

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ

ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ: κ. ΖΑΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ

ΚΟΝΤΟΓΙΑΝΝΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ Α.Μ.:4238

ΜΑΣΤΡΟΔΗΜΑΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ Α.Μ.: 4874



ΠΑΤΡΑ 2001

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	5957
----------------------	------

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΣΕΛ.

1.	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	
1.1.	Έννοια	1
1.2.	Σκοπός και σπουδαιότητα ελέγχου	1
2.	ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	
2.1.	Εντολή ελέγχου	3
2.2.	Κριτήρια επιλογής υποθέσεων ελέγχου	3
3.	ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	
3.1.	Προετοιμασία ελεγκτή	5
3.1.1.	Πρόγραμμα ελέγχου	5
3.2.	Προετοιμασία επιχείρησης	7
4.	ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	
4.1.	Έννοια	9
4.2.	Διατάξεις περί της διενέργειας προληπτικού ελέγχου	9
4.3.	Τόπος προληπτικού ελέγχου	10
4.4.	Έλεγχος Φορολογικών Ταμιακών Μηχανών	10
4.4.1.	Τρόπος ελέγχου Φ.Τ.Μ.	11
4.5.	Έλεγχος-νομιμότητας και κανονικότητας έκδοσης των στοιχείων	12
4.6.	Προληπτικός έλεγχος επιχειρήσεων μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων του Κ.Β.Σ.	13
4.7.	Προληπτικός έλεγχος βιβλίων πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.	14
4.8.	Προληπτικός έλεγχος βιβλίων δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.	15
4.9.	Προληπτικός έλεγχος βιβλίων τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.	17
4.9.1.	Βιβλία που θεωρούνται υποχρεωτικά από το φορολογικό έλεγχο	18
4.9.2.	Έλεγχος βιβλίων που τηρούνται χειρόγραφα	18
4.9.3.	Έλεγχος βιβλίων που τηρούνται μηχανογραφικά	20
4.9.4.	Πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις	21
4.9.5.	Έλεγχος Ταμείου	22
4.9.6.	Έλεγχος αποθεμάτων - Κλειστή αποθήκη	25
5.	ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	
5.1.	Έννοια	29
5.2.	Διατάξεις που αφορούν τη διενέργεια του προσωπικού ελέγχου	29
5.3.	Τόπος διενέργειας του ελέγχου	30
5.4.	Κριτήρια επιλογής για τον έλεγχο	31
5.5.	Προσωρινός έλεγχος στη Φορολογία Εισοδήματος	31
5.6.	Έλεγχος Κ.Β.Σ.	32
5.7.	Προσωρινός έλεγχος Φ.Π.Α.	32
5.7.1.	Γενικές ελεγκτικές ενέργειες κατά τον προσωρινό έλεγχο του Φ.Π.Α.	32
5.7.2.	Λοιπές ελεγκτικές επαληθεύσεις Φ.Π.Α.	33
5.8.	Προσωρινός έλεγχος επιχειρήσεων μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων	35
5.9.	Προσωρινός έλεγχος βιβλίων πρώτης κατηγορίας	35
5.10.	Προσωρινός έλεγχος βιβλίων δεύτερης κατηγορίας	37

5.11.	Προσωρινός έλεγχος βιβλίων τρίτης κατηγορίας	39
5.11.1.	Τήρηση λογαριασμών Φ.Π.Α.	39
5.11.2.	Έλεγχος εσόδων (εκροών)	41
5.11.3.	Έλεγχος εισροών	44
5.11.4.	Προσωρινός έλεγχος Φ.Μ.Υ.	45
5.11.5.	Έλεγχος φόρου ελεύθερων επαγγελματιών	48
5.11.6.	Έλεγχος φόρου εργολάβων	48
5.11.7.	Έλεγχος φόρου αμοιβών τρίτων	48
5.11.8.	Έλεγχος καρτοσήμου δανείων	49
5.11.9.	Έλεγχος τόκων δανείων	50
6.	ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	
6.1.	Έννοια – Διατάξεις που διέπουν τη διενέργεια του Τακτικού Ελέγχου	51
6.2.	Ενέργειες και διαπιστώσεις του ελέγχου, ανεξαρτητως κατηγορίας βιβλίων	51
6.2.1.	Έδρα – επαγγελματικές εγκαταστάσεις	52
6.2.2.	Σκοπός – αντικείμενο εργασιών	52
6.2.3.	Κεφάλαιο, Μέτοχοι, Εταίροι, Μετοχές, Εταιρικά μερίδια	53
6.2.4.	Διοικητικό Συμβούλιο – Διαχειριστές – Εκπροσώπηση	53
6.2.5.	Μεταφορικά μέσα	54
6.2.6.	Συμμετοχές	54
6.2.7.	Επίσκεψη στις εγκαταστάσεις	55
6.3.	Τακτικός έλεγχος επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία Κ.Β.Σ.	56
6.4.	Τακτικός έλεγχος βιβλίων πρώτης κατηγορίας Κ.Β.Σ.	58
6.4.1.	Γενικά	58
6.4.2.	Τόπος ελέγχου	59
6.4.3.	Τρόπος ελέγχου – Ενέργειες	59
6.4.4.	Τρόπος καταχώρησης των στοιχείων – Στήλες βιβλίων – Ανάλυση στηλών	64
6.4.5.	Αθροίσεις στηλών – Μεταφορά αθροισμάτων	65
6.4.6.	Εμπρόθεση καταχώρηση	66
6.4.7.	Ανακριβής καταχώρηση	67
6.4.8.	Ελεγκτικές επαληθεύσεις των στοιχείων	68
6.4.9.	Έλεγχος προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος	70
6.4.10.	Εισόδημα από την πώληση παγίων	73
6.4.11.	Κύρος και αποδεικτική δύναμη του Βιβλίου Αγορών	73
6.4.12.	Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος σε ανακριβή βιβλία πρώτης κατηγορίας	75
6.4.13.	Έλεγχος τεκμηρίων	76
6.4.14.	Τακτικός έλεγχος Φ.Π.Α. βιβλίων πρώτης κατηγορίας	77
6.4.15.	Ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις Φ.Π.Α. Βιβλίου Αγορών	78
6.4.16.	Έλεγχος λοιπών φορολογιών βιβλίων πρώτης κατηγορίας	80
6.5.	Τακτικός έλεγχος βιβλίων δεύτερης κατηγορίας	82
6.5.1.	Γενικά	82
6.5.2.	Τόπος ελέγχου	83
6.5.3.	Τρόπος ελέγχου – Ενέργειες	84
6.5.4.	Στήλες βιβλίου – Ανάλυση στηλών – Τρόπος καταχώρησης των στοιχείων	86
6.5.5.	Αθροίσεις στηλών – Μεταφορά αθροισμάτων	88

6.5.6.	Εμπρόθεσμη ενημέρωση – Καταχώρηση	89
6.5.7.	Ανακριβής καταχώρηση	90
6.5.8.	Ελεγκτικές επαληθεύσεις των στοιχείων	92
6.5.8.1.	Έλεγχος πλαστότητας και εικονικότητας	92
6.5.8.2.	Έλεγχος Φορολογικών Ταμιακών Μηχανών	94
6.5.8.3.	Νομότυπη έκδοση των στοιχείων	97
6.5.8.4.	Διασταύρωση στοιχείων	99
6.5.9.	Έλεγχος Βιβλίου Απογραφών	100
6.5.9.1.	Γενικά	100
6.5.9.2.	Έλεγχος υποχρέωσης τήρησης Βιβλίου Απογραφών	100
6.5.9.3.	Έλεγχος καταχώρησης στο Βιβλίο Απογραφών	101
6.5.9.4.	Έλεγχος αποτίμησης	102
6.5.9.5.	Αποθέματα που απογράφονται	103
6.5.9.6.	Ουσιαστικός έλεγχος Βιβλίου Απογραφών για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας	103
6.5.10.	Έλεγχος πρόσθετων βιβλίων	105
6.5.11.	Έλεγχος προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος	106
6.5.12.	Κύρος και αποδεικτική δύναμη του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων	113
6.5.13.	Προσδιορισμός αποτελεσμάτων σε ανεπαρκή και ανακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας	115
6.5.14.	Τακτικός έλεγχος Φ.Π.Α. βιβλίων δεύτερης κατηγορίας	118
6.5.15.	Τακτικός έλεγχος Λοιπών φορολογιών βιβλίων δεύτερης κατηγορίας	123
6.6.	Τακτικός έλεγχος βιβλίων τρίτης κατηγορίας	129
6.6.1.	Τυπικός φορολογικός έλεγχος – Λογιστικός έλεγχος	129
6.6.1.1.	Έλεγχος λογιστικών πράξεων	129
6.6.1.2.	Σύνταξη πίνακα Οικονομικών Αποτελεσμάτων	131
6.6.1.3.	Λογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος – Έλεγχος δαπανών	132
6.6.1.4.	Δαπάνες που εκπίπτουν	137
6.6.1.5.	Λοιπά θέματα λογιστικού ελέγχου	142
6.6.1.6.	Αξιοποίηση διαπιστώσεων λογιστικού ελέγχου στο επόμενο στάδιο του ουσιαστικού ελέγχου	144
6.6.1.7.	Συμπλήρωση προγράμματος ελέγχου	145
6.6.2.	Ουσιαστικός έλεγχος	145
6.6.2.1.	Ελεγκτικές επαληθεύσεις για διαπιστώσεις περί του κύρους των βιβλίων τρίτης κατηγορίας	146
6.6.2.1.1.	Έλεγχος επάρκειας των βιβλίων – στοιχείων	146
6.6.2.1.2.	Έλεγχος ακρίβειας των βιβλίων – στοιχείων	148
6.6.2.1.2.1.	Έλεγχος Αγορών	150
6.6.2.1.2.2.	Έλεγχος Πωλήσεων	153
6.6.2.1.2.3.	Έλεγχος απογραφής	156
6.6.2.1.2.4.	Ελεγκτικές επαληθεύσεις στο Βιβλίο Αποθήκης	159
6.6.2.1.2.5.	Έλεγχος και αναλύσεις επί ΣΜΚ & ΣΚΚ, συγκρίσεις – αποκλίσεις – αιτιολόγηση	164
6.6.2.1.2.6.	Ισολογισμός	166
6.6.2.2.	Διαδικασία απόρριψης των βιβλίων	174
6.6.2.2.1.	Εξωλογιστικός προσδιορισμός αποτελεσμάτων σε περίπτωση που τα βιβλία και στοιχεία κριθούν ανεπαρκή – ανακριβή	175
6.6.2.3.	Έλεγχος Λοιπών φορολογιών	179
6.6.2.4.	Τέλος ελέγχου – Σύνταξη έκθεσης ελέγχου	180

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

1.- ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1.- Έννοια

Ο Φορολογικός Έλεγχος αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό εργαλείο του κρατικού μηχανισμού στην προσπάθεια για την προστασία του Δημοσίου συμφέροντος και την πάταξη του οικονομικού εγκλήματος. Όμως συμπεριλαμβάνεται και αυτός σε μια γενικότερη έννοια, την Ελεγκτική, η οποία σε κάποιες χώρες υφίσταται ως επιστήμη καθιερωμένη και εφαρμοσμένη, ενώ σε άλλες ως στόχος εφικτός μεν, αλλά ακόμα μακρινός.

Στο μάθημα της Ελεγκτικής (ΣΤ' Εξάμηνο), γνωρίσαμε την έννοια αυτή καθώς και την διάκριση των ελέγχων σε εσωτερικούς και εξωτερικούς. Είδαμε, σε γενικές πάντα γραμμές, διαδικασίες και τεχνικές εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος διενεργείται από όργανα και μηχανισμούς της ίδιας της επιχείρησης. Σκοπός, η αξιολόγηση των λειτουργιών και της οργάνωσης της επιχείρησης, καθώς και η δυνατότητα παροχής αξιόπιστων πληροφοριών στους ενδιαφερόμενους φορείς.

Ο Φορολογικός Έλεγχος ανήκει σε μια διαφορετική κατηγορία της Ελεγκτικής, τον Εξωτερικό Έλεγχο. Διεξάγεται από κρατικούς φορείς, «εξωτερικούς» της επιχείρησης. Οι Οργανισμοί που επιβαρύνονται με την αποστολή αυτή είναι οι Δ.Ο.Υ., τα Ελεγκτικά Κέντρα και το Σ.Δ.Ο.Ε., δίχως να αγνοούνται στοιχεία προερχόμενα από Ορκωτούς Ελεγκτές, Τραπεζικούς Οργανισμούς ή άλλους ανεξάρτητους φορείς. Τα είδη φορολογικούς ελέγχου είναι ο προσωρινός, ο προληπτικός και ο τακτικός, τα οποία θα αναλυθούν παρακάτω.

1.2.- Σκοπός και σπουδαιότητα ελέγχου

Βασικός σκοπός είναι, η έρευνα από μέρους του κρατικού μηχανισμού για την ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και τη δυνατότητα του οικονομικού φορέα να εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις, καθώς και ο καθορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων

του σε περίπτωση διαπίστωσης μη ορθής εφαρμογής των σχετικών διατάξεων.

Η σημασία του φορολογικού ελέγχου έγκειται στην υποστήριξη της κρατικής οικονομικής πολιτικής προς την κατεύθυνση της αύξησης των εσόδων του δημοσίου, τη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών και γενικότερα την οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Επομένως, γίνεται αντιληπτή η σπουδαιότητα αυτής της διαδικασίας, που όμως δεν έτυχε της απαιτούμενης προσοχής από τους αρμόδιους φορείς. Μόλις στο δεύτερο μισό της τελευταίας δεκαετίας πραγματοποιήθηκε συντονισμένη προσπάθεια καταγραφής και βελτίωσης των διαδικασιών και τεχνικών διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Πρέπει να σημειωθεί ότι σ' αυτήν την προσπάθεια εξαιρετικά πολύτιμη στάθηκε η συμβολή εμπειρογνομόνων του Υπ. Οικονομικών των Η.Π.Α.

Στη συγκεκριμένη εργασία θα παρατεθούν οι διαδικασίες του προληπτικού, προσωρινού και τακτικού φορολογικού ελέγχου για τις τρεις κατηγορίες βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. Από τα τρία είδη ελέγχου, ο τακτικός αποτελεί την κυριότερη μορφή. Επίσης γίνεται αναφορά και στις σπουδαιότερες φορολογικές διατάξεις που αφορούν τον έλεγχο και που προκύπτουν από τον Κ.Β.Σ., την Φορολογία Εισοδήματος και το Φ.Π.Α.

2.- ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

2.1.- Εντολή ελέγχου

Η επιλογή των επιχειρήσεων που πρόκειται να υποβληθούν σε έλεγχο γίνεται με βάση κάποια κριτήρια ή ενδείξεις που αξιολογούνται από τα αρμόδια τμήματα κάθε Δ.Ο.Υ. Η αξιολόγηση αυτή καθορίζει και το είδος ελέγχου που θα διενεργηθεί, καθώς και την έκτασή του.

Η εντολή ελέγχου περιλαμβάνει μία ή περισσότερες επιχειρήσεις, ή ακόμα και τα όρια μιας περιοχής μέσα στα οποία όλες οι επιχειρήσεις θα γίνουν αντικείμενα ελέγχου (στην τελευταία περίπτωση προληπτικού). Επίσης αναφέρονται οι διατάξεις πάνω στις οποίες θα βασιστεί η διαδικασία του ελέγχου καθώς και λεπτομέρειες της διαδικασίας αυτής. Εκδίδεται ονομαστικά για τους συγκεκριμένους υπάλληλους που θα διεκπεραιώσουν τον έλεγχο. Είναι τριπλότυπη και εκτός του στελέχους, το ένα αντίγραφο δίνεται στον Επόπτη, ενώ το πρωτότυπο στον ελεγκτή. Καταχωρείται σε ενιαίο Βιβλίο Εντολών Ελέγχου και λαμβάνει αύξοντα αριθμό. Ανυπαρξία εντολής καθιστά τον έλεγχο άκυρο.

2.2.- Κριτήρια επιλογής υποθέσεων ελέγχου

Τα κριτήρια που καθορίζουν τις επιχειρήσεις που θα ελεγχθούν, όπως και το είδος και την έκταση του ελέγχου, είναι πάρα πολλά και κάποια από αυτά ως ένα βαθμό υποκειμενικά. Ενδεικτικά αναφέρονται τα παρακάτω:

1.- Παραβάσεις Κ.Β.Σ., σημαντικές από άποψη μεγέθους και έκτασης, όπως η μη έκδοση ή λήψη στοιχείων, η έκδοση ανακριβών και η χρήση πλαστών ή εικονικών στοιχείων.

2.- Μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών.

3.- Μη δήλωση δραστηριότητας από επιχειρήσεις που έχουν θεωρήσει βιβλία και στοιχεία.

4.- Μη δήλωση εγκαταστάσεων ή άλλων βασικών στοιχείων.

5.- Υπαρξη κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων.

6.- Πιστωτικά υπόλοιπα Φ.Π.Α., αδικαιολόγητα σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητας.

7.- Μη υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α.

8.- Σημαντικός όγκος ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

9.- Ζημία χρήσης χωρίς την ύπαρξη κάποιου έκτακτου οικονομικού ή άλλου γεγονότος (νομισματικές διακυμάνσεις, σημαντική οικονομική κρίση, φυσική καταστροφή κ.λ.π.).

10.- Μικρός Συντελεστής Μικτού Κέρδους που πιθανόν να οφείλεται σε απόκρυψη εσόδων, σε υποτιμολογήσεις πωλήσεων ή σε τεχνητή διόγκωση του κόστους πώληθέντων.

11.- Ασυνήθιστα μεγάλος Συντελεστής Μικτού Κέρδους που πιθανόν να υποδηλώνει προσπάθεια συγκάλυψης συναλλαγών.

12.- Σημαντική απόκλιση του Συντελεστή Μικτού Κέρδους της ελεγχόμενης επιχείρησης από τους Συντελεστές ομοειδών επιχειρήσεων.

13.- Σημαντικός όγκος διορθώσεων εκδοθέντων στοιχείων.

14.- Επαναλαμβανόμενες προσωρινές καταθέσεις των εταίρων οι οποίες πιθανόν να καλύπτουν πιστωτικά υπόλοιπα του ταμείου που δημιουργούνται συνήθως από απόκρυψη εσόδων.

15.- Δυσανάλογες δαπάνες ή αναλώσεις Α' και Β' υλών και υλικών συσκευασίας σε σχέση με τον όγκο παραγωγής.

16.- Δυσαναλογία τιμών αγοράς και πώλησης της ελεγχόμενης επιχείρησης σε σχέση με τις επικρατούσες στην αγορά.

3.- ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

3.1.- Προετοιμασία ελεγκτή

Αφού αξιολογηθούν τα κριτήρια που προαναφέραμε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δίνει γραπτή εντολή για έλεγχο στον υπάλληλο – ελεγκτή. Αυτός έχει την δυνατότητα πριν έρθει σε επαφή με την ελεγχόμενη επιχείρηση να συλλέξει πληροφορίες μέσω του αρχείου της Δ.Ο.Υ. που μπορούν να αποδειχθούν χρήσιμες. Οι πληροφορίες αυτές προκύπτουν από την μελέτη των ακόλουθων στοιχείων:

- 1.- Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών.
- 2.- Εκθέσεις Κ.Β.Σ., ιδιαίτως σε επιχειρήσεις που διατηρούν αποθήκες.
- 3.- Σύνταξη πίνακα των θεωρηθέντων βιβλίων και στοιχείων.
- 4.- Συγκέντρωση υπαρχόντων στοιχείων ΚΕΠΥΟ.
- 5.- Γενική ενημέρωση σχετικά με το είδος της επιχείρησης, το αντικείμενο εργασιών, τον τρόπο διενέργειας των συναλλαγών κ.λ.π.
- 6.- Ύψος τυχόντος συνολικού και ληξιπρόθεσμου χρέους προς το Δημόσιο, το οποίο μαζί με το υπόλοιπο ταμείου για βιβλία Γ' κατηγορίας σημειώνεται στο εξωτερικό του φακέλου ελέγχου, ο οποίος παραδίδεται από τον ελεγκτή στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. μετά την περάτωση του ελέγχου.

Αφού μελετηθούν και αξιολογηθούν τα πιο πάνω ενδεικτικά στοιχεία, ο ελεγκτής σε συνεργασία με τον επόπτη ελέγχου και ανάλογα με το είδος του αποφασίζουν για τον τρόπο διενέργειάς του. Σε περίπτωση που ο έλεγχος είναι τακτικός, τότε σύμφωνα με το άρθρο 19 Π.Δ. 16/89, που παρατίθεται παρακάτω, συντάσσεται πρόγραμμα ελέγχου.

3.1.1.- Πρόγραμμα ελέγχου άρθρο 19 Π.Δ. 16/1989

α.- Για ποιους ελέγχους συντάσσεται.

Το πρόγραμμα ελέγχου συντάσσεται υποχρεωτικά μόνο για τις επιχειρήσεις που έχουν υπαχθεί σε τακτικό φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων.

β.- Χρόνος σύνταξης.

Συντάσσεται αμέσως μετά τη συγκρότηση του φακέλου της υπόθεσης και αφού έχουν μελετηθεί τα στοιχεία, τα οικονομικά δεδομένα, τα αποτελέσματα και οι δείκτες από διάφορες συγκρίσεις, καθώς και οι ιδιαιτερότητες της επιχείρησης και του κλάδου γενικά.

γ.- Περιεχόμενο.

Περιλαμβάνει τις επαληθεύσεις του λογιστικού και του ουσιαστικού ελέγχου που κρίνονται απαραίτητες από τους παράγοντες ελέγχου (από ελεγκτή, Προϊστάμενο ελέγχου, Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.) για την διαπίστωση της ειλικρίνειας των βιβλίων και των στοιχείων, των δεδομένων και των αποτελεσμάτων που προκύπτουν από αυτά.

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις πρέπει να είναι συγκεκριμένες και να αιτιολογείται ο λόγος επιλογής για κάθε μία χωριστά, να προσδιορίζονται κατά περίπτωση, οι λογαριασμοί, τα χρονικά διαστήματα, τα ποσοτικά μεγέθη, τα είδη των αγαθών κλπ.

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που θα περιληφθούν στο αρχικό και στο συμπληρωματικό πρόγραμμα είναι υποχρεωτικές και ο ελεγκτής οφείλει να τις πραγματοποιήσει και να αναφέρει με συγκεκριμένο τρόπο στην έκθεση τα αποτελέσματα για κάθε μια χωριστά και δε δικαιούται να πραγματοποιήσει άλλες.

δ.- Συμπλήρωση προγράμματος.

Μπορεί να συμπληρωθεί για μια και μόνο φορά, μετά το πέρας του λογιστικού ελέγχου εφόσον από αυτόν διαπιστώθηκε η ανάγκη συμπληρωματικού ελέγχου περιπτώσεων του λογιστικού ή και του ουσιαστικού ελέγχου.

ε.- Χρησιμότητα.

Με την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που περιλαμβάνονται στο πρόγραμμα σε συνδυασμό με την ενημέρωση του ελεγκτή με τον τρόπο ελέγχου που περιγράφεται στο παρόν για κάθε περίπτωση, ο έλεγχος γίνεται συγκεκριμένος, περισσότερο διαφανής και αξιόπιστος.

Σημείωση: Αν το Υπουργείο Οικονομικών έχει προσδιορίσει, με απόφαση, υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και δεν κριθούν απαραίτητες άλλες, το πρόγραμμα θα συμπληρωθεί και σ' αυτήν την

περίπτωση με την σημείωση ότι «θα διενεργηθούν οι υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών».

3.2.- Προετοιμασία επιχείρησης

Ταυτόχρονα με τα παραπάνω, γίνονται και οι ακόλουθες ενέργειες που αφορούν την προετοιμασία της ελεγχόμενης επιχείρησης, οι οποίες παρατίθενται αναλυτικά:

1.- Γνωστοποίηση της ιδιότητας του ελεγκτή.

2.- Παράδοση αντιγράφου εντολής ελέγχου στο νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης (Διευθύνοντα σύμβουλο, Προϊστάμενο λογιστηρίου κλπ), ενυπόγραφα (ο παραδούς - παραλαβών).

3.- Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων που χρησιμοποιούνται κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, για αυτά που κρίνεται απαραίτητο.

4.- Έλεγχος για την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).

5.- Έλεγχος για την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων άρθρο 10 Π.Δ. 186/92 και λοιπών διατάξεων καθώς και για τον τρόπο τήρησης αυτών.

6.- Έλεγχος για την υποχρέωση τήρησης Φ.Τ.Μ. Ν. 1809/89 και για την διαπίστωση γνησιότητάς της (σχετικά και άρθρο 16 Ν. 2579/98, Πολ. 1093/20.03.98).

7.- Έλεγχος ταμείου (προαιρετικά) σε βιβλία Γ' κατηγορίας.

8.- Έλεγχος νομικής μορφής της επιχείρησης (σύσταση - λύση - συγχώνευση κλπ).

9.- Συζήτηση με τον υπεύθυνο της επιχείρησης σχετικά με:

- ♦ Το αντικείμενο εργασιών
- ♦ Την ύπαρξη ή μη εσωτερικού ελέγχου
- ♦ Τον τρόπο οργάνωσης λογιστηρίου, τμημάτων παραγωγής, διάθεσης, διοίκησης κλπ.
- ♦ Τις διαδικασίες παραγωγής, εμπορίας και διάθεσης των αγαθών
- ♦ Τις ιδιαιτερότητες της επιχείρησης

10.- Επιτόπια επίσκεψη και έρευνα στους χώρους άσκησης δραστηριότητας της επιχείρησης (εργοστάσιο - αποθήκες - λοιποί χώροι).

Τα πιο πάνω αποτελούν βασικές διαδικασίες όλων των μορφών ελέγχου και για όλες τις κατηγορίες βιβλίων του Κ.Β.Σ. (Α' - Β' - Γ'), με την προϋπόθεση βέβαια ότι από την ελεγχόμενη επιχείρηση θα υπάρξει ανταπόκριση στον έλεγχο.

Στην περίπτωση που θα προκύψουν απρόοπτα, όπως:

α.- Η επιχείρηση να αρνηθεί την διενέργεια του ελέγχου.

β.- Να υπάρχει στην επιχείρηση κάποιο τρίτο πρόσωπο, που να μην έχει την δυνατότητα να παράσχει βοήθεια στον έλεγχο.

γ.- Η επιχείρηση να επικαλεσθεί κάποιο λόγο ανωτέρας βίας (ασθένεια, κοινωνικό γεγονός, φυσικά φαινόμενα κλπ).

δ.- Η επιχείρηση να επικαλεσθεί απώλεια των βιβλίων και στοιχείων ή μέρους αυτών.

ε.- Τα βιβλία να τηρούνται εκτός έδρας.

στ.- Να βρεθούν ανεπίσημα στοιχεία και να δημιουργηθεί πρόβλημα ως προς την διαδικασία κατάσχεσής τους, αυτά αντιμετωπίζονται κατά περίπτωση με καλή πίστη, με γνώμονα τα συμφέροντα του Δημοσίου, ώστε να αποφεύγεται κατά το δυνατό η αίσθηση αδικίας.

4.- ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

4.1.- Έννοια

Είναι ο έλεγχος που γίνεται με σκοπό την διαπίστωση εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., καθώς και την εκπλήρωση των ληξιπρόθεσμων εν γένει φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης.

Ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος στοχεύει κυρίως, με την αιφνίδια παρουσία των υπαλλήλων στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή εκτός αυτής κατά την διακίνηση, να αποτρέψει τους φορολογούμενους από την διάπραξη φορολογικών παραβάσεων.

Ο έλεγχος μπορεί να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου ή στοιχείου ή εγγράφου, εκτός από αυτά που τηρούνται υποχρεωτικά ή προαιρετικά, καθώς και κάθε περιουσιακού στοιχείου, που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.

Ο έλεγχος αυτός επιβάλλεται να είναι ουσιαστικός και σύντομος.

4.2.- Διατάξεις περί της διενέργειας προληπτικού ελέγχου

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., ή ο οριζόμενος από αυτόν υπάλληλος, δικαιούται σε οποιαδήποτε εργάσιμη ημέρα και ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία, που έχουν οριστεί από τον κώδικα ή από τους άλλους νόμους, καθώς και εκείνα 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 αυτός γίνεται προληπτικά κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και αναφέρεται στον έλεγχο:

- ◆ Διακίνησης των αγαθών
- ◆ Ενημέρωσης των βιβλίων
- ◆ Αποθεμάτων – ταμείου – περιουσιακών στοιχείων
- ◆ Ειδικών βιβλίων

- ♦ Νομιμότητας φορολογικών ταμιακών μηχανών

4.3.- Τόπος προληπτικού ελέγχου

Ο έλεγχος αυτός γίνεται:

- **Εκτός της επιχείρησης** κατά την διακίνηση αγαθών με σκοπό τη διαπίστωση διακίνησης αυτών με τα προβλεπόμενα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία.
- **Εντός της επιχείρησης** με σκοπό την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και των λοιπών φορολογικών διατάξεων.

4.4.- Έλεγχος Φορολογικών Ταμιακών Μηχανών (Φ.Τ.Μ.)

Ο έλεγχος της νόμιμης και σωστής λειτουργίας των Φορολογικών Ταμιακών Μηχανών, **N. 1809/1988** (ΦΕΚ 222 Α') ξεκινά από την εγκυρότητα κάθε μηχανής που χρησιμοποιείται, για τον αποκλεισμό του ενδεχομένου της ανεπίσημης χρησιμοποίησης της μηχανής, (άρθρο **16 Ν. 2579/1998**, Παλ. **1093/20.03.1998**).

Μπορεί να χρησιμοποιείται Φ.Μ.Τ. για την έκδοση Α.Α.Π. και Α.Π.Υ. από όσους τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας (για τις μετρητοίς και επι πιστώσει πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών) και από τους τηρούντες βιβλία τρίτης κατηγορίας (μόνο για τις μετρητοίς πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών).

Σημειώνεται ο αριθμός μητρώου κάθε Φ.Τ.Μ. είναι μοναδικός και αποτελείται από συνδυασμό δύο γραμμάτων και μία σειρά οκτώ ψηφίων.

