

ΠΟΛ. 1159/ Αθήνα, 22 Ιουλίου 2011
Ανεπίσημη Κωδικοποίηση μετά και την ΠΟΛ. 1011/30.1.2012

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΠΟΛ. 1159/ Αθήνα, 22 Ιουλίου 2011
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΤΜΗΜΑ Α΄
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΚΕ.Π.Υ.Ο.
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ Η/Υ (Δ30)
Δ/ΝΣΗ ΕΚΜΕΤ/ΣΗΣ ΣΥΣΤ/ΤΩΝ Η/Υ (Δ31)

Θέμα: Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α΄ 174).

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Το άρθρο 82 παρ. 5 και 8α του Ν. 2238/1994, όπως ισχύει, καθώς και το αριθ. 636/14.6.2011 έγγραφο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.
2. Το άρθρο 39Α παρ. 10 του Ν.2238/1994, όπως ισχύει.
3. Το άρθρο 66 παρ. 1 του Ν.2238/1994.
4. Το άρθρο 68 παρ. 4 και 6 του Ν.2238/1994, όπως ισχύει.
5. Το άρθρο 69 του Ν.2238/1994, όπως ισχύει.
6. Το άρθρο 107 παρ. 6 του Ν.2238/1994, όπως ισχύει.
7. Τις διατάξεις του Ν.3693/2008 (ΦΕΚ 174 Α΄) περί «Εναρμόνισης της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις.
8. Τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920, όπως ισχύει.
9. Τις διατάξεις του Ν.3190/1955, όπως ισχύει.

10. Το άρθρο 6 του Ν.2690/1999.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

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.

2. Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας, το οποίο εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), αναβαθμίζεται σε ετήσια βάση και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Άρθρο 2

Υπεύθυνοι για τη σύνταξη και την αλήθεια των φορολογικών εγγράφων

1. Υπεύθυνες για τη σύνταξη όλων των φορολογικών εγγράφων των ελεγχόμενων εταιριών είναι οι διοικήσεις τους. Ο προσδιορισμός των φορολογικών αναμορφώσεων των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται, θα πρέπει να προκύπτει αναλυτικά από τα τηρούμενα βιβλία. Ο προσδιορισμός και η οριστικοποίηση των αναμορφώσεων πρέπει να γίνεται είτε άμεσα από τους καταχωρητές των εγγραφών ή το αργότερο μέχρι την οριστικοποίηση των λογιστικών εγγραφών κάθε μήνα.

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

Άρθρο 3

Περιεχόμενο Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού

1. Το «Ετήσιο φορολογικό Πιστοποιητικό» των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, διακρίνεται σε δύο τμήματα, στην «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και στο «Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».

2. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στο παράρτημα Ι της παρούσας και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

3. Η ως άνω Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, κατά την διενέργεια του ως άνω φορολογικού ελέγχου, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ.

4. Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση και το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

5. Αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης αποτελεί το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων που επισυνάπτεται στο παράρτημα ΙΙ της παρούσας. Στο εν λόγω προσάρτημα περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρία καθώς επίσης και ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της φορολογικής συμμόρφωσης.

6. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης ολοκληρώνεται και υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρία οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο δέκα (10) ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

7. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους Νόμιμους Ελεγκτές και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων που τηρεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ), έως την 10η ημέρα του έβδομου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για τις εταιρείες που έκλεισαν ισολογισμό την 30.6.2011 η προθεσμία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ παρατείνεται έως την 30.03.2012».

8. Στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων βεβαιώνεται ότι τα δεδομένα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφως τις σχετικές παρατηρήσεις της.

Άρθρο 4

Τεκμηρίωση φορολογικού ελέγχου από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία

1. Για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του ειδικού φορολογικού ελέγχου. 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.

2. Στην αναλυτική έκθεση τεκμηρίωσης περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών, με τεκμηρίωση για κάθε φορολογικό αντικείμενο που

εξετάζεται των ευρημάτων του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν πλήρη συμμόρφωση της εταιρίας με τη φορολογική νομοθεσία ή αφορούν παραβάσεις σε επιμέρους τομείς.

3. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο Νόμιμο Ελεγκτή. Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον τα ακόλουθα:

α) Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα)

β) Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας

γ) Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία

δ) Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

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

5. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται να διατηρούν τον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης για χρονικό διάστημα τουλάχιστον επτά (7) ετών από την ημερομηνία που υποβάλλεται η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ και υποχρεούνται να παρέχουν το σχετικό φάκελο τεκμηρίωσης οποτεδήποτε αυτό ζητηθεί από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών».

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

Άρθρο 5

Δειγματοληπτικός έλεγχος από τη φορολογική αρχή

1. Από τις εταιρίες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση, επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον της τάξης του 9% για έλεγχο, με κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν.3842/2010.

