

Αθήνα 23/2/2012

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ

ΘΕΜΑ: Έκθεση Δραστηριότητας, έλεγχος Οικονομικών Καταστάσεων από Ορκωτό Ελεγκτή – Λογιστή (άρθρο 92 Ν.3669/08) και Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό (άρθρο 82 Ν.2238/94).

Εταιρεία μέλος του ΣΑΤΕ, έθεσε το εξής ερώτημα:

Κατά την διαδικασία της έκθεσης δραστηριότητας που υποβάλλεται ετησίως στο ΜΕΕΠ πρέπει, σύμφωνα με τις παραγράφους 6 και 7, του άρθρου 92 του Νόμου 3669/08, να υποβάλλονται Οικονομικές Καταστάσεις και Οικονομικά Στοιχεία βεβαιωμένα από Ορκωτό Ελεγκτή. Αυτή η υποχρέωση που προκύπτει από το Ν.3669/08 αναγκάζει την εταιρεία μας να υπόκειται σε υποχρεωτικό έλεγχο από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή και κατά συνέπεια είναι υποχρεωμένη να λάβει το Φορολογικό Πιστοποιητικό που προβλέπεται από την φορολογική νομοθεσία ;

Για την απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει πρώτα να εξετάσουμε κάποια άλλα υποερωτήματα και θέματα τα οποία αναλύονται ως εξής:

1) Κατά την διαδικασία της υποβολής της ετήσιας έκθεσης δραστηριότητας της εταιρείας στο ΜΕΕΠ πρέπει, σύμφωνα με τις παραγράφους 6 και 7, του άρθρου 92 του Νόμου 3669/08, να υποβάλλονται Οικονομικές Καταστάσεις και Οικονομικά Στοιχεία ελεγμένα από Ορκωτό Ελεγκτή, και ποιά είναι αυτά;

Α) Οικονομικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με το άρθρο 42α του Ν.2190/1920 (αναφερόμαστε στο Ν.2190 περί ανωνύμων εταιρειών στον οποίο παραπέμπουν και οι σχετικές διατάξεις του Ν.3190 περί Ε.Π.Ε.) οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- (α) τον ισολογισμό,
- (β) το λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως,
- (γ) τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων,
- (δ) το προσάρτημα,
- (ε) την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων (εισηγμένες)
- (στ) κατάσταση ταμιακών ροών (εισηγμένες).

Β) Άρθρο 92 Ν.3669/2008.

«.....»

6. Με απόφαση που εκδίδεται από τον Υπουργό Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων μπορεί να καθορίζεται ο τύπος και τα απαραίτητα στοιχεία που πρέπει να περιέχουν τα πιστοποιητικά Μ.Ε.ΕΠ., που εκδίδει ο κύριος του έργου ή ο φορέας κατασκευής, τα χρονικά διαστήματα έκδοσης και κοινοποίησής τους στον ανάδοχο και τις λοιπές τεχνικές επιχειρήσεις που έχουν συμπράξει στην κατασκευή του έργου, ο τρόπος υποβολής τους στην υπηρεσία τήρησης του Μ.Ε.ΕΠ., καθώς και κάθε σχετικό θέμα. Με όμοια απόφαση μπορεί να ορισθεί προθεσμία μέσα στην οποία τα στοιχεία αυτά υποβάλλονται από τις εργοληπτικές επιχειρήσεις, εντός συγκεκριμένων χρονικών προθεσμιών, ανεξάρτητα από την υποβολή αίτησης τακτικής ή έκτακτης αναθεώρησης της εγγραφής τους. Η παράλειψη υποβολής των στοιχείων αυτών, με ευθύνη της εργοληπτικής επιχείρησης, συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος να τα επικαλεσθεί κατά την υποβολή αίτησης τακτικής ή έκτακτης αναθεώρησης και δίνει το δικαίωμα στην υπηρεσία τήρησης του Μ.Ε.ΕΠ. να προχωρήσει με πρωτοβουλία της σε έκτακτη αναθεώρηση της εγγραφής της επιχείρησης. Ο κύριος του έργου ή ο φορέας κατασκευής οφείλει να συντάσσει και υποβάλει τα σχετικά πιστοποιητικά με τις αρμόδιες υπηρεσίες του, οι υπάλληλοι των οποίων, σε περίπτωση που αμελούν να το πράξουν, υπέχουν και πειθαρχικές ευθύνες, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του παρόντος.

