

ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

ΘΕΜΑ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ:
«Προτάσεις ενίσχυσης της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου»

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟΣ ΦΟΙΤΗΤΗΣ: ΓΑΒΑΛΑΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΔΩΡΗΣ ΜΙΧΑΗΛ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Εισαγωγή.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Βασικές έννοιες	5
1.1. Ελεγκτική - Έλεγχος	5
1.2. Διακρίσεις ελέγχων	5
1.2.1. Εσωτερικοί έλεγχοι.....	5
1.2.2. Εξωτερικοί έλεγχοι	6
1.3.1. Έννοια φορολογικού ελέγχου	6
1.3.2. Διάκριση φορολογικών ελέγχων.....	8
1.3.2.1. Προληπτικός φορολογικός έλεγχος	8
1.3.2.2. Προσωρινός φορολογικός έλεγχος	9
1.3.2.3. Τακτικός φορολογικός έλεγχος.....	11
1.3.2.4. Ειδικοί έλεγχοι	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Αρμόδιοι για διενέργεια των φορολογικών ελέγχων.....	14
2.1. Προληπτικός Φορολογικός Έλεγχος.....	14
2.2. Προσωρινός Φορολογικός Έλεγχος.....	14
2.3. Τακτικός Φορολογικός Έλεγχος.....	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Διαδικασία ελέγχου	16
3.1. Γενικά.....	16
3.1.1. Εντολή ελέγχου	16
3.1.2. Ενέργειες ελεγκτού ή ελεγκτών	17
3.1.3. Βασικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ανεξαρτήτως μορφής ελέγχου	18
3.2. Διαδικασία ανά κατηγορία ελέγχου	20
3.2.1. Προληπτικός φορολογικός έλεγχος	20
3.2.1.1. Επιλογή - κριτήρια	20
3.2.1.2. Διαδικασία – τρόπος ελέγχου	20
3.2.1.3. Διαδικασία μετά τον έλεγχο.....	40
3.2.2. Προσωρινός φορολογικός έλεγχος	43
3.2.2.1. Επιλογή - κριτήρια	43
3.2.2.2. Διαδικασία – τρόπος ελέγχου	43
Α. Προσωρινός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος	46

B. Προσωρινός έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας	47
Γ. Προσωρινός έλεγχος παρακρατούμενων φόρων - τελών	52
3.2.2.3. Διαδικασία μετά τον έλεγχο.....	55
3.2.3. Τακτικός φορολογικός έλεγχος.....	56
3.2.3.1. Επιλογή - κριτήρια	56
3.2.3.2. Διαδικασία – τρόπος ελέγχου	59
A. Γενικά.....	59
B. Έλεγχος δαπανών	63
Γ. Κύρος βιβλίων και στοιχείων	67
3.2.3.3. Διαδικασία μετά τον έλεγχο.....	69
3.2.3.4. Λοιπά θέματα που αφορούν τον τακτικό φορολογικό έλεγχο	72
A. Χρησιμότητα δεικτών οικονομικής ανάλυσης κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου.....	72
B. Ελεγκτικές επαληθεύσεις σε μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς.....	73
Γ. Υπερτιμολογήσεις - Υποτιμολογήσεις	75
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Αξιολόγηση -Έρευνα	80
4.1. Προληπτικός φορολογικός έλεγχος	80
4.2. Προσωρινός φορολογικός έλεγχος	80
4.3. Τακτικός φορολογικός έλεγχος.....	81
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Συμπεράσματα- Προτάσεις.....	92
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΠΗΓΕΣ	102
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	108
A. Ισχύουσες διατάξεις Ν. 2238/1994	108
B. Ισχύουσες διατάξεις Ν. 2859/2000	122
Γ. Άρθρο 36 Π.Δ. 186/1992.....	128
Δ. Βασικές αποφάσεις - εγκύκλιοι.....	131

Εισαγωγή

Ο φορολογικός έλεγχος στην Ελλάδα αποτελεί σημαντική λειτουργία του Κράτους, διότι σε αυτόν βρίσκουν εφαρμογή και οι συνταγματικές αρχές για ισοδύναμη συμμετοχή των πολιτών στα οικονομικά βάρη, οι δε συνέπειες του είναι σημαντικές σε όλο το φάσμα των κοινωνικών και κυρίως των οικονομικών δραστηριοτήτων.

Σκοπός του φορολογικού ελέγχου είναι να επαληθευτεί η ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων και σε περίπτωση μη υποβολής τους, να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη καθώς και οι φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν.

Ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και να έχει σαν στόχο τον προσδιορισμό και την επαλήθευση της φορολογητέας ύλης με τρόπο διαφανή, αντικειμενικό και δίκαιο.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να αξιολογήσει τον φορολογικό έλεγχο στην Ελλάδα, εντοπίζοντας τα στοιχεία εκείνα τα οποία τον καθιστούν πολλές φορές αδιαφανή και στη συνέχεια να αναδείξει τον κοινωνικό του ρόλο προτείνοντας τις διαδικασίες εκείνες που θα τον καταστήσουν αντικειμενικό, δίκαιο και αποδοτικό.

Ο φορολογικός έλεγχος εκτός από τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, εξυπηρετεί και άλλους εξίσου σημαντικούς σκοπούς, όπως είναι η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών, η προστασία των υγιών επιχειρήσεων από τον αθέμιτο ανταγωνισμό η διαρκής ενημέρωση των φορολογουμένων σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και η εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης που θα έχει ως συνέπεια και την εθελούσια συμμόρφωση των φορολογουμένων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Βασικές έννοιες

1.1. 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.

Με τον ελέγχο 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.λπ.

Βασική προσπάθεια του ελέγχου είναι η έρευνα διαπίστωσης λαθών από δόλο ή από αμέλεια και η τυχόν ύπαρξη εσκεμμένων ενεργειών αλλοίωσης των πραγματικών δεδομένων.

1.2. Διακρίσεις ελέγχων

Οι έλεγχοι διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες τους εσωτερικούς και τους εξωτερικούς.

1.2.1. Εσωτερικοί έλεγχοι

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

1.2.2. 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 Οικονομικών για την διενέργεια φορολογικών ελέγχων, από τις Τράπεζες , από τα Ταμεία (*Ι.Κ.Α, Ο.Α.Ε.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.λπ.*).

1.3. Φορολογικός έλεγχος

1.3.1. Έννοια φορολογικού ελέγχου

Φορολογικός έλεγχος είναι το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων, διενεργείται από τους ελεγκτές του Υπουργείου 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 και Στοιχείων, Εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λπ.*),
- 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.

Η ελεγκτική διαδικασία εξαρτάται από τις εκάστοτε οδηγίες που δίνονται από το Υπουργείο Οικονομικών και τους Προϊσταμένους τόσο της κεντρικής υπηρεσίας όσο και των κατά τόπους υπηρεσιών, καθώς και από το είδος του ελέγχου που διενεργείται.

Φορολογικός έλεγχος, είναι το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόζονται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων προς επαλήθευση του περιεχομένου των δηλώσεων, που υποβλήθηκαν και την εξακρίβωση και τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων των υποχρεών, που δεν υπέβαλαν δηλώσεις.¹

Πρέπει να σημειωθεί ότι ο φορολογικός έλεγχος είναι η βάση της φορολογικής δικαιοσύνης, αφού, ο δίκαιος και αμερόληπτος φορολογικός έλεγχος εδραιώνει την πεποίθηση στους φορολογούμενους, ότι δεν αδικούνται από το κράτος και κάθε φορολογούμενος εισφέρει ανάλογα με τη φοροδοτική του ικανότητα. Η συμμετοχή κάθε φορολογούμενου στο φορολογικό βάρος με τη φοροδοτική του ικανότητα αποτελεί εκπλήρωση βασικής επιταγής του Συντάγματος. Η προσπάθεια ορισμένων φορολογουμένων για απόκρυψη της οφειλόμενης συνεισφοράς τους στο κοινωνικό σύνολο, με την απόκρυψη του πραγματικού εισοδήματός τους, οδηγεί στη χρησιμοποίηση διαφορών τεχνασμάτων φοροδιαφυγής.

Ενδεικτικά τέτοια τεχνάσματα που χρησιμοποιούνται για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης είναι και τα ακόλουθα :

¹ Σύμφωνα με τον ορισμό που δόθηκε από το διευθυντή οικονομικών εφοριών κ. Α. Δαλαμάγκα. ΣΚΟΡΔΟΣ Σ. ΒΑΣΙΛΗΣ (1992) «ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»

- Απόκρυψη πωλήσεων ή αγορών και πωλήσεων. Αυτό μπορεί να γίνει με τη μη καταχώριση αγορών και πωλήσεων ή την εμφάνιση μειωμένων πωλήσεων.
- Απόκρυψη παραγωγής προϊόντων με την εμφάνιση υπερβολικής φύρας που μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα την αντίστοιχη απόκρυψη πωλήσεων ή δημιουργία αφάνων αποθεμάτων με σκοπό τη μελλοντική διάθεσή τους χωρίς φορολογικά στοιχεία.
- Εμφάνιση αυξημένου κόστους αγοράς εμπορευμάτων και πρώτων υλών.
- Εμφάνιση εικονικών αγορών, δαπανών, η καταχώριση ανύπαρκτων δαπανών
- Εμφάνιση μειωμένης ποσοτικά απογραφής λήξης εμπορευμάτων πρώτων υλών ή ετοιμών προϊόντων και η υποτίμηση των αποθεμάτων προκειμένου να αυξηθεί το κόστος πωληθέντων και να μειωθεί το μικτό κέρδος.
- Η υπερτιμολόγηση εμπορευμάτων που εισάγονται από το εξωτερικό.

1.3.2. Διάκριση φορολογικών ελέγχων

Οι φορολογικοί έλεγχοι διακρίνονται σε τέσσερις βασικές κατηγορίες, τους προληπτικούς, τους προσωρινούς τους τακτικούς και τους ειδικούς. Ειδικότερα :

1.3.2.1. Προληπτικός φορολογικός έλεγχος

Ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται κατά τις εργάσιμες για το φορολογούμενο ημέρες και ώρες στην έδρα ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης ή και εκτός των επαγγελματικών εγκαταστάσεων κατά τη διακίνηση αγαθών, και σε ορισμένες περιπτώσεις είναι δυνατόν να γίνει και στα γραφεία της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας.

Ο προληπτικός έλεγχος έχει σκοπό τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., καθώς και την εκπλήρωση των ληξιπροθέσμων φορολογικών

υποχρεώσεων της επιχείρησης δηλαδή την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, την πληρωμή παρακρατούμενων φόρων κ.λπ.

Έχει το χαρακτήρα του αιφνιδιασμού με την επιτόπια παρουσία των φορολογικών οργάνων στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή κατά τη διακίνηση των αγαθών, και έχει σαν στόχο να αποτραπεί η διάπραξη από τους φορολογουμένους, φορολογικών παραβάσεων και να αποκαλυφθούν πιθανές μέθοδοι απάτης και φοροδιαφυγής.

Πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε χρόνο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την ενημέρωση των βιβλίων, τα αποθέματα, το ταμείο, τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, τυχόν πρόσθετα τηρούμενα βιβλία, τους φορολογικούς μηχανισμούς, κ.λπ.

Κατά την διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να λαμβάνει γνώση τόσο των βιβλίων και των στοιχείων που τηρούνται υποχρεωτικά ή προαιρετικά όσο οποιουδήποτε άλλου βιβλίου ή στοιχείου ή εγγράφου, που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην εγκατάσταση κάθε άλλου υπόχρεου. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου καταγράφονται σε έκθεση ελέγχου.

Αν από τον προληπτικό έλεγχο διαπιστωθεί ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές υποχρεώσεις της (π.χ. μη υποβολή δηλώσεων και καταβολή φόρων, ή έχει υποβάλει ανακριβείς δηλώσεις), εκδίδεται εντολή για διενέργεια προσωρινού ή τακτικού ελέγχου.

Με τον προληπτικό έλεγχο ελέγχονται πράξεις ή παραλήψεις της επιχείρησης που αφορούν κυρίως την διαχειριστική περίοδο που διενεργείται ο έλεγχος, όμως δεν αποκλείεται να ελεγχθούν και παλαιότερες διαχειριστικές περίοδοι.

1.3.2.2. Προσωρινός φορολογικός έλεγχος

Ο προσωρινός έλεγχος διενεργείται για συγκεκριμένες διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους και για συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, να προσδιοριστούν και καταλογισθούν οι τυχόν

διαφορές φόρων που δεν καταβλήθηκαν με τις δηλώσεις από τους υπόχρεους. Δηλαδή ελέγχεται αν έχουν υποβληθεί οι προβλεπόμενες δηλώσεις, και αν έχουν μεταφερθεί σωστά στις υποβληθείσες δηλώσεις τα δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

Ο προσωρινός έλεγχος έχει τα στοιχεία του προληπτικού ελέγχου όμως με βάση την έκθεση του προσωρινού ελέγχου, μπορεί να εκδοθεί προσωρινό φύλλο ελέγχου ή πράξη, προκειμένου να καταλογιστούν οι φόροι που διαπιστώνεται ότι οφείλει η επιχείρηση όπως οφειλόμενο ΦΠΑ, λοιπούς φόρους, τέλη που δεν έχουν παρακρατηθεί ή έχουν παρακρατηθεί ή επιρριφθεί από τις επιχειρήσεις κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους με τρίτους, χωρίς να έχουν αποδοθεί στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. όπως προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Ειδικά η μη παρακράτηση ή η παρακράτηση και μη απόδοση των φόρων, εκτός του ότι στερεί από το δημόσιο πόρους για την πραγματοποίηση των επιδιώξεών του μέσω των ετήσιων κρατικών προϋπολογισμών, δημιουργεί και μη ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον, τόσο σε επίπεδο ομοειδών επιχειρήσεων όσο και στο σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας, με συνέπειες δυσμενείς για την ανάπτυξη της εθνικής οικονομίας.

Το προσωρινό φύλλο ελέγχου ή πράξη εκδίδεται, είτε επί μη υποβολής δήλωσης είτε επί ανακριβούς υποβολής αυτής, σε κάθε περίπτωση όμως οι καταλογιζόμενες διαφορές φόρων πρέπει να προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία ή από τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών του ίδιου του υπόχρεου και όχι από στοιχεία τρίτων².

Δεν διενεργείται προσωρινός έλεγχος για τον καταλογισμό παντός είδους φόρων, τελών ή εισφορών, σε περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή σε περιπτώσεις λήψης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά στις περιπτώσεις αυτές διενεργείται τακτικός έλεγχος.

² Άρθρο 50 Ν.2859/2000 Προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου(ΦΠΑ)

Στις περιπτώσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, για μεγαλύτερη πληρότητα και νομική επάρκεια του ελέγχου, διενεργείται κατά προτεραιότητα τακτικός έλεγχος και μόνο στις εξαιρετικές περιπτώσεις που η εικονικότητα ή η πλαστότητα είναι καταφανής και αυταπόδεικτη ή αφορά την τρέχουσα χρήση που δεν έχει καταστεί ακόμη ελεγκτέα με τακτικό έλεγχο, μπορεί να διενεργείται προσωρινός έλεγχος στη φορολογία ΦΠΑ³.

Για να διενεργηθεί προσωρινός έλεγχος σε κάποια φορολογική ή διαχειριστική περίοδο δεν πρέπει να έχει διενεργηθεί προηγουμένως τακτικός φορολογικός έλεγχος για την συγκεκριμένη περίοδο. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 νόμου, μπορεί να υπαχθούν σε προσωρινό έλεγχο για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού φορολογικού ελέγχου.

1.3.2.3. Τακτικός φορολογικός έλεγχος

Ο τακτικός έλεγχος διενεργείται πάντα μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και της προθεσμίας υποβολής των οικείων δηλώσεων. Διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 και είναι πλήρης και οριστικός⁴.

Σκοπός του τακτικού ελέγχου είναι η εξακρίβωση της ακρίβειας των δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων, που επιδόθηκαν από την επιχείρηση για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, καθώς και ο προσδιορισμός των πραγματικών φορολογικών υποχρεώσεων σε περιπτώσεις ανακρίβειας ή μη υποβολής των δηλώσεων.

Η ελεγκτική εξουσία για τη διενέργεια τακτικών ελέγχων απορρέει από συγκεκριμένες για κάθε φορολογικό αντικείμενο διατάξεις οι οποίες καθορίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των αρμοδίων οργάνων.

³ ΠΟΛ. 1102/20-8-03 «Διενέργεια προσωρινών φορολογικών ελέγχων»

⁴ Άρθρο 66 Ν.2238/1994 ΑΝΤΩΝΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ - ΚΑΤΟΥΔΗΣ ΗΛΙΑΣ (2008) «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ»

Επίσης υπάρχουν συγκεκριμένες διατάξεις που είτε καθορίζουν επακριβώς ειδικές διαδικασίες για ορισμένες περιπτώσεις ελέγχου είτε καθορίζουν την διαδικασία μετά τον έλεγχο τόσο για τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του φορολογουμένου όσο και της φορολογικής αρχής (πχ. *κλήση για ακρόαση των φορολογουμένων, κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, καταλογιστικών πράξεων και εκθέσεων, συμβιβασμός προσφυγή κ.λπ.*)

Ο τακτικός έλεγχος στηρίζεται τόσο στα δεδομένα των βιβλίων όσο και σε λοιπά στοιχεία και πληροφορίες που ήδη υφίστανται ή τυχόν διαπιστώνονται ή προκύπτουν κατά την πορεία της ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς και σε πληροφορίες ή στοιχεία τρίτων.

Ο τακτικός έλεγχος, επαληθεύει την τήρηση του συνόλου των φορολογικών διατάξεων που έχουν εφαρμογή για κάθε ελεγχόμενη υπόθεση. Τυχόν παράλειψη καταλογισμού διαφορών φόρων σε οποιαδήποτε φορολογία, συνεπάγεται και την απώλεια φορολογικών εσόδων για το δημόσιο και την αναποτελεσματικότητα του ελέγχου να επιτύχει την οικειοθελή συμμόρφωση των επιτηδευματιών προς τις υποχρεώσεις τους.

Η πληρότητα ενός τακτικού φορολογικού ελέγχου εξαρτάται και από τις ικανότητες και δεξιότητες του ελεγκτή, ο οποίος πρέπει να διαθέτει σφαιρική προσέγγιση και αναλυτική ικανότητα έτσι ώστε κατά την πορεία του ελέγχου μέσω της έρευνας του να μπορεί, εκτός των άλλων, να εντοπίζει και να αποκαλύπτει τις τυχόν ακολουθούμενες μεθόδους φοροδιαφυγής από τις επιχειρήσεις.

Οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του τακτικού ελέγχου αποτυπώνονται στην έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία γίνονται οι καταλογισμοί των διαφόρων φόρων, τελών και εισφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό.

Ο τακτικός έλεγχος είναι πλήρης έλεγχος όμως το Υπουργείο Οικονομικών προκειμένου οι έλεγχοι να ολοκληρώνονται γρηγορότερα με αποφάσεις του (ΠΟΛ. 1144/1998, 1037/2005) ορίζει συνοπτικές διαδικασίες.

1.3.2.4. Ειδικοί έλεγχοι

Οι ειδικοί έλεγχοι προβλέπονται από ειδικές διατάξεις νόμων (π.χ. *έλεγχος των δηλώσεων που υποβλήθηκαν για την ανάκτηση των αφορολόγητων αποθεματικών*⁵).

Σε περιπτώσεις όπου με ειδικές διατάξεις νόμων καθορίζονται συγκεκριμένες υποχρεώσεις ή τίθενται προϋποθέσεις για την τήρηση των διατάξεων αυτών εκ μέρους των επιχειρήσεων, διενεργούνται ειδικοί φορολογικοί έλεγχοι για την επαλήθευση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων αυτών, την τήρηση των προϋποθέσεων και την εκπλήρωση όλων των υποχρεώσεων που πηγάζουν από τις διατάξεις αυτές (π.χ. *έλεγχος ορθής εφαρμογής αναπτυξιακών νόμων, έλεγχος αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων, έλεγχος υπεραξίας κ.λπ.*).

Οι διαπιστώσεις των ελέγχων αυτών αποτυπώνονται σε ιδιαίτερες εκθέσεις ελέγχου και καταλογίζονται οι τυχόν διαφορές φόρων.

⁵ Άρθρο 47 του Ν.3614/2007.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Αρμόδιοι για διενέργεια των φορολογικών ελέγχων

2.1. Προληπτικός Φορολογικός Έλεγχος

Διενεργείται από τις Υποδιευθύνσεις Ελέγχου των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (*Δ.Ο.Υ.*) και την Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (*Σ.Δ.Ο.Ε. πρώην 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.

2.2. 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.

2.3. 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 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 (*Ε.Θ.Ε.Κ. και Π.Ε.Κ.*) και προσδιορίστηκαν οι

αρμοδιότητες των Δ.Ο.Υ. των Π.Ε.Κ. και του ΕΘ.Ε.Κ. Το ΕΘ.Ε.Κ. διασπάστηκε σε Δ.Ε.Κ. Αθηνών και Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης.

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 ⁶ :

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

⁶ 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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Διαδικασία ελέγχου

3.1. Γενικά

3.1.1. Εντολή ελέγχου

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

Λαμβανομένων υπόψη των υφισταμένων κριτηρίων επιλογής ή σε εξαιρετικές περιπτώσεις των υφισταμένων ιδιαιτέρων 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., στο Σ.Δ.Ο.Ε. ή το 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.

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 ελέγχων είναι ενδεχόμενο στις εντολές ελέγχου να μην προσδιορίζονται συγκεκριμένες επιχειρήσεις αλλά ο έλεγχος να δύναται να διενεργηθεί είτε σε επιχειρήσεις που βρίσκονται 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.

3.1.2. 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, Ελευθερίων Επαγγελματιών κ.λπ.*)

δ) Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων - Παραδόσεων, εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ κ.λπ.

ε) Εκτυπώσεις (*αναλυτικές*) των 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 το Σ.Δ.Ο.Ε (πρώην ΥΠ.Ε.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 δηλώσεων, φορολογικών ή λοιπών εγγράφων, ώστε ανά πάσα στιγμή το αρμόδιο τμήμα να είναι σε θέση να γνωρίζει που βρίσκονται τα συγκεκριμένα έγγραφα.

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.

3.1.3. Βασικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ανεξαρτήτως μορφής ελέγχου

Από τις σχετικές διατάξεις,⁷ προκύπτει ότι ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί σε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα.

⁷ Άρθρο 36 παράγραφος 1 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. ΔΗΜ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ (2008) «ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»

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 προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ, βιβλία και στοιχεία και κυρίως εάν υφίσταται υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ 198/92). 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, και εικονικών 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.

3.2. Διαδικασία ανά κατηγορία ελέγχου

3.2.1. Προληπτικός φορολογικός έλεγχος

3.2.1.1. Επιλογή - κριτήρια

Η επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν γίνεται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες (*Δ.Ο.Υ.*, *Σ.Δ.Ο.Ε.*, *ΕΙΔΙΚΑ ΣΥΝΕΡΓΕΙΑ*, *Π.Ε.Κ.*, *Δ.Ε.Κ.*) ενώ μπορεί να γίνει και από την κεντρική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών.

Σχετικά με τους ελέγχους που διενεργεί το Σ.Δ.Ο.Ε. και για να είναι πιο αποτελεσματικοί, η υπηρεσία προγραμματίζει τους ελέγχους της σε κεντρικό επίπεδο, με βάση ορισμένα κριτήρια όπως είναι η νομική μορφή, η κατηγορία τηρούμενων βιβλίων, το αντικείμενο εργασιών των επιχειρήσεων, τα οικονομικά μεγέθη των επιχειρήσεων, τα δεδομένα των δηλώσεων, η επικινδυνότητα και παραβατικότητα του κλάδου.

3.2.1.2. Διαδικασία – τρόπος ελέγχου

Από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εκδίδεται η εντολή ελέγχου στην οποία αναγράφονται ο αριθμός της εντολής, οι διατάξεις με βάση τις οποίες διενεργείται ο έλεγχος, το αντικείμενο του ελέγχου (*Κ.Β.Σ.*, *Φ.Π.Α.* κ.λπ.), οι υπάλληλοι που θα διενεργήσουν τον έλεγχο που μπορεί να είναι ένας ή περισσότεροι .

Η εντολή μπορεί να έχει εκδοθεί για μία ή περισσότερες επιχειρήσεις ή να μην αναφέρεται έλεγχος για συγκεκριμένη επιχείρηση αλλά να γίνει έλεγχος στην περιοχή που είναι αρμοδιότητα της υπηρεσίας που διενεργεί τον έλεγχο όπως π.χ. να γίνει έλεγχος από μια Δ.Ο.Υ. στην περιοχή αρμοδιότητάς της.

Αν η εντολή αναφέρεται σε συγκεκριμένες επιχειρήσεις ο ελεγκτής (ή οι ελεγκτές) συγκεντρώνουν όλα τα στοιχεία που τους είναι απαραίτητα για τον έλεγχο είτε από το αρχείο της αρμόδιας υπηρεσίας είτε από το ηλεκτρονικό αρχείο του TAXIS είτε από τρίτες υπηρεσίες (*Δ.Ο.Υ.*, *ΓΓΠΣ*, *τράπεζες* κ.λπ.). Δηλαδή σχηματίζουν τον φάκελο της υπόθεσης.

Στοιχεία που θα μπορούσαν να είναι απαραίτητα (ανάλογα και με το τι θα ελέγξει) είναι:

- Οι δηλώσεις που έχουν υποβληθεί,
- Η κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων (A', B', Γ') και ποια είναι τα θεωρημένα στοιχεία (δελτία αποστολής, τιμολόγια-δελτία αποστολής κ.λπ.), βιβλία και τα τυχόν πρόσθετα βιβλία (σύμφωνα με το άρθρο 10 του ΠΔ 186/92.)
- Οι φορολογικές ταμιακές μηχανές και οι μηχανισμοί ΕΑΦΔΣΣ που έχει δηλώσει η επιχείρηση ότι χρησιμοποιεί για την έκδοση των στοιχείων της.
- Υφιστάμενα δελτία πληροφοριών, παραβάσεις από προηγούμενους ελέγχους.
- Επαγγελματικές εγκαταστάσεις της επιχείρησης (έδρα, υποκαταστήματα, αποθήκες κ.λπ.)

Αν ο ελεγκτής παραλάβει στοιχεία από άλλη υπηρεσία από αυτή που υπηρετεί συντάσσει απόδειξη παραλαβής των στοιχείων αυτών.

Κατόπιν οι ελεγκτές σε συνεργασία με τον επόπτη ελέγχου σχεδιάζουν ποιες (ελάχιστες) ελεγκτικές επαληθεύσεις πρέπει να γίνουν.

Πριν την έναρξη του ελέγχου στην επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης ο ελεγκτής επιδεικνύουν τη σχετική εντολή ελέγχου και την υπηρεσιακή ή αστυνομική τους ταυτότητα.

Γίνεται θεώρηση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων που έχουν χρησιμοποιηθεί μέχρι τη χρονική στιγμή της έναρξης του ελέγχου όπου αναφέρεται ή ελεγκτική υπηρεσία ημερομηνία και τα στοιχεία του ελεγκτή (ή των ελεγκτών) όπου και υπογράφει. Η θεώρηση γίνεται κάτω από την τελευταία εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία και στο αμέσως επόμενο μετά το τελευταίο φορολογικό στοιχείο που έχει εκδοθεί.

Ο έλεγχος έχει δικαίωμα να λαμβάνει γνώση όλων των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, (των υποχρεωτικά και των προαιρετικά τηρούμενων) καθώς και οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, στοιχείου ή εγγράφου που βρίσκεται σε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία κατά τη διάρκεια του ελέγχου (παρ. 1 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. ΠΔ 186/92).

Αν στα πλαίσια του προληπτικού ελέγχου χρειάζεται να γίνουν κάποιες εκλεκτικές επαληθεύσεις στα γραφεία της ελεγκτικής υπηρεσίας, δίνεται πρόσκληση γραπτώς στην επιχείρηση να προσκομίσει στην υπηρεσία τα βιβλία και τα στοιχεία της, εντός οριζόμενης προθεσμίας.

Κατά το προληπτικό έλεγχο ελέγχονται :

α) Αν τα τηρούμενα βιβλία είναι ενημερωμένα και αν είναι εμπρόθεσμα ενημερωμένα (άρθρο 17 του ΠΔ 186/92). Για όλες τις κατηγορίες των βιβλίων η προθεσμία ενημέρωσης τους είναι μέχρι την 15η ημέρα του επομένου μήνα από την έκδοση ή τη λήψη του φορολογικού στοιχείου.

Όταν τα βιβλία τηρούνται μηχανογραφικά, πρέπει να ελεγχθεί εάν έχουν εκτυπωθεί εμπρόθεσμα τα βιβλία που μέχρι την ημέρα του ελέγχου έπρεπε να εκτυπώσει η επιχείρηση (άρθρα 22-25 του ΠΔ 186/92). Η προθεσμία εκτύπωσης των μηχανογραφικών βιβλίων είναι μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα αυτού που αφορούν οι πραγματοποιηθείσες συναλλαγές της επιχείρησης.

β) Αν τα βιβλία τηρούνται και τα στοιχεία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

γ) Αν οι χρησιμοποιούμενες φορολογικές ταμιακές μηχανές και οι μηχανισμοί ΕΑΦΔΣΣ είναι νόμιμες.

δ) Έλεγχος των αποθεμάτων (στις εμπορικές - βιοτεχνικές επιχειρήσεις). Μία σημαντική ελεγκτική επαλήθευση που μπορεί να γίνει στις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης είναι ο έλεγχος με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης⁸.

Όταν η επιχείρηση τηρεί βιβλίο αποθήκης ο ελεγκτής ελέγχει την καρτέλα του είδους, δηλαδή αν έχουν καταχωρηθεί ορθά ως προς την ποσότητα και ως προς τις ημερομηνίες τα φορολογικά στοιχεία, γιατί η μη σωστή καταχώρηση μπορεί να καλύψει πιθανά ελλείμματα ή πλεονάσματα. Η ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης γίνεται ποσοτικά εντός 10 ημερών από την παραλαβή ή την παράδοση ή με κάθε άλλο τρόπο διακίνηση του αγαθού, ενώ η αξία των αγαθών συμπληρώνεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του στοιχείου αξίας.

ε) Έλεγχος συνάφειας αγορών - πωλήσεων – αποθεμάτων. 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.

Ο έλεγχος αυτός μπορεί να διενεργηθεί (σε σπάνιες περιπτώσεις) από τα συνεργεία προληπτικού ελέγχου (Σ.Δ.Ο.Ε.κ.λπ.) αλλά σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να παράγει αξιόπιστα συμπεράσματα, εκτός αν η διαδικασία που περιγράφεται ακολούθως 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*).

⁸ ΚΕΧΡΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ/ΜΑΥΡΟΚΟΡΔΑΤΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ/ ΠΑΠΑΓΙΑΝΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ/ΤΡΟΒΑΣ ΓΡΗΓΟΡΗΣ (2004) «ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ν.3052/2002»

❖ Περιγραφή μεθόδου

1. Επιλέγεται η γενική κατηγορία ενός βασικού είδους για την επιχείρηση (π.χ. *τηλεοράσεις*).
2. 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.
3. 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.
4. Λαμβάνεται η συνολική αξία (*κόστος*) της κατηγορίας ειδών που καταμετρήθηκε από το βιβλίο απογραφών, η οποία αποτελεί την αφετηρία των ελεγκτικών επαληθεύσεων.
5. Προστίθενται οι αγορές και οι αξίες των παραληφθέντων (*με δελτία αποστολή μη τιμολογηθέντα*) για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα μετά την απογραφή.
6. 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.
7. 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.

❖ Παράδειγμα

Συνεργείο του Σ.Δ.Ο.Ε. διενεργεί προληπτικό φορολογικό έλεγχο σε επιχείρηση εμπορίας ηλεκτρικών ειδών την 25.5.2010.

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

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%

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
ΣΥΝΟΛΟ	86	ΣΥΝΟΛΟ	20.983,13

Στη συνέχεια συντάσσει το σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης, το οποίο υπογράφεται από τον έλεγχο και τον υπεύθυνο της επιχείρησης⁹.

⁹ ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ ΓΙΩΡΓΟΣ (2009) – ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ (Υλικό εκπαιδευτικών σεμιναρίων)

3. Δεδομένα κίνησης είδους

Για το συγκεκριμένο είδος η επιχείρηση παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα :

α) Απογραφή - αγορές

Απογραφή της 31.12.2009	52.824,65
Πλέον : Αγορές μέχρι την 25.5.2010	152.604,55
Σύνολο αποθεμάτων και αγορών την 25.5.2010	205.429,20

β) Πωλήσεις

Σύνολο πωλήσεων μέχρι την 25.5.2010	161.408,66
-------------------------------------	-------------------

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%.

5. Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων

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

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

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

6. Προσδιορισμός απογραφής την 25.5.2010 και διαφοράς απογραφής

Απογραφή της 31.12.2009		52.824,65
Πλέον : Αγορές μέχρι την 25.5.2010	152.604,55	
Σύνολο αποθεμάτων και αγορών την 25.5.2010		205.429,20
Μείον : Κόστος πωληθέντων	134.507,20	
Απογραφή της 25.5.2010		70.922,00
Μείον : Φυσική απογραφή της 25.5.2010	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.

β) Μη εμφανισθείσες αγορές (αν η διαφορά είναι αρνητική)

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.

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. 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.

❖ 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 πωλουμένων 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)

στ) Έλεγχος του ταμείου. Η ελεγκτική επαλήθευση αυτή μπορεί να γίνει μόνο στις επιχειρήσεις που τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία και επαληθεύεται να το υπόλοιπο του λογαριασμού «ΤΑΜΕΙΟ» της επαγγελματικής εγκατάστασης που διενεργείται ο έλεγχος συμφωνεί με τα μετρητά που υπάρχουν κατά την ώρα του ελέγχου σε αυτή την επαγγελματική εγκατάσταση. Συνεπώς δεν μπορεί να γίνει αυτή η επαλήθευση αν ο έλεγχος διενεργείται σε ένα αποθηκευτικό χώρο της επιχείρησης όπου διενεργείται μόνο διακίνηση εμπορευμάτων ή α'-β' υλών κ.λπ.

Σκοπός της επαλήθευσης αυτής είναι να αποκαλυφθούν τυχόν εισπράξεις ή πληρωμές και συνεπώς πωλήσεις και αγορές, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία

Πριν αρχίσει ο έλεγχος ταμείου θεωρούνται όλα τα στοιχεία συμπεριλαμβανομένου και οι αποδείξεις - γραμμάτια είσπραξης και πληρωμής , ώστε σε περίπτωση που διαπιστωθούν διαφορές να μην είναι δυνατόν να καλυφθούν με την έκδοση στοιχείων εκ των υστέρων.

Γίνεται καταμέτρηση των μετρητών από τον υπεύθυνο που ορίζει η επιχείρηση παρουσία του ελεγκτή και ύστερα συντάσσεται πρωτόκολλο καταμέτρησης, το οποίο υπογράφεται από τον υπεύθυνο της επιχείρησης και τον ελεγκτή.

Εκτυπώνεται ο λογαριασμός «Ταμείο» (38.00) της εγκατάστασης που γίνεται ο έλεγχος (έδρα, υποκατάστημα) για να διαπιστωθεί πιο είναι το υπόλοιπό του. Βρίσκονται πια παραστατικά έχουν εκδοθεί μέχρι την ώρα του ελέγχου και αφορούν εισπράξεις και πληρωμές χωρίς να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία. Στο υπόλοιπο του λογαριασμού «Ταμείο» (38.00) προστίθενται οι εισπράξεις και αφαιρούνται οι πληρωμές αυτές. Το αποτέλεσμα συγκρίνεται με το ποσό των μετρητών που καταμετρήθηκε και καταγράφηκε στο πρωτόκολλο ταμείου.

Στην περίπτωση που προκύψουν διαφορές που δεν οφείλονται σε λογιστικό σφάλμα τότε αν έχουμε πλεόνασμα, μπορεί να σημαίνει ότι υπάρχουν πωλήσεις χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας, προκαταβολές πελατών για πωλήσεις αγαθών στο μέλλον χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων. Αν έχουμε έλλειμμα μπορεί να οφείλεται σε αγορές αγαθών χωρίς φορολογικά στοιχεία, προκαταβολές αγορών για μελλοντικές αγορές χωρίς φορολογικά στοιχεία, χορηγήσεις δανείων ή δοσοληψίες των εταίρων κ.λπ..

Οι διαφορές που διαπιστώνονται από τον έλεγχο του ταμείου (θετικές ή αρνητικές) εκτός από την παράβαση και την επίπτωσή της στο κύρος των βιβλίων (μπορούν τα βιβλία ανάλογα με την έκταση των διαφορών να χαρακτηριστούν και ανακριβή) προστίθενται στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης σαν λογιστικές διαφορές, και στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης προκειμένου να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. και κάθε άλλου φόρου, τέλους ή εισφοράς (Ν.3296/2004)¹⁰.

ζ) Έλεγχος αξιόγραφων. Ελέγχεται αν τα αξιόγραφα (επιταγές εισπρακτέες, γραμμάτια εισπρακτέα) όπως καταμετρούνται κατά τον έλεγχο, συμφωνούν με τα αξιόγραφα που υπάρχουν στην επιχείρηση όπως προκύπτουν από τους αντίστοιχους λογαριασμούς. Η επαλήθευση γίνεται μόνο σε επιχειρήσεις που τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία .

¹⁰ Παρ.2 άρθρο 18 του Ν.3296/2004 , ΠΟΛ.1027/22-2-05

η) Στις επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/92) γίνεται έλεγχος αν αυτά τηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του ΠΔ 186/1992 αν είναι ενημερωμένα με τα προβλεπόμενα στοιχεία, αν είναι εμπρόθεσμα ενημερωμένα, και αν εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία για τις συναλλαγές που προκύπτουν από τις καταχωρήσεις στα πρόσθετα αυτά βιβλία.

θ) Ένας άλλος πολύ σημαντικός έλεγχος είναι η διαπίστωση για τυχόν έκδοση πλαστών ή εικονικών ή τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Από τους φορολογικούς ελέγχους, που γίνονται έχει διαπιστωθεί ότι το φαινόμενο της έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, έχει πάρει μεγάλες διαστάσεις και καθημερινά αποκαλύπτονται νέες περιπτώσεις και νέες μορφές απάτης. Το φαινόμενο αυτό εμφανίζεται σε όλους τους τομείς της οικονομικής δραστηριότητας, στην παραγωγή και το εμπόριο αγαθών στον τομέα των κατασκευών, στην παροχή υπηρεσιών καθώς και στη δραστηριότητα των ελευθέρων επαγγελματιών.

Οι επιχειρήσεις και οι επιτηδευματίες χρησιμοποιούν τα εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία με σκοπό τη μη καταβολή ή η μείωση καταβολής τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων.

Επίσης σε ορισμένες περιπτώσεις, αφού έχουν προηγηθεί άλλες μέθοδοι φοροδιαφυγής, χρησιμοποιούν τα εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία προκειμένου να τακτοποιήσουν τις λογιστικές - φορολογικές ατασθαλίες .

Η αποφυγή καταβολής έμμεσων φόρων αφορά κυρίως τον Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

Η αποφυγή καταβολής άμεσων φόρων γίνεται μειώνοντας τα καθαρά κέρδη, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές.

Στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές έχει διαπιστωθεί ότι υφίστανται σειρά συναλλαγών οι οποίες αποτελούν μέρος κυκλικών συναλλαγών που σκοπό έχουν είτε να εισπράξουν ποσό Φ.Π.Α. μέσω της διαδικασίας επιστροφής που προβλέπεται για το Φ.Π.Α., είτε να μην αποδοθεί ποτέ το ποσό Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις συναλλαγές αυτές, με τη βοήθεια κατασκευασμένων κυκλωμάτων από εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διεθνές επίπεδο (π.χ. *απάτη τύπου Καρουζέλ ή κυκλική απάτη*).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/1997¹¹ :

Πλαστό θεωρείται το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (*εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή*) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία (*εικονικότητα ως προς το πρόσωπο*).

Εικονικό επίσης είναι το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική

¹¹ ΔΗΜ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ (2005) «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ»

κύρωση επιβάλλεται, και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπεύθυνου που υποκρύπτεται¹².

Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Νόθευση είναι η επέμβαση επί του στοιχείου σε μεταγενέστερο χρόνο, από τον χρόνο έκδοσής του, παραποιώντας ένα ή περισσότερα από τα στοιχεία των συμβαλλομένων ή των δεδομένων της συναλλαγής.

Για τη νόθευση φορολογικού στοιχείου το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος εκείνου που πραγματοποίησε τη νόθευση, ενώ για πλαστό στοιχείο το πρόστιμο επιβάλλεται στον εκδότη του στοιχείου αυτού.

Στις περιπτώσεις αυτές που τα στοιχεία, δεν χαρακτηρίζονται εικονικά με την ανωτέρω έννοια, αντιμετωπίζονται σε ότι αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ως ανακριβή.

Η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ή η λήψη και η χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση τέτοιων στοιχείων γίνονται συνήθως για τους παρακάτω λόγους :

- Για μη καταβολή του οφειλόμενου Φ.Π.Α. ή την αδικαιολόγητη επιστροφή Φ.Π.Α.
- Για εξυπηρέτηση κάποιου τρίτου ο οποίος αδυνατεί να εκδώσει φορολογικά στοιχεία, για διάφορους λόγους, π.χ. δεν έχει κάνει έναρξη εργασιών, δεν μπορεί να θεωρήσει στοιχεία λόγω οφειλών προς το δημόσιο κ.λπ. Στις περιπτώσεις αυτές δηλαδή έχουμε πραγματικές συναλλαγές οι οποίες όμως γίνονται από

¹² ΔΗΜ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ (2005) «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ»

πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα στοιχεία (*εικονικότητα ως προς το πρόσωπο*).

- Για την κάλυψη παρανόμων πράξεων (*π.χ. τοκογλυφία, το ξέπλυμα χρήματος, η κάλυψη λαθραίων εισαγωγών κ.λπ.*)
- Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης, για να καλύψουν συναλλαγές για τις οποίες δεν έχουν εκδώσει τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία πώλησης μπορεί να εκδώσουν εικονικά φορολογικά στοιχεία, προς ανύπαρκτους πελάτες.
- Επειδή κατά τη διάρκεια της χρήσης έχουν μεγάλη αξία αγορών και μικρή αξία πωλήσεων, προκειμένου τα ανωτέρω μεγέθη να εμφανισθούν σε λογικό ύψος και για να υπάρχει κάποια συνάφεια μεταξύ τους και για λόγους που συσχετίζονται με ειδικές διαδικασίες (*π.χ. αυτοέλεγχος βάσει του Ν.3296/2004 κ.λπ.*) εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τους τελευταίους μήνες της χρήσης.
- Όταν θέλουν να εμφανίσουν έσοδα σε τέτοιο ύψος που είναι καθορισμένο από διατάξεις άλλων νόμων που μπορεί να είναι και μη φορολογικοί προκειμένου να έχει κάποια άλλη ωφέλεια η επιχείρηση *π.χ.* για να πάρουν επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, δανειοδοτήσεις κ.λπ.
- Όταν θέλουν να μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα ώστε να μειώσουν τα φορολογητέα τους κέρδη, και τις φορολογητέες εκροές του Φ.Π.Α., για να αποφύγουν την υποχρέωση τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας ή την υποχρέωση σύνταξης απογραφής ή τήρησης βιβλίου αποθήκης ή επιδιώκοντας την υπαγωγή τους στα άρθρα 13 έως και 17 του Ν. 3296/2004 (*αυτοέλεγχος*), εκδίδουν εικονικά πιστωτικά τιμολόγια και κυρίως στο τέλος της χρήσης.

Συνήθως οι επιχειρήσεις που λαμβάνουν πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι οικονομικά ισχυρές, ενώ αυτές που εκδίδουν τέτοια στοιχεία, είναι αδύναμες οικονομικά ή ανύπαρκτες.

Έχουν διαπιστωθεί διάφοροι μέθοδοι κατασκευής και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ανάλογα με την επιδίωξη του εκάστοτε εκδότη των στοιχείων. Ενδεικτικά αναφέρονται :

- ✚ Έκδοση φορολογικών στοιχείων από μηχανισμούς του Ν. 1809/1988 μη νόμιμους ή από παραποιημένους ή από μη δηλωμένους μηχανισμούς με καταχωρημένα σ' αυτούς, στοιχεία επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα και εκδίδουν νόμιμα φορολογικά στοιχεία.
- ✚ Ο εκδότης των στοιχείων δηλώνει απώλεια των στοιχείων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και κατόπιν εκδίδει αυτά για ανύπαρκτες συναλλαγές.
- ✚ Παράνομη διάτρηση με παρεμβολή επί πλέον φύλλων σε στελέχη ή μηχανογραφημένα έντυπα στοιχείων, τα οποία προσκομίζονται για θεώρηση στην Δ.Ο.Υ.
- ✚ Διάτρηση στοιχείων με διάφορους μηχανισμούς όπως παλιές μηχανές τυπογραφείων ή και με απλά αιχμηρά αντικείμενα, όπως καρφίτσα .
- ✚ Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση και συνεπώς και η θεώρηση ενός φορολογικού στοιχείου τουλάχιστον ως διπλότυπο όταν εκδίδεται χειρόγραφα. Μπορεί όμως ο επιτηδευματίας να θεωρήσει και να εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία σε περισσότερα αντίτυπα εφόσον σε κάθε αντίτυπο αναγράφεται με σφραγίδα ή εντύπως ο προορισμός του. Θεωρούνται στοιχεία, σε περισσότερα αντίτυπα, στα οποία ο προορισμός τους αναγράφεται σε τέτοια θέση που μπορούν να αποκοπούν και να χρησιμοποιηθούν ως πρωτότυπα για τον πελάτη όλα τα αντίτυπα.

Για τον περιορισμό του φαινομένου των εικονικών συναλλαγών και προκειμένου να διασφαλίζεται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές, καθιερώθηκαν ειδικές διατάξεις για τις συναλλαγές, οι οποίες αναφέρονται στην επιβεβαίωση των στοιχείων των αντισυμβαλλόμενων, στον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών αυτών, στην υποχρέωση αναγραφής στο δελτίο αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου

φορτηγού αυτοκινήτου ή του ονόματος του πλωτού μέσου, και στην έκδοση στοιχείων με μηχανογραφικό.

Με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ορίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλομένου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. ταυτότητα, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα).

Για το σκοπό αυτό, οι αντισυμβαλλόμενοι, υποχρεούνται να παρέχουν ο ένας στον άλλο τα ζητούμενα στοιχεία, ώστε να διασφαλίζονται οι συναλλαγές, και να μην εκδίδονται ή να λαμβάνονται φορολογικά στοιχεία, από πρόσωπα τα οποία είναι ανύπαρκτα φορολογικά και να υποστηρίζεται η άποψη, ότι η συναλλαγή πράγματι έγινε, αλλά δεν υπήρχε δυνατότητα να ελεγχθούν τα στοιχεία του προσώπου αυτού .

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992, για τον τρόπο ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων, ορίζεται ότι «Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου». ¹³

Επίσης σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, η εξόφληση στοιχείων άνω των 15.000,00 ευρώ με τρόπο διαφορετικό και όχι όπως ορίζεται, μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή δίγραμμης επιταγής, αποτελεί και λόγο για να κριθούν τα τηρούμενα βιβλίων του λήπτη του στοιχείου σαν ανεπαρκή.

Με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 5 του άρθρου 11 του ΠΔ 186/92, για τον πληρέστερο έλεγχο της πραγματοποίησης των διακινήσεων αγαθών, προβλέπεται υποχρέωση αναγραφής στο δελτίο αποστολής, εκτός άλλων στοιχείων που προβλέπονται από Κ.Β.Σ., και του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού

¹³ Όπως τροποποιήθηκε με την παρ.25 άρθρου 19 Ν.3842/2010.

αυτοκινήτου, που χρησιμοποιείται κατά τη μεταφορά των αγαθών ή προκειμένου για θαλάσσιες μεταφορές, το όνομα του πλωτού μέσου.

Επειδή στα πλαίσια απλοποίησης των φορολογικών διαδικασιών με το Ν. 3052/2002 θεσπίστηκε η κατάργηση της θεώρησης και διάτρησης των στοιχείων από επιτηδευματίες που χρησιμοποιούν μηχανογραφικό τρόπο έκδοσής τους, η αυθεντικότητα των εκδιδόμενων στοιχείων πιστοποιείται με ειδική σήμανση (*κωδικό*), που εκτυπώνεται σε αυτά και προσδιορίζει κατά τρόπο μοναδικό το σύνολο των αναγραφόμενων στο περιεχόμενό τους δεδομένων.

Η διαπίστωση από τον έλεγχο αν ένα φορολογικό στοιχείο είναι πλαστό ή εικονικό μπορεί να είναι εύκολη, με μόνο από τον έλεγχο του στοιχείου ως εντύπου ή να προκύπτει από το περιεχόμενό του. Όμως στις περισσότερες περιπτώσεις χρειάζεται ειδική μελέτη τόσο του στοιχείου, ως εντύπου, όσο και επαλήθευση του περιεχομένου του ως προς τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων και σε βάθος έλεγχος, για τη διαπίστωση της γνησιότητας του φορολογικού στοιχείου και της πραγματοποίησης ή μη της συναλλαγής.

Ενδείξεις που πρέπει να οδηγήσουν τον έλεγχο στο να διενεργήσει επιπλέον ελεγκτικές επαληθεύσεις ώστε διαπιστώσει αν τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά καθώς και οι αντίστοιχες ελεγκτικές επαληθεύσεις αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα :

ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ	ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ
Έλλειψη στοιχείου διακίνησης ή ύπαρξης στοιχείων αξίας (<i>Τιμολόγια πώλησης, εκκαθαρίσεις κ.λπ.</i>) χωρίς να συνδέονται με Δ.Α., ή χωρίς αναγραφή στο ΔΑ του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου ή του ονόματος πλωτού μέσου	Ποσοτικός έλεγχος (<i>κλειστή αποθήκη</i>) Έλεγχος τρόπου διακίνησης Έπαρξη φορτωτικών ή άλλων στοιχείων Έλεγχος του εκδότη των στοιχείων
Ανέφικτο μεταφοράς λόγω όγκου ή βάρους ή είδους. Αδύνατη μεταφορά την ίδια μέρα με το ίδιο αυτοκίνητο φορτηγό όχημα	Έλεγχος αποθεμάτων και αυτοκινήτων οχημάτων Έλεγχος στοιχείων εκδότη, έλεγχος τρόπου διακίνησης άλλων εμπορευμάτων κ.λπ. Λήψη πληροφοριών και έλεγχος για λοιπά άλλα στοιχεία

ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ	ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ
Μεταφορές χωρίς ύπαρξη φορτωτικών εγγράφων όταν η επιχείρηση δεν διαθέτει η ίδια μεταφορικά μέσα	Έλεγχος ποσοτικός Έλεγχος ταμείου Λήψη πληροφοριών και έλεγχος για λοιπά άλλα στοιχεία Έλεγχος σε αντισυμβαλλόμενους για ύπαρξη μεταφορικών μέσων
Ανεπάρκεια ή έλλειψη μηχανολογικού εξοπλισμού για εκτέλεση έργου ή έλλειψη εξειδικευμένου τεχνικού προσωπικού που απαιτείται για την εκτέλεση του έργου	Αξιοποίηση πληροφοριών από ΥΠΕΧΩΔΕ Λήψη πληροφοριών για εκδότη, έλεγχος εκδότη, έλεγχος υλικοτεχνικής υποδομής, έλεγχος για ειδικευμένο προσωπικό, πρόσληψη αυτών ή έλεγχος τυχόν άλλων συμβαλλομένων για τη δυνατότητα εκτέλεσης του έργου Στοιχεία από ΙΚΑ για την απασχόληση προσωπικού
Επιλεκτική εξόφληση «μετρητοίς» στοιχείων μεγάλης αξίας ή εξόφληση στοιχείων αξίας άνω των 15.000€ χωρίς την οριζόμενη διαδικασία ή εξόφληση μόνο του ΦΠΑ του στοιχείου	Έλεγχος ταμείου Έλεγχος ποσοτικός (κλειστή αποθήκη) Λήψη πληροφοριών για τον εκδότη, έλεγχος τραπεζικών λογαριασμών, όπου αυτό είναι δυνατόν. Έλεγχος στοιχείων Γ.Γ.Π.Σ.
Χρόνος έκδοσης στοιχείου (στο τέλος φορολογικών περιόδων ή στη λήξη των χρήσεων)	Έλεγχος αποθεμάτων Έλεγχος στοιχείων εκδότη, έλεγχος λήπτη.
Μη ύπαρξης συνάφειας δραστηριότητας εκδότη με το αντικείμενο της συναλλαγής	Έλεγχος ύπαρξης εκδότη, ύπαρξη ανάλογων εγκαταστάσεων ή τεχνικού εξοπλισμού κλπ. Έλεγχος εντοπισμού και άλλων παρόμοιων στοιχείων
Εμφάνιση νέου προμηθευτή με συναλλαγές σημαντικού μεγέθους. Συναλλαγές με προμηθευτές εγκατεστημένους σε μεγάλη απόσταση	Έλεγχος ύπαρξης του προμηθευτή, της διακίνησης, των μεταφορικών μέσων κ.λπ. Έλεγχος αποθεμάτων από τα αγορασθέντα είδη, έλεγχος των προμηθειών του προμηθευτή και αν χρειαστεί όλης της αλυσίδας των προμηθευτών. Έλεγχος ταμείου - Λοιποί έλεγχοι
Αγορές αγαθών που απαιτούν αποθηκευτικούς ή ειδικά διασκευασμένους χώρους (π.χ. ψυκτικούς θαλάμους) που δεν διαθέτει η επιχείρηση, ή μη ύπαρξη των πωληθέντων ως αποθέματα	Έλεγχος ποσοτικός, έλεγχος παγίων, έλεγχος εγκαταστάσεων Έλεγχος και στον εκδότη του στοιχείου ή εφόσον απαιτείται και σε όλους τους εμπλεκόμενους προμηθευτές
Αγορά μεταχειρισμένου πάγιου εξοπλισμού χωρίς ταυτότητα ή αγορά παγίων που δεν συνάδουν με το αντικείμενο της επιχείρησης	Έλεγχος αν τα ίδια είδη είχαν αγορασθεί στο παρελθόν και είχαν αποσβεστεί Έλεγχος προμηθευτή

ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ	ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ
Αγορά αγαθών μη συμβατών με τη δραστηριότητα ή το αντικείμενο εργασιών ή παγίων που δεν είναι χρήσιμα για τη δραστηριότητα.	Επαλήθευση στοιχείου εκδότη Έλεγχος χρήσης των αγαθών Έλεγχος αποθεμάτων, έλεγχος αύξησης αγορών ή ακαθαρίστων εσόδων, έλεγχος εκδότη
Προμήθεια αγαθών σε υπερβολικές τιμές ή σε τιμές μικρότερες από τις επικρατούσες στην αγορά.	Έλεγχος σχέσης εκδότριας και λήπτριας του στοιχείου Αντιπαραβολή με τις τιμές αγοράς όμοιων αγαθών Έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί αν τυχόν πρόκειται για κυκλική απάτη
Συχνή προμήθεια αγαθών και αγορά αγαθών σε μεγάλες ποσότητες	Έλεγχος της συχνότητας των συναλλαγών, του τρόπου διακίνησης, της εξόφλησης, της αποθήκευσης και έλεγχος του προμηθευτή και αν χρειασθεί και του προμηθευτή του προμηθευτή
Ενδείξεις δανειοδότησης ή επιχορήγησης, επένδυσης κ.λπ.	Προμήθεια των ίδιων αγαθών παλαιότερα Ύπαρξη πιθανόν και αντίστοιχου πιστωτικού τιμολογίου
Διαφοροποίηση στην επιχειρηματική πρακτική	Έλεγχος ταμείου Διαπίστωση για την αναγκαιότητα της συναλλαγής
Γραφικός χαρακτήρας όμοιος σε διαφορετικό προμηθευτή Πλήθος ορθογραφικά λάθη σε εξειδικευμένες υπηρεσίες	Επαλήθευση στοιχείων εκδότη, έλεγχος με άλλα στοιχεία του εκδότη, διασταύρωση των στοιχείων
Αλλοιώσεις επί του στοιχείου	Αντιπαραβολή με στέλεχος Έλεγχος αγορασθέντων αγαθών
Αναρμοδιότητα Δ.Ο.Υ. θεώρησης-Ανακρίβεια Α.Φ.Μ. εκδότη Ανύπαρκτο Α.Φ.Μ.	Έρευνα για τον εκδότη, στοιχεία από Δ.Ο.Υ., Γ.Γ.Π.Σ. Έλεγχος στο λήπτη και τον εκδότη
Δυσαναλογία υλικών με εκτελεσθέν έργο, και συναλλαγές εργολάβων και υπεργολάβων ειδικά στις νέες οικοδομές που υπάρχουν σε ΦΠΑ	Έλεγχος σχέσης εκδότριας και λήπτριας του στοιχείου Έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί αν τυχόν πρόκειται για κυκλικές συναλλαγές

Ο προληπτικός έλεγχος εκτός από τον έλεγχο στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης περιλαμβάνει και τον έλεγχο που διενεργείται και κατά την διακίνηση των εμπορευμάτων.

Αν κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ενεργείται κατάσχεση των στοιχείων αυτών από τους υπαλλήλους

που πραγματοποιούν τον έλεγχο συντάσσοντας υποχρεωτικά έκθεση κατάσχεσης στην οποία αναγράφονται λεπτομερώς τα στοιχεία που κατασχέθηκαν και μετά αυτά παραδίδονται στον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας. Στη συνέχεια γίνεται επεξεργασία των κατασχεθέντων για τη διαπίστωση τυχόν αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ή φορολογικών παραβάσεων. Στις περιπτώσεις επίσημων βιβλίων και στοιχείων, μπορούν να παραληφθούν και με απόδειξη παραλαβής¹⁴.

3.2.1.3. Διαδικασία μετά τον έλεγχο

Σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων του Κ.Β.Σ., οι αρμόδιες φορολογικές αρχές οφείλουν μετά το τέλος του ελέγχου και πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, να επιδίδουν με απόδειξη στον ελεγχόμενο, κλήση προς ακρόαση για τις παραλείψεις ή παρατυπίες που διαπιστώθηκαν.¹⁵⁻¹⁶

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 εξαφάνισή 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.

¹⁴ Έγγραφο Υπουργείου Οικονομικών με αρ.πρωτ.1506/30-1-07 Οδηγός ελέγχου πλαστών εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων.

¹⁵ 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.

¹⁶ Άρθρο 6 Ν. 2690/1999, •Παρ.2 του άρθρου 20 του Συντάγματος, ΠΟΛ.1074/9-4-08 «Ακρόαση επιτηδευματιών πριν την έκδοση σε βάρος τους απόφασης επιβολής προστίμου για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ»

Με την κλήση αυτή καλείται ο υπόχρεος εντός δέκα (10) ημερών να παράσχει εγγράφως τις απόψεις του επί των παραλείψεων ή παρατυπιών, προσκομίζοντας και κάθε αποδεικτικό στοιχείο για στηρίξει τους ισχυρισμούς του.

Η παραπάνω προθεσμία αρχίζει την επόμενη ημέρα, από την ημέρα επίδοσης της κλήσης. Αν η ημέρα λήξης της είναι αργία, αυτή παρατείνεται μέχρι την πρώτη εργάσιμη ημέρα. Εντός της προθεσμίας αυτής και οποιαδήποτε εργάσιμη για τις φορολογικές αρχές ημέρα και ώρα ο υπόχρεος μπορεί να παράσχει στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής και προφορικές διευκρινήσεις σχετικά με τις απόψεις που έχει καταθέσει εγγράφως. Οι προφορικές αυτές διευκρινήσεις, μπορεί να παρέχονται και στον ελεγκτή ή τους ελεγκτές που διενεργήσανε τον έλεγχο. Ειδικά για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται από τα ειδικά συνεργεία προληπτικού ελέγχου, οι μεν έγγραφες απόψεις του υπόχρεου θα υποβάλλονται στην έδρα του αρμόδιου ειδικού συνεργείου ελέγχου, οι δε τυχόν προφορικές διευκρινήσεις αυτού επί των έγγραφων απόψεών του θα παρέχονται στο Συντονιστή - Επόπτη του ειδικού συνεργείου ελέγχου ή στον αναπληρωτή του στον τόπο και το χρόνο που θα ορίζονται στην κλήση προς ακρόαση που θα επιδίδεται.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις (π.χ. λόγω επικείμενης παραγραφής) μπορεί να ορίζεται μικρότερη προθεσμία από αυτή των δέκα ημερών, όχι όμως μικρότερη των πέντε ημερών.

Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται στο πλαίσιο προληπτικού ελέγχου, η κλήση προς ακρόαση επιδίδεται άμεσα από τους ελεγκτές, πριν την αναχώρησή τους από την επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου.

Για παραβάσεις Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται από προληπτικό έλεγχο που διενεργείται εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου (π.χ. έλεγχος στο δρόμο για τη διακίνηση των αγαθών κ.λπ.) ή μετά από επεξεργασία κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων, καθώς και για παραβάσεις Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται από προληπτικό έλεγχο για τις οποίες αντικειμενικά δεν μπορεί να γίνει άμεση επίδοση της κλήσης προς ακρόαση, αυτή επιδίδεται όσο το δυνατό συντομότερα, πάντα πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις περί επιδόσεων.

Αφού ο ελεγχόμενος εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του επί των παραλείψεων ή παρατυπιών, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, ή αν παρέλθει η προθεσμία και δεν εκφράσει τις απόψεις του, ο ελεγκτής συντάσσει την Έκθεση Ελέγχου, η οποία αποτελεί τη βάση για τη διενέργεια της φορολογικής εγγραφής¹⁷.

Στη έκθεση ελέγχου καταγράφονται οι διαπιστώσεις ελέγχου όπου και τεκμηριώνονται οι διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Με βάση την έκθεση ελέγχου εκδίδεται Απόφαση Επιβολής Προστίμου από την αρμόδια υπηρεσία η οποία κοινοποιείται στον νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης μαζί με την έκθεση ελέγχου.

Μέσα σε εξήντα ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της Α.Ε.Π. η επιχείρηση έχει δικαίωμα είτε να συμβιβαστεί μειώνοντας το πρόστιμο στο 1/3 είτε να ασκήσει προσφυγή, η οποία μπορεί να περιλαμβάνει και αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και η οποία μπορεί να κατατεθεί στην αρχή που την εξέδωσε ή στην αρχή που από το νόμο προβλέπεται η κατάθεσή της (*παρ. 1, άρθ. 126, Ν.2717/1999*).

Αν κατά τον προληπτικό έλεγχο διαπιστωθεί ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες φορολογικές υποχρεώσεις ή έχει υποβάλει ανακριβείς δηλώσεις (*εισοδήματος, Φ.Π.Α. παρακρατούμενων φόρων κ.λπ.*), τότε εκδίδεται εντολή προσωρινού ή τακτικού ελέγχου κατά την κρίση του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας.

Για τις επιδόσεις στους φορολογικούς ελέγχους ο εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (*Ν. 2717/1999*).

¹⁷ ΠΟΛ.1074/9-4-08 «Ακρόαση επιτηδευματιών πριν την έκδοση σε βάρος τους απόφασης επιβολής προστίμου για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ»

3.2.2. Προσωρινός φορολογικός έλεγχος

3.2.2.1. Επιλογή - κριτήρια

Η επιλογή των υποθέσεων (*επιχειρήσεων ή ελεύθερων επαγγελματιών*) για προσωρινό έλεγχο γίνεται κυρίως με βάση τα παρακάτω κριτήρια :

α) Αν δεν υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις για όλα ή μερικά φορολογικά αντικείμενα.

β) Αν υποβάλουν συνεχώς πιστωτικές φορολογικές δηλώσεις ή ζητάνε επιστροφές φόρων όπως φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ κ.λπ. και ιδιαίτερα αν πρόκειται για μεγάλα ποσά.

γ) Αν υποβάλλουν συχνά εκπρόθεσμες ή τροποποιητικές και κυρίως ανακλητικές δηλώσεις.

δ) Αν η φορολογική αρχή έχει πληροφορίες ή στοιχεία, ότι η επιχείρηση φοροδιαφεύγει, έχει υποβάλει ανακριβείς δηλώσεις, ή δεν εφαρμόζει συγκεκριμένες φορολογικές διατάξεις.

ε) Αν το αντικείμενο εργασιών είναι από αυτά που χαρακτηρίζονται σαν υψηλής επικινδυνότητας όπως είναι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την διαφήμιση, με τις γραφικές τέχνες, τις χρωματουργικές εργασίες, το εμπόριο οικοδομικών υλικών κ.λπ.

