπος με τον οποίο γίνεται η πληρωμή συνδρομής για την παρουσία της εταιρίας στο διαδίκτυο, κ.λπ.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ V

### ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Α.Ε.

### ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙΣ ΝΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

#### 5.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το κεφάλαιο, γίνεται προσπάθεια να παρατεθούν όλες οι αλλαγές που επήλθαν με το Νέο Φορολογικό Νομοσχέδιο, οι οποίες σχετίζονται με την φορολογία των φυσικών και νομικών προσώπων. Οι αλλαγές αυτές αφορούν τους φορολογικούς συντελεστές, τις εκπιπτόμενες δαπάνες, τον υπολογισμό των αποσβέσεων, τις ενδοομιλικές συναλλαγές, και ειδικότερα θέματα που αφορούν τις Ανώνυμες εταιρίες και την διαδικασία φορολογικού ελέγχου αυτών.

Θεωρήθηκε κρίσιμο να αναλυθούν οι τροποποιήσεις που έγιναν με βάση αυτόν τον νόμο, καθώς με την ψήφισή του εν μέσω οικονομικής κρίσης στην Ελλάδα, κατήργησε αλλά και άλλαξε πολλές διατάξεις που ίσχυαν στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.). Έτσι, με σκοπό την όσο το δυνατόν ακριβέστερη ανάλυση των αλλαγών αυτών, παρακάτω παρατίθενται η σημαντικότερη τροπολογία στη φορολογία εισοδήματος των Α.Ε., ενώ διατυπώνονται και οι αλλαγές που σχετίζονται με τον έλεγχο και την εποπτεία των εταιριών αυτών.

#### 5.2 Αλλαγές στη φορολογία των Ανωνύμων Εταιριών

Σύμφωνα με δημοσιευμένο άρθρο του κ. Γεωργίου Αληφαντή, έγιναν οι ακόλουθες αλλαγές:

**Συντελεστής φορολογίας κερδών:** Από το οικονομικό έτος 2014, ο συντελεστής φορολογίας του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος των Ανωνύμων Εταιριών αυξάνεται σε 26% με τον Ν.4110/2013, ενώ η παραπάνω διάταξη ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013). Επίσης, ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται από τις Ανώνυμες Εταιρίες, κατά την διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα σε χρονικό διάστημα από την 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι την 31η Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

**Διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιημένα μερίσματα ή κέρδη:** Στα μερίσματα ή κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, σε φυσικά ή νομικά

πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων. Το ίδιο ισχύει και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιημένα κέρδη προηγούμενων χρήσεων.

**Εισπραττόμενα μερίσματα και κέρδη από αλλοδαπές θυγατρικές με έδρα κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης:** Τα κέρδη που εισπράττουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες (καθώς και οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης) από εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, απαλλάσσονται της φορολογίας, με την προϋπόθεση ότι εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού. (Αληφαντής, 2013, σελ.4).

Σχετικά με τις αμοιβές ή τα ποσοστά επί των κερδών που διανέμονται από τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό υπό οποιαδήποτε μορφή (bonus), ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 40%, και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά. Επίσης, οι παραπάνω αμοιβές καταβάλλονται μετά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων και χαρτοσημαίνονται με τέλος 1,2%, ενώ για τα διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό μ βάση τις οδηγίες του Ι.Κ.Α. υπολογίζονται ασφαλιστικές εισφορές, στην περίπτωση όπου ο μισθωτός σε όλη την διάρκεια της χρήσεως ή για ορισμένες μισθολογικές περιόδους αυτής, ασφαλιζόταν μέχρι την ανώτατη ασφαλιστική κλίμακα του Ι.Κ.Α (Αληφαντής, 2013, σελ.7).

Όσον αφορά τις αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που καταβάλλονται από 1/1/2013 και μετά και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα των ιστορικών τίτλων και των παροχών χωρίς νόμιμη ή συμβατικοί υποχρέωση, ενεργείται παρακράτηση με συντελεστή 40%.