Τα δύο γράμματα αναφέρονται σε αντίστοιχα γράμματα της απόφασης που εγκρίνει την χρησιμοποίηση από την επιχείρηση που παράγει τον τύπο της μηχανής. Από τα οκτώ ψηφία τα δύο πρώτα αναφέρονται στον χρόνο κατασκευής, αριθμός σειράς παραγωγής της Φ.Τ.Μ. π.χ. ΟΛ 93002150.

Για να υπαχθεί κάποιος στην υποχρέωση χρήσης Φ.Τ.Μ., πρέπει αθροιστικά να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α.- Να τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας.

β.- Να είναι λιανοπωλητής (λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών από το σύνολο των δραστηριοτήτων όλων των εγκαταστάσεων από 40% και πάνω του συνολικού τζίρου).

- Από 01.01.1995 όλοι όσοι διενεργούν λιανικές πωλήσεις ανεξάρτητα από το ποσοστό αυτών στο σύνολο των εσόδων, **άρθρο 27 παρ. 1β Ν. 2214/1994**.

γ.- Να μην υποχρεούται, από φορολογικές διατάξεις, σε αναγραφή πρόσθετων στοιχείων επί των αποδείξεων (ονοματεπώνυμο, διεύθυνση κλπ).

δ.- Να μην εμπίπτει στις εξαιρέσεις που προβλέπει ο νόμος ή οι υπουργικές αποφάσεις.

4.4.1.- Τρόπος ελέγχου Φ.Τ.Μ.

α.- Λαμβάνεται μια απόδειξη αξίας (π.χ. δέκα (10) δραχμών από κάθε Φ.Τ.Μ.).

β.- Ελέγχεται αν αναγράφεται η ένδειξη «ΝΟΜΙΜΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ».

γ.- Συγκρίνεται ο αριθμός μητρώου με αυτόν που έχουν τα ημερήσια δελτία «Ζ» τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία.

δ.- Ελέγχεται ο αριθμός της απόφασης έγκρισης της Φ.Τ.Μ. από την μεταλλική ταμπέλα που φέρει κάθε ταμιακή μηχανή.

Πρέπει να υπάρχει συμφωνία αυτών των αριθμών. Αν δεν υπάρχει συμφωνία, σημαίνει ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί Φ.Τ.Μ. για συναλλαγές που δεν εμφανίζει στα βιβλία. Πρόκειται δηλαδή για ανεπίσημα στοιχεία τα οποία πρέπει να κατάσχεθούν.

ε.- Ελέγχεται το Βιβλίο Συντήρησης της Φ.Τ.Μ. για τυχόν παρατηρήσεις του υπευθύνου τεχνικού συντήρησης.

στ.- Ελέγχεται η τυχόν εμφάνιση στα ημερήσια δελτία «Ζ» ή στις αναφορές της δημοσιονομικής μνήμης της ένδειξης «ΒΛΑΒΗ CMOS.....».

Αν δίπλα από την ένδειξη αυτή αναγράφεται ο αριθμός μηδέν (0) δεν απαιτείται περαιτέρω έλεγχος.

Αν όμως δίπλα από την ένδειξη αυτή αναγράφεται οποιοσδήποτε άλλος αριθμός (π.χ. 1, 2, 3, ...), σημαίνει ότι έχουν ισάριθμες φορές με το πλήθος που δηλώνει ο αριθμός, μηδενισθεί τα ημερήσια αθροίσματα.

Ο μηδενισμός αυτός μπορεί να οφείλεται σε τυχαίο γεγονός ή σε επίσκεψη, οπότε ο έλεγχος οφείλει να ελέγξει, αν οι εγγραφές έχουν γίνει στα βιβλία για την συγκεκριμένη μέρα που συνέβη το γεγονός (π.χ. από την χαρτοταινία που χρησιμοποιείται ως στέλεχος).

Στην περίπτωση αυτή, εφόσον έχει επέμβει τεχνικός για αποκατάσταση της λειτουργίας της Φ.Τ.Μ., θα υπάρχει και αντίστοιχη εγγραφή στο βιβλιάριο συντήρησης.

Μπορεί όμως ο μηδενισμός να οφείλεται σε εσκεμμένη ενέργεια προκειμένου να μην εμφανισθούν τα έσοδα συγκεκριμένων ημερών (π.χ. στο τέλος του έτους). Αυτό θα αποδειχθεί από το γεγονός της παράλειψης ενημέρωσης του βιβλίου με τις συναλλαγές που έγιναν και αποτυπώθηκαν στην καρτοταινία της Φ.Τ.Μ., που αποτελεί το στέλεχος.

ζ.- Ελέγχεται δειγματοληπτικά αν όλα τα «Ζ» έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία. Είναι ενδεχόμενο κάποια «Ζ» επιλεκτικά, να μην καταχωρήθηκαν για την απόκρυψη συναλλαγών (παρατηρούμε τον α/α των «Ζ» που πρέπει να είναι συνεχής π.χ. Ζ 485, 486, 487, κ.ο.κ.).

η.- Ελέγχεται δειγματοληπτικά αν τα «Ζ» έχουν καταχωρηθεί με σωστή αξία στις αντίστοιχες στήλες (κατά Μ.Σ.Κ.Κ. και Φ.Π.Α.) των βιβλίων.

4.5.- Έλεγχος νομιμότητας και κανονικότητας έκδοσης των στοιχείων.

Ελέγχεται η κανονικότητα της θεώρησης (παράσταση, πράξη θεώρησης κλπ.).

Σημειώνεται ότι η παράσταση (διάτρητη) αποτελείται:

- ◆ Από ένα τετραψήφιο αριθμό, που είναι ο Κωδικός της Δ.Ο.Υ.
- ◆ Δύο γράμματα
- ◆ Δύο αριθμούς που δηλώνουν το μήνα θεώρησης
- ◆ Δύο αριθμούς που δηλώνουν το έτος θεώρησης π.χ. 1118 ΑΔ 11 01

Έχει παρατηρηθεί ότι ορισμένες φορές κυκλοφορούν πλαστά στοιχεία, τα οποία εντοπίζονται από το γεγονός ότι ο Κωδικός της Δ.Ο.Υ. είναι άσχετος με την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκδότη.

Έτσι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί χωρίς ουσιαστικό και περαιτέρω έλεγχο η εμφάνιση σε στοιχεία που εκδόθηκαν από Ομόρρυθμη Εταιρία του Κωδικού π.χ. της Δ.Ο.Υ ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ (1118).

Κάθε τέτοια ή άλλη παρατήρηση, που δημιουργεί υπόνοιες, πρέπει απαραίτητα να ελέγχεται, αφού παραληφθούν από τον έλεγχο τα συγκεκριμένα στοιχεία.

4.6.- Προληπτικός έλεγχος επιχειρήσεων μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων του Κ.Β.Σ.

α.- Βασική ελεγκτική ενέργεια στην περίπτωση αυτή είναι η διαπίστωση μήπως η επιχείρηση είχε υποχρέωση να τηρήσει βιβλία του Κ.Β.Σ. Ελέγχεται αν πράγματι η επιχείρηση ανήκει στις απαλλασσόμενες από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., όπως ισχύουν κάθε φορά.

Για την πραγματοποίηση της επαλήθευσης αυτής, που αφορά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, βρίσκουμε τον επιτυχανόμενο συντελεστή μικτού κέρδους και τα μικτά κέρδη που προκύπτουν προστίθενται στο συνολικό κόστος των αγορών, χωρίς το Φ.Π.Α. για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων.

Π.κ. Επιχείρηση πώλησης ενδυμάτων για την χρήση 01.01.1998 έως 31.12.1998, είχε αγορές εμπορευμάτων αξίας 1.180.000 δρχ. και το συντελεστής μικτού κέρδους επί αγορών ανέρχεται σε 46%.

Οι πωλήσεις επομένως για την συγκεκριμένη χρήση ανέρχονται στο ποσό των δρχ. $1.180.000 \times 46\% = 1.722.800$ και επομένως νόμιμα η επιχείρηση δεν τηρεί βιβλία.

β.- Επαλήθευση αν για ορισμένα είδη αγαθών, υπάρχουν αντίστοιχα τιμολόγια αγορών.

γ.- Διασταύρωση των υπάρχοντων τιμολογίων αγορών με καταστάσεις αγορών από το ΚΕΠΥΟ που αφορούν τους αγοραστές.

δ.- Έλεγχος αν τα δεδομένα των εξόδων και αγορών έχουν μεταφερθεί ορθά στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

ε.- Έλεγχος για τις εν γένει ληξιπρόθεσμες φορολογικές υποχρεώσεις.

Κατά τα λοιπά, πλην της περίπτωσης καταχώρησης των παραστατικών (επειδή δεν τηρούνται βιβλία), ισχύουν όσα πιο κάτω αναφέρονται στο κεφάλαιο «προληπτικός έλεγχος επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας».

4.7.- Προληπτικός έλεγχος βιβλίων πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

α.- Γίνεται η θεώρηση του τηρούμενου Βιβλίου Αγορών καθώς και των τυχόν πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ, που είναι υποχρεωμένη να τηρεί η ελεγχόμενη επιχείρηση, με την διαδικασία που αναφέρθηκε ανωτέρω.

Ο χρόνος ενημέρωσης του είναι 15 ημέρες από την έκδοση ή λήψη του δικαιολογητικού και επί ταμιακών πράξεων από την διενέργειά τους (δηλαδή από την έκδοση ταμιακών παραστατικών) σύμφωνα με το άρθρο 17 του Κ.Β.Σ.

Π.χ. έκδοση ή λήψη στοιχείου την 01.08.1995. Η μέτρηση της προθεσμίας καταχώρησής του στο ημερολόγιο αρχίζει στις 02.08.1995 και λήγει 16.08.1995 (15 ημέρες), δηλαδή στις 17.08.1995, το στοιχείο αυτό πρέπει να είναι καταχωρημένο στο τηρούμενο ημερολόγιο.

Αν η 16.08.1995 είναι κατά νόμο εορτάσιμη (αργία), τότε η προθεσμία καταχώρησης λήγει στις 17.08.1995.

β.- Ακολούθως αφού συγκεντρώσει όλα τα καταχωρημένα στοιχεία, ελέγχει αν για κάποια από αυτά έχει παρέλθει η προθεσμία καταχώρησής τους.

Σε περίπτωση που διαπιστώσει παράβαση, καταγράφει τα στοιχεία που δεν έχουν καταχωρηθεί για να μνημονευθούν στην έκθεση ελέγχου που θα συνταχθεί. Στην έκθεση ελέγχου πρέπει απαραίτητα να αναφέρεται το είδος, η σειρά, ο αριθμός, η ημερομηνία, η επωνυμία του αντισυμβαλλόμενου και η αξία του στοιχείου.

γ.- Επίσης ελέγχει, αν οι εγγραφές στο βιβλίο έχουν γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Β.Σ. 186/1992, π.χ. καταχώρηση σε ιδιαίτερο χώρο των παγίων, χορήγηση ή λήψη δανείων.

δ.- Επειδή βασικός παράγοντας της επιτυχίας του προληπτικού ελέγχου, είναι ο αιφνιδιασμός ο ελεγκτής πρέπει να έχει υπ' όψη του να εντοπίσει ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία.

Αν αντιληφθεί ότι υπάρχουν στην επιχείρηση ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία, πρόχειρες σημειώσεις κ.λ.π., τα παραλαμβάνει για να

αξιολογηθούν περαιτέρω. Προκειμένου να είναι νόμιμη η παραλαβή, πρέπει να συνταχθεί έκθεση κατάσχεσης.

Ο ελεγκτής αφού φυλλομετρήσει και μονογράψει τα προς κατάσχεση ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία κλπ., με την δέουσα προσοχή συντάσσει έκθεση σε τρία αντίγραφα.

Η έκθεση υπογράφεται από τον ελεγκτή ή τους ελεγκτές και τον εκπρόσωπο της επιχείρησης. Ένα αντίγραφο αυτού του πρωτοκόλλου παραδίδεται στον υπεύθυνο της επιχείρησης, ο οποίος υπογράφει για την παραλαβή του στο πρωτότυπο.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση αρνηθεί να παραδώσει τα ανεπίσημα, ενημερώνεται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. για τα περαιτέρω. Τα ανεπίσημα που έχουν κατασχεθεί, παραδίδονται αμέσως στον επόπτη ελέγχου ή τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

ε.- Ελέγχεται η εμπρόθεσμη και ορθή υποβολή των δηλώσεων όλων των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων όμως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης (φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ., αποζημιώσεις Ν. 2112/20, έργολάβων κλπ.).

4.8.- Προληπτικός έλεγχος βιβλίων δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Γίνεται θεώρηση του τηρούμενου Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων καθώς και των τυχόν πρόσθετων βιβλίων (άρθρο 10 του Κ.Β.Σ., απογραφών, επενδυτικών νόμων) και των στοιχείων που εκδίδει η ελεγχόμενη επιχείρηση, με την διαδικασία που αναφέρθηκε πιο πάνω.

Το Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων είναι δυνατόν να τηρείται:

- ◆ Χειρόγραφα
- ◆ Μηχανογραφικά στην επιχείρηση
- ◆ Μηχανογραφικά σε λογιστικό γραφείο

Ακολούθως γίνεται έλεγχος ενημερότητας αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ.:

α.- Χειρόγραφα

Όταν ο επιτηδευματίας προσκομίσει στον έλεγχο το Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων, τότε ο ελεγκτής προβαίνει σε έλεγχο ενημερότητας και σωστής

τήρησής του. Αυτό θεωρείται σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, στη στήλη των εσόδων και τη στήλη των εξόδων.

β.- Μηχανογραφικά

Οι υποχρεώσεις των επιτηδευματιών, που τηρούν τα βιβλία τους μηχανογραφικά περιγράφονται στα άρθρα 23–25 του Κ.Β.Σ. Με τις διατάξεις αυτές διαχωρίζεται η έννοια της εκτύπωσης από την έννοια της καταχώρησης. Ως καταχώρηση εννοείται η πληκτρολόγηση των εγγραφών στον υπολογιστή και ως εκτύπωση η εξαγωγή των δεδομένων και η αναγραφή αυτών στα προβλεπόμενα από τις διατάξεις έντυπα. Ο χρόνος ενημέρωσης είναι ο ίδιος με τα χειρόγραφα βιβλία. Η εκτύπωση όμως γίνεται μέσα στον επόμενο μήνα, εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις.

- Ο ελεγκτής που πραγματοποιεί έλεγχο σε επιχείρηση που τηρεί μηχανογραφικά τα βιβλία της, πρέπει να ζητήσει το εγχειρίδιο χρήσης.

- Η επιχείρηση πρέπει να διαθέσει στον έλεγχο το κατάλληλο προσωπικό για να εκτυπωθούν ή να εμφανισθούν στην οθόνη, τα στοιχεία που θα ζητηθούν. Ακολούθως μπορούν να γίνουν ελεγκτικές επαληθεύσεις, τόσο στις εγγραφές των βιβλίων, όσο και στις δυνατότητες του λογισμικού.

- Ο έλεγχος, με βάση το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης, μπορεί να ζητήσει να του εμφανίσει ο χρήστης του Η/Υ στην οθόνη, τις τελευταίες εγγραφές και στην συνέχεια να τις εκτυπώσει. Θεωρείται σκόπιμο στην εκτύπωση να υπογράψει ο ελεγκτής και ο υπεύθυνος της επιχείρησης.

- Στη συνέχεια ζητάει την προσκόμιση των τελευταίων εκτυπώσεων του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων, τις οποίες θεωρεί στην τελευταία σελίδα. Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, η επιχείρηση υποχρεούται να εκτυπώσει το Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων, μέσα στον επόμενο μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις π.χ. ο έλεγχος διενεργείται την 25η Νοεμβρίου, η επιχείρηση θα πρέπει να έχει εκτυπώσει το Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων για τον μήνα Σεπτέμβριο.

- Ελέγχει αν αναπτύσσονται σε στήλες τα πληροφοριακά στοιχεία, που προβλέπονται από τα άρθρα 5 και 6 του Κ.Β.Σ., εφόσον δεν συνιάζονται ιδιαίτερες καταστάσεις.

- Ελέγχει με τον ίδιο τρόπο, όπως και στο τηρούμενο χειρόγραφο βιβλίο, τα στοιχεία που δεν έχουν καταχωρηθεί, για να διαπιστώσει αν έχουν

καταχωρηθεί εμπρόθεσμα οι εγγραφές στο τηρούμενο μηχανογραφικά βιβλίο, αντιπαραβάλλοντας, αυτά με το βιβλίο που έχει εκτυπωθεί αρχικά σε πρόχειρο χαρτί.

- Τέλος, με την βοήθεια του Βιβλίου Οδηγιών Χρήσης και το κατάλληλο προσωπικό, που έχει διατεθεί από την επιχείρηση, ελέγχει αν πληρούνται οι τεχνικές προδιαγραφές π.χ. προσπαθεί να καταχωρήσει εγγραφή με ημερομηνία προγενέστερη των 15 ημερών κλπ.

- Αν εκδίδονται αποδείξεις λιανικής πώλησης με χρήση Η/Υ, ελέγχει αν αυτές φέρουν όλες τις ενδείξεις που υποχρεούνται από τις ισχύουσες διατάξεις.

- Αν χρησιμοποιείται ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο, για την έκδοση πολλών στοιχείων, ελέγχεται δειγματοληπτικά η ενιαία αρίθμηση.

γ.- Μηχανογραφικά σε λογιστικό γραφείο

Ο ελεγκτής κάνει τις ίδιες ενέργειες που περιγράφονται παραπάνω. Πρέπει όμως να μεταβεί πρώτα στην επιχείρηση, προκειμένου να καταγράψει τα ακαταχώρητα στοιχεία και εν συνεχεία να μεταβεί στο λογιστικό γραφείο.

Μετά από τις παραπάνω ενέργειες σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ελέγχεται η εμπρόθεσμη και ορθή υποβολή των δηλώσεων όλων των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων όπως, αυτές προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης (Φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ., Φόρου αποζημιώσεων Ν. 2112/20, Φόρου εργολάβων κλπ.).

4.9.- Προληπτικός έλεγχος βιβλίων τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Και στην περίπτωση του επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ισχύουν όλα όσα αναφέρθηκαν για τις υποχρεώσεις τήρησης των βιβλίων των άλλων κατηγοριών.

Ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων είναι ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ.

4.9.1.- Βιβλία που θεωρούνται υποχρεωτικά από το φορολογικό έλεγχο

Ο ελεγκτής που διενεργεί έλεγχο ενημερότητας, θεωρεί υποχρεωτικά τα εξής βιβλία:

α.- Τα Ημερολόγια

- ♦ Γενικό Ημερολόγιο, όταν τηρείται κλασσικό σύστημα.
- ♦ Αναλυτικά Ημερολόγια, όταν τηρείται συγκεντρωτικό σύστημα.
- ♦ Ημερολόγιο Εγγραφών Ισολογισμού (εφόσον τηρείται).

β.- Το Γενικό Καθολικό, σε όποιο λογαριασμό κρίνεται απαραίτητο, ή το Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού (όποιο από τα δύο είναι θεωρημένο).

γ.- Το Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών

δ.- Τα ειδικά βιβλία:

- **Το μητρώο παγίων**, εφόσον πρέπει να τηρείται
- **Το Βιβλίο Αποθήκης ή οι μηνιαίες καταστάσεις αποθήκης** (όποιο από τα δύο είναι θεωρημένο)
- **Το Βιβλίο Παραγωγής κοστολογίου**
- **Τα πρόσθετα βιβλία άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.**
- **Τα διοικητικά βιβλία Α.Ε. και Ε.Π.Ε.** (όταν κρίνεται αναγκαίο από τον έλεγχο).

4.9.2.- Έλεγχος βιβλίων που τηρούνται χειρόγραφα

Οι περισσότερες επιχειρήσεις, που τηρούν τα βιβλία τους χειρόγραφα, συνήθως είναι μικρού μεγέθους και χρησιμοποιούν το συγκεντρωτικό σύστημα και μάλιστα τη γερμανική παραλλαγή του.

Τα βιβλία που συνήθως χρησιμοποιούνται είναι:

- ♦ Αναλυτικό Ημερολόγιο διαφόρων πράξεων
- ♦ Αναλυτικό Ημερολόγιο ταμείου
- ♦ Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο
- ♦ Γενικό Καθολικό

Ανάλογα με τις ανάγκες τους πολλές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν και άλλα Αναλυτικά Ημερολόγια. Τα συνηθέστερα από αυτά είναι:

- Το Ημερολόγιο Αγορών και
- Το Ημερολόγιο Πωλήσεων.

Τα Αναλυτικά ημερολόγια ενημερώνονται καθημερινά με τις ημερήσιες κινήσεις.

Στο τέλος του μήνα οι εγγραφές κάθε ημερολογίου, συγκεντρώνονται κατά λογαριασμό και γίνεται μια εγγραφή στο Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο για κάθε Αναλυτικό Ημερολόγιο.

Από αυτό ενημερώνεται το Γενικό Καθολικό για την μηνιαία κίνηση κάθε λογαριασμού.

Οι εγγραφές στο Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο και το Γενικό Καθολικό γίνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, εκείνου που αφορούν οι πράξεις.

Ο ελεγκτής θεωρεί τα Αναλυτικά Ημερολόγια και το Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο με τον τρόπο που έχει ήδη περιγραφεί.

Επειδή στο Γενικό Καθολικό κάθε λογαριασμός είναι σε ένα φύλλο, επιλέγονται για θεώρηση τρεις ή τέσσερις λογαριασμούς που παρουσιάζουν ενδιαφέρον.

Οι λογαριασμοί αυτοί συνήθως είναι ο λογαριασμός ταμείο, ο λογαριασμός πωλήσεις, ο λογαριασμός αγορές, ο λογαριασμός Φ.Π.Α. και ο λογαριασμός δαπάνες χρήσεως.

Η θεώρηση γίνεται στο σκέλος της χρέωσης και στο σκέλος της πίστωσης. Επίσης θεωρούνται όλα τα στοιχεία.

Επαναλαμβάνεται η διαδικασία με τα ακαταχώρητα παραστατικά, όπως τιμολόγια αγοράς, τιμολόγια πώλησης, αποδείξεις πληρωμής και είσπραξης, πινάκια παραλαβής και εκχώρησης συναλλαγματικών, εξτρέ τράπεζας κλπ, για να διαπιστωθεί αν η ελεγχόμενη επιχείρηση τηρεί τις προβλεπόμενες από το άρθρο 17 του Κ.Β.Σ. προθεσμίες.

Επίσης ελέγχεται πάντα η ημερομηνία θεώρησής τους με τις πρώτες εγγραφές που έχουν καταχωρηθεί σε αυτά.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση υποχρεούται σε τήρηση Βιβλίου Αποθήκης, επιλέγονται τα είδη με το μεγαλύτερο φορολογικό ενδιαφέρον (π.χ. ανάλογα με την αξία ή την κίνηση που παρουσιάζουν) και θεωρούνται οι αντίστοιχες μερίδες.

Ταυτόχρονα με τον έλεγχο των ακαταχώρητων παραστατικών, ελέγχεται και η εμπρόθεσμη ενημέρωση του Βιβλίου Αποθήκης.

4.9.3.- Έλεγχος βιβλίων που τηρούνται μηχανογραφικά

Σχετικά με την εκτύπωση των βιβλίων που τηρούνται μηχανογραφικά, ισχύουν όσα αναφέρθηκαν και στην περίπτωση του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων.

Η εκτύπωση του Γενικού Ημερολογίου και των Αναλυτικών Ημερολογίων γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, από εκείνον που αφορούν οι οικονομικές πράξεις.

Η εκτύπωση του Ημερολογίου εγγραφών ισολογισμού μέχρι το κλείσιμο ισολογισμού.

Στο τέλος κάθε μήνα η επιχείρηση επίσης εκτυπώνει θεωρημένο Γενικό Καθολικό ή θεωρημένο Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού. Όταν εκτυπώνει Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού τότε το Γενικό Καθολικό (αθεώρητο) και το Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο εκτυπώνονται στο τέλος της χρήσης.

Αν τηρεί Βιβλίο Αποθήκης και εκτυπώνει θεωρημένες καταστάσεις (ισοζύγια), το βιβλίο αποθήκης εκτυπώνεται στο τέλος της χρήσης (αθεώρητο).

Το αθεώρητο Βιβλίο Αποθήκης καθώς και τα αναλυτικά καθολικά μπορεί να μην εκτυπώνονται στο τέλος της χρήσης εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

Αν και τα περισσότερα προγράμματα υποστηρίζουν όλα τα συστήματα λογιστικής, στην πράξη η πλειοψηφία των επιχειρήσεων τηρεί το ιταλικό (κλασσικό) σύστημα, με την παράλληλη χρήση θεωρημένων βοηθητικών βιβλίων (αγορών, πωλήσεων, ταμείου κλπ), ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης. Οι ημερήσιες κινήσεις των παραπάνω βιβλίων καταχωρούνται καθημερινά στο Γενικό Ημερολόγιο.

Ο ελεγκτής που διενεργεί έλεγχο ενημερότητας, αφού θεωρήσει τα στοιχεία της επιχείρησης και τα βιβλία που έχουν εκτυπωθεί σε θεωρημένα έντυπα, λαμβάνει τα ακαταχώρητα στοιχεία και ζητάει τα παρακάτω:

α.- Αν η επιχείρηση τηρεί το Ιταλικό (κλασσικό) σύστημα, ζητάει την εμφάνιση στην οθόνη των τελευταίων λογιστικοποιημένων εγγράφων και έπειτα μια πρόχειρη εκτύπωση αυτών.

β.- Αν τηρεί το συγκεντρωτικό σύστημα, ζητάει τις εκτυπώσεις όλων των Αναλυτικών Ημερολογίων, διαφόρων πράξεων, ταμείου, αγορών, πωλήσεων, κλπ. και

γ.- Αν τηρεί το Βιβλίο Αποθήκης.

Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί πακέτα λογιστικής, που ενημερώνουν αυτόματα με την καταχώρηση των ημερολογίων και το Βιβλίο Αποθήκης.

Δεδομένου όμως ότι από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 17 ορίζεται, ότι η ενημέρωση των ποσοτήτων του Βιβλίου Αποθήκης, γίνεται μέσα σε οκτώ (8) ημέρες από την παραλαβή ή την παράδοση του εμπορεύματος απαιτείται μεγαλύτερη προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή.

Για τις παραδόσεις αγαθών δεν υπάρχει πρόβλημα, όταν τα στοιχεία εκδίδονται με την χρήση Η/Υ και ενημερώνεται αυτόματα το Βιβλίο Αποθήκης. Στις περιπτώσεις όμως παραλαβής αγαθών, πρέπει ο ελεγκτής να ελέγξει την πραγματική ημέρα παραλαβής αυτών.

Σε περίπτωση παραλαβής αγαθών με Δελτίο Αποστολής, πρέπει η ποσοτική ενημέρωση του Βιβλίου Αποθήκης να γίνει μέσα σε οκτώ (8) ημέρες από την παραλαβή και η κατ' αξία ενημέρωση των βιβλίων μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή του τιμολογίου, το οποίο μπορεί να παραληφθεί από την επιχείρηση καθυστερημένα.

Το ίδιο μπορεί να συμβεί και με τα Τ.Π.-Δ.Α., αφού η λογιστική εγγραφή μπορεί να γίνει σε περισσότερες ημέρες, από την προβλεπόμενη προθεσμία για την ποσοτική ενημέρωση.

Σε περίπτωση που το Βιβλίο Αποθήκης δεν ενημερώνεται αυτόματα, τότε ο ελεγκτής θα πάρει όλα τα ακαταχώρητα στοιχεία, δηλαδή τα Τ.Π.-Δ.Α., που η επιχείρηση έχει εκδόσει, τα Τ.Π.-Δ.Α. που έχει παραλάβει και τα Δελτία Αποστολή εμπορευμάτων που είναι σε εκκρεμότητα καθώς και τα Τιμολόγια Πώλησης.

Από την ανεπίσημη εκτύπωση του Βιβλίου Αποθήκης, θα ελέγξει αν συντρέχει περίπτωση εκπρόθεσμης ενημέρωσης αυτού.

4.9.4.- Πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις

- ♦ Ελέγχεται αν τηρείται το Ε.Γ.Α.Σ., όταν υπάρχει υποχρέωση.

- ◆ Ελέγχεται αν εξασφαλίζεται η αυτόματη ετήσια προοδευτική αρίθμηση κάθε ημερολογιακής εγγραφής για κάθε ημερολόγιο χωριστά και παράλληλα αν αποκλείεται η δυνατότητα μεταβολής του αριθμού της ενιαίας προοδευτικής αρίθμησης από τον χρήστη.
- ◆ Ελέγχεται αν το πρόγραμμα αποκλείει την δυνατότητα αναδρομής παρέμβασης σε οποιαδήποτε ημερομηνία προγενέστερη των δέκα πέντε (15) ημερών.
- ◆ Ελέγχεται αν εξασφαλίζει υποχρεωτικά την ενημέρωση των βιβλίων του επιτηδεύματι με το περιεχόμενο των στοιχείων που εκδίδονται μηχανογραφικά από το ίδιο σύστημα.
- ◆ Ελέγχεται αν στα Αναλυτικά Ημερολόγια γίνεται σε κάθε σελίδα η άθροιση αυτόματα και αν το ποσό μεταφέρεται στην επόμενη σελίδα.

4.9.5.- Έλεγχος Ταμείου

Η συγκεκριμένη ελεγκτική διαδικασία γίνεται όπου κρίνεται αναγκαία και αποσκοπεί στην αποκάλυψη τυχόν εισπράξεων και πληρωμών και κατ'επέκταση στη διενέργεια πωλήσεων και αγορών, χωρίς να εκδοθούν ή ληφθούν φορολογικά στοιχεία.

