



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ**  
**ΤΜΗΜΑ Β΄-ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΡΓΟΥ**

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

**Αθήνα, 3 Ιουνίου 2019**  
**Αριθ. Πρωτ.: Ε.2097**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 8  
 Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα  
 Τηλέφωνο : 210 3375843, -5063  
 Fax : 210 3375354  
 E-Mail : [d.eleg@aade.gr](mailto:d.eleg@aade.gr)  
 Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

ΠΡΟΣ : Ως Π.Δ.

**ΘΕΜΑ: «Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 65Α του ν.4174/2013 για τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες»**

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 65Α του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)**, ορίζεται ότι με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται, μεταξύ άλλων, τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ενδεχόμενες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, καθώς και το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και οι επιφυλάξεις που τυχόν διατυπώνονται σε αυτό. Στους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες που παραβαίνουν τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται σε αυτό, επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παρ. 4 του άρθρου 4 του ν.2523/1997.

2. Σύμφωνα με την **παρ. 6 του άρθρου 8 της ΠΟΛ.1124/2015 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε.** που εκδόθηκε κατ'εξουσιοδότηση των ως άνω διατάξεων, ορίζεται ότι εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στον ορκωτό ελεγκτή λογιστή και στην ελεγκτική εταιρεία διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 4 του άρθρου 4 του ν.2523/1997**, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε. που παρέχεται εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη του σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης και ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εξαιρουμένων των περιπτώσεων για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης.

3. Περαιτέρω, στις διατάξεις της **ΠΟΛ.1124/2015 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε.** και ειδικότερα στη **παρ. 3 του άρθρου 1**, ορίζεται ότι ο έλεγχος για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ της ίδιας Απόφασης, ενώ σύμφωνα με την **παρ. 3 του άρθρου 3**, η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ και οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες, κατά τη διενέργεια του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται σε αυτό το πρόγραμμα.

4. Στις διατάξεις του **άρθρου 4 της ΠΟΛ.1124/2015**, καθορίζεται η υποχρέωση τεκμηρίωσης του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες και η τήρηση αναλυτικού φάκελου τεκμηρίωσης όπου αναλύονται τουλάχιστον η μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα), η αναλυτική περιγραφή της εκτελεσθείσας εργασίας, τα ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία και το τελικό συμπέρασμα ελέγχου. Σύμφωνα δε με την **παρ. 4 του εν λόγω άρθρου**, η τεκμηρίωση των ανωτέρω σε όσες περιπτώσεις δεν ορίζεται διαφορετικά από την απόφαση αυτή, θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει τη δυνατότητα σε έναν τρίτο ελεγκτή να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.

5. Σημειώνεται ότι για τις χρήσεις προ της εφαρμογής του ν. 4174/2014 (Κ.Φ.Δ.) ισχύουν οι διατάξεις της **παρ. 8α του άρθρου 82 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)** και της **Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011**.

6. Κατόπιν των ανωτέρω, οι προβλεπόμενες στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 65<sup>Α</sup> του ν.4174/2013 διοικητικές κυρώσεις στους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες, επιβάλλονται όταν προκύψουν από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/2015, κατόπιν ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας στην σχετική για την αποδιδόμενη παράβαση έκθεση ελέγχου, ώστε να αναφέρονται σε αυτήν οι υποχρεώσεις του ορκωτού ελεγκτή λογιστή κατά την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού, καθώς και με ποιόν τρόπο τις παρέβη, με βάση το ανωτέρω πρόγραμμα ελέγχου και την ελεγκτική μεθοδολογία γενικότερα που ακολούθησε. Σκόπιμο δε είναι, για λόγους πληρέστερης αξιολόγησης των τυχόν διαπραχθεισών εκ μέρους των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών παραβάσεων, να ζητείται εγγράφως από αυτούς κατά τη διενέργεια του ελέγχου της Φορολογικής Διοίκησης στις επιχειρήσεις που λαμβάνουν το φορολογικό πιστοποιητικό, οποιαδήποτε πληροφορία κρίνεται απαραίτητη, ιδίως τα στοιχεία του αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης.