7. Οι εργοληπτικές επιχειρήσεις, που λειτουργούν με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας, υποχρεούνται να υποβάλουν ετησίως τις οικονομικές τους καταστάσεις και έκθεση δραστηριότητας, πριν από το τέλος του πρώτου εξαμήνου του έτους που έπεται της χρήσης στην οποία αναφέρονται οι οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην υπουργική απόφαση **Δ15/οικ/ 24900/28.6.2002 (ΦΕΚ 833 Β')**. Με όμοια απόφαση μπορεί να τροποποιείται η διαδικασία υποβολής των ανωτέρω στοιχείων.

.....»

Γ) Υπουργ. Απόφαση Δ15/οικ/ 24900/28.6.2002 (ΦΕΚ 833 Β').

«.....»

Άρθρο 1-Υποβολή ετησίως οικονομικών καταστάσεων και έκθεσης δραστηριότητας.

Οι εργοληπτικές επιχειρήσεις που λειτουργούν με την μορφή ανώνυμης εταιρείας και είναι εγγεγραμμένες στην 3η ως 7η τάξη της νέας διαβάθμισης του Μ.Ε.ΕΠ., σύμφωνα με τον Ν. 2940/01(ΦΕΚ 180/ τ. Α' /6-8-01), ή στην Ε' ως Η' τάξη της παλιάς διαβάθμισης του Μ.Ε.ΕΠ. σύμφωνα με τον Ν. 2229/94 (ΦΕΚ 138 / τ. Α' /31-08-1994) υποχρεούνται να υποβάλουν ετησίως μέχρι το τέλος του πρώτου εξαμήνου από τη λήξη της διαχειριστικής τους χρήσης, στην υπηρεσία τήρησης του ΜΕΕΠ τα ακόλουθα:

α) ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (Πρωτότυπο Ισολογισμό, Αποτελέσματα Χρήσης και Προσάρτημα) βεβαιωμένες και πιστοποιημένες από ορκωτό ελεγκτή λογιστή και

β) έκθεση δραστηριότητας

Άρθρο 2 Έκθεση δραστηριότητας

1. Η έκθεση δραστηριότητας περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία που αφορούν τη διαχειριστική χρήση που αναφέρεται στο άρθρο 1:

α) ΦΕΚ ενδεχόμενων τροποποιήσεων Καταστατικού που έχουν επέλθει την προηγούμενη διαχειριστική χρήση,

β) Πρόσφατα (έκδοσης εντός του τριμήνου που προηγείται της υποβολής της έκθεσης δραστηριότητας) πιστοποιητικά φερεγγυότητας ότι η επιχείρηση :

i) Δεν έχει πτωχεύσει

ii) Δεν εκκρεμεί αίτηση για πτώχευσή της.

iii) Δεν τελεί υπό αναγκαστική διαχείριση,

γ) Αντίγραφα Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος και όλων των στοιχείων που την συνοδεύουν (Αναλυτικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος κ.λ.π.),

δ) Αντίγραφα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος εξωτερικού επίσημα μεταφρασμένα από το Υπουργείο Εξωτερικών, στην περίπτωση όπου η εταιρεία έχει εμπειρία από έργα εκτελεσθέντα και φορολογηθέντα στο εξωτερικό,

ε) Πρωτότυπες οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός και Αποτελέσματα Χρήσης) και δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των κ/ξιών και όλων των στοιχείων που τη συνοδεύουν (Αναλυτικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος κ.λ.π.) στις οποίες συμμετέχει η εταιρεία,

στ) Στην περίπτωση που υπάρχουν συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, πρέπει να υποβληθούν βεβαιώσεις των εταιρειών Χρηματοδοτικής Μίσθωσης για τα καταβληθέντα μισθώματα και ανεξόφλητο υπόλοιπο αυτών κατά την ημερομηνία υποβολής της έκθεσης δραστηριότητας.