α.- Πριν την καταμέτρηση των μετρητών πρέπει:

- ◆ Να θεωρούνται τό Γενικό Ημερολόγιο (κλασσικό σύστημα) ή το Αναλυτικό Ημερολόγιο Ταμείου (συγκεντρωτικό σύστημα).
- ◆ Να θεωρούνται τα λογιστικά στοιχεία (γραμμάτια είσπραξης, εντάλματα πληρωμής).
- ◆ Να εντοπίζονται οι ακαταχώρητες ταμιακές συναλλαγές.
- ◆ Να αναζητείται αν υπάρχουν πρόχειρες ταμιακές δοσοληψίες (πρόχειροι δανεισμοί, πληρωμές επί αποδώσει λογαριασμού κλπ).
- ◆ Αν υπάρχει ημερήσια ταμιακή δοσοληψία σε εξέλιξη (αποστολή χρημάτων στην τράπεζα για διακανονισμό, αποστολή χρημάτων για εξόφληση λογαριασμών κλπ).

β.- Καταμέτρηση μετρητών:

- ♦ Η καταμέτρηση των μετρητών γίνεται μόνο από τον υπεύθυνο που έχει ορίσει η επιχείρηση και ο ελεγκτής παρακολουθεί. Δε θεωρούνται μετρητά οι μεταχρονολογημένες επιταγές.
- ♦ Συντάσσεται πρωτόκολλο καταμέτρησης, το οποίο υπογράφεται από τον υπεύθυνο της επιχείρησης και τον ελεγκτή.

γ.- Το υπόλοιπο ταμείου εξάγεται από τα βιβλία, ως εξής:

γ1.- Μηχανογραφικώς τηρούμενα βιβλία (κλασικό σύστημα)

- ♦ Ζητείται εκτύπωση του υπολοίπου του λογαριασμού 38.00 (Ταμείο)
- ♦ Προστίθενται οι εισπράξεις και οι πληρωμές μέχρι την ημέρα του ελέγχου
- ♦ Συγκρίνεται το εξαγόμενο υπόλοιπο με το αποτέλεσμα της καταμέτρησης

γ2.- Μηχανογραφικώς τηρούμενα βιβλία σε συγκεντρωτικό σύστημα

- ♦ Εκτυπώνεται το Αναλυτικό Ημερολόγιο ταμείου ή το υπόλοιπο αυτού μέχρι την ημέρα ενημέρωσης
- ♦ Πραγματοποιούνται οι διαδικασίες της πιο πάνω περίπτωσης (α)

γ3.- Χειρόγραφη τήρηση κλασικού συστήματος

- ♦ Ζητείται το υπόλοιπο ταμείου (Λογ/σμός 38.00) μέχρι την ημέρα που είναι ενημερωμένο
- ♦ Πραγματοποιούνται οι διαδικασίες τη πιο πάνω περίπτωσης (α)

γ4.- Χειρόγραφη τήρηση συγκεντρωτικού συστήματος

- ♦ Ζητείται το υπόλοιπο από το Αναλυτικό Ημερολόγιο Ταμείου μέχρι την ημέρα που είναι ενημερωμένο
- ♦ Πραγματοποιούνται οι διαδικασίες της πιο πάνω περίπτωσης (α)

Επιπρόσθετα τονίζεται:

- **Στα βιβλία που τηρούνται χειρόγραφα**, είναι σκόπιμο να γίνονται αθροίσεις των ταμιακών πράξεων σε σημεία πριν την τελική εγγραφή ή την τελευταία εγγραφή της σελίδας, επειδή έχει παρατηρηθεί τακτοποίηση του ταμείου εκ των υστέρων κατά τρόπο που το υπόλοιπο της σελίδας να είναι χρεωστικό αλλά στη μέση

π.χ. της σελίδας να είναι πιστωτικό, χωρίς να οφείλεται σε λογιστικό λάθος.

- **Στα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά**, ο έλεγχος δικαιούται να ζητήσει εκτύπωση (άμεσα) σε αθεώρητο έντυπο τα υπόλοιπα όλων ή μερικών των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού και των μερίδων αποθήκης, μέχρι την ημέρα ενημέρωσής τους.

Ενδεχόμενα που μπορεί να προκύψουν από τον έλεγχο ταμείου και τα οποία χρήζουν περαιτέρω έρευνας:

α.- Πλεονάσματα:

Εφόσον δεν οφείλονται σε λογιστικό σφάλμα τότε ερευνάται το ενδεχόμενο:

- Απόκρυψης πωλήσεων, χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων, (Τιμολογίων Α.Α.Π. κλπ. στοιχείων αξίας).
- Προκαταβολών πελατών για μελλοντικές πωλήσεις αγαθών, χωρίς την έκδοση παραστατικών.
- Να είναι προϊόν αποκατάστασης οφειλής άτυπου δανεισμού.

β.- Ελλείμματα:

Εάν διαπιστωθούν τέτοια ποσά και δεν οφείλονται σε λογιστικό σφάλμα ή παράλειψη καταχώρησης πληρωμής, τότε ερευνώνται τα εξής ενδεχόμενα:

- Χορήγηση δανείου σε πρόσωπα της επιχείρησης ή τρίτους.
Με την απόκρυψη τα δανεισμού αυτού έγινε διαφυγή από την υποχρέωση καταβολής καρτοσήμου και φόρου των τόκων.
- Αγορά αγαθών χωρίς φορολογικό στοιχείο με σκοπό να διατεθούν χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.
- Προκαταβολές για μελλοντικές αγορές αγαθών, τα οποία στη συνέχεια θα πωληθούν χωρίς να εμφανισθούν οι πωλήσεις στα βιβλία.
- Ύπαρξη επιταγών αντί μετρητών στην περίπτωση που αυτές δεν έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό «Επιταγές εισπρακτέες».

γ.- Τυχόν δοσοληψίες του επιχειρηματία

δ.- Εισπράξεις χωρίς να προκύπτει επίσημη συναλλαγή

ε.- Πληρωμές χωρίς να προκύπτει επίσημη συναλλαγή

Η αξιολόγηση των διαπιστώσεων, που θα προκύψει από τον έλεγχο του ταμείου πρέπει να γίνεται με μεγάλη προσοχή και σε συνδυασμό πάντα με τα οικονομικά μεγέθη (ύψος ελλειμμάτων, πλεονασμάτων σε σχέση με το υπόλοιπο ταμείου).

Το όποιο πόρισμα για καταλογοισμό παράβασης εις βάρος της επιχείρησης, πρέπει να αιτιολογείται πλήρως και να στηρίζεται σε αποδεικτικά στοιχεία.

4.9.6.- Έλεγχος αποθεμάτων – Κλειστή αποθήκη

Σημειώνεται ότι ένας από τους αποτελεσματικότερους τρόπους ποσοτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων είναι η μέθοδος της κλειστής αποθήκης.

Ο έλεγχος αυτός είναι ευχερέστερος σε επιχειρήσεις που εκδίδουν στοιχεία από τα οποία προκύπτουν το είδος και η ποσότητα των πωλουμένων ειδών (κονδρικές πωλήσεις ή λιανικές με Βιβλίο Αποθήκης).

Η εφαρμογή της πιο πάνω μεθόδου διευκολύνεται, όταν τηρείται Βιβλίο Απογραφών (ορισμένοι υπόχρεοι της δεύτερης κατηγορίας και όλοι της τρίτης κατηγορίας).

Η μέθοδος αυτή είναι αποτελεσματική σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή και αν πραγματοποιηθεί, ενδεικνύεται όμως να γίνεται στους πρώτους μήνες μετά την απογραφή λήξης, για να μην ανατρέχει ο έλεγχος σε μεγάλο πλήθος παραστατικών.

Κατά προτεραιότητα η μέθοδος αυτή θα πρέπει να εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις (με κονδρικές πωλήσεις) με ενδοκοινοτικές συναλλαγές επειδή ο έλεγχος της διακίνησης των αγαθών αυτών δεν είναι ευχερής με αποτέλεσμα τη μη εμφάνιση των πωλήσεων στο εσωτερικό και την απώλεια κυρίως του Φ.Π.Α.

Περιγραφή της μεθόδου :

- ♦ Επιλέγονται προς έλεγχο ορισμένα είδη, ενδεικτικά, κατά προτίμηση αυτά που έχουν σαφήνεια περιγραφής και που

πιθανολογείται φοροδιαφυγή, λόγω της μεγάλης αξίας τους, του μικρού τους όγκου κλπ.

- ◆ Θεωρείται το Βιβλίο Απογραφών και ελέγχεται αν οι καταχωρήσεις σε αυτό έχουν γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., όπως ισχύουν κάθε φορά.
- ◆ Θεωρούνται όλα τα στοιχεία διακίνησης της επιχείρησης.
- ◆ Καταμετρείται το απόθεμα του είδους που έχει επιλεγεί στους χώρους όπου είναι αποθηκευμένο, με τον υπεύθυνο που έχει ορίσει η επιχείρηση στο συγκεκριμένο χρόνο.
- ◆ Συντάσσεται πρωτόκολλο καταμέτρησης, το οποίο υπογράφεται και από την επιχείρηση.
- ◆ Λαμβάνονται οι αναγραφόμενες ποσότητες του επιλεγέντος είδους από το Βιβλίο Απογραφών, οι οποίες αποτελούν την αφετηρία των ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- ◆ Προστίθενται οι αγορασθείσες ή παραληφθείσες ποσότητες σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο.
- ◆ Εξάγεται το ποσοτικό αποτέλεσμα, που πρέπει να συμφωνεί με την καταμετρηθείσα ποσότητα, αφού ληφθούν υπόψη τυχόν δικαιολογημένες φύρες ή απώλειες κλπ.

Παράδειγμα:

Είδος Η/Υ	Μάρκα QUEST	Τύπος Pentium II
Απογραφή	31.12.1999	100 τεμ.
Πλέον εισαγωγές μέχρι	30.04.2000	65 τεμ.
(Ως κατάσταση εισαγωγών)		
	ΣΥΝΟΛΟ	165 τεμ.
Καταμετρηθείσα ποσότητα (Ως κατάσταση τιμολ.)		
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	85 τεμ.
Καταμετρηθείσα ποσότητα (Ως πρωτόκολλο καταμ/σης)		
	ΔΙΑΦΟΡΑ	15 τεμ.

Η διαφορά αυτή θεωρητικά μπορεί να σημαίνει:

- ◆ Ανακριβή απογραφή
- ◆ Μη εμφανισθείσες αγορές (εισαγωγές)

♦ Μη εμφανισθείσες πωλήσεις

Ο έλεγχος αν από άλλα στοιχεία δεν μπορεί να συγκεκριμενοποιηθεί μια από της προαναφερόμενες παραβάσεις, καταλογίζει και στοιχειοθετεί παράβαση για μη εμφάνιση πωλήσεων.

Μετά από τις παραπάνω ενέργειες σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ελέγχεται η εμπρόθεσμη και ορθή υποβολή των δηλώσεων όλων των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων, όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης (Φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ, Φ. αποζημιώσεως Ν. 2112/20, Φ. εργολάβων, κλπ).

Έλεγχος σε επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία του Κ.Β.Σ. (Άρθρο 10 παρ. 1 & 5)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 1 και 5 του Κ.Β.Σ., για ορισμένες επιχειρήσεις (ξενοδοχεία, φροντιστήρια, συνεργεία αυτοκινήτων, ινστιτούτα αισθητικής, γιατροί, φυσιοθεραπευτές κλπ.), υπάρχει η υποχρέωση τήρησης ειδικών πρόσθετων βιβλίων, τα οποία βοηθούν την διενέργεια του προληπτικού ελέγχου, διότι σ' αυτά καταχωρούνται στις περισσότερες περιπτώσεις άμεσα οι συναλλακτικές πράξεις, ώστε να διασφαλίζεται η έκδοση των στοιχείων.

Στα πρόσθετα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφημένα θεωρείται καταχωρημένη κάθε πράξη που κατά την ώρα του ελέγχου είναι εκτυπωμένη (δεν αρκεί η καταχώρηση στην μνήμη του Η/Υ).

Διαδικασία ελέγχου

- Θεωρούνται τα πρόσθετα βιβλία και αν αυτά είναι μηχανογραφημένα η θεώρηση αποτελεί πρώτη προτεραιότητα, για να αποκλεισθεί τυχόν εκτύπωση αποθηκευμένων στην μνήμη του Η/Υ δεδομένων, τα οποία ήταν δυνατόν να διαγραφούν και να μην εμφανισθούν οι συναλλαγές.

- Δειγματοληπτικά ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών καταγράφονται ονοματεπώνυμα πελατών, αριθμοί αυτοκινήτων κλπ.

- Ελέγχεται αν τα σημειωθέντα δεδομένα είναι καταχωρημένα στο πρόσθετο βιβλίο.

ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ	ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ
<p>A.- Να είναι όλα τα ελεγχθέντα δεδομένα (ονοματεπώνυμο πελατών, αριθμός αυτοκινήτου κλπ.) καταχωρημένα.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Ελέγχεται αν παρήλθε ο χρόνος τιμολόγησης και εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία αξίας. ◆ Ελέγχεται αν το αναγραφόμενο τίμημα (αμοιβή) στα πρόσθετα βιβλία ή στοιχεία, βρίσκεται ή όχι σε συνάφεια με την πραγματική αξία των προσφερομένων υπηρεσιών με βάση την κοινή πείρα και λογική, καθώς και τις τιμές στην αγορά, λαμβανομένης υπόψη και της έκτασης του φαινομένου ◆ Σε περίπτωση που κριθεί ότι υπάρχει αναντιστοιχία πραγματικών και αναγραφόμενων τιμών, η επιχείρηση πρέπει να ελεγχθεί με άλλη διαδικασία (διασταύρωση πληροφοριών από πελάτες κλπ).
<p>B.- Να μην είναι όλες οι συναλλαγές καταχωρημένες στα πρόσθετα βιβλία.</p>	<p>Καταλογίζονται παραβάσεις ανά περίπτωση με σαφή αναφορά σε συγκεκριμένα στοιχεία (στοιχεία πελατών, αυτοκινήτων κλπ).</p>

Επισήμανση:

Σε περίπτωση που από τον προληπτικό έλεγχο προκύψουν στοιχεία που έχουν σχέση με την μη εκπλήρωση ληξιπροθέσμων φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης ή λανθασμένου τρόπου προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος και του τρόπου φορολόγησής του, εκδίδεται εντολή προσωρινού ή τακτικού ελέγχου κατά την κρίση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Π.Ε.Κ., ΕΘ.Ε.Κ. σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

5.- ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

5.1.- Έννοια

Πρόκειται για μορφή ελέγχου που εμπεριέχει όλα τα στοιχεία του προληπτικού και με τον έλεγχο αυτό παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί προσωρινό φύλλο ελέγχου, χωρίς ν' αναμένεται να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος για να καταλογιστούν οι φόροι κλπ που οφείλει η επιχείρηση.

Οι οφειλές αυτές πρέπει να προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία ή από τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγράφων και ο υπόχρεος να παρέλειψε την υποβολή της σχετικής δήλωσης απόδοσης του φόρου ή να υπέβαλε μεν δήλωση αλλά αυτή να είναι καταφανώς ανακριβής.

5.2.- Διατάξεις που αφορούν την διενέργεια του προσωρινού ελέγχου είναι:

- ♦ Άρθρο 40 Ν. 1642/1986
- ♦ Άρθρο 67 Ν. 2238/1994

Με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 1, 2, 3, 5 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες, των οποίων το καθαρό εισόδημα υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31 και 49 Ν. 2238/94 αντίστοιχα και δεν έχουν υπαχθεί σε οριστικό έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 66, μπορεί να υπαχθούν σε προσωρινό έλεγχο για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους.

Ο έλεγχος αυτός διατάσσεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού φορολογικού ελέγχου.

Επίσης ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί να διενεργεί προσωρινό έλεγχο στα στοιχεία των δηλώσεων και στα βιβλία και στοιχεία των επιτηδευματιών για να διαπιστώσει:

α.- Εάν οι εκπτώσεις από το εισόδημα υπολογίσθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

β.- Το αντικείμενο εργασιών του υπόχρεου και αν το εισόδημα που δηλώθηκε ανταποκρίνεται προς τα πραγματικά δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου.

γ.- Εάν με ανακλητική δήλωση μειώθηκαν νόμιμα οι φορολογικές υποχρεώσεις και επιβαρύνσεις γενικά.

Επίσης στο άρθρο **67 παρ. 4 Ν. 2238/1994** προβλέπεται ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί να διενεργεί προσωρινό έλεγχο για να διαπιστώσει την ορθή εφαρμογή των διατάξεων και των άρθρων **52 και 54 – 58 του Ν. 2238/1994** για την προκαταβολή και την παρακράτηση του φόρου εισοδήματος, δηλαδή:

- ◆ Προκαταβολή φόρου
- ◆ Παρακράτηση φόρου
- ◆ Παρακράτηση φόρου εισοδήματος εμπορικών επιχειρήσεων
- ◆ Παρακράτηση φόρου εισοδήματος γεωργικών επιχειρήσεων
- ◆ Παρακράτηση φόρου εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών

Σύμφωνα με την **παρ. 3 του άρθρου 67 Ν. 2238/1994**, η ενέργεια προσωρινού ελέγχου και αν ακόμα το προσωρινό φύλλο που εκδόθηκε έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την διενέργεια και δευτέρου προσωρινού ελέγχου και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, με εντολή του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ 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 δε δηλώθηκε ή δηλώθηκε ανακριβώς συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη.

5.3.- Τόπος διενέργειας του ελέγχου

Ο έλεγχος αυτός διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου. Αν όμως οι συνθήκες που επικρατούν στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της διενέργειάς του, είναι δυνατόν να διεξαχθεί, μετά από συμφωνία με το φορολογούμενο, σε άλλο χώρο που θα υποδειχθεί ή στο κατάστημα της Δ.Ο.Υ.

5.4.- Κριτήρια επιλογής για τον έλεγχο

Ο έλεγχος συνήθως αφορά τις επιχειρήσεις:

- ◆ Που δεν υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις για όλα ή μερικά φορολογικά αντικείμενα
- ◆ Που υποβάλλουν αρνητικές φορολογικές δηλώσεις
- ◆ Που υπάρχουν πληροφορίες ότι φοροδιαφεύγουν
- ◆ Σε ορισμένες επιχειρήσεις που σύμφωνα με πληροφορίες, εφαρμόζουν εσφαλμένα συγκεκριμένες φορολογικές διατάξεις.

5.5.- Προσωρινός έλεγχος στην Φορολογία Εισοδήματος

Ο προσωρινός έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος έχει ενδιαφέρον ειδικά στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και σε όσες παρέχουν υπηρεσίες και τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας.

Αναφέρεται συγκεκριμένα στον έλεγχο:

- ◆ Των δεδομένων της δήλωσης
- ◆ Των λογιστικών πράξεων
- ◆ Των δαπανών παραγωγής
- ◆ Των δαπανών διοίκησης
- ◆ Του σχηματισμού των αφορολογήτων εκπτώσεων και ειδικών αφορολογήτων αποθεματικών
- ◆ Του επιμερισμού των δαπανών μεταξύ φορολογητέων και αφορολογήτων εσόδων, τεκμαρτιών και λογιστικών κερδών, όπου υπάρχει διανομή κερδών (π.χ. τεχνικές επιχειρήσεις)
- ◆ Των εκπεστέων φόρων
 - προκαταβολής φόρου
 - παρακράτησης φόρου
 - παρακράτησης φόρου εισοδήματος εμπορικών επιχειρήσεων
 - παρακράτησης φόρου εισοδήματος γεωργικών επιχειρήσεων
 - παρακράτησης φόρου εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών
- ◆ Της εφαρμογής των διατάξεων περί τεκμηρίων διαβίωσης φυσικών προσώπων (άρθρο 15 – 19 Ν. 2238/1994)

- ♦ Για τυχόν υπερτιμολογήσεις - υπερτιμολογήσεις ειδικά σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

5.6.- Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) (στην ουσία πρόκειται περί προληπτικού ελέγχου).

Με την επίσκεψή του στην επιχείρηση ο ελεγκτής προβαίνει στην άμεση θεώρηση των τηρουμένων βιβλίων, κάτω ακριβώς από την τελευταία εγγραφή, καθώς και των εκδιδόμενων στοιχείων (Τιμολογίων - Δελτίων Αποστολής - Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης - Τ.Π.Υ. - Α.Π.Υ. - Πιστωτικών Τιμολογίων κλπ) στο τελευταίο στοιχείο που έχει εκδοθεί.

Στη σχετική έκθεση ελέγχου, που θα συντάξει ο ελεγκτής, μνημονεύει το είδος των βιβλίων ή στοιχείων που θεώρησαν, τον α/α της πράξης θεώρησής τους από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., τη σελίδα και την ημερομηνία τελευταίας εγγραφής, τον α/α του φύλλου του στοιχείου που θεώρησε και την ημερομηνία έκδοσής του.

5.7.- Προσωρινός έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν. 1642/1986 (ΦΕΚ Α' /21.8.1986) παρέχεται η δυνατότητα στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να εκδόσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο, αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς την φορολογητέα αξία που προκύπτει απ' αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις.

5.7.1.- Γενικές ελεγκτικές ενέργειες κατά τον προσωρινό έλεγχο του Φ.Π.Α.

Ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης των βιβλίων και στοιχείων του ελεγχόμενου, κρίνεται σκόπιμο να διενεργούνται οι ακόλουθες ενέργειες, που αφορούν το χρονικό διάστημα για το οποίο έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου:

Έλεγχος υποβολής δηλώσεων

- Περιοδικών

- Έκτακτων περιοδικών
- Εκκαθαριστικών
- Στατιστικών δηλώσεων (Intrastat) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές
- Ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (Listing)
- Ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων
- Δηλώσεων έναρξης, μεταβολών – μετάταξης, οριστικής παύσης εργασιών.

5.7.2.- Λοιπές ελεγκτικές επαληθεύσεις Φ.Π.Α.

- **Έλεγχος για την υποβολή των περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α.**, που αφορούν το χρονικό διάστημα για το οποίο έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου.
- **Έλεγχος ορθής σύνταξης και υποβολής αυτών.** Αν έχουν αναγραφεί σωστά (κατ' αξία και κωδικό, ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α.), οι εισροές (αγορές και δαπάνες) και οι εκροές (έσοδα), όπως προκύπτουν συνολικά από τους οικείους λογαριασμούς των τηρουμένων βιβλίων ή την ανάλυση των σιηλών του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων ή του Βιβλίου Αγορών.
- **Έλεγχος της καταχώρησης του αναγραφόμενου Φ.Π.Α.** στα ληφθέντα ή εκδοθέντα κατά περίπτωση από την επιχείρηση φορολογικά στοιχεία.
- **Έλεγχος αν μετά την υποβολή σχετικής αίτησης για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου,** η επιχείρηση κατά το χρόνο που εκκρεμεί η επιστροφή, όχι νόμιμα συνέχισε να μεταφέρει προς συμψηφισμό και έκπτωση, στις επόμενες περιόδους, το ποσό του οποίου ζήτησε την επιστροφή.
- **Έλεγχος αν έχουν γίνει καταστρατηγήσεις των υφιστάμενων διατάξεων περί απαλλαγής από Φ.Π.Α.,** όπως αγορές επενδυτικών αγαθών (Π. 2869/1987), πωλήσεις σε απαλλασσόμενους (Πρέσβεις, Πλοία, εξαγωγείς κλπ. Π. 8271/1987, Π. 1701/1987) μη νόμιμη απαλλαγή από Φ.Π.Α.

πωλήσεων αγαθών σε αγοραστές εγκατεστημένους εκτός Ελλάδας (χωρίς δηλαδή την ταυτόχρονη αποστολή των πωλουμένων αγαθών στον αγοραστή εκτός Ελλάδας).

- **Έλεγχος αν έχει διενεργηθεί Pro - rata** στις περιοδικές δηλώσεις ή διακανονισμός Φ.Π.Α. των εκπτώσεων στις εκκαθαριστικές δηλώσεις, όπου αυτά απαιτούνται.

- **Έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων περί παραγραφής του Φ.Π.Α.** (Πολ. 1292/29.12.1992).

- **Έλεγχος για την εξακρίβωση των αιτιών που προκάλεσαν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο**, σε μια φορολογική ή διαχειριστική περίοδο για την ορθότητα ή μη αυτού.

- **Έλεγχος καταβολής του φόρου που αναλογεί:**

α.- Στα αγαθά που αναλήφθηκαν από τον ίδιο τον επιχειρηματία στην περίπτωση της διακοπής των εργασιών ατομικής επιχείρησης.

β.- Στα αγαθά που αναλήφθηκαν από τον εταίρο, κατά την διάλυση της εταιρίας ή την αποχώρησή του

γ.- Στα αγαθά που διατέθηκαν από την επιχείρηση για τις ανάγκες της, για τα οποία έχει εκπέσει το φόρο εισροών κατά την παραγωγή τους, εφόσον γι' αυτά δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (π.χ. επιχείρηση που κατασκευάζει σκάφη αναψυχής και χρησιμοποιεί ένα απ' αυτά για τις ανάγκες της) καθόσον οι πράξεις αυτές που συνιστούν αυτοπαράδοση αγαθών είναι φορολογητέες.

- **Έλεγχος υποχρέωσης τήρησης ειδικού βιβλίου**, παρ. 4 άρθρο 29 Ν. 1642/1986.

- **Έλεγχος αν έπρεπε να είχε γίνει ένταξη στο σύστημα Μητρώου Φ.Π.Α. (VIES).**

- **Έλεγχος για τυχόν περιπτώσεις που απαιτείται καταβολή φόρου με έκτακτη δήλωση** (π.χ. φορολογική αποθήκη κλπ)

Ειδικά καθεστώτα Φ.Π.Α.

Εκτός από τους επιτηδευματίες που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς, **προβλέπονται και τα εξής ειδικά καθεστώτα Φ.Π.Α.:**

1.- Των μικρών επιχειρήσεων

2.- Των αγροτών

3.- Των πρακτορειών ταξιδιών

4.- Φορολογίας καπνοβιομηχανικών προϊόντων

5.- Φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.

6.- Φορολογίας για τις πωλήσεις σε δημοπρασία.

5.8.- Προσωρινός έλεγχος επιχειρήσεων μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων

Επαλήθευση εάν για ορισμένα είδη εμπορευσίμων αγαθών υπάρχουν αντίστοιχα Τιμολόγια Αγορών.

Εξεύρεση του ΣΜΚ επί των αγορών για να βρεθεί εάν η επιχείρηση εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα χαμηλότερα του εκάστοτε ισχύοντος απαλλασσόμενου ορίου της τήρησης βιβλίων.

5.9.- Προσωρινός έλεγχος βιβλίων πρώτης κατηγορίας

Στα βιβλία πρώτης κατηγορίας καταχωρείται η αξία των αγορών και χωριστά ο Φ.Π.Α., οπότε έχουμε την αξία των εισροών.

Οι εκροές σύμφωνα με το καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, προσδιορίζονται με τον πολλαπλασιασμό του συνόλου των αγορών κάθε περιόδου με τον Συντελεστή Κέρδους (Σ.Μ.Κ.)

Σαν Σ.Μ.Κ. χρησιμοποιείται ο μεγαλύτερος μεταξύ του πραγματικού συντελεστή και του τεκμαρτού.

Ο πραγματικός Σ.Μ.Κ. βρίσκεται με σύγκριση της τιμής πώλησης και της τιμής κτήσης κάθε είδους, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, όπως αυτές προκύπτουν από τα δικαιολογητικά αγοράς και πώλησης, δηλαδή:

- ♦ Των Τιμολογίων Αγοράς, μετά την αφαίρεση των μειώσεων και εκπτώσεων, που πραγματοποιήθηκαν και
- ♦ Των Τιμολογίων Πώλησης, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και εκπτώσεων, που πραγματοποιήθηκαν. Δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις αυτές δεν εκδίδουν αποδείξεις πώλησης, η τιμή πώλησης λαμβάνεται στις περιπτώσεις αυτές από τα πινακίδια

πώλησης που τοποθετούνται σε κάθε εμπόρευμα ή από τα δελτία τιμών αγορανομίας κλπ κατά περίπτωση.

Ο τεκμαρτός Σ.Μ.Κ. προκύπτει από το κλάσμα που έχει αριθμητή το μοναδικό Σ.Κ.Κ. επί των αγορών και παρονομαστή το μοναδικό Σ.Κ.Κ. επί εσόδων.

Εξαιρέση υπάρχει για τις επιχειρήσεις των οποίων τα καθαρά κέρδη για την επιβολή του φόρου εισοδήματος προσδιορίζονται με την εφαρμογή Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.).

Ο προσδιορισμός γίνεται με το πολλαπλασιασμό των αγορών, χωρίς Φ.Π.Α., με το μοναδικό συντελεστή επί αγορών και την διαίρεση του γινομένου με το μοναδικό συντελεστή επί πωλήσεων.

Σημειώνεται ότι για τον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων της προσωρινής δήλωσης, οι αγορές της περιόδου που αφορά, θεωρούνται ότι πουλήθηκαν ή μεταποιήθηκαν κατά περίπτωση, μέσα στην ίδια περίοδο.

Το μικτό κέρδος βρίσκεται με σύγκριση της τιμής κτήσης των αγαθών, χωρίς Φ.Π.Α., με την τιμή πώλησης των ίδιων αγαθών.

Το μικτό κέρδος που προσδιορίζεται με αυτό τον τρόπο, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το μικτό κέρδος που προκύπτει, όταν οι αγορές πολλαπλασιασθούν με κλάσμα, που έχει αριθμητή το Μ.Σ.Κ.Κ. επί πωλήσεων, εφόσον υπάρχουν τέτοιοι συντελεστές στην φορολογία εισοδήματος (Ο τρόπος αυτός προσδιορισμού του ΣΜΚ ισχύει από 1.1.1993).

Για τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν για πρώτη φορά έναρξη εργασιών, εφόσον και στο επόμενο έτος εξακολουθούν να υπάγονται στο ίδιο καθεστώς, για μεν τις προσωρινές δηλώσεις, γίνεται όπως προαναφέρεται ο προσδιορισμός, στο τέλος δε της χρήσης λαμβάνονται από τις αγορές τόσα δωδέκατα αυτών, όσοι οι μήνες της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης και το υπόλοιπο προστίθεται στις αγορές του επομένου έτους.