3.2.2.2. Διαδικασία – τρόπος ελέγχου

Αφού γίνει η επιλογή της υπόθεσης εκδίδεται η εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας. Η εντολή εκδίδεται για μία επιχείρηση και μπορεί να αφορά μία ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους καθώς και ένα ή περισσότερα φορολογικά αντικείμενα τα οποία είναι συγκεκριμένα (π.χ. φόρος εισοδήματος, Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι φόροι, κ.λπ.).

Ο έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης. Αν όμως δεν είναι εφικτό να γίνει ο έλεγχος εκεί, μετά από συνεννόηση του ελεγκτή και της επιχείρησης μπορεί να γίνει και στην ελεγκτική υπηρεσία ή σε άλλο χώρο που θα ορίσει η επιχείρηση. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθ. 36 του ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ.) δηλαδή ο έλεγχος βιβλίων και στοιχείων γίνεται πάντα στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, εκτός αν ο έλεγχος είναι εξαιρετικά δυσχερής.

Ο ελεγκτής αφού πάρει την εντολή συγκεντρώνει τον φάκελο της υπόθεσης, δηλαδή τις δηλώσεις που έχουν υποβληθεί για τις ελεγχόμενες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους και για τα ελεγχόμενα αντικείμενα, αν υπάρχουν στην υπηρεσία παραβάσεις ή δελτία πληροφοριών, τα βιβλία και τα στοιχεία που έχει θεωρήσει η επιχείρηση, τις γνωστοποιήσεις για τυχόν έκδοση αθεώρητων στοιχείων.

Ο ελεγκτής κατά την πρώτη μέρα του ελέγχου θεωρεί τα βιβλία της επιχείρησης και επιδίδει από το εγχειρίδιου φορολογικών ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών στο οποίο αναφέρονται τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις τόσο των φορολογούμενων όσο και των ελεγκτικών οργάνων (*χωρίς όμως αυτό να αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο της ελεγκτικής διαδικασίας*) και επίσης επιδίδει με απόδειξη πρόκληση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007.

Με την πρόσκληση αυτή καλεί την επιχείρηση αν το επιθυμεί, να υποβάλει μέσα σε αποκλειστική προθεσμία δέκα ημερών, αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών. Επειδή το δικαίωμα αυτό παρέχεται για υποβολή συμπληρωματικών δηλώσεων για τις περιόδους και τα αντικείμενα, που έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου, η πρόσκληση πρέπει να είναι απολύτως σαφής ως προς τα φορολογικά αντικείμενα, τις χρήσεις κλπ που αποτελούν αντικείμενο του ελέγχου. Δηλαδή πρέπει στην πρόσκληση να αναγράφονται επακριβώς όλα τα αυτά τα στοιχεία, καθώς και το είδος του ελέγχου (*προσωρινός, τακτικός*), όπως αναγράφονται και στην αντίστοιχη εντολή ελέγχου.

Στην περίπτωση που υποβληθούν δηλώσεις στην οριζόμενη προθεσμία, οι προβλεπόμενοι πρόσθετοι φόροι των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 επί εκπρόθεσμων δηλώσεων μειώνονται στο 1/2.

Ο φορολογούμενος αν επιθυμεί να κάνει χρήση της πιο πάνω διάταξης, πρέπει να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τις δηλώσεις που επιθυμεί εντός δέκα ημερολογιακών ημερών από της επίδοσης σε αυτόν της πρόσκλησης, η οποία και θα πρέπει να επιδεικνύεται κατά την υποβολή των δηλώσεων.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007 προβλέπεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος και υποβάλλει σχετικές αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις εντός της οριζόμενης προθεσμίας, μειώνονται στο 1/5 και τα πρόστιμα των άρθρων 4 και 5 του Ν. 2523/1997 για φορολογικές παραβάσεις που σχετίζονται άμεσα με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ή τη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη.

Σχετικά με τα πρόστιμα για παραβάσεις που θα δηλώσει ο ίδιος ο φορολογούμενος, πρέπει να υποβάλει στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία ειδική δήλωση-αναφορά στην οποία θα αναγράφει πλήρως και με σαφήνεια την παράβαση και κάθε απαραίτητο σχετικό στοιχείο (*αξίες, κατηγορία βιβλίων, χρήση κ.λπ.*), έτσι ώστε να προκύπτει το είδος της παράβασης και να είναι δυνατή η ορθή έκδοση της σχετικής απόφασης επιβολής του προστίμου.

Για τον καταλογισμό του προστίμου όπως προβλέπεται από τις διατάξεις δεν χρειάζεται να συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου από την ελεγκτική υπηρεσία, και σαν δικαιολογητική βάση για την επιβολή του προστίμου είναι η υποβληθείσα από τον φορολογούμενο ειδική δήλωση-αναφορά .

Όμως εκτός αυτής της ευνοϊκής ρύθμισης ως προς την αντιμετώπιση των προστίμων των άρθρων 4 και 5 του Ν. 2523/1997, οι διατάξεις που προβλέπουν άλλες συνέπειες ή επιπτώσεις ή κάθε είδους άλλες κυρώσεις συνεχίζουν να εφαρμόζονται όπως π.χ. είναι οι συνέπειες επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων .

Αφού παρέλθει η προβλεπόμενη προθεσμία, παύουν να υφίστανται οι παραπάνω δυνατότητες του φορολογούμενου και ακολουθεί έλεγχος της υπόθεσης σύμφωνα ισχύουσες γενικές διατάξεις¹⁸.

¹⁸ παρ.1 άρθρο 4 του Ν. 3610/2007, ΠΟΛ. 1041/22-2-08 Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του Ν. 3610/07

A. Προσωρινός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του της παραγράφου 2 του άρθρου 67 του Ν. 2238/1994, προσωρινός έλεγχος μπορεί να διενεργείται προκειμένου να διαπιστωθεί, αν οι εκπτώσεις από το εισόδημα υπολογίστηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, αν το εισόδημα που δηλώθηκε ανταποκρίνεται προς τα πραγματικά δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του, αν με την ανακλητική δήλωση που υποβλήθηκε μειώθηκαν νόμιμα οι φορολογικές υποχρεώσεις του ελεγχόμενου, καθώς και αν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του Ν.2238/1994

Συνεπώς ο προσωρινός έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος γίνεται προκειμένου να διαπιστωθούν :

α) Αν μεταφέρθηκαν σωστά τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων στις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις .

β) Αν προκύπτουν λογιστικές διαφορές όταν έχουμε λογιστικό προσδιορισμό αποτελεσμάτων και αν εφαρμόστηκαν οι σωστοί Μ.Σ.Κ.Κ., όταν τα αποτελέσματα προσδιορίζονται εξωλογιστικά και συνεπώς αν έχουν προσδιοριστεί σωστά τα καθαρά κέρδη .

γ) Αν για το σχηματισμό ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών και αφορολόγητων εκπτώσεων εφαρμόστηκαν σωστά οι διατάξεις και υπάρχουν οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

δ) Αν έχουμε υποτιμολογήσεις ή υπερτιμολογήσεις ειδικά σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

ε) Αν έχουν υπολογιστεί σωστά οι προκαταβλητέοι και παρακρατηθέντες φόροι και υπάρχουν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά π.χ. βεβαιώσεις παρακράτησης φόρου.

Για μια υπόθεση μπορεί να γίνει και δεύτερος προσωρινός έλεγχος και να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, με αντικείμενο ελέγχου το ίδιο ή διαφορετικό του πρώτου προσωρινού ελέγχου, αν η ελεγκτική υπηρεσία έχει στοιχεία ή πληροφορίες ή

βάσιμες υπόνοιες ότι δεν δηλώθηκε ή δηλώθηκε ανακριβώς συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη όπως προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 67 του Ν. 2238/1994,

Αν από προσωρινό έλεγχο διαπιστωθεί ότι τα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί ή έχουν καταχωρηθεί ανακριβώς στα τηρούμενα βιβλία, (παράγραφος 2β άρθρου 67 Ν. 2238/1994), ή διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης από οποιαδήποτε άλλα στοιχεία (π.χ. λήψη ή έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων κ.λπ.) τότε για την υπόθεση αυτή διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος για όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις. Στην περίπτωση αυτή ολοκληρώνεται ο προσωρινός έλεγχος, συντάσσονται οι εκθέσεις για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που διαπιστώθηκαν εκδίδεται κατά προτεραιότητα εντολή τακτικού ελέγχου¹⁹.

Β. Προσωρινός έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

Προσωρινός έλεγχος μπορεί να διενεργείται και για τον Φ.Π.Α. για μία ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους, (άρθρο 50 του Ν. 2859/2000).

Κατά τον έλεγχο διαπιστώνεται αν ο φορολογούμενος απέδωσε ορθά τον φόρο ή παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προκύπτει απ' τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Σε περίπτωση που διαπιστωθούν διαφορές για τον καταλογισμό του φόρου και των προσανξήσεων εκδίδεται προσωρινή πράξη η οποία περιέχει τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου, το φόρο που αναλογεί, τις εκπτώσεις του φόρου, και τον πρόσθετο φόρο.

Κατά τον προσωρινό έλεγχο του ΦΠΑ οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που κυρίως διενεργούνται για τις ελεγχόμενες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους είναι οι εξής²⁰:

α) Αν υποβλήθηκαν οι δηλώσεις έναρξης, μεταβολών-μετάταξης, οριστικής παύσης εργασιών, αν έχει γίνει ένταξη στο σύστημα Μητρώου Φ.Π.Α.(VIES) εφόσον υπήρχε υποχρέωση.

¹⁹ ΠΟΛ. 1102/20-8-03 «Διενέργεια προσωρινών φορολογικών ελέγχων»

²⁰ ΠΟΛ. 1102/20-8-03 «Διενέργεια προσωρινών φορολογικών ελέγχων»

β) Αν υποβλήθηκαν οι προβλεπόμενες δηλώσεις (περιοδικές, εκκαθαριστικές, *Intrastat* για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών- *Listing*, και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων). Σε περίπτωση υποβολής των περιοδικών δηλώσεων μέσω TAXIS- NET πρέπει να ελέγχονται και τα δικαιολογητικά πληρωμής του ΦΠΑ.

γ) Αν οι υποβλήθησες δηλώσεις είναι σωστές και αν έχουν μεταφερθεί ορθά από τα βιβλία (κατ' αξία, και συντελεστή Φ.Π.Α), οι εισροές και οι εκροές και ο ΦΠΑ.

δ) Αν έχουν καταχωρηθεί ορθά στα τηρούμενα βιβλία τα φορολογικά στοιχεία που έχουν ληφθεί ή εκδοθεί από την επιχείρηση.

ε) Αν μεταφέρθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ χωρίς να υπάρχει δικαίωμα και αν υπάρχει θέμα παραγραφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.

στ) Αν έχουν τηρηθεί οι ισχύουσες διατάξεις περί απαλλαγής από Φ.Π.Α,

ζ) Αν έχει διενεργηθεί σωστά Pro-rata ή διακανονισμός Φ.Π.Α των εκπτώσεων στις εκκαθαριστικές δηλώσεις αν απαιτείται.

η) Αν αποδόθηκε στο δημόσιο ο φόρος που αναλογεί στα αγαθά που αναλήφθηκαν από τον ίδιο τον επιχειρηματία στην περίπτωση της διακοπής των εργασιών ατομικής επιχείρησης, στα αγαθά που αναλήφθηκαν από τον εταίρο, κατά τη διάλυση της εταιρίας ή την αποχώρησή του και στα αγαθά που διατέθηκαν από την επιχείρηση για τις ανάγκες της, για τα οποία έχει εκπέσει το φόρο εισροών κατά την αγορά ή την παραγωγή τους, εφόσον γι' αυτά δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δηλαδή για πράξεις που συνιστούν αυτοπαράδοση αγαθών και είναι φορολογητέες.

θ) Στις επιχειρήσεις που πωλούν αγαθά τα οποία ανήκουν σε διαφορετικούς συντελεστές Φ.Π.Α., πρέπει να ελέγχεται αν γίνεται μετατόπιση εκροών από υψηλό συντελεστή στον χαμηλό συντελεστή.

Ειδικότερα, γίνεται σύγκριση, της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή (ή μεγαλύτερων συντελεστών) Φ.Π.Α. επί των συνολικών πωλήσεων εμπορεύσιμων αγαθών στη χρήση, με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών του ίδιου συντελεστή επί των συνολικών αγορών εμπορεύσιμων αγαθών στην ίδια χρήση.

Για να καταλογιστούν διαφορές ΦΠΑ πρέπει η διαφορά μεταξύ των εκροών που επαναπροσδιορίζονται ανά συντελεστή και των εκροών που δηλώθηκαν να υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή. Επίσης δεν καταλογίζονται διαφορές ακόμα και αν από τους υπολογισμούς προκύπτει μετατόπιση αν η απόκλιση μπορεί να δικαιολογηθεί πχ. από μεταβολή των αποθεμάτων ανά συντελεστή ΦΠΑ, καταστροφή αποθεμάτων, από τον συντελεστή μικτού κέρδους, κ.λπ.

Με την ΠΟΛ. 1088/26.5.2008 προβλέπεται ότι η επαλήθευση αυτή διενεργείται, με τα δεδομένα (πωλήσεις, αγορές κ.λπ.) της κάθε μιας ελεγχόμενης χρήσης ξεχωριστά, λόγω της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων. Συνεπώς στον προσωρινό έλεγχο για να γίνει η επαλήθευση θα πρέπει να ελέγχεται ολόκληρη ή ολόκληρες διαχειριστικές περιόδους.

❖ Παραδείγματα μετατόπισης εκροών ΦΠΑ

1^ο. Έχουμε επιχείρηση με τα παρακάτω δεδομένα :

ΑΓΟΡΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1.1/31.12.2008	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΦΠΑ
9%	900.000,00	60,00%
19%	600.000,00	40,00%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ	1.500.000,00	100,00%

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1.1/31.12.2008	ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΦΠΑ
9%	1.500.000,00	65,22%
19%	800.000,00	34,78%
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	2.300.000,00	100,00%

Από τα δεδομένα των βιβλίων διαπιστώνεται ότι υπάρχει μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στον χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ, όμως πρέπει να ελεγχθεί και αν η διαφορά των εκροών όπως επαναπροσδιορίζονται και των εκροών που δηλώθηκαν να υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν :

ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ (ΣΥΝΤ. 19%)	2.300.000,00	X	40,00%	=	920.000,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ (ΣΥΝΤ. 19%) ΒΑΣΕΙ ΜΕΤΑΤΟΠΙΣΗΣ -ΔΗΛΩΣΗΣ	920.000,00	-	800.000,00	=	120.000,00
10% ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ	800.000,00	X	10%	=	80.000,00
ΔΙΑΦΟΡΑ					40.000,00

Αν η μετατόπιση εκροών δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την επιχείρηση με συγκεκριμένα στοιχεία (απογραφές, καταστροφή εμπορευμάτων κ.λπ.), ο έλεγχος επαναπροσδιορίζει τις φορολογητέες εκροές ως εξής :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1.1/31.12.2008
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 9%	1.380.000,00
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 19%	920.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	2.300.000,00

2^ο. Έχουμε επιχείρηση με τα παρακάτω δεδομένα:

ΑΓΟΡΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1.1/31.12.2008	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΦΠΑ
9%	500.000,00	62,50%
19%	300.000,00	37,50%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ	800.000,00	100,00%

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1.1/31.12.2008	ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΝΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΦΠΑ
9%	1.000.000,00	64,52%
19%	550.000,00	35,48%
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	1.550.000,00	100,00%

Από τα δεδομένα των βιβλίων διαπιστώνεται ότι υπάρχει μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στον χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ, όμως πρέπει να ελεγχθεί και αν η διαφορά των εκροών όπως επαναπροσδιορίζονται και των εκροών που δηλώθηκαν να υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν :

ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ (ΣΥΝΤ. 19%)	1.550.000,00	X	37,50%	=	581.250,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ (ΣΥΝΤ. 19%) ΒΑΣΕΙ ΜΕΤΑΤΟΠΙΣΗΣ -ΔΗΛΩΣΗΣ	581.250,00	-	550.000,00	=	31.250,00
10% ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ	550.000,00	X	10%	=	55.000,00
ΔΙΑΦΟΡΑ					-23.750,00

Συνεπώς επειδή η διαφορά των εκροών όπως επαναπροσδιορίζονται και των εκροών που δηλώθηκαν δεν υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν ο έλεγχος δεν επαναπροσδιορίζει της εκροές.

Κατά την διενέργεια της επαλήθευσης αυτής πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι μπορεί να περιλαμβάνονται στις φορολογητέες εκροές αξίες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, πράξεων λήπτη, πωλήσεις παγίων κ.λπ. και στις φορολογητέες εισροές αγορές παγίων κ.λπ.

Πέραν των ανωτέρω ελέγχεται αν ή επιχείρηση ανήκει σε κάποιο από τα ειδικά καθεστώτα Φ.Π.Α. όπως είναι²¹:

- ✓ Των μικρών επιχειρήσεων.
- ✓ Ανακυκλώσιμων απορριμμάτων
- ✓ Κατ' αποκοπή καταβολής φόρου
- ✓ Των αγροτών.
- ✓ Των πρακτορείων ταξιδίων.

²¹ ΓΙΑΝΝΑΚΟΥΡΗΣ Λ. ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ(2003) «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ» ΓΚΛΕΖΑΚΟΣ Θ. ΔΗΜΗΤΡΗΣ (2008) «Φ.Π.Α. ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ & ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ»

- ✓ Φορολογίας καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
- ✓ Φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.
- ✓ Φορολογίας για τις πωλήσεις σε Δημοπρασία.
- ✓ Επενδυτικού χρυσού.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση ανήκει σε κάποιο από αυτά τα καθεστώτα πρέπει αν ελέγχεται αν τηρούνται οι προϋποθέσεις, αν υπολογίζεται και αποδίδεται σωστά ο αναλογούν ΦΠΑ.

Γ. Προσωρινός έλεγχος παρακρατούμενων φόρων - τελών

Με τις διατάξεις της απρ. 4.του άρθρου 67 του Ν. 2238/1994 ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να διενεργεί προσωρινό έλεγχο για να διαπιστώσει την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 52 και 54 έως 58 του Ν.2238/94 για την προκαταβολή και την παρακράτηση του φόρου.

Κατά τον έλεγχο των παρακρατούμενων φόρων ελέγχεται :

- α)** Αν έγινε ορθή παρακράτηση του φόρου.
- β)** Αν αποδόθηκαν στο Δημόσιο ορθά και εμπρόθεσμα τα παρακρατηθέντα ποσά φόρου.

Οι συνηθέστερες περιπτώσεις παρακρατούμενων φόρων που συναντάμε στις επιχειρήσεις είναι :

➤ Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών - Φ.Μ.Υ. (Άρθρα 57, 67 παρ. 4 Ν. 2238/1994).

Πολλές επιχειρήσεις καταβάλουν στο προσωπικό τους, εκτός από το μισθό και τα ημερομίσθια, κάποιες πρόσθετες παροχές που αποτελούν προσαύξηση αποδοχών και συνεπώς πρέπει να ελέγχεται εάν συνυπολογίσθηκαν με τις κύριες αποδοχές για την παρακράτηση του φόρου.

➤ Φόρος ελεύθερων επαγγελματιών (Άρθρα 58, 67 παρ. 4 Ν. 2238/1994)

Ελέγχεται η παρακράτηση και απόδοση του φόρου στις αμοιβές που καταβάλλονται σε ελεύθερους επαγγελματίες του άρθρου 48 του Ν.2238/1994.

➤ Φόρος Εργολάβων (Άρθρα 55 παρ. 1β' και 67 παρ. 4 Ν. 2238/1994)

Ελέγχεται η παρακράτηση και απόδοση του φόρου στα εισοδήματα που καταβάλλονται στους εργολάβους κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων καθώς και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων, και ο φόρος υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος

➤ Φόρος Αμοιβών Τρίτων (Άρθρα 55 παρ. 1ε', 67 παρ. 4 Ν. 2238/1994)

Ελέγχεται η παρακράτηση φόρου 20% σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55 παρ.1ε' και 58 παρ.1, εδάφ. 3, 4 του Ν. 2238/1994, επί των αμοιβών που καταβάλλονται σε τρίτους, εκτός από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 2 του Π.Δ 186/1992, για προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται από το Π.Δ 186/1992 η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από το δικαιούχο των αμοιβών αυτών. Ο φόρος υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών και η απόδοση αυτού γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 παρ.1 του Ν. 2238/1994.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15ε, παρ.6 του ΚΝΤΧ, οι παραπάνω αμοιβές υπόκεινται και σε τέλος χαρτοσήμου 3%, πλέον εισφορά ΟΓΑ 20%.

➤ Φόρος τόκων δανείων (Άρθρα 54, 67 παρ. 4 Ν. 2238/1994)

Ελέγχεται η παρακράτηση φόρου για τα εισοδήματα από τόκους δανείων (σχετικά άρθρα 24, 25 Ν. 2238/1994) με βάση τις υφιστάμενες εγγραφές στα βιβλία (ποσοστό 20%).

Ειδικά για συγγενείς επιχειρήσεις, συνδεδεμένες, ομίλους κλπ, πρέπει να επιδεικνύεται ιδιαίτερη προσοχή για τυχόν αλληλόχρεους λογαριασμούς που ενδεχόμενα υποκρύπτουν δανεισμό.

➤ Φόρος μισθών μελών Δ.Σ. Α.Ε. και φόρος μισθών και κάθε είδους απολαβών εταίρων ΕΠΕ (Άρθρα 55 παρ. 1^α, 67 παρ. 4 Ν. 2238/1994)

Ο έλεγχος αφορά την παρακράτηση φόρου στους μισθούς που καταβάλλονται από ΑΕ στα μέλη του Δ.Σ. για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του Δ.Σ. είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε εκτός του Ι.Κ.Α. ασφαλιστικό οργανισμό ή Ταμείο (άρθρο 28, παρ. 3, περ. στ' Ν. 2238/1994).

Επίσης, ο παραπάνω έλεγχος αφορά την παρακράτηση φόρου στους μισθούς και στις κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται και από εταιρία περιορισμένης ευθύνης σε εταίρους της, από 1.1.2003, για υπηρεσίες που παρέχουν σ' αυτήν, εφόσον οι εταίροι είναι ασφαλισμένοι για τις υπηρεσίες αυτές σε οποιονδήποτε εκτός του Ι.Κ.Α. ασφαλιστικό οργανισμό ή Ταμείο (άρθ. 8, παρ. 2,3 Ν. 3091/2002).

➤ Φόρος αποζημιώσεων απολυομένων (Άρθρα 14 παρ. 1, 67 Ν. 2238/1994, 7 παρ.18 Ν. 1160/1981, 15 παρ. 3 Ν. 1563/1985)

Ο έλεγχος αυτός διενεργείται για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 2238/1994, περί παρακράτησης φόρου επί των αποζημιώσεων που καταβάλλονται με βάση τους νόμους που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή (Ν. 2112/1920 κ.λπ.).

Ο φόρος παρακρατείται κατά την πληρωμή της αποζημίωσης στο δικαιούχο και υπολογίζεται με βάση κλίμακα²² (όπως ισχύει με το Ν.3842/23-4-2010)

Ελέγχεται αν κατά την ελεγχόμενη περίοδο έγιναν απολύσεις εργαζομένων, και υφίστανται τα απαραίτητα δικαιολογητικά που έχουν υποβληθεί για την απόλυση στο Υπουργείο Εργασίας²³.

3.2.2.3. Διαδικασία μετά τον έλεγχο

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάσσονται οι εκθέσεις ελέγχου για τα φορολογικά αντικείμενα που ελέγχθηκαν και εκδίδονται τα φύλλα ελέγχου. Κατόπιν κοινοποιούνται τα φύλλα ελέγχου μαζί με τις αντίστοιχες εκθέσεις στο φορολογούμενο ο οποίος έτσι λαμβάνει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Ο ελεγχόμενος για κάθε ένα φύλλο ελέγχου, μπορεί να υποβάλει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής που την εξέδωσε, μέσα σε προθεσμία εξήντα ημερών από την κοινοποίησή της (ή ενενήντα ημερών αν πρόκειται για κάτοικο εξωτερικού), πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς με ιδιαίτερη αίτηση ή με το δικόγραφο προσφυγής.

Επίσης μπορεί να καταθέσει προσφυγή μέσα στις ίδιες προθεσμίες στην ελεγκτική αρχή που εξέδωσε την πράξη, ή στη γραμματεία του δικαστηρίου στο οποίο απευθύνεται.

Αν ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει, αίτηση διοικητικής επίλυσης ούτε καταθέσει προσφυγή ή αν τα υποβάλει εκπρόθεσμα, η καταλογιστική πράξη οριστικοποιείται, και βεβαιώνονται ολόκληρα τα ποσά των φόρων, των τελών και των προσαυξήσεων.

Σε περίπτωση που επέλθει συμβιβασμός δηλαδή συμφωνούν η ελεγκτική υπηρεσία και ο ελεγχόμενος (ολικά ή μερικά), συντάσσεται και υπογράφεται σχετική πράξη ή πρακτικό επίλυσης της διαφοράς και παραδίδεται αντίγραφο στον ελεγχόμενο.

Με το συμβιβασμό μειώνονται τα ποσά των πρόσθετων φόρων στα τρία πέμπτα (3/5).

²² Μέχρι 23-4-2010 η παρακράτηση γινόταν με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καθαρό ποσό της αποζημίωσης μετά την αφαίρεση ποσού 20.000,00 ευρώ.

²³ ΠΟΛ. 1102/20-8-03 «Διενέργεια προσωρινών φορολογικών ελέγχων»

Αν ο ελεγχόμενος δεν συμβιβαστεί και ασκήσει προσφυγή, τότε από την αρμόδια φορολογική αρχή βεβαιώνεται αμέσως το 25%²⁴ (όπως ισχύει με το Ν.3842/23-4-2010) του αμφισβητούμενου κύριου και πρόσθετου φόρου, τέλους ή εισφοράς, και των λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών.

Όμως σε περίπτωση προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α. και παρακρατουμένων φόρων κλπ., βεβαιώνεται το 100% της διαφοράς ανεξαρτήτως της άσκησης προσφυγής.

3.2.3. Τακτικός φορολογικός έλεγχος

3.2.3.1. Επιλογή - κριτήρια

Οι ελεγκτικές αρχές δεν μπορούν να ελέγχουν με τακτικό έλεγχο όλες τις ανέλεγκτες υποθέσεις, λόγω του περιορισμού τόσο στο ανθρώπινο δυναμικό, όσο και στην τεχνική υποδομή.

Έτσι από τις ελεγκτικές υπηρεσίες γίνεται έλεγχος σε επιλεγμένο αριθμό υποθέσεων έτσι ώστε οι υποθέσεις αυτές να αντιπροσωπεύουν το μεγαλύτερο δυνατό ποσοστό της συνολικής φορολογητέας ύλης ή της πιθανολογούμενης φοροδιαφυγής.

Το Υπουργείο Οικονομικών έχει ορίσει συγκεκριμένα κριτήρια με τα οποία γίνεται η επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν με τακτικό φορολογικό έλεγχο.

Σύμφωνα με την ΑΥΟΟ ΠΟΛ. 1037/1.3.2005, οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, επιλέγονται για τακτικό έλεγχο με 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.

²⁴ Μέχρι 23-4-2010 το ποσοστό ήταν 10%

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 επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ή ελεύθεροι επαγγελματίες έχουν δηλώσει 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 (έντυπο Ε3) 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 ελεύθερου 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 συγκεκριμένων διατάξεων.

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.

Τα παραπάνω κριτήρια επιλογής υποθέσεων για έλεγχο εφαρμόζονται για την κατά προτεραιότητα επιλογή των εκκρεμών υποθέσεων.

Ελέγχονται υποχρεωτικά υποθέσεις όταν αυτό ορίζεται από ειδικές διατάξεις (π.χ. *επιχειρήσεις που υποβάλουν αίτηση για εισαγωγή των μετοχών τους στο Χρηματιστήριο Αθηνών, επιχειρήσεις που ζητάνε επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. και έχουν ουσιαστικές παραβάσεις Κ.Β.Σ. κλπ.*).

Η επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν γίνεται με ευθύνη των Προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών σε συνεργασία με τους Υποδιευθυντές ελέγχου, και των Εποπτών ελέγχου.

Επίσης επιλέγεται από τυχαίο δείγμα φορολογουμένων, ποσοστό έως και 10% των επιλεγόμενων για έλεγχο υποθέσεων για τους οποίους δεν συντρέχουν τα παραπάνω κριτήρια, με την προϋπόθεση ότι έχουν δύο τουλάχιστον εκκρεμείς διαχειριστικές περιόδους²⁵.

²⁵ ΠΟΛ. 1037/1-3-05 Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή φόρων
ΑΝΤΩΝΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ/ΚΑΤΟΥΔΗΣ ΗΛΙΑΣ (2008) «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ»

3.2.3.2. Διαδικασία – τρόπος ελέγχου

Α. Γενικά

Η διαδικασία του ελέγχου αρχίζει από την έκδοση της εντολής ελέγχου από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας. Αφού παραλάβει ο ελεγκτής την εντολή ελέγχου προετοιμάζεται για τον έλεγχο και συγκεντρώνει το φάκελο της υπόθεσης που πρέπει να ελέγξει .

- Μαζεύει από το αρχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. τις υποβληθείσες δηλώσεις όλων των φορολογικών αντικειμένων που αφορούν τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους.
- Από το ελεγμένο αρχείο παίρνει τις δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ του τελευταίου ελεγμένου (με τακτικό έλεγχο) έτους, εκθέσεις του προηγούμενου τακτικού ελέγχου, και όποιο άλλο στοιχείο είναι πιθανό να είναι απαραίτητο για τον έλεγχο.
- Από το τμήμα Κ.Β.Σ. παραλαμβάνει :
 - ✓ Εκτυπώσεις με τα στοιχεία και βιβλία που έχει θεωρήσει η επιχείρηση και τις γνωστοποιήσεις που έχει υποβάλει όπως πχ. για την έκδοση αθεώρητων στοιχείων. Τα ανωτέρω στοιχεία είναι σημαντικά ώστε να ξέρει ο έλεγχος τα βιβλία και τα στοιχεία τόσο για τη θεώρηση που θα κάνει την πρώτη ημέρα του ελέγχου όσο και για τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν στις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους
 - ✓ Τυχόν υφιστάμενες παραβάσεις δελτία πληροφοριών ή εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ (ή της ΥΠΠΕΕ) για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π.
- Από το τμήμα μητρώου ενημερώνεται για τις μεταβολές, τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, τους εταίρους, τις συμμετοχές, τους νόμιμους εκπροσώπους τα μέλη του ΔΣ κτλ.

- Από το δικαστικό τμήμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ο ελεγκτής ενημερώνεται αν η επιχείρηση έχει ληξιπρόθεσμα χρέη (αρ. 1010841/652/0016/1.2.05 *διαταγή των Δ/νσεων Εισπραξης Δημοσίων Εσόδων και Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών*)
- Στέλνει έγγραφο προς το Σ.Δ.Ο.Ε. και ζητάει πληροφορίες για τυχόν ύπαρξη παραβάσεων δελτίων πληροφοριών, κατασχεμένων, βιβλίων ή στοιχείων στην υπηρεσία τους.
- Στέλνει έγγραφο προς Διεύθυνση 14η ΦΠΑ Τμήμα Δ' - Διοικ/κής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών (VIES) προκειμένου να ενημερωθεί για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που έχουν δηλωθεί από τους προμηθευτές ότι έχει πραγματοποιήσει η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Αφού συγκεντρώσει και κάθε άλλο στοιχείο που κρίνει ότι είναι χρήσιμο για τον έλεγχο, από την μελέτη του φακέλου μπορεί να βγάλει τα πρώτα συμπεράσματα και να έχει μία εικόνα για την επιχείρηση, όπως για το αντικείμενο εργασιών της, την συναλλακτική της δραστηριότητα, τους συντελεστές μικτού και καθαρού κέρδους βάσει δήλωσης κτλ.

Αν ο ελεγκτής παραλάβει στοιχεία από άλλη υπηρεσία από αυτή που υπηρετεί πχ. Ελεγκτής από ελεγκτικό κέντρο (ΠΕΚ, ΔΕΚ) παραλαμβάνει φάκελο από Δ.Ο.Υ., συντάσσει απόδειξη παραλαβής των στοιχείων αυτών.

Η τεχνική και η μεθοδολογία του τακτικού φορολογικού ελέγχου δεν είναι ίδια σε όλους τους ελέγχους αλλά διαφοροποιείται ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων, το αντικείμενο εργασιών των επιχειρήσεων, τη νομική μορφή. Επίσης πολύ σημαντικό ρόλο παίζουν οι γνώσεις, η εμπειρία και γενικότερα οι ικανότητες των ελεγκτών.