**Φορολογία αυτοτελώς της υπεραξίας των Α.Ε. με μη εισηγμένες μετοχές στο Χ.Α.Α.:** Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20% η υπεραξία που προκύπτει από τη μετάβαση ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, που αποκτούν φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά. Για τον υπολογισμό της υπεραξίας, αφαιρείται το κόστος απόκτησης των μεταβιβαζόμενων



μετοχών από την κατώτατη πραγματική αξία που έχουν αυτές κατά το χρόνο της μεταβίβασης (Μέρας, 2012).

Η κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών που μεταβιβάζεται, υπολογίζεται ως εξής:

i Τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από την μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και όπως αυτά διαμορφώνονται μετά από αύξηση ή μείωση που έχει πραγματοποιηθεί μέχρι και την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των 5 τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από την μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρίας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξία κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα παραπάνω, διαιρούμενο διά του αριθμού των υφιστάμενων κατά το χρόνο μεταβίβασης μετοχών, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία της κάθε μετοχής, η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών που μεταβιβάζονται.

ii Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των 5 τελευταίων, πριν από την μεταβίβαση, ισολογισμών και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της ίδιας χρονικής περιόδου. Σε περίπτωση που νόμιμα έχουν καταρτισθεί λιγότεροι από 5 ισολογισμοί, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία των ισολογισμών αυτών. Αν το άθροισμα των ολικών αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, δεν λαμβάνεται υπόψη καμία απόδοση.

iii Όταν η εταιρία της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιριών ή άλλων μορφών επιχειρήσεων και η μεταβίβαση λαμβάνει χώρα πριν από τη σύνταξη τριών ισολογισμών, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της προηγούμενης περίπτωσης, που προκύπτουν και από τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί, εφόσον τηρούσαν βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο, ώστε να λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία τριών ισολογισμών συνολικά.

Τα παραπάνω ισχύουν για κέρδη από πωλήσεις μετοχών, οι οποίες αποκτώνται από την 1η Ιουλίου 2013 και μετά.

**Διόρθωση κερδών τιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων:** Όταν μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους

διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ των ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων, προσauξάνουν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ή μειώνουν τη ζημία που προκύπτει από τα βιβλία της, χωρίς να θίγεται το κύρος αυτών<sup>7</sup>.

Τα επιπλέον κέρδη που προκύπτουν, προσauξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που απορρέουν από τα βιβλία της, προκειμένου να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό των οφειλόμενων φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Επίσης, ο έλεγχος διενεργείται από τη Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι πραγματοποιούνται συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, λαμβάνοντας υπόψη τις κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικών τιμολογήσεων για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές, όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (Taxheaven, 2013, N.2238/1994, άρθρο 39).

**Φορολογικός έλεγχος:** Σε ότι αφορά τον φορολογικό έλεγχο των Ανωνύμων Εταιριών αλλά και γενικότερα τον φορολογικό έλεγχο των φυσικών και νομικών προσώπων, μετά τις τροποποιήσεις του νέου φορολογικού νομοσχεδίου στον Ν.2238/94 ισχύουν τα ακόλουθα (Taxheaven, 2013, N.2238/1994, άρθρο 66):

1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλλει φορολογική δήλωση. Για τον λόγο αυτό, δικαιούται:

- i. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.

---

<sup>7</sup> Ως συνδεδεμένες επιχειρήσεις νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μίας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής.

- ii. Να ζητάει από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνα γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.
  - iii. Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητάει από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως.
  - iv. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές.
  - v. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των στοιχείων και βιβλίων επιτηδευματία, ο οποίος υπάγεται στη δική του ελεγκτική αρμοδιότητα, καλώντας τον επιτηδευματία να προσκομίσει τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία στα γραφεία της ελεγκτικής υπηρεσίας. Ο έλεγχος του άλλου επιτηδευματία περιορίζεται στη διαδικασία διασταύρωσης στοιχείων που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης αυτών, με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του.
2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου δεν λαμβάνει υπόψη λέξεις, ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα τη συνδρομή των προϋποθέσεων, με βάση όσα ορίζονται στις κείμενες διατάξεις. Αριθμητικά λάθη στις