ζ) Αναλυτική κατάσταση παγίων (της εταιρείας και των κ/ξιών) πιστοποιημένη από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή στην οποία θα αναγράφονται το σύνολο των παγίων που διαθέτει η κάθε εταιρεία.

Οι κωδικοί του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου που θα έχουν πλήρη ανάλυση είναι οι :10, 11, 12, 13.00, από 13.02 ως 13.06, ο 14.03 και ο 15 (εκτός του 15.09) ενώ οι λοιποί κωδικοί μπορούν να αναγράφονται σε επίπεδο δευτεροβάθμιου λογαριασμού του Γ.Λ.Σ.. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην κατάσταση αυτή είναι τα ακόλουθα :

- αύξων αριθμός παγίου, - Κ.Λ. του αναλυτικού λογαριασμού (π.χ. 11.00.00 «Κτίριο Γραφείων»)

- περιγραφή παγίου, - ημερομηνία κτήσης παγίου (π.χ. 24/11/1998),

- αξία κτήσης παγίου,

- διενεργηθείσες αποσβέσεις μέχρι την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής χρήσης.

- αναπόσβεστο υπόλοιπο,

- τυχόν μη διενεργηθείσες αποσβέσεις για όλη την περίοδο κτήσης των ανωτέρω παγίων,

- αναπροσαρμοσμένο αναπόσβεστο υπόλοιπο παγίου,

- υπολογισμός του διορθωτικού συντελεστή 1,3 εφόσον το πάγιο αυτό αναγράφεται από την αιτούσα εργοληπτική επιχείρηση στο Τεχνικό της Δελτίο

η) Αναλυτικές καταστάσεις τιμολογίων της εταιρείας και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχει για έργα εσωτερικού και εξωτερικού πιστοποιημένες από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή με τα κάτωθι περιεχόμενα

- αύξων αριθμός τιμολογίου,
- ημερομηνία έκδοσης τιμολογίου,
- αριθμός τιμολογίου,
- πελάτης,
- κατηγορία έργου (δημόσιο, ιδιωτικό, εξωτερικού),
- χαρακτηρισμός έργου (αυτοτελές, κοινοπραξία, υπεργολαβία), - συνοπτική περιγραφή του έργου,
- αξία τιμολογίου (πληρωτέο ποσό χωρίς ΦΠΑ),
- ποσό για τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών του αριθμητή α1, του Τμήματος Α, του Τύπου Κατάταξης,
- σύνολα των οικονομικών μεγεθών, τα οποία θα πρέπει να συμπίπτουν με τα δηλωθέντα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (πληρωτέο ποσό, χωρίς ΦΠΑ).

θ) Βεβαίωση από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή για το ύψος των αφορολόγητων αποθεματικών τεχνικών επιχειρήσεων στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

ι) Βεβαίωση από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή για το ύψος των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων που δεν αφορούν τραπεζικό δανεισμό,

ια) Ειδική βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή σε κατάσταση που θα εμφανίζει τις απαιτήσεις από πελάτες που προέρχονται από τιμολογήσεις δημοσίων και ιδιωτικών έργων, οι οποίες περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς : Πελάτες (Κ.Λ. 30), Γραμμάτια Εισπρακτέα (Κ.Λ. 31) και Επιταγές Εισπρακτέες (Κ.Λ. 33.90).

ιβ) Τεχνικό δελτίο που θα περιλαμβάνει πίνακες στελέχωσης, εμπειρίας, δεικτών βιωσιμότητας και οικονομικών και μεγεθών τύπου κατάταξης, 2. Όλα τα ανωτέρω στοιχεία που περιλαμβάνονται στην Έκθεση Δραστηριότητας υποβάλλονται πρωτότυπα. Οι φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τις συνοδεύουν υποβάλλονται σε ακριβή φωτοαντίγραφα νόμιμα επικυρωμένα.

