

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΕΜΙΝΑΡΙΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Οι σημειώσεις αυτές αποτελούν τμήμα του υπό έκδοση βιβλίου των κ.κ. **Γ. Κορομηλά** και **Χ. Γιαννόπουλου** με τίτλο «**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**»

1. Ελεγκτική - Έλεγχος

Ελεγκτική είναι το σύνολο των απαραίτητων ενεργειών βάσει των οποίων εξετάζονται τα οικονομικά δεδομένα των επιχειρήσεων.

Με τον λογιστικό έλεγχο γίνεται προσπάθεια εξακρίβωσης της ακρίβειας των λογιστικών πράξεων, των κανόνων και των αρχών που διέπουν τα οικονομικά δεδομένα.

Δια του ελέγχου και μέσα από διαχρονικές προσπάθειες ανάπτυξης ομοιόμορφων κανόνων, γίνεται προσπάθεια εξακρίβωσης της ακρίβειας :

- α) των εγγραφών στα λογιστικά βιβλία
- β) των λογιστικών πράξεων
- γ) των πραγματικών δεδομένων κ.λ.π.

Βασική προσπάθεια του ελέγχου είναι η έρευνα διαπίστωσης λαθών εκ δόλου ή εξ αμελείας και ή τυχόν ύπαρξη εσκεμμένων ενεργειών αλλοίωσης των πραγματικών δεδομένων.

2. Διακρίσεις ελέγχων

Οι έλεγχοι διακρίνονται σε **εσωτερικούς** και σε **εξωτερικούς**.

2.1. Εσωτερικοί έλεγχοι

Οι εσωτερικοί έλεγχοι διενεργούνται από εσωτερικούς μηχανισμούς και βασικός σκοπός είναι η αξιολόγηση διαδικασιών λειτουργίας (συστήματα οργάνωσης κ.λ.π.) και η παροχή πληροφοριών στη διοίκηση (επιχειρηματίας, μέτοχος, εταίρος κ.λ.π.).

2.2. Εξωτερικοί έλεγχοι

Οι εξωτερικοί έλεγχοι διενεργούνται από εξωτερικούς μηχανισμούς με σκοπό τη διαπίστωση εφαρμογής των ισχυουσών εκάστοτε νομοθετικών διατάξεων. Η διαπίστωση της εφαρμογής ή όχι των διατάξεων της ισχύουσας εκάστοτε νομοθεσίας και της εκπλήρωσης ή όχι των υποχρεώσεων, διενεργείται από ελεγκτικά όργανα εκτός των επιχειρήσεων.

Τα ελεγκτικά αυτά όργανα προέρχονται από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών για την διενέργεια φορολογικών ελέγχων, από τις Τράπεζες, από τα Ταμεία (Ι.Κ.Α, Τ.Ε.Β.Ε κ.λπ.), από τις Ελεγκτικές Εταιρείες.

Κυριότερες κατηγορίες εξωτερικού ελέγχου είναι ο φορολογικός έλεγχος για όλους τους φορολογούμενους και ο έλεγχος από τις ελεγκτικές εταιρείες σε ορισμένα νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ν.Π.Δ.Δ., κ.λ.π.).

3. Φορολογικός έλεγχος

3.1. Έννοια φορολογικού ελέγχου

Φορολογικός έλεγχος είναι το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων, διενεργείται από τους ελεγκτές του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και επιδιώκει :

- α) Τη διαπίστωση εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων,
- β) Τη 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.λ.π.),
- γ) 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
- δ) Τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων και τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων.

3.2. Συμβολή του φορολογικού ελέγχου

Ένα αποτελεσματικό σύστημα φορολογικών ελέγχων συμβάλλει :

- α) Στην αύξηση των Δημοσίων Εσόδων,
- β) Στην επιτάχυνση του ρυθμού της οικονομικής ανάπτυξης, και
- γ) Στη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών.

3.3. Διάκριση φορολογικών ελέγχων

Οι φορολογικοί έλεγχοι διακρίνονται στους :

α) **Προληπτικούς** Φορολογικούς Ελέγχους οι οποίοι σκοπό έχουν τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και τη διαπίστωση εκπλήρωσης των ληξιπροθέσμων φορολογικών υποχρεώσεων ως προς τον Φόρο προστιθέμενης αξίας, Φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών, Λοιπούς παρακρατηθέντες φόρους κ.λ.π.

Κύριος στόχος του προληπτικού φορολογικού ελέγχου, με την αιφνίδια παρουσία των ελεγκτών, είναι το να αποτρέψει τους φορολογούμενους από τη διάπραξη παραβάσεων.

Ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται :

- α1) **Εκτός** της επιχείρησης, κατά τη διακίνηση αγαθών με σκοπό τη διαπίστωση της διακίνησης αυτών με τα προβλεπόμενα στοιχεία.
- α2) **Εντός** της επιχείρησης με σκοπό τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κωνικά Βιβλίων και Στοιχείων και των λοιπών φορολογικών αντικειμένων.

Ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος επιβάλλεται να είναι σύντομος και ουσιαστικός.

Ο ελεγκτής δύναται να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου ή στοιχείου (εκτός των υποχρεωτικώς τηρουμένων).

β) Προσωρινούς Φορολογικούς Ελέγχους οι οποίοι σκοπό έχουν τον καταλογισμό των φόρων , τελών κ.λ.π. μετά τη διαπίστωση της μη εκπλήρωσης των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων ή της διαπίστωσης εκπλήρωσης ορισμένων εκ των φορολογικών υποχρεώσεων , στις περιπτώσεις που δεν είναι απαραίτητος ο τακτικός φορολογικός έλεγχος ή δεν είναι εφικτός κατά τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή.

Ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος εμπεριέχει στοιχεία τόσο προληπτικού όσου και τακτικού ελέγχου και του παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης προσωρινών φύλλων ελέγχου.

Καταλογίζονται φόροι που οφείλουν οι επιχειρήσεις βάσει των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων και παρέλειψαν να τους συμπεριλάβουν στις δηλώσεις ή υπέβαλλαν ανακριβείς δηλώσεις.

Αντικείμενο προσωρινού φορολογικού ελέγχου τυγχάνουν επιχειρήσεις που δεν υποβάλλουν δηλώσεις, επιχειρήσεις που υποβάλλουν αρνητικές δηλώσεις, επιχειρήσεις για τις οποίες υπάρχουν πληροφορίες φοροδιαφυγής και επιχειρήσεις που εφαρμόζουν εσφαλμένα τις φορολογικές διατάξεις.

γ) Τακτικούς Φορολογικούς Ελέγχους οι οποίοι σκοπό έχουν τον πλήρη έλεγχο όλων των φορολογικών αντικειμένων και υποχρεώσεων μιας επιχείρησης και οι οποίοι είναι κατά κανόνα και οριστικοί, εκτός ελαχίστων περιπτώσεων και όταν ο νόμος το επιτρέπει.

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 και πρέπει να είναι εμπεριστατωμένος, πλήρης και οριστικός.

Προσδιορίζεται η φορολογητέα ύλη με τεκμηριωμένο πόρισμα, τόσο από τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων όσο και από λοιπά στοιχεία και πληροφορίες.

3.4. Αρμόδιοι διενέργειας φορολογικών ελέγχων

3.4.1. Προληπτικός Φορολογικός Έλεγχος

Διενεργείται από τις Υποδιευθύνσεις Ελέγχου των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ) και την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.). Επίσης μπορεί να διενεργηθεί και από τα ελεγκτικά κέντρα (Δ.Ε.Κ. και Π.Ε.Κ.) σε οποιαδήποτε υπόθεση της καθ ύλην αρμοδιότητάς τους, παράλληλα και ανεξάρτητα από τις Δ.Ο.Υ., ακόμα και σε χρήσεις για τις οποίες δεν έχουν αρμοδιότητα διενέργειας οριστικού (τακτικού) ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 16 της υπουργικής απόφασης με Α.Π. 1085068/19.2.2007.

3.4.2. Προσωρινός Φορολογικός Έλεγχος

Διενεργείται από τις Υποδιευθύνσεις Ελέγχου των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ) και τα Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ και Π.Ε.Κ). Τα Δ.Ε.Κ. και τα Π.Ε.Κ. μπορούν να διενεργήσουν προσωρινό φορολογικό έλεγχο σε οποιαδήποτε υπόθεση της καθ ύλην αρμοδιότητάς τους, παράλληλα και ανεξάρτητα από τις Δ.Ο.Υ., ακόμα και σε χρήσεις για τις οποίες δεν έχουν αρμοδιότητα διενέργειας οριστικού (τακτικού) ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 16 της υπουργικής απόφασης με Α.Π. 1085068/19.2.2007.

3.4.3. Τακτικός Φορολογικός Έλεγχος

Διενεργείται από τις Υποδιευθύνσεις Ελέγχου των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ) και τα Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ και Π.Ε.Κ)

Με αποφάσεις που εκδίδονται από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, ανακαθορίζονται οι αρμοδιότητες μεταξύ των Δ.Ο.Υ, Π.Ε.Κ και Δ.Ε.Κ. σε θέματα τακτικού φορολογικού ελέγχου.

Σημειωτέον ότι η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων συστάθηκε με τον Ν. 2343/1995. Με τον ίδιο επίσης νόμο και με το άρθρο 3 συστάθηκαν τα ελεγκτικά κέντρα με την αρχική τους μορφή (ΕΘ.Ε.Κ και Π.Ε.Κ) και προσδιορίστηκαν οι αρμοδιότητες των Δ.Ο.Υ. των Π.Ε.Κ και του ΕΘ.Ε.Κ.

Με την τελευταία υπουργική απόφαση με **Α.Π. 1085068/12.9.2007** οι αρμοδιότητες προσδιορίζονται βάσει των ακαθαρίστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου που έκλεισε εντός του έτους **2006** και συγκεκριμένα ¹ :

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	
	Από	Έως
Διαπεριφερειακά ελεγκτικά κέντρα (Δ.Ε.Κ.)	9.000.001,00	και άνω
Περιφερειακά ελεγκτικά κέντρα (Π.Ε.Κ.)	1.030.001,00	9.000.000,00
Δ.Ο.Υ. Α' τάξης με Υποδιεύθυνση Ελέγχου		1.030.000,00
Δ.Ο.Υ. Α' τάξης χωρίς Υποδιεύθυνση Ελέγχου		600.000,00
Δ.Ο.Υ. Β' τάξης με Υποδιεύθυνση Ελέγχου για υποθέσεις που δεν τηρούνται βιβλία ή που τηρούνται βιβλία Α' και Β' κατηγορίας Κ.Β.Σ.		100.000,00

3.5. Διαδικασία ελέγχου

3.5.1. Εντολή ελέγχου

Για την διενέργεια **οποιοδήποτε φορολογικού ελέγχου**, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η έκδοση της σχετικής Εντολής Ελέγχου.

Λαμβανομένων υπόψη των υφισταμένων κριτηρίων επιλογής ή σε εξαιρετικές περιπτώσεις των υφισταμένων ιδιαίτερων και σοβαρών λόγων, το Τμήμα Ελέγχου, η Υποδιεύθυνση Ελέγχου ή ο Προϊστάμενος του Ελεγκτικού Κέντρου (ή ο νόμιμος αναπληρωτής αυτού), εκδίδει κατά περίπτωση εντολή Προληπτικού, Προσωρινού, Τακτικού ή Εδικού Ελέγχου.

Η σχετική εντολή ελέγχου απευθύνεται σε υπαλλήλους που υπηρετούν στην συγκεκριμένη Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο και οι υπάλληλοι δύναται να είναι περισσότεροι του ενός.

Σε εξαιρετικές και ειδικές περιπτώσεις δύναται να συγκροτηθεί ειδικό συνεργείο ελέγχου, με προϊστάμενο αυτού Επιθεωρητή και υπαλλήλους από διαφορετικές Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικά Κέντρα.

¹ Προηγουμένως ίσχυε η υπουργική απόφαση με Α.Π. 1000414/31.12.2004 και οι αρμοδιότητες προσδιορίζοντο βάσει των ακαθαρίστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου που έκλεισε εντός του έτους 2003 και συγκεκριμένα :

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	
	Από	Έως
Διαπεριφερειακά ελεγκτικά κέντρα (Δ.Ε.Κ.)	9.000.001,00	και άνω
Περιφερειακά ελεγκτικά κέντρα (Π.Ε.Κ.)	1.030.001,00	9.000.000,00
Δ.Ο.Υ. Α' τάξης με Υποδιεύθυνση Ελέγχου		1.030.000,00
Δ.Ο.Υ. Α' τάξης χωρίς Υποδιεύθυνση Ελέγχου		600.000,00
Δ.Ο.Υ. Β' τάξης με Υποδιεύθυνση Ελέγχου για υποθέσεις που δεν τηρούνται βιβλία ή που τηρούνται βιβλία Α' και Β' κατηγορίας Κ.Β.Σ.		100.000,00

Στην εντολή ελέγχου είναι δυνατόν να περιλαμβάνονται περισσότερες της μίας επιχειρήσεις, καλό όμως είναι σε περιπτώσεις κυρίως τακτικού ελέγχου αυτό να αποφεύγεται και η εντολή να περιλαμβάνει μία και μόνο επιχείρηση.

Στις περιπτώσεις των προληπτικών και προσωρινών ελέγχων είναι ενδεχόμενο στις εντολές ελέγχου να μην προσδιορίζονται συγκεκριμένες επιχειρήσεις αλλά ο έλεγχος να δύναται να διενεργηθεί είτε σε επιχειρήσεις ευρισκόμενες εντός των ορίων συγκεκριμένης περιοχής, είτε σε επιχειρήσεις συγκεκριμένων αντικειμένων εκμετάλλευσης.

Οι εντολές ελέγχου εκδίδονται συνήθως σε τρία (3) αντίγραφα εκ των οποίων το ένα παραμένει ως στέλεχος, το δεύτερο παραδίδεται στον επόπτη ελέγχου και το τρίτο παραλαμβάνει ο ελεγκτής.

Οι εντολές ελέγχου καταχωρούνται σε ειδικά βιβλία και λαμβάνουν ειδικό αύξοντα αριθμό.

3.5.2. Ενέργειες ελεγκτού ή ελεγκτών

Με την παράδοση αντιγράφου της εκδοθείσης εντολής ελέγχου στον ή τους ελεγκτές, αρχίζει αμέσως και μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα, η διαδικασία συγκρότησης του σχετικού φακέλου ο οποίος πρέπει να περιέχει :

- α) Όλες τις πληροφορίες που εμπεριέχονται στην εφαρμογή του TAXIS από την εικόνα (PROFILE) του φορολογούμενου.
- β) Τις υποβληθείσες Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος των προς έλεγχο διαχειριστικών χρήσεων.
- γ) Τις υποβληθείσες Δηλώσεις λοιπών φορολογικών αντικειμένων (Φ.Π.Α, Φ.Μ.Υ, Ελευθεριών Επαγγελματών κ.λπ.)
- δ) Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων, Εκκαθαριστικές Δηλώσεις Φ.Π.Α., Συγκεντρωτικές Δηλώσεις Φ.Μ.Υ κ.λπ.).
- ε) Εκτυπώσεις (αναλυτικές) θεωρηθέντων βιβλίων και στοιχείων.
- στ) Τυχόν υφιστάμενες παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
- ζ) Εκθέσεις κατασχεμένων βιβλίων και στοιχείων και σε περίπτωση κατά την οποία έχει διενεργηθεί η επεξεργασία αυτών, αντίγραφα των σχετικών εκθέσεων. Σε περίπτωση κατά την οποία δεν έχει γίνει σχετική επεξεργασία , παραλαμβάνονται όλα τα κατασχεμένα βιβλία και στοιχεία.
- η) Τυχόν υφιστάμενα δελτία πληροφοριών προερχόμενα από την ΥΠ.Ε.Ε (πρώην Σ.Δ.Ο.Ε), από άλλες Δ.Ο.Υ ή τέλος από οποιαδήποτε άλλη υπηρεσία.
- θ) Επώνυμες ή ανώνυμες καταγγελίες που να αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση και οποιοδήποτε άλλο σχετικό με την επιχείρηση αυτή στοιχείο.

Κατά την παραλαβή όλων των πιο πάνω αναφερομένων, είναι απαραίτητη η παράδοση σχετικού σημειώματος σε κάθε αρμόδιο τμήμα με πλήρη ανάλυση των παραληφθέντων φορολογικών ή λοιπών εγγράφων, ώστε ανά πάσα στιγμή το αρμόδιο τμήμα να είναι σε θέση να γνωρίζει που βρίσκονται τα συγκεκριμένα έγγραφα, εκτός εάν υπάρχει ιδιαίτερη οργάνωση στην συγκεκριμένη Δ.Ο.Υ. ή το Ελεγκτικό Κέντρο.

Από το είδος του φορολογικού ελέγχου που πρόκειται να διενεργηθεί, θα εξαρτηθεί εάν είναι απαραίτητο να παραληφθούν όλα ή μερικά από τα προαναφερόμενα φορολογικά έγγραφα και δηλώσεις.

Τυχόν υφιστάμενη άποψη και νοοτροπία παρελθόντος, ότι όλες οι πιο πάνω αναφερόμενες ενέργειες είναι περιττές και αποτελούν χαμένο χρόνο, μιας και όλα αυτά ή τα περισσότερα θα τα ετοιμάσει η επιχείρηση, είναι εσφαλμένη. Το μεγαλύτερο ποσοστό ενός αποτελεσματικού ελέγχου έχει αφετηρία την καλύτερη ενημέρωση του ελεγκτή πριν ακόμη επισκεφθεί την συγκεκριμένη επιχείρηση και αφού μελετήσει προσεκτικά τον σχετικό φάκελο.

Η σωστή μελέτη και προετοιμασία είναι απαραίτητη και για τον σωστό προγραμματισμό και την κατάρτιση του τρόπου ελέγχου με την επισήμανση των σημείων εκείνων που χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής.

3.5.3. Βασικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ανεξάρτητα από τη μορφή του ελέγχου

Από τις σχετικές διατάξεις² προκύπτει ότι ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί σε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα.

Ανεξάρτητα από την μορφή του ελέγχου που διενεργείται από τα αρμόδια όργανα, είναι απαραίτητες και προηγούνται χρονικά οι πιο κάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις και ενέργειες :

α) Θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων που τηρούνται από την επιχείρηση.

β) Έλεγχος για το εάν τηρούνται τα, από τον Κ.Β.Σ, προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία και κυρίως εάν υφίσταται υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10 του Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων. Σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση ανήκει στις απαλλασσόμενες από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων, όπως ισχύουν κάθε φορά οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, επιβεβαίωση αυτού. Τα ακαθάριστα έσοδα για την απαλλαγή ή όχι μιας επιχείρησης από την τήρηση των βιβλίων, προσδιορίζονται εάν στο κόστος των αγορών προστεθούν τα μικτά κέρδη.

γ) Έλεγχος της νομιμότητας και της κανονικής έκδοσης των στοιχείων. Η αυξανόμενη κυκλοφορία πλαστών φορολογικών στοιχείων με τη χρήση διαφόρων μεθόδων καθιστά απαραίτητο το συγκεκριμένο έλεγχο. Κάποτε υπήρχαν υπόνοιες για επιχειρήσεις «υψηλού κινδύνου» όπως οι επιχειρήσεις Διαφημίσεων και Διαφημιστικών Ειδών, Εμπορίας – Παραγωγής και Τυποποίησης ελαιολάδου, εμπορίας δερμάτων, οικοδομικών υλικών, σιδήρων, σκράπ κ.λπ. Σήμερα όμως και από την εμπειρία των ελέγχων, το φαινόμενο αυτό παρατηρείται σε επιχειρήσεις ανεξαρτήτως αντικειμένου απασχόλησης.

δ) Έλεγχος για τη διαπίστωση εκπλήρωσης ή μη των ληξιπροθέσμων φορολογικών υποχρεώσεων (Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ κ.λπ.) και συγκεκριμένα εάν έχουν υποβληθεί οι προβλεπόμενες δηλώσεις και εάν οι υποβληθείσες δηλώσεις είναι ειλικρινείς.

ε) Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνεται η ύπαρξη ανεπισήμων βιβλίων και στοιχείων, χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή καθόσον στις περιπτώσεις αυτές είναι απαραίτητη η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης και όχι απλής απόδειξης παραλαβής.

3.5.4. Διαδικασία τακτικού φορολογικού ελέγχου

² Άρθρο 36 παράγραφος 1 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Με την **ΠΟΛ. 1037/1.3.2005** όπως αυτή ισχύει μετά την τροποποίησή της με την **ΠΟΛ. 1081/23.5.2005**,³ καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ο ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο. Οι οδηγίες για την εφαρμογή της ανωτέρω απόφασης δόθηκαν με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1087/10.6.2005**.

Στη σελίδα **57** και επόμενες μπορείτε να δείτε έναν **εύχρηστο πίνακα** με τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, τον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου, καθώς και ειδικό τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων.

3.5.4.1. ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 – Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων

Α Π Ο Φ Α Σ Η

³ Οι διατάξεις της ΠΟΛ. 1081/23.5.2005 έχουν ως ακολούθως :

Εφαρμογή της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων».

ΠΟΛ. 1081/23.5.2005

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 3 καθώς και τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151).
2. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ν. 2601/1998 (ΦΕΚ Α' 81).
3. Τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2343/1995 (ΦΕΚ Α' 211), καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 3259/2004 (ΦΕΚ Α' 149) και του άρθρου 60 του ν. 3283/2004 (ΦΕΚ Α' 210).
4. Τις διατάξεις των άρθρων 13 έως και 17 καθώς και τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253).
5. Την αριθ. 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/01.03.05 απόφαση Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ΦΕΚ 302 Β'/8.3.05) «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων».
6. Την ανάγκη απλούστευσης και αντικειμενικοποίησης των ελεγκτικών διαδικασιών για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου των φορολογικών υπηρεσιών και την εμπέδωση κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενων και φορολογούσας αρχής, καθώς και έγκαιρης βεβαίωσης και εισπραξης των εσόδων του Δημοσίου.
7. Την αριθ. 14650/ΔΙΟΕ85/17.03.04 κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 519) περί ανάθεσης αρμοδιοτήτων Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών στους Υφυπουργούς Οικονομίας και Οικονομικών.
8. Ότι από τις διατάξεις της απόφασης αυτής δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

1. Οι επαληθεύσεις που ορίζονται με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β', γ' και δ' της παραγράφου 5 και α', β' και γ' της παραγράφου 6 της ενότητας Α' του άρθρου 2 της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/01.03.05 διενεργούνται για διάστημα οπωσδήποτε είκοσι (20) ημερών αν πρόκειται για μη τηρούντες βιβλία ή για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ και για διάστημα οπωσδήποτε δεκαπέντε (15) ημερών αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου, αντί των οριζόμενων από τις παραπάνω διατάξεις διαστημάτων.
2. Οι επαληθεύσεις που ορίζονται με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε' της παραγράφου 5 και δ' της παραγράφου 6 της ενότητας Α' του άρθρου 2 της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.05 διενεργούνται για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου, αντί του οριζόμενου από τις διατάξεις αυτές διαστήματος.

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

Τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 3 καθώς και τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151).

Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ν. 2601/1998 (ΦΕΚ Α' 81).

Τις διατάξεις των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 46 του ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α' 15).

Τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2343/1995 (ΦΕΚ Α' 211), καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 3259/2004 (ΦΕΚ Α' 149) και του άρθρου 60 του ν. 3283/2004 (ΦΕΚ Α' 210).

Τις διατάξεις των άρθρων 13, 14, 15, 16, 17 καθώς και τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253).

Την ανάγκη ελέγχου, με τον καθορισμό ελάχιστων συγκεκριμένων υποχρεωτικών και αντικειμενικών επαληθεύσεων, των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων φόρου εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των επιτηδευματιών, καθώς και έγκαιρης βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου.

Την ανάγκη απλούστευσης των διαδικασιών για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου των φορολογικών υπηρεσιών και την εμπέδωση κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενων και φορολογούσας αρχής.

Την αριθ. 14650/ΔΙΟΕ85/17.03.2004 κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 519) περί ανάθεσης αρμοδιοτήτων Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών στους Υφυπουργούς Οικονομίας και Οικονομικών.