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

3. Οι έλεγχοι από τις αρμόδιες φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες καλύπτουν όλα τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου. Με την ολοκλήρωσή τους συντάσσονται Εκθέσεις Ελέγχου.

4. Εκτός των εταιριών που ελέγχονται στα πλαίσια της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιριών, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου, βάσει των ειδικών κριτηρίων που ακολουθούν:

α) Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται σαν καταληκτικές για τη χορήγησή της, αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιριών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν.3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία,

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

γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο μετά από απόφαση της επιτροπής και της διαδικασίας που προβλέπεται στην παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου.

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

5. Όλοι οι τακτικοί έλεγχοι, εκτός των περιπτώσεων που αναφέρονται στην επόμενη παράγραφο, διενεργούνται εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

6. Εξαιρετικά οι τακτικοί έλεγχοι που διενεργούνται εξ' αιτίας της άσκησης δίωξης κατά μελών του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, της λήψης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών στοιχείων, συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες και για τις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του Ν.2238/1994 (transfer pricing) δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης.

7. Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του

προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας και απόφαση της επιτροπής της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 6

Τύπος και Ισχύς Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης

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

α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη

Στην περίπτωση που από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, τότε σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρία επιστολή στην οποία αναφέρεται το γεγονός ότι σύμφωνα με τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από την πλευρά της εταιρίας, ότι αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών και ότι οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων που θα διενεργηθούν από το Υπουργείο Οικονομικών. Σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με σύμφωνη γνώμη και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπισθεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών που προβλέπονται στο άρθρο 5 της παρούσας, θεωρείται περαιωμένος ο έλεγχος της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση ενδείξεων για σημαντικές παραβάσεις, όπως ορίζονται από την παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας, που δεν εντοπίστηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο.

β) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, αυτά επισημαίνονται ως θέματα έμφασης σύμφωνα με το υπόδειγμα 2 του παραρτήματος Ι της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να ολοκληρωθεί στα χρονικά όρια που προβλέπονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 6 περίπτωση α της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή η περαίωση της παραγράφου 1 του άρθρου 6 περίπτωση α ισχύει μετά τη βεβαίωση των τυχόν φόρων.

γ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, προκύψουν συμπεράσματα με επιφύλαξη, τότε εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Εάν υπάρχουν διαφορές που θα ήταν δυνατόν να καταλογισθούν από τις φορολογικές αρχές με τον έλεγχο μόνο ειδικών αντικειμένων, εκδίδεται από την αρμόδια φορολογική αρχή εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά. Στις παραπάνω περιπτώσεις, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να ζητήσει από τον Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο κάθε έγγραφο που κρίνεται απαραίτητο για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

δ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα η αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές, προκύπτει αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή αρνητικό συμπέρασμα, εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

Εφόσον οι παραβάσεις της νομοθεσίας έχουν εντοπιστεί από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, περιλαμβάνονται και οι απόψεις της διοίκησης της εταιρίας και του λογιστή - φοροτέχνη που υπογράφει τις φορολογικές καταστάσεις, ο οποίος πρέπει να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε την παράβαση, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 3 του Ν.3943/2011. Εφόσον οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εντοπιστούν για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, στην έκθεση ελέγχου της περιλαμβάνονται και οι απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρία, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου, οι οποίοι πρέπει να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν την παράβαση, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του Ν.3693/2008 και των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ 3 του Ν.3943/2011. Στην ίδια έκθεση περιλαμβάνονται και οι απόψεις του φοροτέχνη - λογιστή.

Άρθρο 7

Ποιοτικός έλεγχος του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων

1. 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.

2. Ο ποιοτικός έλεγχος για το φορολογικό πιστοποιητικό διενεργείται από συνεργεία στελεχών της ΕΛΤΕ και με την συμμετοχή ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών και καλύπτεται σε ότι αφορά τη διαδικασία, από τις διατάξεις περί ποιοτικού ελέγχου του Ν. 3693/2008.

3. 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.

4. Ο ποιοτικός έλεγχος γίνεται στους φακέλους τεκμηρίωσης των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι να παράσχουν όλες τις απαραίτητες εξηγήσεις στους ελεγκτές.

5. 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 και εφαρμογή των διατάξεων του Ν.3148/2003 εφόσον συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις.

6. Σύνοψη των διαπιστώσεων των ποιοτικών ελέγχων για κάθε ελεγκτική εταιρία, που αφορούν τη χορήγηση των φορολογικών πιστοποιητικών, δημοσιοποιείται στο διαδίκτυο, με βάση τις υποχρεώσεις για δημοσιότητα που ορίζονται από το Ν. 3693/2008.

7. Με κανονιστική πράξη που θα εκδοθεί από την ΕΛΤΕ και θα υπογραφεί από τον Υπουργό Οικονομικών ορίζεται η συμμετοχή των ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών στα συνεργεία της ΕΛΤΕ.