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος διακρίνεται στον τυπικό και τον ουσιαστικό έλεγχο.

Με τον τυπικό ή λογιστικό φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται στη φορολογία εισοδήματος ποιες από τις δαπάνες της επιχείρησης δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, αν υπάρχει μεταφορά εσόδων από τα φορολογητέα στα

αφορολόγητα, κάποια άλλα θέματα όπως είναι οι υποτιμολογήσεις ή οι υπερτιμολογήσεις, σχηματισμός, διανομή και κεφαλαιοποίηση αποθεματικών, και έτσι ο έλεγχος αναμορφώνει τα αποτελέσματα (*κέρδη ή ζημιές*) που προκύπτουν από τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Ο τυπικός έλεγχος στον ΦΠΑ έχει σαν σκοπό να διαπιστώσει να εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 2859/2000, δηλαδή αν υπάγονται τα έσοδα σε ΦΠΑ και σε ποιους συντελεστές, αν έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, αν έχουν υποβληθεί οι προβλεπόμενες δηλώσεις, και αν έχει μεταφερθεί σωστά το πιστωτικό υπόλοιπο από τη μία περίοδο στην άλλη.

Με τον ουσιαστικό έλεγχο ελέγχεται αν τα βιβλία τηρήθηκαν και τα στοιχεία εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ με τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής επιστήμης, αν τα δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων, των στοιχείων που εκδόθηκαν ή λήφθηκαν από τρίτους είναι αληθή και ακριβή και περιλαμβάνουν τη συνολική συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους.

Ο ελεγκτής κατά την πρώτη μέρα του ελέγχου θεωρεί τα βιβλία της επιχείρησης και επιδίδει το εγχειρίδιου φορολογικών ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών. Επίσης επιδίδει με απόδειξη την πρόκληση του άρθρου 4 του Ν. 3610/07 (*όπως και στον προσωρινό έλεγχο*)²⁶. Παραδίδει αντίγραφο της εντολής ελέγχου στον νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης ενυπόγραφα.

Μετά την θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων διενεργείται προληπτικός έλεγχος.

Ελέγχεται αν τα βιβλία είναι εμπρόθεσμα ενημερωμένα, ενώ στις επιχείρηση που τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία γίνεται υποχρεωτικά έλεγχος ταμείου, και αξιογράφων.

Αν στον εγκατάσταση που γίνεται ο έλεγχος (*όπου τηρούνται τα βιβλία*) υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται βιβλίο αποθήκης γίνεται ποσοτική καταμέτρηση δύο τουλάχιστον ειδών και αντιπαραβολή με τα υπόλοιπα των ειδών αυτών που εμφανίζονται στο βιβλίο αποθήκης.

²⁶ ΠΟΛ. 1041/22-2-08 Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του Ν. 3610/07

Αφού παρέλθει η προβλεπόμενη προθεσμία των 10 ημερών (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007), ακολουθεί έλεγχος της υπόθεσης σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Οι διατάξεις που ισχύουν για τον τακτικό έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος είναι το άρθρο 66 του Ν.2238/94, για τον έλεγχο ΦΠΑ το άρθρο 48 του Ν. 2859/2000 και για τον ΚΒΣ το άρθρο 36 του Π.Δ. 186/92.

Το Υπουργείο Οικονομικών με την απόφαση ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 καθόρισε τις ελάχιστες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται κατά την διενέργεια του τακτικού φορολογικού ελέγχου. Οι επαληθεύσεις αυτές διακρίνονται²⁷ :

Σε «γενικές» που γίνονται βάσει των στοιχείων του επιτηδευματία, και των υπηρεσιακών στοιχείων, και διενεργούνται σε όλες τις επιχειρήσεις και τους επιτηδευματίες ανεξάρτητα το αντικείμενο εργασιών και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν και οι επαληθεύσεις που γίνονται για την έκδοση πλαστών ή εικονικών, την λήψη εικονικών, και την νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Σε «ειδικές ελεγκτικές» επαληθεύσεις που γίνονται ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων (Α', Β', Γ', απαλλασσόμενοι).

Κατόπιν με την ίδια απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζονται οι ελάχιστες επαληθεύσεις για τον έλεγχο του ΦΠΑ ενώ για τις λοιπές φορολογίες δεν προσδιορίζονται συγκεκριμένες επαληθεύσεις.

Εκτός από τις υποχρεωτικές ελάχιστες επαληθεύσεις ο ελεγκτής σε συνεργασία με τους προϊσταμένους μπορεί να διενεργήσει και πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις που θα κρίνει ότι είναι απαραίτητες ανάλογα με τη δραστηριότητα και τις τυχόν ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή ακόμη και του κλάδο στον οποίο

²⁷ ΠΟΛ 1087/10-6-05 Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ 1037/1-3-05

ΠΟΛ 1081/23-5-05 Εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ 1037/1-3-05 12.
ΛΙΟΛΙΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ (2006) «Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ –ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ

ανήκει. Σε περίπτωση που διενεργηθούν πρόσθετες επαληθεύσεις πρέπει να αναγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου σε ιδιαίτερο κεφάλαιο.

Β. Έλεγχος δαπανών

Εκτός από τις ισχύουσες διατάξεις που προβλέπουν ποιες δαπάνες αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και ποιες όχι όπως είναι το άρθρο 31 του Ν. 2238/1994, ΑΥΟ, αποφάσεις του ΣΤΕ, για την έκπτωση μιας δαπάνης, από τα ακαθάριστα έσοδα, πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι πιο κάτω προϋποθέσεις και αρχές²⁸ :

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική δηλαδή να μην είναι εικονική ή πλασματική.

Εικονική είναι μία δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί ή δεν έχει καταβληθεί από την επιχείρηση.

Μια εικονική δαπάνη μπορεί να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης είτε χωρίς φορολογικά στοιχεία είτε να στηρίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία. Επίσης η καταχώρηση μιας δαπάνης δύο φορές σημαίνει ότι δεν είναι κατά το μισό πραγματική.

Για το χαρακτηρισμό μιας δαπάνης ως εικονικής, πρέπει να υπάρχουν συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι αυτή δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση. ΣτΕ 6/1970, 1662/1979, 3727/1990 (ΠΟΛ. 1029/17.2.2006), 769/1991, 141/1993, 1823/94.

Η καταχώρηση εικονικής δαπάνης στα βιβλία της επιχείρησης, μπορεί να οδηγήσει σε απόρριψη τους και το χαρακτηρισμό αυτών ως ανακριβών όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 .

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλαδή να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία, να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος, ανεξάρτητα εάν στη χρήση που πραγματοποιήθηκε συνέβαλε ή όχι στην απόκτηση τέτοιου εισοδήματος και σε κάθε περίπτωση η δαπάνη πρέπει να βαρύνει την επιχείρηση και να γίνεται για το συμφέρον της. Δεν είναι υποχρεωτικό να καταβάλλονται μόνο από

²⁸ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ/ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ ΑΝΤΩΝΗΣ (2006) «ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ»
ΛΙΟΛΙΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ (2008) «Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΕΚΠΗΤΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ»

νομική ή συμβατική υποχρέωση αλλά μπορεί να καταβάλλονται και οικιοθελώς εφόσον φυσικά αποβλέπουν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση των κερδών (ΣτΕ 3580/1986).

γ) Η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου (ΣτΕ 1536/1956).

Οι δαπάνες διακρίνονται σε δαπάνες που γίνονται με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και αναγνωρίζονται για έκπτωση εντός της διαχειριστικής περιόδου που πραγματοποιήθηκαν και δαπάνες που αφορούν το κεφάλαιο της επιχείρησης.

Για να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η δαπάνη πρέπει να γίνεται για εξυπηρέτηση αναγκών της επιχείρησης, να μην είναι άσχετη με τα συμφέροντα της και να συμβάλλει άμεσα ή έμμεσα στη διατήρηση ή δημιουργία εισοδήματος.

Δαπάνες εισοδήματος είναι οι πραγματοποιούμενες για συντήρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, για απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών που αναλώνονται σε μια χρήση και γενικά κάθε δαπάνη που δεν αποτελεί δαπάνη κεφαλαίου. Με την πραγματοποίηση της κάθε δαπάνης πρέπει να επέρχεται μείωση της καθαρής περιουσίας ή κεφαλαίου (*ενοίκια, μισθοί, έξοδα επισκευής και συντήρησης, γραφική ύλη κ.λπ.*) και όχι απλώς μετατροπή ενός περιουσιακού στοιχείου σε άλλο.

Δαπάνες κεφαλαίου θεωρούνται εκείνες που γίνονται για την απόκτηση, επέκταση, μετατροπή, βελτίωση παγίων περιουσιακών στοιχείων, των οποίων η ωφέλιμη ζωή τους στην επιχείρηση υπερβαίνει σε ομαλές συνθήκες τη μία χρήση. Από τις δαπάνες αυτές επωφελούνται περισσότερες χρήσεις και αποσβένονται σε περισσότερες, της μιας διαχειριστικής, περιόδους.

δ) Η δαπάνη να είναι βέβαιη άνευ αιρέσεως, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη και να είναι προσδιορισμένο το ύψος της, δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη. Σύμφωνα με την αρχή αυτοτέλειας των χρήσεων, με τις ισχύουσες διατάξεις και την νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Σ.τ.Ε, οι εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει απαραίτητα να αφορούν και να βαρύνουν τη χρήση της οποίας τα κέρδη πρόκειται να φορολογηθούν, ανεξάρτητα του χρόνου πληρωμής των δαπανών (ΣτΕ 3328/1981, 810/1982, 968/1988)

Γι' αυτό και δαπάνες με τη μορφή πρόβλεψης δεν εκπίπτουν (ΣτΕ 540, 3866/1973, 636/1987, 810/1982, 2968/1988, 834/1990) εκτός από τις προβλέψεις που προβλέπονται από το άρθρο 31 του Ν.2238/94 (προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες και για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία)

Βέβαια σχετικά με τον χρόνο έκπτωσης υπάρχουν κάποιες εξαιρέσεις δηλαδή δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης που αφορούν, αλλά της χρήσης κατά την οποία καταβλήθηκαν οι δαπάνες ή τμηματικά σε περισσότερες της μιας χρήσης όπως είναι :

- Οι φόροι, τα τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση εκπίπτουν κατά τον χρόνο της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων (*άρθρ. 31 παρ.1ε Ν. 2238/94*)
- Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια. (*άρθρ. 31 παρ.1ια Ν. 2238/94*).
- Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων μπορούν να αποσβεστούν, τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. (*άρθρ. 31 παρ.1ιβ Ν. 2238/94*).
- Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. (*άρθρ. 31 παρ.1ιγ Ν. 2238/94*).
- Οι δαπάνες διαφημίσεων εκπίπτουν κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. (*άρθρ. 31 παρ.1ιδ Ν. 2238/94*).
- Οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης του κατά το επόμενο έτος. Συνεπώς εκπίπτουν σε προηγούμενη χρήση από αυτή που πράγματι πραγματοποιείται η δαπάνη (*άρθρ. 31 παρ.1ιε Ν. 2238/94*).

- Το ανταποδοτικό τέλος που καταβάλει επιχείρηση λόγω της συμμετοχής της σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2939/2001 (ΦΕΚ 179 Α΄) εκπίπτει κατά το χρόνο καταβολής (άρθρ. 31 παρ.1θ Ν. 2238/94)²⁹.

ε) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου. Με τις διατάξεις του άρθρ.31 Ν. 2238/94 και των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών, προσδιορίζονται οι δαπάνες που αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα . Η απαρίθμηση των δαπανών είναι περιοριστική και όχι ενδεικτική και συνεπώς δαπάνες που δεν κατονομάζονται στο νόμο ή στις αποφάσεις, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

στ) Η δαπάνη να μην αντιβαίνει σε ποινικές ή απαγορευτικές διατάξεις. Δεν αποτελούν παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης κατά τη Νομολογία και την Διοίκηση, δαπάνες που διενεργούνται για εξυπηρέτηση αθέμιτων ή παρανόμων πράξεων.

ζ) Η δαπάνη να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και όχι απαλλασσόμενου ή εισοδήματος που φορολογείται με ειδικό τρόπο. Οι διατάξεις του άρθ.31 παρ. 8 Ν. 2238/94 ορίζουν τον τρόπο και τα ποσοστά βάσει των οποίων βρίσκονται οι δαπάνες, που αναλογούν στα απαλλασσόμενα ή και με ειδικό τρόπο φορολογούμενα έσοδα.

η) Η δαπάνη να στηρίζεται σε έγγραφα και δικαιολογητικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 18 παρ.2 του Κ.Β.Σ όπου ορίζεται ότι «...πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του κώδικα αυτού, σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Προβλεπόμενα στοιχεία είναι αυτά, που κάθε φορά ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Δημόσια έγγραφα είναι εκείνα που συντάσσονται ή εκδίδονται νόμιμα από πρόσωπα που ασκούν Δημόσια Υπηρεσία ή λειτουργία, άρθ.438 Πολιτικής Δικονομίας. Το πια είναι πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, δεν ορίζεται από το νόμο, είναι θέμα πραγματικό και σε κάθε περίπτωση εξετάζεται από τον έλεγχο.

²⁹ ΑΝΤΩΝΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ/ΚΑΤΟΥΔΗΣ ΗΛΙΑΣ (2008) «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ»

Δεν αποτελούν νόμιμα δικαιολογητικά στοιχεία για έκπτωση δαπάνης, Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών από τα οποία δεν προκύπτει επαρκής προσδιορισμός των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν, (άρθ.12 παρ.11 και άρθ.13 παρ.2 Π.Δ 186/92), και για το λόγο αυτό οι δαπάνες που στηρίζονται σε τέτοια τιμολόγια δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα (ΣΤΕ 2968/1988, 795/1991, 2046, 2482/1994, 1018/1996).

Θ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία ή υπολογιστικά (π.χ. αποσβέσεις) άρθ.31 παρ.14 Ν.2238/94³⁰³¹.

Γ. Κύρος βιβλίων και στοιχείων

Από τις διαπιστώσεις του ουσιαστικού φορολογικού ελέγχου κρίνεται το κύρος και η αποδεικτική δύναμη των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους το οποίο καταγράφεται στο πόρισμα της έκθεσης ελέγχου .

Αν δεν διαπιστωθούν ουσιαστικές παραβάσεις, που να επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992 τότε τα βιβλία και τα στοιχεία χαρακτηρίζονται επαρκή και ακριβή.

Τα βιβλία και τα στοιχεία χαρακτηρίζονται ανεπαρκή, αν διαπιστωθούν παραβάσεις που καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, και ανακριβή, αν διαπιστωθούν παραβάσεις οι οποίες να επηρεάζουν ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο και προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης.

Όταν ο τακτικός φορολογικός έλεγχος κρίνει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ως επαρκή και ακριβή, τότε τα αποτελέσματα προσδιορίζονται λογιστικά, με την προσθήκη στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη, των λογιστικών διαφορών που μπορεί να έχει βρει ο έλεγχος.

³⁰ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ/ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ ΑΝΤΩΝΗΣ (2006) «ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ»

³¹ ΑΝΤΩΝΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ/ΚΑΤΟΥΔΗΣ ΗΛΙΑΣ (2008) «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ»

Αν έλεγχος κρίνει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ως ανεπαρκή ή ανακριβή, για κάποια ή κάποιες από τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους τότε τα αποτελέσματα για τις διαχειριστικές περιόδους αυτές προσδιορίζονται εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/94 (*Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος*) ως εξής :

α) Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 2238/94³², με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων το ποσό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α1) κατά 4%, εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

α2) κατά 8%, εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

³² ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ/ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ ΑΝΤΩΝΗΣ (2007) «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ & ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ»

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/94³³ εξωλογιστικά με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με συντελεστές καθαρού κέρδους που περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, ή με τον συντελεστή που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος (*εφόσον είναι μεγαλύτερος από τον συντελεστή των πινάκων και ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα*).

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών, προσαυξάνεται κατά 40%. Επίσης, κατά 40% προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Το ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

β1) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β2) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

3.2.3.3. Διαδικασία μετά τον έλεγχο

Σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων του Κ.Β.Σ., οι αρμόδιες φορολογικές αρχές οφείλουν μετά το τέλος του ελέγχου και πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, να επιδίδουν με απόδειξη στον ελεγχόμενο, κλήση προς ακρόαση³⁴ για τις παραλείψεις ή παρατυπίες που διαπιστώθηκαν.

³³ ΑΝΤΩΝΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ/ΚΑΤΟΥΔΗΣ ΗΛΙΑΣ (2008) «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ»

³⁴ ΠΟΛ.1074/9-4-08 «Ακρόαση επιτηδευματιών πριν την έκδοση σε βάρος τους απόφασης επιβολής προστίμου για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ»

Με την κλήση αυτή καλείται ο υπόχρεος εντός δέκα (10) ημερών να παράσχει εγγράφως τις απόψεις του επί των παραλείψεων ή παρατυπιών, προσκομίζοντας και κάθε αποδεικτικό στοιχείο για να στηρίξει τους ισχυρισμούς του.

Εφόσον από τον τακτικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τα Δ.Ε.Κ. Αθηνών ή Θεσσαλονίκης διαπιστώνονται παραβάσεις που επηρεάζουν το κύρος των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92, ο ελεγκτής επιδίδει σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, και ο ελεγχόμενος μπορεί να ζητήσει με αίτησή του εντός είκοσι (20) ημερών από της επίδοσης του σχετικού σημειώματος, την κρίση επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων του από ειδική για το σκοπό αυτό επιτροπή του Υπουργείου Οικονομικών³⁵.

Ανάλογα με τις διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα των εκλεκτικών επαληθεύσεων ο έλεγχος αποφαινεται για το κύρος των βιβλίων δηλαδή αν είναι επαρκή και ακριβή, ανεπαρκή ή/και ανακριβή.

Μετά τον προσδιορισμό του κύρους των βιβλίων ο έλεγχος προσδιορίζει στην φορολογία εισοδήματος τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά αποτελέσματα (*κέρδη ή ζημίες*) και της πραγματικής φορολογητέας ύλης στις λοιπές φορολογίες όπως στον ΦΠΑ, στους λοιπούς παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, στα τέλη κτλ.

Μετά το πέρας του ελέγχου συντάσσονται οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, όπου αναφέρονται όλες οι διαπιστώσεις και οι τυχόν παραλείψεις της επιχείρησης. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλο αρμόδιο όργανο, θεωρηθεί τις εκθέσεις οι οποίες κοινοποιούνται μαζί με τις αντίστοιχες καταλογιστικές πράξεις στο φορολογούμενο ο οποίος έτσι λαμβάνει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Οι εκθέσεις ελέγχου από τη θεώρησή τους από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας αποτελούν δημόσια έγγραφα και είναι η δικαιολογητική βάση για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, γι' αυτό πρέπει να συντάσσονται με

³⁵ ΔΗΜ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ (2008) «ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»

σαφήνεια πληρότητα αντικειμενικότητα και πρέπει αν υπάρχει καλή τεκμηρίωση των συμπερασμάτων του ελέγχου.

Ο ελεγχόμενος για κάθε μία από τις πράξεις, μπορεί να υποβάλει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής που την εξέδωσε, μέσα σε προθεσμία εξήντα ημερών από την κοινοποίησή της (ή ενενήντα ημερών αν πρόκειται για κάτοικο εξωτερικού), πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς με ιδιαίτερη αίτηση ή με το δικόγραφο προσφυγής.

Επίσης μπορεί να καταθέσει προσφυγή μέσα στις ίδιες προθεσμίες στην ελεγκτική αρχή που εξέδωσε την πράξη, ή στη γραμματεία του δικαστηρίου στο οποίο απευθύνεται.

Αν ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει, αίτηση διοικητικής επίλυσης ούτε καταθέσει προσφυγή ή αν τα υποβάλει εκπρόθεσμα, η καταλογιστική πράξη οριστικοποιείται, και βεβαιώνονται ολόκληρα τα ποσά των φόρων, των τελών, των προσαυξήσεων και των προστίμων.

Σε περίπτωση που επέλθει συμβιβασμός δηλαδή συμφωνούν η ελεγκτική υπηρεσία και ο ελεγχόμενος (ολικά ή μερικά), συντάσσεται και υπογράφεται σχετική πράξη ή πρακτικό επίλυσης της διαφοράς και παραδίδεται αντίγραφο στον ελεγχόμενο.

Με το συμβιβασμό μειώνονται τα ποσά των πρόσθετων φόρων στα τρία πέμπτα (3/5) και των προστίμων στο ένα τρίτο (1/3)

Αν έχουμε παραβάσεις που αποδεδειγμένα είναι ολικά ή μερικά ανύπαρκτες τότε τα πρόστιμα διαγράφονται ολικά ή μερικά.

Αν ο ελεγχόμενος δεν συμβιβαστεί και ασκήσει προσφυγή, τότε από την αρμόδια φορολογική αρχή βεβαιώνεται αμέσως το 25%³⁶ (όπως ισχύει με το Ν.3842/23-4-2010) του αμφισβητούμενου κύριου και πρόσθετου φόρου, τέλους ή εισφοράς, και των λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών.

³⁶ Μέχρι 23-4-2010 το ποσοστό ήταν 10%

3.2.3.4. Λοιπά θέματα που αφορούν τον τακτικό φορολογικό έλεγχο

Α. Χρησιμότητα δεικτών οικονομικής ανάλυσης κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου

Η χρησιμότητα των δεικτών οικονομικής ανάλυσης κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων είναι μεγάλη γιατί με τη βοήθεια τους γίνεται εφικτή η δημιουργία πιο σαφούς γνώμης για την εσωτερική κατάσταση της επιχείρησης, και είναι απαραίτητοι για αντικειμενική και ορθή κρίση του ελέγχου.

Ο φορολογικός έλεγχος αναζητεί κριτήρια για να διαπιστώσει κατά πόσο τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων είναι αυτά που προκύπτουν από τα βιβλία τους με την προσθήκη λογιστικών διαφορών ή μήπως η επιχείρηση έχει και άλλα έσοδα τα οποία δεν εμφανίζονται στα βιβλία της.

Στην πράξη δεν υπάρχουν κανόνες αναμφισβήτητου κύρους για να εξακριβωθούν αποκρυβέντα φορολογητέα καθαρά κέρδη, αλλά μόνο ενδείξεις με τις οποίες πιθανολογείται η απόκρυψή τους.

Η ύπαρξη στην επιχείρηση ευνοϊκών παραγόντων συντελεί στη δημιουργία υψηλού ποσοστού μικτού κέρδους.

Στην περίπτωση που το μικτό κέρδος της επιχείρησης είναι μειωμένο σε σύγκριση με άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις, που λειτουργούν με τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες, τότε πιθανολογείται ότι γίνεται απόκρυψη καθαρών κερδών και αυτό δημιουργεί την υπόνοια ότι τα τηρούμενα βιβλία είναι ανακριβή, οπότε αναζητούνται από τους ελεγκτές πιθανοί τρόποι απόκρυψης του εισοδήματος, με χρησιμοποίηση διαφόρων ελεγκτικών μεθόδων. Πολύ είναι οι τρόποι φοροδιαφυγής, όπως π.χ. η απόκρυψη πωλήσεων ή αγορών ή και τα δύο, η απόκρυψη παραγωγής προϊόντων με εμφάνιση υπερβολικής φύρας, η εμφάνιση αυξημένου κόστους αγοράς προϊόντων, πρώτων υλών και εμπορευμάτων, η εμφάνιση εικονικών αγορών ή δαπανών παραγωγής, η εμφάνιση μειωμένης ποσοτικά απογραφής, η υποτίμηση απογραφέντων πρώτων υλών,

εμπορευμάτων κ.λπ., έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων, ή απόκρυψη προμηθειών κτλ.

Σημαντικός συντελεστής είναι ο συντελεστής μικτού κέρδους της ελεγχόμενης επιχείρησης, ο οποίος μπορεί να συγκριθεί με τον ίδιο συντελεστή που είχε η επιχείρηση σε προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους ή με το συντελεστή μικτού κέρδους ομοειδών επιχειρήσεων.

Οι διαφορές που μπορεί να προκύπτουν από τη σύγκριση μπορεί να είναι ένδειξη μη ειλικρίνειας των βιβλίων όμως πρέπει να γίνει επισταμένη έρευνα και οικονομική ανάλυση των συνθηκών λειτουργίας των επιχειρήσεων αυτών.

Η διαφορά μπορεί να οφείλεται και στους εξής παράγοντες :

- Στη μείωση των τιμών πώλησης
- Στην αύξηση των τιμών αγοράς
- Στην απόκρυψη πωλήσεων
- Στην αύξηση του κόστους πωληθέντων
- Στην ανακρίβεια της απογραφής λήξης.
- Στην διαφορετική μέθοδο κοστολόγησης (για βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις).

Πολλές όμως φορές η διαφορά αυτή δεν μπορεί να εξηγηθεί από τα παραπάνω στοιχεία αν δεν ληφθούν υπόψη και άλλοι δείκτες οικονομικής ανάπτυξης, όπως δείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας εμπορεύσιμων αποθεμάτων, αποδοτικότητας απασχολούμενων κεφαλαίων σε εμπορεύσιμα αγαθά κ.λπ.³⁷

B. Ελεγκτικές επαληθεύσεις σε μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού «35 - Λογαριασμοί διαχειρίσεως προκαταβολών και πιστώσεων» σύμφωνα με ΕΓΛΣ παρακολουθούνται απαιτήσεις της επιχείρησης από τους υπαλλήλους και τους λοιπούς συνεργάτες της ή τρίτους, που

³⁷ ΣΚΟΡΔΟΣ Σ. ΒΑΣΙΛΗΣ Διευθυντής Υπουργείου Οικονομικών «Φοροτεχνική ελεγκτική των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων».

προέρχονται από καταβολές ποσών που γίνονται σ' αυτούς προσωρινά. Κατά τον έλεγχο μπορεί να ελεγχθεί αν για προκαταβολές που έχουν καταχωρηθεί έχουν γίνει αντίστοιχες παραγγελίες εμπορευμάτων υπάρχουν αντίστοιχες συμβάσεις και αν εκτελεστήκαν αυτές οι παραγγελίες αργότερα και εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία. Η ύπαρξη προκαταβολών και ιδιαίτερα μεγάλων ποσών που αργότερα είτε φαίνεται να επιστράφηκαν είτε συμψηφίζονται με υπόλοιπα άλλων λογαριασμών μπορεί να υποκρύπτουν συναλλαγές χωρίς φορολογικά στοιχεία και συνεπώς απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού «33 - Χρεώστες Διάφοροι» πρέπει να γίνεται έλεγχος των ποσών που καταχωρήθηκαν γιατί μπορεί να προκύπτει δανεισμός ή ταμειακές διευκολύνσεις κτλ. Από την επιχείρηση προς τρίτους ή από τρίτους προς την επιχείρηση. Ανάλογα με τη συναλλαγή που θα τεκμηριώσει ο έλεγχος ότι πραγματοποιήθηκαν μπορεί να προκύψει ότι οφείλονται τέλη χαρτοσήμου σύμφωνα με τον ΚΝΤΧ.

Συνηθέστερες περιπτώσεις όπου οφείλονται τέλη χαρτοσήμου είναι³⁸ :

- Να δανείσει η επιχείρηση κάποιον τρίτο φυσικό πρόσωπο ή άλλη επιχείρηση και συχνά συγγενή εταιρεία .
- Να υπάρχει δοσοληπτικός λογαριασμός με του εταίρους ή μέλη της διοίκησης ιδιαίτερα σε οικογενειακές επιχειρήσεις.
- Να γίνονται ταμειακές διευκολύνσεις από τους εταίρους ή μετόχους προς την επιχείρηση και αντίστροφα.

Αν η επιχείρηση για τις συναλλαγές αυτές δεν έχει καταβάλει τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου πρέπει ο έλεγχος να διαπιστώσει και να τεκμηριώσει σε ποια κατηγορία συναλλαγών υπάγεται και να καταλογίσει τα ανάλογα τέλη χαρτοσήμου.

³⁸ ΡΕΠΠΑΣ Θ. ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ (2007) «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ»

Γ. Υπερτιμολογήσεις - Υποτιμολογήσεις

Μια άλλη σημαντική επαλήθευση που πρέπει να γίνει ή οποία είναι και υποχρεωτική σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1037/2004 είναι ο έλεγχος των υπερτιμολογήσεων και των υποτιμολογήσεων.

Πολύ συχνά παρατηρείται το φαινόμενο εταιρείες να προσπαθούν να μετατοπίσουν τα κέρδη τους σε άλλες εταιρείες που εδρεύουν σε χώρες με πιο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Μια από τις πιο συνηθισμένες μεθόδους που χρησιμοποιούν είναι η μέθοδος της υποτιμολόγησης ή υπερτιμολόγησης των εμπορευμάτων ή των υπηρεσιών.

Με τη μέθοδο αυτή προσπαθούν να εμφανίσουν ανακριβείς συναλλαγές με σκοπό την καταστράτηγηση του φορολογικού νόμου και τελικά να πετύχουν απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Η μέθοδος αυτή δεν χρησιμοποιείται μόνο στις διεθνείς συναλλαγές αλλά και στις συναλλαγές που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας. Σε μεγαλύτερη έκταση χρησιμοποιείται από πολυεθνικές εταιρείες με τις θυγατρικές τους. Με αυτόν τον τρόπο γίνεται φοροδιαφυγή τόσο σε εθνική όσο και σε διεθνή κλίμακα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994³⁹ προβλέπεται ότι :

«Όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων, οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια της παραγράφου 3, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των ανωτέρω όρων, θεωρούνται κέρδος της επιχείρησης αυτής, με το οποίο προσανξάνονται τα καθαρά της κέρδη, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.»⁴⁰

³⁹ ΤΣΙΑΤΟΥΡΑΣ ΑΓΓ. ΦΩΤΗΣ (2010) «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

⁴⁰ Η παράγραφος παρ.1 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 11 πρ.13α του Ν.3842/2010.

Πολλές φορές η χρησιμοποίηση της μεθόδου αυτής δεν έχει σαν σκοπό μόνο την μετατόπιση καθαρών κερδών από μια επιχείρηση σε άλλη που έχει έδρα σε χώρα με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς, αλλά και στην αλλοίωση της δασμολογητέας αξίας. Για να έχουμε υποτιμολόγηση ή υπερτιμολόγηση πρέπει να υπάρχει συνεργασία μεταξύ αυτού που πουλάει ή παρέχει τις υπηρεσίες και του αγοραστή ή αυτού που λαμβάνει τις υπηρεσίες.

Στην υποτιμολόγηση, ο πωλητής παίρνει όλη την αξία των εμπορευμάτων, όμως με την νόμιμη διαδικασία γίνεται ο διακανονισμός μόνο για την αξία του τιμολογίου ενώ για την υπόλοιπη αξία που δεν αναγράφεται στο τιμολόγιο η πληρωμή γίνεται ανεπίσημα. Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής εμφανίζει στα βιβλία του λιγότερα έσοδα και φυσικά λιγότερα κέρδη, και ο αγοραστής εμφανίζει μικρότερο κόστος αγοράς εμπορευμάτων.

Η υποτιμολόγηση γίνεται και κατά τη εισαγωγή εμπορευμάτων με υψηλή δασμολογική και φορολογική επιβάρυνση.

Στην υπερτιμολόγηση ο πωλητής φέρεται να παίρνει όλο το τίμημα που εμφανίζεται στο τιμολόγιο, ενώ στην πραγματικότητα παίρνει το πραγματικό τίμημα και το επιπλέον ποσό το ωφελείται ο αγοραστής. Σε αυτή την περίπτωση ο πωλητής εμφανίζει στα βιβλία του περισσότερα ακαθάριστα έσοδα και μεγαλύτερο κέρδος, και αγοραστής μεγαλύτερο κόστος αγοράς εμπορευμάτων.

Στην εισαγωγή εμπορευμάτων δεν ευνοείται η υπερτιμολόγηση σε είδη που ανήκουν σε υψηλή δασμολογική κλάση, αλλά η υπερτιμολόγηση γίνεται σε είδη που ανήκουν σε χαμηλή δασμολογική κλάση ή απαλλάσσονται από τους δασμούς. Υπερτιμολογήσεις συναντάμε σε δαπάνες που γίνονται στην Ελλάδα για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών ή βιομηχανικών σημάτων, δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας κτλ.

Για να εφαρμοστούν οι διατάξεις 39 του Ν. 2238/1994 πρέπει οι επιχειρήσεις να συνδέονται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, λόγω συμμετοχής της μιας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της

άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων.