Αναφέρουμε επίσης ότι από 01.01.1993 οι χονδρικές πωλήσεις που τυχόν πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις του καθεστώτος αυτού, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων που υπάγονται στο φόρο, δηλαδή στα τεκμαρτά προσδιοριζόμενα έσοδα προστίθενται και οι χονδρικές πωλήσεις.

5.10.- Προσωρινός έλεγχος βιβλίων δεύτερης κατηγορίας

Στην κατηγορία αυτή των βιβλίων η παρακολούθηση των αγορών και των ακαθαρίστων εσόδων γίνεται χωριστά, σε ιδιαίτερες στήλες, κατά συντελεστή Φ.Π.Α. καθώς και των δαπανών με ή χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εισροές απαλλασσόμενες του φόρου πρέπει να τις παρακολουθούν σε ιδιαίτερη στήλη του σκέλους των εξόδων του τηρούμενου βιβλίου.

Οι επιχειρήσεις επίσης που πραγματοποιούν πωλήσεις απαλλασσόμενες του φόρου, με ή χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αναλογεί σ' αυτές, πρέπει να τις παρακολουθούν σε χωριστές στήλες του σκέλους των εσόδων του τηρούμενου βιβλίου.

Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται για τις επιχειρήσεις που:

- ◆ Πωλούν αγαθά, τα οποία ανήκουν σε διαφορετικό συντελεστή Φ.Π.Α., διότι είναι πιθανόν να αναγράφουν τις αξίες των πωληθέντων από τον υψηλό συντελεστή στο χαμηλό.
- ◆ Τηρούν τα βιβλία τους μηχανογραφικά και είναι δυνατόν να χρησιμοποιήσουν λάθος συντελεστή Φ.Π.Α., διότι σε πολλά προγράμματα καταχωρείται μόνο η αξία των πωλήσεων και ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται αυτόματα.
- ◆ Να υπάρχει πιστωτικό από την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, το οποίο μεταφέρεται στην επόμενη, ενώ είναι πιθανό να έχει επιστραφεί ή να έχει ζητηθεί η επιστροφή του ή να έχει τροποποιηθεί το ποσό αυτού ή να έχει παραγραφεί.
- ◆ Προέρχονται από μετάταξη, υποχρεωτική ή προαιρετική, από ένα καθεστώς του Φ.Π.Α. σε άλλο.

Παράδειγμα: Από το τηρούμενο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων έχουμε τα παρακάτω δεδομένα για το δίμηνο Μαρτίου – Απριλίου.

	ΔΡΑΧΜΕΣ
ΕΚΡΟΕΣ	
Πωλήσεις Φ.Π.Α. με 8%	210.000
Πωλήσεις Φ.Π.Α. με 18%	2.530.000
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	2.740.000
ΕΙΣΡΟΕΣ	
Αγορές Φ.Π.Α. με 8%	570.000
Αγορές Φ.Π.Α. με 18%	1.150.000
Αγορές παγίων με 18%	175.000
Δαπάνες φορολογητέες	110.000
Δαπάνες εξαιρούμενες	85.000
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ	2.090.000
Φ.Π.Α. ΕΚΡΟΩΝ	576.000
Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ	299.500

Προσδιορισμός του Φ.Π.Α. Εκροών - Εισροών

	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
ΕΚΡΟΕΣ			
Πωλήσεις με 8%	210.000	16.800	
Πωλήσεις με 18%	2.530.000	455.400	472.200
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	2.740.000		
ΕΙΣΡΟΕΣ			
Αγορές με 8%	570.000	45.600	
Αγορές με 18%	1.150.000	207.000	
Αγορές παγίων	175.000	31.500	
Δαπάνες Φορολογητέες	110.000	15.400	299.500
Δαπάνες εξαιρούμενες	85.000		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ	2.090.000		
Φ.Π.Α. για καταβολή			172.700

5.11.- Προσωρινός έλεγχος βιβλίων τρίτης κατηγορίας

5.11.1.- Τήρηση λογαριασμών Φ.Π.Α.

Στους υποκειμένους στο Φ.Π.Α., που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., επιβάλλεται η υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερου λογαριασμού Φ.Π.Α. και περιλαμβάνει:

ΧΡΕΩΣΗ

- Αγορές – εμπορευμάτων
- Αγορές – πρώτων υλών
- Αγορές – παγίων
- Εισαγωγές – εμπορευμάτων
- Εισαγωγές – Α' υλών
- Εισαγωγές – παγίων
- Λήψη υπηρεσιών
- Ενδοκοινοτικές συναλλαγές
- Εκπτώσεις προς τους πελάτες
- Επιστροφές πελατών
- Ποσά Φ.Π.Α. που αποδίδονται στο Δημόσιο

ΠΙΣΤΩΣΗ

- Πωλήσεις αγαθών
- Παροχή υπηρεσιών
- Ενδοκοινοτικές συναλλαγές
- Επιστροφές στους προμηθευτές
- Εκπτώσεις προμηθευτών
- Επιστροφές Φ.Π.Α. από το Δημόσιο
- Στο Ε.Γ.Λ.Σ. ο λογαριασμός του Φ.Π.Α. εμφανίζεται στον Κωδικό Αριθμό (Κ.Α.) 54, όπου εμφανίζονται όλες οι υποχρεώσεις των φορολογουμένων προς το Δημόσιο από Φόρους – Τέλη.
- 54. Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη
- 54.00. Φόρος προστιθέμενης αξίας
- 54.01. Ειδικός φόρος κατανάλωσης
- 54.03. Φόροι – Τέλη αμοιβών προσωπικού
- 54.04. Φόροι – Τέλη αμοιβών τρίτων
- 54.05. Φόροι – Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων

- 54.06. Φόροι – Τέλη τιμολογίων αγοράς
- 54.07. Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών
- 54.08. Λογαριασμός εκκαθαρίσεων φόρων – τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος
- 54.09. Λοιποί Φόροι και Τέλη
- 54.90. Αγγελιόσημο υπέρ ΤΣΠΕΑΘ
- 54.99. Φόροι – Τέλη προηγούμενων χρήσεων

Στο σημείο αυτό επισημαίνονται τα εξής:

- ◆ Το υπόλοιπο του λογαριασμού Φ.Π.Α. εάν:
 - **Είναι πιστωτικό**, αποδίδεται στο Δημόσιο,
 - **Ενώ όταν είναι χρεωστικό**, μεταφέρεται για συμψηφισμό στην επόμενη δι'αχειριστική περίοδο ή σε ορισμένες περιπτώσεις επιστρέφεται στο φορολογούμενο.
- ◆ Στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού Φ.Π.Α. μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού «Ελληνικό Δημόσιο – ΦΠΑ», ενώ το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού Φ.Π.Α. μεταφέρεται στην χρέωση του λογαριασμού «Ελληνικό Δημόσιο – ΦΠΑ».
- ◆ Ο λογαριασμός «Ελληνικό Δημόσιο – ΦΠΑ» μπορεί να χρησιμοποιηθεί και στο τέλος κάθε φορολογικής περιόδου.
- ◆ Όταν γίνεται παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών, που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (άρθρο 23 παρ. 4 Ν. 1642/1986), ο Φ.Π.Α. ενσωματώνεται στο κόστος των αγορών και των δαπανών.
- ◆ Στην περίπτωση μερικής απαλλαγής σε παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών, ο Φ.Π.Α. των εισροών που αντιστοιχεί στα απαλλασσόμενα ακαθάριστα έσοδα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (άρθρο 24 Ν. 1642/1986), καταχωρίζεται στη χρέωση του λογαριασμού π.χ. «ΦΠΑ εκπιπτόμενος» με πίστωση του λογαριασμού Φ.Π.Α.

Ο λογαριασμός «ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος» κατά το τέλος της χρήσης μεταφέρεται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα χρήσης».

- ♦ Επιχείρηση που πραγματοποιεί πράξεις για τις οποίες παρέχεται μερικώς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, εκπίπτει ποσοστό αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 Ν. 1642/1986 και στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται διακανονισμός του φόρου που έχει εκπέσει.

Ο λογαριασμός «ΦΠΑ μη εκπιπόμενος» χρεώνεται με τις χρεωστικές διαφορές με πίστωση του λογαριασμού «Ελληνικό Δημόσιο - ΦΠΑ». Στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου ο λογαριασμός «ΦΠΑ μη εκπιπόμενος» μεταφέρεται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα χρήσης», ενώ ο λογαριασμός «Ελληνικό Δημόσιο - ΦΠΑ» εξισώνεται με την καταβολή του οφειλόμενου φόρου στο Δημόσιο ή συμψηφίζεται κατά περίπτωση.

5.11.2.- Έλεγχος εσόδων (εκροών)

Οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις έχουν ήδη αναφερθεί πιο πάνω και ισχύουν και για τα βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Θεωρείται απαραίτητο, για τον έλεγχο της κατηγορίας αυτής των βιβλίων, να γίνει διαχωρισμός σε βιβλία που τηρούνται χειρόγραφα και μηχανογραφικά.

Χειρόγραφη τήρηση βιβλίων Γ' Κατηγορίας

Οι επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους χειρόγραφα εφαρμόζουν συνήθως το κλασσικό σύστημα, δηλαδή τηρούν τουλάχιστον Γενικό Ημερολόγιο και είναι δύσκολο να αναπτύξουν στο Γενικό Ημερολόγιο το λογαριασμό Φ.Π.Α. με τον τρόπο που περιγράφεται στο Ε.Γ.Λ.Σ.

Τα Αναλυτικά Ημερολόγια τηρούνται σε πολύστηλα βιβλία για να διευκολύνεται η ανάπτυξη των λογαριασμών και να είναι δυνατή η συγκέντρωσή τους στο τέλος του μηνός.

Συνήθως οι τελευταίες στήλες των βιβλίων αυτών χρησιμοποιούνται για την τήρηση του λογαριασμού Φ.Π.Α., ώστε να είναι εύκολο να ελεγχθούν κατά ημερολόγιο οι λογαριασμοί Φ.Π.Α.

Ακολουθώς, αφού προσδιορισθούν οι αξίες των εκροών κατά κατηγορία, θα πρέπει να συμφωνούν με τις αναγραφόμενες στο Γενικό Καθολικό.

Το Ισοζύγιο των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού πρέπει να συμφωνεί με το άθροισμα του Συγκεντρωτικού Ημερολογίου ή των Αναλυτικών Καθολικών, ώστε να ελέγχεται η σωστή τήρηση των λογαριασμών.

Επαληθεύεται επίσης η συμφωνία του λογαριασμού πωλήσεις με τα υπόλοιπα των αναλυτικών λογαριασμών αυτού.

Μηχανογραφική τήρηση βιβλίων Γ' Κατηγορίας

Η χρησιμοποίηση Η/Υ για την τήρηση των βιβλίων, σε συνδυασμό με το λογισμικό που έχει αναπτυχθεί, δίνουν τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις για την ανάπτυξη του προβλεπόμενου λογιστικού σχεδίου σε όποιο επίπεδο θεωρείται ικανοποιητικό για τις ανάγκες τους και παρέχουν την δυνατότητα να παίρνουν ισοζύγια των λογαριασμών όλων των βαθμίδων.

Ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει ισοζύγιο των Ανατολικών Καθολικών ή τα Αναλυτικά Καθολικά της φορολογικής περιόδου, που επιθυμεί να ελέγξει και προβαίνει σε προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων.

Τα ισοζύγια συνήθως περιλαμβάνουν τις ακόλουθες στήλες:

- ◆ Κωδικός λογαριασμού
- ◆ Περιγραφή λογαριασμού
- ◆ Προηγούμενο υπόλοιπο
- ◆ Χρέωση περιόδου
- ◆ Πίστωση περιόδου
- ◆ Προοδευτική χρέωση
- ◆ Προοδευτική πίστωση
- ◆ Υπόλοιπο

Η χρέωση και η πίστωση περιόδου δείχνουν την κίνηση του συγκεκριμένου λογαριασμού για τον μήνα που αφορά το ισοζύγιο. Κατά τον προσωρινό έλεγχο τα ποσά που πρέπει να ελεγχθούν λαμβάνονται από την στήλη «υπόλοιπο».

Οι εκροές είναι καταχωρημένες σε λογαριασμούς της ομάδας 7 του Ε.Γ.Λ.Σ., της οποίας οι πρωτοβάθμιοι είναι:

70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού

73 Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)

74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων

75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών

76 Έσοδα κεφαλαίου

78 Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων

Το μεγαλύτερο μέρος του ποσού των εκροών περιλαμβάνεται στους ανωτέρω λογαριασμούς, οι οποίοι αναλύονται σε δευτεροβάθμιους, με τρόπο που να καλύπτουν τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης και των φορολογικών υπηρεσιών.

Επίσης λογαριασμοί, που αφορούν τις εκροές, βρίσκονται και στο λογαριασμό 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα».

Είναι πιθανό, κυρίως στους λογαριασμούς που αφορούν έκτακτα αποτελέσματα, να υπάρχουν φορολογητέα ποσά διαφορετικά από αυτά που εμφανίζονται στους λογαριασμούς αυτούς (81) και αυτό γιατί π.χ. ο λογαριασμός εμφανίζει κέρδη από πώληση ενός παγίου 150.000 δρχ. και όχι τα συνολικά έσοδα από την πώληση.

Από τον έλεγχο μπορεί να διαπιστωθεί πώληση παγίου 500.000 δρχ. του οποίου η αναπόσβεστη αξία είναι 350.000 δρχ.

Επομένως η υποκείμενη σε Φ.Π.Α. αξία ανέρχεται σε 500.000 δρχ. και όχι σε 150.000 δρχ., όπως περιγράφεται στον αντίστοιχο λογαριασμό.

Ενδέχεται φορολογητέες εκροές να έχουν καταχωρηθεί σε πίστωση ή αρνητική χρέωση λογαριασμών δαπανών.

Ο ελεγκτής μετά τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών, υπολογίζει τον αναλογούντα φόρο κατά συντελεστή Φ.Π.Α., ο οποίος πρέπει να συμφωνεί με τον αναγραφόμενο στον λογαριασμό 54.00 Φ.Π.Α.

Σε περίπτωση που υπάρχουν διαφορές πρέπει να εντοπισθούν και να αιτιολογηθούν.

5.11.3.- Έλεγχος Εισροών

Βιβλία που τηρούνται χειρόγραφα

Στις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους χειρόγραφα, ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας και του φόρου των εισροών, γίνεται με τον τρόπο που περιγράφεται παραπάνω για τις εκροές.

Οι επιχειρήσεις τηρούν τα Αναλυτικά Καθολικά κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και ο ελεγκτής επαληθεύει εκτός από το ισοζύγιο του Γενικού Καθολικού και τη συμφωνία μεταξύ των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού και των Αναλυτικών Καθολικών.

Ενδέχεται η επιχείρηση να έχει περισσότερες από μια κατηγορίες αγορών, οπότε πρέπει να εμφανισθούν συγκεντρωτικά σε μια κατάσταση, όπως η ακόλουθη:

ΣΥΝΤ/ΤΗΣ	ΕΜΠΟΡ/ΤΑ	Α' & Β' ΥΛΕΣ	ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚ/ΑΣ	ΠΑΓΓΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ	ΦΟΡΟΣ
3%						
4%						
6%						
8%						
13%						
18%						
Σύνολο						
Δαπάνες						
Γενικό Σύνολο						

Κάθε στήλη θα συμπληρώνεται με τα ποσά των αντίστοιχων λογαριασμών, ώστε η κάθετη στήλη να συμφωνεί με τον λογαριασμό του Γενικού Καθολικού ενώ η οριζόντια δημιουργεί ένα πίνακα υπολογισμού της αξίας των εισροών.

Βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά

Για αυτήν την κατηγορία των επιχειρήσεων ακολουθείται σχεδόν η ίδια διαδικασία με αυτή που έχει περιγραφεί παραπάνω. Ο ελεγκτής έχει στη διάθεσή του το ισοζύγιο όλων των βαθμών, το οποίο συμφωνεί με το Γενικό Καθολικό και περιέχει την αναλυτική συμφωνία των πρωτοβάθμιων με όλους τους λογαριασμούς που υπάρχουν σε κατώτερα επίπεδα από αυτούς.

Ερευνά την Ομάδα 2 του Ε.Γ.Α.Σ. της οποίας οι λογαριασμοί είναι χρεωστικοί εκτός από αυτούς που αφορούν επιστροφές ή εκπτώσεις αγορών.

5.11.4.- Προσωρινός έλεγχος Φ.Μ.Υ.

Ο έλεγχος αυτός διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 και αναφέρεται στο εισόδημα που προκύπτει, κάθε οικονομικό έτος από μισθωτές υπηρεσίες και υπόκειται σε παρακράτηση φόρων και τελών χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά.

Ο ελεγκτής ελέγχει:

- Την ορθή παρακράτηση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών
- Την ορθή παρακράτηση των τελών χαρτοσήμου
- Την εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο.
- Σύνηθες είναι το φαινόμενο επιχειρήσεων, οι οποίες εκτός από το μισθό – ημερομίσθια, καταβάλουν στο προσωπικό τους διάφορες παροχές σε χρήμα ή σε είδος, με χρέωση λογαριασμών της ομάδας 6, που αποτελούν προσαύξηση αποδοχών και εκτός από τον έλεγχο για την υπαγωγή τους σε ασφαλιστικές εισφορές και την αναγνώρισή τους πρέπει να ελέγχεται εάν συνυπολογίσθηκαν με τις κύριες αποδοχές για την παρακράτηση του φόρου.

Οι παροχές αυτές συνίστανται σε διάφορα Bonus, επιδόματα, φιλοδωρήματα, παροχές σε είδος κλπ.

α.- Προσωρινός έλεγχος Φ.Μ.Υ. επιχειρήσεων με βιβλία πρώτης κατηγορίας

Οι επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία αυτής της κατηγορίας καταχωρούν τις δαπάνες μισθοδοσίας των υπαλλήλων τους στην στήλη των δαπανών «Γενικά έξοδα» ή σε ιδιαίτερη στήλη.

Ο ελεγκτής σε περίπτωση που διαπιστώσει ότι η επιχείρηση απασχολεί προσωπικό, θα ζητήσει από τον υπεύθυνο αυτής, την κατάσταση μισθοδοσίας του Ι.Κ.Α. και την κατάσταση προσωπικού θεωρημένη από τις υπηρεσίες του Υπουργείου Εργασίας.

Επίσης θα ελεγχθεί το μέγεθος των αμοιβών και η απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών φόρου και τελών καρτοσήμου.

β.- Προσωρινός έλεγχος Φ.Μ.Υ. επιχειρήσεων με βιβλία δεύτερης κατηγορίας

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία αυτής της κατηγορίας, καταχωρούν τις δαπάνες μισθοδοσίας των απασχολουμένων σε αυτές, στην στήλη των δαπανών «Γενικά έξοδα» ή σε ιδιαίτερη στήλη.

Ο έλεγχος αφού επαληθεύσει το ποσό των αποδοχών που καταβλήθηκαν κατά την ελεγχόμενη περίοδο, θα το συγκρίνει με το ποσό που αναφέρεται στις παραπάνω καταστάσεις.

Ακολούθως θα γίνει έλεγχος για την απόδοση των ποσών που έχουν παρακρατηθεί.

γ.- Προσωρινός έλεγχος Φ.Μ.Υ. επιχειρήσεων με βιβλία τρίτης κατηγορίας

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία αυτής της κατηγορίας καταχωρούν τις δαπάνες για αμοιβές και έξοδα προσωπικού στον αντίστοιχο λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. στον κωδικό 60.

Στο λογαριασμό 54 «Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη», καταχωρούνται τα παρακρατηθέντα ποσά φόρου και τελών καρτοσήμου.

Στο λογαριασμό 55 «Ασφαλιστικοί οργανισμοί», καταχωρούνται οι εισφορές στα ταμεία ασφάλισης.

Ο ελεγκτής για να επαληθεύσει το ύψος των αμοιβών που υπόκειται σε Φ.Μ.Υ. και τέλη καρτοσήμου, θα ελέγξει τους αναλυτικούς λογαριασμούς των πρωτοβάθμιων 54 και 55.

Επίσης επαληθεύει το ποσό των λογαριασμών αυτών με εκείνο που αναγράφεται στις μισθοδοτικές καταστάσεις, ελέγχει την ορθότητα των εγγράφων και ακολούθως την ορθή παρακράτηση του Φ.Μ.Υ.

Στο φόρο υπόκειται το καθαρό εισόδημα, που προκύπτει από το ακαθάριστο εισόδημα, όταν από αυτό αφαιρεθεί, κάθε ποσό φόρου (πλην φόρου εισοδήματος), τέλους ή δικαιώματος του δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, που βαρύνει το εισόδημα του μισθωτού καθώς και οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων που προβλέπονται από τον νόμο.

Η παρακράτηση του φόρου που αναλογεί στο μηνιαίο καθαρό εισόδημα, υπολογίζεται με τις διατάξεις του αντίστοιχου άρθρου της φορολογίας εισοδήματος, όπως ισχύουν κάθε φορά.

Για τον έλεγχο του ορθού υπολογισμού του παρακρατηθέντος Φ.Μ.Υ., επιλέγεται δειγματοληπτικά ένας αριθμός απασχολουμένων στην επιχείρηση και επαληθεύονται τα παρακρατηθέντα ποσά του φόρου.

Επίσης το σύνολο των αποδοχών υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον 20% ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου. Το 50% των τελών αυτών βαρύνει την επιχείρηση, αν δεν έχει συμφωνηθεί διαφορετικά και το υπόλοιπο το μισθωτό.

Τέλος, ελέγχεται εάν η επιχείρηση έχει αποδώσει στο Δημόσιο, τα ποσά που έχουν παρακρατηθεί, εντός των προβλεπόμενων από το νόμο προθεσμιών.

δ.- Έλεγχος φόρου αποζημιώσεων απολυομένου

Ο έλεγχος αυτός διενεργείται για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 2238/1994, για το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλεται στους απολυόμενους βάσει του Ν. 2112/1920 (ΦΕΚ Α' 67) και του άρθρου 94 Ν.Δ. 3026/1954 (ΦΕΚ Α' 235).

Επίσης το ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου προς 1%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 18 ΚΝΤΧ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 του Ν.Δ. 4435/1964.

Ο ελεγκτής ελέγχει:

- Εάν κατά την ελεγχόμενη περίοδο έγιναν απολύσεις εργαζομένων και ελέγχονται τα απαραίτητα δικαιολογητικά που έχουν υποβληθεί για την απόλυση στο Υπ. Εργασίας.
- Εάν έγινε ορθή παρακράτηση του φόρου αποζημιώσεων απολυομένων.
- Εάν έγινε ορθή παρακράτηση των τελών χαρτοσήμου.
- Εάν έγινε εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο.

5.11.5.- Έλεγχος φόρου ελευθέρων επαγγελματιών

Ο έλεγχος αφορά την παρακράτηση και απόδοση του φόρου που παρακρατείται από τις καταβαλλόμενες ακαθάριστες αμοιβές σε ελεύθερους επαγγελματίες του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 και πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 παρ. 1 του ίδιου νόμου. Το ποσοστό της παρακράτησης ανέρχεται από 01.01.1992 σε 15% και σε 20% από 17.02.1998. Ελέγχονται τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. παραστατικά, δηλαδή Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών.

Ο ελεγκτής ελέγχει:

- Το είδος της αμοιβής
- Την ορθή παρακράτηση του φόρου
- Την εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο

5.11.6.- Έλεγχος φόρου εργολάβων

Ο έλεγχος αφορά την παρακράτηση φόρου 3% (από 1.1.1994) στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ανοικιασίων δημοσίων, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων, που υπολογίζεται στην αξία που κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος (άρθρο 55 παρ. 1β του Ν. 2238/1994) και αποδίδεται εντός της προθεσμίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 60 παρ. 3 του ίδιου νόμου.

Ο ελεγκτής ελέγχει:

- Το είδος του εισοδήματος
- Την ορθή παρακράτηση του φόρου
- Την εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο.

5.11.7.- Έλεγχος φόρου αμοιβών τρίτων

Ο έλεγχος αφορά την παρακράτηση φόρου 20% (17.02.1998), και 15% από 01.01.1994, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55 παρ. 1ε και 58 παρ.1 εδ.2 αντίστοιχα του Ν. 2238/1994, 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 τον δικαιούχο των αμοιβών αυτών και υπολογίζεται στο ακαθόριστο ποσό αυτών. Η απόδοση αυτού γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 παρ. 1 του Ν. 2238/1994.

Επίσης οι παραπάνω αμοιβές υπόκεινται και σε χαρτόσημο 3% πλέον 20% ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου (άρθρο 6 παρ.1 του Ν.Δ. 4435/1964). Ελέγχονται οι εκδοθείσες αποδείξεις δαπανών από αυτόν που διενήργησε την παρακράτηση ή εάν τις έχει εκδώσει.

Ο ελεγκτής ελέγχει:

- Το είδος των αμοιβών
- Την ορθή παρακράτηση του φόρου
- Την εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο

5.11.8.- Έλεγχος χαρτοσήμου δανείων

Ελέγχεται η καταβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου 2%, για δάνεια που συνάπτονται μεταξύ Ανωνύμων Εταιριών και αποδεικνύονται από τις εγγραφές στα βιβλία τους.

Τα οφειλόμενα τέλη καταβάλλονται εντός του πρώτου 15ημέρου του επόμενου μήνα από την καταχώριση της εγγραφής στα λογιστικά βιβλία.

Σε περίπτωση μη υποβολής δηλώσεων ή υποβολής ανακριβών δηλώσεων, επιβάλλεται προσαύξηση 75 - 300% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 παρ. 1β' και 6 εδάφιο τρίτο του ΚΝΤΧ, όπως ισχύουν.

Ο ελεγκτής ελέγχει:

- Την ύπαρξη λογαριασμών που υποκρύπτουν δανεισμό (υπαλλήλων, μελών διοίκησης, τρίτων κλπ).
- Την ορθή παρακράτηση του χαρτοσήμου
- Την εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο.

5.11.9.- Έλεγχος τόκων δανείων

Ελέγχεται η παρακράτηση φόρου με ποσοστό 20% (άρθρο 54 Ν. 2238/1994) για τα εισοδήματα από τους τόκους δανείων που αναφέρονται στα άρθρα 24 και 25 του ίδιου νόμου και υπάρχουν οι αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία. Ο παρακρατηθείς φόρος αποδίδεται μέσα στο πρώτο 15ήμερο του επόμενου από την παρακράτησή του μήνα.

6. ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

6.1. Έννοια - Διατάξεις που διέπουν τη διενέργεια τακτικού ελέγχου

Πρόκειται για τον έλεγχο που διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 και ο οποίος είναι εμπεριστατωμένος, πλήρης και οριστικός.

Ο ελεγκτής καλείται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και να τεκμηριώσει το πόρισμά του, τόσο από τα δεδομένα των βιβλίων, όσο και από λοιπά στοιχεία και πληροφορίες που θα περιέλθουν σε γνώση του. Ικανός ελεγκτής θεωρείται εκείνος, που όχι μόνο γνωρίζει τις συνηθισμένες μεθόδους φοροδιαφυγής και ερευνά για την αποκάλυψή τους, αλλά και είναι σε θέση με τις γνώσεις και τη φαντασία του να προβλέψει και να αποκαλύψει νέες μεθόδους και δεν περιμένει τυχαία γεγονότα να τον βοηθήσουν στο έργο του.

Επειδή η εφευρετικότητα εκείνων, που συνειδητά και συστηματικά επιδιώκουν την καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου, δεν έχει όρια, δεν είναι δυνατή η καταγραφή όλων των περιπτώσεων φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια η καθιέρωση συγκεκριμένων επαληθεύσεων για την αποκάλυψή τους.

6.2. Ενέργειες και διαπιστώσεις του ελέγχου, ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων

Με τη συγκρότηση του φακέλου, ο έλεγχος πρέπει να ασχοληθεί με την εξέταση των πιο κάτω θεμάτων:

Έλεγχος δεδομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων

Γενικά περί τη σύσταση - Νομική Μορφή - Διάρκεια - Δήλωση έναρξης - Α.Φ.Μ.

- Εάν πρόκειται για ατομική επιχείρηση ή εταιρία
- Σε περίπτωση εταιρίας ποια είναι η νομική της μορφή
- Πότε συστάθηκε (απόκτηση νομικής προσωπικότητας) και αν υποβλήθηκε δήλωση έναρξης δραστηριότητας.
- Εάν έγιναν συναλλαγές πριν από την έναρξη.

- Εάν χρησιμοποιεί τον Α.Φ.Μ. που χορηγήθηκε κατά την έναρξη, χρησιμοποιεί διαφορετικό, ή χρησιμοποιεί περισσότερους του ενός.
- Εάν το καταστατικό κατατέθηκε και δημοσιεύθηκε κατά τα προβλεπόμενα.
- Εάν έληξε ο χρόνος διάρκειας, εάν έγινε εκπρόθεσμη ανανέωση, οπότε στην περίπτωση αυτή εξετάζεται το θέμα της αντιμετώπισης των κερδών της περιόδου μεταξύ του χρόνου λήξης και του χρόνου ανανέωσης.
 - Εάν η εταιρία είναι μεταξύ συζύγων.
 - Εάν η ατομική επιχείρηση είναι εξαρτημένη από το σύζυγο.

6.2.1. Έδρα - επαγγελματικές εγκαταστάσεις

Από το καταστατικό και τη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος διαπιστώνεται ο τόπος της έδρας, επίσης αναζητούνται από τα στοιχεία της υπηρεσίας άλλοι επαγγελματικοί χώροι, υποκαταστήματα, αποθήκες κ.λ.π., καθώς και λοιπές μεταβολές που επήλθαν (έδρας, υποκαταστημάτων κ.λ.π.).

Οι διαπιστώσεις αυτές έχουν να κάνουν με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. σχετικά με το ποια βιβλία πρέπει να τηρούνται και σε ποιο χώρο.

Στην πράξη παρατηρείται το φαινόμενο επιχειρήσεις να διαθέτουν επαγγελματικές εγκαταστάσεις για τις οποίες δεν υπέβαλαν την από το άρθρ. 29 Ν. 1642/86 περί Φ.Π.Α. προβλεπόμενη δήλωση μεταβολής.