Άρθρο 8

Οργανωτικό πλαίσιο, διαδικασίες εφαρμογής και παρακολούθησης των ελέγχων

1. Αρμόδια για το πλαίσιο της άντλησης πληροφόρησης, της επικοινωνίας των εμπλεκόμενων και της επεξεργασίας των δεδομένων που αφορούν τους φορολογικούς ελέγχους στις εταιρίες για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία είναι η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Αρμόδια για την εποπτεία των ελέγχων που διενεργούν οι αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και την αντιμετώπιση των προβλημάτων που ανακύπτουν κατά την εκτέλεσή τους, από την ανάθεση του ελέγχου μέχρι την έκδοση των «Φύλλων Ελέγχου» και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, είναι η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων αναπτύσσει ειδική εφαρμογή παρακολούθησης αυτών των ελέγχων, που αρχίζει να λειτουργεί το αργότερο μέχρι την 30 Νοεμβρίου 2011.

4. Η εφαρμογή περιλαμβάνει μητρώα των φορολογούμενων εταιριών, των ελεγκτικών εταιριών και των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που διενεργούν φορολογικούς ελέγχους και σε αυτήν αποθηκεύονται, κατά ελεγχόμενη εταιρία και διαχειριστική χρήση, όλες οι εκθέσεις και τα φύλλα ελέγχου και οι καταλογιστικές πράξεις καθώς και η αλληλογραφία που αφορά κάθε έλεγχο που διενεργείται.

5. Στην εφαρμογή, η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους ελέγχους των Νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων είναι διαθέσιμη σε μελλοντικούς ελέγχους από άλλον Νόμιμο Ελεγκτή και ελεγκτικό γραφείο.

6. Η εφαρμογή είναι σχεδιασμένη με τα πρότυπα ασφάλειας της Γ.Γ.Π.Σ και οι χρήστες Νόμιμοι Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, έχουν πρόσβαση μόνο στις πληροφορίες που αφορούν τις εταιρίες που οι ίδιοι ελέγχουν.

7. Η διαδικασία ενημέρωσης της εφαρμογής για έναν τυπικό φορολογικό έλεγχο, σε ότι αφορά την επικοινωνία με το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο έχει ως εξής:

Ο Νόμιμος Ελεγκτής και το Ελεγκτικό Γραφείο, εντός δέκα (10) ημερών από την ανάληψη του διαχειριστικού ελέγχου, ο οποίος περιλαμβάνει και τη χορήγηση του «ετήσιου πιστοποιητικού», υποχρεούται να ενημερώσει ηλεκτρονικά την εφαρμογή της Γ.Γ.Π.Σ για το γεγονός και για το προβλεπόμενο χρονοδιάγραμμα ολοκλήρωσης του ελέγχου. Ειδικά για τις εταιρείες που κλείνουν ισολογισμό μέχρι 31.12.2011 η ανωτέρω ενημέρωση θα γίνει μέχρι την 30.03.2012».

8. Για την υλοποίηση των παραπάνω η Γ.Γ.Π.Σ θα διαθέτει υπηρεσίες ιστού (web services) με τις οποίες θα δίνεται η δυνατότητα καταχώρησης και ανάκτησης των Εκθέσεων Φορολογικής Συμμόρφωσης καθώς και των πληροφοριών της πορείας του εκάστοτε φορολογικού ελέγχου. Η δημιουργία των αρχείων XML που θα υποβάλλονται στην Γ.Γ.Π.Σ καθώς και το λογισμικό πελάτες (client) που θα χρησιμοποιηθεί για την υποβολή δεν αποτελεί αντικείμενο του έργου της Γ.Γ.Π.Σ και μπορεί να αναπτυχθεί από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο. Στο Παράρτημα IV επισυνάπτεται το XML σχήμα της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης το οποίο περιγράφει τη δομή του αρχείου XML που θα υποβάλλεται στην Γ.Γ.Π.Σ.

Άρθρο 9

Περιεχόμενο Εκθέσεων Ελέγχου

1. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης θα αναφέρει τα στοιχεία που ορίζονται στο Παράρτημα Ι της παρούσας.

2. Τα ειδικά φορολογικά αντικείμενα που θα ελέγχονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, εφόσον έχουν εφαρμογή σε μία ελεγχόμενη εταιρία, ορίζονται κάθε φορά από το πρόγραμμα ελέγχου, όπως ορίζεται στο Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας. Το πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει τα πιο κάτω κεφάλαια:

Α. Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου.

Β. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρίας.

Γ. Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος.

Δ. Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ).

Ε. Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ).

ΣΤ. Έλεγχος φορολογίας ακινήτων.

ΣΤ.1 Έλεγχος Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ).

ΣΤ.2 Έλεγχος Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9).

ΣΤ.3 Έλεγχος Φόρου υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν.2065/1992).