Μάλιστα εκτός του ότι η διαφορά που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσauξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, που προκύπτουν από τα βιβλία της, σε βάρος της επιχείρησης, που υπάγεται στις διατάξεις αυτού του άρθρου, επιβάλλεται και πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%)⁴¹ στο ποσό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται ανεξάρτητα από την τυχόν επιβολή πρόσθετων φόρων, προσauξήσεων και λοιπών κυρώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις που ισχύουν, και δεν μειώνεται κατά τον συμβιβασμό.

Σημαντικό είναι εκτός από την διαπίστωση των υπερτιμολογήσεων ή υποτιμολογήσεων ή τεκμηρίωση και η απόδειξη από τον έλεγχο .

Πρέπει να ελεγχθεί η ύπαρξη επιχειρήσεων που είναι σε άμεση εξάρτηση με την ελεγχόμενη και μετά να διερευνηθούν οι συναλλαγές τους . Οι συναλλαγές αυτές να συγκριθούν με παρόμοιες συναλλαγές (*αγορές πωλήσεις που έκανε η ελεγχόμενη με άλλες επιχειρήσεις*) και αν διαπιστωθούν υπερτιμολογήσεις ή υποτιμολογήσεις να επιβληθούν οι προβλεπόμενες κυρώσεις.

Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή και για τα δικαιώματα ή τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς για σήματα, τεχνογνωσία, ευρεσιτεχνία κτλ. που χρησιμοποιούνται στην Ελλάδα.

Στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διαπιστώνει υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση των εμπορευμάτων ή των υπηρεσιών ανάλογα με τη μορφή και την έκταση μπορεί να ζητά σχετικές πληροφορίες από τις αρμόδιες Τελωνειακές Αρχές την υπηρεσία δίωξης λαθρεμπορίου κτλ. Αν μία επιχείρηση εκδώσει προς μία άλλη επιχείρηση, τιμολόγιο αξίας μεγαλύτερης από την πραγματική συναλλαγή, και μεταξύ τους δεν υπάρχει κάποια από τις σχέσεις που προβλέπονται από το άρθρο 39 του Ν. 2238/1994 (*δηλαδή οι επιχειρήσεις να συνδέονται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή*

⁴¹ Το ποσοστό τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 πρ.13α του Ν.3842/2010 από 10% σε 20%

οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, λόγω συμμετοχής της μιας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων), τότε το τιμολόγιο αυτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 είναι εικονικό, ενώ αν εκδοθεί Τιμολόγιο αξίας μικρότερης από την πραγματική συναλλαγή τότε το τιμολόγιο αυτό είναι ανακριβές.

Στους πίνακες που ακολουθούν μπορούμε να δούμε τις προβλεπόμενες κυρώσεις για συναλλαγές μεταξύ εταιρειών στις οποίες δεν υπάρχει κάποια από τις σχέσεις που προβλέπονται από το άρθρο 39 του Ν. 2238/1994.

ΚΥΡΩΣΕΙΣ	
(Για συναλλαγή μεταξύ εταιρειών στις οποίες δεν υπάρχει κάποια από τις σχέσεις που προβλέπονται από το άρθρο 39 του Ν. 2238/1994)	
Έκδοση τιμολογίου αξίας μεγαλύτερης της πραγματικής (Εικονικό τιμολόγιο)	
Εκδότης	Λήπτης
Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή (Παράγραφος 4 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992)	Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή (Παράγραφος 4 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992)
Εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων (Άρθρο 30 Ν. 2238/1994)	Εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων (Άρθρο 30 Ν. 2238/1994)
Εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών αποτελεσμάτων με προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 80% (Άρθρο 32 Ν. 2238/1994)	Εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών αποτελεσμάτων με προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 80% (Άρθρο 32 Ν. 2238/1994)
Πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της εικονικής αξίας (αν είναι πάνω από 880,00 ευρώ), αλλιώς το πρόστιμο της κατηγορίας των βιβλίων (Άρθρο 5 Ν. 2523/1997)	Πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της εικονικής αξίας (αν είναι πάνω από 880,00 ευρώ), αλλιώς το πρόστιμο της κατηγορίας των βιβλίων (Άρθρο 5 Ν. 2523/1997)
Ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που δεν απέδωσε	Ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε
Λήψη μέτρων για διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου αν η εικονική αξία είναι πάνω από 300.000,00 ευρώ (Άρθρο 14 του Ν. 2523/1997)	Λήψη μέτρων για διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου αν η εικονική αξία είναι πάνω από 300.000,00 ευρώ (Άρθρο 14 του Ν. 2523/1997)

ΚΥΡΩΣΕΙΣ	
(Για συναλλαγή μεταξύ εταιρειών στις οποίες δεν υπάρχει κάποια από τις σχέσεις που προβλέπονται από το άρθρο 39 του Ν. 2238/1994)	
Έκδοση τιμολογίου αξίας μικρότερης της πραγματικής (Ανακριβές τιμολόγιο)	
Εκδότης	Λήπτης
Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή (Παράγραφος 4 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992)	Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή (Παράγραφος 4 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992)
Εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων (Άρθρο 30 Ν. 2238/1994)	Εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων (Άρθρο 30 Ν. 2238/1994)
Εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών αποτελεσμάτων με προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 40% (Άρθρο 32 Ν. 2238/1994)	Εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών αποτελεσμάτων με προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 40% (Άρθρο 32 Ν. 2238/1994)
Πρόστιμο ίσο με την αξία της αποκρυβείσας συναλλαγής (αν είναι πάνω από 880,00 ευρώ), αλλιώς το πρόστιμο της κατηγορίας των βιβλίων (Άρθρο 5 Ν. 2523/1997)	Πρόστιμο της κατηγορίας των βιβλίων (Άρθρο 5 Ν. 2523/1997)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Αξιολόγηση -Έρευνα

Κάθε είδος έλεγχου έχει τα δικά του στοιχεία και με κάθε είδος επιδιώκονται διαφορετικοί στόχοι:

4.1. Προληπτικός φορολογικός έλεγχος

Ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος διενεργείται κυρίως από το Σ.Δ.Ο.Ε. (πρώην ΥΠ.Ε.Ε.) προσπαθεί να αιφνιδιάσει αλλά και σαν στόχο έχει να προλαμβάνει από την διενέργεια παραβάσεων, και να διαπιστώσει αν τηρείται η υφιστάμενη νομοθεσία.

Η χρησιμότητα του είναι σημαντική και αυτό αποδεικνύεται από το είδος των παραβάσεων που πολλές φορές διαπιστώνονται και οι οποίες δεν θα μπορούσαν να αποκαλυφθούν με άλλα είδη ελέγχου (προσωρινό, τακτικό) είτε γιατί μπορεί η επιχείρηση να τις καλύψει με λογιστικές εγγραφές ή όχι νόμιμα φορολογικά στοιχεία, είτε γιατί ο όγκος και ο χρόνος του ελέγχου (πχ. τακτικός φορολογικός έλεγχος) δεν το επιτρέπουν.

Ο έλεγχος αυτός πρέπει να ενισχυθεί τόσο από καταρτισμένο προσωπικό όσο και από σύγχρονα μέσα (H/Y). Επίσης πρέπει να διενεργείται πιο συστηματικά και από άλλες ελεγκτικές υπηρεσίες όπως είναι οι Δ.Ο.Υ. γιατί είναι δύσκολο το Σ.Δ.Ο.Ε. με τις περιφερειακές της διευθύνσεις να καλύψει όλη την Ελληνική επικράτεια. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί καλύτερα εάν τα τμήματα ελέγχου των Δ.Ο.Υ. είχαν σαν αποκλειστικό έργο την διενέργεια ελέγχων και ένα σημαντικό μέρος του χρόνου αφιερωνόταν και στον προληπτικό έλεγχο.

Η επιτυχία του προληπτικού ελέγχου ανάγεται στη διενέργεια περισσότερων ελέγχων με ταυτόχρονη διαπίστωση λιγότερων παραβάσεων.

4.2. Προσωρινός φορολογικός έλεγχος

Ο προσωρινός έλεγχος είναι πολύ χρήσιμος, και απαραίτητος γιατί με τον έλεγχο αυτό επιτυγχάνεται η άμεση είσπραξη των φόρων που τελών ή εισφορών που οφείλουν οι επιχειρήσεις και δεν έχουν αποδώσει στο δημόσιο.

Η όσο το δυνατό πιο γρήγορη είσπραξη των εσόδων βοηθάει το κράτος στην ομαλή εκτέλεση και υλοποίηση του κρατικού προϋπολογισμού.

Σε πολλές περιπτώσεις η διενέργεια προσωρινών ελέγχων μπορεί να κάνει μη απαραίτητη ακόμα και τη διενέργεια τακτικού φορολογικού έλεγχου (*ο οποίος είναι και πιο χρονοβόρος*).

Για να είναι πιο αποτελεσματική αυτή η μορφή ελέγχου πρέπει να αξιοποιηθούν στοιχεία και διασταυρώσεις που διαθέτει η Γενική Γραμματία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών. Τέτοια στοιχεία είναι το ποιές υπαρκτές επιχειρήσεις, δεν έχουν υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος, Φ.Π.Α., φόρου μισθωτών υπηρεσιών κτλ. και πιθανώς δεν έχουν αποδώσει οφειλόμενους φόρους.

4.3. Τακτικός φορολογικός έλεγχος

Με τον τακτικό φορολογικό έλεγχο, ελέγχονται όλα τα φορολογικά αντικείμενα και οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης. Από τον έλεγχο αυτό εισπράττονται και τα μεγαλύτερα φορολογικά έσοδα, συγκριτικά με τα άλλα είδη ελέγχων.

Δεν είναι αποτελεσματικός τουλάχιστον σε σχέση με τα αναμενόμενα από το κράτος έσοδα. Αυτό αποδεικνύεται από τις αλλαγές που συνεχώς γίνονται τόσο σε επίπεδο Ελεγκτικών Υπηρεσιών, όσο και σε επίπεδο διατάξεων και διαδικασιών.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα ήταν η δημιουργία των Τ.Ε.Κ. (*Τοπικών Ελεγκτικών κέντρων*). Η αρμοδιότητα έλεγχου που είχαν τα Τ.Ε.Κ. ήταν αυτή που έχει σήμερα το τμήμα έλεγχου των Δ.Ο.Υ. Το πλεονέκτημα τους ήταν ότι οι υπάλληλοι απασχολούνταν μόνο με τον έλεγχο και όχι με άλλες εργασίες όπως συμβαίνει στις Δ.Ο.Υ. (*όπως είναι η παραλαβή των δηλώσεων, αυτοψίες που γίνονται κατά την έναρξη των εργασιών των επιχειρήσεων κ.λπ.*), και φυσικά γίνονταν περισσότεροι έλεγχοι. Όμως αργότερα καταργήθηκαν.

Παράδειγμα αλλαγών στις διατάξεις έχουμε για το πότε τα βιβλία κρίνονται ανακριβή ή ανεπαρκή και με ποιες προϋποθέσεις, πως προσδιορίζονται στο εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη.

Αλλαγές ως προς την διαδικασία του τακτικού φορολογικού ελέγχου έχουμε συχνά. Παλαιότερα γινόντουσαν πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις. Τις τελευταίες δεκαετίες όμως το Υπουργείο Οικονομικών βγάζει αποφάσεις με τις οποίες ορίζονται πιο συνοπτικές διαδικασίες προκειμένου να ολοκληρώνονται πιο σύντομα οι έλεγχοι και να έχει το κράτος πιο άμεσα έσοδα. Τέτοιες αποφάσεις είναι η ΠΟΛ.1144/20.5.1998, και η ΠΟΛ.1037/1.3.2005 η οποία ισχύει και σήμερα.

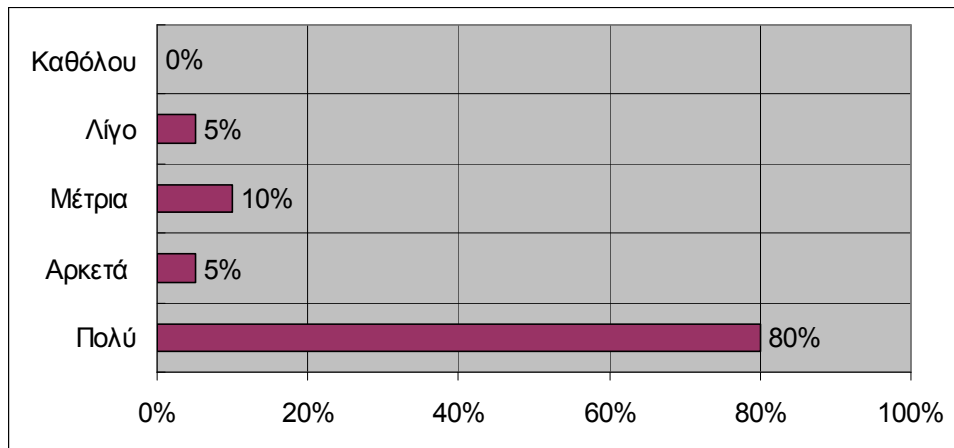
Όμως και αυτές οι αποφάσεις παρά το ότι η γενική φιλοσοφία και ο στόχος τους είναι ο ίδιος παρουσιάζουν διαφοροποιήσεις. Πχ. αλλάζουν οι ελάχιστες υποχρεωτικές επαληθεύσεις και τα χρονικά διαστήματα που ελέγχονται οι προσαυξήσεις των ακαθαρίστων εσόδων σε εξωλογιστικό προσδιορισμό κ.λπ. με αποτέλεσμα να μην υπάρχει ομοιομορφία στον τρόπο που διενεργείται ο τακτικός φορολογικός έλεγχος διαχρονικά.

Ενδιάμεσα σε αυτά έχουμε και τις αποφάσεις που βγαίνουν με τις οποίες οι επιχειρήσεις καλούνται να πληρώσουν (προαιρετικά) κατά αποκοπή ένα ποσό προκειμένου να περαιώσουν οριστικά τις ανέλεγκτες χρήσεις, χωρίς να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, και αυτό οδηγεί στον να μην μπορούν οι φορολογούμενοι να αποκτήσουν φορολογική συνείδηση.

Ρωτήσαμε είκοσι ελεγκτές του Υπουργείου Οικονομικών προκειμένου να μας πουν τις απόψεις τους για τον φορολογικό έλεγχο όπως διενεργείται σήμερα στην Ελλάδα. Οι ερωτήσεις που είχαμε στο ερωτηματολόγιο που τους δώσαμε, τα αποτελέσματα της έρευνας και οι απαντήσεις τους συγκεντρωτικά έχουν ως εξής:

1. Η απλοποίηση και σταθερότητα της φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου ;

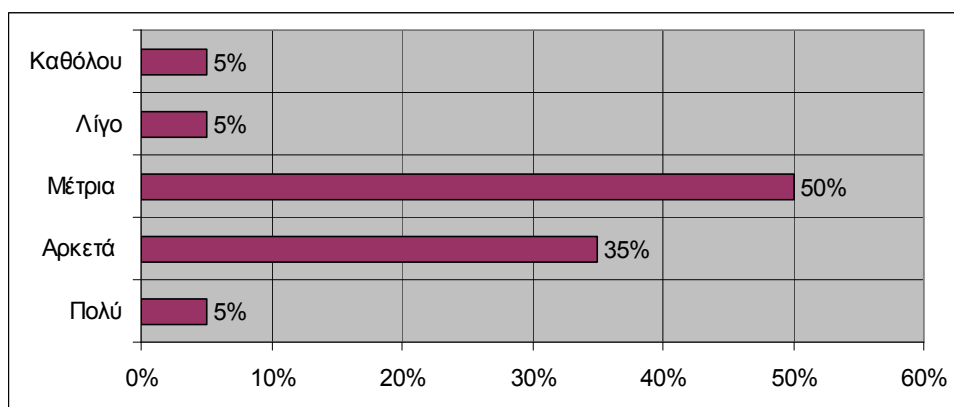
	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Καθόλου	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ	16	1	2	1		20
ΠΟΣΟΣΤΟ	80%	5%	10%	5%	0%	100%



2. Θεωρείτε ότι η συνεχής έκδοση εγκυκλίων και ατομικών διοικητικών λύσεων με αλληλοσυγκρουόμενες θέσεις έχει ως αποτέλεσμα :

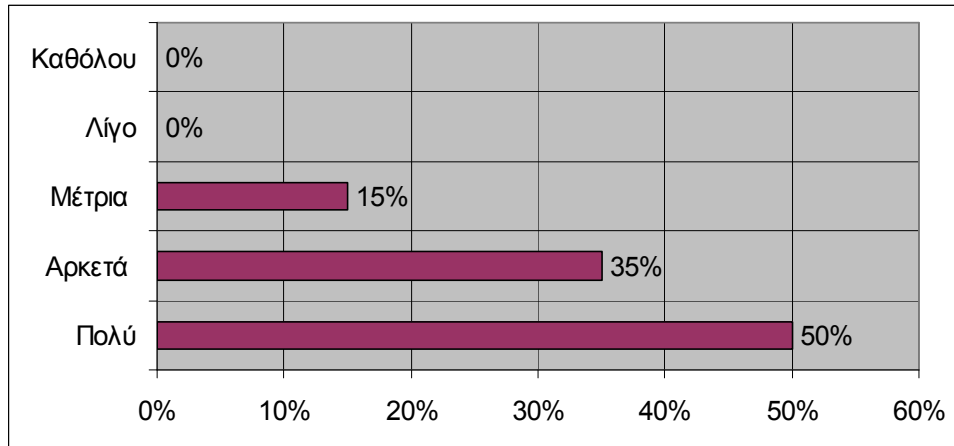
2.1. Τη δημιουργία σύγχυσης στους φορολογούμενους με αποτέλεσμα την διάπραξη παραβάσεων χωρίς να υφίσταται δόλος ;

	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Καθόλου	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ	1	7	10	1	1	20
ΠΟΣΟΣΤΟ	5%	35%	50%	5%	5%	100%



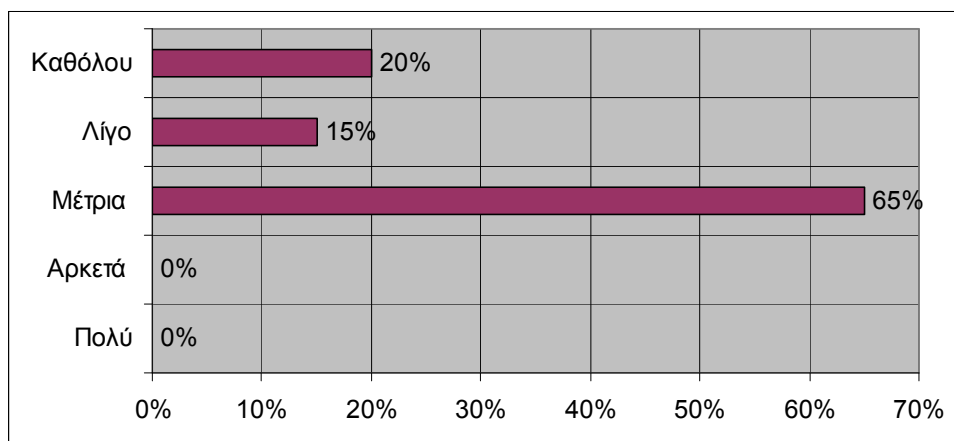
2.2. Τη δυσχέρεια στη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου ;

	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Καθόλου	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ	10	7	3			20
ΠΟΣΟΣΤΟ	50%	35%	15%	0%	0%	100%



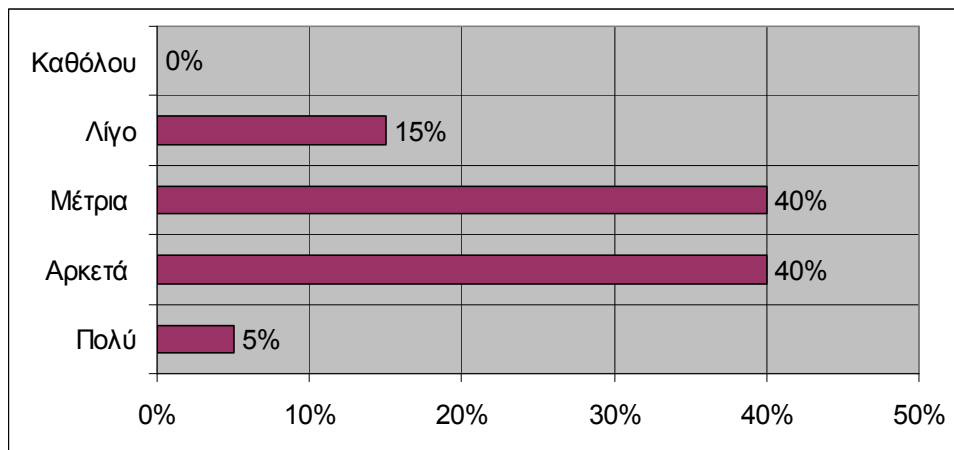
3. Θεωρείτε ότι η επιλογή των ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών γίνεται με αντικειμενικά κριτήρια ;

	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Καθόλου	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ			13	3	4	20
ΠΟΣΟΣΤΟ	0%	0%	65%	15%	20%	100%



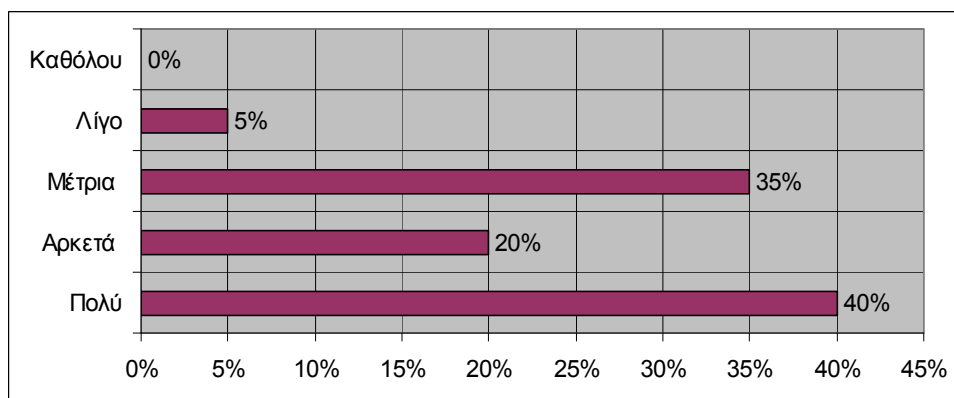
4. Θεωρείτε ότι οι ελεγκτές του Υπουργείου Οικονομικών είναι επαρκώς καταρτισμένοι στο αντικείμενό τους ;

	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Καθόλου	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ	1	8	8	3		20
ΠΟΣΟΣΤΟ	5%	40%	40%	15%	0%	100%



5. Θεωρείτε αναγκαία τη διαφοροποίηση μεταξύ των ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών ανάλογα με την εμπειρία τους ή την εξειδίκευσή τους ;

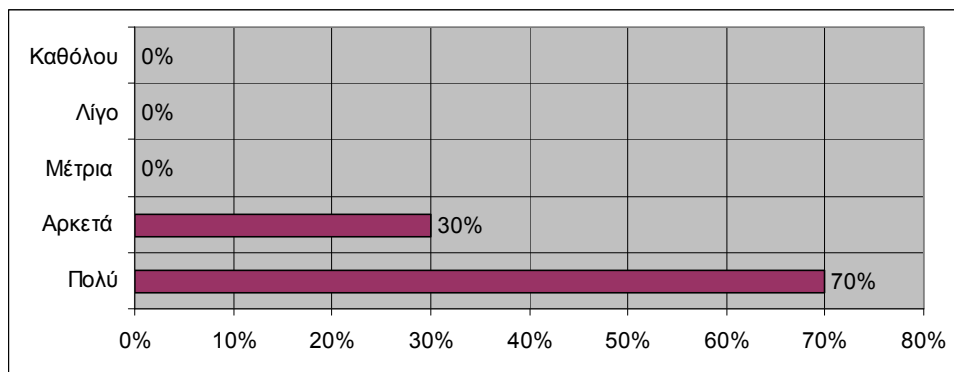
	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Καθόλου	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ	8	4	7	1		20
ΠΟΣΟΣΤΟ	40%	20%	35%	5%	0%	100%



6. Θεωρείτε ότι η αξιολόγηση των ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών πρέπει να γίνεται με κύρια κριτήρια :

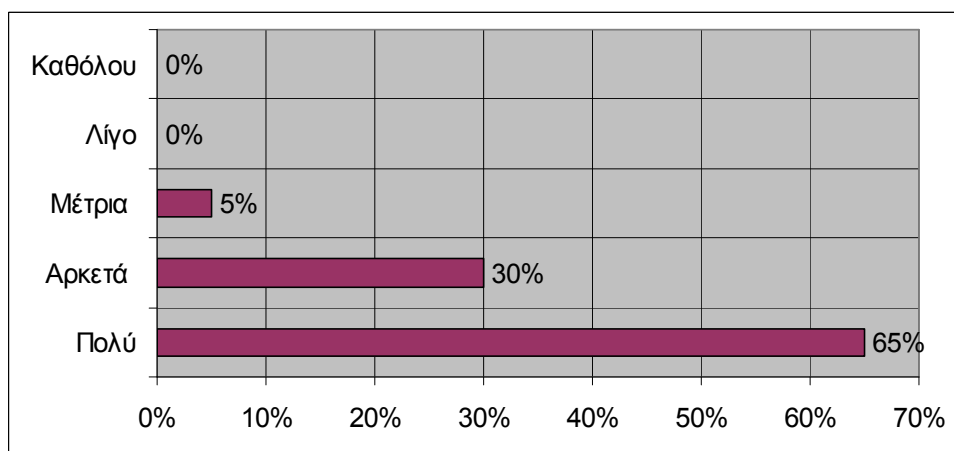
6.1. Την κατάρτισή τους ;

	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Καθόλου	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ	14	6				20
ΠΟΣΟΣΤΟ	70%	30%	0%	0%	0%	100%



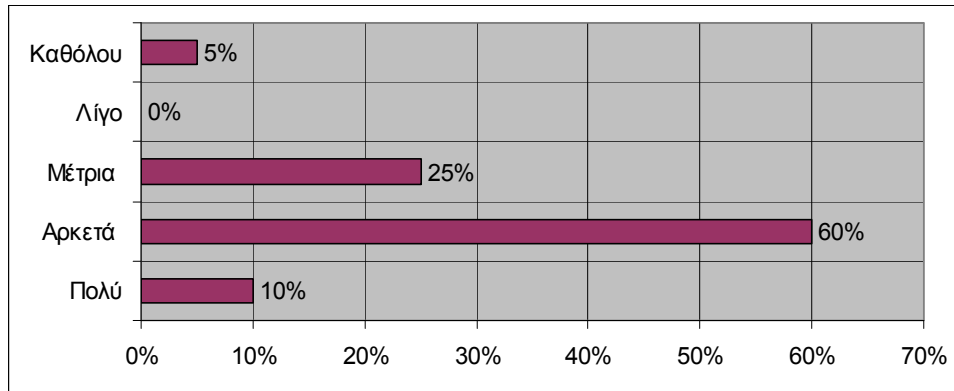
6.2. Το σωστό και τεκμηριωμένο έλεγχο ανεξάρτητα από τους φόρους που πιθανόν βεβαιώνονται ;

	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Καθόλου	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ	13	6	1			20
ΠΟΣΟΣΤΟ	65%	30%	5%	0%	0%	100%



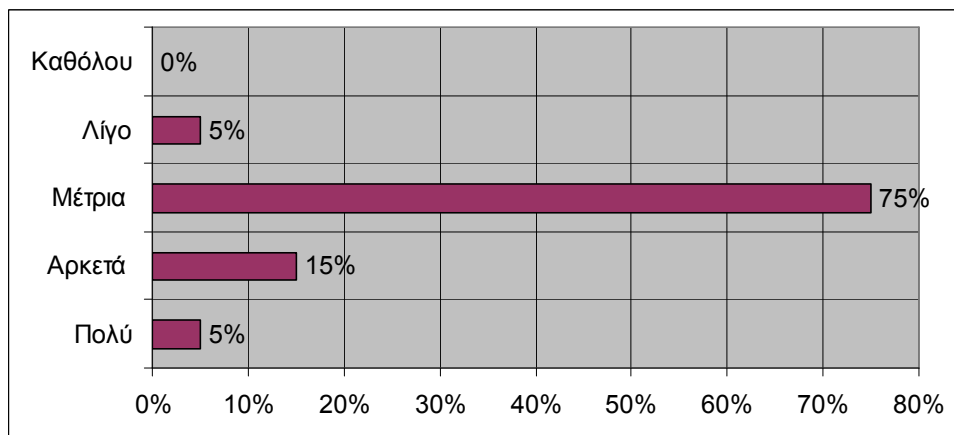
6.3. Την ταχύτητα που κάνουν τον έλεγχο και τους φόρους που βεβαιώνουν ;

	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Καθόλου	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ	2	12	5		1	20
ΠΟΣΟΣΤΟ	10%	60%	25%	0%	5%	100%



7. Θεωρείτε επαρκή τα υφιστάμενα πληροφοριακά συστήματα και τις εφαρμογές που χρησιμοποιούνται από τις Ελεγκτικές Υπηρεσίες ;

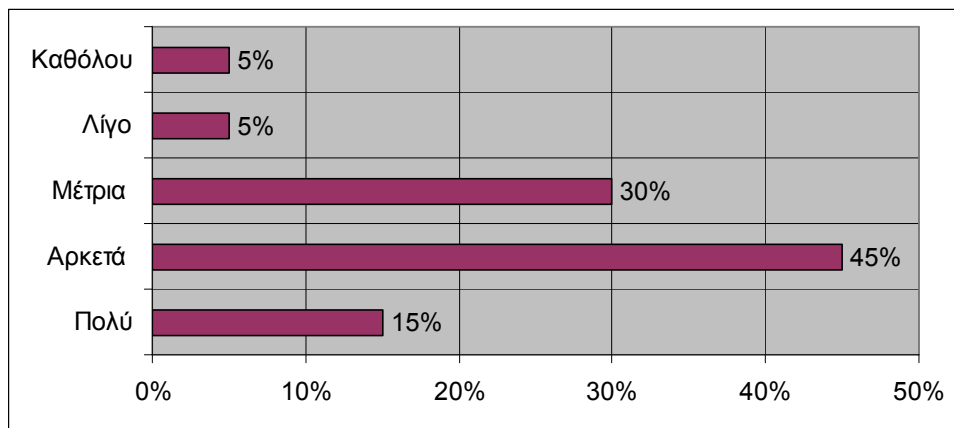
	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Καθόλου	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ	1	3	15	1		20
ΠΟΣΟΣΤΟ	5%	15%	75%	5%	0%	100%



8. Θεωρείτε ότι η υφιστάμενη θεώρηση ότι κάθε φορολογούμενος πολίτης είναι «ανειλικρινής» μέχρι αποδείξεως του αντιθέτου, έχει οδηγήσει :

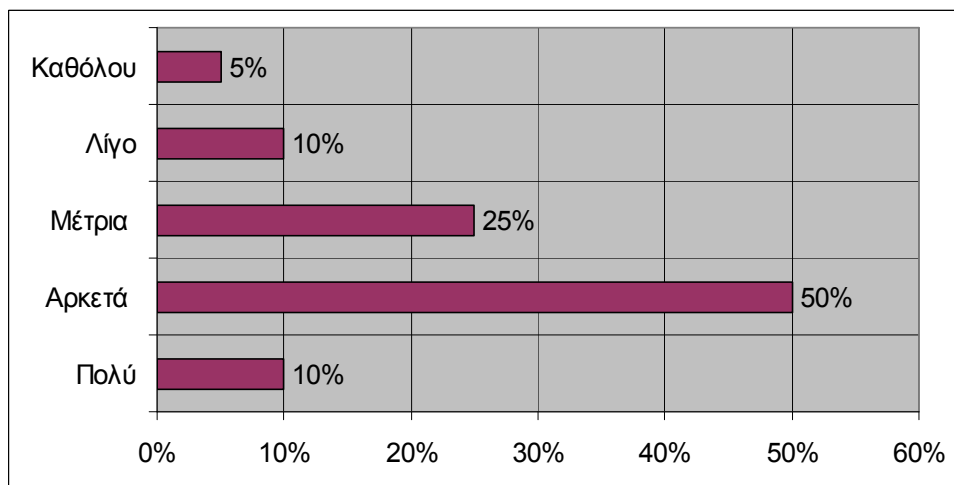
8.1. Στη συνεχή παράταση της παραγραφής λόγω αδυναμίας διενέργειας ελέγχου σε όλες τις υποθέσεις ;

	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Καθόλου	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ	3	9	6	1	1	20
ΠΟΣΟΣΤΟ	15%	45%	30%	5%	5%	100%