Σε κάθε περίπτωση ελέγχεται ο τρόπος διακίνησης των αγαθών μεταξύ των διαφόρων επαγγελματικών χώρων κατά τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

6.2.2. Σκοπός - Αντικείμενο εργασιών

Το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης πρέπει να είναι αυτό που έχει δηλωθεί με τη δήλωση έναρξης δραστηριότητας ή μεταγενέστερης δήλωσης μεταβολής, γιατί ενδέχεται να ασκείται και άλλη δραστηριότητα που δε δηλώθηκε.

Οι διαπιστώσεις αυτές παρουσιάζουν ενδιαφέρον τόσο από πλευράς Φ.Π.Α. (ενδεχόμενος διαφορετικός συντελεστής Φ.Π.Α.), όσο και από πλευράς φορολογίας εισοδήματος και φορολογικών κινήτρων, (διαφορετικός

Μ.Σ.Κ.Κ. επί επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας και επί εξωλογιστικού προσδιορισμού, φορολογικά κίνητρα εμπορικών ή βιομηχανικών επιχειρήσεων κ.λ.π.).

6.2.3. Κεφάλαιο, Μέτοχοι, Εταίροι, Μετοχές, Εταιρικά μερίδια

Στις επιχειρήσεις με εταιρική μορφή εξετάζεται ο τρόπος συγκρότησης του εταιρικού ή μετοχικού κεφαλαίου και των τυχόν μεταβολών που επήλθαν στη συνέχεια, είτε με συμφωνία των μελών (Ο.Ε., Ε.Ε.), είτε με αποφάσεις της γενικής συνέλευσης των εταιρών ή μετόχων (Ε.Π.Ε., Α.Ε.), είτε με βάση διάταξη νόμου στις περιπτώσεις υπεραξίας λόγω αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων.

Ο έλεγχος αυτός γίνεται πάντα σε συνάρτηση με τα ισχύοντα κάθε φορά περί του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου άρθρ. 17-31 Ν. 1676/86.

Επίσης ο έλεγχος πρέπει να διαπιστώσει εάν οι μετοχές είναι ανώνυμες ή ονομαστικές, αν είναι εισηγμένες ή όχι στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (Χ.Α.Α.), σε ποια πρόσωπα ανήκουν τα εταιρικά μερίδια, εάν έγιναν μεταβιβάσεις μετοχών ή εταιρικών μεριδίων, εάν η μεταβίβαση έγινε νομότυπα και αν προέκυψε και καταβλήθηκε φόρος υπεραξίας κατά τα προβλεπόμενα, εάν μεταβιβάστηκε μέρος, κλάδος ή το σύνολο της επιχείρησης και έγινε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 13 Ν. 2238/94.

6.2.4. Διοικητικό Συμβούλιο - Διαχειριστές - Εκπροσώπηση

Ο έλεγχος για τις περιόδους που ελέγχονται πρέπει να διαπιστώσει ποια είναι τα μέλη της εταιρίας, του Δ.Σ., ο Νόμιμος Εκπρόσωπος, ο Διαχειριστής, ο Διευθύνων Σύμβουλος, ο Πρόεδρος του Δ.Σ. και γενικά το φυσικό πρόσωπο (ένας ή περισσότεροι) που εκπροσωπεί την εταιρία.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον υπάρχει για τις επιχειρήσεις που είναι κλειστές, που βρίσκονται σε αδράνεια, είναι στο στάδιο της εκκαθάρισης (εκκαθαριστής), της πτώχευσης (σύνδικος) κ.λ.π., γιατί στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να βρεθούν οι υπόχρεοι κατά τη Φορολογική Δικονομία Ν. 4125/1960, για την παραλαβή διαφόρων εγγράφων, προσκλήσεων, φύλλων κ.λ.π., προκειμένου να αποφευχθούν θέματα ακυρότητας των επιδόσεων ή βεβαίωσης φόρων σε μη υπόχρεους κ.λ.π.

6.2.5. Μεταφορικά μέσα

Οι επιχειρήσεις για εξυπηρέτηση των σκοπών τους χρησιμοποιούν διάφορα μεταφορικά μέσα (φορητά, επιβατικά, μικτής χρήσης κ.λ.π.), ιδιοκτησίας της ή μισθωμένα από τρίτους με ή χωρίς χρηματοδοτική μίσθωση (Leasing).

Δεδομένου ότι οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, κίνησης κ.λ.π., επιβατικών αυτοκινήτων, εκπίπτουν κατά ποσοστά που προβλέπονται κάθε φορά από τις διατάξεις του άρθρ. 31 Ν. 2238/94, ο έλεγχος πρέπει να διαπιστώσει εάν και πόσα αυτοκίνητα αυτής της κατηγορίας χρησιμοποιεί η επιχείρηση και εάν οι δαπάνες καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς και κατά την υποβολή της δήλωσης γίνεται φορολογική αναμόρφωση για τα μη εκπιπτόμενα ποσά.

6.2.6. Συμμετοχές

Η ελεγχόμενη επιχείρηση ενδέχεται να συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων.

Στην περίπτωση αυτή ερευνάται η σχέση της με τις άλλες επιχειρήσεις (θυγατρική, μητρική, απλή συμμετοχή κ.λ.π.).

Ο σύγχρονος τρόπος οργάνωσης των επιχειρήσεων, η πρόοδος στη λογιστική επιστήμη και η εξέλιξη των Η/Υ, δημιουργεί πολύπλοκα πρακτικά προβλήματα, που πρέπει να αντιμετωπισθούν κατά τον έλεγχο και έχουν να κάνουν με σειρά θεμάτων όπως είναι:

- Οι υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις των μεταξύ των συναλλαγών.
- Η τυχόν άτυπη δανειοδότηση της μιας προς την άλλη μέσα από αλληλόχρεους λογαριασμούς.
- Η μετατόπιση δαπανών από τη μια στην άλλη με σκοπό την αποφυγή ή μείωση φόρων.
- Η πληρωμή μεγάλων προκαταβολών που δε δικαιολογούνται από τις μεταξύ τους εμπορικές σχέσεις.

6.2.7. Επίσκεψη στις εγκαταστάσεις

Σε κάθε περίπτωση κρίνεται σκόπιμη η επίσκεψη του ελεγκτή στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις της επιχείρησης, κατά την οποία διενεργεί όλες εκείνες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και συλλέγει τις πληροφορίες, που είναι απαραίτητες για να διαμορφώσει σαφή εικόνα για το αντικείμενο εργασιών, την παραγωγική διαδικασία, τον τρόπο λειτουργίας και τη δυναμικότητα της επιχείρησης (επιχειρηματική πρακτική).

Συγκεκριμένα από την επίσκεψη αυτή θα προκύψουν στοιχεία που θα βοηθήσουν για την ορθή εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης όπως:

- Θέση της επιχείρησης, κεντρικού, εργοστασίου, εργοταξίου, υποκαταστήματος, αποθηκευτικών χώρων, γραφείων, κ.λ.π..
- Πάγιος, μηχανολογικός και λοιπός εξοπλισμός.
- Απασχολούμενο προσωπικό.
- Τρόπος παραγωγής.
- Τόπος αποθήκευσης.
- Τόπος και τρόπος εσωτερικής και εξωτερικής διακίνησης.

Από τον έλεγχο αυτό θα προκύψει, εάν:

- Ο πάγιος και μηχανολογικός εξοπλισμός ανταποκρίνεται στα δεδομένα των βιβλίων της επιχείρησης (μητρώο παγίων - απογραφή) και χρησιμοποιείται γιατί σε αντίθετη περίπτωση τίθεται θέμα μερικής ή ολικής απόρριψης των αποσβέσεων καθώς και του δικαιώματος έκπτωσης ή μη του Φ.Π.Α. (πενταετής διακανονισμός).
- Το προσωπικό είναι αυτό που αναγράφεται στις οικείες μισθοδοτικές καταστάσεις, γιατί είναι ενδεχόμενο να μην απασχολείται προσωπικό και η επιχείρηση να βαρύνεται με δαπάνες μισθοδοσίας του, οπότε τίθεται θέμα μη αναγνώρισης των δαπανών αυτών.
- Η παραγωγική διαδικασία λαμβάνει χώρα στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή ανατίθεται σε τρίτους με τη μέθοδο του φασόν και αν τηρούνται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, δελτία εσωτερικής διακίνησης, κίνηση Βιβλίου Αποθήκης, εκκαθαρίσεις σε περίπτωση παραγωγής Facon κ.λ.π.).

- Η αποθήκευση και διακίνηση εντός και εκτός εγκαταστάσεων της επιχείρησης γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (κίνηση Βιβλίου Αποθήκης, δελτία εσωτερικής διακίνησης, Δελτία Αποστολής, κ.λ.π.).

6.3. Τακτικός έλεγχος επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία Κ.Β.Σ.

Από πρώτη άποψη οι επιτηδευματίες - λίγοι ως ποσοστό επί του συνόλου - που δεν τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ. δεν παρουσιάζουν ιδιαίτερο φορολογικό ενδιαφέρον επειδή στη μεν φορολογία εισοδήματος τα καθαρά κέρδη είναι χαμηλά ή στις περισσότερες περιπτώσεις εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρ. 33 του Ν. 2238/94, ενώ στη φορολογία Φ.Π.Α. απαλλάσσονται από την υποβολή δηλώσεων.

Η άποψη αυτή είναι εσφαλμένη εφόσον το φορολογικό ενδιαφέρον της κάθε υπόθεσης, τελικά, κρίνεται από το αποτέλεσμα του ελέγχου. Το αποτέλεσμα του ελέγχου αξιολογείται, τόσο με τις διαφορές φόρων και τα πρόστιμα που καταλογίζονται στη συγκεκριμένη επιχείρηση, όσο και με τις τυχόν επιπτώσεις που έχουν οι διαπιστώσεις του, στον έλεγχο άλλων επιχειρήσεων με τις οποίες είχε συναλλαγές.

Άλλωστε, η επιλογή των υποθέσεων για έλεγχο δε γίνεται αβασάνιστα αλλά με συγκεκριμένη διαδικασία και με βάση συγκεκριμένα κριτήρια που έχουν αξιολογηθεί από τη Διοίκηση.

Το ύψος αγορών των επιχειρήσεων πώλησης αγαθών, των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών και των πάσης φύσεως εξόδων (αγορών, δαπανών κ.λ.π.) βρίσκεται με την άθροιση των στοιχείων.

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, με εξαίρεση εκείνες που έχουν σχέση με την καταχώρηση, ως και ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων, των φορολογητέων εκροών και των καθαρών κερδών, δε διαφέρουν εκείνων που προβλέπονται για τα βιβλία πρώτης κατηγορίας, προκειμένου για επιχειρήσεις πώλησης αγαθών και για τα βιβλία δεύτερης κατηγορίας, προκειμένου για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

Παρόλα αυτά, λόγω της ιδιαιτερότητας των επιχειρήσεων αυτών, κρίνεται σκόπιμη η επιγραμματική παράθεση κάποιων επιπλέον επισημάνσεων, που θα διευκολύνουν τον ελεγκτή στο έργο του:

α. Η διαπίστωση νομιμότητας της απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων είναι ουσιώδης εφόσον :

- Ο προβλεπόμενος από τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών Μ.Σ.Κ.Κ. διπλασιάζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 άρθρ. 34 του Ν. 2238/1994 σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων του Κ.Β.Σ.
- Στις περισσότερες περιπτώσεις η δραστηριότητα υπάγεται στο Φ.Π.Α. και κατά συνέπεια συντρέχει λόγος καταλογισμού του αν κατά παράβαση του Κ.Β.Σ. δεν τηρούνται βιβλία.

β. Επειδή τα στοιχεία εξόδων δεν καταχωρούνται, είναι πιθανό να μη φυλάσσονται κατά χρονική σειρά. Επομένως, ο ελεγκτής πρέπει σε κάθε περίπτωση να ταξινομεί τα στοιχεία εξόδων με την ημερομηνία έκδοσής τους.

γ. Επειδή ενδέχεται ο επιτηδευματίας ή να έχει απωλέσει ή να έχει αποκρύψει κάποιο φορολογικό στοιχείο προμηθευτή, προκειμένου ν' αποφύγει την τήρηση βιβλίου ή να διευκολύνει τον εκδότη, πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στην επαλήθευση των αγορών από τα διαθέσιμα στοιχεία του ΚΕΠΥΟ αλλά και με τον έλεγχο των στοιχείων των βασικών προμηθευτών.

Η δυνατότητα απόκρυψης αγορών εκ των υστέρων (μετά την εξάντληση των πωλουμένων αγαθών, οπότε έχει ήδη εκλείψει ο κίνδυνος του προληπτικού ελέγχου ή στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου) είναι μεγαλύτερη στους επιτηδευματίες αυτούς. Αυτό συμβαίνει επειδή ο έλεγχος δεν έχει δεδομένες εγγραφές, ώστε να αναζητήσει τα στοιχεία.

δ. Επειδή οι επιχειρήσεις αυτές δεν έχουν ιδιαίτερη επιβάρυνση στη φορολογία εισοδήματος, ενώ απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. για τα έσοδά τους, ενδέχεται να διευκολύνουν άλλες επιχειρήσεις με την έκδοση εικονικών τιμολογίων.

Γι' αυτό το λόγο ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει το ενδεχόμενο έκδοσης εικονικών τιμολογίων, ιδιαίτερα όταν πρόκειται για επιχείρηση πώλησης αγαθών.

6.4. Τακτικός έλεγχος βιβλίων πρώτης κατηγορίας Κ.Β.Σ.

6.4.1. Γενικά

Το Βιβλίο Αγορών είναι η απλούστερη μορφή φορολογικού βιβλίου, εξωλογιστικό, και εξ' ορισμού ανεπαρκές για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος. Ακριβώς για το λόγο αυτό ο έλεγχος παρουσιάζει ιδιαιτερότητες και δυσκολίες σε σχέση με τα λογιστικά βιβλία.

Ο ελεγκτής καλείται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και να τεκμηριώσει το πόρισμά του βασιζόμενος σε λιγότερες πληροφορίες.

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις παρατίθενται παρακάτω με μία λογική σειρά, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι κάθε μια διενεργείται μετά την ολοκλήρωση της προηγούμενης.

Για παράδειγμα κατά τον έλεγχο της καταχώρησης ενός παραστατικού ελέγχεται, παράλληλα και:

- Η νομότυπη έκδοσή του
- Η διατήρησή του και
- Η καταχώρησή του σύμφωνα με τις ανάγκες, τόσο της φορολογίας εισοδήματος, όσο και τις ανάγκες του Φ.Π.Α.

Στο σημείο αυτό είναι αναγκαία η κατάστρωση ενός πλάνου εργασίας από τον ελεγκτή, πριν ακόμη επισκεφθεί την επιχείρηση, το οποίο θα μπορεί να προσαρμόζεται στα πραγματικά δεδομένα και στις ιδιαιτερότητές της ή τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που τελικά θα επιλεγούν καθώς και η διαδικασία, θα εξαρτηθούν από το είδος της επιχείρησης, τον τρόπο και τόπο λειτουργίας της, τα οικονομικά μεγέθη, την διαφοροποίηση αυτών από χρήση σε χρήση και θα καταγραφούν στο "πρόγραμμα ελέγχου" που θα συνταχθεί με την ολοκλήρωση της συγκέντρωσης των στοιχείων του φακέλου και τη μελέτη αυτών.

Το πρόγραμμα ελέγχου καταρτίζεται από τον Ελεγκτή και τον Επόπτη, με το οποίο προσδιορίζονται οι ενδεδειγμένες κατά περίπτωση ελεγκτικές επαληθεύσεις, τα χρονικά διαστήματα, τα ποσοτικά μεγέθη, τα είδη των εμπορευμάτων κ.λ.π. στοιχεία, εφόσον κρίνεται απαραίτητο, πέραν εκείνων που κάθε φορά προβλέπονται από το Νόμο και τις Υπουργικές Αποφάσεις.

6.4.2. Τόπος ελέγχου

Ο έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του Κ.Β.Σ., διενεργείται στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, μπορεί όμως να γίνει και στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., ανεξάρτητα από το εάν υπάρχει ή όχι δυσχέρεια διενέργειας του ελέγχου στην επαγγελματική του εγκατάσταση.

Στην περίπτωση αυτή ο επιτηδευματίας καλείται εγγράφως από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να προσκομίσει τα βιβλία και τα στοιχεία του για έλεγχο στα γραφεία της Δ.Ο.Υ.

Σε κάθε περίπτωση που υπάρχει επαγγελματική εγκατάσταση κρίνεται σκόπιμη η επίσκεψη του ελεγκτή κατά την οποία εκτός από προληπτικό έλεγχο διενεργεί όλες εκείνες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και συλλέγει τις πληροφορίες εκείνες που του είναι απαραίτητες για να διαμορφώσει σαφή εικόνα για το αντικείμενο εργασιών, τον τρόπο λειτουργίας και τη δυναμικότητά της επιχείρησης, η οποία θα τον βοηθήσει στην ολοκλήρωση του ελέγχου και την ορθή εκτίμηση των διαπιστώσεών του.

6.4.3. Τρόπος ελέγχου - Ενέργειες

α. Ο ελεγκτής, όπως σε κάθε μορφής έλεγχο, με την είσοδό του στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία αναζητεί το ίδιο ή τον υπεύθυνο για τη λειτουργία της επιχείρησης τη συγκεκριμένη στιγμή, στον οποίο δηλώνει την ιδιότητά του και γνωστοποιεί το σκοπό της επίσκεψής του. Ταυτόχρονα επιδεικνύει την ταυτότητά του (υπηρεσιακή ή αστυνομική) και επιδίδει αντίτυπο της εντολής ελέγχου.

Κρίνεται σκόπιμο να συντάσσεται ενημερωτική επιστολή του αρμοδίου προϊσταμένου (Δ.Ο.Υ., Π.Ε.Κ., ΕΦΕΚ) προς το φορολογούμενο, σχετικά με τον έλεγχο που πρόκειται να γίνει, η οποία και θα του παραδίδεται με την εντολή ελέγχου, υπόδειγμα της οποίας παρατίθεται στη συνέχεια, η δομή και το περιεχόμενο της οποίας δεν είναι δεσμευτικά.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣ κ. Εκπρόσωπο της

Δ.Ο.Υ. Επικ/σης

Δ/ΝΣΗ

Τηλ.:

Ε Ν Η Μ Ε Ρ Ω Τ Ι Κ Η Ε Π Ι Σ Τ Ο Λ Η

Κυρίες-οι.....,

Οι υπάλληλοι που φέρουν την παρούσα έχουν εντολή να διενεργήσουν φορολογικό έλεγχο στην επιχείρησή σας σύμφωνα με το περιεχόμενό της.

Αντίγραφο της εντολής θα σας επιδοθεί πριν την έναρξη του ελέγχου.

Οι φορολογικοί έλεγχοι διεξάγονται πάντα σύμφωνα με το νόμο και αποσκοπούν στην εξεύρεση ή την επαλήθευση της φορολογητέας ύλης. Με τους ελέγχους εκτός από τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου εξυπηρετούνται και οι εξίσου σημαντικοί σκοποί:

• 1. Η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών στους φορολογούμενους.

2. Η προστασία των υγιών επιχειρήσεων από τον αθέμιτο ανταγωνισμό εκείνων που φοροδιαφεύγουν.

3. Η ενημέρωση των φορολογουμένων πάνω σε διατάξεις, που είτε αγνοούν είτε ερμηνεύουν εσφαλμένως.

Έχετε από το νόμο υποχρέωση να διευκολύνετε τους υπαλλήλους στην εκτέλεση των καθηκόντων τους και να είστε βέβαιοι ότι θα αντιμετωπισθείτε με αντικειμενικότητα, δικαιοσύνη, ισονομία και σεβασμό της προσωπικότητας και της περιουσίας σας.

Το πόρισμα ελέγχου στην περίπτωση που διαπιστωθούν διαφορές στη φορολογητέα ύλη ή παραλείψεις και παρατυπίες θα σας γνωστοποιηθεί επισήμως από την Υπηρεσία μας.

Για οποιαδήποτε επιπλέον διευκρίνιση όπως και για τυχόν παρατηρήσεις μπορείτε να απευθυνθείτε στον υπογράφοντα ή τις αρμόδιες Υπηρεσίες του Υπουργείου χωρίς τούτο να αναστέλλει τη διεξαγωγή του ελέγχου.

Με εκτίμηση,
Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ.

Παραδόθηκε σήμερα

στον

Ο ελεγκτής οφείλει να επιδεικνύει σε όλη τη διάρκεια του ελέγχου ευγένεια, διακριτικότητα και ταυτόχρονα παρατηρητικότητα, μεθοδικότητα και αποφασιστικότητα, έτσι ώστε να μην προκαλεί την αντίδραση του επιτηδευματία και να μην αφήνει περιθώρια παρεξηγήσεων.

Όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και από τη διοικητική και δικαστική νομολογία αναγνωρίζεται, ότι ο έλεγχος διενεργείται σε οποιαδήποτε εργάσιμη για την επιχείρηση ώρα, χωρίς να εξετάζεται αν λειτουργεί νόμιμα.

Επίσης, τα βιβλία και τα στοιχεία επιδεικνύονται στον έλεγχο κατά τις ώρες λειτουργίας της επιχείρησης, ακόμη και όταν απουσιάζει ο επιτηδευματίας ή ο επιφορισμένος με την τήρησή τους υπάλληλος.

β. Αμέσως μετά τη θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων (Τιμολογίων Πώλησης, Δελτίων Αποστολής κ.λ.π.) ο ελεγκτής προβαίνει σε προληπτικό έλεγχο σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο οικείο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας.

γ. Ενημέρωση ως προς το αντικείμενο και τον τρόπο διενέργειας των συναλλαγών – επιχειρηματική πρακτική.

Η προφορική ενημέρωση του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο επιτηδευματία κρίνεται απόλυτως απαραίτητη για το έργο του και παράλληλα συμβάλλει στη διαμόρφωση κλίματος συνεργασίας.

Αυτή, μπορεί να μην αποτελεί διακεκριμένο στάδιο – ενέργεια, αφού ένα σημαντικό μέρος της είναι εύκολο να γίνει κατά την ώρα που θεωρούνται τα βιβλία και τα στοιχεία ή κατά τη διενέργεια του προληπτικού ελέγχου.

Ο ελεγκτής πρέπει να έχει συνεχώς κατά νου τα στοιχεία που τον ενδιαφέρουν.

Είναι ευνόητο, ότι η ενημέρωση θα γίνει με τη μορφή συζήτησης, αφού η υποβολή προετοιμασμένου ερωτηματολογίου δε θεωρείται αποτελεσματική, καθόσον ο επιτηδευματίας θα προσέχει ιδιαίτερα τις απαντήσεις του και γενικά θα αντιμετωπίζει με επιφύλαξη την όλη διαδικασία.

Ο ελεγκτής οφείλει να είναι προετοιμασμένος και προσεκτικός, ώστε να επιτύχει το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα, χωρίς ν' αφήνει περιθώρια για τυχόν παρανοήσεις.

Σε καμία περίπτωση η συζήτηση δεν πρέπει να επεκταθεί σε θέματα που δεν υποβοηθούν το ελεγκτικό του έργο.

δ. Έλεγχος νόμιμης τήρησης Βιβλίου Αγορών – Προϋποθέσεις.

Η ελεγκτική αυτή επαλήθευση έχει δύο σκέλη. Το μεν πρώτο αναφέρεται στις προϋποθέσεις του δικαιώματος της επιχείρησης να τηρεί Βιβλίο Αγορών στις ελεγχόμενες χρήσεις και έχει άμεση σχέση με την αποδοχή του ως ακριβούς, το δε δεύτερο αναφέρεται στον τρόπο καταχώρησης των αγορών, τόσο για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος, όσο και τις ανάγκες του Φ.Π.Α.. Ειδικότερα:

Έλεγχος θεώρησης

Το βιβλίο πρέπει να έχει θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από κάθε καταχώρηση. Η πράξη που αναγράφεται στην τελευταία σελίδα πρέπει να έχει καταχωρηθεί στο οικείο αρχείο του τμήματος Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ..

Για την έγκαιρη θεώρηση του βιβλίου συγκρίνεται η ημερομηνία θεώρησης με την ημερομηνία λήψης των πρώτων καταχωρημένων δικαιολογητικών. Σε καμία περίπτωση η διαφορά δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη της εκάστοτε προβλεπόμενης για την καταχώρηση ή την εκτύπωση προθεσμίας (Υπ. Οικ. 1109640/761 /0015/Πολ. 1239/13.10.1989).

Επισημαίνεται ότι κατά πάγια διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, μη τήρηση των βιβλίων Κ.Β.Σ. για μέρος της διαχειριστικής περιόδου, εξομοιούται με μη τήρηση για ολόκληρη τη διαχειριστική

περίοδο, ενώ η μη νόμιμη κατά τ' ανωτέρω αναφερθέντα θεώρηση καθιστά αυτά πλαστά.

Ομοίως, η μη θεώρηση αντιμετωπίζεται ως μη τήρηση και το βιβλίο ως «ανεπίσημο».

Ύψος ακαθαρίστων εσόδων προηγούμενης περιόδου

Σε κάθε περίπτωση ο ελεγκτής πρέπει να ερευνά μήπως ο επιτηδευματίας κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο υπερέβη το προβλεπόμενο κάθε φορά όριο ακαθαρίστων εσόδων για την τήρηση Βιβλίου Αγορών.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των αγαθών χωρίς Φ.Π.Α., τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη διαχειριστική περίοδο ή των ετοιμών προϊόντων που παράγονται από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο (άρθρ. 30 παρ. 2 περ. β. Ν. 2238/94, 32 παρ. 7 Ν. 1642/86).

Η εξεύρεση του μικτού κέρδους απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή και μεθοδικότητα. Η σύγκριση είναι σχετικά ευχερής στην περίπτωση που υπάρχει μεταπώληση αγαθών της ίδιας κατηγορίας και έκδοση Τιμολογίων για πωλήσεις.

Όταν υπάρχει μεταποίηση πρέπει να υπολογιστεί το κόστος πρώτων και βοηθητικών υλών ανά μονάδα προϊόντος των εργατικών και λοιπών βιομηχανικών εξόδων και στη συνέχεια να συγκριθεί αυτό με την τιμή πώλησης.

Όταν δεν εκδίδονται Τιμολόγια Χονδρικής Πώλησης, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται η αναγραφόμενη. Εξάλλου, όταν υπάρχει πώληση αυτούσιων αγαθών ή προϊόντων με διαφορετικό μικτό κέρδος, γίνεται ομαδοποίησή τους.

Το ποσοστό μικτού κέρδους δεν μπορεί να είναι μικρότερο από εκείνο που προκύπτει από το κλάσμα, που έχει ως αριθμητή το Μ.Σ.Κ.Κ. επί αγορών και παρονομαστή το Μ.Σ.Κ.Κ. επί πωλήσεων, εφόσον υπάρχουν τέτοιοι συντελεστές στους οικείους πίνακες του Υπ. Οικονομικών ή των 3/5 του οριζόμενου από το Υπουργείο Εμπορίου όπου καθορίζεται.

Στην παραπάνω ελεγκτική επαλήθευση ο ελεγκτής μπορεί να επανέλθει, όταν θα ασχοληθεί με τον τρόπο καταχώρησης των δικαιολογητικών εγγράφων, τόσο ως προς την ακρίβεια των καταχωρήσεων και των αθροίσεων, όσο και ως προς την ομαδοποίηση αυτών.

Ιδιαίτερη προσοχή για τη συγκεκριμένη επαλήθευση απαιτείται κατά τη διαχειριστική περίοδο έναρξης λειτουργίας της επιχείρησης, όπου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος θεωρείται ότι αξιοποιήθηκαν τόσα δωδέκατα αγορών, όσοι οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης.

Για την τήρηση του Βιβλίου Αγορών τα κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενα ακαθάριστα έσοδα – με βάση τις αξιοποιούμενες αγορές – ανάγονται σε ετήσια βάση.

Ο ελεγκτής έχει την υποχρέωση να ελέγξει με ιδιαίτερη προσοχή και επιμέλεια κατά πόσο η ασκούμενη δραστηριότητα από τον ελεγχόμενο επιτηδευματία δικαιολογεί την τήρηση Βιβλίου Αγορών.

Ο χαρακτηρισμός του αντικειμένου εργασιών δεν επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια του επιτηδευματία, αλλά σε κάθε περίπτωση είναι θέμα πραγματικό και κατά συνέπεια ελέγχεται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Ο επιτηδευματίας με τη δήλωση έναρξης ή μεταβολών κατά περίπτωση χαρακτηρίζει το αντικείμενο της δραστηριότητάς του και φέρει την ευθύνη.

Είναι προφανές ότι ο ελεγκτής πρέπει να επαληθεύσει τη δηλούμενη δραστηριότητα ή σε περίπτωση που διαπιστώσει διαφοροποίηση να τη χαρακτηρίσει επακριβώς τόσο για την έναρξη στην προσηκούμενη κατηγορία βιβλίων, όσο και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος.

6.4.4. Τρόπος καταχώρησης των στοιχείων – Στήλες βιβλίου – Ανάλυση στηλών

Με τις διατάξεις του άρθρ. 5 του Π.Δ. 186/92 ορίζονται οι βασικές στήλες του Βιβλίου Αγορών. Με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται παραπέρα ανάλυση των βασικών στηλών, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α..

Η ανάλυση αυτή, μπορεί να γίνεται είτε σε στήλες του βιβλίου, είτε σε αθεώρητες καιαστάσεις, το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων κατά περίπτωση.

Έτσι, για μεν τη φορολογία εισοδήματος η αξία των αγορών αναλύεται σε κατηγορίες κατά μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.), για δε το Φ.Π.Α. η ανάλυση αφορά στην αξία των αγορών και των ληφθεισών υπηρεσιών, την αξία επιστροφών και εκπτώσεων, και των εξόδων.

Ειδικότερα, για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. αναλύονται:

- α.** Η αξία των αγορών αγαθών (εμπορευμάτων, α' και β' υλών) και των ληφθεισών υπηρεσιών κατά συντελεστή φόρου ή απαλλαγή από το φόρο.
- β.** Η αξία των επιστροφών και εκπτώσεων, επίσης κατά τον ίδιο τρόπο.
- γ.** Τα έξοδα σ' εκείνα που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και σ' εκείνα που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα.