Ότι από τις διατάξεις της απόφασης αυτής δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Καθορίζουμε τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, τον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικό τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό, ως ακολούθως:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΚΚΡΕΜΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

ΆΡΘΡΟ 1 ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟ

1. Οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών επιλέγονται για έλεγχο με βάση τα παρακάτω κριτήρια:

α. Όταν υπάρχουν ουσιαστικές παραβάσεις του ΚΒΣ ή δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία για φοροδιαφυγή.

- β.** Όταν δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ ή άλλων φορολογικών αντικειμένων.
- γ.** Όταν υφίστανται μεγάλα πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ που δεν δικαιολογούνται από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης.
- δ.** Σε περιπτώσεις κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών.
- ε.** Σε περιπτώσεις απώλειας βιβλίων και στοιχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών.
- στ.** Όταν επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που δεν διαθέτουν αξιόλογα αποθέματα ή επί ελεύθερων επαγγελματιών δηλώθηκαν μεγάλα ποσά δαπανών.
- ζ.** Όταν τα καθαρά κέρδη δεν προσδιορίστηκαν κατά τις κείμενες διατάξεις ή δεν εφαρμόστηκε ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρών κερδών εφόσον προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός τους.
- η.** Όταν υπάρχει αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ συμπληρωματικών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεων ΦΠΑ.
- θ.** Όταν έστω και σε μία από τις εκκρεμείς διαχειριστικές περιόδους δηλώθηκε ζημία από την εκμετάλλευση της επιχείρησης ή από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος.
- ι.** Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που από τις υποβληθείσες δηλώσεις προκύπτει χαμηλός συντελεστής μικτού και καθαρού κέρδους.
- ια.** Όταν έγινε χρήση αναπτυξιακών νόμων.
- ιβ.** Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που έχουν τύχει απαλλαγής από το ΦΠΑ βάσει των διατάξεων της απόφασης 1103551/8478/A0014/ΠΟΛ.1262/2.8.1993, όπως αυτή ισχύει.
- ιγ.** 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.
- ιδ.** Όταν κατά το χρόνο επιλογής για έλεγχο υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία για επαναλαμβανόμενες αιτήσεις από άλλα κράτη μέλη για αμοιβαία συνδρομή, βάσει των διατάξεων του Κανονισμού (ΕΚ) 1798/2003.
- ιε.** Σε δηλώσεις των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής, με τα μεγαλύτερα εισοδήματα.
- ιστ.** 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. Υποχρεωτικά ελέγχονται υποθέσεις όταν αυτό ορίζεται από ειδικές διατάξεις.
- 3.** Η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων 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 και 10% των επιλεγόμενων για έλεγχο υποθέσεων επιλέγεται από τυχαίο δείγμα χωρίς να συντρέχουν τα κριτήρια της παρ. 1,

με την προϋπόθεση ότι πρόκειται για υποθέσεις με δύο (2) τουλάχιστον εκκρεμείς διαχειριστικές περιόδους.

ΑΡΘΡΟ 2 **ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ**

Κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων, ανεξάρτητα από το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων, ελέγχονται και διαπιστώνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα εξής:

A. Επαληθεύσεις βάσει στοιχείων επιτηδευματία

1. Αν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ, για το κεντρικό και τα υποκαταστήματα.

2. Αν τα τηρηθέντα βιβλία του κεντρικού και των υποκαταστημάτων, συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων, τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ.

3. Αν για τις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε. - Ε.Ε.), τις Ε.Π.Ε. και τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπάρχει νόμιμο συστατικό έγγραφο και στη συνέχεια οι τυχόν τροποποιήσεις καλύπτονται νομότυπα.

4. Αν για τις κοινοπραξίες των επιτηδευματιών υπάρχει κατάθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της σχετικής έγγραφης συμφωνίας πριν από την έναρξη των εργασιών τους και αν τηρήθηκαν οι λοιπές προϋποθέσεις που προβλέπονται από την παρ. 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ.

5. Επαλήθευση του ύψους των ακαθάριστων εσόδων με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων:

α. Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία, των λιανικών πωλήσεων από τα αθροίσματα «Ζ» των φορολογικών ταμειακών μηχανών, των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, των χονδρικών πωλήσεων από τα οικεία τιμολόγια πώλησης και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων, για διάστημα οπωσδήποτε είκοσι (20) ημερών αν πρόκειται για μη τηρούντες βιβλία ή για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ και δεκαπέντε (15) ημερών αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.⁴

β. Επαλήθευση της έκδοσης αντίστοιχων τιμολογίων πώλησης ή αποδείξεων λιανικής πώλησης και γενικώς φορολογικών στοιχείων αξίας για τα εκδοθέντα δελτία αποστολής ως και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά, για διάστημα οπωσδήποτε είκοσι (20) ημερών αν πρόκειται για μη τηρούντες βιβλία ή για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ και δεκαπέντε (15) ημερών αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.⁵

γ. Επαλήθευση των επιστροφών και εκπτώσεων εάν καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά, για διάστημα οπωσδήποτε είκοσι (20) ημερών αν πρόκειται για μη τηρούντες βιβλία ή για βιβλία Α' ή

⁴ Πριν την ΠΟΛ. 1081/23.5.2005 για την ελεγκτική επαλήθευση της περίπτωσης α', η ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 προέβλεπε: «για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.».

⁵ Πριν την ΠΟΛ. 1081/23.5.2005 για την ελεγκτική επαλήθευση της περίπτωσης β', η ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 προέβλεπε: «για διάστημα οπωσδήποτε είκοσι (20) ημερών αν πρόκειται για μη τηρούντες βιβλία ή για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ και δέκα (10) ημερών αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.».

Β' κατηγορίας του ΚΒΣ και δεκαπέντε (15) ημερών αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.⁶

δ. Επαλήθευση της έκδοσης αντίστοιχων στοιχείων εσόδων σε σχέση με τις καταχωρήσεις στα πρόσθετα βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με το άρθρο 10 του ΚΒΣ, για διάστημα οπωσδήποτε είκοσι (20) ημερών αν πρόκειται για μη τηρούντες βιβλία ή για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ και δεκαπέντε (15) ημερών αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.⁷

ε. Σε περίπτωση που τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα, επαλήθευση των αθροίσεων εσόδων, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.⁸

6. Επαλήθευση του ύψους των αγορών με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων:

α. Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία με βάση τα τιμολόγια και τις διασαφήσεις εισαγωγής, για διάστημα οπωσδήποτε είκοσι (20) ημερών αν πρόκειται για μη τηρούντες βιβλία ή για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ και δεκαπέντε (15) ημερών αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.⁹

β. Επαλήθευση των επιστροφών, εκπτώσεων και ειδικών εξόδων αγορών, εάν καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά, για διάστημα οπωσδήποτε είκοσι (20) ημερών αν πρόκειται για μη τηρούντες βιβλία ή για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ και δεκαπέντε (15) ημερών αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.¹⁰

γ. Επαλήθευση των αγορών με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία δελτία αποστολής ή και τυχόν φορτωτικές, για διάστημα οπωσδήποτε είκοσι (20) ημερών αν πρόκειται για μη τηρούντες βιβλία ή για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ και δεκαπέντε (15) ημερών αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.¹¹

δ. Σε περίπτωση που τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα, επαλήθευση των αθροίσεων αγορών, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.¹²

⁶ Πριν την ΠΟΛ. 1081/23.5.2005 για την ελεγκτική επαλήθευση της περίπτωσης γ', η ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 προέβλεπε: «για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.»

⁷ Πριν την ΠΟΛ. 1081/23.5.2005 για την ελεγκτική επαλήθευση της περίπτωσης δ', η ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 προέβλεπε: «για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.»

⁸ Πριν την ΠΟΛ. 1081/23.5.2005 για την ελεγκτική επαλήθευση της περίπτωσης ε', η ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 προέβλεπε: «για διάστημα οπωσδήποτε δύο (2) μηνών κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.»

⁹ Πριν την ΠΟΛ. 1081/23.5.2005 για την ελεγκτική επαλήθευση της περίπτωσης α' η ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 προέβλεπε: «για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.»

¹⁰ Πριν την ΠΟΛ. 1081/23.5.2005 για την ελεγκτική επαλήθευση της περίπτωσης β' η ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 προέβλεπε: «για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.»

¹¹ Πριν την ΠΟΛ. 1081/23.5.2005 για την ελεγκτική επαλήθευση της περίπτωσης γ' η ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 προέβλεπε: «για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.»

¹² Πριν την ΠΟΛ. 1081/23.5.2005 για την ελεγκτική επαλήθευση της περίπτωσης δ', η ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 προέβλεπε: «για διάστημα οπωσδήποτε δύο (2) μηνών κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.»

7. Αν για τις παραγωγικές επενδύσεις και αφορολόγητες κρατήσεις των αναπτυξιακών νόμων έχουν εφαρμοσθεί οι κείμενες διατάξεις.

8. Αν υφίστανται υπερτιμολογήσεις - υποτιμολογήσεις κατά το άρθρο 39 του ν.2238/1994.

9. Αν εφαρμόστηκαν οι ισχύουσες διατάξεις για την αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων, όπου αυτό προβλέπεται.

10. Σε περίπτωση που από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις των περιπτώσεων 5 και 6 προκύψουν διαφορές, ο έλεγχος επεκτείνεται σε όλη τη διαχειριστική περίοδο.

B. Επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων

1. Αν υπάρχουν παραβάσεις ΚΒΣ ή άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία προκύπτει φοροδιαφυγή ή επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

2. Αξιοποίηση τυχόν στοιχείων ελεγκτικών επαληθεύσεων ή διασταυρώσεων που αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ., δελτίων πληροφοριών, καταστάσεων της Γ.Γ.Π.Σ. και λοιπών στοιχείων από Οργανισμούς, Τράπεζες, Συνεταιριστικές Οργανώσεις και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.

Γ. Έλεγχος έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων

1. Αξιοποίηση στοιχείων, καταστάσεων και πληροφοριών, για εκδότες πλαστών ή εικονικών καθώς και λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων, έλεγχος μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του ΚΒΣ μεμονωμένων αγορών ή δαπανών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας από προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές, καθώς και έλεγχος των φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερα αυτών με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευσή τους, με ιδιαίτερη έμφαση στον έλεγχο της θεώρησής τους και της ορθής έκδοσής τους κατά τις ισχύουσες διατάξεις του Π.Δ. 186/1992.

2. Έλεγχος του τρόπου διακίνησης των αγαθών και έκδοσης των προβλεπόμενων στοιχείων διακίνησης και μεταφοράς (δελτία αποστολής, φορτωτικές), διασταυρωτικές επαληθεύσεις των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων με τα αντίστοιχα στελέχη δειγματοληπτικά, καθώς και έλεγχος δυνατότητας παραγωγής, αποθήκευσης και διακίνησης αγαθών που περιγράφονται στα μεγάλης ιδίως αξίας φορολογικά στοιχεία και ύπαρξης ανάλογων επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων ή εξοπλισμού.

3. Ειδικά επί επιχειρήσεων που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ζητούνται, αξιολογούνται και ελέγχονται στοιχεία του Τμήματος Δ' (Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών) της Διεύθυνσης 14ης ΦΠΑ, σχετικά με την εγκυρότητα των ΑΦΜ/ΦΠΑ κοινοτικών εμπόρων και τις αξίες των ενδοκοινοτικών συναλλαγών που διενεργήθηκαν.

ΑΡΘΡΟ 3

ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Σε κάθε κατηγορία βιβλίων διενεργούνται υποχρεωτικά και οι πιο κάτω τουλάχιστον ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις:

A. Στα βιβλία πρώτης (Α') κατηγορίας

1. Επαλήθευση των αθροίσεων του βιβλίου αγορών, για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.

- 2.** Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης της αξίας των ληφθέντων στοιχείων αγορών και δαπανών στο βιβλίο αγορών, για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.
- 3.** Διαπίστωση της κανονικής μεταφοράς του συνόλου των αγορών και δαπανών στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Β. Στα βιβλία δεύτερης (Β') κατηγορίας

- 1.** Επαλήθευση αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.
- 2.** Όπου έχει διενεργηθεί απογραφή πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς.
- 3.** Έλεγχος αν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τα καθαρά κέρδη ή επί ελεύθερων επαγγελματιών οι καθαρές αμοιβές, προσδιορίστηκαν ορθά, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα για κάθε χρήση από τις κείμενες διατάξεις.
- 4.** Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, έλεγχος των αθροίσεων εσόδων-αμοιβών και δαπανών για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.
- 5.** Έλεγχος στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών χωρίς αξιόλογα αποθέματα, κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τις 100.000 δραχμές ή τα 294 ευρώ. Η επαλήθευση αυτή ενεργείται και στις επιχειρήσεις πώλησης αγαθών ή παραγωγής και στις μικτές, για τις χρήσεις 1999 και επόμενες. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας, οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, καθώς και οι αποσβέσεις παγίων.
- 6.** Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, ο έλεγχος των δαπανών διενεργείται για όλες γενικά τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού. Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στη διαπίστωση τυχόν εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δαπανών που στην πραγματικότητα δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή δαπανών που δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά.
- 7.** Έλεγχος αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι προβλεπόμενοι ειδικά για τις επιχειρήσεις αυτές συντελεστές επί των ακαθάριστων εσόδων και αν οι δαπάνες κατασκευής βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το πραγματικό κόστος κατά τα οριζόμενα από τις οικείες διατάξεις.

Γ. Στα βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας

- 1.** Έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, για διάστημα οπωσδήποτε δέκα (10) ημερών κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των εκκρεμών διαχειριστικών περιόδων και πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε άλλης ελεγκτικής επαλήθευσης, διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιογράφων κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004.
- 2.** Εάν στον τόπο τήρησης των βιβλίων υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται από την επιχείρηση βιβλίο Αποθήκης, διενεργείται κατά την πρώτη επίσης ημέρα του ελέγχου ποσοτική

καταμέτρηση σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη και αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης.

3. Επαλήθευση αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου Αποθήκης, επιλεκτικά για τρία είδη με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.

4. Πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς.

5. Έλεγχος της ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου, επιλεκτικά σε δύο τουλάχιστον είδη, με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, για κάθε αποθηκευτικό χώρο, εφόσον τηρείται πλήρης αποθήκη και σε ένα τουλάχιστον είδος στις λοιπές περιπτώσεις. Σε περίπτωση διαπίστωσης διαφορών, ο έλεγχος επεκτείνεται και σε περισσότερα είδη.

6. Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, έλεγχος των αθροίσεων εσόδων – αμοιβών και δαπανών για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.

7. Έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τις 300.000 δραχμές ή τα 881 ευρώ. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994. Επίσης, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού τα έξοδα και οι δαπάνες των λογαριασμών 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού», 63 «φόροι-τέλη» και 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» του Ε.Γ.Λ.Σ. και οι αποσβέσεις παγίων και επισφαλών απαιτήσεων.

8. Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, ο έλεγχος των δαπανών διενεργείται για όλες γενικά τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού. Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στη διαπίστωση τυχόν εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δαπανών που στην πραγματικότητα δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή δαπανών που δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά.

9. Έλεγχος αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι κείμενες κατά περίπτωση διατάξεις.

10. Επαλήθευση στους λογαριασμούς "Γενικής Εκμετάλλευσης" και "Αποτελεσμάτων Χρήσης" της ορθής καταχώρησης των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών από το Γενικό και τα Αναλυτικά Καθολικά, καθώς και διαπίστωση τυχόν καταχώρησης σ' αυτούς ποσών από μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς ή προβλέψεων μη εκπεστέων ή αντιλογισμών.

11. Στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις έχουν ελεγχθεί από ορκωτούς ελεγκτές και γενικά αναγνωρισμένες ελεγκτικές εταιρείες, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμούνται οι παρατηρήσεις που αναφέρονται στα σχετικά πιστοποιητικά και στις τυχόν εκθέσεις ελέγχου.

12. Επί επιχειρήσεων που τηρούν βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ελέγχεται σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο αν για δύο τουλάχιστον από τα παραγόμενα είδη, επιλεκτικά με βάση τη συνολική ποσότητα ή αξία, υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής, καθώς και αν σε κάποιο από τα παραγόμενα είδη υπάρχει αδικαιολόγητα μεγάλη φύρα.

Δ. Στους επιτηδευματίες που δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων

1. Έλεγχος αν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων.
2. Έλεγχος των δικαιολογητικών των αγορών και των δαπανών καθώς και της ορθής μεταφοράς αυτών στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

ΑΡΘΡΟ 4 ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από τα προηγούμενα άρθρ. 2 και 3, μπορεί να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά.

ΑΡΘΡΟ 5 ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ

1. Οι λοιπές φορολογίες ελέγχονται συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος.
2. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις φορολογίες αυτές διενεργούνται οι απαραίτητες κατά περίπτωση επαληθεύσεις και εφαρμόζονται οι οικείες ανά φορολογία διατάξεις. Τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.
3. Ειδικά στη φορολογία ΦΠΑ γίνεται υποχρεωτικά έλεγχος τουλάχιστον για τα εξής:
 - α. Αν μεταφέρθηκαν σωστά τα δεδομένα των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ. Ελέγχονται επίσης και οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καθώς και οι δηλώσεις INTRASTAT, όπου συντρέχει περίπτωση.
 - β. Αν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και προϋποθέσεις στις περιπτώσεις έκπτωσης επί του τζίρου και στα ειδικά καθεστώτα ΦΠΑ.
 - γ. Αν για δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 (άρθρο 23 του ν. 1642/1986) ποσού άνω των 50.000 δραχμών ή των 147 ευρώ, εκπέσθηκε ο αναλογών ΦΠΑ, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.
 - δ. Αν για δαπάνες αξίας μεγαλύτερης των 100.000 δραχμών ή των 294 ευρώ, προκειμένου για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας και των 300.000 δραχμών ή των 881 ευρώ, προκειμένου για βιβλία Γ' κατηγορίας, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ΦΠΑ, υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ.
 - ε. Αν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα λόγω παραγραφής ή άλλου λόγου.
 - στ. Αν διενεργήθηκε διακανονισμός εμπορεύσιμων ή παγίων στοιχείων εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000 (άρθρο 26 του ν. 1642/1986).
 - ζ. Αν διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (Pro-rata) εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000 (άρθρο 24 του ν. 1642/1986).

η. Αν εφαρμόσθηκαν οι ορθοί συντελεστές ΦΠΑ εκροών και εισροών και προκειμένου για απαλλασσόμενες πωλήσεις αν έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες διαδικασίες και υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά.

θ. Αν επί πωλήσεων αγαθών με προορισμό περιοχές με μειωμένους συντελεστές πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις και τις σχετικές εγκυκλίους, για φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 500.000 δραχμών ή των 1.468,00 ευρώ.

ι. Αν έγινε μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ.

ια. Αν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που εμφανίζονται από την επιχείρηση όντως πραγματοποιήθηκαν και αν είναι νόμιμα τα οικεία εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

4. Οι διατάξεις του άρθρου 4 ισχύουν ανάλογα και ως προς τον έλεγχο φορολογίας ΦΠΑ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΜΕΤ' ΕΛΕΓΧΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ. ΕΙΔΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

ΑΡΘΡΟ 6 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΜΕΤ' ΕΛΕΓΧΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

1. Ο έλεγχος ενεργείται ύστερα από έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλου κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

2. Οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με βάση τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται στην απόφαση αυτή, καθώς και τις τυχόν πρόσθετες επαληθεύσεις που κατά περίπτωση διενεργούνται, περιλαμβάνονται, για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, σε έκθεση ελέγχου, στην οποία αναγράφεται και η κρίση επί του κύρους των βιβλίων καθώς και το πόρισμα του ελέγχου περί του ύψους των ακαθάριστων εσόδων ή αμοιβών ή των αγορών, κατά περίπτωση, καθώς και των καθαρών κερδών ή αμοιβών, για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Ανάλογες εκθέσεις ελέγχου συντάσσονται και για κάθε μια χωριστά από τις λοιπές φορολογίες, καθώς και για τον ΚΒΣ, γενομένης προς τούτο σχετικής μνείας στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται και θεωρούνται αρμοδίως και με βάση αυτές εκδίδονται και κοινοποιούνται μαζί με τις εκθέσεις τα οικεία φύλλα ελέγχου και οι λοιπές καταλογιστικές πράξεις και περαιτέρω ακολουθείται όλη η εν γένει προβλεπόμενη από τις ισχύουσες διατάξεις διαδικασία, με εφαρμογή των διατάξεων αυτών σε όλα τα στάδια μέχρι και τη βεβαίωση του φόρου, επιφυλασσόμενων των διατάξεων του επόμενου άρθρου 7 της παρούσας απόφασης. Οι ισχύουσες κατά περίπτωση διατάξεις εφαρμόζονται και για τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων ή προσαυξήσεων και την επιβολή εν γένει των κάθε είδους κυρώσεων.

3. Για παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί από άλλους ελέγχους και αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις, για τις οποίες δεν έχει κινηθεί η διαδικασία επιβολής προστίμου, εκδίδονται από την αρμόδια υπηρεσία οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις, οι οποίες και επιδίδονται στον υπόχρεο μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

ΑΡΘΡΟ 7 ΕΙΔΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

1. Ειδικά για ελεγχθείσες με βάση την παρούσα απόφαση χρήσεις, για τις οποίες επέρχεται επίλυση όλων ανεξαιρέτα των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο κατά την απόφαση αυτή, με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στην επόμενη παράγραφο, επί των ποσών φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων που προκύπτουν ανά πράξη από την επίλυση των διαφορών, καταβάλλεται συγχρόνως με την επίλυση ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για

τις Δ.Ο.Υ. ημερών το προβλεπόμενο κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997 ανά πράξη ποσό, και τα υπόλοιπα ποσά, ανεξαρτήτως είδους φορολογίας, βεβαιώνονται και καταβάλλονται ανάλογα με το ύψος του συνολικού ποσού της βάσει συμβιβασμού για όλες τις φορολογίες οφειλής για όλες τις χρήσεις για τις οποίες επήλθε επίλυση όλων των φορολογικών διαφορών, ως εξής:

Σε δεκαοκτώ (18) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν το παραπάνω ποσό είναι μέχρι και 200.000 ευρώ.

Σε είκοσι τέσσερις (24) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν το παραπάνω ποσό υπερβαίνει τα 200.000 ευρώ.

Σε κάθε περίπτωση, το ποσό κάθε δόσης δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 300 ευρώ, εκτός από την τελευταία δόση.

2. Εξαιρετικά, τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο ισχύουν και στις περιπτώσεις που δεν επιλύονται φορολογικές διαφορές που αφορούν τέλη, εισφορές ή δικαιώματα υπέρ τρίτων που αποδίδονται στις Δ.Ο.Υ. και η εκπλήρωση ή μη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ελέγχεται από αυτές ή φορολογικές διαφορές για την αντιμετώπιση των οποίων εκκρεμεί σχετικό ερώτημα προς το Ειδικό Νομικό Γραφείο Φορολογίας.

3. Σε περιπτώσεις επίλυσης διαφορών που προκύπτουν από καταλογιστικές πράξεις που αφορούν ελεγχθείσες με βάση την παρούσα απόφαση χρήσεις για τις οποίες δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1, εφαρμόζονται ως προς τη βεβαίωση και καταβολή των οικείων βάσει συμβιβασμού ποσών οι ισχύουσες γενικές διατάξεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΆΡΘΡΟ 8

1. Στα κριτήρια επιλογής για έλεγχο καθώς και στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου και βεβαίωσης και καταβολής των φόρων που ορίζονται με την απόφαση αυτή, υπάγονται όλες οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών επιτηδευματιών που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες παρήλθε ή παρέρχεται ο χρόνος υποβολής των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, με εξαίρεση τις υποθέσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις περί φορολογίας πλοίων.