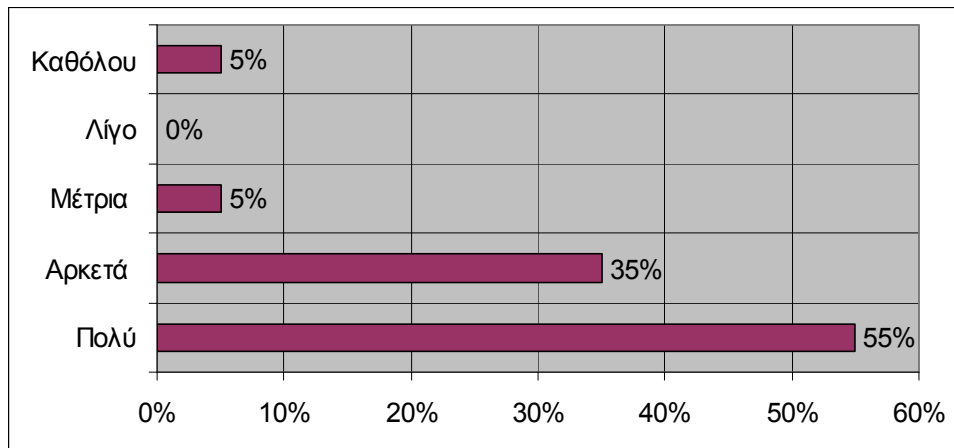
8.2. Στη διενέργεια ελέγχων χωρίς ουσιαστικά αποτελέσματα ;

	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Καθόλου	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ	2	10	5	2	1	20
ΠΟΣΟΣΤΟ	10%	50%	25%	10%	5%	100%



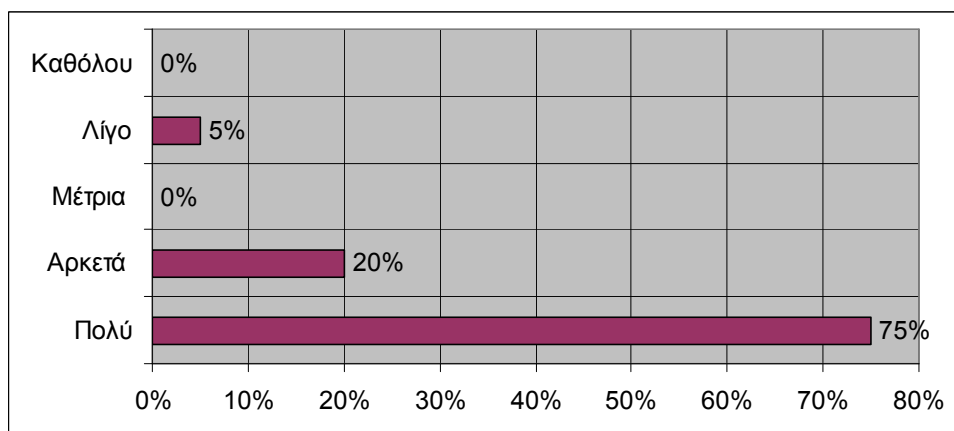
8.3. Στην νομοθέτηση χαριστικών διαδικασιών περαίωσης οι οποίες επιβραβεύουν τους ασυνεπείς ;

	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Καθόλου	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ	11	7	1		1	20
ΠΟΣΟΣΤΟ	55%	35%	5%	0%	5%	100%



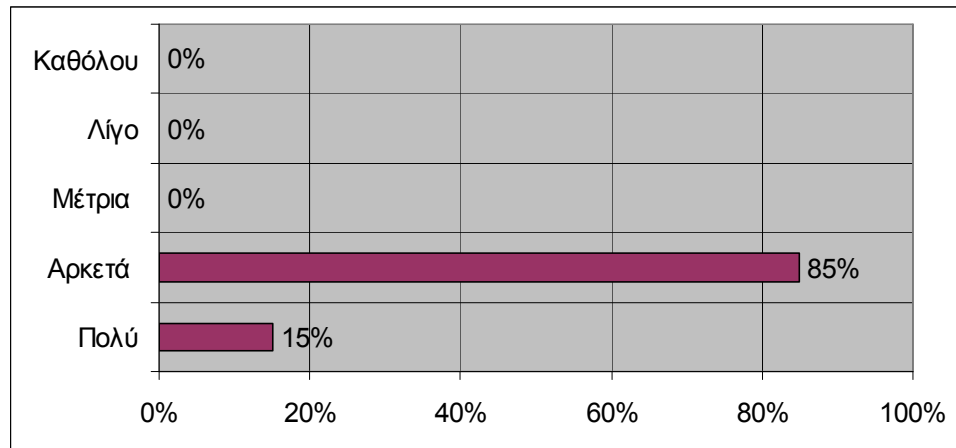
9. Θεωρείτε ότι η επιλογή των υποθέσεων πρέπει να προγραμματίζεται και να γίνεται ανάλογα με την σπουδαιότητα που έχει κάθε υπόθεση και όχι να έχει ως μοναδικό κριτήριο την επερχόμενη παραγραφή ;

	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Καθόλου	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ	15	4		1		20
ΠΟΣΟΣΤΟ	75%	20%	0%	5%	0%	100%



10. Θεωρείτε ότι πρέπει να ενισχυθεί και να δοθεί μεγαλύτερη βαρύτητα στον προληπτικό φορολογικό έλεγχο ώστε να διαπιστώνονται έγκαιρα οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας ;

	Πολύ	Αρκετά	Μέτρια	Λίγο	Καθόλου	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ	3	17				20
ΠΟΣΟΣΤΟ	15%	85%	0%	0%	0%	100%



11. Θεωρείτε ότι ο προληπτικός έλεγχος πρέπει :

	ΣΥΝΟΛΟ ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΑΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΡΩΤΗΘΕΝΤΩΝ	Μ.Ο. ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΑΣ
Να επικεντρώνεται σε κλάδους με μεγάλη φορολογική παραβατικότητα ;	22	20	1,1
Να συμβάλλει στην πρόληψη και όχι στην καταστολή ;	35	20	1,8
Άλλο	2	1	2,0

12. Θεωρείτε ότι η επιλογή υποθέσεων για τον τακτικό φορολογικό έλεγχο πρέπει :

	ΣΥΝΟΛΟ ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΑΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΡΩΤΗΘΕΝΤΩΝ	Μ.Ο. ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΑΣ
Να γίνεται με γνώμονα την επικείμενη παραγραφή ;	50	20	2,5
Να γίνεται με αντικειμενικά κριτήρια ;	29	20	1,5
Άλλο	1	1	1,0

13. Εφ' όσον θεωρείτε ότι η επιλογή των υποθέσεων πρέπει να γίνεται με αντικειμενικά κριτήρια, ποια πρέπει να είναι αυτά ;

	ΣΥΝΟΛΟ ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΑΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΡΩΤΗΘΕΝΤΩΝ	Μ.Ο. ΒΑΘΜΟΛΟΓΙΑΣ
Νομική μορφή	58	20	2,9
Κατηγορία τηρουμένων βιβλίων	54	20	2,7
Κλάδος ή τομέας δραστηριότητας	53	20	2,7
Επικινδυνότητα και παραβατικότητα του κλάδου ή τομέα δραστηριότητας	31	20	1,6
Ύπαρξη παραβάσεων και παραλείψεων της φορολογικής νομοθεσίας	31	20	1,6
Ύπαρξη στοιχείων από διασταυρώσεις του πληροφοριακού συστήματος	29	20	1,5
Ύπαρξη στοιχείων από διασταυρώσεις σε τρίτους	34	20	1,7
Οικονομικά δεδομένα	46	20	2,3
Χωροταξικά και χρονικά δεδομένα	75	20	3,8

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Συμπεράσματα- Προτάσεις

Όσο πιο αποτελεσματικός είναι ο φορολογικός έλεγχος τόσο περισσότερο επιτυγχάνεται μείωση της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας. Έτσι μπορεί να μειωθεί η επιβάρυνση των φορολογούμενων που είναι συνεπείς στις υποχρεώσεις τους. Η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας οι συχνές αλλαγές δυσκολεύουν τόσο το έργο των επιχειρήσεων ώστε να είναι εντάξει με τις υποχρεώσεις τους, όσο και των ελεγκτών. Επίσης αυτό είναι και ένα μειονέκτημα για τις Ελληνικές επιχειρήσεις σε σύγκριση με επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε άλλα κράτη με πιο απλή και σταθερή νομοθεσία. Η πολυπλοκότητα αυτή πολλές φορές βοηθάει και την φοροδιαφυγή.

Συνηθίζεται για κάθε νόμο η διοίκηση να βγάζει ερμηνευτικές εγκυκλίους οι οποίες πολλές φορές αποτελούν τις κύριες φορολογικές διατάξεις και μπορεί να τροποποιούν και την ουσία του αρχικού νόμου, αντί να αποτελούν απλή ερμηνεία του κύριου νόμου.

Γι αυτό πρέπει να γίνουν ουσιαστικές και σημαντικές αλλαγές για την απλοποίηση του φορολογικού συστήματος, και οι διατάξεις να είναι σαφείς, κατανοητές και απλές.

Από την έρευνα που κάναμε ένα ποσοστό 80% των ερωτηθέντων απάντησε ότι η απλοποίηση της φορολογικής μπορεί να συμβάλει «πολύ» στην αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου.

Σχετικά με για τη συνεχή έκδοση εγκυκλίων και ατομικών διοικητικών λύσεων ένα ποσοστό 35% πιστεύει ότι δημιουργεί «αρκετή» σύγχυση στους φορολογούμενους με αποτέλεσμα την διάπραξη παραβάσεων χωρίς να υφίσταται δόλος. Επίσης το 50% πιστεύει δυσχεράνει «πολύ» και το 35% «αρκετά» τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου.

Προκειμένου να έχουμε έναν ποιο αποτελεσματικό έλεγχο το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί :

- Να απλοποιήσει τις φορολογικές διατάξεις, να περιοριστούν κατά το δυνατό οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι και να μην δύνονται ατομικές λύσεις που να είναι μεταξύ τους αντικρουόμενες.
- Να παρέχει συνεχή εκπαίδευση στους ελεγκτές με συνεχή σεμινάρια και άμεσα με τις αλλαγές που γίνονται στην νομοθεσία. Στην ερώτηση που κάναμε κατά την έρευνά μας, για το αν θεωρείτε ότι οι ελεγκτές του Υπουργείου Οικονομικών είναι επαρκώς καταρτισμένοι στο αντικείμενό τους ένα ποσοστό 40% απάντησε «μέτρια» και 40% «αρκετά» που σημαίνει ότι και οι ίδιοι οι ελεγκτές πιστεύουν ότι πρέπει ή εκπαίδευση να είναι καλύτερη. Στην ερώτηση για το αν θεωρείτε αναγκαία τη διαφοροποίηση μεταξύ των ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών ανάλογα με την εμπειρία τους ή την εξειδίκευσή τους υπήρξε διαφοροποίηση των απόψεων αφού 35% απάντησε «μέτρια» 20% «αρκετά» και 40% «πολύ».
- Να παρέχει τεχνολογικά μέσα στους ελεγκτές. Στην ερώτηση κατά την έρευνά μας, για το αν θεωρείτε επαρκή τα υφιστάμενα πληροφοριακά συστήματα και τις εφαρμογές που χρησιμοποιούνται από τις Ελεγκτικές Υπηρεσίες 75% απάντησε «μέτρια». Συνεπώς προκύπτει ότι χρειάζονται καλύτερα τεχνολογικά μέσα για την διενέργεια των ελέγχων. Τέτοια είναι ηλεκτρονικοί υπολογιστές, που λόγω της γρήγορης απαξίωσης χρειάζεται συνεχή ανανέωση. Προγράμματα που θα μπορούν να κάνουν όχι μόνο απλούς υπολογισμούς αλλά θα μπορούν επεξεργαστούν τα ηλεκτρονικά αρχεία των επιχειρήσεων όσο μεγάλα και αν είναι, ώστε έλεγχος να γίνει πιο σύντομος όχι από την διενέργεια λιγότερων ελεγκτικών επαληθεύσεων, αλλά από το ότι θα επικεντρωθεί ο έλεγχος στις μεγάλης αξίας και περίεργες ή ύποπτες συναλλαγές. Αυτό θα έχει σαν αποτέλεσμα και στην αύξηση της αποτελεσματικότητας του ελέγχου.
- Για θέματα που προκύπτουν κατά την διάρκεια του ελέγχου και δεν μπορούν να επιλυθούν σε επίπεδο υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. Π.Ε.Κ. Δ.Ε.Κ., Σ.Δ.Ο.Ε.), να δίνονται από την κεντρική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, γρήγορα απαντήσεις και με διαδικασία κατά το δυνατό απλούστερη.
- Αξιοποίηση των πληροφοριών που έχει στη διάθεση η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών και οι διασταυρώσεις

που μπορεί να διενεργήσει. Οι ελεγκτές πρέπει να έχουν άμεση πρόσβαση στα στοιχεία αυτά ώστε να μην χρειάζεται να στέλνονται έγγραφα από την μία υπηρεσία στη άλλη.

- Η αξιολόγηση των ελεγκτών πρέπει να γίνεται με όσο το δυνατό πιο αντικειμενικά κριτήρια. Στην ερώτηση της έρευνας για το αν η επιλογή των ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών γίνεται με αντικειμενικά κριτήρια ένα ποσοστό 65% απάντησε «μέτρια» και συνεπώς προκύπτει ότι υπάρχουν πολλά περιθώρια βελτίωσης στον τομέα αυτό. Σχετικά με το ποια θα πρέπει να είναι τα κύρια κριτήρια, σαν ποιο σημαντικό θεωρήθηκε από τους ερωτηθέντες η κατάρτιση των ελεγκτών, μετά ο σωστός και τεκμηριωμένος έλεγχος, και τέλος η ταχύτητα που γίνεται έλεγχος και οι φόροι που βεβαιώνονται.
- Να ενισχυθεί και να δοθεί μεγαλύτερη βαρύτητα στον προληπτικό φορολογικό έλεγχο ώστε να διαπιστώνονται εγκαίρως οι παραβάσεις και να επιβάλλονται άμεσα οι ποινές. Μάλιστα στην ερώτηση της έρευνας για το αν θα πρέπει να ενισχυθεί και να δοθεί μεγαλύτερη βαρύτητα στον προληπτικό φορολογικό έλεγχο το 85% των ερωτηθέντων απάντησε «αρκετά». Στην ερώτηση για το που πρέπει να επικεντρώνεται κυρίως ο προληπτικός έλεγχος σαν πιο σημαντικό θεώρησαν τους κλάδους με μεγάλη φοροδιαφυγή (ΜΟ βαθμολογίας 1,1 και καλύτερη βαθμολογία το 1) και να έχει σαν στόχο κυρίως την πρόληψη και όχι την καταστολή (ΜΟ βαθμολογίας 1,8)
- Τα πολιτικά κόμματα πρέπει να συμφωνήσουν σε ενιαία, για κάποια χρόνια, οικονομική πολιτική και σε σταθερούς κανόνες και νόμους, και όχι να γίνονται συνεχώς «φορολογικές μεταρρυθμίσεις» σχεδόν κάθε φορά που αλλάζει ο Υπουργός Οικονομικών. Φυσικά οι νόμοι και οι κανόνες αυτοί πρέπει να είναι έτσι φτιαγμένοι ώστε αν χρειαστεί να προσαρμόζονται στις αλλαγές που μπορεί να έχουμε στις οικονομικές συνθήκες χωρίς να αλλάζει ριζικά το φορολογικό μας σύστημα.

Σημαντικές προσπάθειες της Διοίκησης για τον καθορισμό πιο αντικειμενικού πλαισίου ελέγχου είναι οι αποφάσεις ΠΟΛ 1144/1998 παλιότερα, και η ΠΟΛ 1037/2005 που ισχύει σήμερα με τις οποίες καθορίζεται ο τρόπος επιλογής των

υποθέσεων και οι ελάχιστες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται κατά το τακτικό φορολογικό έλεγχο. Επίσης πολύ σημαντική είναι η έκδοση αποφάσεων κάθε χρόνο για το ποιες δαπάνες εκπίπτονται και ποιες όχι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων γιατί αυτό έχει βοηθήσει σε πολλές περιπτώσεις την αποφυγή συγκρούσεων μεταξύ των ελεγκτών και των επιχειρήσεων δεδομένου ότι πλέον και αποφάσεις του Σ.τ.Ε συμπεριλαμβάνονται στις ΠΟΛ.

Το Υπουργείο Οικονομικών δίνει συχνά παρατάσεις των παραγραφόμενα έτη με αποτέλεσμα ο χρόνος παραγραφής από πέντε χρόνια να έχει αυξηθεί κατά πολύ και να έχει φτάσει στα δέκα χρόνια.

Δεν θα πρέπει να δίνονται παρατάσεις του χρόνου παραγραφής άλλα η επιλογή των υποθέσεων πρέπει να προγραμματίζεται και να γίνεται ανάλογα με την σπουδαιότητα που έχει κάθε υπόθεση και όχι να είναι σαν κριτήριο μόνο ότι επέρχεται ο χρόνος παραγραφής και να αναλώνονται εργατοώρες ελέγχου σε υποθέσεις ήσσονος σημασίας. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί και με την δημιουργία κάποιας διαδικασίας που να προβλέπει ότι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας σε συνεργασία με ανώτερους του π.χ. αρμόδιο επιθεωρητή, να κρίνουν ποιες από τις υποθέσεις οι οποίες αν και πρόκειται να παραγραφούν δεν χρήζουν έλεγχου π.χ. αν δεν υπάρχουν παραβάσεις για την επιχείρηση, και δηλώνει καθαρά κέρδη μεγαλύτερα από τον προβλεπόμενο συντελεστή καθαρού κέρδους των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών, πτωχευμένες επιχειρήσεις για τις οποίες έχει διενεργηθεί και φορολογικός έλεγχος και για προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους και βεβαιώθηκαν μεγάλοι φόροι οι οποίοι είναι ανείσπρακτοι κτλ.

Η μη παράταση του χρόνου παραγραφής, θα βοηθήσει και τις επιχειρήσεις οι οποίες θα ξέρουν πόσα χρόνια θα πρέπει να διαφυλάσσουν τα βιβλία και τα στοιχεία τους και δεν θα είναι υποχρεωμένες να παρακολουθούν αν δόθηκε παράταση ώστε να ξέρουν αν μπορούν να τα καταστρέψουν ή όχι, δεδομένου ότι η διαφύλαξη των βιβλίων και των στοιχείων για μεγάλες επιχειρήσεις και με μεγάλο αριθμό εκδοθέντων και ληφθέντων στοιχείων αποτελεί ένα επιπλέον κόστος αφού είναι αναγκασμένες να έχουν ένα μεγάλο μέρος του αποθηκευτικού τους χώρου για αυτό το σκοπό.

Το 45% των ερωτηθέντων της έρευνας πιστεύει ότι οι συνέχεις παρατάσεις της παραγραφής οφείλονται «αρκετά» στην αδυναμία διενέργειας ελέγχου όλων των εκκρεμών υποθέσεων. Επίσης λόγω της προσπάθειας που γίνεται να ελεγχθούν όλες οι εκκρεμείς υποθέσεις το 50% πιστεύει ότι διενεργούνται «αρκετοί» έλεγχοι χωρίς ουσιαστικά αποτελέσματα.

Σχετικά με ΠΟΛ 1037/2005 με βάση την οποία διενεργείται ο τακτικός φορολογικός έλεγχος ορισμένα σημεία που θα μπορούσαν να αλλάξουν ώστε να γίνει πιο αποτελεσματική είναι :

- Να είναι λιγότερες οι υποχρεωτικές επαληθεύσεις και να είναι υποχρεωτικό στον ελεγκτή να κάνει ένα ορισμένο ελάχιστο αριθμό πρόσθετων επαληθεύσεων ανάλογα με την μορφή, το αντικείμενο εργασιών, το μέγεθος της επιχείρησης, και φυσικά να έχει την ευχέρεια, όπως ισχύει σήμερα, να κάνει και άλλες πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις .
- Υπάρχουν επαληθεύσεις που προβλέπεται να γίνονται για ορισμένα ελάχιστα χρονικά διαστήματα (15 ημέρες, 20ημέρες κ.λπ.) όπως είναι η ορθή καταχώρηση των πωλήσεων, η ορθή καταχώρηση των αγορών κ.λπ. Το χρονικό διάστημα καθορίζεται με μόνο κριτήριο την κατηγορία βιβλίων (Α',Β',Γ,) ενώ ποιο ορθό θα ήταν να λαμβάνονταν και άλλα κριτήρια όπως είναι ο τζίρος , το αντικείμενο εργασιών, ο αριθμός των υποκαταστημάτων κ.λπ. Γιατί στην πράξη σε μεγάλες επιχειρήσεις ο ελεγκτής καλείται να ελέγξει ένα απίστευτα μεγάλο αριθμό φορολογικών στοιχείων και αυτό μπορεί να οδηγήσει σε μεγάλη καθυστέρηση του φορολογικού ελέγχου χωρίς να υπάρχει ουσιαστικό αποτέλεσμα.
- Επίσης η προκαταβολή που είναι υποχρεωμένη η επιχείρηση να καταβάλει κατά το συμβιβασμό που είναι 20% σήμερα μπορεί να μειωθεί σημαντικά αλλά και να αυξηθούν οι δόσεις για το υπόλοιπο της οφειλής προκειμένου να διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις.
- Να μην γίνεται έλεγχος ταμείου και αξιογράφων την πρώτη ημέρα του τακτικού ελέγχου γιατί και χρόνος σπαταλιέται αλλά και η διαπίστωση τυχών παραβάσεων οι οποίες επηρεάζουν και το κύρος των βιβλίων των επόμενων χρήσεων, θα

μπορούσε να οδηγήσει σε προστριβή τον ελεγκτή με την επιχείρηση και να υπάρχει δυσκολία στην διεξαγωγή του τακτικού φορολογικού ελέγχου που είναι και η κύρια αποστολή του.

Σημαντικό είναι να σταματήσουν να βγαίνουν αποφάσεις περαίωσης χωρίς έλεγχο ώστε να δημιουργηθεί φορολογική συνείδηση. Άλλωστε μετά από την εφαρμογή τέτοιων αποφάσεων παρατηρείται ότι οι επιχειρήσεις να προσπαθούν δηλώσουν όσο λιγότερα κέρδη μπορούν ελπίζοντας να βγει απόφαση περαίωσης και για τις επόμενες χρήσεις, ενώ δημιουργείται και το αίσθημα της αδικίας τόσο για τις επιχειρήσεις που είδη έχουν ελεγχθεί για τις ίδιες χρήσεις με τακτικό φορολογικό έλεγχο, όσο και για αυτούς που έχουν επιχειρήσεις που θεωρούν ότι είναι ειλικρινείς και δεν έχουν αποκρύψει φορολογητέα ύλη. Η έκδοση τέτοιων αποφάσεων οδηγεί στο να μην είναι ο έλεγχος ομοιόμορφος για όλους τους φορολογούμενους όπως θα έπρεπε να είναι για να υπάρχει και το αίσθημα της δικαιοσύνης.

Από την έρευνα προέκυψε ότι το 90% των ερωτηθέντων πιστεύουν ότι στην προσπάθεια να περαιωθούν όλες οι υποθέσεις οδηγεί το κράτος (55% απάντησε «πολύ» και το 35% «αρκετά») στο να νομοθετεί χαριστικές διαδικασίες περαίωσης οι οποίες επιβραβεύουν τους ασυνεπείς φορολογούμενους.

Βέβαια και από την πλευρά της πολιτείας πρέπει να πείσουν τους φορολογούμενους ότι τα χρήματα που εισπράττει το κράτος αξιοποιούνται σωστά.

Σε κάθε περίπτωση όλες οι αλλαγές πρέπει να γίνονται με γνώμονα ότι ο φορολογικός έλεγχος είναι η βάση της φορολογικής δικαιοσύνης, και ότι ο έλεγχος είναι δίκαιος και αμερόληπτος, έτσι ώστε οι φορολογούμενοι να ξέρουν, ότι δεν αδικούνται από το κράτος και ότι ο κάθε φορολογούμενος εισφέρει ανάλογα με τη φοροδοτική του ικανότητα.

Με το Ν. 3220/2004 έγινε προσπάθεια να γίνει με πιο αντικειμενικά κριτήρια τόσο η επιλογή των προς τακτικό φορολογικό έλεγχο υποθέσεων όσο και του προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων για τις διαχειριστικές περιόδους που κρίνονται τα βιβλία και τα στοιχεία τους ανεπαρκή ή ανακριβή.

Συγκεκριμένα η επιλογή των υποθέσεων για τακτικό φορολογικό έλεγχο, θα γινόταν με βάση μόρια που θα συγκέντρωναν οι επιχειρήσεις ανάλογα με τις παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, ανάλογα με το είδος, τη βαρύτητα και τη συχνότητα εμφάνισής τους, από τα δεδομένα των δηλώσεων φόρου εισοδήματος και των λοιπών φορολογιών και άλλων στοιχείων και πληροφοριών που είχε στη διάθεσή του στο Υπουργείο Οικονομικών από κάθε πηγή.

Για επιχειρήσεις που θα είχαν παραβάσεις που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων, τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη θα προσδιορίζονταν ως εξής :

Ακαθάριστα έσοδα: Ανάλογα με τις παραβάσεις που είχε ή διαπιστώνονταν από τον έλεγχο για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, θα συγκεντρωνόταν ένα σύνολο μορίων. Τα μόρια αντιστοιχούσαν σε κάποιους συντελεστές (*Συντελεστές Προσδιορισμού Διαφορών Ακαθάριστων Εσόδων*). Οι συντελεστές αυτοί θα εφαρμόζονταν επί του αθροίσματος των ακαθάριστων εσόδων των βιβλίων και των αποκρυβέντων εσόδων και θα προσδιοριζόταν η «διαφορά ακαθάριστων εσόδων».

Τα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου θα ήταν το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων των βιβλίων των εσόδων που τυχόν είχαν αποκρυβεί και την διαφορά ακαθάριστων εσόδων που προσδιορίστηκε.

Καθαρά κέρδη: Ανάλογα με τις παραβάσεις που είχε ή διαπιστώνονταν από τον έλεγχο για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, θα συγκεντρωνόταν ένα σύνολο μορίων. Τα μόρια αντιστοιχούσαν σε κάποιους συντελεστές (*Συντελεστές Προσδιορισμού Διαφορών Καθαρού Εισοδήματος (Σ.Δ.Κ.Ε.)*). Οι συντελεστές αυτοί θα εφαρμόζονταν επί των εξόδων και δαπανών που εκπίπτονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/94. και θα προσδιοριζόταν η «διαφορά καθαρού εισοδήματος».

Το τελικό καθαρό εισόδημα βάσει ελέγχου θα προσδιοριζόταν λογιστικά με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, (όπως αυτά προσδιορίζονταν με το άρθρο 30 του Ν. 2238/1994, όπως αναφέρθηκε παραπάνω), των εξόδων και δαπανών που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/94, και με την προσθήκη των «διαφορών καθαρού εισοδήματος» που προσδιορίστηκαν.

Με τις διατάξεις του Ν. 3220/2004 έγινε προσπάθεια στις περισσότερες περιπτώσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων να μην αποφασίζει ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας για το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων βάσει ελέγχου αλλά να προσδιορίζονται αυτόματα με βάσει τις ισχύουσες διατάξεις, όπως και το καθαρό εισόδημα του έλεγχου.

Οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόστηκαν ποτέ. Ένα τέτοιο σύστημα είναι φανερό ότι θέλει πλήρη μηχανογραφική υποστήριξη όλων των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και On line ενημέρωση που δεν υπάρχει, στην πλήρη και αξιοποιήσιμη μορφή του, σήμερα.

Βέβαια και αυτό το σύστημα πιθανόν να παρουσιάσει κάποιες αδυναμίες και οι οποίες θα διαπιστωθούν κυρίως στην εφαρμογή του. Για παράδειγμα μια αδυναμία που μπορεί να προκύψει είναι ότι δεν θα μπορεί να λάβει υπόψη τις ιδιαιτερότητες που μπορεί να έχει κάποια υπόθεση και για την οποία ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας δεν θα έχει τη δυνατότητα να την κρίνει διαφορετικά.

Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής» ορίζονται τα ακόλουθα :

«Η επιλογή των προς έλεγχο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος γίνεται με τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου, οι οποίες βασίζονται :

α) Σε ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως τη νομική μορφή, την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 – Α' 84), τον κλάδο ή τομέα δραστηριότητας, ανάλογα με την επικινδυνότητα και παραβατικότητα αυτού, την ύπαρξη παραβάσεων και παραλείψεων των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, ανάλογα με το είδος, τη βαρύτητα και τη συχνότητα εμφάνισής τους, την ύπαρξη στοιχείων από διασταυρώσεις του πληροφοριακού συστήματος ή από ελέγχους σε τρίτους υπόχρεους ή από τρίτες πηγές για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή διάπραξη φορολογικών αδικημάτων και την εν γένει φορολογική εικόνα και συμπεριφορά των υπόχρεων.

β) Σε οικονομικά δεδομένα, όπως ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες, καθαρά κέρδη ή ζημιές, συντελεστές μικτού και καθαρού κέρδους, δεδομένα από δηλώσεις άμεσης και

έμμεσης φορολογίας, καθώς και διαθέσιμα στοιχεία από βάσεις δεδομένων, στατιστική ανάλυση, εφαρμογή τεχνικών εξόρυξης δεδομένων και άλλες πηγές πληροφοριών.

γ) Σε χωροταξικά και χρονικά δεδομένα, όπως τόπος παραγωγής και διακίνησης, εποχιακές δραστηριότητες και τοπικές ιδιαιτερότητες.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται οι παραβάσεις ή παραλείψεις, τα στοιχεία και γενικά τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό των προς έλεγχο δηλώσεων, τα μόρια που αντιστοιχούν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

Με όμοιες αποφάσεις μπορεί να ορίζεται και τυχαίο δείγμα υπαγόμενων σε έλεγχο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, χωρίς τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου.».

Στη έρευνα που κάναμε στο ερώτημα το 75% θεωρεί «πολύ» σημαντικό η επιλογή των υποθέσεων να προγραμματίζεται και να γίνεται ανάλογα με την σπουδαιότητα που έχει κάθε υπόθεση και όχι να έχει ως μοναδικό κριτήριο την επερχόμενη παραγραφή. Μάλιστα βαθμολόγησαν τα κριτήρια για την επιλογή των υποθέσεων (με καλύτερη βαθμολογία το 1) ως εξής:

Η επιλογή να γίνεται με αντικειμενικά κριτήρια (ΜΟ βαθμολογίας 1,5).

Η επιλογή να γίνεται με γνώμονα την επικείμενη παραγραφή (ΜΟ βαθμολογίας 2,5).

Οι ερωτηθέντες στην έρευνα θεωρούν σαν πιο σημαντικά αντικειμενικά κριτήρια για την επιλογή των υποθέσεων ότι είναι:

Η επικινδυνότητα και παραβατικότητα του κλάδου ή τομέα δραστηριότητας (ΜΟ βαθμολογίας 1,6)

Ύπαρξη παραβάσεων και παραλείψεων της φορολογικής νομοθεσίας (ΜΟ βαθμολογίας 1,6)

Ύπαρξη στοιχείων από διασταυρώσεις του πληροφοριακού συστήματος (ΜΟ βαθμολογίας 1,6)

Ύπαρξη στοιχείων από διασταυρώσεις σε τρίτους (ΜΟ βαθμολογίας 1,7).