αθροίσεις και στις μεταφορές, καθώς και αναριθμητισμοί, που αφορούν στην ορθή συμπλήρωση της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου, διορθώνονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του. Το περιεχόμενο του σημειώματος υπολογισμού και εκκαθάρισης του φόρου αυτής της παραγράφου μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο με κάθε αποδεικτικό μέσο ενώπιον του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή του διοικητικού πρωτοδικείου, κατά τα οριζόμενα από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Το δικαίωμα αυτό του φορολογουμένου ασκείται από την ημερομηνία έκδοσης του οικείου χρηματικού καταλόγου μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση που η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, εφόσον ο υπόχρεος δεν υποβάλλει τα οικεία δικαιολογητικά μέχρι το τέλος Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται και οι αρχές, οι κανόνες, τα στοιχεία, τα κριτήρια και γενικά ο τρόπος και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, κατά τον έλεγχο των δηλώσεων, για ορισμένες ή και όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων, ανάλογα και με την προέλευση και το ύψος αυτών, καθώς και ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτόν.

Σε δηλώσεις που ελέγχονται σύμφωνα με τα παραπάνω, αλλά δεν επέρχεται επίλυση της φορολογικής διαφοράς, μπορεί με τις αποφάσεις αυτές να ορίζεται η διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Για τις δηλώσεις αυτές εκδίδονται και κοινοποιούνται τα σχετικά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις και ακολουθείται η οριζόμενη από τις οικείες φορολογικές διατάξεις διαδικασία. Με τις ίδιες αποφάσεις μπορεί να καθορίζεται ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν και από τον έλεγχο δηλώσεων που δεν εμπίπτουν στον τρόπο ελέγχου των αποφάσεων αυτών και να ορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται στις περιπτώσεις αυτές.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί επίσης να καθορίζεται ειδικός τρόπος έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τις δηλώσεις που ελέγχονται, καθώς και βεβαίωσης των οικείων διαφορών, με την έκδοση ενιαίας ανά φορολογικό αντικείμενο πράξης για όλες τις χρήσεις για τις οποίες επέρχεται επίλυση των διαφορών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί επίσης να καθορίζεται κατά ειδικό τρόπο η αρμοδιότητα ελέγχου καθώς και έκδοσης των οικείων φύλλων ελέγχου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων και όλης γενικά της διαδικασίας επιβολής και βεβαίωσης του φόρου, επί ανέλεγκτων δηλώσεων ελεγκτικής αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ., στις περιπτώσεις που για τον έλεγχο των δηλώσεων αυτών είναι αρμόδιες για οποιονδήποτε λόγο περισσότερες από μια Δ.Ο.Υ..

4. Επιπλέον, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ισχύουν τα ακόλουθα:

- i. Συνιστώνται ειδικά ελεγκτικά κέντρα, στα οποία παρέχεται η αρμοδιότητα για το φορολογικό έλεγχο ορισμένων επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τη μορφή ή τον τύπο με τον οποίο λειτουργούν ή το είδος τους ή την κατηγορία των βιβλίων που τήρησαν και καθορίζεται ο αριθμός αυτών, η χωρική τους αρμοδιότητα, η οργάνωση, η στελέχωση και ο τρόπος λειτουργίας τους, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης.
  - ii. Μπορεί να ανατίθεται η διενέργεια ελέγχου σε προϊστάμενο δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που δεν είναι καθ' ύλη και κατά τόπο αρμόδιος. Όλη η υπόλοιπη, εκτός από τη διενέργεια του ελέγχου, διαδικασία επιβολής του φόρου ενεργείται από τον καθ' ύλη και κατά τόπο αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.
  - iii. Συνιστώνται στα ελεγκτικά κέντρα ειδικές Επιτροπές, στις οποίες θα ανατίθεται ο έλεγχος των δαπανών όταν αυτές υπερβαίνουν τα κατά περίπτωση όρια. Με τις ίδιες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή και με άλλες καθορίζεται η σύνθεση των Επιτροπών αυτών, ο τρόπος λειτουργίας τους, οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο των ως άνω δαπανών, τα δικαιολογητικά που υποβάλλουν οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.
5. Τα δικαιώματα ελέγχου, που αναφέρονται παραπάνω, έχουν και οι επιθεωρητές των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, οι οποίοι μπορεί να διατάσσουν και επανέλεγχο για οποιαδήποτε φορολογική υπόθεση με υπαλλήλους της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή με άλλους υπαλλήλους των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών που εποπτεύουν, οι οποίοι μετακινούνται για το σκοπό αυτόν με απόφαση τους.