2. Λοιπά εισοδήματα από άλλες πηγές πέραν από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, που αφορούν εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος επιτηδευματιών που ελέγχονται σύμφωνα με την απόφαση αυτή, ελέγχονται ταυτόχρονα με τα εισοδήματα από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας, κατά τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις. Σε περίπτωση επίλυσης των τυχόν διαφορών που προκύπτουν από τον διενεργούμενο έλεγχο των ως άνω λοιπών εισοδημάτων ταυτόχρονα με τις διαφορές που προκύπτουν από τον έλεγχο των εισοδημάτων από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας, για την εφαρμογή των οριζόμενων στο προηγούμενο άρθρο λαμβάνεται υπόψη η προκύπτουσα για τις οικείες χρήσεις βάσει συμβιβασμού συνολική οφειλή από όλες τις πηγές εισοδημάτων του επιτηδευματία. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν ανάλογα και επί λοιπών εισοδημάτων που αφορούν υποθέσεις επιτηδευματιών της παρ. 4 του παρόντος άρθρου.

3. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, καθώς και των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις υποθέσεις που ελέγχονται με βάση τις διατάξεις της παρούσας απόφασης.

4. Οι διατάξεις του προηγούμενου άρθρου εφαρμόζονται ανάλογα και για ελεγχθείσες υποθέσεις διαχειριστικών περιόδων που έληξαν από 1/1/2003 και μετά καθώς και παλαιότερων για τις οποίες

έγινε επέκταση του ελέγχου κατά τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 της απόφασης 1061203/1148/ΠΟΛ.1144/1998, εφόσον οι οικείες καταλογιστικές πράξεις έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημέρα δημοσίευσης της παρούσας απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, αλλά δεν έχει παρέλθει κατά την ημέρα αυτή η προθεσμία υποβολής αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατά τις διατάξεις των άρθρων 70 του ν. 2238/1994 και 52 του ν. 2859/2000 ή δεν έχουν ακόμη εξετασθεί οι τυχόν υποβληθείσες προτάσεις διοικητικής επίλυσης των διαφορών κατά τις ανωτέρω διατάξεις. Επί των παραπάνω υποθέσεων για τις οποίες κατά την ημέρα δημοσίευσης της παρούσας απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως έχουν εκδοθεί αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις, κοινοποιούνται οι πράξεις αυτές κατά τις ισχύουσες διατάξεις και περαιτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και για τις υποθέσεις αυτές οι ίδιες ως άνω διατάξεις του προηγούμενου άρθρου.

5. Οι διατάξεις των αποφάσεων 1061203/1148/ΠΟΛ.1144/1998 και 1063790/1444/ΠΟΛ.1168/2001, καθώς και κάθε άλλης απόφασης που αφορά ή σχετίζεται με τις αποφάσεις αυτές, παύουν να ισχύουν από της δημοσίευσης της παρούσας, με εξαίρεση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 της απόφασης 1061203/1148/ ΠΟΛ.1144/1998, οι οποίες συνεχίζουν να ισχύουν επί των υποθέσεων που ελέγχθηκαν και περαιώθηκαν βάσει των εν λόγω αποφάσεων. Ειδικά, επίσης, για υποθέσεις για τις οποίες επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα από τις πιο πάνω αποφάσεις και δεν έχουν βεβαιωθεί κατά τη δημοσίευση της παρούσας απόφασης τα οικεία ποσά, συνεχίζει να έχει εφαρμογή ο τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προβλέπεται από τις αποφάσεις αυτές. Εξαιρετικά, οι παραπάνω αποφάσεις συνεχίζουν να ισχύουν για υποθέσεις διαχειριστικών περιόδων που έληξαν μέχρι και 31/12/2002 για τις οποίες έχουν ήδη εκδοθεί εντολές τακτικού ελέγχου με βάση τις αποφάσεις αυτές, με την προϋπόθεση ότι η θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων έγινε μέχρι 28/2/2005, καθώς και για υποθέσεις των ίδιων διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές τακτικού ελέγχου κατά τις γενικές διατάξεις και με την ίδια ως άνω προϋπόθεση, εφόσον πρόκειται για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 της ως άνω απόφασης 1061203/1148/ΠΟΛ.1144/1998, ανεξάρτητα αν έχουν ήδη εκδοθεί οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις κατά την ημέρα δημοσίευσης της παρούσας απόφασης.

6. Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης ισχύουν και για υποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 4 του παρόντος άρθρου για τις οποίες έχουν ήδη εκδοθεί εντολές τακτικού ελέγχου και δεν έχουν εκδοθεί κατά την ημέρα δημοσίευσης της παρούσας απόφασης οι οικείες καταλογιστικές πράξεις.

3.5.4.2. ΠΟΛ. 1087/10.6.2005 – Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων»

ΓΕΝΙΚΑ

Με την ανωτέρω απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/2005 (ΦΕΚ 302 Β'/8.3.2005), όπως ισχύει ύστερα από την απόφαση 1051402/1782/ΠΟΛ.1081/23.5.2005 (ΦΕΚ 706 Β'/25.5.2005), καθορίζονται τα κριτήρια επιλογής των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών για τακτικό φορολογικό έλεγχο, οι διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις και η διαδικασία ελέγχου γενικά, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό.

Συνεπώς, από την έναρξη ισχύος της ανωτέρω νέας Υπουργικής απόφασης (8.3.2005) και με την επιφύλαξη όσων ειδικότερα ορίζονται στο άρθρο 8 της απόφασης αυτής, παύουν πλέον να ισχύουν οι διατάξεις των αποφάσεων 1061203/1148/ ΠΟΛ. 1144/1998 και 1063790/1444/ ΠΟΛ. 1168/2001, καθώς και κάθε άλλης απόφασης που αφορά ή σχετίζεται με τις αποφάσεις αυτές, και εφεξής ο τακτικός φορολογικός έλεγχος **όλων** γενικά των επιτηδευματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, ασκούμενης δραστηριότητας και κατηγορίας τηρούμενων βιβλίων, θα διενεργείται από

Όλες αδιακρίτως τις ελεγκτικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ., Π.Ε.Κ., Δ.Ε.Κ.) με βάση όσα ακριβώς ορίζονται στην παραπάνω απόφαση ΠΟΛ. 1037/2005.

Με βάση τη νέα απόφαση, θα ακολουθούνται σε όλα τα στάδια του ελέγχου (σύνταξη εκθέσεων, έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων, συμβιβασμός και καταβαλλόμενο ποσοστό φόρων, μειώσεις πρόσθετων φόρων επί συμβιβασμού κλπ) οι ισχύουσες γενικές φορολογικές διατάξεις, με τη διενέργεια, ως ελάχιστων, των ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από την απόφαση αυτή, με εξαίρεση τη βεβαίωση και καταβολή των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο με ειδικό και ευνοϊκότερο σε σχέση με τις γενικές διατάξεις τρόπο, υπό προϋποθέσεις.

Υπαγόμενες στον προβλεπόμενο από την παραπάνω απόφαση τρόπο και διαδικασία τακτικού ελέγχου είναι όλες οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών.

Συνεπώς, υποθέσεις και φορολογικά αντικείμενα που περαιώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως και 17 του Ν. 3296/2004, περί περαίωσης των υποβαλλόμενων δηλώσεων χωρίς έλεγχο, δεν αποτελούν βεβαίως αντικείμενο διενέργειας ελέγχου και εφαρμογής της παραπάνω απόφασης. Σε έλεγχο όμως βάσει της απόφασης αυτής υπόκεινται τα κάθε είδους λοιπά εκκρεμή φορολογικά αντικείμενα επιτηδευματιών που αφορούν χρήσεις για τις οποίες οι φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. περαιώθηκαν ή περαιώνονται κατά τις ανωτέρω διατάξεις του Ν. 3296/2004 (π.χ. παρακρατούμενοι γενικά φόροι κλπ), καθώς επίσης και τα επιμέρους ειδικότερα αντικείμενα φορολογίας εισοδήματος ή Φ.Π.Α. περαιωμένων υποθέσεων με τις εν λόγω διατάξεις τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο της περαίωσης και συνεχίζουν να παραμένουν σε εκκρεμότητα (π.χ. παράλληλα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, από γεωργικές και τεχνικές επιχειρήσεις, διακανονισμός επενδυτικών αγαθών στο Φ.Π.Α. κλπ - σχετική η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1027/22.2.2005).

Σημειώνεται σε ότι αφορά την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων του Ν. 3296/2004, ότι μπορεί να παρατηρηθεί η περίπτωση να υφίστανται περαιωμένες με βάση τις διατάξεις αυτές χρήσεις ενώ προγενέστερες χρήσεις του ίδιου επιτηδευματία να εξακολουθούν να είναι εκκρεμείς. Στις περιπτώσεις αυτές, ευνόητο είναι ότι αντικείμενο ελέγχου και εφαρμογής της απόφασης ΠΟΛ. 1037/2005 αποτελούν μόνο οι εκκρεμείς μη περαιωθείσες χρήσεις.

Επισημαίνεται ότι, τυχόν περαιούμενες με βάση τις ανωτέρω διατάξεις του Ν. 3296/2004 υποθέσεις για τις οποίες διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο η μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων αυτών ως προς τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις και τους όρους της περαίωσης, δεν θεωρούνται περαιωθείσες και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ. 1037/2005.

Σχετικά με την εφαρμογή της προαναφερόμενης απόφασης, παρέχουμε κατ' άρθρο τις ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις :

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΚΚΡΕΜΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

ΆΡΘΡΟ 1

ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟ

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται τα κριτήρια και ο τρόπος επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων. Ειδικότερα :

1. Με την παράγραφο 1 τίθενται συγκεκριμένα κριτήρια επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο, η κατάταξη των οποίων έχει γίνει με βάση τη βαρύτητα και σπουδαιότητα κάθε κριτηρίου, καθώς και τα προσδοκώμενα αποτελέσματα του ελέγχου.

Με βάση τα παραπάνω, ο έλεγχος θα διενεργείται στις υποθέσεις που εμπίπτουν στα προαναφερόμενα κριτήρια, λαμβανομένης υπόψη και της σειράς κατάταξής τους.

Ευνόητο βεβαίως είναι ότι η επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο μπορεί να γίνεται και με συνδυασμό των σχετικών κριτηρίων, ανάλογα πάντα με τα εκάστοτε πραγματικά δεδομένα και τη βαρύτητα κάθε υπόθεσης.

2. Με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι τα ανωτέρω κριτήρια επιλογής εφαρμόζονται για την κατά προτεραιότητα επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο και ότι, ανεξαρτήτως των κριτηρίων αυτών, σε κάθε περίπτωση, υποχρεωτικά ελέγχονται οι υποθέσεις όταν αυτό ορίζεται από ειδικές διατάξεις.

Έτσι, για παράδειγμα, ελέγχονται υποχρεωτικά :

α) Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 3296/2004 (σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ.1027/2005),

β) Επιχειρήσεις που υποβάλουν αίτηση για εισαγωγή των μετοχών τους στο Χρηματιστήριο Αθηνών (σχετική διάταξη παρ. 3α, άρθρο 3, Π.Δ. 350/1985, όπως ισχύουν),

γ) Επιχειρήσεις που αιτούνται την επιστροφή Φ.Π.Α. και διαπιστώνεται ότι έχουν υποπέσει στις ουσιαστικές παραβάσεις Κ.Β.Σ. που ορίζονται στην απόφαση ΠΟΛ. 1073/2004 (σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ. 1092/2004).

3. Με την παράγραφο 3 προβλέπεται ότι η επιλογή των υποθέσεων γίνεται 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.

Περαιτέρω, ορίζεται ότι ποσοστό έως και 10% (0% έως και 10%) των επιλεγόμενων για έλεγχο υποθέσεων επιλέγεται από τυχαίο δείγμα επιτηδευματιών, για τους οποίους δεν συντρέχουν τα προαναφερόμενα κριτήρια, με την προϋπόθεση ότι πρόκειται για υποθέσεις με δύο τουλάχιστον εκκρεμείς συνεχόμενες ή μη διαχειριστικές περιόδους.

Το παραπάνω ποσοστό θα υπολογίζεται επί του συνολικού αριθμού των υποθέσεων που επιλέγονται για τακτικό έλεγχο ανά έτος από κάθε ελεγκτική υπηρεσία.

Για το τρέχον έτος 2005, το ανωτέρω ποσοστό θα λαμβάνεται από υποθέσεις επιτηδευματιών των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στον αριθμό 4.

ΆΡΘΡΟ 2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι διενεργούμενες υποχρεωτικώς γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις για κάθε εκκρεμή χρήση σε όλες γενικά τις εκκρεμείς υποθέσεις που επιλέγονται για έλεγχο κατά το προηγούμενο άρθρο 1, ανεξάρτητα από το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων.

Σημειώνεται ότι πριν από την έναρξη του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να ζητεί από το δικαστικό τμήμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. σχετικό σημείωμα για το ύψος των τυχόν βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών του ελεγχόμενου επιτηδευματία ή αντίγραφο της εικόνας των οφειλών του από το μηχανογραφικό σύστημα συμπληρωμένο και με τις οφειλές του από άλλες Δ.Ο.Υ. και στη συνέχεια πρέπει να ενημερώνεται σχετικώς ο επιτηδευματίας και να εφαρμόζονται όλα όσα αναφέρονται στο μέρος Δ' της αριθ. 1010841/652/0016/1.2.2005 διαταγής των Διευθύνσεων

Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και Ελέγχου για συνδρομή του τομέα του φορολογικού ελέγχου προς τον τομέα της είσπραξης των εσόδων.

Επισημαίνεται εξάλλου ότι κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν από την έναρξη διενέργειας των κάθε είδους γενικά επαληθεύσεων, θα γίνεται θεώρηση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και έρευνα αν τα βιβλία είναι εμπρόθεσμα ενημερωμένα. Ειδικά αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., αμέσως μετά τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων, η οποία στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να γίνεται με ιδιαίτερη σχολαστικότητα, και **πριν** από οποιαδήποτε άλλη επαλήθευση, θα διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιολογίων καθώς και ποσοτική καταμέτρηση και αντιπαραβολή με το βιβλίο αποθήκης, κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους Γ.1 (δεύτερο εδάφιο) και Γ.2 του άρθρου 3 της απόφασης.

Σε σχέση με τις προβλεπόμενες από το υπόψη άρθρο 2 επαληθεύσεις, διευκρινίζονται τα εξής:

A. Επαληθεύσεις βάσει στοιχείων επιτηδευματία

Οι επαληθεύσεις της ενότητας αυτής είναι σαφείς, ειδικά όμως για τις επαληθεύσεις των παραγράφων 5, 6 και 10 (επαληθεύσεις ύψους ακαθάριστων εσόδων και αγορών) επισημαίνονται τα εξής:

Ήδη, με τη νεότερη απόφαση ΠΟΛ.1081/23.5.05 τροποποιήθηκαν τα χρονικά διαστήματα για τα οποία διενεργούνται σε κάθε εκκρεμή χρήση οι επαληθεύσεις των παραπάνω παραγράφων 5 και 6 της υπόψη ενότητας και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την εν λόγω απόφαση:

Οι επαληθεύσεις των περιπτώσεων α', β', γ' και δ' της παραγράφου 5 και α', β' και γ' της παραγράφου 6 διενεργούνται πλέον όλες για διάστημα οπωσδήποτε είκοσι (20) ημερών αν πρόκειται για μη τηρούντες βιβλία ή για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και για διάστημα οπωσδήποτε δεκαπέντε (15) ημερών αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας, σε κάθε εκκρεμή χρήση, και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου, αντί των κατά περίπτωση οριζόμενων αρχικά από την απόφαση ΠΟΛ. 1037/2005 διαστημάτων.

Οι επαληθεύσεις των περιπτώσεων ε' της παραγράφου 5 και δ' της παραγράφου 6 διενεργούνται πλέον για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός σε κάθε εκκρεμή χρήση και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου, αντί του οριζόμενου αρχικά από την απόφαση ΠΟΛ. 1037/2005 διαστήματος των δύο (2) μηνών.

Η επιλογή του κατά περίπτωση προβλεπόμενου από τις παραπάνω παραγράφους συγκεκριμένου ελάχιστου χρονικού διαστήματος κάθε εκκρεμής χρήσης για τη διενέργεια των αντίστοιχων επαληθεύσεων (διάστημα 20 ημερών ή 15 ημερών ή ενός μηνός, ανάλογα με την περίπτωση), γίνεται με βάση τα πραγματικά δεδομένα κατά την κρίση κατ' αρχήν του ελεγκτή. Εφόσον όμως ο αρμόδιος επόπτης ελέγχου ή ενδεχομένως και ο Υποδιευθυντής ελέγχου ή και ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας έχουν διαφορετική γνώμη ως προς την επιλογή, τότε υπερισχύει ιεραρχικώς η γνώμη αυτών.

Τα ίδια ως άνω ισχύουν και ως προς την κρίση αν θα γίνουν οι προβλεπόμενες κατά περίπτωση επαληθεύσεις και για πρόσθετο χρονικό διάστημα πέραν του ελάχιστου προβλεπόμενου, καθώς και για την επιλογή του πρόσθετου αυτού διαστήματος.

Στις περιπτώσεις 5.α', β', γ' και 6.α', β', γ' των παραπάνω παραγράφων, στις οποίες προβλέπεται η διενέργεια διαφόρων συγχρόνως επιμέρους επαληθεύσεων (π.χ. έλεγχος ορθής καταχώρησης στα βιβλία των λιανικών πωλήσεων από αθροίσματα "Ζ" των Φ.Τ.Μ., των Α.Π.Υ., των χονδρικών πωλήσεων και γενικά όλων των στοιχείων εσόδων -περίπτωση α' της παρ. 5), θα επιλέγεται το ίδιο ελάχιστο χρονικό διάστημα για όλες τις επιμέρους επαληθεύσεις κάθε περίπτωσης, με δυνατότητα

διενέργειας των επαληθεύσεων αυτών και πέραν του αρχικά επιλεγέντος ελάχιστου χρονικού διαστήματος κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων πιο πάνω σχετικά με το θέμα αυτό αναφέρονται.

Περαιτέρω, εφόσον σε κάποια από τις ανωτέρω επιμέρους επαληθεύσεις των προαναφερόμενων περιπτώσεων των παραγράφων 5 και 6 προκύψουν διαφορές, ο έλεγχος επεκτείνεται υποχρεωτικώς, για τη συγκεκριμένη τουλάχιστον επιμέρους επαλήθευση από την οποία προέκυψαν οι διαφορές, σε επιλεγμένο χρονικό διάστημα καθενός από όλους τους υπόλοιπους μήνες της οικείας διαχειριστικής περιόδου, ίδιο για όλους τους μήνες αυτούς. Ανάλογα με τα ευρήματα, ο έλεγχος μπορεί να επεκτείνεται και σε μεγαλύτερα χρονικά διαστήματα της ίδιας διαχειριστικής περιόδου για την ίδια επιμέρους επαλήθευση, καθώς επίσης και στις λοιπές επιμέρους επαληθεύσεις της συγκεκριμένης περίπτωσης των παραγράφων 5 και 6 στην οποία υπάγεται η επιμέρους επαλήθευση από την οποία προέκυψαν οι διαφορές. Τα ίδια ισχύουν ανάλογα και για την επαλήθευση της περίπτωσης 5.δ', ενώ, αντίθετα, σε ότι αφορά τις επαληθεύσεις των περιπτώσεων 5.ε' και 6.δ', εφόσον διαπιστωθούν διαφορές, ο έλεγχος επεκτείνεται υποχρεωτικά σε όλη τη διαχειριστική περίοδο (παρ. 10 ενότητας Α').

Β. Επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων

1. Από τον έλεγχο θα ερευνάται αν υφίστανται στο αρχείο της υπηρεσίας διαπιστωμένες παραβάσεις Κ.Β.Σ. ή οποιαδήποτε άλλα έγγραφα ή στοιχεία γενικά που αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις του επιτηδεύματι.

Οι πιο πάνω παραβάσεις και τα στοιχεία θα λαμβάνονται υπόψη και θα συνεκτιμούνται για το χαρακτηρισμό επί του κύρους των βιβλίων και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, σε περίπτωση δε διαπιστωμένων παραβάσεων για τις οποίες δεν έχει ακόμα κινηθεί η διαδικασία επιβολής των σχετικών προστίμων του Κ.Β.Σ θα εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 6 της απόφασης (έκδοση από την αρμόδια υπηρεσία των σχετικών Α.Ε.Π. και επίδοση μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου).

2. Από τον έλεγχο θα αξιολογούνται και θα αξιοποιούνται οποιαδήποτε στοιχεία σχετίζονται με τις ελεγχόμενες υποθέσεις που είτε αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ. από υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, είτε προέρχονται από άλλες αρχές ή φορείς.

Έτσι, θα αξιοποιούνται στοιχεία επαληθεύσεων ή διασταυρώσεων που αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ. από τις κεντρικές υπηρεσίες του Υπουργείου ή τη Γ.Γ.Π.Σ. (π.χ. στοιχεία ενδοκοινοτικών συναλλαγών μέσω V.I.E.S., στοιχεία διασταυρώσεων βάσει υποβαλλόμενων συγκεντρωτικών καταστάσεων του Κ.Β.Σ. κλπ.), δελτία πληροφοριών από άλλες υπηρεσίες του Υπουργείου, στοιχεία από Τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, από συνεταιριστικές οργανώσεις και από Οργανισμούς, καθώς και από άλλα Υπουργεία ή υπηρεσίες ή αρχές γενικά.

Γ. Έλεγχος έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων

1. Θα πρέπει να δίδεται ιδιαίτερη βαρύτητα στον έλεγχο έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών. Για το σκοπό αυτό θα διερευνώνται και θα αξιοποιούνται κάθε είδους σχετικές πληροφορίες και στοιχεία, όπως καταστάσεις εκδοτών εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων ή άλλα έγγραφα που αποστέλλονται από τις κεντρικές υπηρεσίες του Υπουργείου, δελτία πληροφοριών άλλων Δ.Ο.Υ. ή Σ.Δ.Ο.Ε κλπ. Θα γίνεται επίσης έλεγχος μεμονωμένων αγορών ή δαπανών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας που προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 Κ.Β.Σ. και αφορούν προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές, δεδομένου ότι τέτοιου είδους συναλλαγές πολλές φορές υποκρύπτουν εικονικότητα. Ομοίως, θα γίνεται έλεγχος των φορολογικών στοιχείων γενικά, ιδιαίτερα αυτών με μεγάλη αξία, κατά την κρίση των ελεγκτών και τις υποδείξεις του επόπτη ελέγχου ή και του Υποδιευθυντή ελέγχου ή και του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας, ανάλογα και με το βαθμό κινδύνου διάπραξης φοροδιαφυγής, με ιδιαίτερη έμφαση στον

έλεγχο της θεώρησής τους καθώς και της ορθής έκδοσής τους κατά τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. και με συνεκτίμηση και του τρόπου εξόφλησης (σχετικές οι διατάξεις άρθρου 18, παράγραφος 2 Κ.Β.Σ.).

2. Από τον έλεγχο θα πρέπει να διερευνάται ο τρόπος διακίνησης και μεταφοράς των αγαθών και η έκδοση των οικείων βάσει του Κ.Β.Σ. φορολογικών στοιχείων (δελτία αποστολής, φορτωτικές). Επίσης, θα γίνονται **δειγματοληπτικά** διασταυρωτικές επαληθεύσεις των ληφθέντων (πρωτότυπων) φορολογικών στοιχείων με τα αντίστοιχα στελέχη των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων, είτε στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, είτε με την αποστολή σχετικών εγγράφων στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων, εφόσον πρόκειται για περιπτώσεις που δεν έχουν εφαρμογή οι ανωτέρω διατάξεις του Ν. 2238/1994 ή η εφαρμογή των διατάξεων αυτών είναι εξαιρετικά δυσχερής, για **άμεση παροχή** εκ μέρους τους των απαραίτητων πληροφοριών (το αργότερο εντός 20 ημερών) ύστερα από σχετικό δικό τους έλεγχο. Επιπλέον, θα δίδεται ιδιαίτερη προσοχή στον έλεγχο της δυνατότητας παραγωγής της επιχείρησης και της επάρκειας αποθηκευτικών χώρων για την αποθήκευση όπως και στη δυνατότητα διακίνησης μεγάλης ιδίως αξίας αγαθών με βάση τα οικεία φορολογικά στοιχεία. Σε κάθε περίπτωση, η διαμόρφωση ασφαλούς κρίσης σχετικά με τα παραπάνω πρέπει να γίνεται μετά από συνεκτίμηση όλων των συναφών προσδιοριστικών παραγόντων (επαγγελματικές εγκαταστάσεις, μηχανολογικός και λοιπός εξοπλισμός και χρησιμοποιούμενα μέσα, απασχολούμενο προσωπικό, τεχνολογία παραγωγής κλπ).