3. Η κατάσταση παγίων (σημείο ζ του παρόντος άρθρου) καθώς και οι βεβαιώσεις μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων που δεν αφορούν τραπεζικό δανεισμό, αφορολόγητων αποθεματικών και τιμολογημένων απαιτήσεων, αφορούν την ημ/νία λήξης της υπό εξέταση διαχειριστικής χρήσης.

.....»

Επομένως προκύπτει ότι είναι υποχρεωτική η βεβαίωση από Ορκωτούς Λογιστές των οικονομικών στοιχείων που προβλέπονται από την παραπάνω Υπουργική Απόφαση, καθώς και η βεβαίωση και πιστοποίηση των οικονομικών καταστάσεων με εξαίρεση του «Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων», της «Κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων» και της «Κατάστασης ταμιακών ροών».

2) Υποχρεωτικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων των Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. προβλέπεται από την εμπορική νομοθεσία και πιο συγκεκριμένα από τα άρθρα 36, 36α και 37 του Ν.2190/1920.

Α) Στο Άρθρο 36, προβλέπεται ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία αριθμητικά όρια των κριτηρίων ελέγχονται από έναν τουλάχιστον ορκωτό ελεγκτή – λογιστή.

Τα κριτήρια αυτά είναι:

α. σύνολο ισολογισμού δύο εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες (2.500.000) ευρώ, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων Α μέχρι Ε του ενεργητικού,

β. καθαρός κύκλος εργασιών πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ,

γ. μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, 50 άτομα,

Β) Στο Άρθρο 36α προβλέπεται ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ και δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία αριθμητικά όρια των κριτηρίων, ελέγχονται από δύο τουλάχιστον ελεγκτές ή από έναν ορκωτό ελεγκτή – λογιστή.

Γ) Το άρθρο 37, αναφέρει τα εξής:

«1. Οι ελεγκταί οφείλουν κατά την διάρκεια της χρήσεως να παρακολουθώσι την λογιστικήν και διαχειριστικήν κατάστασιν της εταιρείας δικαιούμενοι να λάβωσι γνώσιν οιουδήποτε βιβλίου, λογαριασμού ή εγγράφου περιλαμβανομένων και των πρακτικών της Γενικής Συνελεύσεως και του Διοικητικού Συμβουλίου. Υποχρεούνται όπως προβαίνωσιν εις πάσαν αναγκαίαν υπόδειξιν προς το Διοικητικόν Συμβούλιον, εν περιπτώσει δε παραβάσεως των διατάξεων του Νόμου ή του καταστατικού αναφέρονται εις τον ασκούντα την εποπτείαν Υπουργόν του Εμπορίου.

Μετά την λήξιν της χρήσεως υποχρεούνται να ελέγξωσι τον Ισολογισμόν και τον λογαριασμόν αποτελεσμάτων χρήσεως υποβάλλοντες προς την τακτικήν γενικήν συνέλευσιν έκθεσιν περί του πορίσματος του ελέγχου αυτών.

Εκ της εκθέσεως ταύτης δέον να προκύπη σαφώς, μετ' έλεγχον της ακριβείας και νομιμότητος των εγγραφών εις τα βιβλία της επιχειρήσεως, εάν ο Ισολογισμός απεικονίζη την οικονομικήν κατάστασιν της επιχειρήσεως κατά την ημερομηνίαν της λήξεως της ελεγχθείσης χρήσεως, ο δε λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως τα προκύψαντα κατ' αυτήν αποτελέσματα.