Σημειώνεται, ότι για τις αγορές παγίων – οι οποίες και καταχωρούνται σε ιδιαίτερη στήλη ή χώρο – δεν απαιτείται παραπέρα ανάλυση.

Ο τρόπος καταχώρησης και ανάλυσης των εγγραφών πρέπει να ελέγχεται με ιδιαίτερη προσοχή και επιμέλεια εφόσον από αυτόν επηρεάζεται:

- Το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων που προσδιορίζονται με βάση τις αγορές.
- Ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος (κέρδους).
- Οι φορολογητέες εκροές, ο φόρος εισροών.

Εξυπακούεται, ότι η μη συμμόρφωση του επιτηδευματία με τις διατάξεις του άρθρ. 5 του Π.Δ. 186/92 συνιστά παράβαση η οποία και επισύρει πρόστιμο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Κ.Β.Σ..

6.4.5. Αθροίσεις στηλών – Μεταφορά αθροισμάτων

Από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. έμμεσα συνάγεται ότι στη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων Α' κατηγορίας οι στήλες αθροίζονται αυτόματα και τα αθροίσματα μεταφέρονται επίσης αυτόματα από σελίδα σε σελίδα.

Συγκεκριμένα, από το άρθρ. 23 παρ. 2 περ. 6 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι, το πρόγραμμα του Η/Υ πρέπει να εξασφαλίζει την αυτόματη άθροιση των στηλών και μεταφορά των αθροισμάτων από σελίδα σε σελίδα.

Αντίθετα, επί χειρόγραφης τήρησης των βιβλίων δεν προβλέπεται αυτή η υποχρέωση. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση που οι αθροίσεις γίνονται σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση, πρέπει στο τέλος κάθε έτους να γίνεται ανακεφαλαίωση των επιμέρους αθροισμάτων είτε στο Βιβλίο Αγορών είτε σε αθεώρητη κατάσταση.

Ο έλεγχος της ακρίβειας των αθροίσεων έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον τόσο για την ακρίβεια των βιβλίων, όσο και για την έγκαιρη απόδοση του Φ.Π.Α.. Δεν πρέπει να διαφεύγει της προσοχής του ελεγκτή ότι η εμφάνιση αθροιστικών λαθών ενδεχομένως συνεπάγεται απόρριψη του βιβλίου ως ανακριβούς, ενώ η μεταφορά αγορών από τρίμηνο σε τρίμηνο έχει ως αποτέλεσμα τον ετεροχρονισμό της καταβολής του Φ.Π.Α.

6.4.6. Εκπρόθεσμη καταχώρηση

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρ. 17 παρ. 1 Π.Δ. 186/92) η καταχώρηση στο Βιβλίο Αγορών γίνεται το αργότερο μέσα σε 15 μέρες από τη λήψη του στοιχείου.

Η ημερομηνία λήψης των Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων Πώλησης δεν μπορεί να είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας παραλαβής των αγαθών αφού αυτά είναι στοιχεία συνοδευτικά.

Εξαιρετική είναι η περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά μετά την πώληση παραμένουν προς φύλαξη στην αποθήκη του πωλητή και για τη διακίνηση έχει εκδοθεί άλλο Δελτίο Αποστολής.

Η ημερομηνία λήψης των λοιπών δικαιολογητικών των εγγραφών είναι η ημερομηνία που τα δικαιολογητικά έρχονται στην επιχείρηση και είναι θέμα πραγματικό.

Η εκπρόθεσμη καταχώρηση αποδεικνύεται από την καταχώρηση άλλων στοιχείων με ημερομηνία μεταγενέστερη πάνω από 15 ημέρες ή την εκάστοτε οριζόμενη προθεσμία καταχώρησης.

Επισημαίνεται, ότι όταν ένα στοιχείο δεν έχει καταχωρηθεί και η διαχειριστική περίοδος έχει λήξει, συντρέχει η περίπτωση της απόκρυψης και όχι της μη καταχώρησης εντός της οριζόμενης προθεσμίας.

Διαφορετική είναι η περίπτωση που ένα φορολογικό στοιχείο καταχωρήθηκε σε άλλη χρήση.

6.4.7. Ανακριβής καταχώρηση

Η ανακριβής καταχώρηση των δικαιολογητικών είναι από τις πιο συνηθισμένες μεθόδους φοροδιαφυγής στα Βιβλία Αγορών. Η καταχώρηση γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να μην είναι ευδιάκριτη η ανακρίβεια και συγχρόνως να δίνει την εντύπωση της παραδρομής.

Ενδεικτικά, αναφέρονται μερικοί από τους πλέον συνηθισμένους τρόπους:

- α.** Αναγραφή της αξίας των αγορών με αποκοπή ενός ψηφίου.
- β.** Αναγραφή της αξίας των αγορών με διαφοροποιημένο το ψηφίο που δείχνει τις δεκάδες ή τις εκατοντάδες χιλιάδες.
- γ.** Αναγραφή της αξίας αγορών με αναριθμητισμό.
- δ.** Αναγραφή της αξίας των αγορών στις δαπάνες ή τα πάγια.
- ε.** Αναγραφή της αξίας των Πιστωτικών Σημειωμάτων διαφοροποιημένη με τη προσθήκη ή αλλαγή ψηφίου ή με αναριθμητισμό, έτσι ώστε να φαίνεται μεγαλύτερη της πραγματικής.
- στ.** Καταχώρηση δαπανών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης στη στήλη εκείνων με δικαίωμα έκπτωσης.

Συμπλήρωση προγράμματος ελέγχου

Με το πέρας των πιο πάνω ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι οποίες αποιελούν τον τυπικό λογιστικό έλεγχο των βιβλίων Α' κατηγορίας γίνεται, εφόσον αυτό καταστεί αναγκαίο, η συμπλήρωση του προγράμματος ελέγχου προκειμένου να περιληφθούν νέες ελεγκτικές επαληθεύσεις η αναγκαιότητα των οποίων προέκυψε από τις διαπιστώσεις κατά το στάδιο αυτό.

Στο σημείο αυτό επαναλαμβάνεται για μια ακόμη φορά η υποχρέωση αιτιολόγησης των ελεγκτικών επαληθεύσεων που προκρίθηκαν και ότι δεν

υπάρχει υποχρέωση αιτιολόγησης για ελεγκτικές επαληθεύσεις που δεν έγιναν.

6.4.8. Ελεγκτικές Επαληθεύσεις των στοιχείων

α. Έλεγχος πλαστότητας και εικονικότητας

Οι έννοιες πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία αναπτύσσονται στο κεφάλαιο «Περί βιβλίων – Διατάξεις περί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων – εικονικά, πλαστά φορολογικά στοιχεία».

Επισημαίνεται, πάντως, ότι επειδή οι τηρούντες Βιβλίο Αγορών έχουν συμφέρον να εμφανίζουν μειωμένες αγορές δεν ωφελούνται από τη λήψη Τιμολογίων για εικονικές αγορές.

Αντίθετα, ωφελούνται από τα εικονικά Πιστωτικά Τιμολόγια ή έκδοση των οποίων εξυπηρετεί, και τους εκδότες εφόσον τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας, αφού κατ' αυτό τον τρόπο μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδά τους, ιδιαίτερα στην τελευταία περίπτωση που υπάρχει ισόποση μείωση των καθαρών κερδών.

Πιστωτικά Τιμολόγια στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου μεταξύ επιχειρήσεων από τις οποίες η μια βρίσκεται στα όρια αλλαγής κατηγορίας βιβλίων ενδέχεται να αποσκοπούν στην καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου.

Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να ελέγχεται με κάθε πρόσφορο τρόπο η πραγματοποίηση των συναλλαγών. Επίσης, λόγω του τρόπου φορολόγησης των επιχειρήσεων αυτών (με βάση τις αγορές ή τ' αντικειμενικά κριτήρια) ενδέχεται να έχουν πραγματοποιηθεί εικονικές πωλήσεις προκειμένου να εξυπηρετηθεί ο αγοραστής.

Η διαπίστωση τυχόν εικονικών πωλήσεων γίνεται όπως σε κάθε επιχείρηση, αλλά ιδιαίτερα στις επιχειρήσεις με βιβλία πρώτης κατηγορίας πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα στη δυνατότητα πραγματοποίησης των πωλήσεων (ύπαρξη αγαθών στις ποσότητες που φέρονται ότι πωλήθηκαν, κ.λ.π.).

β. Νομότυπη έκδοση των Στοιχείων

Ελέγχεται η νομιμότητα των στοιχείων τόσο των προμηθευτών όσο και του ελεγχόμενου επιτηδευματία.

Ειδικότερα ελέγχεται:

- Αν τα στοιχεία είναι θεωρημένα, όπου προβλέπεται θεώρηση.
- Αν έχει χρησιμοποιηθεί χημικός χάρτης (καρμπόν).
- Αν περιέχουν τα στοιχεία που ορίζει ο νόμος.
- Αν έχουν διορθώσεις ή επεγγραφές.

Η κάθε περίπτωση μη νομότυπης έκδοσης των στοιχείων πρέπει να λειτουργεί ως ερέθισμα για παραπέρα ελεγκτικές επαληθεύσεις μήπως πέραν της προφανούς τυπικής παράβασης υποκρύπτεται και ανακρίβεια συναλλαγών.

Για παράδειγμα αν δεν αναγράφεται η ποσότητα ολογράφως στα Δελτία Αποστολής πρέπει να ελεγχθεί το στέλεχος του εκδότη για την περίπτωση που αναγράφεται σ' αυτό διαφορετική ποσότητα.

Το ίδιο επιβάλλεται να γίνει και στην περίπτωση που σε στοιχεία διαπιστωθούν διορθώσεις και επανεγγραφές.

γ. Διασταύρωση Στοιχείων

Αντιπαραβολή των Δελτίων Αποστολής με τα Τιμολόγια Πώλησης ή τα Πιστωτικά Τιμολόγια κατά περίπτωση. Η επαλήθευση αυτή αφορά τόσο τα στοιχεία των προμηθευτών, όσο και τα στοιχεία του επιτηδευματία και είναι ευνόητη η σκοπιμότητά της.

Επισημαίνεται όμως, ότι η οποιαδήποτε διαφοροποίηση ενδέχεται να υποκρύπτει σκοπιμότητα καταστρατήγησης του νόμου και για το λόγο αυτό δεν πρέπει να υποβαθμίζεται.

Για παράδειγμα αναφέρεται ότι η έκδοση ενός Πιστωτικού Τιμολογίου μπορεί να αποσκοπεί στην ακύρωση μιας πώλησης, η οποία πραγματοποιήθηκε νομότυπα για τον φόβο του ελέγχου κατά τη διακίνηση.

- Αντιπαραβολή των Τιμολογίων Πώλησης των βασικών προμηθευτών με τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων των τελευταίων για την επαλήθευση του πλήθους και της αξίας.

Βέβαια, στις περιπτώσεις που ο ελεγκτής εκτιμά ότι πρέπει ο έλεγχος αυτός να επεκταθεί και σε άλλους προμηθευτές θα προβαίνει στις αναγκαίες επαληθεύσεις.

δ. Ελέγχεται η ύπαρξη Τιμολογίων Πώλησης

Για αγορές αγαθών και στις ποσότητες εκείνες, που είναι απαραίτητες για τη λειτουργία της συγκεκριμένης κάθε φορά επιχείρησης. Πρόκειται ίσως, για την πλέον δύσκολη ελεγκτική επαλήθευση όχι μόνο ως προς τη διενέργειά της όσο και ως προς την τεκμηρίωση των διαπιστώσεων. Η επιλογή των αγαθών για τη συγκεκριμένη τεκμηρίωση των διαπιστώσεων. Η επιλογή των αγαθών για τη συγκεκριμένη επαλήθευση εξαρτάται από την ικανότητα, τη φαντασία, την εμπειρία του ελεγκτή και τη γνώση των στοιχείων του φακέλου και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης.

Σε κάθε περίπτωση ο ελεγκτής πρέπει να επιδεικνύει την απαραίτητη προσοχή και να μην παρασύρεται από το τεκμήριο της εξάντλησης των αγορών, που ισχύει μόνο για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος ενώ σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι και στην πράξη συμβαίνει το ίδιο.

Εντελώς ενδεικτικά αναφέρεται, ότι προσφορότερα αγαθά για τέτοιου είδους επαληθεύσεις είναι τα συμπληρωματικά και εκείνα που έχουν ημερομηνία λήξης, ενώ παράλληλα αποτελούν το κύριο αντικείμενο της εμπορίας ή είναι απαραίτητα για τη λειτουργία της επιχείρησης.

6.4.9. Έλεγχος προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 32 παρ. 4 του Ν. 2238/94 τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που τηρούν νόμιμα Βιβλίο Αγορών ή των επιχειρήσεων που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων λόγω ύψους αγορών, προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με πολλαπλασιασμό των αγορών με ένα Μ.Σ.Κ.Κ..

Ο τρόπος αυτός προσδιορισμού των καθαρών κερδών εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι τα βιβλία κρίνονται ακριβή στις περιπτώσεις που υπάρχει υποχρέωση τήρησης και στις περιπτώσεις που νόμιμα δεν τηρούνται βιβλία δεν συντρέχει λόγος ανακρίβειας.

Οι αγορές κατά Μ.Σ.Κ.Κ. είναι εκείνες που προκύπτουν από τα Βιβλία Αγορών ή τα Τιμολόγια αγοράς κατά περίπτωση.

Ιδιομορφία στον υπολογισμό των καθαρών κερδών υπάρχει στις παρακάτω περιπτώσεις:

α. Κατά το έτος έναρξης και το αμέσως επόμενο, όταν οι μήνες λειτουργίας είναι λιγότεροι των δώδεκα. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη τόσα δωδέκατα των αγορών όσοι και οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης.

β. Κατά το πρώτο έτος που η επιχείρηση τήρησε Βιβλίο Αγορών και το προηγούμενο είχε τηρήσει βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας.

Η αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου όπως αυτή προκύπτει από την απογραφή λήξης, που έχει καταχωρηθεί στο Βιβλίο απογραφών – όπου υπάρχει τέτοια υποχρέωση – ή η αξία των αποθεμάτων που αποδεδειγμένα υπήρχαν στις 31.12. προσθέτονται στις αγορές της διαχειριστικής περιόδου.

Εξυπακούεται, ότι η τελευταία περίπτωση αφορά τις περιπτώσεις που κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο είχε τηρηθεί βιβλίο δεύτερης κατηγορίας και δεν υπήρχε υποχρέωση διενέργειας απογραφής.

Με ανάλογο τρόπο προσδιορίζονται τα καθαρά κέρδη επιχείρησης με Βιβλίο Αγορών η οποία κατά την προηγούμενη χρήση είχε τηρήσει Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων με τη διαφορά ότι σ' αυτή την περίπτωση εάν δεν υπήρχε υποχρέωση σύνταξης απογραφής τα αποθέματα είναι εκείνα που αποδεδειγμένα υπήρχαν την 01.01.

Στον ελεγκτή επαφίεται ο τρόπος που θα αποδείξει την ύπαρξη αποθεμάτων και θα προσδιορίσει το ύψος τους.

Πάντως, το ύψος των αγορών του τελευταίου χρονικού διαστήματος της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου σε σύγκριση με το ύψος των δηλουμένων εσόδων του ίδιου διαστήματος, λαμβανομένου υπόψη του επιτυχανόμενου μικτού κέρδους μας δίνει επαρκή απόδειξη περί της ύπαρξης αποθεμάτων και ικανοποιητική ένδειξη για το ύψος αυτών.

γ. Όταν έχουμε αλλαγή κατηγορίας βιβλίων από την πρώτη σε τρίτη. Σ' αυτή την περίπτωση η αξία των αποθεμάτων στις 31.12. όπως αυτή προκύπτει από την απογραφή έναρξης αφαιρείται από την αξία των αγορών

της διαχειριστικής περιόδου. Αυτό είναι ευνόητο εφόσον αυτή θα ληφθεί υπόψη στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων της επόμενης περιόδου.

Η αξία των αποθεμάτων της 31.12. θα επηρεάσει το λογιστικό προς διορισμό των καθαρών κερδών της επόμενης χρήσης κατά τις αρχές της λογιστικής επιστήμης.

Η ελεγκτική αυτή επαλήθευση έχει δύο (2) σκέλη. Το πρώτο έχει σχέση με την ορθή καταχώρηση των αγορών στο οικείο βιβλίο και την ανάλυση αυτών για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος, ενώ το δεύτερο με την ορθή (ακριβή) μεταφορά των δεδομένων στη δήλωση και την επιλογή του προβλεπόμενου ή των προβλεπόμενων Μ.Σ.Κ.Κ..

Επίσης στο δεύτερο σκέλος εντάσσεται και ο έλεγχος του προσδιορισμού του Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος. Αναλυτικότερα:

Ορθή καταχώρηση και ανάλυση των αγορών

Η ελεγκτική αυτή επαλήθευση έχει ήδη ολοκληρωθεί στο στάδιο αυτό της ελεγκτικής διαδικασίας και αποτελεί μέρος του ελέγχου της καταχώρησης των αγορών.

Ορθή μεταφορά δεδομένων – προβλεπόμενης Μ.Σ.Κ.Κ.

Η ορθή μεταφορά των δεδομένων του βιβλίου και η χρήση του προβλεπόμενου ή των προβλεπόμενων Μ.Σ.Κ.Κ. δεν πρέπει να θεωρείται δεδομένη από τον ελεγκτή και κατά συνέπεια η διενέργειά της περιττή. Ιδιαίτερα, η επιλογή του Μ.Σ.Κ.Κ. είναι θέμα που πολύ συχνά προκαλεί τριβές μεταξύ των φορολογουμένων και της φορολογικής αρχής.

Ο ελεγκτής εξετάζει τα πραγματικά δεδομένα και αφού προσδιορίσει τις κατηγορίες των αγορών ελέγχει το ή τους Μ.Σ.Κ.Κ. που χρησιμοποιήθηκαν με βάση τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών.

Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις εκείνες που οι επιτηδευματίες για το σύνολο ή μέρος του αντικειμένου εργασιών τους δεν περιλαμβάνονται στους πίνακες του Υπ. Οικ. θα εφαρμόζεται ο συντελεστής του πλέον συναφούς ή συγγενούς επαγγέλματος.

Ως συγγενές ή συναφές επάγγελμα νοείται εκείνο που έχει ως αντικείμενο παρόμοιες ή παρεμφερείς εργασίες και λειτουργεί με τις ίδιες συνθήκες.

6.4.10. Εισόδημα από την πώληση παγίων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 28 παρ. 1. περ. ζ. του Ν. 2238/94, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείται και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β το ποσό της αυτόματης υπερτίμησης κεφαλαίου της επιχείρησης προστίθεται στο καθαρό κέρδος που προκύπτει από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

Ως πάγιο κεφάλαιο νοείται κάθε περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης, το οποίο δεν προορίζει για μεταπώληση αλλά το χρησιμοποιεί ως ουσιαστικό ή βοηθητικό «εργαλείο» για την πραγματοποίηση του σκοπού της και του οποίου η διάρκεια ζωής υπερβαίνει τη διαχειριστική περίοδο.

Τέτοια πάγια στοιχεία είναι τα μηχανήματα, τα έπιπλα και σκεύη, τα αυτοκίνητα κ.λ.π.

Το κέρδος (υπεραξία), που προκύπτει από την πώληση παγίων στοιχείων επιτηδευματία με βιβλία πρώτης κατηγορίας πρέπει να προστίθεται στα κέρδη που προκύπτουν από την κύρια δραστηριότητα με την εφαρμογή του Μ.Σ.Κ.Κ..

Αυτό συμβαίνει σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού από τον έλεγχο του βιβλίου ως ακριβούς ή ανακριβούς.

Ο προσδιορισμός της ωφέλειας (κέρδους) από την υπερτίμηση ενός παγίου στοιχείου που προκύπτει κατά την πώληση, γίνεται με την αφαίρεση της αναπόσβεστης αξίας από την τιμή πώλησης.

Υπενθυμίζεται ότι και ο επιτηδευματίας με πρώτης κατηγορίας βιβλία θεωρείται ότι πραγματοποιεί αποσβέσεις, εφόσον, κατά τον καθορισμό των Μ.Σ.Κ.Κ. έχει ληφθεί υπόψη και αυτή η δαπάνη.

6.4.11. Κύρος και αποδεικτική δύναμη του Βιβλίου Αγορών

Όπως και στην εισαγωγή αναφέρθηκε, το Βιβλίο Αγορών είναι από τη φύση του ανεπαρκές. Κατά συνέπεια ο έλεγχος, ή θα αποδεχθεί τα δεδομένα του ή θα το απορρίψει ως ανακριβές.

Απόρριψη του βιβλίου ως ανακριβούς δικαιολογείται αποκλειστικά και μόνο για τους λόγους που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρ. 30 παρ. 6 του Π.Δ. 186/92.

Η ανακρίβεια της δήλωσης δεν πρέπει να συγχέεται με την ανακρίβεια του βιβλίου εφόσον πρόκειται για δύο διαφορετικές έννοιες.

Ενδέχεται το βιβλίο να είναι ακριβές και η δήλωση ανακριβής επειδή δεν μεταφέρθηκαν σωστά τα δεδομένα, δε χρησιμοποιήθηκε ο σωστός Μ.Σ.Κ.Κ. κ.λ.π..

Η κρίση του ελεγκτή με την οποία χαρακτηρίζεται ένα βιβλίο Αγορών ως ανακριβές πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη και προσεκτικά διατυπωμένη, ώστε να μην αφήνει περιθώρια προσβολή της.

Επισημαίνεται, ότι σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανακριβή, όταν οι πράξεις ή οι παραλείψεις του επιτηδευματία επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη ή οφείλονται σε πρόθεσή του για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Δηλαδή, δεν είναι απαραίτητο σε κάθε περίπτωση οι πράξεις ή παραλείψεις να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη αλλά αρκεί η πρόθεσή του ν' αποκρύψει φορολογητέα ύλη.

Λέγοντας πρόθεση, εννοούμε τη συνειδητή και ηθελημένη πράξη ή παράλειψη του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται, ότι το βάρος της απόδειξης της πρόθεσης φέρει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και κατ' επέκταση ο ελεγκτής εξετάζοντας τα πραγματικά περιστατικά, κάτω από τα οποία έγιναν οι πράξεις ή οι παραλείψεις και ειδικότερα αν αυτές απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων. Με την έννοια αυτή η υποτροπή μη λήψης φορολογικού στοιχείου μπορεί να θεωρηθεί ως πρόθεση.

Ακόμη και μεμονωμένη πράξη μπορεί να φανερώσει τέτοια πρόθεση. Για παράδειγμα η έκδοση εικονικού Πιστωτικού Τιμολογίου αναμφισβήτητα φανερώσει πρόθεση.

6.4.12. Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος σε ανακριβή βιβλία πρώτης κατηγορίας.

Στην περίπτωση που ο έλεγχος κρίνει το τηρούμενο από τον επιτηδευματία βιβλίο ως ανακριβές, καλείται να προσδιορίσει εκείνος τα καθαρά κέρδη, χωρίς να δεσμεύεται από τα δεδομένα του βιβλίου, αλλά λαμβάνει αυτά υπόψη του στο βαθμό που τον βοηθούν να διαμορφώσει σαφή εικόνα για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης (άρθρ. 30 παρ. 2 περ. γ' και άρθρ. 32 παρ. 1, 2, 3 Ν. 2238/94).

Πρώτο και σημαντικότερο βήμα είναι ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων τα οποία – δεν πρέπει να διαφεύγει της προσοχής – θα ληφθούν υπόψη και ως εκροές στο Φ.Π.Α..

Στη συνέχεια με βάση τ' ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζεται το καθαρό κέρδος. Ήδη, φαίνεται ότι σε αντίθεση με την περίπτωση που δεν αμφισβητείται το κύρος του βιβλίου, όπου η βάση προσδιορισμού του καθαρού κέρδους είναι οι αγορές, όταν αυτό κρίνεται ανακριβές η βάση προσδιορισμού είναι τ' ακαθάριστα έσοδα.

Αναλυτικότερα:

α. Προσδιορισμός Ακαθαρίστων Εσόδων.

Με τις διατάξεις του άρθρ. 30 παρ. 2 περ. γ του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τις πληροφορίες και τα στοιχεία που διαθέτει ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ποια είναι τα στοιχεία και οι πληροφορίες που πρέπει να αξιολογηθούν.

Από την όλη διατύπωση των εν λόγω διατάξεων δε γίνεται διάκριση κατά κατηγορία βιβλίων. Αυτό σημαίνει ότι και στο Βιβλίο Αγορών λαμβάνονται υπόψη και αξιολογούνται όλες οι πληροφορίες που προκύπτουν είτε από το βιβλίο είτε από άλλες πηγές.

Είναι δυνατόν ακόμη και από μια δαπάνη, η οποία έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο ή που προκύπτει από άλλα στοιχεία να σχηματισθεί αντίληψη για τη συναλλακτική δράση της επιχείρησης.

Εφιστάται η προσοχή στις αγορές που θα ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων στην περίπτωση που υπάρχει αλλαγή κατηγορίας βιβλίων.

Στο πόρισμα ελέγχου, ο ελεγκτής δεν πρέπει να παραθέτει απλώς τα στοιχεία που έλαβε υπόψη του προκειμένου να προσδιορίσει το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων αλλά με σύντομο και σαφή τρόπο να εξηγεί με ποιο τρόπο οδηγήθηκε στην κρίση του, η οποία και δεν πρέπει να απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.

β. Προσδιορισμός των Καθαρών Κερδών

Με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίζονται πιο πάνω, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με την εφαρμογή που προβλεπόμενου Μ.Σ.Κ.Κ. ή των προβλεπόμενων Μ.Σ.Κ.Κ., κατά περίπτωση (άρθρ. 32 παρ. 1 του Ν. 2238/94). Ο Μ.Σ.Κ.Κ. ή οι Μ.Σ.Κ.Κ. προσαυξάνονται κατά 50% ή 100% κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρ. 32 του Ν. 2238/94.

Ανακεφαλαίωση

Τα καθαρά κέρδη που προσδιορίζονται με βάση ακριβή ή ανακριβή βιβλία κατά περίπτωση συγκρίνονται με το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος όπου προβλέπεται εφαρμογή των σχετικών διατάξεων.

Το μεγαλύτερο ποσό αποτελεί και το φορολογητέο εισόδημα του επιτηδευματία. Επισημαίνεται, ότι και στην περίπτωση που τα βιβλία κρίνονται ανακριβή στην Έκθεση Ελέγχου γίνεται προσδιορισμός των καθαρών κερδών με βάση τα δεδομένα του βιβλίου όταν αυτά διαφέρουν από τα δηλούμενα.

6.4.13. Έλεγχος τεκμηρίων

Ο έλεγχος πρέπει να εντοπίσει όλα τα στοιχεία εκείνα των δαπανών, που θεωρούνται τεκμήριο για τον επιτηδευματία, (προκειμένου περί ατομικής επιχείρησης, των μελών του Νομικού Προσώπου Ο.Ε., Ε.Ε., κ.λ.π.) αλλά και των τρίτων που συναλλάσσονται με την επιχείρηση.

Τέτοιες δαπάνες είναι εκείνες που γίνονται για την αγορά αγαθών μεγάλης αξίας, τα οποία δεν περιλαμβάνονται στο αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή τα τυχόν δάνεια που χορηγούνται ή λαμβάνονται από την επιχείρηση.

Υπενθυμίζεται, ότι στην περίπτωση περισσότερων αγαθών, τα οποία όμως κατά την κοινή πείρα και τις συναλλακτικές συνήθειες θεωρείται ότι αποτελούν σύνολο, δεν λαμβάνεται υπόψη η αξία ενός εκάστου αγαθού αλλά του συνόλου.

Κατά την έννοια αυτή, τεκμήριο αποτελεί η αγορά παγίων αξίας μεγαλύτερης του εκάστοτε προβλεπόμενου ορίου ως και τα έξοδα για τη διαμόρφωση της επαγγελματικής εγκατάστασης ή οργάνωσης της επιχείρησης.

Για παράδειγμα, η αγορά φορτηγού αυτοκινήτου από επιτηδευματία που ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα αποτελεί τεκμήριο. Ομοίως και η αγορά επίπλωσης ενός παραδοσιακού καφενείου ή η αγορά ενός μηχανήματος από μια μεταποιητική επιχείρηση.

Στην περίπτωση αγοράς περιουσιακών στοιχείων μη εμπορευσίμων (αγαθών για μεταπώληση ή πρώτων και βοηθητικών υλών) από εταιρική επιχείρηση η πραγματοποιηθείσα δαπάνη μπορεί να επιμερισθεί στους εταίρους κατά το ποσοστό συμμετοχής.

Ο ελεγκτής πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτικός στην εξακρίβωση του τρόπου πληρωμής, δηλαδή, αν πρόκειται για αγορά τοις μετρητοίς ή επί πιστώσει, προκειμένου να προσδιορίσει το ύψος της δαπάνης που πραγματοποιήθηκε μέσα στην χρήση.

Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση αγοράς με πίστωση ή με δάνειο ως τεκμαρτή δαπάνη θεωρούνται τα ποσά που δίνονται ως δόσεις στον πωλητή ή για την αποπληρωμή του δανείου.

6.4.14. Τακτικός έλεγχος Φ.Π.Α. βιβλίων πρώτης κατηγορίας

Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρ. 32 του Ν. 1624/86.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές τα ακαθάριστα έσοδα (εκροές) προσδιορίζονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των αγαθών, χωρίς Φ.Π.Α., τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη φορολογική περίοδο ή των ετοιμών προϊόντων, που έχουν παραχθεί από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια περίοδο.

Το μικτό κέρδος σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερο εκείνου που προκύπτει, εάν οι αγορές πολλαπλασιασθούν με κλάσμα που έχει ως αριθμητή το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί αγορών και παρονομαστή το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί πωλήσεων, εφόσον υπάρχουν τέτοιοι συντελεστές στους οικείου πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών.