7. Επισημαίνεται ότι τα όρια των δαπανών που ελέγχονται όπως ορίζονται στο γενικό μέρος του Παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/2015, όπως ισχύει, (Α. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας ελέγχου), δεν αφορούν αποκλειστικά στη φορολογία εισοδήματος, αλλά εξετάζεται εάν από τις εν λόγω δαπάνες προκύπτουν στοιχεία που άπτονται και των λοιπών φορολογικών αντικειμένων του προγράμματος ελέγχου.

8. Προς καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθενται **ενδεικτικά** τα ακόλουθα παραδείγματα:

#### **Παράδειγμα α'**

Από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργήθηκε σε επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα έως 50.000.000€ που είχε λάβει Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης «χωρίς επιφύλαξη», προέκυψαν πρόσθετες επιβαρύνσεις λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το εισόδημα διαφόρων δαπανών αξίας

τουλάχιστον 20.000€ η κάθε μία, διότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Στις περιπτώσεις αυτές, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 65<sup>Α</sup> του Κ.Φ.Δ. καθώς τα ποσά των δαπανών υπερβαίνουν το όριο των 15.000€ που τίθεται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/2015.

#### **Παράδειγμα β'**

Από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργήθηκε σε επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα από 50.000.000€ έως 100.000.000€ που είχε λάβει Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης «χωρίς επιφύλαξη» προέκυψαν πρόσθετες επιβαρύνσεις λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το εισόδημα διαφόρων δαπανών αξίας μέχρι 20.000€ η κάθε μία, διότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013). Στις περιπτώσεις αυτές, επειδή τα ποσά των δαπανών δεν υπερβαίνουν το όριο των 25.000€, όπως αυτό τίθεται στο Παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/2015, θα πρέπει να διερευνηθεί περαιτέρω από τον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης που τηρείται υποχρεωτικά από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες, εάν οι ανωτέρω δαπάνες εμπεριέχονται στο δείγμα ελέγχου το οποίο θα πρέπει να καλύπτει τουλάχιστον το 10% του συνόλου ανά κατηγορία δαπάνης. Εφόσον έχει καλυφθεί το ελάχιστο όριο, ευνόητο είναι ότι στις περιπτώσεις που οι καταλογισθείσες από τη Φορολογική Διοίκηση μη εκπιπτόμενες δαπάνες ως λογιστικές διαφορές ήταν εκτός του ανωτέρω δείγματος, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 65<sup>Α</sup> του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).

#### **Παράδειγμα γ'**

Από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργήθηκε σε εταιρεία που είχε λάβει Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης «χωρίς επιφύλαξη» προέκυψαν πρόσθετες επιβαρύνσεις λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το εισόδημα διαφόρων δαπανών που αναφέρονται στο άρθρο 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013). Στην περίπτωση αυτή, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 65<sup>Α</sup> καθώς οι ανωτέρω δαπάνες ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού. Σε κάθε περίπτωση όμως, θα πρέπει να εξετάζεται από τη Φορολογική Διοίκηση το ουσιώδες μέγεθος (σημαντικότητα) των προαναφερθέντων μη εκπιπόμενων δαπανών (θέμα πραγματικό) για τον προσδιορισμό του επιβληθέντος προστίμου.

#### **Παράδειγμα δ'**

Από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργήθηκε σε εταιρεία που είχε λάβει Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης «χωρίς επιφύλαξη» προέκυψαν πρόσθετες επιβαρύνσεις, λόγω των υποχρεώσεων που αφορούν στην παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Συγκεκριμένα, καταλογίστηκε φόρος επί αμοιβών με συντελεστή φόρου 20% της περ. δ' του άρθρου 64§1 του Κ.Φ.Ε., διότι είχε παρακρατηθεί φόρος που δεν αποδόθηκε, είτε λόγω μη υποβολής, είτε λόγω ανακριβούς δήλωσης, ο οποίος προέκυπτε και από το οριστικό ισοζύγιο τέλους χρήσης. Στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 65<sup>Α</sup> του Κ.Φ.Δ..