6. Όσοι, καλούμενοι σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, αρνούνται ή παραλείπουν ανατιολογήτως να δώσουν πληροφορίες για την εξακρίβωση του εισοδήματος και να διευκολύνουν το ελεγκτικό έργο του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, υπόκεινται σε πρόστιμο.

7. Σε δίκες για αδικήματα που διαπράχθηκαν εναντίον υπαλλήλων ή επιθεωρητών του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίοι ενήργησαν για το συμφέρον της υπηρεσίας, μπορεί, ύστερα από προηγούμενη έγκριση του Υπουργού Οικονομικών, να παρίσταται για την υπεράσπιση τους, ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων, εκπρόσωπος της νομικής διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομικών.

8. Από τις ανέλεγκτες δηλώσεις, των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής, ελέγχονται υποχρεωτικά κατά προτεραιότητα οι δηλώσεις με τα μεγαλύτερα εισοδήματα. Στις περιπτώσεις που δεν καθίσταται εφικτός ο έλεγχος των υπόλοιπων δηλώσεων μέχρι να συμπληρωθεί ο χρόνος της παραγραφής, οι δηλώσεις αυτές περαιώνονται με έλεγχο, που καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, δεν δημιουργεί πειθαρχική ευθύνη φοροτεχνικών υπαλλήλων.

9. Ο υπόχρεος, προ της έκδοσης του φύλλου ελέγχου ή της πράξης, μπορεί να λάβει γνώση του αποτελέσματος του ελέγχου αυτού και να υποβάλει αρχική ή συμπληρωματική δήλωση. Στην περίπτωση αυτή, οι προβλεπόμενες κατά φορολογικό αντικείμενο προσαυξήσεις ή πρόστιμα μειώνονται στο 1/5 για υποθέσεις οικονομικού έτους 1991 και παλαιότερα.

10. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.

11. Αν κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, στοιχείων ή εγγράφων, επίσημων ή ανεπίσημων, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί



το φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.

12. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφό του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών και, αν δεν υπάρχει αυτός, από τον Ειρηνοδίκη της περιφέρειας, όπου υπάγεται η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου, τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων, που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή.

Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα. Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.

Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδεται στον υπόχρεο ή στο παριστάμενο.

Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφο ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής.

13. Τα δικαιώματα του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ενασκούνται παράλληλα και από τους Γενικούς Διευθυντές Φορολογίας, Επιθεώρησης και Ελέγχων, καθώς και από τους προϊσταμένους του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.).



Σημειώνεται ότι, οι νέες παράγραφοι 10,11,12,13 ισχύουν από την δημοσίευση του Νέου Φορολογικού Νομοσχεδίου στο ΦΕΚ.

Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί, ίσως η σπουδαιότερη αλλαγή που έγινε σχετικά με τον φορολογικό έλεγχο των Ανωνύμων Εταιριών, και αυτή η αλλαγή αφορά το λεγόμενο "Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό". Με διάταξη του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. (παρ.5) οριζόταν ότι οι ορκωτοί ελεγκτές ή άλλα ελεγκτικά όργανα, τα οποία ενεργούν έλεγχο στις ανώνυμες εταιρίες βάσει το Κ.Ν. 2190/1920, υποχρεούνταν να αναγράφουν τις παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που τυχόν διαπίστωναν, στο οικείο "πιστοποιητικό ελέγχου". Εν συνεχεία, η παράγραφος 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. αντικαταστάθηκε από την παρ.3 του άρθρου 17 του Ν.3842/2010, ενσωματώνοντας ορισμένες αλλαγές, χωρίς ωστόσο να μεταβάλλεται ουσιαστικά η αρχική πρόθεση του νομοθέτη. Η τελική μορφή της παρ.5 δόθηκε με τον Ν.3942/2011, όπου υπήρξε αντικατάσταση και επαναδιατύπωση ουσιαστικών παραμέτρων της διάταξης, οι οποίες ισχύουν για διαχειριστικές χρήσεις που κλείνουν από 30/6/2011 και μετά (Σγουρινάκης, 2011).

Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, διακρίνεται στο τμήμα "έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης" και στο "προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων". Η έκδοση του Ετήσιο Φορολογικού Πιστοποιητικού αφορά τις Ανώνυμες Εταιρίες και τις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων, και εκδίδεται από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία παράλληλα με τον τακτικό έλεγχο (Στελλάκης, 2013).

Τέλος, βασικό πλεονέκτημα του νέου πλαισίου του φορολογικού ελέγχου είναι η άμεση, σε σχέση με το παρελθόν, οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων των εταιριών. Η οριστικοποίηση αυτή επέρχεται το αργότερο σε διάστημα 18 μηνών από την ημερομηνία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης, από τους νόμιμους ελεγκτές σε ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών.

**ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ**

Στην Ελλάδα, η Ανώνυμη Εταιρία διέπεται από τον Κωδικοποιημένο Νόμο (Κ.Ν.) 2190/1920, όπως ισχύει μετά τις τροποποιήσεις που υπέστη και την προσαρμογή του στις ισχύουσες διατάξεις της Ε.Ο.Κ.

Βασικά στοιχεία του Ν.2190/1920, που ενδιαφέρουν κάθε συναλλασσόμενο στο Χ.Α.Α., αφού οι εισηγμένες σε αυτό και όσες πρόκειται να εισαχθούν, μετοχές Α.Ε. είναι κυμαινόμενης απόδοσης, σε αντίθεση με τις ομολογίες που είναι σταθερής απόδοσης αξίες, είναι α) το καταστατικό της Ανώνυμης Εταιρίας, β) η επωνυμία της, γ) η έδρα της, δ) το κεφάλαιο της Α.Ε., ε) το κατώτατο όριο του μετοχικού της κεφαλαίου, στ) το κατώτατο όριο του ιδίου κεφαλαίου της, ζ) ο τρόπος μεταβίβασης των ονομαστικών της μετοχών, κ.λπ.

Προκειμένου για την επιβολή φόρου της Ανώνυμης Εταιρίας, αυτή αποτελεί αρμοδιότητα του νομοθέτη. Σε εκτέλεση των νομοθετικών διατάξεων που επιβάλλουν τα διάφορα είδη φόρων, έχει επιφορτισθεί η φορολογική διοίκηση με τον προσδιορισμό κάθε φορά του συγκεκριμένου υπόχρεου, την εξακρίβωση της φορολογικής υποχρέωσης, τον καθορισμό του ύψους της φορολογικής οφειλής και την επιβολή των κυρώσεων, λόγω μη τήρησης των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Η νομοθεσία παρέχει την εξουσία στις φορολογικές αρχές, και ειδικότερα στον προϊστάμενο της οικείας Δ.Ο.Υ., να προβαίνουν σε ελέγχους, με σκοπό να εξακριβώνουν την ακρίβεια και την ειλικρίνεια των δηλώσεων των φορολογουμένων, καθώς και την έκταση των υποχρεώσεων όσων παραλείπουν να υποβάλλουν τις προβλεπόμενες δηλώσεις. Επομένως, η πράξη επιβολής του φόρου, εκδίδεται είτε με βάση τη δήλωση του φορολογούμενου που υποβλήθηκε και έγινε δεκτή ως ακριβής και ειλικρινής, είτε με βάση τα αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων, των οποίων κύριος στόχος είναι ο προσδιορισμός της πραγματικής φορολογητέας ύλης και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Οι φορολογικοί έλεγχοι παρουσιάζονται με διάφορες μορφές, ιδίως ανάλογα με τους εκάστοτε επιδιωκόμενους σκοπούς της φορολογικής διοίκησης, τις ακολουθούμενες διαδικασίες, την έκταση και τα αποτελέσματά τους. Τόσο με βάση τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης (Κ.Φ.Α.Σ.) όσο και με βάση τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) θεσμοθετείται, αρχικά, ο σεβασμός του κύρους και της αποδεικτικής δύναμης των βιβλίων και στοιχείων των επιτηδευματιών και των

επιχειρήσεων. Εξάλλου, ο σεβασμός των βιβλίων και στοιχείων επιβάλλεται και από πρακτικής πλευράς, αφού, στις περιπτώσεις απόρριψης των βιβλίων, είναι δυνατό να δημιουργηθούν κίνδυνοι, ακόμα και για την οικονομική υπόσταση των επιχειρήσεων.