Ειδικότερον η έκθεσις των ελεγκτών οφείλει να αναφέρει α) εάν παρασχέθησαν εις αυτούς αι πληροφορίες, ως είχαν ανάγκην προς εκτέλεσιν του έργου των, β) εάν έλαβον γνώσιν πλήρους απολογισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων, εφ' όσον υπάρχουν τοιαύτα, γ) εάν προκειμένου περί βιομηχανικής εταιρείας τηρήται κανονικώς λογαριασμός κόστους παραγωγής και δ) εάν επήλθε τροποποίησις εις την μέθοδον της απογραφής εν σχέσει προς την προηγουμένην χρήσιν.

2. Οι ελεγκταί οφείλουσι να παρίστανται εν τη Γενική Συνελεύσει και να παρέχωσι πάσαν πληροφορίαν, σχετικήν προς τον παρ' αυτών ενεργηθέντα έλεγchon.

3. Οι ελεγκταί ευθύνονται κατά την ενάσκησιν των καθηκόντων των δια παν πταίσμα, υποχρεούμενοι εις αποζημίωσιν της εταιρείας. Η εκ του παρόντος ευθύνη δεν δύναται να αποκλεισθή ή τροποποιηθή. Η αξίωσις της εταιρείας παραγράφεται μετά διετίαν.

4. Δεν μπορούν να ορισθούν ελεγκτές εταιρείας, πρόσωπα από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 του παρόντος, υπάλληλοι της εταιρείας ή εξαρτημένης προς αυτήν εταιρείας, δημόσιοι υπάλληλοι, υπάλληλοι νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, τραπεζών και επιχειρήσεων κοινής ωφελείας.

5. Η έκθεση των ελεγκτών περιλαμβάνει οπωσδήποτε τα ακόλουθα:

α) Εισαγωγή, στην οποία προσδιορίζονται οι ετήσιοι λογαριασμοί που αποτελούν αντικείμενο του νόμιμου ελέγχου, καθώς και το συγκεκριμένο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόσθηκε κατά την κατάρτισή τους.

β) Περιγραφή του εύρους του νόμιμου ελέγχου, στην οποία αναφέρονται και τα ελεγκτικά πρότυπα, βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο νόμιμος έλεγχος.

γ) Ελεγκτική γνώμη, στην οποία οι ελεγκτές εκφράζουν τη γνώμη τους με σαφήνεια, για το κατά πόσον οι ετήσιοι λογαριασμοί παρέχουν πιστή και πραγματική εικόνα σύμφωνα με το αντίστοιχο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και για το κατά πόσον οι ετήσιοι λογαριασμοί πληρούν τα όσα προβλέπει ο νόμος. Η ελεγκτική γνώμη μπορεί να εκδίδεται με ή χωρίς επιφυλάξεις, να είναι αντίθετη ή, σε περίπτωση που οι ελεγκτές αδυνατούν να εκφράσουν γνώμη, να λαμβάνει τη μορφή άρνησης γνώμης.

δ) Παραπομπή σε θέματα, στα οποία οι ελεγκτές επιθυμούν να επιστήσουν την προσοχή χωρίς να διατυπώσουν επιφυλάξεις στην ελεγκτική γνώμη.

ε) Ελεγκτική γνώμη σχετικά με το κατά πόσον η ετήσια έκθεση διαχείρισης του διοικητικού συμβουλίου αντιστοιχεί με τους ετήσιους λογαριασμούς του ιδίου οικονομικού έτους.

Η έκθεση υπογράφεται και χρονολογείται από τους ελεγκτές.»

Επομένως είναι σαφές ότι οι ενέργειες και τα καθήκοντα του ελέγχου των ελεγκτών (ορκωτών και μη) υπερβαίνουν κατά πολύ τις περιορισμένες ενέργειες των ορκωτών ελεγκτών, όπως αυτές προσδιορίζονται στις παραγράφους 6 και 7, του άρθρου 92 του Νόμου 3669/08, καθώς και στην Υπουργ. Απόφαση Δ15/οικ/ 24900/28.6.2002 (ΦΕΚ 833 Β').

Επομένως ο υποχρεωτικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. από ορκωτούς ή μη ορκωτούς ελεγκτές ορίζεται και καθίσταται υποχρεωτικός από την εμπορική νομοθεσία (Ν.2190/1920 και 3190/1955 αντίστοιχα) και βάσει ορισμένων κριτηρίων.