3. Για τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών θα πρέπει :

α. Επί ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, **σε κάθε περίπτωση** να ζητούνται εγγράφως με FAX από τη Δ/νση Φ.Π.Α. (Δ/14) / Τμήμα V.I.E.S. (FAX 210-3637103, 210-3616216) κατ' αρχήν συγκεντρωτικές καταστάσεις που θα περιέχουν τις συνολικές αξίες των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (ποσό και νόμισμα) ανά Κράτος Μέλος και ανά τρίμηνο - έτος, για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Εφόσον από τη διασταύρωση των παραπάνω χορηγούμενων από το V.I.E.S. στοιχείων με τους υποβληθέντες Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (LISTING) καθώς και με τα δεδομένα των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων και των οικείων δηλώσεων ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος (έντυπο E-3) προκύπτουν σημαντικές διαφορές που δεν δικαιολογούνται ή υπόνοιες φοροδιαφυγής, τότε θα ζητούνται από την παραπάνω Δ/νση συμπληρωματικά αναλυτικά στοιχεία για τη χρήση και για το Κράτος - Μέλος ή τα Κράτη - Μέλη που προέκυψαν οι διαφορές και θα ακολουθεί αναλυτικός έλεγχος. Εφόσον και από τον έλεγχο αυτό προκύπτουν και πάλι σημαντικές διαφορές που δεν δικαιολογούνται ή υπόνοιες φοροδιαφυγής, τότε θα ακολουθείται η διαδικασία της πιο κάτω περίπτωσης γ'.

β. Επί ενδοκοινοτικών παραδόσεων, θα γίνεται διασταύρωση των δεδομένων των υποβληθέντων Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων (LISTING) με τα δεδομένα των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων και των οικείων δηλώσεων Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος (έντυπο E-3) και συγχρόνως θα συνεκτιμούνται και οποιαδήποτε άλλα υφιστάμενα σχετικά στοιχεία ή πληροφορίες (π.χ. πορίσματα προσωρινού ελέγχου και επιβεβαιώσεις εγκυρότητας κοινοτικών ΑΦΜ που έγιναν λόγω αιτήματος επιστροφής Φ.Π.Α.). Επιβεβαιώσεις εγκυρότητας κοινοτικών ΑΦΜ σε συνδυασμό με την επωνυμία τους θα ζητούνται **σε κάθε περίπτωση** από τη Δ/νση Φ.Π.Α. - Τμήμα V.I.E.S., εκτός αν αυτές ήδη έχουν γίνει στο πλαίσιο εξέτασης υποβληθέντος αιτήματος επιστροφής Φ.Π.Α.

Εφόσον με βάση όλες τις παραπάνω ενέργειες προκύπτουν υπόνοιες φοροδιαφυγής, τότε θα ακολουθείται και εν προκειμένω η διαδικασία της πιο κάτω περίπτωσης γ'.

γ. Εφόσον τελικώς με βάση τα αναφερόμενα στις πιο πάνω περιπτώσεις α' και β' προκύπτουν σημαντικές διαφορές που δεν δικαιολογούνται ή υπόνοιες φοροδιαφυγής, θα αποστέλλεται αίτημα

στη Δ/ση Φ.Π.Α. προκειμένου να ενεργοποιηθεί αρμοδίως από το Τμήμα V.I.E.S. η αμοιβαία διοικητική συνδρομή μεταξύ των Κρατών- Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στο αίτημα αυτό θα αναγράφονται τα στοιχεία της συγκεκριμένης κοινοτικής επιχείρησης (ΑΦΜ/ΦΠΑ - επωνυμία - ταχ. δ/ση) καθώς και οι προς έλεγχο συναλλαγές (ανά τρίμηνο-έτος, ποσό κλπ) και επίσης θα αποστέλλονται συνημμένα, εφόσον υπάρχουν, τα σχετικά παραστατικά (τιμολόγια, τραπεζικά, διεθνή μεταφορικά έγγραφα κλπ) ή ενδεικτικώς μέρος αυτών, εφόσον αυτά είναι πολυάριθμα. Επισημαίνεται ότι αιτήματα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κρατών Μελών υποβάλλονται και για τον έλεγχο των συναλλαγών στον τομέα της παροχής υπηρεσιών.

ΆΡΘΡΟ 3 ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Πέραν των προαναφερόμενων επαληθεύσεων, διενεργούνται υποχρεωτικώς τουλάχιστον και οι οριζόμενες στο άρθρο αυτό ειδικές επαληθεύσεις ανά κατηγορία τηρούμενων βιβλίων και ασκούμενη δραστηριότητα.

Ως προς τις επαληθεύσεις αυτές παραθέτουμε τις ακόλουθες επιστημάνσεις:

A. Επί βιβλίων πρώτης (Α') κατηγορίας

Οι προβλεπόμενες επαληθεύσεις ως προς τις αγορές αφορούν τις πάσης φύσεως αγορές εμπορεύσιμων και μη αγαθών, πρώτων και βοηθητικών υλών κλπ.

B. Επί βιβλίων δεύτερης (Β') κατηγορίας

1. Για τη διενέργεια της επαλήθευσης κλειστής αποθήκης (παρ. Β.2), τα ελεγχόμενα είδη θα επιλέγονται κατά την κρίση του ελεγκτή ή και του επόπτη ελέγχου ή ακόμη και του Υποδιευθυντή ελέγχου ή και του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας, κατά τρόπο ώστε αφενός μεν ο έλεγχος να μην είναι χρονοβόρος, αφετέρου δε τα επιλεγόμενα είδη και οι σχετικές με αυτά συναλλαγές να είναι αντιπροσωπευτικά και να επηρεάζουν κατά το δυνατό περισσότερο τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

2. Ο έλεγχος για την εύρεση τυχόν λογιστικών διαφορών αφορά τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών χωρίς αξιόλογα αποθέματα και τους ελεύθερους επαγγελματίες (πλην αρχιτεκτόνων, μηχανικών, καθώς και των γεωλόγων μελετητών για χρήσεις 2003 και μετά), ανεξαρτήτως χρήσης, καθώς και τις επιχειρήσεις πώλησης αγαθών ή παραγωγής και τις μικτές για τις χρήσεις 1999 και επόμενες.

Αντικείμενο ελέγχου, είναι τα πάσης φύσεως καταχωρημένα στα βιβλία έξοδα και δαπάνες που ανά εγγραφή υπερβαίνουν τις 100.000 δρχ. ή τα 294 ευρώ, με εξαίρεση τις κατηγορίες εξόδων και δαπανών για τις οποίες ορίζεται ρητά ότι γίνεται έλεγχος ανεξαρτήτως ποσού (έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας κλπ), καθώς και τους ελεύθερους επαγγελματίες, για τους οποίους ορίζεται επίσης ρητά ότι ο υπόψη έλεγχος διενεργείται για όλες γενικά τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού.

Σημειώνεται ως προς την αναγνώριση των δαπανών και εξόδων, ότι σχετική είναι η υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1005/2005 που εκδόθηκε με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (σχετική διάταξη παραγράφου 15, άρθρου 9 Ν. 3296/2004), με το συνημμένο σε αυτήν παράρτημα. Η εφαρμογή τόσο της απόφασης αυτής, όσο και αυτών που θα εκδίδονται εφεξής στο πλαίσιο των πιο πάνω διατάξεων, είναι υποχρεωτική και δεσμευτική για τις ελεγκτικές αρχές, κατά τα οριζόμενα με τις ίδιες διατάξεις.

3. Ειδικά για τους αρχιτέκτονες και μηχανικούς, ανεξαρτήτως χρήσης, καθώς και για τους γεωλόγους μελετητές, για χρήσεις 2003 και μετά, επειδή το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται πάντα

εξωλογιστικά, δεν ισχύουν τα παραπάνω, αλλά θα ερευνηθεί αν προσδιορίστηκαν ορθά οι καθαρές αμοιβές με την εφαρμογή των προβλεπόμενων κατά περίπτωση συντελεστών και αν οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με τις τεκμαρτές δαπάνες που προκύπτουν από την εφαρμογή των συντελεστών, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994.

4. Ο παραπάνω έλεγχος λογιστικών διαφορών δεν θα γίνεται επίσης για τις τεχνικές επιχειρήσεις του άρθρου 34 Ν. 2238/1994 με βιβλία Β' κατηγορίας, δεδομένου ότι για τις επιχειρήσεις αυτές ισχύει ειδικό καθεστώς προσδιορισμού των καθαρών κερδών με εξωλογιστικό τρόπο. Για τις εν λόγω επιχειρήσεις, πέραν της επαλήθευσης για εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή επί των ακαθάριστων εσόδων, θα ελέγχεται επιπλέον αν οι δαπάνες κατασκευής βάσει βιβλίων και στοιχείων βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το πραγματικό κόστος κατασκευής, κατά τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις άρθρου 34 Ν. 2238/1994, και σε περίπτωση ύπαρξης δυσαναλογίας θα προσαυξάνεται ο συντελεστής καθαρών κερδών σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις.

Γ. Επί βιβλίων τρίτης (Γ') κατηγορίας

1. Σε σχέση με τον έλεγχο ταμείου και αξιολογίων (παρ. Γ.1), διευκρινίζεται ότι η επαλήθευση αυτή θα γίνεται για την τρέχουσα κατ' αρχήν χρήση κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και **πριν** από κάθε άλλη επαλήθευση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 3296/2004 (σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ. 1027/2004). Επίσης, έλεγχος ταμείου και αξιολογίων, για τη διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, θα γίνεται στη συνέχεια του ελέγχου και σε κάθε εκκρεμή ελεγχόμενη χρήση, για χρονικό διάστημα δέκα (10) ημερών ή και για διάστημα μεγαλύτερο των δέκα ημερών, κατά την κρίση του ελεγκτή ή και του επόπτη ελέγχου ή ακόμη και του Υποδιευθυντή ελέγχου ή και του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας (χωρίς βεβαίως στις περιπτώσεις αυτές να συντάσσονται σχετικά πρωτόκολλα).

2. Η επαλήθευση της ποσοτικής καταμέτρησης σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη και η αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης (παρ. Γ.2) αφορά επίσης την τρέχουσα χρήση και γίνεται, όπως και ο έλεγχος ταμείου και αξιολογίων της χρήσης αυτής, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν από τη διενέργεια των λοιπών επαληθεύσεων. Η συγκεκριμένη επαλήθευση γίνεται **μόνο** εφόσον στον τόπο τήρησης και θεώρησης κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των βιβλίων της επιχείρησης υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται βιβλίο αποθήκης και όχι σε λοιπές περιπτώσεις. Ευνόητο είναι ότι για τη διαπίστωση ύπαρξης ή μη διαφορών στο πλαίσιο της επαλήθευσης αυτής θα λαμβάνονται υπόψη και οι εισαχθείσες και εξαχθείσες ποσότητες βάσει των ληφθέντων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την τελευταία ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου.

Σημειώνεται ότι οι διαπιστώσεις από τη συγκεκριμένη επαλήθευση καθώς και από τον έλεγχο της πρώτης ημέρας ταμείου και αξιολογίων κατά την πιο πάνω παράγραφο Γ.1, αν και αφορούν την τρέχουσα χρήση αναγράφονται πάντα στις συντασσόμενες εκθέσεις τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των εκκρεμών χρήσεων, ανεξάρτητα αν προκύπτουν ή όχι διαφορές. Περαιτέρω, εφόσον από τις επαληθεύσεις αυτές προκύπτουν παραβάσεις Κ.Β.Σ. συντάσσεται και **ιδιαιτερη** έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. για τον καταλογισμό των παραβάσεων αυτών, με σχετική μνεία στην παραπάνω έκθεση φορολογίας εισοδήματος. Τόσο η εν λόγω έκθεση φορολογίας εισοδήματος, όσο βεβαίως και η τυχόν συντασσόμενη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., θα λαμβάνονται υπόψη από τον μελλοντικό τακτικό έλεγχο της τρέχουσας χρήσης.

3. Για την επιλογή των προς έλεγχο ειδών, όπου προβλέπεται η διενέργεια επαληθεύσεων για ένα ή δύο τουλάχιστον ή τρία είδη, ανάλογα με την περίπτωση (παρ. Γ.2, 3, 4, 5, 12), ισχύουν ανάλογα όσα αναφέρονται ανωτέρω στην παρ. Β.1 για τα βιβλία Β' κατηγορίας.

4. Ο έλεγχος της ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων τέλους χρήσης επιλεκτικά σε δύο ή ένα είδος τουλάχιστον (παρ. Γ.5), κατά περίπτωση, αφορά κάθε αποθηκευτικό χώρο. Συνεπώς, αν η επιχείρηση διαθέτει περισσότερους του ενός αποθηκευτικούς χώρους, θα ελεγχθούν

τουλάχιστον δύο ή ένα είδος, κατά περίπτωση, για κάθε αποθηκευτικό χώρο, με επιλογή των ίδιων ειδών για κάθε χώρο, εφόσον αυτό είναι δυνατό.

Σε σχέση με την ίδια επαλήθευση, σημειώνεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης διαφορών, ο έλεγχος επεκτείνεται και σε περισσότερα είδη, κατά την κρίση του ελεγκτή ή και του επόπτη ελέγχου ή ακόμη και του Υποδιευθυντή ελέγχου ή και του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας, εις τρόπον ώστε να εντοπιστεί κατά το δυνατόν το σύνολο των σχετικών διαφορών, οι οποίες ως γνωστόν καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές.

5. Ο έλεγχος για τυχόν λογιστικές διαφορές (παρ. Γ.7) αφορά τα πάσης φύσεως καταχωρημένα στα βιβλία έξοδα και δαπάνες που ανά εγγραφή χρέωσης του οικείου πρωτοβάθμιου αποτελεσματικού λογαριασμού υπερβαίνουν το ποσό των 300.000 δρχ. ή των 881 ευρώ. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι κατηγορίες εξόδων και δαπανών που ρητά ορίζονται στις διατάξεις (έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας, κλπ, λογαριασμοί Ε.Γ.Λ.Σ. 60, 63, 68, καθώς και αποσβέσεις παγίων και επισφαλών απαιτήσεων). Ανεξαρτήτως επίσης ποσού ελέγχονται και οι δαπάνες επί ελεύθερων επαγγελματιών (παρ. Γ.8).

Τα αναφερόμενα ανωτέρω στην παρ. Β.2 για τα βιβλία Β' κατηγορίας ως προς την υποχρεωτική εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ. 1005/2005 καθώς και των μελλοντικών συναφών αποφάσεων, ισχύουν βεβαίως ιδιαίτερος και για τα βιβλία Γ' κατηγορίας.

6. Σε ότι αφορά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων άρθρου 34 Ν. 2238/1994 με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., σχετικές είναι οι διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 2579/1998 (σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ.1084/1998), καθώς και των άρθρων 7 του Ν. 2940/2001, 16 του Ν. 2992/2002, 11 του Ν. 3296/2004 (σχετικές εγκύκλιοι ΠΟΛ. 1256/2001, 1143/2002, 1035038/10347/Β0012/11.4.03, 1043/2004, 1016/2005).

Δ. Επί επιτηδευματιών που δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων

Σχετικές με τις προϋποθέσεις απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων, είναι οι διατάξεις του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.

ΆΡΘΡΟ 4 ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 ορίζεται ότι πέραν των ελεγκτικών επαληθεύσεων των προηγούμενων άρθρων 2 και 3, οι οποίες ως ελάχιστες επαληθεύσεις διενεργούνται σε κάθε περίπτωση υποχρεωτικώς, μπορεί να διενεργούνται και πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται απαραίτητο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς επίσης και τις ιδιαιτερότητες και την επικινδυνότητα του κλάδου στον οποίο αυτή ανήκει.

Για τη διενέργεια πρόσθετων επαληθεύσεων καθώς και τον καθορισμό του είδους και της έκτασης αυτών, θα πρέπει να προηγείται σχετική συνεννόηση του ελεγκτή με τον επόπτη ελέγχου ή ακόμη και τον Υποδιευθυντή ελέγχου ή και τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας.

Ενδεικτικά αναφέρεται ότι επί υποθέσεων που περαιώνονται με βάση τα άρθρα 1-11 του Ν. 3259/2004 και η πρώτη μετά την τελευταία περαιωθείσα με βάση τις διατάξεις αυτές χρήση είναι εκκρεμής και ελέγχεται με την απόφαση ΠΟΛ. 1037/2005, θα πρέπει να ερευνάται αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει μεταφέρει και συμψηφίσει στην ελεγχόμενη αυτή χρήση ζημίες από τις προηγούμενες περαιωθείσες χρήσεις και δεν έχει υποβάλει εντός μηνός από την περαίωση ή αργότερα σχετική τροποποιητική δήλωση (σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ. 1093/2004).

Ακόμη, επί επιτηδευματιών γενικώς, ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων, που τυχόν εκδίδουν αθεώρητα φορολογικά στοιχεία κατ' εφαρμογή των αποφάσεων ΠΟΛ. 1105/1999, 1071/2000, 1213/2000, 1304/2000, 1166/2002 και 1083/2003 ή φορολογικά στοιχεία με ειδική σήμανση κατ' εφαρμογή των αποφάσεων ΠΟΛ. 1284/2002 και 1082/2003, θα πρέπει να ερευνάνται αν συντρέχουν οι σχετικοί όροι και προϋποθέσεις σύμφωνα με τις εν λόγω αποφάσεις.

Επίσης, επί επιχειρήσεων που τηρούν αναλυτική λογιστική (ομάδα 9 Ε.Γ.Λ.Σ.), θα πρέπει να ελέγχεται αν μεταφέρονται και καταμερίζονται ορθά και χωρίς αδικαιολόγητες μεταβολές από χρήση σε χρήση τα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης στα κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους (λογ. 92) και αν για επιλεγμένα παραγόμενα είδη (π.χ. για δύο κύρια είδη) ακολουθούνται ορθά και πάγια οι κανόνες καταμερισμού του εργοστασιακού κόστους (δηλαδή του άμεσου κόστους εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων) με βάση τα δεδομένα του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών (σχετικό άρθρο 8, παράγραφος 13 Κ.Β.Σ., εγκύκλιος ΠΟΛ. 1010/2000) και επίσης θα πρέπει να ελέγχονται και αξιολογούνται οι τυχόν αποκλίσεις μεταξύ πραγματικού και πρότυπου κόστους (λογ. 95), εφόσον εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης.

Εξάλλου, επί εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών πολυμετοχικών επιχειρήσεων θα πρέπει να ερευνάνται αν μερίσματα που παρεγράφησαν υπέρ του δημοσίου επειδή δεν αναζητήθηκαν από τους δικαιούχους εντός πενταετίας από τότε που κατέστησαν απαιτητά, αποδόθηκαν στο δημόσιο (σχετικές οι διατάξεις του Ν.Δ. 1195/1942, σχετική γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 992/1974).

Σημειώνεται ότι οι διενεργούμενες πρόσθετες επαληθεύσεις σε κάθε περίπτωση αναγράφονται σε ιδιαίτερο σε σχέση με τις υποχρεωτικές επαληθεύσεις κεφάλαιο των συντασσόμενων εκθέσεων ελέγχου.

ΆΡΘΡΟ 5 **ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ**

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού αναφέρονται στον έλεγχο όλων των λοιπών φορολογιών πέραν της φορολογίας εισοδήματος. Με τις ίδιες διατάξεις προβλέπονται και συγκεκριμένες ελάχιστες επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται υποχρεωτικά ειδικά στη φορολογία Φ.Π.Α.

Σχετικά με τις διατάξεις αυτές διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι οι λοιπές φορολογίες ελέγχονται συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος. Συνεπώς, σε κάθε ελεγχόμενη χρήση ελέγχονται υποχρεωτικά συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος και όλες εν γένει οι λοιπές φορολογίες του επιτηδευματία (Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι φόροι κάθε είδους, χαρτόσημο, κλπ).

Ειδικά σε ότι αφορά τη φορολογία χαρτοσήμου, θα πρέπει επί βιβλίων Γ' κατηγορίας να ερευνάνται η κίνηση των δοσοληπτικών λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. 33.07 "δοσοληπτικοί λογ/σμοί εταίρων", 33.08 "δοσοληπτικοί λογ/σμοί διαχειριστών", 33.09 "δοσοληπτικοί λογ/σμοί ιδρυτών Α.Ε. και μελών Δ.Σ." και 33.10 "δοσοληπτικοί λογ/σμοί γενικών δ/ντών ή δ/ντών Α.Ε." καθώς και του λογ/σμού 53.14 "βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους", για το ενδεχόμενο υποκρυπτόμενων δανείων και σε περίπτωση που τεκμηριώνεται και στοιχειοθετείται ότι ποσά των λογαριασμών αυτών συνιστούν δανεισμό των εταίρων, διαχειριστών, μελών Δ.Σ. κλπ από την επιχείρηση ή το αντίστροφο, τότε, θα αναζητούνται τα οικεία τέλη χαρτοσήμου και γενικά θα ελέγχεται η εκπλήρωση όλων των σχετικών υποχρεώσεων.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται ότι για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις λοιπές φορολογίες διενεργούνται οι επαληθεύσεις που κατά περίπτωση κρίνονται απαραίτητες και εφαρμόζονται οι οικείες ανά φορολογία διατάξεις. Επίσης προβλέπεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται

υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Συνεπώς, αν από τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος προσδιορισθούν μεγαλύτερα ποσά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών σε σχέση με τα δηλωθέντα, τότε τα μεγαλύτερα αυτά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, κατά περίπτωση, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων του επιτηδευματία στις λοιπές φορολογίες.

3. Με την παράγραφο 3 ορίζονται συγκεκριμένες επαληθεύσεις που πρέπει υποχρεωτικά κατ' ελάχιστο όριο να διενεργούνται ειδικά στη φορολογία Φ.Π.Α.

Οι επαληθεύσεις αυτές είναι σαφείς, επισημαίνονται ωστόσο τα εξής:

Ο έλεγχος των περιπτώσεων γ' και δ' της υπόψη παραγράφου αφορά δαπάνες που ανά εγγραφή στα βιβλία, όπως και ως προς τη φορολογία εισοδήματος ανωτέρω στο άρθρο 3 αναφέρεται, υπερβαίνουν τα κατά περίπτωση όρια ποσών που ορίζονται στις περιπτώσεις αυτές.

Σε ότι αφορά τον έλεγχο της ορθής μεταφοράς του πιστωτικού υπόλοιπου Φ.Π.Α., θα πρέπει, πέραν του ελέγχου παραγραφής ή μη, σε κάθε περίπτωση να ερευνάται αν στην πρώτη ελεγχόμενη χρήση μεταφέρθηκε ενδεχομένως και συμψηφίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. που προέρχεται από ήδη ελεγμένη χρήση κατά την οποία ο έλεγχος είχε μεταβάλλει το αρχικό βάσει εκκαθαριστικής δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α.

Ειδικά επί χρήσεων που περαιώνονται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13 έως και 17 του Ν. 3296/2004, για τις οποίες προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο με βάση την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. που όμως μειώθηκε ή μηδενίστηκε ή μετατράπηκε σε χρεωστικό λόγω της περαίωσης της χρήσης αυτής, θα πρέπει, εφόσον η χρήση κατά τη διάρκεια της οποίας υποβλήθηκε το σχετικό Ειδικό Σημείωμα Περαίωσης Φ.Π.Α. είναι εκκρεμής και ελέγχεται με βάση την απόφαση ΠΟΛ. 1037/2005, να ερευνάται εάν το ποσό της διαφοράς αυτής περιλήφθηκε στα αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υποβλήθηκε το Ειδικό Σημείωμα Περαίωσης Φ.Π.Α. (σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ. 1027/2005).