Παρά τις αρχικές αντιδράσεις που παρουσιάστηκαν με το νέο καθεστώς φορολογικών ελέγχων, μέσω της έκδοσης του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού, ο θεσμός αυτός επιφέρει σημαντική αλλαγή στη γενικότερη φιλοσοφία, στην οποία ήταν βασισμένος ο φοροελεγκτικός μηχανισμός. Το φορολογικό σύστημα της χώρας εκσυγχρονίστηκε στα πρότυπα άλλων χωρών, και ήδη επιτυγχάνεται πλέον η διαφάνεια στους φορολογικούς ελέγχους.

Τα ελεγκτικά γραφεία και οι φορείς τους βρίσκονται από κοινού σε μια συνεχή προσπάθεια αξιοποίησης των κατάλληλων ελεγκτικών εργαλείων για την διενέργεια των φορολογικών ελέγχων και την διατήρηση υψηλής ποιότητας, σε σχέση με την εργασία αυτή. Ο τακτικός έλεγχος των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του εμπορικού νόμου, διενεργείται πλέον, παράλληλα με τον έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης, με αποτέλεσμα να προκύπτουν τα απαραίτητα συμπεράσματα ως προς την επάρκεια και ακρίβεια των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων. Η ευθύνη για τους νόμιμους ελεγκτές είναι αρκετά υψηλή, ωστόσο είναι υπόθεση όλων των εμπλεκόμενων φορέων να διατηρηθεί ο θεσμός και το επαγγελματικό κύρος, μέσω της διενέργειας ελέγχων αναφορικά με την ποιότητα της εργασίας.

Ωστόσο, τα οφέλη από την εφαρμογή του νέου αυτού θεσμού είναι πολλαπλά. Καθίσταται αναγκαία η αναμόρφωση των δαπανών που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, κι έτσι το κράτος λαμβάνει άμεσα τους φόρους εισοδήματος. Με την ολοκλήρωση των οικονομικών καταστάσεων και την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού περαιώνεται φορολογικά κάθε χρήση. Εδραιώνεται φορολογική συνείδηση από τους φορολογούμενους και αντιμετωπίζονται πολύ νωρίτερα όλα τα φορολογικά ζητήματα των επιχειρήσεων.

Οι επιχειρήσεις, μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων, οριστικοποιούν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και, πρακτικά, απαλλάσσονται από την αβεβαιότητα αναφορικά με τις ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις και μπορούν να σχεδιάσουν την στρατηγική και τους μεσοπρόθεσμους στόχους τους αποτελεσματικότερα. Η πρόσφατη εμπειρία των φορολογικών ελέγχων δείχνει ότι, η πλειονότητα των επιχειρήσεων έχουν δεχθεί με θετικό τρόπο την εξέλιξη αυτή και περνάνε πλέον στο παρελθόν οι πρακτικές και οι ανεπάρκειες του προηγούμενου συστήματος φορολογικών ελέγχων.

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ****Έντυπη**

1. Κάντζος, Κ., Χονδράκη, Α. (2006), "Η φύση και το αντικείμενο της ελεγκτικής", *Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική*, Αθήνα: Αθ. Σταμούλης
2. Καραμάνης, Κ. (2008), "Σκοπός του ελέγχου και ελεγκτικά κριτήρια", *Σύγχρονη Ελεγκτική: Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, πρώτη έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις ΟΠΑ
3. Ρόκας, Ι. (2008), "Κοινές κεφαλαιουχικές εταιρίες", *Ελληνικό & Κοινοτικό Δίκαιο των Εμπορικών Εταιριών*, Αθήνα: Εκδόσεις Γ. Μπένου
4. Ρόκας, Ι. (2011), "Κοινές κεφαλαιουχικές εταιρίες", *Εταιρίες: Εισαγωγή στο δίκαιο των εταιριών του Εμπορικού Δικαίου*, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη
5. Σαρσέντης, Β., Παπαναστασάτου, Α. (2002), "Ανώνυμη εταιρία: Σύσταση και λειτουργία", *Λογιστική Εταιριών*, Γ' έκδοση, Αθήνα: Αθ. Σταμούλης
6. Χέβας, Δ. (2006), "Ανώνυμη Εταιρία", "Ειδικά λογιστικά & φορολογικά θέματα εταιριών", Αθήνα: Εκδόσεις Σμπίλιας Α.Ε.Β.Ε. "Το οικονομικόν"