Τα ανωτέρω οδηγούν ότι με αντικειμενικά κριτήρια επιλογής και αδιάβλητες ελεγκτικές διαδικασίες οι οποίες θα περιορίζουν τον κακώς εννοούμενο «ανθρώπινο παράγοντα», διαδικασίες οι οποίες υπάρχουν στο σύστημα ELENXIS το οποίο σύντομα θα τεθεί σε λειτουργία, ο φορολογικός έλεγχος θα κατορθώσει να προάγει και επιβραβεύει τις προσπάθειες ετών για την εμπέδωση φορολογικής συνείδησης, θα

μειώσει δραματικά το δημοσιονομικό κόστος συμμόρφωσης, δεν θα δικαιώνει τους ασυνεπείς και κατ' επάγγελμα φοροφυγάδες και φυσικά θα αποδίδει μακροχρόνια οφέλη στο Κράτος, και στο κοινωνικό σύνολο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΠΗΓΕΣ

Α. ΕΙΔΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΔΗΜ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ (2005) «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ»
2. ΣΚΟΡΔΟΣ Σ. ΒΑΣΙΛΗΣ (1992) «ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
3. ΚΕΧΡΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ/ΜΑΥΡΟΚΟΡΔΑΤΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ/ ΠΑΠΑΓΙΑΝΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ/ΤΡΟΒΑΣ ΓΡΗΓΟΡΗΣ (2004) «ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ν.3052/2002»
4. ΑΝΤΩΝΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ/ΚΑΤΟΥΔΗΣ ΗΛΙΑΣ (2008) «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ»
5. ΔΗΜ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ (2008) «ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»
6. ΛΙΟΛΙΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ (2008) «Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ»
7. ΡΕΠΠΑΣ Θ. ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ (2007) «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ»
8. ΓΙΑΝΝΑΚΟΥΡΗΣ Λ. ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ(2003) «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ»
9. ΓΚΛΕΖΑΚΟΣ Θ. ΔΗΜΗΤΡΗΣ (2008) «Φ.Π.Α. ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ & ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ»
10. ΛΙΟΛΙΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ (2006) «Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ –ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ

11. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ/ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ ΑΝΤΩΝΗΣ (2006)
«ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ»
12. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ/ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ ΑΝΤΩΝΗΣ (2007)
«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ & ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ»
13. ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ ΓΙΩΡΓΟΣ (2009) – ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ
ΕΛΕΓΧΟΥ (Υλικό εκπαιδευτικών σεμιναρίων)
14. ΤΣΙΑΤΟΥΡΑΣ ΑΓΓ. ΦΩΤΗΣ (2010) «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ - ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

- Άρθρο 66 Ν.2238/1994 Φορολογικός έλεγχος
- ΠΟΛ. 1037/1-3-05 Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή φόρων
- ΠΟΛ 1081/23-5-05 Εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ 1037/1-3-05
- ΠΟΛ 1087/10-6-05 Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ 1037/1-3-05
- ΠΟΛ 1088/26-5-08 Εντατικοποίηση φορολογικών ελέγχων λόγω επικειμένων παραγραφών και παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ 1037/05 και για λοιπά θέματα ελέγχου
- Άρθρο 67 Ν.2238/1994 Προσωρινός φορολογικός έλεγχος
- ΠΟΛ.1027/22-2-05 άρθρο 28 παρ.2 Φορολ. έλεγχος-περαίωση δηλώσεων φορολ.εισοδ/τος & ΦΠΑ επιχ/σεων κλπ ν.3296/04
- Ν. 3610/2007παρ.1 του άρθρου 4 Κίνητρα εθελοντικής συμμόρφωσης

- ΠΟΛ. 1041/22-2-08 Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του Ν. 3610/07
- Άρθρο 36 ΠΔ 186/92 Δικαιώματα Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.
- ΠΟΛ. 1102/20-8-03 «Διενέργεια προσωρινών φορολογικών ελέγχων»
- ΠΟΛ. 1062/7.4.2003 «Επιστροφή φόρων, τελών, προστίμων και λοιπών εσόδων»
- Άρθρο 50 Ν.2859/2000 Προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου(ΦΠΑ)
- Άρθρο 48 Ν.2859/2000 Αρμόδια φορολογική αρχή – φορολογικός έλεγχος(ΦΠΑ)
- Άρθρο 6 Ν. 2690/1999
- Παρ.2 του άρθρου 20 του Συντάγματος
- ΠΟΛ.1074/9-4-08 «Ακρόαση επιτηδευματιών πριν την έκδοση σε βάρος τους απόφασης επιβολής προστίμου για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ»
- ΠΟΛ. 1029/25-2-09 Οδηγίες ελέγχου Ε.Τ.ΑΚ.
- ΠΟΛ. 1011/23-1-2008 Έλεγχος συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας για τη φορολόγηση του αφορολόγητου αποθεματικού των άρθρων 2 και 3 του Ν.3220/2004
- Έγγραφο Υπουργείου Οικονομικών με αρ. Πρωτ.1506/30-1-07 «Οδηγός ελέγχου πλαστών εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων».
- Ν.3296/2004 άρθρο 18 Παρ.2

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

- ΣτΕ 6/1970
- ΣτΕ 1662/1979
- ΣτΕ 3727/1990
- ΣτΕ 769/1991
- ΣτΕ 141/1993
- ΣτΕ 1823/94
- ΣτΕ 3580/1986
- ΣτΕ 1536/1956
- ΣτΕ 3328/1981
- ΣτΕ 810/1982
- ΣτΕ 968/1988
- ΣτΕ 540/1973
- ΣτΕ 3866/1973
- ΣτΕ 636/1987
- ΣτΕ 810/1982
- ΣτΕ 2968/1988
- ΣτΕ 834/1990
- ΣτΕ 2968/1988
- ΣτΕ 795/1991
- ΣτΕ 204/1994
- ΣτΕ 2482/1994
- ΣτΕ 1018/1996

Β.ΓΕΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- «Φορολογικός Έλεγχος Επιχειρήσεων» Γεώργιος Κορομηλάς ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2008.
- «Εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος (Εφαρμογή παρ. 1 & 2 άρθρου 32 του ν. 2238/94 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» Λιακάκης Διονύσιος <http://www.poedoy.gr>
- «Δικαιώματα και υποχρεώσεις Φορολογουμένων και Ελεγκτών κατά τον προληπτικό – προσωρινό και τακτικό φορολογικό έλεγχο» Αναγνώστου Σπύρος <http://www.poedoy.gr/>
- «Φορολογικός έλεγχος συναλλαγών» ΡΟΖΟΣ Γ. ΕΠΑΜΕΙΝΩΝΔΑΣ <http://www.poedoy.gr>
- «Η αρμοδιότητα ελέγχου των φορολογικών υποθέσεων από τις Δ.Ο.Υ. και τα Ελεγκτικά Κέντρα. (Απόφαση 1085068/4794/ΔΕ-Β'5-9-2007 ΦΕΚ Β'1843/12-9-2007)» Απόστολος Λιόλιος ΕΨΙΛΟΝ7 2007 σελ. 2041 και σελ. 2105.
- «Οι φορολογικοί έλεγχοι και τα δικαιώματα των ελεγχόμενων φορολογούμενων». Θεόδωρος Φορτσάκης. Επίκ. Καθηγητής Πανεπιστημίου Αθηνών. ΔΕΛ.ΦΟΡ.ΝΟΜΟΘ. 2002 σελ. 820.
- «Η προηγούμενη ακρόαση στη διαδικασία έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Κρίση επί της υπ' αριθμ. 2370/2007 απόφασης της Ολομέλειας του Σ.τ.Ε.» Στυλιανός Χρ. Παπαδημητρίου, Δικηγόρου, Φορολογικού Συμβούλου, ΔΕΛ.ΦΟΡ.ΝΟΜ. 2007 ΣΕΛ. 1623.
- «Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή - βεβαίωση Φόρων προστίμων και είσπραξης των Δημοσίων Εσόδων» Κωνσταντίνος Καμπέλης, Δικηγόρος, ΦΟΡΟΛ.ΕΠΙΘ. 2009 σελ.1826.
- «Ο έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων» Σιμωντας Μιλτιάδης Εφοριακού υπαλλήλου της ΔΟΥ Αργοστολίου ΦΟΡΟΛ.ΕΠΙΘ 1999 σελ.1692.
- «Νομιμότητα της διοικητικής δράσης κατά το φορολογικό έλεγχο» Θεόδωρος Ψυχोगυιός ΦΟΡΟΛ.ΕΠΙΘ. 1997 σελ.365
- «Σχόλια και προτάσεις για βελτίωση του Φορολογικού Συστήματος.» Νικ. Μήτσιου, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2007 σελ. 39.

- «Δικαιολογητικά και προϋποθέσεις έκπτωσης δαπανών» Δημήτριος Σταματόπουλος ΕΨΙΛΟΝ7 2005
- «Παρατηρήσεις επί του φορολογικού ελέγχου στα μηχανογραφικά τηρούμενα λογιστικά βιβλία» Ξανθουδάκης Ιωάννης ΦΟΡΟΛ.ΕΠΙΘ. 2004 σελ. 552

NOMΟΛΟΓΙΑ

- 198/2009 ΔΕΦ ΑΘ <http://lawdb.intrasoftnet.com>
- 1346/2009 ΔΠΡ ΠΕΙΡ <http://lawdb.intrasoftnet.com>
- 3082/2008 ΣΤΕ <http://lawdb.intrasoftnet.com>
- 686/2008 ΔΠΡ ΑΘ <http://lawdb.intrasoftnet.com>
- 5799/2008 ΔΠΡ ΑΘ <http://lawdb.intrasoftnet.com>
- 495/2009 ΣΤΕ <http://lawdb.intrasoftnet.com>
- 1870/2007 ΔΕΦ ΘΕΣΣΑΛ <http://lawdb.intrasoftnet.com>
- 865/2004 ΣΤΕ
- 2549/2004 ΣΤΕ
- 2552/2004 ΣΤΕ
- 1225/2005 ΣΤΕ
- 1646/2005 ΣΤΕ
- 309/2002 ΣΤΕ
- 2444/2005 ΣΤΕ
- 327/2000 ΣΤΕ
- 1754/2000 ΣΤΕ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Α. Ισχύουσες διατάξεις Ν. 2238/1994

Άρθρο 66
Φορολογικός έλεγχος

1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται :

α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.

β) Να ζητά από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες, τις ιδιωτικές επιχειρήσεις και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του.

Κατά την αληθή έννοια της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου υφίσταται υποχρέωση παροχής των ζητούμενων πληροφοριών από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή από πρόσωπο που έχει τις ίδιες ελεγκτικές αρμοδιότητες με αυτόν.

Η εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής δεν εμποδίζεται από την επίκληση, εκ μέρους οποιουδήποτε, του, κατά την ισχύουσα νομοθεσία απορρήτου των τραπεζικών καταθέσεων, το οποίο αίρεται ειδικώς προς διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου. Για την άρση του απορρήτου στην περίπτωση αυτή απαιτείται κοινή απόφαση του επιθεωρητή της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οι οποίοι είναι αρμόδιοι για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο.

Ειδικά για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο διενεργούμενο από ειδικό συνεργείο, που συστάθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.1914/1990 (ΦΕΚ 178 Α'), απαιτείται απόφαση του προϊσταμένου του ειδικού συνεργείου που διενεργεί το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο. Επίσης, για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο που διενεργείται από την Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.) και τα παραρτήματά της, απαιτείται κοινή απόφαση του Προϊσταμένου της ΥΠ.Ε.Δ.Α. ή του παραρτήματός της και του εποπτεύοντος επιθεωρητή.

γ) Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητά από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. Αυτές οι πληροφορίες πρέπει να είναι έγγραφες.

δ) Να ενεργεί, είτε μόνος είτε μέσω υπαλλήλου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλου δημόσιου υπαλλήλου είτε μέσω άλλης αρχής, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει

αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υποχρέους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, πρέπει να ενεργεί σύμφωνα με αυτές τις διατάξεις.

ε) Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματία δικής του αρμοδιότητας.

Ο έλεγχος του άλλου επιτηδευματία περιορίζεται στη διαδικασία διασταύρωσης στοιχείων που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης αυτών, με τα δεδομένα των βιβλίων και των στοιχείων του. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής οι νομοί Αττικής και Πειραιά θεωρούνται ως ένας νομός. Στην περίπτωση του ελέγχου αυτού δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 36 του π.δ.186/1992.

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου δεν λαμβάνει υπόψη λέξεις, ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υποχρέου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα τη συνδρομή των προϋποθέσεων, με βάση όσα ορίζονται στις κείμενες διατάξεις. Αριθμητικά λάθη στις αθροίσεις και στις μεταφορές, καθώς και αναριθμητισμοί, που αφορούν στην ορθή

συμπλήρωση της ετήσιας δήλωσης του υποχρέου διορθώνονται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του.

Το περιεχόμενο του σημειώματος υπολογισμού και εκκαθάρισης του φόρου αυτής της παραγράφου μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο με κάθε αποδεικτικό μέσο ενώπιον του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή του διοικητικού πρωτοδικείου, κατά τα οριζόμενα από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Το δικαίωμα αυτό του φορολογουμένου ασκείται από την ημερομηνία έκδοσης του οικείου χρηματικού καταλόγου μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Αν ο φορολογούμενος λάβει αυτό το σημείωμα μετά τις 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η αμφισβήτηση ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 66 του ν.2717/1999. Η εκκαθάριση και καταβολή του φόρου δεν αναστέλλεται από τη διαδικασία αυτή.

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση που η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, εφόσον ο υπόχρεος δεν υποβάλλει τα οικεία δικαιολογητικά μέχρι το τέλος Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται και οι αρχές, οι κανόνες, τα στοιχεία, τα κριτήρια και γενικά ο τρόπος και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, κατά τον έλεγχο των δηλώσεων που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της παρ. 1, για ορισμένες ή και όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων, ανάλογα και με την προέλευση και το ύψος αυτών, καθώς και

ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτόν. Σε δηλώσεις που ελέγχονται σύμφωνα με τις αποφάσεις του προηγούμενου εδαφίου αλλά δεν επέρχεται επίλυση της φορολογικής διαφοράς, μπορεί με τις αποφάσεις αυτές να ορίζεται η διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Για τις δηλώσεις αυτές εκδίδονται και κοινοποιούνται τα σχετικά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις και ακολουθείται η οριζόμενη από τις οικείες φορολογικές διατάξεις διαδικασία. Με τις ίδιες αποφάσεις μπορεί να καθορίζεται ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν και από τον έλεγχο δηλώσεων που δεν εμπίπτουν στον τρόπο ελέγχου των αποφάσεων αυτών και να ορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται στις περιπτώσεις αυτές.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί επίσης να καθορίζεται ειδικός τρόπος έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τις δηλώσεις που ελέγχονται κατά τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο καθώς και βεβαίωσης των οικείων διαφορών, με την έκδοση ενιαίας ανά φορολογικό αντικείμενο πράξης για όλες τις χρήσεις για τις οποίες επέρχεται επίλυση των διαφορών. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί επίσης να καθορίζεται κατά ειδικό τρόπο η αρμοδιότητα ελέγχου καθώς και έκδοσης των οικείων φύλλων ελέγχου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων και όλης γενικά της διαδικασίας επιβολής και βεβαίωσης του φόρου, επί ανέλεγκτων δηλώσεων ελεγκτικής αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ., στις περιπτώσεις που για τον έλεγχο των δηλώσεων αυτών είναι αρμόδιες για οποιονδήποτε λόγο περισσότερες από μια Δ.Ο.Υ.(5) Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου της παραγράφου αυτής ισχύουν ανάλογα και για τις λοιπές φορολογίες,

ανεξάρτητα αν για τον έλεγχο των οικείων δηλώσεων και την επιβολή του φόρου είναι αρμόδιες μία ή περισσότερες Δ.Ο.Υ. Τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια ισχύουν ανάλογα και ως προς τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.).

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως :

α) Συνιστώνται ειδικά ελεγκτικά κέντρα, στα οποία παρέχεται η αρμοδιότητα για το φορολογικό έλεγχο ορισμένων επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τη μορφή ή τον τύπο με τον οποίο λειτουργούν ή το είδος τους ή την κατηγορία των βιβλίων που τήρησαν και καθορίζεται ο αριθμός αυτών, η χωρική τους αρμοδιότητα, η οργάνωση, η στελέχωση και ο τρόπος λειτουργίας τους, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης.

β) Μπορεί να ανατίθεται η διενέργεια ελέγχου σε προϊστάμενο δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που δεν είναι καθ' ύλη και κατά τόπο αρμόδιος. Όλη η υπόλοιπη, εκτός από τη διενέργεια του ελέγχου, διαδικασία επιβολής του φόρου ενεργείται από τον καθ' ύλη και κατά τόπο αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

γ) Συνιστώνται στα ελεγκτικά κέντρα που προβλέπονται από το άρθρο 3 του ν.2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α') ειδικές Επιτροπές, στις οποίες θα ανατίθεται ο έλεγχος των δαπανών των περιπτώσεων ι' και ιη' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του παρόντος, όταν αυτές υπερβαίνουν τα κατά περίπτωση όρια. Με τις ίδιες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή και με άλλες καθορίζεται η σύνθεση των

επιτροπών αυτών, ο τρόπος λειτουργίας τους, οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο των ως άνω δαπανών, τα δικαιολογητικά που υποβάλλουν οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

Το δεύτερο εδάφιο της προηγούμενης περίπτωσης β' εφαρμόζεται ανάλογα και στην παρούσα περίπτωση.

5. Τα δικαιώματα ελέγχου, που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 4, έχουν και οι επιθεωρητές των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, οι οποίοι μπορεί να διατάσσουν και επανέλεγχο για οποιαδήποτε φορολογική υπόθεση με υπαλλήλους της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή με άλλους υπαλλήλους των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών που εποπτεύουν, οι οποίοι μετακινούνται για το σκοπό αυτό με απόφασή τους.

6. Όσοι, καλούμενοι σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, αρνούνται ή παραλείπουν ανατιολογήτως να δώσουν πληροφορίες για την εξακρίβωση του εισοδήματος και να διευκολύνουν το ελεγκτικό έργο του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, υπόκεινται στο πρόστιμο που ορίζεται από το άρθρο 87.

7. Σε δίκες για αδικήματα που διαπράχθηκαν εναντίον υπαλλήλων ή επιθεωρητών του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίοι ενήργησαν για το συμφέρον της υπηρεσίας, μπορεί, ύστερα από προηγούμενη έγκριση του Υπουργού Οικονομικών, να παρίσταται για την υπεράσπισή τους, ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων, εκπρόσωπος της νομικής διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομικών.

8. Επιφυλασσομένης της εφαρμογής της διατάξεως της παραγράφου 3 του παρόντος από τις ανέλεγκτες δηλώσεις, των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84, ελέγχονται υποχρεωτικά κατά προτεραιότητα οι δηλώσεις με τα μεγαλύτερα εισοδήματα.

Στις περιπτώσεις που δεν καθίσταται εφικτός ο έλεγχος των υπόλοιπων δηλώσεων μέχρι να συμπληρωθεί ο χρόνος της παραγραφής, οι δηλώσεις αυτές περαιώνονται με έλεγχο, που καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου λόγω εφαρμογής της διατάξεως της παραγράφου 3 δεν δημιουργεί πειθαρχική ευθύνη φοροτεχνικών υπαλλήλων.

9. Ο υπόχρεος, προ της έκδοσης του φύλλου ελέγχου ή της πράξης, μπορεί να λάβει γνώση του αποτελέσματος του ελέγχου της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού και να υποβάλει αρχική ή συμπληρωματική δήλωση. Στην περίπτωση αυτήν οι προβλεπόμενες κατά φορολογικό αντικείμενο προσανξήσεις ή πρόστιμα μειώνονται στο 1/5 για υποθέσεις οικονομικού έτους 1991 και παλαιότερα.

10.

Άρθρο 67

Προσωρινός φορολογικός έλεγχος

1. Επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες, των οποίων το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31 και 49 αντίστοιχα και δεν έχουν υπαχθεί σε οριστικό έλεγχο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου, μπορεί να υπαχθούν σε προσωρινό έλεγχο για το μερικό προσδιορισμό του

εισοδήματός τους. Ο έλεγχος αυτός διατάσσεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού φορολογικού ελέγχου.

2. Επίσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να διενεργεί έλεγχο στα στοιχεία των δηλώσεων, στα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν, καθώς και στην επαγγελματική εγκατάσταση κάθε υποχρέου για να διαπιστώσει :

α) Αν οι εκπτώσεις από το εισόδημα υπολογίστηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

β) Το αντικείμενο εργασιών του υποχρέου και αν το εισόδημα που δηλώθηκε ανταποκρίνεται προς τα πραγματικά δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία που τηρήθηκαν, τα στοιχεία που εκδόθηκαν και τα στοιχεία που έχουν ληφθεί, καθώς και αν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του παρόντος. Όταν από τον προσωρινό έλεγχο διαπιστωθεί ότι τα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί ή έχουν καταχωρηθεί ανακριβώς στα τηρούμενα βιβλία, τότε η υπόθεση καθίσταται υποχρεωτικά ελεγκτέα για όλες τις δηλώσεις που εκκρεμούν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 66.

γ) Αν με ανακλητική δήλωση, που υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 61, μειώθηκαν νόμιμα οι φορολογικές υποχρεώσεις και επιβαρύνσεις γενικά.

3. Η ενέργεια προσωρινού ελέγχου, και αν ακόμα το προσωρινό φύλλο που εκδόθηκε έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την ενέργεια και δεύτερου προσωρινού ελέγχου και την έκδοση

συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, με εντολή του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και αντικείμενο ελέγχου το ίδιο ή διαφορετικό του πρώτου προσωρινού ελέγχου, αν από στοιχεία ή πληροφορίες που περιέχονται σε αυτόν ή από βάσιμες υπόνοιες ή από τα στοιχεία των φορολογικών δηλώσεων προκύπτει ότι δεν δηλώθηκε ή δηλώθηκε ανακριβώς συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη.

4. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να διενεργεί προσωρινό έλεγχο για να διαπιστώσει την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 52 και 54 έως 58 για την προκαταβολή και την παρακράτηση του φόρου.

5. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 64, 68, 69, 70, 71, 74, 83, 86, 87 και 90.

Άρθρο 68

Έκδοση φύλλων ελέγχου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση.

Στις περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 61 το φύλλο ελέγχου εκδίδεται :

α) Αν πρόκειται για σχολάζουσα κληρονομία στο όνομα του θανόντος, για επιδικία ή μεσεγγύηση στο όνομα του τελευταίου πριν από την επιδικία ή μεσεγγύηση νομέα ή επικαρπωτή.

β) Αν πρόκειται για ανηλίκους, δικαστικούς ή νομίμως απαγορευμένους ή υπό δικαστική αντίληψη τελούντες, στο όνομα του προσώπου που τελεί σε μια από τις νομικές αυτές καταστάσεις.

γ) Αν πρόκειται για πτώχευση στο όνομα του πτωχού.

δ) Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο, στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία του θανάτου του.

Φύλλο ελέγχου εκδίδεται και σε περίπτωση που θα διαπιστωθεί ζημία από εμπορική επιχείρηση, γεωργική εκμετάλλευση ή ελεύθεριο επάγγελμα, εφόσον η ζημία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31, 41 και 49 και προκύπτει από τα βιβλία που τηρεί ο υπόχρεος, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου δεν εκδίδεται φύλλο ελέγχου, αν το ποσό που τελικά οφείλεται δεν υπερβαίνει τις εννέα χιλιάδες (9.000) δραχμές, αθροιστικά λαμβανόμενο για το φορολογούμενο και τη σύζυγό του.

2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν :

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.

3. Τα φύλλα ελέγχου καταχωρίζονται στο βιβλίο μεταγραφής φύλλων ελέγχου με βάση τη χρονολογική σειρά έκδοσής τους.

4. Αν ο προσδιορισμός του συνολικού ποσού της φορολογητέας ύλης με ένα φύλλο ελέγχου είναι δυσχερής, επειδή ορισμένα αντικείμενα απαιτούν ειδικότερη εξέταση ή τη διενέργεια ελέγχου μέσα ή έξω από την περιφέρεια της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εκδίδεται μερικό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, στο οποίο περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη, για την οποία ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία. Σε αυτό το φύλλο ελέγχου διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη ότι ο προσδιορισμός της υπόλοιπης φορολογητέας ύλης θα γίνει με την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου. Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή στο διοικητικό δικαστήριο κατά του συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αφορά μόνο

τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτό.

5. Στις περιπτώσεις προσωρινού φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου, αν από τα βιβλία και στοιχεία του υποχρέου ή σε περίπτωση έλλειψης αυτών, από κάθε άλλο σχετικό στοιχείο, προκύπτει ότι ο φορολογούμενος παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα βιβλία ή στοιχεία, ή παρέλειψε να παρακρατήσει ή να αποδώσει ή παρακράτησε ή απέδωσε ανακριβώς το φόρο, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου. Το προσωρινό φύλλο ελέγχου πρέπει να περιέχει τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υποχρέου και το φόρο που αναλογεί σε αυτή με τις νόμιμες προσαυξήσεις. Οι τυχόν δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται για τα προσωρινά φύλλα ελέγχου αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν την κύρια δίκη.

6. Η περαίωση των δηλώσεων που κρίνονται ειλικρινείς ενεργείται με περιληπτικό φύλλο ελέγχου.

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο των φύλλων ελέγχου.

Άρθρο 69

Κοινοποίηση φύλλων ελέγχου

Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου. Αν ο φορολογούμενος έχει διορίσει αντίκλητο στην έδρα της δημόσιας

οικονομικής υπηρεσίας, η κοινοποίηση μπορεί να γίνει στον αντίκλητο. Για την επίδοση του φύλλου ελέγχου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ειδικά, η κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου σε περίπτωση πτώχευσης γίνεται στο σύνδικο και τον πτωχό και σε περίπτωση θανάτου του φορολογουμένου στους κληρονόμους του. Όταν η δήλωση περαιωθεί ως ειλικρινής, η γνωστοποίηση του φύλλου ελέγχου στον υπόχρεο γίνεται με απλή ταχυδρομική επιστολή.

Άρθρο 70

Διοικητική επίλυση της διαφοράς

1. Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε το φύλλο ελέγχου, μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητά του, να προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του αρμόδιου προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

2. Η πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς υποβάλλεται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά, από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του.

Τα πρόσωπα, που κατά το προηγούμενο εδάφιο προτείνουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, υπογράφουν και την πράξη που ορίζεται στην παράγραφο 6 του άρθρου αυτού.

3. Η πρόταση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου, με το δικόγραφο της προσφυγής ή με ιδιαίτερη αίτηση που κατατίθεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής. Αυτός που υποβάλλει την αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς υποχρεούται να προσκομίσει μέσα στην παραπάνω προθεσμία τα αποδεικτικά στοιχεία για την υποστήριξη της αίτησής του και να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του.

4. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αφού λάβει υπόψη όλα τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, τα στοιχεία που προσκομίζονται από το φορολογούμενο και όσα αναπτύσσονται από αυτόν εγγράφως ή προφορικά, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο, μπορεί, εφόσον κρίνει το αίτημα βάσιμο, να αποδεχθεί την ακύρωση του φύλλου ελέγχου ή τη διαγραφή των εισοδημάτων μερικών μόνο πηγών ή τον περιορισμό του συνόλου της φορολογητέας ύλης που αναφέρεται στο φύλλο ελέγχου ή μερικών μόνο πηγών ή της ίδιας πηγής ή του φόρου ή άλλου δικαιώματος.

5. Ειδικώς, 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 ακαθάριστων εσόδων, ή

β) υποχρεωτικά λόγω νομικής μορφής ή προαιρετικά, εφόσον στις περιπτώσεις αυτές το ύψος των ακαθάριστων εσόδων υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) των ακαθάριστων εσόδων που απαιτούνται για την υποχρεωτική τήρηση βιβλίων και στοιχείων της τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, 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 και, ανάλογα με το είδος της δραστηριότητας της κρινόμενης υπόθεσης, από εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού ή του Οικονομικού ή του Βιοτεχνικού και Επαγγελματικού 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.

Οι πιο πάνω φορείς ορίζουν τους εκπροσώπους τους με τους αναπληρωτές τους, ύστερα από έγγραφο του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Η θητεία των εκπροσώπων του Εμπορικού και Βιομηχανικού ή Οικονομικού Επιμελητηρίου ή εμπορικού ή επαγγελματικού συλλόγου, καθώς και των νόμιμων αναπληρωτών τους, που μετέχουν στη διοικητική επίλυση της διαφοράς, είναι διετής και αρχίζει από την ημερομηνία που αυτοί ορίστηκαν ως εκπρόσωποι. Οι εκπρόσωποι των παραπάνω φορέων που δεν

είναι δημόσιοι υπάλληλοι οφείλουν να δώσουν ενώπιον του αρμόδιου επιθεωρητή της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τον όρκο του δημοσίου υπαλλήλου, συντασσομένης σχετικής πράξης.

Η εξέταση του αιτήματος για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς δεν κωλύεται αν απουσιάζει κατά τη συζήτηση ένα από τα τρία μέλη της επιτροπής.

Κατά τη συζήτηση της πρότασης για διοικητική επίλυση της διαφοράς παρίσταται ο φορολογούμενος αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του κατά τις διατάξεις της παραγράφου 7.

Αν δεν παραστεί ο φορολογούμενος ή εκπρόσωπός του κατά τη συνεδρίαση που έχει ορισθεί για την εξέταση της πρότασής του, η διοικητική επίλυση της διαφοράς ματαιώνεται.

6. Αν συμπίσουν οι απόψεις του υποχρέου και:

α. του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, όταν πρόκειται για πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα, τα οποία τηρούν κατά περίπτωση βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, β. δύο (2) τουλάχιστον από τα μέλη της επιτροπής της προηγούμενης παραγράφου, όταν πρόκειται για φύλλα ελέγχου που αναφέρονται σε αυτή, συντάσσεται και υπογράφεται, από όλα τα μέρη που μετείχαν στη διαδικασία, πράξη επίλυσης της διαφοράς, με την αναγραφή της γνώμης τυχόν μειοψηφήσαντος μέλους της επιτροπής. Με την πράξη αυτή που είναι αμετάκλητη θεωρείται ότι η διαφορά επιλύθηκε ολικά ή μερικά, κατά περίπτωση, ανάλογα με το αποτέλεσμα που επήλθε από τη σύμπτωση των απόψεων των μερών. Στην περίπτωση αυτήν, η προσφυγή που τυχόν ασκήθηκε δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα ή ισχύει μόνο για το μέρος που δεν επιλύθηκε η διαφορά.

Αν υποβληθεί αίτημα για διοικητική επίλυση της διαφοράς με ιδιαίτερη αίτηση, η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής αναστέλλεται με την υποβολή της αίτησης, μη υπολογιζομένης της ημέρας υποβολής αυτής και συνεχίζει από την επόμενη εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης ή μερικής επίλυσης της διαφοράς.

7. Η συζήτηση της αίτησης για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και η υπογραφή της σχετικής πράξης μπορεί να γίνει και από ειδικό πληρεξούσιο του υποχρέου, εφόσον κατατεθεί στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή του ελεγκτικού κέντρου πληρεξούσιο έγγραφο δημόσιο ή ιδιωτικό με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή.

Αν ο υπόχρεος είναι αγράμματος, το ιδιωτικό πληρεξούσιο έγγραφο υπογράφεται από δύο μάρτυρες, των οποίων η γνησιότητα των υπογραφών βεβαιώνεται, όπως στο προηγούμενο εδάφιο αναφέρεται ή αναπληρώνεται τούτο από έγγραφο δημόσιας, δημοτικής ή κοινοτικής αρχής, το οποίο περιέχει τη δήλωση που έγινε ενώπιον αυτών από τον υπόχρεο.

8. Στα πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 5 αυτού του άρθρου για να εξετάζουν με δικαίωμα ψήφου το αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, καθώς και στον υπάλληλο που ορίζεται για την τήρηση των πρακτικών, καταβάλλεται για κάθε συνεδρίαση, στην οποία παρέστησαν, αποζημίωση, η οποία καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Με όμοιες αποφάσεις καθορίζεται η διαδικασία για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, για τη λειτουργία της επιτροπής, καθώς και κάθε άλλη

λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή αυτού του άρθρου.

9. Η διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 79 του ν.4125/1960 εφαρμόζεται και επί προσφυγής που ασκείται από νομικό πρόσωπο, όταν ο εκπρόσωπος αυτού διαμένει, κατά το χρόνο άσκησης της προσφυγής, έξω από την έδρα της φορολογικής αρχής που εξέδωσε τη με αυτή προσβαλλόμενη πράξη.

10. Επί διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 7, περιορίζεται στο μισό (1/2) το προβλεπόμενο ποσοστό προσαύξησης του συντελεστή καθαρού κέρδους ή καθαρού εισοδήματος ή καθαρών αμοιβών, στις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 του άρθρου 32, 2 και 5 του άρθρου 34 και 5 του άρθρου 49, καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση που σύμφωνα με τον παρόντα Κώδικα οι πιο πάνω διατάξεις έχουν ανάλογη εφαρμογή. Οι κατά περίπτωση διατάξεις που ορίζουν ότι επί εξωλογιστικού προσδιορισμού εφαρμόζεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό, εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος από το συντελεστή που προβλέπεται για το οικείο επάγγελμα, ισχύουν ανάλογα και κατά την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου.

11. Αντίγραφο του πρακτικού της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς παραδίδεται στον υπόχρεο. Το πρακτικό αυτό επέχει και θέση ατομικής ειδοποίησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.δ.356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.).

Άρθρο 71

Δικαστικός συμβιβασμός

1. Δικαστικός συμβιβασμός με βάση αυτό το νόμο είναι δυνατός σε όλες περιπτώσεις επιτρέπεται και όπως προβλέπεται διοικητική επίλυση της διαφοράς. Στο δικαστικό συμβιβασμό δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 70.