Σε ότι αφορά τη μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., ισχύουν οι σχετικές οδηγίες που έχουν κατά καιρούς παρασχεθεί (εγκύκλιος ΠΟΛ. 1242/1998, Κεφ. Β.1, 1289/2002, Κεφ. Γ.8 κλπ). Επισημαίνεται ότι αναζητούνται διαφορές Φ.Π.Α. από τον επαναπροσδιορισμό των εκροών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., μόνο όταν η διαφορά με βάση την παραπάνω επαλήθευση μεταξύ των εκροών που επαναπροσδιορίζονται ανά συντελεστή και αυτών που δηλώθηκαν, υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή και εφόσον βεβαίως δεν δικαιολογείται η απόκλιση αυτή από την ύπαρξη τυχόν αποθεμάτων, καταστροφής κλπ.

Σε ότι αφορά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, σχετικές είναι και οι εγκύκλιοι ΠΟΛ. 1281/1998, 1106/1999 και 1201/1999.

4. Με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι οι διατάξεις του προηγούμενου άρθρου 4 ισχύουν ανάλογα και ως προς τον έλεγχο Φ.Π.Α. Συνεπώς, πέραν των ανωτέρω υποχρεωτικών επαληθεύσεων μπορεί να διενεργούνται και στη φορολογία αυτή και πρόσθετες επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται απαραίτητο, κατά το ανωτέρω άρθρο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΜΕΤ' ΕΛΕΓΧΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ.
ΕΙΔΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

ΆΡΘΡΟ 6

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΜΕΤ' ΕΛΕΓΧΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπουν την ακολουθούμενη διαδικασία κατά τον διενεργούμενο στο πλαίσιο της απόφασης έλεγχου των επιτηδευματιών.

Ειδικότερα :

1. Με την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου προβλέπεται ότι ο έλεγχος ενεργείται με έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της αρμόδιας κατά περίπτωση ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλου κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

Οι εντολές ελέγχου θα εκδίδονται για όλες συγχρόνως τις εκκρεμείς χρήσεις της προς έλεγχο υπόθεσης, εκτός αν συγκεκριμένοι λόγοι επιβάλλουν διαφορετικό χειρισμό (π.χ. κατά προτεραιότητα έλεγχος κατ' αρχήν μόνο της εκκρεμούς εκείνης χρήσης για την οποία υπάρχει κίνδυνος παραγραφής).

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος ειδικά των βιβλίων Α' και Β' κατηγορίας μπορεί, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, να γίνεται και στα γραφεία της αρμόδιας κατά περίπτωση ελεγκτικής αρχής, κατόπιν έγγραφης πρόσκλησης του προϊσταμένου αυτής που κοινοποιείται με αποδεικτικό. Σε περίπτωση που δεν προσκομισθούν τα βιβλία και στοιχεία εντός της ταχθείσας προθεσμίας, καταλογίζεται παράβαση σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ και ο έλεγχος ενεργείται οπωσδήποτε στην έδρα του επιτηδευματία.

2. Με την παράγραφο 2 προβλέπεται ότι με βάση τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση, συντάσσεται για όλες συγχρόνως τις ελεγχόμενες χρήσεις η οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στην οποία αναγράφονται οι διαπιστώσεις επί των επαληθεύσεων αυτών καθώς και η κρίση του ελέγχου επί του κύρους των βιβλίων και το πόρισμα επί των αποτελεσμάτων για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Ανάλογες εκθέσεις συντάσσονται και για κάθε μία χωριστά από τις λοιπές φορολογίες, καθώς και για τον ΚΒΣ, με σχετική μνεία στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Οι παραπάνω εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται και θεωρούνται αρμοδίως και περαιτέρω ακολουθούνται και εφαρμόζονται σε όλα ανεξαιρέτως τα στάδια οι ισχύουσες γενικές φορολογικές διατάξεις (έκδοση και κοινοποίηση μαζί με τις εκθέσεις των οικείων φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολή πρόσθετων φόρων και εν γένει κυρώσεων, συμβιβασμός-μειώσεις διαφορών, πρόσθετων φόρων κλπ, όργανα συμβιβασμού, καταβαλλόμενο ποσοστό φόρων επί συμβιβασμού, προσφυγή, προβεβαίωση προβλεπόμενου ποσοστού φόρων 10% λόγω προσφυγής κλπ), με την επιφύλαξη όμως, σε ότι αφορά ειδικά τη βεβαίωση και καταβολή των διαφορών φόρων, των αναφερόμενων στο επόμενο άρθρο 7.

3. Με την παράγραφο 3 προβλέπεται ότι αν υφίστανται διαπιστωμένες ήδη από άλλους ελέγχους παραβάσεις που αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις, για τις οποίες δεν έχει κινηθεί η διαδικασία επιβολής προστίμου, τότε εκδίδονται οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις από την κατά περίπτωση αρμόδια υπηρεσία και επιδίδονται στον υπόχρεο μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου (π.χ. εκκρεμείς στις Δ.Ο.Υ. εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.). Οι παραβάσεις αυτές ευνόητο είναι ότι λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμούνται από το διενεργούμενο με βάση την απόφαση τακτικό έλεγχο.

Σημείωση : Για την υποβοήθηση των ελεγκτών, επισυνάπτονται στην παρούσα υποδείγματα με τις προβλεπόμενες από την απόφαση επαληθεύσεις στη φορολογία εισοδήματος για βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τα οποία μπορεί να αποτελούν αποσπάσματα των συντασσόμενων οικείων εκθέσεων. Ολοκληρωμένα υποδείγματα εκθέσεων ελέγχου ανάλογα με τη μορφή της επιχείρησης και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων, θα είναι διαθέσιμα στον "**ΒΟΗΘΟ ΕΛΕΓΚΤΗ**" και στο site της Δ/σης Ελέγχου (<http://10.16.59.100>), των οποίων και συνιστούμε τη χρήση.

ΆΡΘΡΟ 7

ΕΙΔΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζεται ειδικός και ευνοϊκότερος σε σχέση με τις γενικές διατάξεις τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων που αφορούν τις υποθέσεις που ελέγχονται και περαιώνονται με βάση την απόφαση, υπό προϋποθέσεις.

Ειδικότερα με τις διατάξεις αυτές ορίζονται τα ακόλουθα :

1. Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι ειδικά για τις ελεγχθείσες εκείνες χρήσεις με βάση την απόφαση, για τις οποίες επιτυγχάνεται επίλυση όλων ανεξαιρέτως των φορολογικών διαφορών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην επόμενη παράγραφο 2, καταβάλλεται συγχρόνως με την επίλυση των διαφορών ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις Δ.Ο.Υ. ημερών το προβλεπόμενο κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 24 του Ν. 2523/1997 ανά πράξη ποσό (δηλαδή το 1/5 της βάσει συμβιβασμού οφειλής) και τα υπόλοιπα ποσά, ανεξαρτήτως φορολογίας, βεβαιώνονται και καταβάλλονται ως εξής :

α) Σε δεκαοκτώ (18) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν το συνολικό ποσό της βάσει συμβιβασμού οφειλής (συμπεριλαμβανομένου και του 1/5) για όλες τις φορολογίες και για όλες τις χρήσεις για τις οποίες επήλθε συμβιβασμός για όλες τις διαφορές, ανεξαρτήτως αν οι χρήσεις αυτές είναι συνεχόμενες ή όχι, είναι μέχρι και 200.000 ευρώ, και

β) σε είκοσι τέσσερις (24) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν το παραπάνω ποσό υπερβαίνει τα 200.000 ευρώ.

Σε κάθε περίπτωση το ποσό κάθε δόσης δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 300 ευρώ, εκτός από την τελευταία δόση.

2. Με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι, κατ' εξαίρεση, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο 1 αναφορικά με τον ειδικό τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων, έχουν εφαρμογή και για τις χρήσεις εκείνες για τις οποίες δεν επιλύονται φορολογικές διαφορές που αφορούν τέλη, εισφορές ή δικαιώματα υπέρ τρίτων που αποδίδονται στις Δ.Ο.Υ. και η εκπλήρωση ή μη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ελέγχεται από αυτές, καθώς και διαφορές για τις οποίες έχει υποβληθεί και εκκρεμεί σχετικό ερώτημα προς το Ειδικό Νομικό Γραφείο Φορολογίας.

Συνεπώς, η μη επίτευξη συμβιβασμού ειδικά επί των παραπάνω διαφορών, δεν αποτελεί λόγο εξαίρεσης των οικείων χρήσεων από το ευνοϊκό καθεστώς βεβαίωσης της προηγούμενης παραγράφου.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ρητά, προς άρση αμφιβολιών, ότι επί τυχόν χρήσεων για τις οποίες επέρχεται επίλυση για μερικές μόνο από τις κατ' έλεγχο διαφορές και όχι για όλες τις διαφορές αυτές, με την επιφύλαξη πάντα των οριζόμενων στην προηγούμενη παράγραφο 2, εφαρμόζονται ως προς τη βεβαίωση και καταβολή των ποσών για τα οποία επέρχεται συμβιβασμός οι ισχύουσες γενικές διατάξεις και όχι οι ευνοϊκές διατάξεις της παραγράφου 1. Τα ίδια ισχύουν και για τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που επιβάλλονται για τυχόν παραβάσεις της τρέχουσας χρήσης που διαπιστώνονται κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου στο πλαίσιο των επαληθεύσεων των παρ. Γ.1 (δεύτερο εδάφιο) και Γ.2 του άρθρου 3 της απόφασης ή για μη εμπρόθεσμη ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων κλπ.

4. Σημειώνεται σε σχέση με τη βεβαίωση και καταβολή στο πλαίσιο της απόφασης ΠΟΛ.1037/05, ότι, σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα αν επιλύονται ή όχι όλες οι φορολογικές διαφορές, ισχύουν βεβαίως και εν προκειμένω οι υφιστάμενες διατάξεις (άρθρο 74 παράγραφος 5.β' Ν. 2238/1994) περί παροχής έκπτωσης 5% στις περιπτώσεις εφάπαξ καταβολής της βάσει συμβιβασμού οφειλής

που αφορά φόρο εισοδήματος και πρόστιμα του Κ.Β.Σ. Επισημαίνεται ότι η έκπτωση αυτή δεν παρέχεται για τους προκαταβαλλόμενους και παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος και γενικά για τις λοιπές φορολογίες (Φ.Π.Α. κλπ).

Σε ότι αφορά εξ άλλου τους χρησιμοποιούμενους κωδικούς εσόδων (ΚΑΕ) για τα ποσά των οφειλών που προκύπτουν βάσει της εν λόγω απόφασης, σημειώνεται ότι τα ποσά αυτά θα βεβαιώνονται στους αντίστοιχους ήδη υφιστάμενους κωδικούς για την μετ' έλεγχο διαδικασία (σχετικό το έγγραφο αριθ. 1084/0030/19.4.2005 - ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ - της 30ης Δ/σης της Γ.Γ.Π.Σ. προς τις Δ.Ο.Υ. και τα ελεγκτικά κέντρα).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΆΡΘΡΟ 8

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι υπάγονται στα κριτήρια επιλογής προς έλεγχο της απόφασης και στον προβλεπόμενο από αυτήν τρόπο και διαδικασία ελέγχου καθώς και στον ειδικό τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των φόρων, όλες οι εκκρεμείς υποθέσεις επιτηδευματιών που αφορούν χρήσεις για τις οποίες έχει ήδη παρέλθει ο χρόνος υποβολής των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., καθώς και αυτές που στο μέλλον θα καθιστανται εκκρεμείς, κατά την ίδια έννοια, με εξαίρεση τις υποθέσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις περί φορολογίας πλοίων.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται ότι λοιπά πάσης φύσεως εισοδήματα από άλλες πηγές πέραν από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας (π.χ. παράλληλα εισοδήματα από τυχόν εκμίσθωση ακινήτων, τεκμήρια κλπ), που αφορούν ελεγχόμενες με την απόφαση εκκρεμείς υποθέσεις επιτηδευματιών, ελέγχονται κατά τις ισχύουσες γενικές φορολογικές διατάξεις ταυτόχρονα με τα εισοδήματα από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας. Ευνόητο είναι ότι συντάσσεται ενιαία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για όλες συγχρόνως τις πηγές εισοδημάτων.

Περαιτέρω, στις περιπτώσεις επίλυσης των τυχόν διαφορών που προκύπτουν από το διενεργούμενο έλεγχο των προαναφερόμενων λοιπών εισοδημάτων ταυτόχρονα με την επίλυση των διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο των εισοδημάτων από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, για την εφαρμογή των ευνοϊκών διατάξεων του προηγούμενου άρθρου 7 περί ειδικού τρόπου βεβαίωσης και καταβολής των φόρων, λαμβάνεται υπόψη η συνολική για τις οικείες χρήσεις βάσει συμβιβασμού οφειλή από όλες τις πηγές εισοδημάτων του επιτηδευματία. Ουσιαστικά δηλαδή, στις παραπάνω περιπτώσεις, και οι βάσει συμβιβασμού οφειλές από τα λοιπά εισοδήματα αποτελούν αντικείμενο του ειδικού ευνοϊκού τρόπου βεβαίωσης και καταβολής των φόρων. Τα παραπάνω αναφερόμενα ισχύουν ανάλογα και για λοιπά εισοδήματα επί ήδη ελεγμένων υποθέσεων της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου 8.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 καθώς και 2 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000, περί έκδοσης και κοινοποίησης συμπληρωματικών ή μερικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, κατά περίπτωση, ισχύουν και για τις υποθέσεις που ελέγχονται με βάση τις διατάξεις της απόφασης.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 προβλέπεται ότι ο ειδικός ευνοϊκός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των φόρων κατά το προηγούμενο άρθρο 7, εφαρμόζεται και επί ήδη ελεγμένων υποθέσεων χρήσεων που έληξαν από 1.1.2003 και μετά, καθώς και παλαιότερων χρήσεων που έληξαν μέχρι και 31.12.2002 για τις οποίες ο έλεγχος επεκτάθηκε κατά τις γενικές διατάξεις λόγω μη αποδοχής των αποτελεσμάτων βάσει των αποφάσεων ΠΟΛ. 1144/1998 ή ΠΟΛ. 1168/2001, εφόσον στις παραπάνω περιπτώσεις έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις κατά την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης ΠΟΛ. 1037/2005 (8.3.2005) και δεν έχει

παρέλθει κατά την ημέρα αυτή η προθεσμία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή δεν έχουν ακόμη εξετασθεί οι τυχόν υποβληθείσες σχετικές προτάσεις για επίλυση των διαφορών.

Για όσες από τις παραπάνω υποθέσεις κατά τη δημοσίευση της απόφασης ΠΟΛ. 1037/2005 έχουν εκδοθεί αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις, κοινοποιούνται αυτές κατά τις γενικές διατάξεις και περαιτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και για τις υποθέσεις αυτές τα οριζόμενα στο προηγούμενο άρθρο 7.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος της νέας απόφασης ΠΟΛ.1037/2005 (8.3.2005), παύουν να ισχύουν οι διατάξεις των αποφάσεων ΠΟΛ. 1144/1998 και 1168/2001, καθώς και κάθε άλλης απόφασης που αφορά ή σχετίζεται με αυτές, με την επιφύλαξη εφαρμογής της παραγράφου 1 του άρθρου 13 της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998 (δυνατότητα έκδοσης και κοινοποίησης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων επί υποθέσεων που ελέγχθηκαν και περαιώθηκαν με βάση τις ανωτέρω αποφάσεις).

Ειδικά για τις περιπτώσεις υποθέσεων που περαιώθηκαν με βάση τις πιο πάνω αποφάσεις ΠΟΛ. 1144/1998 και 1168/2001 αλλά δεν είχαν βεβαιωθεί κατά τη δημοσίευση της νέας απόφασης ΠΟΛ. 1037/2005 τα οικεία ποσά διαφορών φόρων, συνεχίζει να εφαρμόζεται ο τρόπος βεβαίωσης και καταβολής που προβλέπεται από τις αποφάσεις αυτές.

Εξαιρετικά, οι αποφάσεις ΠΟΛ. 1144/1998 και 1168/2001 εξακολουθούν να εφαρμόζονται :

α) Επί υποθέσεων χρήσεων που έληξαν μέχρι και 31.12.2002 για τις οποίες είχαν ήδη εκδοθεί εντολές τακτικού ελέγχου με βάση τις εν λόγω αποφάσεις, με την προϋπόθεση ότι η θεώρηση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων από τον έλεγχο έγινε μέχρι την 28.2.2005.

β) Επί υποθέσεων ίδιων χρήσεων για τις οποίες είχαν εκδοθεί εντολές τακτικού ελέγχου κατά τις γενικές διατάξεις λόγω εξαίρεσής τους από τις παραπάνω αποφάσεις και για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998, με την προϋπόθεση και στις περιπτώσεις αυτές ότι η θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων από τον έλεγχο έγινε μέχρι 28.2.2005, ανεξάρτητα αν κατά την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης ΠΟΛ. 1037/2005 είχαν ήδη εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις.

Συνεπώς, για τις κατά τα ανωτέρω υποθέσεις για τις οποίες είχαν μεν εκδοθεί εντολές τακτικού ελέγχου, αλλά δεν είχε γίνει θεώρηση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων μέχρι την 28.2.2005, εφαρμόζεται πλέον ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου που ορίζονται στη νέα απόφαση ΠΟΛ.1037/2005.

Στις περιπτώσεις αυτές σκόπιμο είναι να εκδίδονται νέες εντολές ελέγχου προς αντικατάσταση των παλαιών ή να γίνεται σχετική μνεία για την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ. 1037/2005 στις ήδη εκδοθείσες εντολές ελέγχου.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 ορίζεται ότι για υποθέσεις χρήσεων που έληξαν από 1.1.2003 και μετά, καθώς και για υποθέσεις παλαιότερων χρήσεων που έληξαν μέχρι και 31.12.2002 και έγινε επέκταση του ελέγχου κατά τις γενικές διατάξεις λόγω μη αποδοχής των αποτελεσμάτων βάσει των αποφάσεων ΠΟΛ. 1144/1998 ή 1168/2001, για τις οποίες είχαν μεν εκδοθεί εντολές τακτικού ελέγχου αλλά δεν είχαν εκδοθεί μέχρι την ημέρα δημοσίευσης της νέας απόφασης ΠΟΛ. 1037/2005 (8.3.2005) οι οικείες καταλογιστικές πράξεις, εφαρμόζεται πλέον ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου που ορίζονται στη νέα απόφαση ΠΟΛ. 1037/2005.

Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο σε σχέση με τις εντολές ελέγχου ισχύουν και εν προκειμένω.

ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. Το Σ.τ.Ε. με την αριθ. 1553/2003 απόφασή του, κρίνοντας επί συγκεκριμένης υπόθεσης λήψης εικονικών, κατά την αρμόδια ελεγκτική αρχή, φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, απεφάνθη ότι νομίμως το διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι δεν αποδεικνύεται η αποδοθείσα εικονικότητα και δεν στοιχειοθετείται η αποδοθείσα παράβαση, με το σκεπτικό ότι το βάρος της απόδειξης έφερε η φορολογική αρχή, η οποία όφειλε να αποδείξει κατά αδιαμφισβήτητο και όχι τεκμαρτό τρόπο την ανυπαρξία, στην περίπτωση αυτή, του φερόμενου εκδότη.

Με αφορμή την παραπάνω απόφαση του Σ.τ.Ε., επισημαίνεται ότι για συναφείς υποθέσεις που ήδη εκκρεμούν στις ελεγκτικές υπηρεσίες καθώς και κατά τους διενεργούμενους εφεξής ελέγχους γενικώς, θα πρέπει, ενόψει και της απόφασης αυτής, να δίδεται όλως ιδιαίτερως αυξημένη προσοχή κατά την τεκμηρίωση των τυχόν καταλογιζόμενων παραβάσεων, ανάλογα βεβαίως πάντα και με τα εκάστοτε πραγματικά δεδομένα κάθε υπόθεσης.

Παρεμφερείς υποθέσεις που έχουν ήδη οδηγηθεί στα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια, ευνόητο είναι ότι θα κριθούν τελικώς από αυτά.

2. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 3296/2004 επήλθαν σημαντικές μεταβολές σε ότι αφορά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος κατά τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994, για τις οποίες δόθηκαν σχετικές διευκρινίσεις με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1016/2005 της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/2004 θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων (4% ή 8%, κατά περίπτωση), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών.

Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση ή την έκδοση πλαστών-εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

Σε ότι αφορά τις μεταβολές αυτές, διευκρινίζεται περαιτέρω ότι ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη **ακαθάριστου εισοδήματος** και ότι ο κατά τα ανωτέρω διπλασιασμός των ποσών που προκύπτουν από τις προαναφερόμενες παραβάσεις εφαρμόζεται εφόσον η επανάληψη των παραβάσεων αυτών διαπιστώνεται από **διαφορετικούς** ελέγχους, συμπεριλαμβανομένου και του διενεργούμενου τακτικού ελέγχου. Ειδικά ως προς τις παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή ανεξαρτήτως αν πρόκειται για στοιχεία αξίας ή διακίνησης.

Στις περιπτώσεις των αναφερόμενων στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/2004 παραβάσεων που η απόκρυψη της φορολογητέας ύλης με βάση τις παραβάσεις αυτές υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας όχι όμως και τα 5.000 ευρώ ή αντίστροφα, θα εφαρμόζεται ποσοστό προσαύξησης 4%.

Εξάλλου, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/2004, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994, επί των

οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/2004 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Σημειώνεται ότι τα παραπάνω αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων (4% ή 8%) δεν θα πρέπει να μειώνονται περαιτέρω κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, εκτός αν από τα στοιχεία που επικαλείται ή προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει **αποδεδειγμένα** μερική ή ολική ανυπαρξία της παράβασης ή των λόγων γενικά της προσαύξησης, οπότε και μόνο τα παραπάνω ποσοστά τροποποιούνται ανάλογα (π.χ. προσαύξηση βάσει συμβιβασμού κατά 4% αντί αρχικού ποσοστού 8% λόγω μεταβολής των δεδομένων, μηδενισμός του ποσοστού προσαύξησης επί ολικής ανυπαρξίας των λόγων της προσαύξησης κλπ).

Σε ότι αφορά τις μεταβολές που επήλθαν ως προς τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, διευκρινίζεται ότι η προσαύξηση κατά 40% που προβλέπεται, μεταξύ άλλων, στις περιπτώσεις τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προσήκουσα, δεν εφαρμόζεται επί επιχειρήσεων που είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας λόγω υπέρβασης του ορίου των ακαθάριστων εσόδων, για το πρώτο μόνο έτος που δεν τήρησαν βιβλία της ανώτερης κατηγορίας. Συνεπώς, ειδικά για το πρώτο αυτό έτος, τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης προσδιορίζονται με εξωλογιστικά κατά το άρθρο 32 του Ν. 2238/1994, χωρίς όμως προσαύξηση του ισχύοντος Μ.Σ.Κ.Κ.

Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι σε περιπτώσεις επιτηδευματιών με δραστηριότητα τόσο πώλησης εμπορευμάτων ή μεταποίησης όσο και παροχής υπηρεσιών (μικτές επιχειρήσεις), εφόσον διαπιστώνονται παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/2004 που επισύρουν μεν ανακρίβεια των βιβλίων αλλά **αδιαμφισβήτητα και αποδεδειγμένα** αφορούν **αποκλειστικά** μόνο τη μία από τις παραπάνω δραστηριότητες, τότε προσαυξάνονται κατά τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, όπως πλέον αυτές ισχύουν, οι Μ.Σ.Κ.Κ. και για τις δύο δραστηριότητες, προκειμένου κατά τα οριζόμενα από τις ίδιες διατάξεις να προσδιορισθούν τα καθαρά κέρδη, αλλά σε ότι αφορά τα ακαθάριστα έσοδα, προσαυξάνονται κατά 4 ή 8%, κατά περίπτωση, τα ακαθάριστα έσοδα μόνο της δραστηριότητας αυτής που σχετίζεται με τη διαπιστωθείσα ως άνω παράβαση. Ειδικά επί επιχειρήσεων πώλησης υγρών καυσίμων ή καπνοβιομηχανικών προϊόντων που έχουν και άλλο κλάδο εμπορίας ή παραγωγής λοιπών πλην των ανωτέρω προϊόντων, δεν θα πρέπει να προσαυξάνονται τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση των υγρών καυσίμων ή των καπνοβιομηχανικών προϊόντων, εφόσον οι ανωτέρω παραβάσεις **αδιαμφισβήτητα και αποδεδειγμένα** δεν σχετίζονται με τη δραστηριότητα της εμπορίας υγρών καυσίμων ή των καπνοβιομηχανικών προϊόντων.

