

Αθήνα 20/2/2012

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ

ΘΕΜΑ: Αναθεώρηση κατάταξης στο ΜΕΕΠ, έλεγχος Οικονομικών Καταστάσεων από Ορκωτό Ελεγκτή – Λογιστή (άρθρο 99 Ν.3669/08) και Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό (άρθρο 82 Ν.2238/94).

Ανώνυμη εταιρεία-μέλος του ΣΑΤΕ έθεσε το εξής ερώτημα:

Κατά την διαδικασία της αναθεώρησης της κατάταξης της εταιρείας στο ΜΕΕΠ πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 99 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 ;

Συμπληρωματικά διευκρινίσθηκε ότι η εταιρεία, είναι εγγεγραμμένη στη 3^η Τάξη του Μητρώου Εργοληπτικών Επιχειρήσεων (ΜΕΕΠ) και δεν πληροί κανένα από τα τρία κριτήρια που τίθενται από την Νομοθεσία, για να υπόκειται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

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 αναθεώρησης της κατάταξης της εταιρείας στο ΜΕΕΠ πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 99 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).

B) Άρθρο 99 Ν.3669/2008.

Σε όλο αυτό το άρθρο αναφέρεται «οικονομική κατάσταση» και όχι οικονομικές καταστάσεις, προφανώς δηλαδή ο νομοθέτης αναφέρεται μόνο στον «ισολογισμό» των επιχειρήσεων και όχι στο σύνολο των οικονομικών καταστάσεων ως άνω.

Στην ανάλυση των επί μέρους τμημάτων του τύπου κατάταξης των εργοληπτικών επιχειρήσεων ζητούνται κάποια οικονομικά στοιχεία και σε ορισμένες περιπτώσεις αυτά, να είναι βεβαιωμένα από Ορκωτό Ελεγκτή. Αυτά είναι:

α) «Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων»

Λαμβάνεται το μέγεθος που αναφέρεται στο σκέλος του παθητικού του ισολογισμού της εργοληπτικής επιχείρησης, ως «Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων», μετά την αφαίρεση των Ειδικών Αφορολόγητων Αποθεματικών Τεχνικών Επιχειρήσεων, στο τμήμα αυτών που δεν έχει φορολογηθεί, του Οφειλόμενου Κεφαλαίου και των «ποσών που προορίζονται για Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου».

Όπως σαφέστατα προσδιορίζεται σε όλες τις παραγράφους που αναφέρονται στο παραπάνω οικονομικό στοιχείο, αυτό προκύπτει από την **οικονομική κατάσταση του προηγούμενου έτους, χωρίς να ζητείται αυτή η οικονομική κατάσταση να είναι βεβαιωμένη από ορκωτό ελεγκτή.**

Μόνο στις περιπτώσεις που η επιχείρηση υποβάλλει προσωρινή οικονομική κατάσταση αυτή πρέπει να βεβαιώνεται από ορκωτό ελεγκτή.

Επίσης αν μέσα στα Ίδια Κεφάλαια της επιχείρησης υπάρχουν μη φορολογηθέντα «Ειδικά Αφορολόγητα Αποθεματικά Τεχνικών Επιχειρήσεων» και για τον προσδιορισμό του τμήματος που έχει φορολογηθεί, προκειμένου να μην αφαιρεθεί από το «Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων», **απαιτείται ειδική βεβαίωση ορκωτού ελεγκτή.**

β) «Πάγια»

Αξία Ακινήτων: Λαμβάνεται, κατ' επιλογή της επιχείρησης, είτε η αντικειμενική αξία που ισχύει κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης η οποία βεβαιώνεται από συμβολαιογράφο, είτε η αξία των ακινήτων (αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής), όπως αυτή αναφέρεται στην **οικονομική κατάσταση του προηγούμενου έτους, χωρίς να ζητείται αυτή η οικονομική κατάσταση να είναι βεβαιωμένη από ορκωτό ελεγκτή.**

Μόνο στις περιπτώσεις που η επιχείρηση υποβάλλει προσωρινή οικονομική κατάσταση αυτή πρέπει να βεβαιώνεται από ορκωτό ελεγκτή και να προσκομίζεται

ειδική κατάσταση με βεβαίωση ορκωτού ελεγκτή, στην οποία περιλαμβάνονται αναλυτικά τα ανωτέρω πάγια και υπολογίζεται η συνολική αξία αυτών.