Ζ. Έλεγχος Τέλους χαρτοσήμου.

Η. Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων.

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων.

Ι. Ενδοομιλικές Συναλλαγές.

Κ. E-Commerce.

Άρθρο 10

Λοιπά θέματα

1. Οι αμοιβές των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων για τους ελέγχους που αφορούν τη φορολογική συμμόρφωση είναι διακριτές στο Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών που εκδίδουν στην ελεγχόμενη εταιρία, προσδιορίζονται με

βάση τα δεδομένα της αγοράς με ελεύθερη διαπραγμάτευση και εκπίπτονται από τα φορολογητέα έσοδα.

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

3. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία μπορούν να υποβάλλουν γραπτά ερωτήματα, επί ειδικών θεμάτων τεχνικής φύσης που ανακύπτουν κατά τον έλεγχο τους, στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων, ηλεκτρονικά μέσω της σχετικής εφαρμογής. Η Διεύθυνση απευθύνεται στις αρμόδιες διευθύνσεις του Υπουργείου και οι σχετικές γνωμοδοτήσεις κοινοποιούνται σε αυτόν που υπέβαλε το ερώτημα και καταχωρούνται στην εφαρμογή. Τυχόν καθυστέρηση απάντησης σε ερώτημα δεν αποτελεί λόγο καθυστέρησης ολοκλήρωσης των ελέγχων από τους Νόμιμους Ελεγκτές. Σε περίπτωση που για κάποιο θέμα υπάρχει σοβαρή αμφιβολία για την αντιμετώπισή του από τον Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο, αυτή η αμφιβολία θα εκφραστεί σαν έμφαση στην έκθεσή του.

4. Για τις περιπτώσεις που μία Ανώνυμη Εταιρία ή Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης, παρότι πληροί τα κριτήρια για τον υποχρεωτικό της έλεγχο από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, δεν τους επιλέγει για τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και κατά συνέπεια για τον έλεγχο της φορολογικής της συμμόρφωσης, ελέγχεται άμεσα από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

5. Σε κάθε περίπτωση η άσκηση του φορολογικού ελέγχου από Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο σε Ανώνυμη Εταιρία, είναι ασυμβίβαστη με το έργο του Λογιστή - Φοροτεχνικού που υπογράφει τις καταστάσεις.

6. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, πέραν των διοικητικών ή ποινικών συνεπειών που συνεπάγεται η μη ορθή εκπλήρωση των καθηκόντων τους, φέρουν αλληλέγγυα, περιορισμένη ευθύνη, για τις περιπτώσεις που δεν συνιστούν δόλο από την πλευρά τους και υπήρξε απώλεια για τα έσοδα του δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν.3693/2008.

7. Την ευθύνη για την καταβολή διαφυγόντων φόρων, τελών, επιβαρύνσεων και προστίμων, φέρει η ελεγχόμενη εταιρία. Οι επιπλέον υποχρεώσεις της εταιρίας μπορεί να προκύψουν αφενός κατά τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και αφετέρου κατά τον έλεγχο των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών.

8. Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της φορολογικής αρχής προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογητέα αντικείμενα του προγράμματος φορολογικής συμμόρφωσης του παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή πρόστιμο από 10.000€ έως 100.000€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 παράγραφος 4, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 26 παράγραφος 3

του Ν.3943/2011, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη εταιρία.

9. Το πιο πάνω πρόστιμο επιβάλλεται και στο ελεγκτικό γραφείο στο οποίο ανήκει ο Νόμιμος Ελεγκτής. Αρμόδια αρχή για την επιβολή του προστίμου είναι η ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών στην οποία υπάγεται το ελεγκτικό γραφείο.

10. Τα πρόστιμα, με ευθύνη της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, δημοσιοποιούνται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου με αναφορά στο ύψος του προστίμου, την ελεγχόμενη εταιρία, το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό Γραφείο που αφορούν.

11. Σε ότι αφορά τις Διοικητικές Ευθύνες ισχύουν οι σχετικές διατάξεις του Ν.3693/2008.

Άρθρο 11

Μεταβατικές ρυθμίσεις για το έτος 2011

1. Οι Ανώνυμες Εταιρίες και οι Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης που ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία υπάγονται στις διαδικασίες αυτής της απόφασης, για τους ισολογισμούς που κλείνουν από 30.06.2011 και μετά.

2. Η παρούσα θα έχει εφαρμογή μετά την δημοσίευση της κανονιστικής πράξης της ΕΛΤΕ που θα εντάσσει το ελεγκτικό πρότυπο 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» ως το πρότυπο που θα εφαρμόζεται για τον φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων που ελέγχονται υποχρεωτικά από τους Νόμιμους Ελεγκτές.

Η απόφαση αυτή, μαζί με τα παραρτήματα τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ ΒΕΝΙΖΕΛΟΣ