Σημειώνεται τέλος ότι οι νέες διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 3296/2004 ισχύουν στο σύνολό τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ίδιου νόμου, από την ημέρα δημοσίευσης του νόμου αυτού (14.12.2004) και μετά, δηλαδή ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 14.12.2004 και μετά. Συνεπώς, για χρήσεις που έληξαν πριν την παραπάνω ημερομηνία συνεχίζουν να εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν κατά χρήση πριν από την ισχύ του Ν. 3296/2004.

3. Κατά τους διενεργούμενους εφεξής προληπτικούς ελέγχους από όλες τις Δ.Ο.Υ. και τα ελεγκτικά κέντρα (Δ.Ε.Κ., Π.Ε.Κ.), εφόσον διαπιστώνεται οποιαδήποτε παράβαση του Κ.Β.Σ. **θα συντάσσεται σε κάθε περίπτωση** εις τριπλούν σχετικό Υψηλεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.) σύμφωνα με το υπόδειγμα που επισυνάπτεται στην παρούσα εγκύκλιο, στο οποίο θα αναγράφονται συνοπτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις (είδος και πλήθος) καθώς και ο οικείος κωδικός αριθμός παράβασης, όπως αυτός αναφέρεται στις Ομάδες 1, 2 και 3 του Πίνακα Κωδικών Παραβάσεων και λοιπών πληροφοριών και στοιχείων που επισυνάπτεται ως Παράρτημα ΣΤ' στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1022/2004 του Ν. 3220/2004 (σχετικές και οι οδηγίες του Κεφαλαίου Ζ', Μέρος Δεύτερο, παρ. Β.2

της ίδιας εγκυκλίου, ως προς τη χρήση των κωδικών αριθμών).

Τα ανωτέρω θα εφαρμόζονται και κατά τους διενεργούμενους προσωρινούς ελέγχους, εφόσον διενεργείται ταυτόχρονα και προληπτικός έλεγχος και διαπιστώνονται παραβάσεις ΚΒΣ (π.χ. από έλεγχο ταμείου και αξιογράφων επί βιβλίων Γ' κατηγορίας κατά το άρθρο 28 παράγραφος 2 Ν. 3296/2004, σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ. 1027/2005, μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων κλπ), καθώς επίσης και κατά τους τακτικούς ελέγχους, στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις Κ.Β.Σ. από τις επαληθεύσεις της πρώτης ημέρας του ελέγχου, οι οποίες αφορούν την τρέχουσα χρήση (π.χ. από έλεγχο ταμείου και αξιογράφων ή από αντιπαραβολή καταμετρούμενων αποθεμάτων με το βιβλίο αποθήκης, σχετ. παρ. Γ.1, Γ.2, άρθ. 3, απόφ. ΠΟΛ. 1037/2005, μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων κλπ).

Τα Υ.Σ.Ε. θα έχουν ενιαία ανά υπηρεσία αρίθμηση, θα είναι σφραγισμένα και στα τρία αντίτυπα με την υπηρεσιακή (στρογγυλή) σφραγίδα κάθε υπηρεσίας και θα υπογράφονται από τους ενεργήσαντες τον έλεγχο υπαλλήλους και στα τρία αντίτυπα, εκ των οποίων το πρωτότυπο θα επιδίδεται επιτόπου στον υπεύθυνο της ελεγχόμενης επιχείρησης, το δεύτερο θα τίθεται στον οικείο φάκελο της υπόθεσης και το τρίτο θα αποτελεί το στέλεχος και θα τοποθετείται σε ειδικό κλασέρ που θα τηρείται στο τμήμα Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ή από τον Υποδιευθυντή ελέγχου ή από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του ελεγκτικού κέντρου, κατά περίπτωση. Επί παραβάσεων από έλεγχο που διενεργείται στην υπηρεσία (από επεξεργασία κατασχεθέντων, έλεγχο παραληφθέντων στοιχείων κλπ), συντάσσεται επίσης πάντα Υ.Σ.Ε. αλλά δεν γίνεται επίδοση και το πρωτότυπο παραμένει στον οικείο φάκελο.

Εφόσον ο υπεύθυνος της επιχείρησης αρνείται να υπογράψει στο Υ.Σ.Ε. για την παραλαβή του, αυτό θα επιδίδεται (παραδίδεται) χωρίς την υπογραφή του και παράλληλα θα γίνεται σχετική μνεία επί του σώματος αυτού από τους ενεργήσαντες τον έλεγχο υπαλλήλους, ενώ στις περιπτώσεις που ο υπεύθυνος της επιχείρησης αρνείται και να το παραλάβει, έστω και χωρίς την υπογραφή του, το Υ.Σ.Ε. δεν θα επιδίδεται με αναγραφή και στην περίπτωση αυτή σχετικής μνείας επ' αυτού.

Σημειώνεται ότι, σε κάθε περίπτωση, η επίδοση του Υ.Σ.Ε. **δεν αποτελεί τυπικό στοιχείο της ελεγκτικής διαδικασίας**, αλλά έχει αποκλειστικά και μόνο **ενημερωτικό** χαρακτήρα.

4. Έλεγχος συνάφειας αγορών - πωλήσεων – αποθεμάτων

4.1. Γενικά

Σε επιχειρήσεις που πωλούν τα είδη τους **λιανικά** ή **κυρίως λιανικά**, χωρίς να έχουν υποχρέωση περιγραφής του είδους στις εκδιδόμενες αποδείξεις λιανικής πώλησης **είναι δυνατόν** να γίνουν ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τις αξίες των **αγορών**, των **πωλήσεων** και των **αποθεμάτων**.

Συνήθως ο έλεγχος αυτός μπορεί να διενεργηθεί (σε σπάνιες περιπτώσεις) από τα συνεργεία **προληπτικού ελέγχου** (ΥΠ.Ε.Ε. κ.λπ.) αλλά σε κάθε περίπτωση **δεν μπορεί** να παράγει **αξιόπιστα συμπεράσματα**, εκτός αν η διαδικασία που περιγράφεται στην παράγραφο **4.2.** γίνει σε **όλα τα είδη** που εμπορεύεται η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Η μέθοδος αυτή **απαιτεί επιμέλεια** και ακολουθείται στις περιπτώσεις κυρίως που ο **προληπτικός έλεγχος δεν έχει εξακριβώσει παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείων**, πλην όμως η **όλη εικόνα** της επιχείρησης είναι τέτοια που δημιουργεί την **βάσιμη υπόνοια** ότι η επιχείρηση **αποκρύπτει πωλήσεις** (π.χ. επιχείρηση με πιστωτικό υπόλοιπο στο Φ.Π.Α. για σημαντικό χρονικό διάστημα, χωρίς συγκεκριμένο λόγο ή που δεν δικαιολογείται λόγω αντικειμένου).

4.2. Περιγραφή μεθόδου

α) Επιλέγεται η **γενική κατηγορία** ενός βασικού είδους για την επιχείρηση (π.χ. τηλεοράσεις)

β) Καταμετρείται το απόθεμα **όλων των ειδών της ίδιας γενικής κατηγορίας**, τα οποία έχουν τον ίδιο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) και **συντάσσεται σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης**, που υπογράφει ο έλεγχος και η επιχείρηση.

γ) Αποτιμάται το **καταμετρηθέν απόθεμα** της συγκεκριμένης κατηγορίας ειδών με βάση τα τιμολόγια αγοράς και με την **ίδια μέθοδο** που είχαν αποτιμηθεί τα είδη αυτά στην απογραφή τέλους χρήσης.

δ) Λαμβάνεται η **συνολική αξία** (κόστος) της **κατηγορίας ειδών** που καταμετρήθηκε από το **βιβλίο απογραφών**, η οποία αποτελεί την **αφετηρία** των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

ε) Προστίθενται οι **αγορές** και οι **αξίες των παραληφθέντων** (με δελτία αποστολή μη τιμολογηθέντα) για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα **μετά την απογραφή**.

στ) Αφαιρούνται οι **πωλήσεις**, τις οποίες **λαμβάνουμε από τα βιβλία**, τα οποία στη Β' κατηγορία τηρούνται κατά Μ.Σ.Κ.Κ. και οι **αξίες των αποσταλέντων** με Δ.Α. και **μη τιμολογηθέντων** μέχρι την ημέρα του ελέγχου.

ζ) Από την αξία αυτή **αφαιρείται με εσωτερική υφαίρεση το μικτό κέρδος**.

Σημειώνεται ότι ο **υπολογισμός του ποσοστού μικτού κέρδους** είναι το **πλέον ευαίσθητο σημείο** τη όλης διαδικασίας.

Για την εξεύρεση αυτού **λαμβάνεται υπόψη κυρίως**, η **διαφορά τιμής κτήσης και τιμής πώλησης**, με **βάση** τα **τιμολόγια αγοράς** και τις **αναγραφόμενες τιμές** στα συγκεκριμένα είδη, αφού ληφθούν υπόψη και γεγονότα, **όπως τυχόν εκπτώσεις** κ.λπ. που επηρεάζουν **μειωτικά** το Σ.Μ.Κ.

4.3. Παράδειγμα

Συnergείο της ΥΠ.Ε.Ε. διενεργεί **προληπτικό φορολογικό έλεγχο** σε επιχείρηση εμπορίας ηλεκτρικών ειδών την **25.5.2007**.

Η επιχείρηση συγκεκριμένα εμπορεύεται λιανικά τηλεοράσεις, DVD Player και άγραφα DVD.

4.3.1. Μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) επί πωλήσεων της ανωτέρω επιχείρησης είναι :

ΕΙΔΟΣ	Κ.Α.	Μ.Σ.Κ.Κ.
Τηλεοράσεις	2330 ^α	5%
DVD Player	2330	10%
Άγραφα DVD	4226	25%

4.3.2. Επιλογή ομάδας ειδών για έλεγχο – καταμέτρηση αποθεμάτων

Ο έλεγχος **επιλέγει** για την διενέργεια των επαληθεύσεων την ομάδα **DVD Player** και καταμετρά τα DVD Player τα οποία βρίσκονται στην επιχείρηση την ημερομηνία του ελέγχου και τα οποία έχουν ως ακολούθως :

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ
DVD Player Sony 10SN1	35	176,08	6.162,88
DVD Player Sony KD325	28	264,12	7.395,45
DVD Player Sony LDF12	23	322,82	7.424,80
	86		20.983,13

Στη συνέχεια συντάσσει το σχετικό **πρωτόκολλο καταμέτρησης**, το οποίο **υπογράφεται** από τον **έλεγκο** και τον **υπεύθυνο** της επιχείρησης.

4.3.3. Δεδομένα κίνησης είδους

Για το συγκεκριμένο είδος η επιχείρηση παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα :

α) Απογραφή - αγορές

Απογραφή της 31.12.2006			52.824,65
Πλέον : Αγορές μέχρι την 25.5.2007		152.604,55	
Σύνολο αποθεμάτων και αγορών την 25.5.2007			205.429,20

β) Πωλήσεις

Σύνολο πωλήσεων μέχρι την 25.5.2007			161.408,66
--	--	--	-------------------

4.3.4. Προσδιορισμός συντελεστή μικτού κέρδους (Σ.Μ.Κ.)

Ο έλεγχος πρέπει να προσδιορίσει τις **τιμές αγοράς** και **πώλησης** των **επιλεγέντων ειδών** ελέγχοντας **όλα** τα παραστατικά αγορών και πωλήσεων για να μπορέσει να **εξαγάγει ασφαλές** και **τεκμηριωμένο** πόρισμα.

Για το παράδειγμά μας θεωρούμε ότι, αυτό είναι δυνατόν, και προσδιορίζεται συντελεστής μικτού κέρδους (Σ.Μ.Κ.) **20%**.

4.3.5. Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων

Για να προσδιορισθεί το κόστος των πωληθέντων εφαρμόζεται η ακόλουθη σχέση :

$$\text{ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ} = \frac{\text{ΠΩΛΗΣΕΙΣ} \times 100}{100 + \text{Σ.Μ.Κ.}}$$

Συνεπώς το **κόστος πωληθέντων** της ανωτέρω επιχείρησης προσδιορίζεται ως ακολούθως :

$$\text{ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ} = \frac{161.408,66 \times 100}{120} = \mathbf{134.507,20}$$

4.3.6. Προσδιορισμός απογραφής την 25.5.2007 – διαφοράς απογραφής

Απογραφή της 31.12.2006		52.824,65
Πλέον : Αγορές μέχρι την 25.5.2007	152.604,55	
Σύνολο αποθεμάτων και αγορών την 25.5.2007		205.429,20
Μείον : Κόστος πωληθέντων	134.507,20	
Απογραφή της 25.5.2007		70.922,00
Μείον : Φυσική απογραφή της 25.5.2007	20.983,13	
Διαφορά		49.938,87

Η διαφορά αυτή (σε τιμές κόστους) ύψους **49.938,87** ευρώ μπορεί **θεωρητικά** να σημαίνει:

α) Ανακριβή απογραφή

Στην περίπτωση αυτή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του ίδιου άρθρου και Π.Δ. μπορεί να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης **ανακριβή, χωρίς όμως την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων** που προβλέπεται από το άρθρο 30 του Ν. 2238/1994.

β) Μη εμφανισθείσες αγορές

Στην περίπτωση αυτή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του ίδιου άρθρου και

Π.Δ. μπορεί να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης **ανακριβή, χωρίς όμως την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων** που προβλέπεται από το άρθρο 30 του Ν. 2238/1994.

γ) Μη εμφανισθείσες πωλήσεις

Ο έλεγχος, αν **δεν προκύπτει** από συνδυασμό άλλων δεδομένων ο λόγος της **σοβαρής αυτής απόκλισης**, καταλογίζει και **στοιχειοθετεί** παράβαση για **μη έκδοση** ενός τουλάχιστον στοιχείου πώλησης και **μη εμφάνιση πωλήσεων** ποσού **ίσου** με τη **διαπιστωθείσα διαφορά**.

4.4. Επισημάνσεις

Πρέπει να **επισημάνουμε** ότι, ο έλεγχος αυτού του είδους (συνάφειας) μπορεί να οδηγηθεί **και σε λανθασμένα ελεγκτικά συμπεράσματα**, στις περιπτώσεις που **δεν ακολουθηθεί** η διαδικασία για το **σύνολο ομοειδών ειδών**.

Σε περίπτωση που ακολουθηθεί ορθά η διαδικασία και οι διαφορές που θα προκύψουν είναι **σημαντικές**, θα πρέπει να **προκύπτει** και να **τεκμηριώνεται ισχυρά** ο **λόγος** για να μην υπάρχουν **αμφισβητήσεις** ή **δυσμενής μεταχείριση** του φορολογουμένου.

Επίσης πρέπει να επισημάνουμε ότι τυχόν **μικρές διαφορές**, σε σχέση με τα συνολικά μεγέθη, πρέπει να **αμελούνται**.

Παράλληλα πρέπει να ληφθούν **σοβαρά υπ' όψιν** κατά τη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου και τα ακόλουθα :

Υποκειμενικές θέσεις όπως :

«Ο έλεγχος θεωρεί ότι οι συντελεστές μικτού κέρδους (Σ.Μ.Κ.) και καθαρού κέρδους (Σ.Κ.Κ.) που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία είναι **πάρα πολύ χαμηλοί** σε σχέση με το **μέγεθος** της ελεγχόμενης επιχείρησης, τα **χρόνια λειτουργίας** αυτής και το **είδος** των πωλούμενων αγαθών, και με δεδομένο επίσης ότι, οι **προβλεπόμενοι συντελεστές** καθαρού κέρδους είναι αυτοί που αναφέρονται στη σελίδα ... της έκθεσης»,

«Για τους ανωτέρω λόγους και επειδή τα πωλούμενα αγαθά **έχουν μεγάλη εξειδίκευση** άσχετα αν πωλούνται λιανικά ή χονδρικά συνεπώς μπορούν να γίνουν ελεγκτικές επαληθεύσεις»

«Για την διενέργεια του ελέγχου **επελέγησαν** είδη με τις **μεγαλύτερες** αγορές και πωλήσεις»

είναι **εντελώς αυθαίρετες**, καταρρίπτονται **εύκολα** στα διοικητικά (φορολογικά) δικαστήρια και **πρέπει να αποφεύγονται** διότι **παράγουν δυσβάσταχτες φορολογικές επιβαρύνσεις** στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις **άνευ λόγου** και φυσικά **δεν συμβάλουν** σε ένα υγιές κλίμα μεταξύ διοίκησης και φορολογουμένων.

Θα πρέπει να **επισημάνουμε** ότι, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005 η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, και για την εφαρμογή της ισχύει η ΠΟΛ. 1087/2005 σε ότι αφορά τα **αποθέματα** προβλέπονται τα ακόλουθα :

«Όπου **έχει διενεργηθεί απογραφή** πραγματοποιείται **κλειστή αποθήκη** σε **δύο τουλάχιστον είδη** σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο, **επιλεκτικά** με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, **υποχρεωτικά** σε όσους **πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς** και **όπου είναι εφικτό** στις επιχειρήσεις που πωλούν **χονδρικώς και λιανικώς** ή **αποκλειστικά λιανικώς**» (περ. β' παρ. 2 και περ. γ' παρ. 4 άρθρου 3)

«Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από τα άρθρα 2 και 3, μπορεί να διενεργούνται **πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις**, εφόσον αυτό κρίνεται **αναγκαίο** με βάση τα **πραγματικά δεδομένα**, τη **βαρύτητα** και τις **ιδιαιτερότητες** της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά. Για τη διενέργεια πρόσθετων επαληθεύσεων καθώς και τον καθορισμό του είδους και της έκτασης αυτών, θα πρέπει να προηγείται σχετική συνεννόηση του ελεγκτή με τον επόπτη ελέγχου ή ακόμη και τον Υποδιευθυντή ελέγχου ή και τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας» (Άρθρο 4)

Στην περίπτωση αυτή πρέπει να τηρούνται απαρέγκλιτα τα αναφερόμενα στις παραγράφους **4.1.** έως και **4.3.**

5. Τροποποίηση διατάξεων φορολογικής διαδικασίας με το άρθρο 13 του Ν. 3522/2006

5.1. Έκδοση οριστικού και συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του Ν. 3522/2006, παρέχεται η δυνατότητα στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να **εκδώσει οριστικό φύλλο ελέγχου** χωρίς να αναμένει τις απαντήσεις των αρχών (φορολογικών ή τελωνειακών) των άλλων χωρών.

Σε περίπτωση δε που στο μέλλον λάβει απαντήσεις βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, με στοιχεία επιβαρυντικά για τον ελεγχόμενο επιτηδευματία μπορεί να εκδώσει **συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου** χωρίς τον κίνδυνο αυτό να προσβληθεί ως άκυρο. **Ισχύει για φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από 22.12.2006 μετά.**

5.2. Αρμοδιότητα ελέγχου, επιβολής και βεβαίωσης φόρου

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του Ν. 3522/2006, προστίθενται νέα εδάφια στην παράγραφο 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε. επειδή σε ορισμένες περιπτώσεις δηλώσεων ελεγκτικής αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ., όπως επί επιχειρήσεων και επιτηδευματιών γενικά που μεταβάλλεται η έδρα τους ή επί

κοινών δηλώσεων συζύγων που η σύζυγος είναι επιτηδευματίας, ανακύπτουν προβλήματα τόσο για τις ελεγκτικές υπηρεσίες όσο και για τις ίδιες τις επιχειρήσεις, δεδομένου ότι για τον έλεγχο των οικείων δηλώσεων είναι δυνατόν να είναι αρμόδιες περισσότερες από μία Δ.Ο.Υ.

Προκειμένου να αποφεύγονται τα προβλήματα αυτά και για τον ενιαίο έλεγχο και αντιμετώπιση των ανέλεγκτων δηλώσεων για τον έλεγχο των οποίων είναι αρμόδιες περισσότερες από μία Δ.Ο.Υ., παρέχεται η εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών να καθορίζει με ειδικό τρόπο την αρμοδιότητα ελέγχου των δηλώσεων αυτών καθώς και της περαιτέρω εν γένει διαδικασίας επιβολής και βεβαίωσης του φόρου.

5.3. Έλεγχος ανέλεγκτων χρήσεων

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του Ν. 3522/2006, καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, με τις οποίες προβλέπεται ότι ο τακτικός έλεγχος των επιχειρήσεων και όλων των φορολογούμενων γενικά διενεργείται καταρχήν μόνο στις τρεις πιο πρόσφατες ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους και μόνο εφόσον συντρέχουν συγκεκριμένοι επιβαρυντικοί για το φορολογούμενο λόγοι, ο έλεγχος επεκτείνεται και σε άλλες ή και σε όλες τις ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες δεν έχει επέλθει παραγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση, για τις μικρές επιχειρήσεις προβλέπεται η δυνατότητα αυτόματου τρόπου περαίωσης των εκκρεμών υποθέσεων τους μέσω της διαδικασίας του αυτοελέγχου (Ν. 3296/2004), ο τακτικός έλεγχος πλέον κατευθύνεται προς τις μεγάλες κυρίως επιχειρήσεις, οι οποίες πρέπει να ελέγχονται σε βάθος **για όλες** τις εκκρεμείς χρήσεις τους.

5.4. Επιτροπή άρθρου 70 (Διοικητική επίλυση διαφοράς)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του Ν. 3522/2006, προβλέπεται ότι, όταν στο φύλλο ελέγχου περιλαμβάνονται και εισοδήματα που προέρχονται από γεωργικές ή εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή μόνο τέτοια εισοδήματα, που προέρχονται όμως αποκλειστικά από άσκηση επιχειρήσεων, που τηρούν βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων :

α) υποχρεωτικά λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων, ή

β) υποχρεωτικά λόγω νομικής μορφής ή προαιρετικά, εφόσον στις περιπτώσεις αυτές το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων **υπερβαίνει το 50%** των ακαθαρίστων εσόδων που απαιτούνται για την υποχρεωτική τήρηση βιβλίων και στοιχείων της Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τότε η διοικητική επίλυση της διαφοράς γίνεται από επιτροπή που αποτελείται από τον αρμόδιο επιθεωρητή, τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή τους νόμιμους αναπληρωτές τους, από εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού ή Οικονομικού Επιμελητηρίου ή του εμπορικού ή επαγγελματικού συλλόγου της περιοχής, στην οποία εδρεύει η αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εξαιρετικά, στις περιπτώσεις που η διοικητική επίλυση της διαφοράς διενεργείται από τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.) ή τα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.), στην επιτροπή συμμετέχει αντί του προϊσταμένου αυτών, ένας **πάρεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ως πρόεδρος αυτής**. Στην ως άνω επιτροπή συμμετέχει ως εισηγητής ο Επόπτης ελέγχου της εξεταζόμενης υπόθεσης. Ισχύει από 22.2.2007 και μετά.

5.5. Αύξηση χρόνου δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του Ν. 3522/2006, **αυξάνεται** από 5 σε **10** έτη, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλα ελέγχου που αφορούν δηλώσεις για τις οποίες για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου και οι οποίες από συμπληρωματικά στοιχεία ή από οποιοδήποτε άλλο στοιχείο αποδεικνύονται ανακριβείς.

5.6. Δειγματοληπτικός έλεγχος επιχειρήσεων που υποβάλλουν δηλώσεις με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως και 17 του Ν. 3296/2004

Με τις διατάξεις των παραγράφων 7, 8 και 9 του Ν. 3522/2006 του Ν. 3522/2006, προβλέπεται ο **δειγματοληπτικός έλεγχος** των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του Ν. 3296/2004, **οικονομικού έτους 2007 και μετά**, μετά την έκδοση Υπουργικής Απόφασης που θα καθορίζει τον τρόπο επιλογής και ελέγχου.

Ειδικότερα με την Α.Υ.Ο.Ο. **ΠΟΛ. 1130/6.11.2007** προβλέπονται τα ακόλουθα :

Από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος **οικονομικού έτους 2007** που έχουν υποβληθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13, 14, 15, 16 και 17 του Ν. 3296/2004 και αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έχουν κλείσει μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2006, ελέγχονται ως προς τα εισοδήματα που έχουν δηλωθεί κατά τις διατάξεις αυτές οι δηλώσεις επιτηδευματιών των οποίων :

α) Ο **Α.Φ.Μ. λήγει στον αριθμό 8**, και

β) το **σύνολο των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων** κατά τις εν λόγω διατάξεις για όλες τις υπαγόμενες σε αυτές δραστηριότητες **υπερβαίνει τα 120.000 ευρώ**.