2. Κατά τη συζήτηση που διεξάγεται επί του ακροατηρίου ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου και σε κάθε στάση της δίκης, παρουσία και των δύο μερών, κάθε διάδικος μπορεί να προτείνει την κατάργηση της φορολογικής δίκης, με την κατάθεση δήλωσης στο γραμματέα του δικαστηρίου πέντε (5) τουλάχιστον πλήρεις ημέρες πριν από τη συζήτηση. Η δήλωση αφού υπογραφεί και από το διάδικο που αποδέχθηκε την πρόταση και θεωρηθεί από αυτόν που διευθύνει τη συζήτηση, καταχωρίζεται ολόκληρη στα πρακτικά τα οποία έχουν τα αποτελέσματα αμετάκλητης απόφασης.

3. Ύστερα από αίτηση ενός από τους διαδίκους ή αυτεπάγγελτα, το δικαστήριο αναβάλλει εφάπαξ τη συζήτηση για την πρόταση. Η δήλωση που κατατέθηκε δεν ανακαλείται, μπορεί όμως μέχρι την, μετά την αναβολή, συζήτηση ή κατά τη διάρκεια αυτής να συμπληρωθεί για να βελτιωθεί.

4. Αν αποκρουσθεί η πρόταση από τον άλλο διάδικο, αυτή θεωρείται ως να μην έχει γίνει και συνεχίζεται η διαδικασία.

5. Σε περίπτωση ομοδικίας η πρόταση γίνεται από κοινού από όλους τους ομοδίκους, εκτός αν το δικαστήριο έχει διατάξει το χωρισμό. Σε περίπτωση παρέμβασης δεν απαιτείται σύμπραξη αυτού που παρεμβαίνει.

6. Οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 71 του Ν.4125/1960, εφαρμόζονται και στην περίπτωση του άρθρου αυτού.

7. Δεύτερη πρόταση από τον ίδιο διάδικο και στον ίδιο βαθμό δικαιοδοσίας δε συγχωρείται.

Άρθρο 72

Μεταφορά φορολογητέας ύλης

1. Αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά.

Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη, έχει γίνει τελεσίδικη, αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί, προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, προσαυξημένος με τον τυχόν πρόσθετο φόρο, προσαύξηση ή πρόστιμο ή κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο αυτού του έτους.

Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο στο φόρο ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η φορολογητέα ύλη φορολογήθηκε στο όνομα προσώπου, το οποίο σύμφωνα με το νόμο δεν έχει φορολογική υποχρέωση γι' αυτή τη φορολογητέα ύλη. Σε

αυτή την περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, όταν διαπιστώσει την πλάνη, προβαίνει σε νέα εγγραφή στο όνομα του πραγματικού υποχρέου.

Η τελεσιδικία της νέας εγγραφής, στο όνομα του πραγματικού υποχρέου, αποτελεί λόγο τροποποίησης ή ακύρωσης ή, κατά περίπτωση, αναθεώρησης της παλιάς εγγραφής, καθόσον αφορά τη φορολογητέα ύλη η οποία περιλήφθηκε στη νέα εγγραφή.

3. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων δεν ισχύουν,

α) οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια των οικείων φορολογικών εγγραφών και

β) η προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του νόμου περί εισπράξεως δημοσίων εσόδων για την επιστροφή ή το συμψηφισμό φόρων γενικά, που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως.

Άρθρο 73

Επιβράβευση ειλικρίνειας

1. Αν μετά τον έλεγχο, ο οποίος διενεργείται κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 κρίνονται ειλικρινείς οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και των άλλων συναφών φορολογικών αντικειμένων που έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα από τους υπόχρεους, παρέχονται σε αυτούς τα ακόλουθα δικαιώματα :

α)

β) Εφάπαξ χρηματοδότηση από τις εμπορικές τράπεζες, ύστερα από αίτηση του δικαιούχου, η οποία εξετάζεται και κατά προτεραιότητα, μέχρι

το ποσό των άμεσων και έμμεσων φόρων, των τελών και εισφορών που προκύπτουν από τις δηλώσεις που υποβλήθηκαν από τους υποχρέους και κρίθηκαν ειλικρινείς. Η χρηματοδότηση αυτή παρέχεται με τους όρους που προβλέπονται κάθε φορά για τα μεσοπρόθεσμα βιοτεχνικά δάνεια, εκτός από την παροχή προσωπικής ή εμπράγματης ασφάλειας, αντί της οποίας παρέχεται εγγύηση του Δημοσίου.

2. Για τις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, τις κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρίες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η μείωση του φόρου παρέχεται στα φυσικά πρόσωπα που είναι μέλη τους και η χρηματοδότηση στο νομικό πρόσωπο ή στην ένωση προσώπων, εφόσον τόσο οι δηλώσεις του νομικού προσώπου ή της ένωσης προσώπων, όσο και εκείνες των μελών τους κρίνονται ειλικρινείς.

3. Στις περιπτώσεις έκδοσης φύλλου ελέγχου, κατά την παρ. 2 του άρθρου 68 καταλογίζεται σε βάρος του δικαιούχου ολόκληρο το ποσό της κατά την παράγραφο 1 μείωσης του φόρου, εφόσον αυτό εισπράχθηκε από το δικαιούχο.

4. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία.

Άρθρο 74

Βεβαίωση του φόρου

1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτει :

α) Βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται.

β) Βάσει των φύλλων ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 68, εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

γ) Βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού.

2. Για τη βεβαίωση του φόρου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας συντάσσει χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και οπωσδήποτε όχι αργότερα από τρία (3) έτη από το τέλος του έτους στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.

Η παράλειψη βεβαίωσης του φόρου στην προθεσμία των δύο (2) μηνών αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα, που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.

3. Δεν βεβαιώνεται το ποσό που τελικώς οφείλεται με βάση οποιονδήποτε νόμιμο τίτλο, εφόσον τούτο δεν υπερβαίνει τα είκοσι επτά (27) ευρώ, αθροιστικά λαμβανόμενο για το φορολογούμενο και τη σύζυγό του.

4. Για τους εγγάμους, εφόσον συντρέχει περίπτωση της παρ. 1 του άρθρου 5, η οφειλή για φόρο, τέλη και εισφορές, που αναλογούν στα εισοδήματά τους βεβαιώνεται στο όνομα του συζύγου, η ευθύνη όμως για την καταβολή της οφειλής, που αναλογεί στα εισοδήματα καθενός συζύγου, βαρύνει καθένα σύζυγο χωριστά. Επίσης, εφόσον συντρέχει η περίπτωση της παρ. 2 του άρθρου 5, για την καταβολή της οφειλής η οποία αναλογεί επιμεριστικά στο εισόδημα που

προστίθεται και φορολογείται στο όνομα του ενός συζύγου, ευθύνεται εις ολόκληρον και ο άλλος σύζυγος. Αν με αίτηση του ενός συζύγου ζητηθεί ο διαχωρισμός της οφειλής που προκύπτει από την κοινή δήλωση των συζύγων, ο αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να του ανακοινώσει με σχετικό έγγραφό του το ποσό αυτής της οφειλής. Το έγγραφο αυτό αποτελεί νόμιμο τίτλο, η ισχύς του οποίου ανάγεται στο χρόνο που έγινε η βεβαίωση του ολικού ποσού αυτής της οφειλής. Οι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης, στις περιπτώσεις α' και β' της παρ. 3 του άρθρου 61, ευθύνονται εις ολόκληρον με τους υποχρέους για την καταβολή του φόρου και έχουν δικαίωμα αναγωγής.

5. Ο φόρος που βεβαιώνεται κατά τη διάρκεια του οικείου οικονομικού έτους ή μεταγενέστερα από τη λήξη του :

α) Με βάση φύλλο ελέγχου που έγινε οριστικό, λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι κάθε δόση δεν είναι μικρότερη των τριακοσίων (300) ευρώ, εκτός της τελευταίας. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των μηνών που ακολουθούν.

β) Μετά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και την καταβολή του ενός πέμπτου (1/5), το υπόλοιπο καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι κάθε δόση δεν είναι μικρότερη των τριακοσίων (300) ευρώ, εκτός της τελευταίας. Η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες

υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των μηνών που ακολουθούν. Αν ο υπόχρεος καταβάλλει εντός της προθεσμίας καταβολής του ενός πέμπτου (1/5), το σύνολο του ποσού που προκύπτει συνεπεία της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, παρέχεται επί αυτού έκπτωση κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%). Τα παραπάνω ισχύουν ανάλογα και επί δικαστικού συμβιβασμού.

γ) Με βάση απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι το συνολικό ποσό του φόρου δεν είναι μικρότερο των τριακοσίων (300) ευρώ. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, και η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μήνα που ακολουθεί.

6. Αν δεν έχει επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από τον φορολογούμενο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου, πρόσθετου φόρου και λοιπών συμβεβαιουμένων με αυτόν φόρων και τελών. Το ποσό αυτό βεβαιώνεται μετά την πάροδο της προθεσμίας για διοικητική επίλυση της διαφοράς και πριν από τη διαβίβαση της προσφυγής στο διοικητικό δικαστήριο και καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα.

Η αναστολή που χορηγείται κατά τις διατάξεις των άρθρων 200 έως 205 του ν.2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), δεν αποκλείει την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης και ταμειακώς του

παραπάνω ποσοστού του αμφισβητούμενου κύριου φόρου, του πρόσθετου φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων φόρων και τελών.

7. Φόρος που έχει ήδη βεβαιωθεί κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση. Τυχόν άσκηση έφεσης από το Δημόσιο κατά οριστικών αποφάσεων διοικητικών πρωτοδικείων δεν αναστέλλει σε καμιά περίπτωση τη διαδικασία της έκπτωσης των ποσών που βεβαιώθηκαν ή της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν αλλά δεν οφείλονται βάσει των αποφάσεων αυτών.

8. Βάσει των αποφάσεων των διοικητικών εφετείων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε νέα εκκαθάριση φόρου και ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση του επιπλέον φόρου που τυχόν οφείλεται ή έκπτωση του επιπλέον ποσού φόρου που βεβαιώθηκε.

9. Φόροι, τέλη και εισφορές που βεβαιώνονται βάσει προσωρινού φύλλου ελέγχου, που εκδόθηκε μετά από τον προσωρινό έλεγχο που προβλέπεται από την παρ. 4 του άρθρου 67, καταβάλλονται εφάπαξ. Η τυχόν άσκηση προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου δεν αναστέλλει την προσωρινή βεβαίωση του φόρου. Από το φόρο, τέλη και εισφορές που βεβαιώνονται τελεσίδικα, βάσει του οριστικού φύλλου ελέγχου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκπίπτει τα ποσά που καταλογίστηκαν με το προσωρινό φύλλο ελέγχου.

Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 6 ισχύουν και για τη βεβαίωση των φόρων, τελών και εισφορών βάσει προσωρινού

φύλλου ελέγχου για το οποίο ασκήθηκε προσφυγή.

10. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ο φόρος που προκύπτει στην περίπτωση β' της παραγράφου 5 μπορεί να καταβάλλεται και σε περισσότερες μηνιαίες δόσεις που σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνουν τις τριάντα έξι (36).

Άρθρο 75

Ακύρωση ή τροποποίηση οριστικής εγγραφής

1. Το φύλλο ελέγχου που οριστικοποιήθηκε επειδή δεν ασκήθηκε ένδικο μέσο, καθώς και αυτό που αφορά δήλωση η οποία κρίθηκε ειλικρινής, δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, για έναν από τους λόγους που αναφέρονται πιο κάτω, περιοριστικά :

α) Για ολική ή μερική έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.

β) Αν ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αποδεδειγμένα του φύλλου ελέγχου.

γ) Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου δεν είχε αρμοδιότητα να επιληφθεί στη φορολογία.

δ) Για λογιστικό λάθος.

ε) Για εσφαλμένο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου που αναλογεί σε αυτό.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση του φύλλου ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 1,

αποφασίζει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με τη σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, ύστερα από αίτηση του φορολογουμένου ή προκειμένου για τις περιπτώσεις γ', δ' και ε' της παραγράφου 1, ο αρμόδιος επιθεωρητής δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, ύστερα από αίτημα του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Η αίτηση αυτή υποβάλλεται μέσα σε τρία (3) έτη από την καταχώρηση του οικείου φύλλου ελέγχου στο βιβλίο που ορίζεται στην παρ. 3 του άρθρου 68.

3. Με βάση την απόφαση της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε νέα εκκαθάριση και ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση του επιπλέον φόρου που τυχόν οφείλεται ή έκπτωση του επιπλέον ποσού φόρου που βεβαιώθηκε.

4. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται αναλόγως και για την πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64.

5. Το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε στο όνομα μέλους των νομικών προσώπων ή των ενώσεων προσώπων, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2 και οριστικοποιήθηκε, τροποποιείται αυτοδικαίως από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ύστερα από τη σχετική απόφαση του διοικητικού εφετείου ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία μεταβάλλονται τα αποτελέσματα των νομικών προσώπων ή των ενώσεων προσώπων, που έχει προσδιορίσει το διοικητικό πρωτοδικείο. Με

βάση την απόφαση του διοικητικού εφετείου ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε για τα νομικά πρόσωπα ή τις ενώσεις προσώπων, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του μέλους, ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον βεβαιωθέντος φόρου.

B. Ισχύουσες διατάξεις Ν. 2859/2000

Άρθρο 48

Αρμόδια φορολογική αρχή Φορολογικός έλεγχος

1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

"Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και

οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν."

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

4. Ο έλεγχος ενεργείται τις εργάσιμες για τον υπόχρεο ημέρες και ώρες, στην επαγγελματική του εγκατάσταση ή, όταν τούτο είναι δύσκολο, στη ΔΟΥ, καθώς και σε άλλο τόπο και χρόνο ύστερα από συμφωνία του Προϊσταμένου ΔΟΥ και του υπόχρεου στο φόρο.

5. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου επιτρέπεται κάθε αναγκαία εξέταση ή έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου στο φόρο και κυρίως στους χώρους παραγωγής, επεξεργασίας γενικά, αποθήκευσης ή παράδοσης των αγαθών, καθώς και στον τόπο παροχής των υπηρεσιών, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του άρθρου 25 του Ν. 820/1978 (ΦΕΚ 174 Α').

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου.

Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία.

7. Ύστερα από έγγραφη πρόσκληση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, οι δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές και λοιπές αρχές, καθώς και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, οφείλουν να αποστέλλουν σε αυτόν, μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από τη γνωστοποίηση της πρόσκλησης, κάθε στοιχείο χρήσιμο για τη διεξαγωγή του ελέγχου και να παρέχουν κάθε σχετική πληροφορία ή συνδρομή.

8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται άλλος Προϊστάμενος ΔΟΥ ή άλλη δημόσια αρχή ή τα Ελληνικά Ταχυδρομεία ή άλλος οργανισμός κοινής ωφέλειας ή πιστωτικός οργανισμός, για την παραλαβή, των δηλώσεων, καθώς και άλλος Προϊστάμενος ΔΟΥ για την επιβολή του φόρου.

Άρθρο 49

Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.

Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.

Αν από τον έλεγχο προέκυψε διαφορά φόρου που δεν υπερβαίνει τις χίλιες (1.000) δραχμές, εκδίδεται πράξη με την οποία περαιώνεται η υπόθεση ως ειλικρινής.

2. α) Αν ο προσδιορισμός του φόρου με μία πράξη είναι δυσχερής, εκδίδεται μερική πράξη στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία ο Προϊστάμενος ΔΟΥ διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία.

"β) Μερική πράξη είναι και η πράξη που εκδίδεται επί ειδικής δήλωσης για τη μεταβίβαση ακινήτων κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 48. Η έκδοση της πράξης αυτής δεν αποκλείει την έκδοση συμπληρωματικής πράξης επί της ειδικής δήλωσης όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της υποπερίπτωσης ιν της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36".

Στην πράξη αυτή διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης.

3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση

και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

4. Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή κατά της συμπληρωματικής πράξης αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτή.

5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο των πράξεων προσδιορισμού του φόρου, καθώς και ο τρόπος της τήρησης του βιβλίου καταχώρισης των πράξεων αυτών.

Άρθρο 50

Προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου

1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προκύπτει απ' αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο.

2. Η προσωρινή πράξη περιέχει τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από τα βιβλία

και στοιχεία του υπόχρεου, το φόρο που αναλογεί, τις εκπτώσεις του φόρου, καθώς και τον πρόσθετο φόρο.

3. Κατά της προσωρινής πράξης επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής, η οποία δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου.

Οι δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται στις περιπτώσεις αυτές αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα του τακτικού ελέγχου και την ενδεχόμενη κύρια δίκη.

4. Από το φόρο που βεβαιώνεται οριστικά αφαιρείται ο φόρος της προσωρινής πράξης.

Άρθρο 51

Κοινοποίηση των πράξεων

Οι πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 κοινοποιούνται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Αν η υπόθεση περαιωθεί ως ειλικρινής, τούτο γνωστοποιείται στον υπόχρεο με απλή ταχυδρομική επιστολή.

Άρθρο 52

Διοικητική επίλυση της διαφοράς

1. Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε η πράξη που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητά της, να προτείνει στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ τη διοικητική επίλυση της διαφοράς.

2. Η πρόταση υποβάλλεται με το δικόγραφο της προσφυγής ή με ιδιαίτερη αίτηση που

κατατίθεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής. Αυτός που υποβάλλει την αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς προσκομίζει τα αποδεικτικά στοιχεία για την υποστήριξη της αίτησής του και αναπτύσσει σ' αυτήν τους ισχυρισμούς του.

Αν υποβληθεί αίτημα για διοικητική επίλυση της διαφοράς με ιδιαίτερη αίτηση, η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής αναστέλλεται με την υποβολή της αίτησης, μη υπολογιζόμενης της ημέρας υποβολής αυτής και συνεχίζεται από την επόμενη εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα, της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης ή μερικής επίλυσης της διαφοράς.

3. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ, αφού λάβει υπόψη του και εκτιμήσει όλα τα στοιχεία του φακέλου που προσκομίζονται από τον υπόχρεο και όσα αναπτύσσονται από αυτόν προφορικά ή γραπτά, καθώς και κάθε άλλο σχετικό με την υπόθεση στοιχείο, μπορεί, αν κρίνει το αίτημα βάσιμο εν όλω ή εν μέρει, να αποδεχθεί την ακύρωση της πράξης, την τροποποίησή της ή τη διαγραφή μερικών στοιχείων προσδιορισμού του φόρου, καθώς και τον περιορισμό του φόρου αυτού.

4. Αν συμπέσουν οι απόψεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ και του υπόχρεου, συντάσσεται και υπογράφεται και από τους δύο πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Με το πρακτικό αυτό, που επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, η διαφορά επιλύεται κατά το μέρος που επήλθε συμφωνία.

Αντίγραφο του πρακτικού της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς παραδίδεται στον υπόχρεο. Το πρακτικό αυτό επέχει και θέση

ατομικής ειδοποίησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.Δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.).

5. Η προηγούμενη παράγραφος εφαρμόζεται και στην περίπτωση κατάργησης της δίκης, κατά τις διατάξεις του Ν.Δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α').

6. Η διοικητική επίλυση της διαφοράς μπορεί να γίνει από ειδικό πληρεξούσιο, αν αυτός καταθέσει στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ έγγραφο πληρεξουσιότητας, δημόσιο ή ιδιωτικό, εφόσον στο ιδιωτικό αυτό έγγραφο βεβαιώνεται το γνήσιο της υπογραφής του εντολέα από δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή ή από συμβολαιογράφο.

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο του πρακτικού διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Άρθρο 53

Βεβαίωση του φόρου

1. Ο φόρος βεβαιώνεται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ στο όνομα του υπόχρεου που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 35.

Για τη βεβαίωση του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ συντάσσει χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και οπωσδήποτε όχι αργότερα από τρία έτη από το τέλος του έτους κατά το οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.

Η παράλειψη βεβαίωσης του φόρου στην προθεσμία των δύο μηνών αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα, που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.

2. Αν δεν επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από τον υπόχρεο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ ποσοστό "δέκα στα εκατό (10%)" του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου.

3. Η αναστολή που χορηγείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 200 έως 205 του ν. 2717/1999 δεν αποκλείει την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης και ταμειακώς του ποσοστού του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου που ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο. Τα ίδια ισχύουν και ως προς τη βεβαίωση του συνολικού ποσού του κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου βάσει προσωρινής πράξης του άρθρου 50 για την οποία ασκήθηκε προσφυγή.

4. Φόρος, που έχει ήδη βεβαιωθεί κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, εκπίπτει ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση.

5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο και ο τρόπος σύνταξης του χρηματικού καταλόγου. Με κοινές αποφάσεις του ίδιου Υπουργού και του κατά περίπτωση αρμόδιου Υπουργού, μπορεί να ορίζονται και άλλες, εκτός από τις ΔΟΥ, αρχές ή τράπεζες για την είσπραξη του φόρου.

Άρθρο 54

Τρόπος καταβολής του φόρου

1. Ο οφειλόμενος φόρος, κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, καταβάλλεται σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3.

2. Εφάπαξ:

α) με την υποβολή των δηλώσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος νόμου,

β) τον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση, εφόσον αφορά:

αα) φόρο που προκύπτει με βάση προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου, ανεξάρτητα από την άσκηση ή μη προσφυγής ή την με οποιονδήποτε τρόπο οριστικοποίηση της πράξης αυτής,

ββ) το ποσοστό τριάντα στα εκατό (30%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου της παραγράφου 2 του άρθρου 53,

γγ) το φόρο που βεβαιώθηκε με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου,

δδ) στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην επόμενη παράγραφο, εφόσον ο φόρος που βεβαιώθηκε δεν υπερβαίνει το ποσό των εκατό χιλιάδων (100.000) δραχμών.

3. Με την επιφύλαξη του εδαφίου δδ` της περίπτωσης β` της προηγούμενης παραγράφου, σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη στον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση, στις περιπτώσεις:

α) διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, με εξαίρεση το εδάφιο αα` της περίπτωσης β` της παραγράφου 2,

β) κατάργησης της φορολογικής δίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.Δ. 4600/1966,

γ) βεβαίωσης με βάση πράξη, η οποία οριστικοποιήθηκε λόγω μη άσκησης ή μη εμπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, με εξαίρεση το εδάφιο αα` της περίπτωσης β` της παραγράφου 2.

"4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να ορίζονται ο τρόπος καταβολής του φόρου, οι προϋποθέσεις, οι διαδικασίες και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την απόδοση του οφειλόμενου φόρου και χωρίς την υποβολή περιοδικών δηλώσεων."

Σε περίπτωση διαπίστωσης κατά τον έλεγχο μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για περιόδους έως και την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις του ν. 2523/1997.

Πράξεις επιβολής προστίμου, που έχουν εκδοθεί για την παραπάνω αιτία και δεν έχουν καταστεί οριστικές, ακυρώνονται σε οποιοδήποτε στάδιο της διαδικασίας και αν βρίσκονται"

Άρθρο 55**Ευθύνη εις ολόκληρο καταβολής του φόρου**

Για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής:

α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36 και της περίπτωσης β` της παραγράφου 4 του άρθρου 38,

β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι των νομικών προσώπων, κατά το χρόνο διάλυσης,

συγχώνευσης ή μετατροπής τους, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του φόρου,

γ) το πρόσωπο που μεταβιβάζει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5, για το φόρο που οφείλεται μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης.

δ) το μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, στην περίπτωση λήψης αγαθών ή υπηρεσιών, για τις οποίες υπόχρεος στο φόρο ορίζεται ο εγκαταστημένος εκτός της χώρας υποκείμενος στο φόρο ή ο φορολογικός του αντιπρόσωπος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35.

Άρθρο 56

Ακύρωση ή τροποποίηση οριστικής εγγραφής

Για την ακύρωση ή την τροποποίηση οριστικής φορολογικής εγγραφής εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 75 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), όπως ισχύουν.

"2. Ειδικά, πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 48 επί ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 είτε κατ' αυτής ασκήθηκε προσφυγή είτε επετεύχθη διοικητική επίλυση της διαφοράς είτε περαιώθηκε ως ειλικρινής, δύναται να ακυρωθεί για έναν από τους παρακάτω λόγους:

α) σε περίπτωση ματαίωσης συμβολαίου,

β) σε περίπτωση διόρθωσης στοιχείων εκ παραδρομής δηλωθέντων λανθασμένα στην ειδική δήλωση, πλην του φόρου των εισροών, πριν την υπογραφή του συμβολαίου.

Για την ακύρωση αποφασίζει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., ύστερα από αίτηση του υποκειμένου, εφόσον προσκομίζεται το πρωτότυπο της ειδικής δήλωσης και βεβαιώνεται από τον συμβολαιογράφο επί του σώματος αυτής ότι δεν έγινε η μεταβίβαση.

Γ. Άρθρο 36 Π.Δ. 186/1992

Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας

1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.

Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., προκειμένου για βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.

2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας του επιτηδευματία μπορεί με απόφαση του:

α) να απαλλάσσει από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου τον υπόχρεο, μετά

από σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου Επιθεωρητή, από την τήρηση βιβλίων πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας και την έκδοση των αποδείξεων του άρθρου 13 του Κώδικα αυτού, καθώς και να επιτρέπει σ' αυτόν την τήρηση βιβλίων πρώτης κατηγορίας αντί δεύτερης κατηγορίας, εφόσον αντιμετωπίζει σοβαρές δυσχέρειες για την τήρηση βιβλίων και την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών,

β) να εντάσσει τον επιτηδευματία, που απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, ή τον υπόχρεο τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας, σε κατηγορία βιβλίων όχι ανώτερη της δεύτερης,

γ) να ορίζει κατά τρόπο διάφορο τη θεώρηση κάθε βιβλίου ή στοιχείου ή και να επιτρέπει τη μη θεώρησή τους, στις περιπτώσεις που τηρούνται ή εκδίδονται με μηχανογραφικό τρόπο, καθώς και στις περιπτώσεις στοιχείων επί των οποίων αναγράφονται προεκτυπωμένα τα δεδομένα της συναλλαγής, μετά σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή".

δ) να επιτρέπει στην κοινοπραξία επιτηδευματιών, αντί για την τήρηση δικών της βιβλίων, την παρακολούθηση των εργασιών της σε ιδιαίτερο χώρο ή σε ιδιαίτερη σειρά λογαριασμών των βιβλίων που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτό και τηρούνται από ένα μέλος της,

ε) να επιτρέπει στον επιτηδευματία, που χρησιμοποιεί οχήματα ιδιωτικής χρήσης για τη διακίνηση κάθε είδους αγαθών του, την τήρηση θεωρημένου βιβλίου κινητής αποθήκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του

Κώδικα αυτού, ξεχωριστά σε κάθε όχημα, αντί της έκδοσης Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής.»

στ) να απαλλάσσει τον υπόχρεο από την έκδοση των αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής ή των δελτίων αποστολής, στις περιπτώσεις επαναλαμβανομένων αγορών ή πωλήσεων,

ζ) να υποχρεώνει τον παραγωγό αγροτικών προϊόντων στην έκδοση τιμολογίων για την πώληση του συνόλου της παραγωγής του, όταν ασκεί οργανωμένη αγροτική εκμετάλλευση ή επιχείρηση,

η) να επιβάλλει, μετά από σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου Επιθεωρητή, ή να εγκρίνει, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, τη θεώρηση οποιουδήποτε βιβλίου ή στοιχείου, ατελώς, για το οποίο δεν ορίζεται θεώρηση από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού,

θ) να ζητά την επαύξηση των υποχρεώσεων, για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης, του επιτηδευματία που έχει τύχει μερικής ή ολικής απαλλαγής από την Ε.Α.Β., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα αυτού.

3. Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.

Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των πέντε τελευταίων εδαφίων της επόμενης παραγράφου.

4. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτοντα βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφό του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών και αν δεν υπάρχει αυτός από τον Ειρηνοδίκη της περιφέρειας, που υπάγεται η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου, τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων, που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή.

Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα.

Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.

Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης.

Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφο ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος του τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής.

5. Στις περιπτώσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού επιτρέπεται η κατάσχεση και των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται με βάση τις διατάξεις του Κώδικα αυτού.

Επίσης επιτρέπεται παραλαβή των βιβλίων και στοιχείων αυτών, προς έλεγχο στις περιπτώσεις μη ύπαρξης ανεπισημών βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, με απόδειξη παραλαβής."

6. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί με έγγραφό του να ζητεί από τις Δημόσιες, Δημοτικές, Κοινοτικές και λοιπές Αρχές, καθώς και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, να αποστέλλουν κάθε στοιχείο και να παρέχουν κάθε πληροφορία που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού μέσα σε τριάντα (30) ημέρες.

7. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν υποχρεούται, μετά

το πέρας του τακτικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία, να παραδώσει σ' αυτόν με απόδειξη σημείωμα για τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπίστωσε κατά τον έλεγχο των αντικειμένων που ασχολήθηκε, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού.

Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου.

Δ. Βασικές αποφάσεις - εγκύκλιοι

Με την ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 όπως αυτή ισχύει μετά την τροποποίησή της με την ΠΟΛ. 1081/23.5.2005,⁴² καθορίστηκαν τα κριτήρια

⁴² 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

επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ο ειδικός τρόπος

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 είσπραξης 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.

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.

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

Α Π Ο Φ Α Σ Η
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.

Οτι 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

ΑΡΘΡΟ Ι
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 ελευθέριου 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/Α0014/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 εποπειών 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:

Α. Επαλήθευσεις 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.⁴³

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

⁴³ 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.»

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.⁴⁴

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 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.⁴⁵

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.⁴⁶

⁴⁴ 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.».

⁴⁵ 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.».

⁴⁶ Πριν την ΠΟΛ. 1081/23.5.2005 για την ελεγκτική επαλήθευση της περίπτωσης δ', η ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 προέβλεπε:

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.⁴⁷

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 διασαφίσεις 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.⁴⁸

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

«για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.».

⁴⁷ 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.».

⁴⁸ 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.».

διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.⁴⁹

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.⁵⁰

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.⁵¹

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.

⁴⁹ 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.»

⁵⁰ 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.»

⁵¹ 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.»

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.

Β. 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 εμπορών 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:

Α. 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 ταξιδίων, 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.Α.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 άρθ. 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 εφαρμόστηκαν 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 ανεξαιρέτως 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

ΑΡΘΡΟ 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, ενόητο 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

ΑΡΘΡΟ 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.

Ενόητο 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.

ΑΡΘΡΟ 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 σχετικά 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 επαληθευση, θα διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιογράφων 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:

Α. 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 επιτηδευματία.

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/ση 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/ση 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.

ΑΡΘΡΟ 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 επισημάνσεις:

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 ερευνάται 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 προσανζάνεται ο συντελεστής καθαρών κερδών σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις.

Γ. Επί βιβλίων τρίτης (Γ') κατηγορίας

1. Σε σχέση με τον έλεγχο ταμείου και αξιογράφων (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 αξιογράφων, 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 αξιογράφων 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 αξιογράφων 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 ιδιαίτερη 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 ιδίων 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.Α.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 ιδιαιτέρως 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.

ΑΡΘΡΟ 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 I-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 ερευνάται αν συντρέχουν οι σχετικοί όροι και προϋποθέσεις σύμφωνα με τις εν λόγω αποφάσεις.

Επίσης, επί επιχειρήσεων που τηρούν αναλυτική λογιστική (ομάδα 9 Ε.Γ.Α.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 ερευνάται 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.

ΑΡΘΡΟ 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 ερευνάται η κίνηση των δοσοληπτικών λογαριασμών του Ε.Γ.Α.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 υπολοίπου 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 προέκυπτε 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 Περαιώσης 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 Περαιώσης 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

ΑΡΘΡΟ 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 ενόητο 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/νσης Ελέγχου (<http://10.16.59.100>), των οποίων και συνιστούμε τη χρήση.

ΑΡΘΡΟ 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 τηρουμένων 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

ΑΡΘΡΟ 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 καθίστανται 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 εννοϊκών 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 ιδιαιτέρως αυξημένη προσοχή κατά την τεκμηρίωση των τυχόν καταλογιζόμενων παραβάσεων, ανάλογα βεβαίως πάντα και με τα εκάστοτε πραγματικά δεδομένα κάθε υπόθεσης.

Παραμεφερείς 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 μεν 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 προσαυζάνονται 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, προσαυζάνονται 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 προσαυζάνονται 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 Υπηρεσιακό 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.