**Ηλεκτρονική**

1. Αληφαντής, Γ. (2013), "Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των Ανωνύμων Εταιριών με τον Ν.4110/2013",  
[http://www.oeetak.gr/downloads/articles/alifantis\\_article.pdf](http://www.oeetak.gr/downloads/articles/alifantis_article.pdf)
2. Αργυρός, Η. (2013), "Τελικές επισημάνσεις", *Forologikanea.gr*,  
[www.forologikanea.gr/pages/display/telikes-episimanseis/](http://www.forologikanea.gr/pages/display/telikes-episimanseis/)
3. Γενική Γραμματεία Εμπορίου (2013), "Διαδικασίες σύστασης επιχειρήσεων: Δημοσιότητα", <http://www.gge.gr/09diadsystasis/html/dhmosiothtae.html>
4. Ελευθερίου, Σ. (2012), "Δικαιώματα μειοψηφίας στην Ανώνυμη Εταιρία σύμφωνα με τον Ν.2190/1920",  
[http://www.sotele.gr/fileadmin/user\\_upload/sotele\\_media/documents/Dikaiomata\\_Meio-psifias\\_AE.pdf](http://www.sotele.gr/fileadmin/user_upload/sotele_media/documents/Dikaiomata_Meio-psifias_AE.pdf)
5. Καββαθάς, Τρ., Αλεξάκης, Ι., Δεσποτίδου, Μ. κ.ά. (2007), "Εγχειρίδιο Ελέγχου για τα ελεγκτικά σώματα & τις υπηρεσίες επιθεώρησης και ελέγχου", *Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης ΥΠ.ΕΛ.Δ.Δ.Α./Ε.Π. "ΠΟΛΙΤΕΙΑ"*, [www.gedd.gr/-article\\_data/linked\\_files/38/02egxeiridioelegxou.pdf](http://www.gedd.gr/-article_data/linked_files/38/02egxeiridioelegxou.pdf)

6. Κορομηλάς, Γ., Γιαννόπουλος, Χ. (2007), "Φορολογικός έλεγχος επιχειρήσεων", *Σημειώσεις σεμιναρίου*, [www.epimetol.gr/aitniainages/Forologikoselenchos\\_1\\_F9987.pdf](http://www.epimetol.gr/aitniainages/Forologikoselenchos_1_F9987.pdf)
7. Κράτσης, (2008), "Προσωρινός έλεγχος", [http://www.pcci.gr/evepimages/pros\\_F22797.elegchos3.7.08.pdf](http://www.pcci.gr/evepimages/pros_F22797.elegchos3.7.08.pdf)
8. Λεοντάρης, Μ. (2013), "Ελεγκτές της Ανώνυμης Εταιρίας", *Taxheaven*, <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12326>
9. Λεοντάρης, Μ. (2011), "Νέα διαδικασία σύστασης και παρακολούθησης εταιριών. Έναρξη λειτουργίας Γ.Ε.ΜΗ.", <http://www.e-boss.gr/eboss/business-advice/content/compstart.jsp?chambercd=eboss&categoryid=16251&articleid=18047>
10. Μέρας & Συνεργάτες (2013), "Οι αλλαγές με το νέο φορολογικό νομοσχέδιο, νέες κλίμακες 2013 στη φορολογία", <http://www.meras.gr/index.php/solutions/176-klimakaforologias>
11. Μπέζας, Α. (2008), "Εγχειρίδιο φορολογικών ελέγχων", 2η έκδοση, *Taxheaven*, <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/10940>
12. Μπέης, Κ. (1991), "Γενικά ο έλεγχος της Ανώνυμης Εταιρίας", <http://www.kostasbeys.gr/articles.php?s=5&mid=1096&mnu=1&id=15253>
13. Νιφορόπουλος, Κ. (2011), "Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό", *Taxheaven*, <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12623>
14. Πανεπιστήμιο Ιωαννίνων (2006), "Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.)", <http://liaison.uoi.gr/pdf/Systasi%20A.E.pdf>
15. Πετράκης, Ε. (2012), "Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό", TMS Ανώνυμη Εταιρία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, <http://tms-auditors.gr/uploads/file6.pdf>
16. Σγουρινάκης, Ν. (2011), "Το ετήσιο πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου", <http://epixeirisi.gr/ΣΗΜΕΙΩΜΑ-ΤΗΣ-ΣΥΝΤΑΞΗΣ/8556/Το-ετήσιο-πιστοποιητικό-φορολογικού-ελέγχου>
17. Σημειώσεις ελεγκτικής (2006), "Εσωτερικός έλεγχος και εταιρική διακυβέρνηση", Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Ηρακλείου, [http://www.lib.teiher.gr/webnotes/sdo/elegtiki/Elektiki\\_notes.pdf](http://www.lib.teiher.gr/webnotes/sdo/elegtiki/Elektiki_notes.pdf)
18. Σκουζός, Ι. (2012), "Τρόπος διενέργειας της εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρίας", <http://www.taxlaw.gr/el/idika-themata/278-company-dissolution-method>
19. Σπανού, Κ. (2006), "Επιχειρηματικότητα και δημόσια διοίκηση", *Συνήγορος του Πολίτη*, <http://www.synigoros.gr/resources/docs/keimena-ergasias.pdf>