Σε περίπτωση που επιτηδεύματίας σε μια χρήση δεν τήρησε βιβλίο ως απαλλασσόμενος και κατά συνέπεια δεν υπέβαλε δηλώσεις, για τον οποίο ο έλεγχος Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος έκρινε ότι έπρεπε να τηρεί Βιβλίο Αγορών, καταλογίζεται ο Φ.Π.Α. με τις νόμιμες προσαυξήσεις για μη δήλωση.

6.4.15. Ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις Φ.Π.Α. Βιβλίου Αγορών

α. Έλεγχος του μικτού κέρδους

β. Έλεγχος του συνολικού κόστους των αγορών εμπορευσίμων αγαθών ή των πρώτων και βοηθητικών υλών στην περίπτωση μεταποιητικής επιχείρησης. Επισημαίνεται, ότι η ελεγκτική αυτή επαλήθευση δεν περιορίζεται μόνο στο σύνολο, αλλά επεκτείνεται και κατά κατηγορία αγαθών, στην περίπτωση που υπάρχουν περισσότερες κατηγορίες αγαθών με διαφορετικό μικτό κέρδος.

Το συνολικό κόστος υπολογίζεται με τις ίδιες αρχές όπως και στη φορολογία εισοδήματος. Εφιστάται η προσοχή του ελεγκτή στις περιπτώσεις που υπάρχει έναρξη εργασιών μέσα στην ελεγχόμενη χρήση ή αλλαγή καθεστώτος Φ.Π.Α. οι οποίες με σαφήνεια αντιμετωπίζονται από το άρθρ. 32 του Ν. 1642/86. Ειδικότερα:

- Έναρξη εργασιών μέσα στην ελεγχόμενη χρήση.

Όταν συντρέχει τέτοια περίπτωση για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης λαμβάνονται υπόψη τόσα δωδέκατα των αγορών όσοι και

οι μήνες λειτουργίας μέσα στη χρήση και το υπόλοιπο προσαυξάνει το κόστος της πρώτης περιόδου της επόμενης χρήσης.

Η αντιμετώπιση αυτή προϋποθέτει, ότι και στην επόμενη περίοδο, ο επιτηδευματίας θα εξακολουθήσει να τηρεί βιβλίο πρώτης κατηγορίας.

• **Αλλαγή καθεστώτος Φ.Π.Α.**

Η αλλαγή καθεστώτος Φ.Π.Α. συναρτάται με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων. Έτσι, αλλαγή καθεστώτος έχουμε όταν αλλάζει η κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων από την πρώτη σε ανώτερη και αντίστροφα.

Το κόστος των αγορών υπολογίζεται κατά τον ίδιο τρόπο με τη φορολογία εισοδήματος.

Τονίζεται ότι δεν μπορεί να γίνει αλλαγή καθεστώτος Φ.Π.Α. από το κανονικό στο ειδικό των μικρών επιχειρήσεων, εάν η ένταξη στο κανονικό καθεστώς έχει γίνει μετά από δήλωση του ίδιου του επιτηδευματία, πριν την παρέλευση πενταετίας από την υποβολή της δήλωσης μετάταξης.

Ο έλεγχος του κόστους πρέπει να γίνεται και κατά φορολογική περίοδο γιατί είναι ενδεχόμενο να έχει γίνει μετακύληση της φορολογικής υποχρέωσης σε επόμενη.

Η επαλήθευση αυτή έχει σχέση και με την έγκαιρη (εμπρόθεσμη) καταχώρηση των Τιμολογίων.

Έτσι ακόμη και στην περίπτωση που το συνολικό κόστος της χρήσης και κατά συνέπεια η φορολογητέα ύλη συμφωνεί με την εκκαθαριστική δήλωση είναι δυνατόν να συντρέχει λόγος ανακρίβειας ή μη δήλωσης στις περιοδικές δηλώσεις.

γ. Έλεγχος εφαρμογής του ορθού συντελεστή Φ.Π.Α. επί των εκροών

δ. Έλεγχος για τη διαπίστωση τυχόν έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών για τις οποίες δεν παρέχεται τέτοιο δικαίωμα (άρθρ. 23 Ν. 1642/86).

ε. Έλεγχος για τον προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης (pro – rata):

στ. Έλεγχος διενέργειας διακανονισμού του Φ.Π.Α. των παγίων περιουσιακών στοιχείων σε περίπτωση πώλησης ή παύσης χρησιμοποίησής τους σε φορολογητέες πράξεις (άρθρ. 26 Ν. 1642/86).

Στην περίπτωση που έχει παρέλθει πενταετία από την αγορά του παγίου στοιχείου, το οποίο έχει πουληθεί, ελέγχεται αν η αξία πώλησης έχει συμπεριληφθεί στις φορολογητέες εκροές, ώστε να αποδοθεί ο φόρος.

ζ. Έλεγχος της μείωσης του κόστους με την αξία αγαθών που καταστράφηκαν ή χρησιμοποιήθηκαν σε φορολογητέες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης ή εκλάπησαν ή με οποιοδήποτε τρόπο απωλέσθησαν.

Η μείωση αυτή πρέπει να δικαιολογείται και να αποδεικνύεται από ιδιωτικά ή δημόσια έγγραφα.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να επιδεικνύεται για την περίπτωση που υπάρχει από οπουδήποτε αναπλήρωση των ζημιών αυτών.

6.4.16. Έλεγχος Λοιπών φορολογιών βιβλίων πρώτης κατηγορίας

α. Έλεγχος Φ.Μ.Υ.

Γίνεται έλεγχος:

- Για την εμπρόθεσμη και ακριβή υποβολή των προσωρινών και της οριστικής δήλωσης.

- Για τον υπολογισμό του παρακρατηθέντος φόρου.

Επειδή η δαπάνη μισθοδοσίας δεν είναι προσδιοριστικός παράγοντας του καθαρού εισοδήματος (εκπιπόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπάνη), ενδέχεται η επιχείρηση να μην την εμφανίζει στο τηρούμενο Βιβλίο Αγορών, με αποτέλεσμα την αποφυγή απόδοσης του οφειλόμενου φόρου.

Για το λόγο αυτό όταν από το βιβλίο δεν προκύπτει τέτοια δαπάνη ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει την πιθανότητα απασχόλησης προσωπικού, για την εφαρμογή των σχετικών με την εν λόγω φορολογία διατάξεων.

Ως παράδειγμα επιχείρησης που στις περισσότερες περιπτώσεις απασχολεί προσωπικό, αναφέρεται το πρατήριο υγρών καυσίμων, όταν μάλιστα έχει παράλληλα και κλάδο παροχής υπηρεσιών (πλυντήριο, λιπαντήριο μεγάλων αυτοκινήτων κ.λ.π.).

Η αναζήτηση της δαπάνης μισθοδοσίας εκ μέρους του ελεγκτού, πέρα από την εφαρμογή των διατάξεων των σχετικών με το Φ.Μ.Υ., σε περιπτώσεις απόρριψης του τηρούμενου βιβλίου ως ανακριβούς, συμβάλλει τα μέγιστα στη διαμόρφωση αντίληψης για τη συναλλακτική δράση της επιχείρησης.

β. Έλεγχος Χαρτοσήμου

Οι συναλλαγές, οι οποίες μπορεί να συναντηθούν σε επιχειρήσεις που τηρούν Βιβλίο Αγορών, δεν είναι δυνατόν να απαριθμηθούν. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις, πάντως, είναι η μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου με τον αγοραστή να υπεισέρχεται ως καθολικός διάδοχος και δεν οφείλεται Φ.Π.Α., η χορήγηση δανείου ή η λήψη δανείου από οποιονδήποτε.

Περίπτωση μη υπαγωγής σε χαρτόσημο δανειακής σύμβασης με πιστωτικό ίδρυμα πρέπει να θεωρείται εξαιρετική.

γ. Έλεγχος για εισόδημα (ωφέλεια) άρθ. 13 Ν. 2238/94

Η περίπτωση αυτή έχει ιδιαίτερο ελεγκτικό ενδιαφέρον στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας, λόγω αντικειμένου εργασιών, οι οποίες κατά τα άλλα μπορεί να είναι σοβαρές με την έννοια του όγκου των συναλλαγών και του πραγματικού καθαρού εισοδήματος.

Τέτοιες επιχειρήσεις κατά κύριο λόγο είναι τα πρατήρια καυσίμων και κατά δεύτερο οι επιχειρήσεις εμπορίας ψιλικών, ενώ δεν πρέπει να υποτιμούνται τα περίπτερα που βρίσκονται σε πολυσύχναστα σημεία και εμπορεύονται μεγάλη ποικιλία αγαθών.

6.5. Τακτικός έλεγχος βιβλίων δεύτερης κατηγορίας

6.5.1. Γενικά

Το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων παρουσιάζει τεράστιο φορολογικό ενδιαφέρον, δεδομένου ότι τηρείται από τη συντριπτική πλειοψηφία των επιτηδευματιών (ποσοστό πάνω από 80%), στους οποίους περιλαμβάνεται σχεδόν το σύνολο των ελευθέρων επαγγελματιών.

Από τον τρόπο προσδιορισμού των αποτελεσμάτων το βιβλίο αυτό χαρακτηρίζεται άλλοτε ως λογιστικό και άλλοτε ως εξωλογιστικό.

Σε κάθε περίπτωση οι πληροφορίες που παρέχονται απ' αυτό σε συνδυασμό με τα δικαιολογητικά των εγγραφών κρίνονται επαρκείς, για τη διενέργεια πλήθους ελεγκτικών επαληθεύσεων, ώστε να διαπιστωθεί η ορθή ή μη εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων και κατά συνέπεια η εκπλήρωση των υποχρεώσεων του επιτηδευματία προς το Δημόσιο.

Η δυνατότητα αυτή είναι πολύ μεγαλύτερη, στις περιπτώσεις που τηρείται και Βιβλίο Απογραφών ή κάποιο από τα πρόσθετα βιβλία, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθ. 10 του Π.Δ. 186/1992.

Στο σημείο αυτό επιχειρείται η καταγραφή ενδεδειγμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων με επίγνωση της αδυναμίας εξάντλησής τους, όπως και της εξασφάλισης της διαχρονικής τους ισχύος, λόγω των συχνών αλλαγών της φορολογικής νομοθεσίας και της ιδιότητας της φοροδιαφυγής να εξελίσσεται και να προσαρμόζεται κάθε φορά.

Παρατίθενται πιο κάτω με μια λογική σειρά ελεγκτικές επαληθεύσεις, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι κάθε μια διενεργείται μετά την ολοκλήρωση της προηγούμενης.

Για παράδειγμα, κατά τον έλεγχο της καταχώρησης ενός παραστατικού ελέγχεται παράλληλα και η νομότυπη έκδοσή του, η διατήρησή του και η καταχώρησή του σύμφωνα με τις ανάγκες τόσο της φορολογίας εισοδήματος όσο και του Φ.Π.Α.

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που τελικά θα επιλεγούν καθώς και η διαδικασία, θα εξαρτηθούν από το είδος της επιχείρησης, τον τρόπο και τόπο λειτουργίας της, τα οικονομικά μεγέθη, τη διαφοροποίηση αυτών από χρήση σε χρήση και θα καταγραφούν στο "πρόγραμμα ελέγχου", που θα συνταχθεί

με την ολοκλήρωση της συγκέντρωσης των στοιχείων του φακέλου και τη μελέτη τους.

Το πρόγραμμα ελέγχου καταρτίζεται από τον Ελεγκτή και τον Επόπτη και με αυτό προσδιορίζονται οι ενδεδειγμένες κατά περίπτωση ελεγκτικές επαληθεύσεις, τα χρονικά διαστήματα, τα ποσοτικά μεγέθη, τα είδη των εμπορευμάτων κ.λ.π. στοιχεία, εφόσον κρίνεται απαραίτητο, πέραν εκείνων που κάθε φορά προβλέπονται από το Νόμο και τις Υπουργικές Αποφάσεις.

6.5.2. Τόπος Ελέγχου

Ο έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 36 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. διενεργείται στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, μπορεί όμως να γίνει και στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ανεξάρτητα από το εάν υπάρχει ή όχι δυσχέρεια διενέργειας του ελέγχου στην επαγγελματική του εγκατάσταση.

Στην περίπτωση αυτή ο επιτηδευματίας καλείται εγγράφως από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να προσκομίσει τα βιβλία και τα στοιχεία στα γραφεία της Δ.Ο.Υ.

Σε κάθε περίπτωση, που υπάρχει επαγγελματική εγκατάσταση, κρίνεται επιβεβλημένη η επίσκεψη του ελεγκτή, κατά την οποία εκτός από προληπτικό έλεγχο, διενεργεί όλες εκείνες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και συλλέγει τις πληροφορίες, που είναι απαραίτητες για να διαμορφώσει σαφή εικόνα, για το αντικείμενο εργασιών, τον τρόπο λειτουργίας και τη δυναμικότητα της επιχείρησης, η οποία θα τον βοηθήσει για την ορθή εκτίμηση των διαπιστώσεων και την ολοκλήρωση του ελέγχου.

Ένας πρόσθετος λόγος, που καθιστά αναγκαία την επίσκεψη του ελεγκτή στις εγκαταστάσεις του επιτηδευματία και χρήζει ιδιαίτερης μνείας, είναι η διαπίστωση της ύπαρξης και χρησιμοποίησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, που αναφέρονται στα βιβλία και επηρεάζουν το Φ.Π.Α. και το καθαρό εισόδημα μέσω των αποσβέσεων ή της χρησιμοποίησης παγίου εξοπλισμού, ο οποίος δεν εμφανίζεται στα βιβλία.

Ενδεχόμενα η επαλήθευση αυτή να επηρεάζει και το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

6.5.3. Τρόπος ελέγχου – Ενέργειες

α. Όπως έχει προαναφερθεί, ο ελεγκτής με την είσοδό του στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία αναζητεί τον ίδιο ή τον υπεύθυνο για τη λειτουργία της επιχείρησης τη συγκεκριμένη στιγμή, στον οποίο δηλώνει την ιδιότητά του και γνωστοποιεί τον σκοπό της επίσκεψής του.

Ταυτοχρόνως επιδεικνύει την ταυτότητά του (υπηρεσιακή ή αστυνομική) και επιδίδει αντίτυπο της ενιολής ελέγχου και την ενημερωτική επιστολή του προϊσταμένου του.

Όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθ. 35 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, αναγνωρίζεται, ότι ο έλεγχος διενεργείται σε οποιαδήποτε εργάσιμη για την επιχείρηση ώρα, χωρίς να εξετάζεται αν λειτουργεί νόμιμα.

Επίσης, τα βιβλία και τα στοιχεία επιδεικνύονται στον έλεγχο κατά τις ώρες λειτουργίας της επιχείρησης, ακόμα και όταν απουσιάζει ο επιτηδευματίας ή ο επιφορτισμένος με την τήρησή τους υπάλληλος.

β. Αμέσως μετά τη θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων (Τιμολογίων Πώλησης, Δελτίων Αποστολής κ.λ.π.) ο ελεγκτής προβαίνει σε προληπτικό έλεγχο σύμφωνα με τα προαναφερόμενα στο σχετικό κεφάλαιο.

γ. Ενημέρωση ως προς το αντικείμενο εργασιών και τον τρόπο διενέργειας των συναλλαγών – Επιχειρηματική πρακτική.

Η προφορική ενημέρωση του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο επιτηδευματία κρίνεται απολύτως απαραίτητη για το έργο του και παράλληλα συμβάλλει στη διαμόρφωση κλίματος συνεργασίας.

Ο ελεγκτής πρέπει να έχει συνεχώς κατά νου τα στοιχεία που τον ενδιαφέρουν.

Είναι ευνόητο, ότι η ενημέρωση θα γίνει με τη μορφή συζήτησης αφού η υποβολή προετοιμασμένου ερωτηματολογίου δε θεωρείται αποτελεσματική, εφόσον ο επιτηδευματίας θα προσέχει ιδιαίτερα τις απαντήσεις του και γενικά θα αντιμετωπίζει μ' επιφύλαξη την όλη διαδικασία.

δ. Έλεγχος νόμιμης τήρησης βιβλίου Εσόδων – Εξόδων, Προϋποθέσεις.

Η ελεγκτική αυτή επαλήθευση έχει δύο σκέλη. Το μιν πρώτο αναφέρεται στις προϋποθέσεις του δικαιώματος της επιχείρησης να τηρεί Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων στις ελεγχόμενες χρήσεις και έχει άμεση σχέση με την αποδοχή του ως ακριβούς, το δε δεύτερο αναφέρεται στον τρόπο καταχώρησης των αγορών, δαπανών και εσόδων, τόσο για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος, όσο και τις ανάγκες του Φ.Π.Α. Ειδικότερα:

Έλεγχος θεώρησης

Το βιβλίο πρέπει να έχει θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από κάθε καταχώρηση. Η πράξη που αναγράφεται στην τελευταία σελίδα πρέπει να έχει καταχωρηθεί στο οικείο αρχείο του τμήματος Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Για την έγκαιρη θεώρηση του βιβλίου συγκρίνεται η ημερομηνία θεώρησης με την ημερομηνία λήψης των πρώτων καταχωρημένων δικαιολογητικών. Σε καμία περίπτωση η διαφορά δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη της εκάστοτε προβλεπόμενης για την καταχώρηση ή την εκτύπωση προθεσμίας (Υπ. Οικ. 1109640/761/0015/Πολ. 1239/13.10.1989).

Επισημαίνεται ότι κατά πάγια διοικητική και δικαστηριακή νομολογία μη τήρηση των βιβλίων Κ.Β.Σ. για μέρος της διαχειριστικής περιόδου ισούται με μη τήρηση για ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο, ενώ η μη νόμιμη κατά τ' ανωτέρω αναφερθέντα θεώρηση καθιστά το βιβλίο αυτό πλαστό. Ομοίως η μη θεώρηση αντιμετωπίζεται ως μη τήρηση και το βιβλίο αντιμετωπίζεται ως "ανεπίσημο".

Υπος Ακαθαρίστων Εσόδων Προηγούμενης Περιόδου.

Σε κάθε περίπτωση ο ελεγκτής πρέπει να ερευνά μήπως ο επιτηδευματίας κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο υπερέβη το προβλεπόμενο εκάστοτε όριο ακαθαρίστων εσόδων για την τήρηση Βιβλίου Εσόδων - Εξόδων.

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμη η αναφορά στις έννοιες "Έσοδα" και "Ακαθάριστα Έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων".

Έσοδα - έννοια

Έσοδο μιας επιχείρησης είναι η αγοραστική δύναμη, εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες, την οποία αποκτά άμεσα ή έμμεσα κατά την άσκηση της οικονομικής της δραστηριότητας.

- Πηγές εσόδων

Βασικότερες πηγές εσόδων είναι οι πιο κάτω δραστηριότητες:

- Πωλήσεις εμπορευμάτων, προϊόντων κ.λ.π. καθώς και υπηρεσιών με τη μορφή εσόδων από παροχή υπηρεσιών. Πρόκειται για τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης (τζίρο).
- Επιχορηγήσεις ή επιδοτήσεις που χορηγούνται στην επιχείρηση για την επίτευξη του σκοπού της.
- Επενδύσεις και προσωρινές τοποθετήσεις των διαθέσιμων κεφαλαίων, με τη μορφή εσόδων κεφαλαίων, όπως τόκοι ομολόγων και καταθέσεων, ενοίκια ακινήτων, μερίσματα κ.λ.π. καθώς και πωλήσεις χρεογράφων.

- Προϋποθέσεις καταχώρησης εσόδων

Προκειμένου ένα έσοδο να καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης πρέπει να εξετάζεται, εάν αυτό έχει πραγματοποιηθεί, είναι βέβαιο και σε περίπτωση που ανάγεται σε προηγούμενη χρήση, εάν εκκαθαρίσθηκε και οριστικοποιήθηκε μέσα στη χρήση αυτή.

6.5.4. Στήλες βιβλίου – Ανάλυση στηλών – Τρόπος καταχώρησης των στοιχείων

Με τις διατάξεις του άρθ. 6 του Π.Δ. 186/1992 ορίζονται οι βασικές στήλες του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων. Με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται παραπέρα ανάλυση των οικονομικών πράξεων, που καταχωρούνται σ' αυτό, κατά τρόπο που εξυπηρετούνται οι ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α.

Η ανάλυση αυτή γίνεται είτε σε ιδιαίτερες στήλες είτε σε καταστάσεις το αργότερο μέχρι την ημερομηνία υποβολής των προβλεπομένων δηλώσεων.

Ειδικά για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και εντός του επόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου γίνεται ανάλυση των ακαθαρίστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών – χόνδρικών, των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και λοιπά έξοδα.

Όταν όμως η ανάλυση αυτή προκύπτει από τον τρόπο τήρησης του βιβλίου, η καταγραφή της σε χωριστές σελίδες δεν είναι υποχρεωτική.

Ο τρόπος καταχώρησης και ανάλυσης των οικονομικών πράξεων έχει τεράστια σημασία για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των υποχρεώσεων του επιτηδευματία προς το Δημόσιο, εφόσον συναρτάται με τον υπολογισμό και την απόδοση του Φ.Π.Α., τον προσδιορισμό του εισοδήματος είτε αυτός γίνεται λογιστικά είτε εξωλογιστικά.

Εξάλλου, η ανάλυση – σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. – των εσόδων και των δαπανών είναι απαραίτητη προϋπόθεση για το σχηματισμό εικόνας της επιχείρησης και για την επιλογή ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Για το λόγο αυτό το ενδιαφέρον του ελεγκτή δεν μπορεί να περιορίζεται στις οικονομικές πράξεις που είναι ευθέως προσδιοριστικές του καθαρού εισοδήματος ή των υποχρεώσεων του επιτηδευματία ως προς το Φ.Π.Α. και τις λοιπές φορολογίες, αλλά να επεκτείνεται και σε άλλες οικονομικές πράξεις όπου κρίνεται σκόπιμο.

Ενδεικτικά αναφέρονται ορισμένες από τις συνέπειες της μη νόμιμης καταχώρησης και ανάλυσης των οικονομικών πράξεων:

α. Η καταχώρηση εξόδων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης στη στήλη των εξόδων με δικαίωμα έκπτωσης και τον Φ.Π.Α. στην αντίστοιχη στήλη, έχει ως συνέπεια την ισόποση μείωση του καταβλητέου φόρου ή αύξηση του πιστωτικού υπολοίπου, κατά περίπτωση.

β. Η καταχώρηση δαπανών, που αφορούν εκροές (έσοδα) απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης στο σκέλος των δαπανών που αφορούν εκροές με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή ακόμη ως κοινών δαπανών, έχει σαν αποτέλεσμα την ισόποση αύξηση του φόρου εισροών στην πρώτη περίπτωση και τη μικρότερη της νόμιμης μείωσης αυτού μέσω της pro-rata στη δεύτερη.

γ. Η μη καταχώρηση διακεκριμένα εσόδων από παροχή άλλων υπηρεσιών ή την πώληση άλλων αγαθών επιτηδευματιών με ειδική ένταξη στη δεύτερη κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ., είναι ενδεχόμενο να συγκαλύπτει παράβαση της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας ή να οδηγεί σε προσδιορισμό μικρότερων καθαρών κερδών επί εμπορίας.

δ. Η εμφάνιση ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις προϊόντων ή εμπορευμάτων μαζί με τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση άλλων αγαθών, για τα οποία προβλέπεται χαμηλότερος Μ.Σ.Κ.Κ., συνεπάγεται τον

προσδιορισμό χαμηλότερων καθαρών κερδών από τα κανονικά. Αυτό μπορεί να συμβαίνει και στην περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων περί ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος (Ε.Π.Κ.Ε.), όταν διαφοροποιείται ο συντελεστής απόδοσης.

ε. Η εμφάνιση εσόδων από την πώληση άλλων αγαθών ή προϊόντων στη στήλη ή τις στήλες των δραστηριοτήτων που με αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών απαλλάσσονται από την τήρηση Βιβλίου Απογραφών των εμπορευσίμων περιουσιακών στοιχείων, ενδέχεται να οδηγεί σε καταστρατήγηση της υποχρέωσης τήρησης του εν λόγω βιβλίου.

στ. Η καταχώρηση δαπάνης αγοράς περιουσιακού στοιχείου στις δαπάνες εισοδήματος από παροχή υπηρεσιών μειώνει τα καθαρά κέρδη της χρήσης κατά τη διαφορά αυτής και των νομίμων αποσβέσεων, ενώ από εμπορία δημιουργεί εσφαλμένη εικόνα της συνάφειας των οικονομικών δεδομένων.

ζ. Η εμφάνιση δαπανών του εμπορικού κλάδου ως κοινών δαπανών συνεπάγεται τον προσδιορισμό μικρότερων λογιστικών καθαρών κερδών του κλάδου παροχής υπηρεσιών.

Αυτό ακριβώς συμβαίνει σε μεγαλύτερο βαθμό, όταν δαπάνες του εμπορικού κλάδου εμφανίζονται ως δαπάνες του κλάδου παροχής υπηρεσιών και εκπίπτουν στο σύνολό τους.

Ειδικά, ως προς την ανάλυση των ακαθαρίστων εσόδων από πωλήσεις προϊόντων ή εμπορευμάτων πρέπει να διευκρινισθεί ότι αυτή γίνεται κατά κατηγορίες αγαθών που η κάθε μια θα μπορούσε ν' αποτελεί χωριστό επάγγελμα από τα αναφερόμενα στους εκάστοτε ισχύοντες πίνακες Μ.Σ.Κ.Κ.

6.5.5. Αθροίσεις στηλών – Μεταφορά αθροισμάτων

Από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. εμμέσως συνάγεται, ότι στη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων δεύτερης κατηγορίας, οι στήλες αθροίζονται αυτόματα και τα αθροίσματα μεταφέρονται επίσης αυτόματα από σελίδα σε σελίδα.

Συγκεκριμένα, από το άρθ. 23 παρ. 2 περ. 6 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι το πρόγραμμα του Η/Υ πρέπει να εξασφαλίζει την αυτόματη άθροιση των

στηλών και μεταφορά των αθροισμάτων από σελίδα σε σελίδα. Αντίθετα, στη χειρόγραφη τήρηση των βιβλίων δεν προβλέπεται τέτοια υποχρέωση.

Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση που οι αθροίσεις γίνονται σε μηνιαία ή διμηνιαία βάση, πρέπει στο τέλος κάθε έτους να γίνεται ανακεφαλαίωση των επιμέρους αθροισμάτων, είτε στο Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων, είτε σε αθεώρητη κατάσταση, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, για την ανάλυση των οικονομικών πράξεων.

Ο έλεγχος της ακρίβειας των αθροίσεων έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον τόσο για την ακρίβεια των βιβλίων, όσο και για την έγκαιρη απόδοση του Φ.Π.Α.

Δεν πρέπει να διαφεύγει της προσοχής του ελεγκτή, ότι η εμφάνιση αθροιστικών λαθών είναι ενδεχόμενο να συνεπάγεται απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών, ενώ η μεταφορά εσόδων από περίοδο σε περίοδο έχει ως αποτέλεσμα τον ετεροχρονισμό της καταβολής του Φ.Π.Α.

Το ίδιο αποτέλεσμα ως προς την απόδοση του Φ.Π.Α. έχει και ο συνυπολογισμός δαπανών του διαστήματος από τη λήξη μιας φορολογικής περιόδου μέχρι την ημερομηνία υποβολής της περιοδικής δήλωσης στις εισροές της περιόδου αυτής.

6.5.6. Εμπρόθεσμη ενημέρωση – Καταχώρηση

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθ. 17 παρ. 1 Π.Δ. 186/92) η καταχώρηση στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων διενεργείται το αργότερο μέσα σε 15 ημέρες από την έκδοση ή λήψη του στοιχείου κατά περίπτωση.

Η ημερομηνία λήψης των Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων Πώλησης, δεν μπορεί να είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας παραλαβής των αγαθών αφού αυτά είναι στοιχεία συνοδευτικά.

Εξαιρετική είναι η περίπτωση κατά την οποία τα αγαθά μετά την πώληση παραμένουν προς φύλαξη στην αποθήκη του πωλητή και για τη διακίνηση έχει εκδοθεί άλλο Δελτίο Αποστολής.

Η ημερομηνία λήψης των λοιπών δικαιολογητικών των εγγραφών είναι η ημερομηνία που τα δικαιολογητικά περιέρχονται στην επιχείρηση, θέμα το οποίο ερευνάται από τον έλεγχο εφόσον υπάρχει αδικαιολόγητη απόκλιση μεταξύ ημερομηνίας έκδοσης και ημερομηνία λήψης.

Η εκπρόθεσμη καταχώρηση αποδεικνύεται από την καταχώρηση άλλων στοιχείων με ημερομηνία μεταγενέστερη πάνω από 15 ημέρες ή την εκάστοτε οριζόμενη προθεσμία καταχώρησης.

Η καταχώρηση στοιχείων μετά την παρέλευση της οριζόμενης προθεσμίας, πιθανόν να οφείλεται σε παράλειψη αλλά ενδέχεται να υποκρύπτει πρόθεση του επιτηδευματία να ετεροχρονίσει την καταβολή του Φ.Π.Α. ή στην περίπτωση που αυτή γίνεται σε άλλη χρήση να μεταφέρει το εισόδημα στη χρήση αυτή ή τέλος, ν' αποφύγει την αλλαγή κατηγορίας βιβλίων.

Επισημαίνεται, ότι όταν ένα στοιχείο δεν έχει καταχωρηθεί και η διαχειριστική περίοδος έχει λήξει, συντρέχει η περίπτωση της απόκρυψης και όχι της μη καταχώρησης εντός της οριζόμενης προθεσμίας.

6.5.7. Ανακριβής Καταχώρηση

Η ανακριβής καταχώρηση των δικαιολογητικών είναι από τις πιο συνηθισμένες μεθόδους φοροδιαφυγής στα βιβλία και γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να μην είναι ευδιάκριτη η ανακρίβεια και συγχρόνως να δίνει την εντύπωση της παραδρομής.

Το γεγονός ότι η βάση προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και οι οποίες δεν παρέχουν υπηρεσίες είναι τα ακαθάριστα έσοδα, δεν πρέπει να παρασύρει τον ελεγκτή ώστε να περιορίζει τη συγκεκριμένη ελεγκτική επαλήθευση στο σκέλος των εσόδων.