Αξία του κύριου και βοηθητικού μηχανολογικού εξοπλισμού και των μεταφορικών μέσων, εκτός των επιβατικών αυτοκινήτων: Λαμβάνεται η αξία του κύριου και βοηθητικού μηχανολογικού εξοπλισμού και των μεταφορικών μέσων, εκτός των επιβατικών αυτοκινήτων, όπως προκύπτει από την **οικονομική κατάσταση του προηγούμενου έτους, χωρίς να ζητείται αυτή η οικονομική κατάσταση να είναι βεβαιωμένη από ορκωτό ελεγκτή.**

Μόνο στις περιπτώσεις που η επιχείρηση υποβάλλει προσωρινή οικονομική κατάσταση αυτή πρέπει να βεβαιώνεται από ορκωτό ελεγκτή.

Για τον υπολογισμό της αναπόσβεστης αξίας του εξοπλισμού και των μεταφορικών μέσων της επιχείρησης, περιλαμβανομένης της προσαύξησης αυτής κατά τριάντα τοις εκατό (30%), συνυποβάλλεται ειδική βεβαίωση ορκωτού ελεγκτή.

Όλα τα λοιπά στοιχεία που ζητούνται,

γ) «Σύνολο Ενεργητικού».

δ) «Σύνολο Παγίου Ενεργητικού».

ε) «Συμμετοχές και άλλες Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις».

στ) «Σύνολο Κυκλοφορούντος Ενεργητικού».

ζ) «Απαιτήσεις».

λαμβάνονται όπως προκύπτουν από την **οικονομική κατάσταση του προηγούμενου έτους, χωρίς να ζητείται αυτή η οικονομική κατάσταση να είναι βεβαιωμένη από ορκωτό ελεγκτή.**

Μόνο στις περιπτώσεις που η επιχείρηση υποβάλλει προσωρινή οικονομική κατάσταση αυτή πρέπει να βεβαιώνεται από ορκωτό ελεγκτή και τα στοιχεία θα λαμβάνονται από αυτή την κατάσταση.

Ειδικά για το διαχωρισμό των τιμολογημένων απαιτήσεων για δημόσια και ιδιωτικά έργα **απαιτείται ειδική βεβαίωση ορκωτού ελεγκτή**, στην οποία επισυνάπτονται αντίγραφα των τιμολογίων που έχουν εκδοθεί.

Το ίδιο ισχύει και στις περιπτώσεις συγχωνεύσεων εργοληπτικών επιχειρήσεων, υποβάλλονται η ενοποιημένη οικονομική κατάσταση της επιχείρησης που προέκυψε από τη συγχώνευση και οι οικονομικές καταστάσεις του προηγούμενου έτους ή προσωρινές οικονομικές καταστάσεις που βεβαιώνονται από ορκωτό ελεγκτή.

Επομένως καθίσταται σαφές ότι δεν είναι υποχρεωτικός ο έλεγχος από ορκωτούς ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων κατά την διαδικασία αναθεώρησης του άρθρου 99 του Ν.3669/08, αλλά μόνον η βεβαίωση κάποιων οικονομικών στοιχείων και σε περίπτωση υποβολής προσωρινού ισολογισμού προβλέπεται η βεβαίωση αυτού.

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 οιοδήποτε 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 αναφέρωνται 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 προκύπτη 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 οφείλουν 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 έκθεσις 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 έκθεσις διαχείρισης του διοικητικού συμβουλίου αντιστοιχεί με τους ετήσιους λογαριασμούς του ιδίου οικονομικού έτους.

Η έκθεσις 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 στο άρθρο 99 του Ν3699/80.

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) 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 ελεγκτικόλογιστικό 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 επιβάλλει 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 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, που απαιτούν οι διατάξεις του άρθρου 99, του Ν. 3669/08, ακόμα και στην περίπτωση υποβολής προσωρινού ισολογισμού, 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