Εκτός από τις **δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος**, ελέγχονται επίσης για τους ίδιους επιτηδευματίες και οι οικείες **δηλώσεις Φ.Π.Α.** καθώς και οι **δηλώσεις λοιπών φορολογιών** που τυχόν υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις ίδιες ως άνω διατάξεις του Ν. 3296/2004 και αφορούν την ίδια διαχειριστική περίοδο. Για τους ίδιους επιτηδευματίες και την ίδια διαχειριστική περίοδο ελέγχεται επίσης και η **ορθή εφαρμογή** των διατάξεων του **Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)** και του **Ν. 1809/1988**.

Για τη διενέργεια των ελέγχων των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται οι κείμενες κατά περίπτωση διατάξεις. Επί διενέργειας **τακτικού ελέγχου** εφαρμόζονται και εν προκειμένω οι διατάξεις της απόφασης **ΠΟΛ. 1037/1.3.2005**, όπως αυτή ισχύει.

6. Οι αλλαγές στους φορολογικούς ελέγχους με το Νόμο «Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»

6.1. Σύσταση Εθνικού Συμβουλίου για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής

Συνιστάται στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών Εθνικό Συμβούλιο για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Το Συμβούλιο αποτελεί συμβουλευτικό όργανο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών για θέματα που σχετίζονται με τη λήψη μέτρων για την αντιμετώπιση και περιορισμό του προβλήματος της φοροδιαφυγής.

1. Αρμοδιότητες του Συμβουλίου αποτελούν :

α) Η υποβολή προτάσεων για τη λήψη μέτρων σε θέματα που σχετίζονται με τον προληπτικό και κατασταλακτικό έλεγχο εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας, ιδίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους με ιδιαίτερη έμφαση στο Φ.Π.Α., καθώς και σε θέματα λαθρεμπορίου και εφαρμογής των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας με σκοπό τον περιορισμό της φοροδιαφυγής στην άμεση και έμμεση φορολογία.

β) Η υποβολή προτάσεων που σκοπεύουν στην απλοποίηση ή και στην κατάργηση διαδικασιών για την άμεση εξυπηρέτηση των φορολογουμένων.

γ) Η υπόδειξη διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας που δημιουργούν κατά την εφαρμογή τους σύγχυση και είναι επιδεικτικές διαφορών ερμηνειών.

δ) Η συζήτηση όλων των προτάσεων που υποβάλλονται από οποιονδήποτε παραγωγικό φορέα, από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και λοιπές δημόσιες υπηρεσίες που άπτονται θεμάτων

Το Συμβούλιο αποτελείται από :

α) τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, ως Πρόεδρο,

β) τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών αρμόδιο επί φορολογικών θεμάτων, ως Αντιπρόεδρο, ο οποίος αναπληρώνει και τον Πρόεδρο σε περίπτωση κωλύματός του.

γ) τον Γενικό Γραμματέα Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών,

δ) τον Γενικό Γραμματέα Πληροφοριακών Συστημάτων,

ε) τον Ειδικό γραμματέα τις Υπηρεσίας Ειδικών ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.)

στ) τον Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών

ζ) τον Γενικό Διευθυντή Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών

η) τον Γενικό Διευθυντή Τελωνείων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών

Επίσης, στο Συμβούλιο μετέχουν οι νόμιμοι εκπρόσωποι των παρακάτω φορέων :

α) Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών (ΣΕΒ)

β) Γενική Συνομοσπονδία Εργατών Ελλάδος (Γ.Σ.Ε.Ε)

γ) Πανελλήνια Συνομοσπονδία Ενώσεων Γεωργικών Συνεταιρισμών (ΠΑ.ΣΕ.ΓΕΣ)

δ) Ελληνική Ένωση Τραπεζών

ε) Εθνική Συνομοσπονδία Ελληνικού Εμπορίου (Ε.Σ.Ε.Ε)

στ) Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή (Ο.Κ.Ε.)

ζ) Γενική Συνομοσπονδία Επαγγελματιών, Βιοτεχνών και Εμπορίου Ελλάδος (Γ.Σ.Ε.Β.Ε.Ε)

η) Κεντρική Ένωση Επιμελητηρίων Ελλάδος

θ) Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο Αθηνών

ι) Σύνδεσμος Ελληνικών Τουριστικών Επιχειρήσεων (Σ.Ε.Τ.Ε)

ια) Ελληνική Εταιρία Φορολογικού Δικαίου και Δημοσιονομικών Μελετών.

- ιβ) Δικηγορικός Σύλλογος Αθηνών
- ιγ) Οικονομικό Επιμελητήριο
- ιδ) Των Πανελληνίων Ενώσεων Λογιστών
- ιε) Τεχνικό Επιμελητήριο
- ιστ) ΠΟΕ – ΔΟΥ
- ιζ) Ομοσπονδία Τελωνειακών
- ιη) Πανελλήνια Ομοσπονδία Ιδιοκτητών Ακινήτων

Στο ως άνω Συμβούλιο δύνανται να συμμετέχουν και εκπρόσωποι των κομμάτων που εκπροσωπούνται στη Βουλή.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών δύναται να τροποποιείται η συγκρότηση του Συμβουλίου, τόσο ως προς τον αριθμό όσο και τις ιδιότητες των μελών.

Ομοίως με απόφαση το Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών δύναται να συνιστάται Ομάδα Εργασίας για τη συνδρομή του έργου του Συμβουλίου, καθώς και για τη μελέτη ειδικών θεμάτων που εμπίπτουν στις αρμοδιότητες του Συμβουλίου.

Για τη συμμετοχή των μελών στο Συμβούλιο δεν καταβάλλεται αποζημίωση.

Το Συμβούλιο συνεδριάζει τακτικώς ανά εξάμηνο και εκτάκτως μετά από πρόσκληση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

Ο Πρόεδρος συγκαλεί το Συμβούλιο και ορίζει τα θέματα της ημερήσιας διάταξης και τον τόπο της συνεδρίασης.

Την υποστήριξη της εν γένει λειτουργίας του Συμβουλίου έχει η Διεύθυνση Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, όπως αυτές ισχύουν κάθε φορά.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών δύνανται να ρυθμίζονται και άλλα θέματα σχετικά με την οργάνωση και τη λειτουργία του Συμβουλίου.

6.2. Κίνητρα εθελοντικής συμμόρφωσης

Ο φορολογούμενος, **εφόσον επιλεγεί για προσωρινό ή τακτικό έλεγχο, μπορεί να υποβάλει αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών, με μείωση στο 1/2 των πρόσθετων φόρων που προβλέπονται επί εκπροθέσμων δηλώσεων** από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 (Φ.Ε.Κ. 179/Α').¹³ Το παραπάνω δικαίωμα ασκείται **εντός**

¹³ Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 έχουν ως ακολούθως :

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

ανατρεπτικής προθεσμίας δέκα (10) ημερών από της επίδοσης στο φορολογούμενο **επι αποδείξει** σχετικής **έγγραφης πρόσκλησης** της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Στην περίπτωση αυτή, μειώνονται στο 1/5 και τα προβλεπόμενα από τα άρθρα 4 και 5 του Ν. 2523/1997 πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις που σχετίζονται άμεσα με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ή τη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη.¹⁴ Ειδικά σε ότι αφορά τα

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.

Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι επιβάλλονται τόσο στην προσωρινή όσο και στην εκκαθαριστική δήλωση, καθώς και στις δηλώσεις αποθεμάτων των παραγράφων 11 και 12 των άρθρων 32 και 33 αντίστοιχα του Ν. 1642/1986 (Φ.Ε.Κ. 125/Α'). Απαγορεύεται η με οποιονδήποτε τρόπο επίρριψη του πρόσθετου φόρου από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταλογίζεται στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έτυχαν επιστροφής χωρίς να τον δικαιούνται, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο για την ανακριβή δήλωση.»

¹⁴ Οι διατάξεις άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 έχουν ως ακολούθως :

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 293 ευρώ

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 880 ευρώ.

Για τους ιδρυτές επιχειρήσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Β' κατηγορίας βιβλίων, εκτός από τους ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α.Ε. για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.

β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παρ. 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο. Ειδικά, αν διαπιστώνονται στον ίδιο χρόνο, πράξεις ή παραλείψεις, που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο. (1)

4. Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών και ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου.

Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτού.

Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από τα έτη στα οποία αναφέρονται και αφορούν τα βιβλία, τα στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγράφων, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992.

5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:

α. έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία χωρίς την τήρηση ενιαίας αρίθμησης ή με επανάληψη αυτής ή

β. έχουν εκδοθεί αθεώρητα φορολογικά στοιχεία, αντί θεωρημένων, εφόσον στις άνω περιπτώσεις έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο

της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας η παράλειψη αυτή, πριν από τη διαπίστωσή της από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο,

γ. για συγκεκριμένη συναλλαγή έχει εκδοθεί το μη προσηκόν φορολογικό στοιχείο, εφόσον το εκδοθέν περιλαμβάνει τουλάχιστον τα δεδομένα του προβλεπόμενου, έχει εκδοθεί στον οριζόμενο γι' αυτό χρόνο και φέρει θεώρηση στην περίπτωση που απαιτείται,

δ. δεν έχουν διαφυλαχθεί από τον κατά περίπτωση υπόχρεο τα επιπλέον προαιρετικώς εκδοθέντα αντίτυπα,

ε. δεν έχουν εκδοθεί από τον υπόχρεο δελτία αποστολής για τις περιπτώσεις: παράδοσης επιστρεφόμενων αγαθών αξίας μέχρι και οκτακόσια ογδόντα (880) ευρώ ή παράδοσης αγαθών προς επισκευή, συντήρηση ή άλλη αιτία που δεν συνεπάγεται απόκτηση εσόδων για τον υπόχρεο, εφόσον για τις προαναφερόμενες περιπτώσεις έχουν εκδοθεί από τον παραλήπτη των αγαθών δελτία αποστολής, κατά τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. και αποδεικνύεται με αντίτυπο ή φωτοαντίγραφο του σχετικού δελτίου αποστολής,

στ. έχουν εκδοθεί δελτία αποστολής με γενική (ελλιπή) περιγραφή των ειδών εφόσον σκοπός της διακίνησης είναι ο δειγματισμός άνευ παραδόσεως των ειδών και δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης,

ζ. διαπιστώνονται παρατυπίες ή παραλείψεις που αποτελούν τυπικές παραβάσεις που δεν καταγράφονται σε αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών ή δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, εκτός εάν προηγουμένα έχει γίνει αποδεδειγμένα υπόδειξη από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

η. πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986.

Οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του παρόντος έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα πρόστιμα του άρθρου αυτού.

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

α) Σε μη τήρηση λογιστικών βιβλίων ή τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας για τους επιτηδευματίες της Γ' κατηγορίας ή σε μη τήρηση του ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή του βιβλίου απογραφών, καθώς και σε μη σύνταξη ή εκπρόθεσμη σύνταξη του ισολογισμού σε δύο (2) για όλες ή μερικές από τις παραπάνω παραλείψεις.

Σε περίπτωση επιβολής του προστίμου της περίπτωσης αυτής δεν επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για τη μη τήρηση μητρώου πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

β) Σε μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 σε δύο (2) για κάθε βιβλίο.

γ) Σε μη τήρηση βιβλίων αποθήκης ή παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών, σε δύο (2), ανεξάρτητα αν η παράλειψη αφορά ένα ή περισσότερα από αυτά.

δ) Σε περίπτωση ελλιπούς περιγραφής του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών στο βιβλίο ή στοιχεία, σε δύο (2).

ε) Σε μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων την πρώτη φορά μετά από προηγούμενη πρόσκληση σε δύο (2) και για καθεμία από τις επόμενες δύο φορές σε πέντε (5).

στ) Σε περίπτωση μη καταχώρισης της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών σε τρία (3).

ζ) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρισης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρισης της αξίας σε τρία (3), εφόσον οι ανωτέρω παραλείψεις και ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από δεκατέσσερις χιλιάδες εξακόσια εβδομήντα τρία (14.673) ευρώ ανά κατάσταση.

Ο ίδιος συντελεστής ισχύει και σε περίπτωση μη υποβολής στοιχείων, εκτός αν ο υπόχρεος μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξώδικης επίλυσης της διαφοράς ή άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής κατά της απόφασης επιβολής προστίμου υποβάλλει εκπρόθεσμα τα στοιχεία και προκύπτει ότι τα συνολικά μεγέθη ανά κατάσταση είναι μέχρι του ορίου του προηγούμενου εδαφίου, οπότε εφαρμόζεται συντελεστής βαρύτητας ίσος με τη μονάδα.

Οι συντελεστές βαρύτητας του πρώτου και δεύτερου εδαφίου ισχύουν κατά περίπτωση και επί εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων για τις πωλήσεις πετρελαίου θέρμανσης μετά τη λήξη της προβλεπόμενης προθεσμίας υποβολής, καθώς και επί μη υποβολής στοιχείων, παραλείψεων ή ανακριβειών κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στα εδάφια αυτά.

Ο συντελεστής βαρύτητας των προηγούμενων εδαφίων ισχύει και σε περίπτωση μη υποβολής του ισοζυγίου της παραγράφου 6 του άρθρου 20 ή της εκπρόθεσμης υποβολής του, μετά την παρέλευση εξαμήνου από την προθεσμία υποβολής.

η) Σε περίπτωση μη επίδειξης σε προληπτικό έλεγχο των πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 σε πέντε (5).

θ) Σε περίπτωση παρεμπόδισης του προληπτικού φορολογικού ελέγχου με θετικές ενέργειες, σε πέντε (5).

ι) Σε μη τήρηση του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών της Α.Υ.Ο.Ο.1024754/187/ΠΟΛ. 1039/9.3.2006 (ΦΕΚ 311 Β') ή σε μη επίδειξη αυτού στο φορολογικό έλεγχο μετά από προηγούμενη πρόσκληση σε πέντε (5) για κάθε οικοδομή.

7. Στο πρόστιμο που ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού υπόκεινται και ο διευθυντής ή οποιοσδήποτε άλλος μισθωτός των υπόχρεων της παρ. 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. ή ο νομικός ή ο λογιστικός ή ο φορολογικός ή ο οικονομικός σύμβουλος και εν γένει κάθε τρίτος, ο οποίος αποδεδειγμένα συμπράττει στις πράξεις ή στις παραλείψεις που έχουν ως συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση. Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται και σε εκείνον που υπογράφει τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης λογιστή - φοροτεχνικό, εφόσον δεν έχει τέτοιο δικαίωμα. (3)

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σεβρισιθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.

β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση.

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.

δ) Η μη καταχώριση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' και γ'.

ε) Η κάθε ανακριβής καταχώριση των αναφερομένων στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο της περίπτωσης γ'.

στ) Η κάθε μη καταχώριση ή η ανακριβής καταχώριση στοιχείου απογραφής.

ζ) Η καθεμία καταχώριση ανύπαρκτης πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου και στοιχείου απογραφής.

Κατ' εξαίρεση παραβάσεις της περίπτωσης αυτής και των περιπτώσεων δ', ε' και στ' θεωρούνται γενικές μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς, κατά περίπτωση, οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ.

η) Η κάθε μη καταχώριση ή η ανακριβής καταχώριση των στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων. Η μη καταχώριση στα πρόσθετα βιβλία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου, θεωρείται γενική παράβαση.

θ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή κατάστασης που υποκαθιστά βιβλίο ή ανά πενήντα (50) φύλλα φορολογικών στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών εγγραφών για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανώτερη βία.

ι) Η εκπρόθεσμη εκτύπωση ή εγγραφή σε οπτικό δίσκο κάθε βιβλίου ή κατάστασης που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ..

ια) Η μη κάλυψη από τα προγράμματα λογισμικού των υποχρεώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Β.Σ., ως και η μη τήρηση καθεμιάς από τις υποχρεώσεις που θεσπίζονται από το άρθρο αυτό.

ιβ) Η κάθε μη καταχώριση ή η ανακριβής καταχώριση στο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών της Α.Υ.Ο.Ο. 1024754/187/ΠΟΛ. 1039/9.3.2006 δαπάνης που προσδιορίζει το κόστος της κάθε «οικοδομής».

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ίδια διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την αποκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυσταίσιμη αξία είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται αποκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση.

Ειδικά, στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυσταίσιμης αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τρέφει βιβλίο αγορών, οπότε το ανώτερο πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή

πρόστιμα του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, **η ανωτέρω μείωση ισχύει με την προϋπόθεση** ότι η φορολογητέα ύλη που σχετίζεται με τις οικείες παραβάσεις **έχει δηλωθεί σε όλες τις φορολογίες**. Εφόσον με τις υποβαλλόμενες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις δηλώνεται μέρος της φορολογητέας ύλης που έπρεπε να δηλωθεί, η βάση υπολογισμού των οικείων προστίμων **περιορίζεται κατά το μέρος της φορολογητέας ύλης που δηλώθηκε** εφόσον συντρέχει περίπτωση.

Τα ανωτέρω ισχύουν εφόσον η σχετική **πράξη συμβιβασμού του προστίμου και μείωσης αυτού στο 1/5** υπογραφεί εντός της προθεσμίας των δέκα ημερών, **προσαυξημένης κατά δύο (2) επιπλέον εργάσιμες για τις Δ.Ο.Υ. ημέρες**. Για τον σκοπό αυτόν ο φορολογούμενος υποβάλλει στην αρμόδια ελεγκτική **αρχή ειδική δήλωση – αναφορά** για το είδος της παράβασης που σχετίζεται με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ή τη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, η οποία αποτελεί **δικαιολογητική βάση επιβολής του προστίμου**, χωρίς στις περιπτώσεις αυτές να απαιτείται ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Σε περίπτωση μη άμεσης καταβολής, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 24 του Ν. 2523/1997, του 1/5 του βάσει συμβιβασμού προστίμου στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων αυτών, **ο επιτευχθείς συμβιβασμός θεωρείται ως μη γενόμενος** και η οικεία πράξη επιβολής του προστίμου δεν παράγει έννομα αποτελέσματα.¹⁵

καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.

Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ.) του Ν. 1809/1988, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου - χρήστη επιτηδευματία, η δε φ.τ.μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1809/1988.

γ) Στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο ή μέρος αυτής, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται για την περίπτωση γ' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού, ανεξαρτήτως της αξίας των στοιχείων αυτών,

Εφόσον η εικονικότητα των στοιχείων του προηγούμενου εδαφίου ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, δεν επιβάλλεται πρόστιμο στους αγρότες - λήπτες των στοιχείων.

11. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 8, εφόσον καταλογίζονται αυτοτελείς παραβάσεις για τα φορολογικά στοιχεία αξίας, δεν καταλογίζονται, για την ίδια αιτία, όμοιες παραβάσεις για τα αντίστοιχα δελτία αποστολής, ανεξάρτητα από το αν τα στοιχεία αυτά εκδίδονται από διαφορετικά πρόσωπα.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν αναλόγως σε κάθε περίπτωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων, που αναφέρονται στην ίδια συναλλαγή ή πράξη, καθώς και για τις παραβάσεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 8.

Δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώρηση εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου, ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση.

12. Όπου σε άλλες διατάξεις γίνεται αναφορά σε παραβάσεις ή πρόστιμα του π.δ/τος 99/1977 - Κ.Φ.Σ. - (ΦΕΚ 34 Α') ή του Π.Δ. 186/1992 - Κ.Β.Σ., νοούνται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα του παρόντος νόμου.»

¹⁵ Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του Ν. 2523/1997 έχουν ως ακολούθως :

«2. Στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού ή της με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαιώσης της διαφοράς δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του παρόντος. Διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός δεν συντελείται αν κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών, δεν καταβληθεί ποσό ίσο με το 1/5 (ένα πέμπτο) του οφειλόμενου, κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου, γενομένης σχετικής μνείας για την υποχρέωση αυτή του υπόχρεου στο πρακτικό του συμβιβασμού. Σε περίπτωση μη καταβολής από τον υπόχρεο του ως άνω ποσοστού φόρου ή προστίμου κατά τα ανωτέρω, ο επιτευχθείς συμβιβασμός θεωρείται ως μη γενόμενος. Εξαιρετικά, επί επιχειρήσεων υπό εκκαθάριση παρέχεται η δυνατότητα άμεσης καταβολής του ως άνω ποσοστού φόρου ή προστίμου, κατά τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια, οπότε, στις περιπτώσεις αυτές, το σύνολο του οφειλόμενου, βάσει του συμβιβασμού, ποσού καταβάλλεται μέχρι της τελευταίας εργάσιμης για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημέρας του επόμενου, από την

Επί προστίμων του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 που μειώνονται στο 1/5 στο πλαίσιο εφαρμογής των ανωτέρω διατάξεων, εφόσον διαπιστώνεται ότι **δεν έχει δηλωθεί** η φορολογητέα ύλη που σχετίζεται με τις οικείες παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που συναρτώνται ή επηρεάζονται από αυτές, **επιβάλλεται με συμπληρωματική πράξη το υπόλοιπο ποσό του προστίμου που αντιστοιχεί στα 4/5 αυτού, χωρίς** στις περιπτώσεις αυτές **να εφαρμόζονται οι διατάξεις περί μείωσης επί συμβιβασμού.**

Αναμένεται απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με την οποία θα καθορίζονται ο τρόπος, οι διαδικασίες, καθώς και οι λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων αυτών.

6.3. Ρυθμίσεις για νέους επιτηδευματίες

Επί παραβάσεων της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Φ.Ε.Κ. 84/Α')¹⁶ **νέων επιτηδευματιών**, οι οποίες **αφορούν τις τρεις πρώτες διαχειριστικές περιόδους** από την έναρξη της δραστηριότητάς τους, **δεν επιβάλλονται τα προβλεπόμενα πρόστιμα Κ.Β.Σ.** και τα τηρηθέντα βιβλία **δεν χαρακτηρίζονται ανεπαρκή** εκ των παραβάσεων αυτών, **ανεξαρτήτως του είδους και της έκτασης** της παράβασης.

Για τους ίδιους ως άνω επιτηδευματίες και για τις ίδιες διαχειριστικές περιόδους, **δεν επιβάλλονται** επίσης οι **πρόσθετοι φόροι** της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 επί **ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος** λόγω **μη ορθού** κατά τις ισχύουσες διατάξεις **λογιστικού προσδιορισμού** του καθαρού εισοδήματος, εκτός αν πρόκειται :

α. Για δηλώσεις για τις οποίες η ανακρίβεια οφείλεται μερικά ή ολικά σε **λανθασμένη μεταφορά** των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων,

β. Για δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με **παραβάσεις :**

αα. **Έκδοσης εικονικών ή πλαστών** ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικών στοιχείων ή **λήψης εικονικών** ως προς την ποσότητα ή την αξία φορολογικών στοιχείων ή **νόθευσης** τέτοιων στοιχείων.

υπογραφή του συμβιβασμού, μήνα. Ειδικά στη φορολογία κληρονομιών η καταβολή του ως άνω ποσοστού γίνεται και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 εδάφιο δεύτερο του Ν. 2097/1952 (ΦΕΚ 113 Α').»

¹⁶ Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 έχουν ως ακολούθως :

«3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

ε) δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς.

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.»

ββ. Καταχώρησης στα τηρηθέντα βιβλία **αγορών** ή **εξόδων** που **δεν έχουν πραγματοποιηθεί** και **δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο**.

Τα ανωτέρω **δεν ισχύουν** εφόσον **πριν από τη διάπραξη της σχετικής παράβασης έχει γίνει αποδεδειγμένα υπόδειξη** στον επιτηδευματία από **οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο** ή **φορολογική αρχή** για την ορθή εφαρμογή των οικείων κατά περίπτωση φορολογικών διατάξεων.