#### **Παράδειγμα ε'**

Στην περίπτωση που ο εν λόγω φόρος που περιγράφεται στο ως άνω παράδειγμα δ', δεν είχε παρακρατηθεί - με αποτέλεσμα να μην υπάρχει σχετική εγγραφή στο ημερολόγιο γενικής λογιστικής - διερευνάται περαιτέρω, εάν η υποχρέωση παρακράτησης φόρου προκύπτει από την επισκόπηση του οριστικού ισοζυγίου τέλους χρήσεως (θέμα πραγματικό), ή εάν οι δαπάνες για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση παρακράτησης φόρου, εμπεριέχονται ή θα έπρεπε να εμπεριέχονται στο δείγμα ελέγχου, σύμφωνα με τον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης που τηρείται υποχρεωτικά από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες. Στις περιπτώσεις αυτές έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου παρ. 2 του άρθρου 65<sup>Α</sup> του Κ.Φ.Δ..

**Παράδειγμα στ'**

Από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργήθηκε σε εταιρεία που είχε λάβει Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης «χωρίς επιφύλαξη» προέκυψαν πρόσθετες επιβαρύνσεις διότι η επιχείρηση εξέπεσε Φ.Π.Α. εισροών από δαπάνες που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στην περίπτωση αυτή ελέγχεται εάν οι σχετικές δαπάνες εμπεριέχονται ή θα έπρεπε να εμπεριέχονται στο δείγμα ελέγχου, σύμφωνα με τον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης που τηρείται υποχρεωτικά από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες. Στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 65<sup>Α</sup> του Κ.Φ.Δ..

9. Ευνόητο είναι ότι δεν επιβάλλεται το σχετικό πρόστιμο στις περιπτώσεις που ο καταλογισμός προκύπτει από αξιοποίηση πληροφοριακού δελτίου ή από λοιπές πηγές πληροφόρησης, οι οποίες αποδεδειγμένα δεν θα μπορούσαν να τελούν σε γνώση του ορκωτού ελεγκτή λογιστή και της ελεγκτικής εταιρείας που εξέδωσε το φορολογικό πιστοποιητικό.

10.Επισημαίνεται επίσης ότι πέραν της υποχρέωσης παροχής εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης επαρκούς αιτιολογίας για την έκδοση της καταλογιστικής πράξης, θα πρέπει στην εν λόγω έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από την ελεγκτική υπηρεσία να γίνεται ιδιαίτερη αναφορά στο ότι ζητήθηκε προηγουμένα η άποψη της Ε.Λ.Τ.Ε. όπως ορίζουν οι οικείες διατάξεις. Περαιτέρω, εφόσον η άποψη της ελεγκτικής υπηρεσίας διαφοροποιείται από αυτήν της Ε.Λ.Τ.Ε., πρέπει να είναι ειδικά αιτιολογημένη και η εν λόγω αιτιολογία θα πρέπει να προκύπτει από τις αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ  
ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ****I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)
2. Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π)
3. Όλες οι Δ.Ο.Υ. με Τμήμα Ελέγχου
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

**II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών
3. Φορολογική Περιφέρεια Αττικής
4. Φορολογική Περιφέρεια Πειραιώς
5. Φορολογική Περιφέρεια Θεσσαλονίκης
6. Φορολογική Περιφέρεια Πατρών
7. Αποδέκτες Πίνακα Η' (εκτός των αριθ. 4, 10 και 11)
8. Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, 105 62, Αθήνα

9. ΠΟΕ – ΔΟΥ, Ομήρου 18, 106 72, Αθήνα
10. Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση», Λεωχάρους 2, 105 62, Αθήνα

### **ΙΙΙ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης
4. Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
5. Φορολογική και Τελωνειακή Ακαδημία
6. Διεύθυνση Ελέγχων – Τμήμα Β΄