20. Στελλάκης, Π. (2013), "Πιστοποιητικό Φορολογικού Ελέγχου", <http://www.accountancygreece.gr/φορολογικα/φορολογικα05/πιστοποιητικο-φορολογικου-ελεγχου>
21. Τότση Α.Ε.Β.Ε. (2008), "Αριθμητικά κριτήρια για την υπαγωγή Α.Ε. στον έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές", <http://www.logistis.gr/default.asp?pid=203&la=1>
22. Τσακίρη, Ε. (2008), "Φορολογικοί έλεγχοι και δικαιώματα φορολογουμένων", <http://invenio.lib.auth.gr/record/123877/files/tsakiri.pdf?version=1>
23. Φλιτούρης, Αθ. (2007), "Ελεγκτική: Εσωτερικός-εξωτερικός και φορολογικός έλεγχος", Β' έκδοση, <http://teiserron.gr/index.php?PHPSESSID=db41dc7459902f1a5b69ac829f4ffa6d&topic=754.msg4714#msg4714>
24. Ψηφιακό Σχολείο (2013), "Ο έλεγχος", <http://digitalschool.minedu.gov.gr/modules/ebook/show.php/DSGLC122/38/220,1111>
25. Fologikanea.gr (2011), "ΠΟΛ.1159/22/07/2011", <http://www.forologikanea.gr/news/pol1159---22-07-2011/>
26. HBP (2011), "Φορολογικό Πιστοποιητικό", HBP Ορκωτοί Ελεγκτές - Λογιστές", [http://www.e-hbp.gr/mediaupload/pdf\\_files/forologiko\\_pistopoiitiko.pdf](http://www.e-hbp.gr/mediaupload/pdf_files/forologiko_pistopoiitiko.pdf)
27. Online Τράπεζα (2013), "Νόμος 2190/1920 κωδικοποιημένος σύμφωνα με τον Ν.4156/2013", <http://www.eforologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=B7D52F7D86CFEC78.1D031AEA53&version=2013/05/31>
28. StartupGreece (2011), "Διαδικασία ίδρυσης - σύστασης Ανώνυμης Εταιρίας (Α.Ε.)", <http://www.startupgreece.gov.gr/el/content/%CE%B4>
29. Taxheaven (2013), "Χρηστικός οδηγός κωδικοποιημένων νόμων σύμφωνα με το νέο φορολογικό νομοσχέδιο", <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/15387>
30. Taxheaven (2013), "Προεδρικό Διάταγμα υπ' αριθ.226/1992 περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή", Άρθρο 3, Τεύχος πρώτο, Αριθμός φύλλου 120, <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/242>
31. Taxisland (2012), "Ελεγκτές", <http://www.taxisland.gr/elegktes>
32. Taxnews (2011), "ΠΟΛ. 1159 22/07/2011", Taxnews - Φορολογική Ενημέρωση, <http://www.taxnews.info/news/pol-1159-2011/>