Ως προς την έννοια του **νέου επιτηδευματία** ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 8 του άρθρου 5 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 6 του Ν. 3296/2004 (Φ.Ε.Κ. 253/Α') δηλαδή :

α) Δεν θεωρούνται νέοι επιτηδευματίες οι **εταιρίες** που κάνουν έναρξη δραστηριότητας μετά από **εικονική λύση** ή **διακοπή άλλης επιχείρησης**. Ως εικονική θεωρείται η λύση εταιρίας ή η διακοπή ατομικής επιχείρησης, όταν, μετά τη λύση ή διακοπή, στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση συνεχίζεται η ίδια δραστηριότητα από νέα εταιρία με άλλη μορφή αλλά τους ίδιους εταίρους ή εταιρία στην οποία συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο που είχε την ατομική επιχείρηση, και

β) Δεν θεωρούνται νέοι επιτηδευματίες τα **νομικά πρόσωπα** που προέρχονται από **μετατροπή** ή **συγχώνευση** άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.

6.4. Κίνητρα για την αποκάλυψη φαινομένων παραβατικής συμπεριφοράς επί φορολογικών υποθέσεων

Στην περίπτωση που **καταγγελλεί** από **επιτηδευματία** ή **άλλο φορολογούμενο, φυσικό ή νομικό πρόσωπο**, και **πιστοποιηθεί** με **συμμετοχή** της **αστυνομικής** ή **άλλης αρμόδιας αρχής δωροδοκία**, τελούμενη από **υπάλληλο φορολογικής αρχής** κατά την άσκηση των καθηκόντων του γενικώς ή του φορολογικού ελέγχου ειδικότερα, ο **επιτηδευματίας** ή **άλλος φορολογούμενος**, από τον οποίο ζητήθηκε η δωροδοκία, **απαλλάσσεται των προστίμων, προσαυξήσεων και ποινικών κυρώσεων** για τις παραβάσεις που επιδιωκόταν η συγκάλυψη.

Ειδικά στις περιπτώσεις **φορολογικού ελέγχου**, η κατά τα **ανωτέρω απαλλαγή καταλαμβάνει κάθε είδους φορολογική παράβαση του ελεγχόμενου που είχε ήδη διαπιστωθεί στο πλαίσιο εκτέλεσης του διαταχθέντος ελέγχου** ή περαιτέρω **θα διαπιστωθεί** στο πλαίσιο ολοκλήρωσης αυτού, εφόσον **δεν είχε ολοκληρωθεί**. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, ο έλεγχος **ολοκληρώνεται** από υπαλλήλους **άλλης ελεγκτικής αρχής** που ορίζονται με απόφαση του **προϊσταμένου** της **οικείας οικονομικής επιθεώρησης**, ο οποίος και **προϊσταται** του ελέγχου.

Επίσης πέραν των ανωτέρω, **δεν διενεργείται επίσης τακτικός (οριστικός) φορολογικός έλεγχος** στον **καταγγέλλοντα επιτηδευματία** για την **τρέχουσα κατά το χρόνο της δωροδοκίας χρήση καθώς και για τις επόμενες συνεχόμενες δύο (2) χρήσεις**, εκτός αν πρόκειται για χρήσεις για τις οποίες διαπιστώνονται **ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ.** από **οποιονδήποτε άλλο έλεγχο**. Ως **ουσιαστικές παραβάσεις** για την εφαρμογή των ανωτέρω νοούνται οι παραβάσεις που αναφέρονται στις παραγράφους **3, 4** και **6** του άρθρου **30** του Κ.Β.Σ., **ανεξάρτητα** από το **είδος** και την **έκτασή** τους καθώς και την **τελική επίπτωσή** τους επί του **κύρους** των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις παραγράφους **7** και **8** του ίδιου πιο πάνω άρθρου του Κ.Β.Σ. (Παραβάσεις που υπό προϋποθέσεις, μπορούν να οδηγήσουν σε ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων). Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος **διενεργείται** από υπαλλήλους **άλλης ελεγκτικής αρχής** που ορίζονται με απόφαση του **προϊσταμένου** της **οικείας οικονομικής επιθεώρησης**, ο οποίος και **προϊσταται** του ελέγχου.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν επί υποθέσεων για τις οποίες η **δωροδοκία τελείται** από την **ημέρα δημοσίευσης** του Νόμου «Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», και μετά.

Επί υποθέσεων με δωροδοκίες που έχουν τελεστεί πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος νόμου, συνεχίζουν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 του Ν. 2065/1992 (Φ.Ε.Κ. 113/Α'), δηλαδή στην περίπτωση που καταγγεληθεί από επιτηδεύματία ή άλλο φορολογούμενο και αποδειχθεί με συμμετοχή της αστυνομικής ή άλλης αρχής δωροδοκία, τελούμενη από υπάλληλο φορολογικής αρχής κατά την άσκηση των καθηκόντων του γενικώς ή του φορολογικού ελέγχου ειδικότερα, ο επιτηδεύματίας ή άλλος φορολογούμενος, από τον οποίο ζητήθηκε η δωροδοκία **απαλλάσσεται των προστίμων, προσαυξήσεων και ποινικών κυρώσεων** για τις **παραβάσεις** εκείνες που εσκοπείτο η συγκάλυψη.

6.5. Κωδικοποίηση δαπανών επιχειρήσεων

Στον επόμενο μήνα μετά την έκδοση των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομίας & Οικονομικών που ορίζονται από την παράγραφο αυτή, εκδίδεται **νέα απόφαση** η οποία περιλαμβάνει **συγκεντρωτικά και κατά κατηγορία όλες τις δαπάνες** των οποίων η **αναγνώριση ή μη** από τον φορολογικό έλεγχο **είναι υποχρεωτική**, καθώς και τις **διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αναφέρονται**, όπως αυτές έχουν ορισθεί με όλες τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας & Οικονομικών, οι οποίες έχουν εκδοθεί από το έτος 2005 μέχρι τον ως άνω οριζόμενο χρόνο.

6.6. Ρύθμιση θεμάτων θέσεων προσωπικού των Δ.Ο.Υ. και Ελεγκτικών Κέντρων

Οι Εφοριακοί υπάλληλοι που κατέχουν θέσεις εργασίας Ελεγκτών στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.), στα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.) και στα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ) διακρίνονται σε Ελεγκτές :

α) Βιβλίων **Α' - Β'** κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και,

β) βιβλίων **Γ'** κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Οι ελεγκτές Βιβλίων **Γ'** κατηγορίας διακρίνονται σε :

β1) Ελεγκτές **Βιομηχανικών** Επιχειρήσεων, και

β2) Ελεγκτές **Εμπορικών** Επιχειρήσεων.

Αναμένεται απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών η οποία θα ορίζει κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης.

Οι εφοριακοί ελεγκτές που υπηρετούν στα Διαπεριφερειακά και Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ. και Π.Ε.Κ.) **αξιολογούνται υποχρεωτικά ανά τετραετία και μπορούν να υπηρετήσουν σε θέση εργασίας ελεγκτή συνολικά έως δύο τετραετίες**. Οι υπηρετούντες, κατά τη δημοσίευση του Νόμου, **άνω των τεσσάρων (4) ετών** σε θέση ελεγκτή των Δ.Ε.Κ. ή Π.Ε.Κ. μπορούν να επιλεγούν για την κάλυψη θέσεως ελεγκτή, **για μία (1) μόνο τετραετία ακόμη**.

Οι θέσεις των Ελεγκτών στα Ελεγκτικά Κέντρα **προκηρύσσονται ανά τετραετία** και πληρούνται με **επιλογή και τοποθέτηση εφοριακών υπαλλήλων**, ύστερα από **αξιολόγηση των προσόντων** όλων των αιτούντων. Τα προσόντα και οι συντελεστές βαρύτητας αυτών, οι προϋποθέσεις θεμελίωσης του δικαιώματος υποβολής αίτησης υποψηφιότητας για τη θέση του Ελεγκτή, τα κριτήρια βάσει των οποίων αξιολογούνται, ο τρόπος, η διαδικασία και τα όργανα αξιολόγησης καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, ορίζονται και ανακαθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως **πριν από την προκήρυξη** πλήρωσης των θέσεων.

Κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος, η **αξιολόγηση** των Ελεγκτών θα ολοκληρωθεί **μέχρι την 30.4.2008**.

6.7. Αποτελέσματα διασταυρώσεων στοιχείων

Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις διασταυρώσεις που διενεργεί η Γ.Γ.Π.Σ. στα στοιχεία των φορολογουμένων **θα αποστέλλονται με επιστολή απ' ευθείας στους φορολογούμενους με ταυτόχρονη κοινοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.** Με την ίδια επιστολή θα καλούνται οι φορολογούμενοι, **εφόσον συμφωνούν** με τα αποτελέσματα της διασταύρωσης, **να υποβάλλουν εντός είκοσι (20) ημερών συμπληρωματική δήλωση.** Με την ίδια επιστολή θα **ενημερώνονται** για τις **προβλεπόμενες** από τις ισχύουσες διατάξεις **κυρώσεις.**

Σε περίπτωση που **διαφωνούν** με τα αποτελέσματα της διασταύρωσης **θα ενημερώνουν** την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός της ανωτέρω προθεσμίας.

Αναμένεται απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών η οποία θα ορίζει κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης.

6.8. Μετάδοση και ανατροφοδότηση ελεγκτικών γνώσεων και εμπειριών

Οι Ελεγκτικές Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών **υποχρεούνται** να ενημερώνουν την **Διεύθυνση Ελέγχου** για τους **τρόπους** και **μεθόδους φοροδιαφυγής** και **φοροαποφυγής**, καθώς και για τις **ασάφειες** και **αδυναμίες** της **φορολογικής νομοθεσίας** που **διαπιστώνουν** οι **ελεγκτές** κατά τους διενεργούμενους ελέγχους.

Η Διεύθυνση Ελέγχου θα μεριμνά για την **αξιολόγηση**, την **επεξεργασία**, τη **προώθηση** των **απαιτούμενων νομοθετικών ρυθμίσεων** σε συνεργασία με τις αρμόδιες Διευθύνσεις και τη διοχέτευση των **σχετικών οδηγιών** σε όλες τις Ελεγκτικές Υπηρεσίες.

Ειδικά για τις περιπτώσεις **πλαστών** και **εικονικών τιμολογίων** η Διεύθυνση Ελέγχου και οι Προϊστάμενοι των ελεγκτικών Υπηρεσιών και των Δ.Ο.Υ. **μεριμνούν** για την **άμεση ενημέρωση βάσης δεδομένων** που τηρείται για το σκοπό αυτό.

Αναμένεται απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών η οποία θα ορίζει κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης.

6.9. Έκδοση εγχειριδίου για τους φορολογικούς ελέγχους

Εκδίδεται, από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, **Εγχειρίδιο** το οποίο περιλαμβάνει τα **δικαιώματα** και τις **υποχρεώσεις** των **φορολογουμένων**, καθώς και των **ελεγκτών** σχετικά με τον φορολογικό έλεγχο, τις **δυνατότητες** που προβλέπουν οι ισχύουσες διατάξεις για την **αμφισβήτηση** από τους φορολογούμενους των **αποτελεσμάτων** του ελέγχου, τις **προθεσμίες άσκησης των ενδίκων μέσων**, τις προβλεπόμενες **ποινές** και **πρόστιμα** και τις **μειώσεις** αυτών εφόσον υπάρξει διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Το εγχειρίδιο αυτό **επιδίδεται** από τον ελεγκτή στο ελεγχόμενο την **1η μέρα** του ελέγχου.

Το ανωτέρω εγχειρίδιο **δεν αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο της ελεγκτικής διαδικασίας** αλλά έχει **αποκλειστικά ενημερωτικό χαρακτήρα.**

7. Τελευταίες αποφάσεις του Σ.Τ.Ε.

7.1. Απόφαση της ολομέλειας του Σ.Τ.Ε. 2370/17.9.2007

Σύμφωνα με την απόφαση της ολομέλειας του Σ.Τ.Ε. 2370/17.9.2007, σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου και διαπιστώσεως παραβάσεως των διατάξεων του Κ.Β.Σ., πριν από την έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου, εφ' όσον με την εν λόγω πράξη αποδίδεται υπαίτια συμπεριφορά στον παραβάτη ή αυτή εκδίδεται κατόπιν επιμετρήσεως του ποσού του προστίμου, για την οποία λαμβάνονται υπ' όψιν η βαρύτητα και οι συνθήκες τελέσεως της παραβάσεως, καθώς και λοιπές περιστάσεις που ασκούν επιρροή στον προσδιορισμό του ύψους του επιβλητέου προστίμου, η φορολογική αρχή έχει από το άρθρο 20 παράγραφος 2 του Συντάγματος την υποχρέωση να διασφαλίζει στο φερόμενο ως παραβάτη την ευχέρεια να εκθέτει σχετικά τις απόψεις του, ειδικότερα δε να του επιδίδει το σχετικό σημείωμα με κλήση για παροχή εξηγήσεων, εκτός αν είναι ιδιαίτερα δυσχερής η επίδοσή του, γεγονός το οποίο απαιτείται να βεβαιώνεται με ειδική αιτιολογία.

Η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωσή της αυτή αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της διαδικασίας και δεν μπορεί να αναπληρωθεί από τη δυνατότητα που παρέχεται στον επιτηδευματία στον οποίο επιβλήθηκε το πρόστιμο, να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, μετά την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου, επιδιώκοντας την εξαφάνιση ή τροποποίησή της. Τούτο δε διότι, κατά το γράμμα και το σκοπό της πιο πάνω συνταγματικής διατάξεως, το θεσπιζόμενο με αυτή δικαίωμα του διοικουμένου συνίσταται ακριβώς στην προηγούμενη, δηλαδή πριν από την έκδοση της εις βάρος του εκτελεστής πράξεως, ακρόασή του από την αρμόδια αρχή.

8. Εντατικοποίηση προληπτικών φορολογικών ελέγχων

8.1. Εντατικοποίηση προληπτικών φορολογικών ελέγχων

Εντολές στους περίπου τριακόσιους ελεγκτές των Ειδικών Συνεργειών Ελέγχου, που συγκροτήθηκαν από τις 19 Οκτωβρίου 2007, (Σχετικές αποφάσεις Α.Π. 1096604/19.10.2007 και ΠΟΛ. 1117/19.10.2007) να διενεργούν αιφνιδιαστικούς ελέγχους σε ελεύθερους επαγγελματίες αλλά και σε όλες τις επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως τζίρου και νομικής μορφής, με πρωταρχικό σκοπό να διαπιστώνουν εάν κόβονται αποδείξεις και αποδίδεται ο Φ.Π.Α. στο Δημόσιο, καθώς επίσης και ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών, έδωσε η πολιτική ηγεσία του υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Ο αρμόδιος υφυπουργός κ. Αντώνιος Μπέζας, με ειδική εγκύκλιό του, ζητεί από τα 21 Ειδικά Συνεργεία, που διενεργούν προληπτικούς φορολογικούς ελέγχους σε δώδεκα νομούς της χώρας (Αττική, Θεσσαλονίκη, Βοιωτία, Κοζάνη, Αργολίδα, Μαγνησία, Πιερία, Ιωάννινα, Αιτωλοακαρνανία, Ξάνθη και Χανιά) και αποτελούνται από επιμέρους διμελή, τριμελή ή τετραμελή κλιμάκια εφοριακών υπαλλήλων από τις 113 ΔΟΥ των νομών, να κινητοποιηθούν άμεσα προκειμένου να συμβάλλουν στη γενικότερη προσπάθεια που καταβάλλεται για περιορισμό της φοροδιαφυγής ειδικά από την «πηγή» του Φ.Π.Α. και ενίσχυση των δημόσιων εσόδων που κινούνται κάτω από το στόχο του προϋπολογισμού.

Αξιζει να σημειωθεί ότι οι ελεγκτές έχουν εντολή όπως ελέγχουν και τους καταναλωτές για το εάν έχουν λάβει αποδείξεις για τις αγορές που πραγματοποίησαν, ούτως ώστε στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί απόδειξη να εισέρχονται στην επαγγελματική εγκατάσταση για να επαληθεύσουν την παράβαση και να διαπιστώσουν εάν έχουν αποδοθεί οι παρακρατούμενοι φόροι.

Επίσης, οι ελεγκτές θα ερευνούν αν εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία (δελτία αποστολής, δελτία αποστολής-τιμολόγια, αποδείξεις λιανικής πώλησης, αποδείξεις παροχής

υπηρεσιών κ.λπ.) για τη διακίνηση και την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών μεταξύ επιτηδευματιών ή μεταξύ επιτηδευματιών και ιδιωτών-καταναλωτών.

Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που διαπιστώνεται η μη απόδοση ή η ανακριβής απόδοση επιρριπτόμενων και παρακρατούμενων φόρων, θα υποδεικνύεται στον υπόχρεο να προσέλθει άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και να εκπληρώσει τις φορολογικές υποχρεώσεις του υποβάλλοντας εκπρόθεσμες αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις με τις νόμιμες προσαυξήσεις. Για την υπόδειξη μάλιστα αυτή θα ενημερώνεται άμεσα εγγράφως και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να προγραμματίσει και διενεργήσει τους σχετικούς ελέγχους σε περίπτωση μη υποβολής των προαναφερόμενων δηλώσεων.

9. Προσαυξήσεις

9.1. Προσαυξήσεις φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων

ΜΕΧΡΙ ΤΗΝ 31.12.1985

(Προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι την ανωτέρω ημερομηνία)

ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΔΗΛΩΣΗ	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗ		ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	
	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ
5% - 50%	60%	12%	150%	30%
ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ				
Άρθρο 67 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρα 30, 31 και 33 Ν. 870/1978				

ΑΠΟ 1.1.1986

(Προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την ανωτέρω ημερομηνία)

ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΔΗΛΩΣΗ	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗ		ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	
	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ
5% - 50%	75%	25%	150%	50%
ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ				
Άρθρο 67 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 16 Ν. 1563/1985				

ΑΠΟ 1.1.1989

(Προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την ανωτέρω ημερομηνία)

ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΔΗΛΩΣΗ	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗ		ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	
	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ
5% - 50%	75%	25%	150%	50%
ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ				
Άρθρο 67 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 18 Ν. 1828/1989	Άρθρο 67 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 18 Ν. 1828/1989	Άρθρο 53 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 15 Ν. 1828/1989	Άρθρο 67 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 18 Ν. 1828/1989	Άρθρο 53 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 15 Ν. 1828/1989

ΑΠΟ 1.1.1990

(Προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την ανωτέρω ημερομηνία)

ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΔΗΛΩΣΗ	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗ		ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	
	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ
4% - 80%	100%	33,33%	150%	75%
ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ				
Άρθρο 67 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 6 Ν. 1882/1990	Άρθρο 67 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 6 Ν. 1882/1990	Άρθρο 53 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 6 παρ. 5 Ν. 1882/1990	Άρθρο 67 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 6 Ν. 1882/1990	Άρθρο 53 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 6 παρ. 5 Ν. 1882/1990

ΑΠΟ 1.1.1993

(Προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την ανωτέρω ημερομηνία μέχρι και εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν μέχρι την 31.12.1993)

ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΔΗΛΩΣΗ	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗ		ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	
	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ
2,5%	2,5%	1/3	2,5%	1/2
ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ				
Άρθρο 67 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 13 παρ. 1 Ν. 2065/1992	Άρθρο 67 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 13 παρ. 1 Ν. 2065/1992	Άρθρο 53 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 41 παρ. 5 Ν. 2065/1992 Άρθρο 12 παρ. 2 Ν. 3052/2002	Άρθρο 67 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 13 παρ. 1 Ν. 2065/1992	Άρθρο 53 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 41 παρ. 5 Ν. 2065/1992 Άρθρο 12 παρ. 2 Ν. 3052/2002

ΑΠΟ 1.1.1994

(Για εισοδήματα που αποκτήθηκαν από την ανωτέρω ημερομηνία)

ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΔΗΛΩΣΗ	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗ		ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	
	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ
2,5%	100% εφ' όσον η διαφορά φόρου είναι μικρότερη από 1.000.000 Πλέον 150% για την επιπλέον διαφορά φόρου μεγαλύτερη από 1.000.000	1/3	200%	1/2
ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ				
Άρθρο 67 παρ. 1 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 86 παρ. 1 Ν. 2238/1994	Άρθρο 67 παρ. 2α Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 86 παρ. 2 Ν. 2238/1994	Άρθρο 67 παρ. 9 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 86 παρ. 9 Ν. 2238/1994 Άρθρο 12 παρ. 2 Ν. 3052/2002	Άρθρο 67 παρ. 3 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 86 παρ. 3 Ν. 2238/1994	Άρθρο 67 παρ. 9 Ν.Δ. 3323/1955 Άρθρο 86 παρ. 9 Ν. 2238/1994 Άρθρο 12 παρ. 2 Ν. 3052/2002

ΑΠΟ 1.1.1997

(Για εισοδήματα που αποκτήθηκαν από την ανωτέρω ημερομηνία)

ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΔΗΛΩΣΗ	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗ		ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	
	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ
1,5%	3%		3,5%	
μέχρι	μέχρι	3/5	μέχρι	3/5
200%	300%		300%	
ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ				
Άρθρο 1 παρ. 1α Ν. 2523/1997 Άρθρο 2 παρ. 4α Ν. 2523/1997 Άρθρο 24 παρ. 3 Ν. 2523/1997	Άρθρο 1 παρ. 1β Ν. 2523/1997 Άρθρο 2 παρ. 4β Ν. 2523/1997 Άρθρο 24 παρ. 3 Ν. 2523/1997	Άρθρο 2 παρ. 8 Ν. 2523/1997	Άρθρο 1 παρ. 1γ Ν. 2523/1997 Άρθρο 2 παρ. 4β Ν. 2523/1997 Άρθρο 24 παρ. 3 Ν. 2523/1997	Άρθρο 2 παρ. 8 Ν. 2523/1997

ΑΠΟ 1.1.2004

(Για εισοδήματα που αποκτήθηκαν από την ανωτέρω ημερομηνία)

ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΔΗΛΩΣΗ	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗ		ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	
	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ
1,5%	3%		3,5%	
μέχρι	μέχρι	3/5	μέχρι	3/5
100%	200%		200%	
ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ				
Άρθρο 1 παρ. 1α Ν. 2523/1997 Άρθρο 2 παρ. 4α Ν. 2523/1997 Άρθρο 40 παρ. 11 Ν. 3220/2004 Άρθρο 24 παρ. 3 Ν. 2523/1997	Άρθρο 1 παρ. 1β Ν. 2523/1997 Άρθρο 2 παρ. 4β Ν. 2523/1997 Άρθρο 40 παρ. 11 Ν. 3220/2004 Άρθρο 24 παρ. 3 Ν. 2523/1997	Άρθρο 2 παρ. 8 Ν. 2523/1997	Άρθρο 1 παρ. 1γ Ν. 2523/1997 Άρθρο 2 παρ. 4β Ν. 2523/1997 Άρθρο 40 παρ. 11 Ν. 3220/2004 Άρθρο 24 παρ. 3 Ν. 2523/1997	Άρθρο 2 παρ. 8 Ν. 2523/1997

ΑΠΟ 1.1.2005

(Για εισοδήματα που αποκτήθηκαν από την ανωτέρω ημερομηνία)

ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΔΗΛΩΣΗ	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗ		ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	
	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ
1%	2%		2,5%	
μέχρι	μέχρι	3/5	μέχρι	3/5
100%	200%		200%	
ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ				
Άρθρο 1 παρ. 1α Ν. 2523/1997 Άρθρο 24 παρ. 1 Ν. 3296/2004 Άρθρο 2 παρ. 4α Ν. 2523/1997 Άρθρο 40 παρ. 11 Ν. 3220/2004 Άρθρο 24 παρ. 3 Ν. 2523/1997	Άρθρο 1 παρ. 1β Ν. 2523/1997 Άρθρο 2 παρ. 4β Ν. 2523/1997 Άρθρο 40 παρ. 11 Ν. 3220/2004 Άρθρο 24 παρ. 3 Ν. 2523/1997	Άρθρο 2 παρ. 8 Ν. 2523/1997	Άρθρο 1 παρ. 1γ Ν. 2523/1997 Άρθρο 24 παρ. 1 Ν. 3296/2004 Άρθρο 2 παρ. 4β Ν. 2523/1997 Άρθρο 40 παρ. 11 Ν. 3220/2004 Άρθρο 24 παρ. 3 Ν. 2523/1997	Άρθρο 2 παρ. 8 Ν. 2523/1997