3) Υποχρέωση «Ετήσιου Πιστοποιητικού» (Φορολογικού Πιστοποιητικού).

Α) Στα δύο πρώτα εδάφια, της παραγράφου 5, του άρθρου 82, του Ν.2238/94 αναφέρει:

«.....»

5. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174 Α') και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα.

.....»

Β) Ως γνωστόν ο Ν.3693/2008 είναι ο νόμος που διέπει πλέον τους Νόμιμους Ελεγκτές (τ. Ορκωτούς Ελεγκτές) και τα ελεγκτικά γραφεία.

Στην παράγραφο 1, του άρθρου 2, του Ν.3693/2008 αναφέρει:

1. «Υποχρεωτικός έλεγχος»: ο έλεγχος των ατομικών ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που προβλέπονται από τις Οδηγίες 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25ης Ιουλίου 1978 (ΕΕ L 222 της 14.8.1978), 83/349 ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13ης Ιουνίου 1983 (ΕΕ L193 της 18.7.1983), 86/635 ΕΟΚ του Συμβουλίου της 8ης Δεκεμβρίου 1986 (ΕΕ L 372 της 31.12.1986) και της Οδηγίας 91/ 674 ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ L 374 της 31.12.1991). Επίσης ως «υποχρεωτικός έλεγχος» ορίζεται και οποιασδήποτε φύσης και έκτασης ελεγκτική εργασία προβλέπεται από την υφιστάμενη νομοθεσία, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, ότι διενεργείται από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο. Με Κανονιστικές Πράξεις της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) μπορεί να χαρακτηριστεί ως «υποχρεωτικός έλεγχος» οποιασδήποτε φύσης και έκτασης ελεγκτική εργασία αναλαμβάνεται από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8 του παρόντος άρθρου.»

Γ) Επίσης σύμφωνα με την 57971/1060/31.12.2010 απόφαση του Υπ.Οικ. και ειδικότερα στην υποπαράγραφο 1, της παραγράφου 8, της εν λόγω απόφασης αναφέρει:

«8. Το με αριθμό 41/11.10.2010 πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της ΕΛΤΕ, με θέμα τον καθορισμό περαιτέρω ελεγκτικών εργασιών ως υποχρεωτικών ελέγχων, αποφασίζουμε:

*1. Πέραν των οριζόμενων στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Ν. 3693/2008, για τους σκοπούς του ν. αυτού και κάθε νομοθετικής ρύθμισης, που διέπει τον ελεγκτικολογιστικό θεσμό, ως «υποχρεωτικός έλεγχος» καθορίζεται και οιασδήποτε φύσεως και έκτασης ελεγκτική εργασία αναλαμβάνεται από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8 του άρθρου 2 του ιδίου νόμου. **Προϋπόθεση είναι, η ελεγκτική εργασία να έχει σαν αποτέλεσμα την έκδοση έκθεσης ελέγχου,** που συντάσσεται είτε σύμφωνα με:*

(1) τα οριζόμενα στο άρθρο 24 παρ. 1 του Ν. 3693/2008 πρότυπα ελέγχου; ή (2) τα πρότυπα ελέγχου που επιβάλει το Συμβούλιο Λογιστικής Εποπτείας των Εταιρειών Δημοσίου Ενδιαφέροντος των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής (Public Company Accounting Oversight Board) και τα γενικά παραδεκτά πρότυπα ελέγχου στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής (auditing standards generally accepted in the United States).»

Δ) Στην απόφαση του Υπ. Οικ. ΠΟΛ.1159/22.7.11 (όπως ισχύει μετά την ΠΟΛ. 1011 / 30.1.12) και ειδικότερα στην παράγραφο του άρθρου 1, αναφέρει

«Άρθρο 1

Πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου και πρόγραμμα ελέγχου

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

Ε) Εξάλλου στην ΓΔ. ΦΟΡΕΑ. ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ/16.11.2011 του Υπ. Οικ. και ειδικότερα στις τρεις πρώτες παραγράφους αναφέρει:

«Σε συνέχεια της ΠΟΛ.1159/22.7.2011 (ΦΕΚ 1657 Β/26.7.2011) με την οποία καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες και διευκρινήσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της.

1. Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται από την παρ.5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994 για το οποίο ήδη έχουν δοθεί διευκρινίσεις με την ΠΟΛ.1159/22.7.2011, αφορά τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από, Νόμιμους Ελεγκτές και Ελεγκτικά Γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν.3693/2008, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό, ως προϊόν εργασίας διασφάλισης, δεν αντίκειται προς τους κανόνες ανεξαρτησίας που ισχύουν για το ελεγκτικό επάγγελμα και πρέπει να υπογράφεται είτε από το Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την Έκθεση του ελέγχου, ο οποίος προβλέπεται από τα άρθρα 36 και 37 του Ν. 2190/1920, ή από άλλο Νόμιμο Ελεγκτή, ο οποίος όμως υποχρεωτικά ανήκει στο ίδιο Ελεγκτικό Γραφείο με το Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την προαναφερθείσα Έκθεση.

3. Διευκρινίζεται ότι όταν τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, σύμφωνα με τα άρθρα 36 και 37 του Ν. 2190/1920, έχουν αναλάβει να τον εκτελέσουν από κοινού Νόμιμοι Ελεγκτές από δύο ξεχωριστά Ελεγκτικά Γραφεία, η διεξαγωγή της εργασίας για την έκδοση του φορολογικού Πιστοποιητικού διέπεται από όρους παρόμοιους με αυτούς του από κοινού εκτελούμενου ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης.»

Επομένως τα ελάχιστα κρίσιμα στοιχεία για χαρακτηρισμό ενός ελέγχου ως «υποχρεωτικού ελέγχου», ώστε να θεωρηθεί ότι αυτός ο έλεγχος δημιουργεί την υποχρέωση σύνταξης «Ετησίου Πιστοποιητικού», είναι:

Α) Ο υποχρεωτικός έλεγχος πρέπει να γίνεται από Νόμιμους Ελεγκτές (Ορκωτούς) των οικονομικών καταστάσεων των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. σύμφωνα με όσα ορίζονται στα άρθρα 36 και 37 του Ν.2190/1920 και

Β) Σύνταξη έκθεσης ελέγχου από Νόμιμους Ελεγκτές (Ορκωτούς) των οικονομικών καταστάσεων των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. σύμφωνα με όσα ορίζονται στα άρθρα 36 και 37 του Ν.2190/1920.

Γ) Οι λοιπές υποχρεώσεις των Νομίμων Ελεγκτών όπως προβλέπονται από το άρθρο 37 του Ν.2190/1920.

4) Απάντηση

Άρα ανακεφαλαιώνοντας και κατά την γνώμη μας:

Μόνη η βεβαίωση οικονομικών στοιχείων και η βεβαίωση μέρους των οικονομικών καταστάσεων όπως προβλέπουν οι παράγραφοι 6 και 7, του άρθρου 92 του Νόμου 3669/08, καθώς και η Υπουργ. Απόφαση Δ15/οικ/24900/28.6.2002 (ΦΕΚ 833 Β'), δεν δύναται να θεωρηθεί ως «υποχρεωτικός έλεγχος» κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5, του άρθρου 82, του Ν.2238/94, διότι δεν περιλαμβάνει όλα τα ποιοτικά και απαραίτητα στοιχεία καθώς και όλες τις ποιοτικές και απαραίτητες ενέργειες και πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 36 και 37 του Ν.2190/1920, επομένως στις περιπτώσεις αυτές δεν είναι υποχρεωτική η σύνταξη «ετησίου πιστοποιητικού» (φορολογικού πιστοποιητικού), από τους Νομίμους (Ορκωτούς) Ελεγκτές.

Με εκτίμηση

Σ. Γιαννίρης