Ακόμη και σ' αυτές τις περιπτώσεις είναι πιθανό να παρατηρηθεί ανακρίβεια των εξόδων.

Αυτό μπορεί να συμβαίνει προκειμένου:

- α.** Να καταστρατηγηθούν οι διατάξεις περί Φ.Π.Α. και έτσι να αποδίδεται μικρότερο ποσό φόρου.
- β.** Να μεθοδευτεί η εμφάνιση της συνάφειας είτε των συνολικών οικονομικών μεγεθών είτε των επιμέρους, όπως η σχέση κόστους – εσόδων ενός είδους ή ενός κλάδου.

Μετά την επίδειξη ιδιαίτερης σημασίας εκ μέρους του Υπουργείου Οικονομικών στη συνάφεια των οικονομικών μεγεθών των επιχειρήσεων με βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας (ΠΟΛ. 1177/1991, 1144/1998) μια τέτοια συμπεριφορά πρέπει να θεωρείται πολύ πιθανή. Έτσι, σε περιπτώσεις που η επιχείρηση αποκρύπτει έσοδα έχει κίνητρο να εμφανίσει μειωμένα έξοδα.

Ενδεικτικά, αναφέρονται μερικοί από τους πλέον συνηθισμένους τρόπους ανακριβούς καταχώρησης:

- Αναγραφή της αξίας των συναλλαγών με αποκοπή ή προσθήκη ενός ψηφίου ανάλογα με τη σκοπιμότητα που εξυπηρετείται.
- Αναγραφή της αξίας των συναλλαγών με διαφοροποιημένο το ψηφίο που δείχνει τις δεκάδες ή τις εκατοντάδες χιλιάδες.
- Αναγραφή της αξίας των συναλλαγών με αναριθμητισμό.
- Αναγραφή της αξίας των αγορών στις δαπάνες ή τα πάγια.
- Αναγραφή της αξίας των Πιστωτικών Σημειωμάτων διαφοροποιημένη με την προσθήκη ή αποκοπή ή αλλαγή ψηφίου ή με αναριθμητισμό, έτσι ώστε να φαίνεται μεγαλύτερη ή μικρότερη της πραγματικής κατά περίπτωση.
- Καταχώρηση δαπανών χωρίς Φ.Π.Α. στη στήλη των δαπανών με δικαίωμα έκπτωσης και αναγραφή φόρου στη στήλη του Φ.Π.Α.
- Καταχώρηση εσόδων από παροχή υπηρεσιών σε στήλη που καταχωρούνται έσοδα από πωλήσεις αγαθών ή καταχώρηση εσόδων από πωλήσεις αγαθών σε στήλη που καταχωρούνται έσοδα από πωλήσεις αγαθών με χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. ή Μ.Σ.Κ.Κ..

Οι ενέργειες αυτές οδηγούν στη φοροδιαφυγή και αλλοιώνουν την εικόνα της επιχείρησης. Ειδικότερα:

- Όταν τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται λογιστικώς, η ανακριβής καταχώρηση των στοιχείων των εξόδων μειώνει ισόποσα τα καθαρά κέρδη και αυξάνει ομοίως τις εισροές με συνέπεια την αναλογική διαφυγή του Φ.Π.Α.

Εξυπακούεται, ότι όταν η ανακρίβεια καταχώρησης αφορά πάγια περιουσιακά στοιχεία, οι παρενέργειες περιορίζονται στο ύψος της διαφοράς

των αποσβέσεων ενώ στο Φ.Π.Α. – όπου υπάρχει – η επίδραση είναι η ίδια όπως στα λοιπά έξοδα.

- Όταν τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά, η ανακριβής καταχώρηση επιδρά στο Φ.Π.Α. κατά τ' ανωτέρω ενώ μπορεί ν' αποσκοπεί και στην τακτοποίηση της συνάφειας των οικονομικών δεδομένων, ώστε ν' αποφευχθεί η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, που θα αποκάλυπτε απόκρυψη φορολογητέας ύλης δια της ανακριβούς έκδοσης στοιχείων.

Συμπλήρωση προγράμματος ελέγχου

Με το πέρας των πιο πάνω ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι οποίες αποτελούν τον τυπικό λογιστικό έλεγχο των βιβλίων Β' κατηγορίας γίνεται, εφόσον αυτό καταστεί αναγκαίο, η συμπλήρωση του προγράμματος ελέγχου προκειμένου να περιληφθούν νέες ελεγκτικές επαληθεύσεις, η αναγκαιότητα των οποίων προέκυψε από τις διαπιστώσεις κατά το στάδιο αυτό.

Στις περιπτώσεις επιχειρήσεων με βιβλία Β' κατηγορίας που το αποτέλεσμα προσδιορίζεται λογιστικά (παροχή υπηρεσιών), η συμπλήρωση γίνεται όπως και στα βιβλία Γ' κατηγορίας με την ολοκλήρωση του λογιστικού ελέγχου.

Στο σημείο αυτό επαναλαμβάνεται για μια ακόμη φορά η υποχρέωση αιτιολόγησης των ελεγκτικών επαληθεύσεων που προκρίθηκαν και ότι δεν υπάρχει υποχρέωση αιτιολόγησης για ελεγκτικές επαληθεύσεις που δεν έγιναν.

6.5.8. Ελεγκτικές επαληθεύσεις των στοιχείων

6.5.8.1. Έλεγχος πλαστότητας και εικονικότητας

Η έρευνα για την ύπαρξη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων πρέπει να εκτείνεται τόσο στο σκέλος των εξόδων όσο και σ' εκείνο των εσόδων.

Παρακάτω αναφέρονται ενδεικτικά κάποιες από τις σκοπιμότητες που εξυπηρετεί η λήψη εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων ή η έκδοση εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων:

Λήψη εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων

α. Αύξηση της αξίας των εισροών και κατά συνέπεια μείωση του Φ.Π.Α. που αποδίδεται στο δημόσιο. Συναντάται κυρίως σε επιχειρήσεις που εκ των πραγμάτων δεν μπορούν να αποκρύψουν πωλήσεις και δεν έχουν πρόβλημα συνάφειας επειδή το πραγματικό μικτό κέρδος είναι υψηλότερο εκείνου που πρόκειται από τους προβλεπόμενους Μ.Σ.Κ.Κ., σε επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες και σε επιχειρήσεις εκτέλεσης τεχνικών έργων.

β. Αύξηση των εξόδων και κατά συνέπεια μείωση του καθαρού εισοδήματος από επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες.

γ. Αδυναμία του συναλλασσόμενου να εκδώσει νομότυπο φορολογικό στοιχείο για συναλλαγή, η οποία δεν μπορεί να μην πραγματοποιηθεί γιατί τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αποτελούν απαραίτητη προϋπόθεση για τη λειτουργία της επιχείρησης.

δ. Διευκόλυνση του εκδότη στην καταστρατήγηση φορολογικών διατάξεων. Για παράδειγμα η λήψη εικονικού πιστωτικού τιμολογίου στο τέλος της χρήσης ενδέχεται να εξυπηρετεί τον εκδότη προκειμένου να αποφύγει την τήρηση Βιβλίου Απογραφών ή βιβλίων ανώτερης κατηγορίας.

Έκδοση εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων

α. Η μείωση των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών με την έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων προκειμένου να προσδιορισθεί χαμηλότερο καθαρό εισόδημα και να αποδοθεί μικρότερο ποσό Φ.Π.Α.

β. Η αποφυγή σύνταξης απογραφής ή τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας κατά τον παραπάνω τρόπο.

γ. Η διευκόλυνση του αντισυμβαλλόμενου, προκειμένου αυτός ν' αποφύγει την εκπλήρωση φορολογικής του υποχρέωσης. Για παράδειγμα, με την έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων προς επιχείρηση που δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί Βιβλίο Αγορών λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων ενδέχεται αυτή να εξακολουθήσει να μην τηρεί βιβλίο ή να αποφύγει την τήρηση βιβλίου δεύτερης κατηγορίας.

δ. Η διευκόλυνση του αντισυμβαλλόμενου να μειώσει τα καθαρά του κέρδη. Βέβαια, για να συμβεί αυτό πρέπει το καθαρό εισόδημα του λήπτη να προσδιορίζεται λογιστικά. Η περίπτωση αυτή είναι συνηθέστερη εκεί που ο

εκδότης δεν έχει πρόβλημα με τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους γιατί αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τις περί ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος διατάξεις και εκεί που ο προβλεπόμενος Μ.Σ.Κ.Κ. είναι ιδιαίτερα χαμηλός.

ε. Η διευκόλυνση κάποιου άλλου, ο οποίος πούλησε αγαθά ή παρείχε υπηρεσίες και αδυνατεί να εκδώσει φορολογικό στοιχείο είτε επειδή δεν έχει υποβάλει δήλωση έναρξης είτε επειδή είναι επιτηδευματίας αλλά δεν μπορεί να θεωρήσει φορολογικά στοιχεία λόγω οφειλών προς το δημόσιο.

Η έκδοση ή η λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων ενδέχεται να εξυπηρετεί περισσότερες της μιας σκοπιμότητες, ιδιαίτερα εκεί που υπάρχει σύμπτωση συμφερόντων των συναλλασσομένων.

Η διαπίστωση ύπαρξης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων εξαρτάται από την ελεγκτική ικανότητα και εμπειρία του ελεγκτή. Στοιχεία όπως, η αδυναμία ή η δυσχέρεια πραγματοποίησης κάποιων συναλλαγών, η ταυτότητα ή το αντικείμενο εργασιών, η κατηγορία βιβλίων, ο τόπος εγκατάστασης του αντισυμβαλλόμενου, το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων σε σχέση με τα εκάστοτε προβλεπόμενα όρια για την αλλαγή φορολογικών υποχρεώσεων είναι ερεθίσματα που ευαισθητοποιούν τον ελεγκτή ώστε να διενεργήσει περαιτέρω έρευνα.

6.5.8.2. Έλεγχος Φορολογικών Ταμιακών Μηχανών

Οι ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της νομιμότητας των χρησιμοποιούμενων φορολογικών ταμιακών μηχανών, τόσο ως προς τον τύπο όσο και ως προς την λειτουργία, αναφέρονται αναλυτικά στο κεφάλαιο "Προληπτικός Έλεγχος" και συγκεκριμένα στη σελίδα 11.

Η διαπίστωση της νομιμότητας της Φ.Τ.Μ. κατά το στάδιο του προληπτικού ελέγχου σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί αυτονόητη απόδειξη ότι και κατά τα προηγούμενα έτη – με τα οποία ασχολείται ο τακτικός έλεγχος – δεν υπάρχει παράβαση των σχετικών διατάξεων και κατά συνέπεια λόγος ελέγχου.

Ο έλεγχος της νομιμότητας των φορολογικών ταμιακών μηχανών που χρησιμοποιήθηκαν και γενικά της τήρησης των σχετικών μ' αυτές διατάξεων,

είναι επιβεβλημένος μετά την εμφάνιση πολλών και ιδιαίτερα σοβαρών περιπτώσεων φοροδιαφυγής.

Τα πλέον βασικά σημεία πέραν εκείνων που αναφέρονται στον προληπτικό έλεγχο και στα οποία πρέπει οπωσδήποτε να επιμείνει ο ελεγκτής είναι:

α. Αν ο ελεγχόμενος επιτηδευματίας είχε υποχρέωση χρήσης Φ.Τ.Μ. για όλα τα ελεγχόμενα έτη. Η επαλήθευση αυτή έχει σχέση με το πραγματικό αντικείμενο εργασιών και τις συνθήκες λειτουργίας.

Υπενθυμίζεται ότι η έκδοση χειρόγραφων αποδείξεων από το νόμο – εκτός από τις περιπτώσεις βλάβης της Φ.Τ.Μ. ή διακοπής της ηλεκτροδότησης – επιτρέπεται μόνο σε περιπτώσεις που οι συναλλαγές γίνονται εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης και σε περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η παροχή ηλεκτρικού ρεύματος στην επαγγελματική εγκατάσταση. Ειδικότερα:

Συναλλαγές εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης

Η μη χρήση Φ.Τ.Μ. στις περιπτώσεις αυτές προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθ. 18 του Ν. 1882/1990 (Εγκ. Πολ. 1082/10.04.1990) και αφορά συναλλαγές όπως:

- Πωλήσεις ειδών από εκθεσιακούς χώρους. Εξυπακούεται ότι η δυνατότητα αυτή δεν αφορά τις πωλήσεις που διενεργούν επιχειρήσεις από μισθωμένους χώρους σε διάφορα κέντρα που χαρακτηρίζονται εκθεσιακά, αλλά πωλήσεις από εκθεσιακούς χώρους κατά τη διάρκεια της έκθεσης, η οποία διαρκεί συγκεκριμένο και περιορισμένο χρονικό διάστημα. Σε διαφορετική περίπτωση, πρόκειται για υποκαταστήματα και κατά συνέπεια δεν μπορεί να έχουν εφαρμογή οι παραπάνω διατάξεις.
- Πωλήσεις εκτός επαγγελματικής εγκατάστασης (από αυτοκίνητο ΦΙΧ, κ.λ.π) σε άγνωστους πελάτες.
- Πωλήσεις από περιοδεύοντες αντιπροσώπους σε άγνωστους πελάτες (όπως πωλήσεις από πλασιέ κ.λ.π.).
- Πωλήσεις ή ενοικιάσεις κινητών αγαθών μακριά από την εγκατάσταση ξενοδοχείου (π.χ. πωλήσεις αναψυκτικών κ.λ.π.).

Αδυναμία παροχής ηλεκτρικού ρεύματος

Η δυνατότητα αυτή παρέχεται μόνο εφόσον υπάρχει αντικειμενική αδυναμία παροχής ηλεκτρικού ρεύματος και για όσο χρόνο αυτή υφίσταται. Η αδυναμία ηλεκτροδότησης πιστοποιείται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. με αυτοψία στο χώρο και από σχετικά έγγραφα όπως βεβαίωση της ΔΕΗ κ.λ.π..

Είναι προφανές από τα ανωτέρω, ότι σε κάθε περίπτωση ο ελεγκτής πρέπει να διαπιστώνει αν υπήρχαν οι τυπικές αλλά και ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκδοση χειρόγραφων αποδείξεων.

Π.χ. Στο φάκελο της επιχείρησης υπάρχει έκθεση αυτοψίας, σύμφωνα με την οποία δεν υπάρχει ηλεκτροδότηση της επαγγελματικής εγκατάστασης, από την οποία διενεργούνται συναλλαγές και βεβαίωση της ΔΕΗ, σύμφωνα με την οποία δεν είναι δυνατή η παροχή ηλεκτρικού ρεύματος για αντικειμενικούς λόγους.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να διαπιστώσει αν από τότε που έγινε η διαπίστωση μέχρι την ημέρα που διενεργεί τον έλεγχο, εξακολουθούν να ισχύουν οι λόγοι για τους οποίους μπορεί νόμιμα να εκδίδει χειρόγραφα τις αποδείξεις.

Είναι ενδεχόμενο να έχουν εκλείψει οι λόγοι εξ αιτίας των οποίων η ΔΕΗ δεν παρείχε ηλεκτρικό ρεύμα και η επιχείρηση σκόπιμα να μη ζήτησε να ηλεκτροδοτηθεί ή να ηλεκτροδοτήθηκε – νόμιμα από τη ΔΕΗ ή παράνομα από άλλο συνδρομητή – και παρ'όλα αυτά εξακολούθησε την έκδοση των αποδείξεων κατά τον ίδιο τρόπο.

β. Αν έχουν καταχωρηθεί τα έσοδα από όλες τις Φ.Τ.Μ. που κατά το χρόνο του ελέγχου χρησιμοποιούνται ή κατά καιρούς έχουν δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

γ. Αν κατά το χρόνο που υπήρχε βλάβη της Φ.Τ.Μ., η οποία πρέπει να προκύπτει από το βιβλίο συντήρησης, έχουν καταχωρηθεί τα έσοδα από την άθροιση των αποδείξεων που είχαν εκδοθεί μέχρι την βλάβη, ως και των αποδείξεων που εκδόθηκαν χειρόγραφα όσο διαρκούσε η βλάβη.

δ. Αν η αποκατάσταση της βλάβης έγινε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των 24 ωρών για τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης ή των

48 ωρών για τα υπόλοιπα διαμερίσματα της χώρας (Α.Υ.Ο. 1659/104/20.6.88).

ε. Αν κατά το χρόνο διακοπής της λειτουργίας της μηχανής λόγω βλάβης ή διακοπής της τροφοδοσίας της, έχουν εκδοθεί για τις λιανικές πωλήσεις ή την παροχή υπηρεσιών χειρόγραφες αποδείξεις με την ώρα έκδοσης και αν αυτές έχουν καταχωρηθεί στο Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων.

Η πραγματοποίηση συναλλαγών κατά το διάστημα που για οποιοδήποτε λόγο δε λειτούργησε η Φ.Τ.Μ., δεν μπορεί να αποδειχθεί ευχερώς εκ των υστέρων αλλά πάντα υπάρχουν κάποιες ενδείξεις που πρέπει να προβληματίζουν τον ελεγκτή.

Για παράδειγμα, δεν είναι δυνατόν αρτοποιείο να έχει εκδώσει 20 – 30 αποδείξεις μέχρι την 09:00 ώρα που έπαθε βλάβη η Φ.Τ.Μ. και να μην έχει εκδώσει χειρόγραφη απόδειξη μέχρι το τέλος της ημέρας εφόσον είναι μάλλον απίθανη η διακοπή της λειτουργίας του καταστήματος εξαιτίας της βλάβης αυτής. Το ίδιο θα μπορούσε να υποθέσει κανείς και για επιχειρήσεις ψιλικών ειδών, παντοπωλεία κ.λ.π.

Αντίθετα σε περίπτωση διακοπής του ηλεκτρικού ρεύματος και όσο αυτή διαρκεί είναι πιθανό κάποιες επιχειρήσεις να μη μπορούν να πραγματοποιούν συναλλαγές.

στ. Αν το άθροισμα ημέρας "Ζ" της Φ.Τ.Μ. συμφωνεί με το άθροισμα των επιμέρους αποδείξεων.

Έχουν διαπιστωθεί αρκετές περιπτώσεις στις οποίες εκδίδονται κανονικά οι αποδείξεις αλλά το άθροισμα ημέρας, που εξάγεται από τη Φ.Τ.Μ. να μη συμφωνεί με το άθροισμα των επιμέρους ποσών. Για το λόγο αυτό θα πρέπει ο ελεγκτής να προβεί σε αθροίσεις των αποδείξεων που έχουν εκδοθεί σε διάφορες ημερομηνίες και να συγκρίνει τα αθροίσματα με τα "Ζ".

Η μη ένδειξη στον έλεγχο ή η μη διαφύλαξη των ταινιών (στελεχών) των αποδείξεων μπορεί να υποκρύπτει επέμβαση στο λογισμικό της Φ.Τ.Μ.

6.5.8.3. Νομότυπη έκδοση των στοιχείων

Ελέγχεται η νομιμότητα των στοιχείων τόσο των προμηθευτών όσο και του ελεγχόμενου επιτηδευματία.

Ειδικότερα ελέγχεται:

- Αν τα στοιχεία είναι θεωρημένα, όπου προβλέπεται θεώρηση.
- Αν έχει χρησιμοποιηθεί χημικός χάρτης (καρμπόν).
- Αν περιέχουν τα στοιχεία που ορίζει ο νόμος.
- Αν φέρουν διορθώσεις, παραπομπές στο περιθώριο ή επεγγραφές.

Η κάθε περίπτωση μη νομότυπης έκδοσης των στοιχείων πρέπει να λειτουργεί ως ερέθισμα για παραπέρα ελεγκτικές επαληθεύσεις, μήπως πέραν της προφανούς τυπικής παράβασης υποκρύπτεται και ανακρίβεια συναλλαγών.

Για παράδειγμα, αν δεν αναγράφεται η ποσότητα ολογράφως στα Δελτία Αποστολής, πρέπει να ελεγχθεί το στέλεχος του εκδότη για την περίπτωση που αναγράφεται σ' αυτό διαφορετική ποσότητα.

Το ίδιο επιβάλλεται να γίνει και στην περίπτωση που σε στοιχεία διαπιστωθούν διορθώσεις, επεγγραφές κ.λ.π.

Η ύπαρξη ακυρωμένων στοιχείων διακίνησης πρέπει να προβληματίζει τον ελεγκτή ιδιαίτερα στις περιπτώσεις εκείνες που το πρώτο αντίτυπο έχει αποκοπεί από το στέλεχος και δεν υπάρχει εμφανές ελάττωμα στην έκδοσή του.

Δεν είναι σπάνια η περίπτωση επιχείρησης, η οποία διακινεί τα αγαθά με νομότυπο στοιχείο για το φόβο του προληπτικού ελέγχου και στη συνέχεια παραλαμβάνει το πρώτο αντίτυπο από τον παραλήπτη, το συρράπτει στο στέλεχος και αναγράφει την ένδειξη "άκυρο" αφήνοντας να εννοηθεί ότι πρόκειται για λάθος έκδοση.

Σε κάποιες περιπτώσεις προστίθεται και αληθοφανής δικαιολογία. Όταν λοιπόν ο ελεγκτής διαπιστώνει τέτοιες περιπτώσεις σε ευρεία έκταση ή με μεγάλη αξία οφείλει να εξετάζει τους λόγους της ακύρωσης και αν δεν τους κρίνει δικαιολογημένους να καταλογίζει απόκρυψη συναλλαγών.

Στοιχεία που μεταξύ άλλων εκτιμώνται είναι το πλήθος των στοιχείων, συνολικά και κατά πελάτη, που έχουν ακυρωθεί κατ' αυτό τον τρόπο, η έκδοση και ο χρόνος έκδοσης άλλου στοιχείου σε αντικατάσταση του ακυρωμένου, η αξία και το πλήθος των αγαθών που αναγράφονται σε σχέση με τη δυναμικότητα του πελάτη, τον τόπο εγκατάστασής του και τον τρόπο διακίνησης.

6.5.8.4. Διασταύρωση στοιχείων

α. Αντιπαραβολή των Δελτίων Αποστολής με τα Τιμολόγια Πώλησης ή τα Πιστωτικά Τιμολόγια κατά περίπτωση. Η επαλήθευση αυτή αφορά τόσο τα στοιχεία των προμηθευτών, όσο και τα στοιχεία του επιτηδευματία και είναι ευνόητη η σκοπιμότητά της.

Για παράδειγμα αναφέρεται ότι η έκδοση ενός Πιστωτικού Τιμολογίου μπορεί να αποσκοπεί στην ακύρωση μιας πώλησης, η οποία πραγματοποιήθηκε νομότυπα για τον φόβο του ελέγχου κατά τη διακίνηση.

β. Αντιπαραβολή των Τιμολογίων Πώλησης των βασικών προμηθευτών με τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων των τελευταίων για την επαλήθευση του πλήθους και της αξίας.

Βέβαια, στις περιπτώσεις που ο ελεγκτής εκτιμά ότι πρέπει ο έλεγχος αυτός να επεκταθεί και σε άλλους προμηθευτές θα προβαίνει στις αναγκαίες επαληθεύσεις.

γ. Έλεγχος για την ύπαρξη Τιμολογίων για την αγορά αγαθών και στις ποσότητες εκείνες, που είναι απαραίτητες για τη λειτουργία της συγκεκριμένης κάθε φορά επιχείρησης.

Η επαλήθευση αυτή, όσο και αν μοιάζει με εκείνη της κλειστής αποθήκης για την οποία γίνεται εκτενής αναφορά σε άλλο κεφάλαιο της εργασίας, έχει διαφορά. Στην κλειστή αποθήκη αφειρηία – βάση είναι γεγονός αναμφισβήτητο που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, ενώ στην προκειμένη περίπτωση η βάση είναι λογικές σκέψεις και παραδοχές που στηρίζονται στα διδάγματα της κοινής πείρας και της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής.

Πρόκειται ίσως, για την πλέον δύσκολη ελεγκτική επαλήθευση, όχι μόνο ως προς την διενέργειά της, όσο και ως προς την τεκμηρίωση των διαπιστώσεων. Η επιλογή των αγαθών για τη συγκεκριμένη επαλήθευση εξαρτάται από την ικανότητα, τη φαντασία, την εμπειρία του ελεγκτή και τη γνώση των στοιχείων του φακέλου και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης.

Εντελώς ενδεικτικά αναφέρεται ότι προσφορότερα αγαθά για τέτοιου είδους επαληθεύσεις είναι τα συμπληρωματικά και εκείνα που έχουν

ημερομηνία λήξης ενώ παράλληλα αποτελούν το κύριο αντικείμενο της εμπορίας ή είναι απαραίτητα για τη λειτουργία της επιχείρησης.

Παράδειγμα:

Εστιατόριο που κατά κανόνα αγοράζει ψωμί κάθε εργάσιμη για τα αρτοποιεία ημέρα, σε κάποια διαστήματα αρκετών ημερών δεν παρουσιάζει προμήθεια ψωμιού.

Είναι προφανές, ότι η επιχείρηση πραγματοποίησε αγορές χωρίς στοιχεία καθόσον είναι από την κοινή πείρα γνωστό, ότι δεν μπορεί να λειτουργήσει εστιατόριο χωρίς ψωμί ή με ψωμί που έχει παρασκευασθεί πριν από πολλές ημέρες.

6.5.9. Έλεγχος Βιβλίου Απογραφών

6.5.9.1. Γενικά

Η υποχρέωση τήρησης Βιβλίου Απογραφών προβλέπεται από τη διάταξη της παρ. 6 άρθ. 6 του ΚΒ.Σ. (ΠΔ 186/1992), η οποία προστέθηκε με την παρ. 1 άρθ. 43 του Ν. 2214/1994, και ισχύει από 31.12.1994.

Το Βιβλίο Απογραφών δεν μπορεί να αξιοποιηθεί για το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, αφού δεν παρέχεται τέτοια δυνατότητα από τις σχετικές διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος. Παρ' όλα αυτά, το Βιβλίο Απογραφών εξασφαλίζει τη δυνατότητα διενέργειας κρίσιμων για την ακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως της κλειστής αποθήκης και της συνάφειας αγορών – πωλήσεων – αποθεμάτων.

6.5.9.2. Έλεγχος υποχρέωσης τήρησης Βιβλίου Απογραφών

Πρόκειται για ελεγκτική επαλήθευση που επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση ελέγχου βιβλίων δεύτερης κατηγορίας και απαιτεί ιδιαίτερη επιμέλεια λόγω των πολλών εξαιρέσεων από το γενικό κανόνα, οι οποίες προβλέπονται με υπουργικές αποφάσεις, που εκδίδονται μέχρι σήμερα κάθε έτος, αλλά και της ιδιαιτερότητας του Βιβλίου Απογραφών στη δεύτερη

κατηγορία σε σχέση με την τρίτη κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. για την οποία η τήρηση του αντίστοιχου βιβλίου είναι γενική.

Ειδικότερα επισημαίνονται τα εξής σημεία στα οποία πρέπει ο ελεγκτής να επικεντρώνει το ενδιαφέρον του:

α. Αν η επιχείρηση υπερέβη το εκάστοτε προβλεπόμενο όριο ακαθαρίστων εσόδων για την σύνταξη απογραφής.

Η ελεγκτική αυτή επαλήθευση είναι απλή και δε χρήζει ιδιαίτερης ανάπτυξης εκτός, ίσως, από την περίπτωση της έναρξης εργασιών μέσα στη χρήση, οπότε τα ακαθάριστα έσοδα ανάγονται σε ετήσια.

β. Αν η επιχείρηση από τη φύση της υποχρεούται να ενεργεί απογραφή και κατά συνέπεια να τηρεί Βιβλίο Απογραφών.

Η ελεγκτική αυτή επαλήθευση έχει νόημα στην περίπτωση που η επιχείρηση παρέχει υπηρεσίες και χρησιμοποιεί διάφορα υλικά, καθόσον οι επιχειρήσεις που χαρακτηρίζονται ως παροχής υπηρεσιών δεν υποχρεούνται στη σύνταξη απογραφής.

Στις περιπτώσεις που υπάρχουν δύο κλάδοι όπως παραπάνω, ή δραστηριότητες απαλλασσόμενες και μη, ενδέχεται να έχει γίνει καταστρατήγηση των σχετικών με την απογραφή διατάξεων με τη μεθοδευμένη καταχώρηση αγορών ή εσόδων του ενός κλάδου στον άλλο ή της μιας δραστηριότητας στην άλλη.

6.5.9.3. Έλεγχος καταχώρησης στο Βιβλίο Απογραφών

Η καταχώρηση και αποτίμηση της απογραφής των αποθεμάτων στο Βιβλίο Απογραφών ενεργείται το αργότερο μέχρι την 20η Φεβρουαρίου κάθε έτους και σε κάθε περίπτωση πριν την υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή εισοδήματος (άρθ. 4 Π.Δ. 134/1996). Η διάταξη αυτή ισχύει από την απογραφή της 31.12.1996 και μετά, ενώ για τις απογραφές των ετών 1994 και 1995 η ενημέρωση του Βιβλίου Απογραφών ακολουθούσε τις ημερομηνίες που προβλέπονται για τα βιβλία τρίτης κατηγορίας.

Η ελεγκτική επαλήθευση της εμπρόθεσμης ενημέρωσης του Βιβλίου Απογραφών γίνεται σε κάθε περίπτωση οριστικού ελέγχου, τόσο για τις ελεγχόμενες χρήσεις – όσο είναι εφικτό – αλλά και για την τρέχουσα στα πλαίσια του προληπτικού ελέγχου, ο οποίος υποχρεωτικά διεξάγεται και

αποτελεί το πρώτο μέλημα του ελεγκτή μετά την επίσκεψή του στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται η δυνατότητα των επιτηδευματιών να καταχωρούν την απογραφή σε ιδιαίτερο χώρο του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων αντί σε ιδιαίτερο Βιβλίο Απογραφών (Αριθ. Πρωτ. 1137821/Πολ. 1313/11.12.95), αφορά δε στις περιπτώσεις που ο αριθμός των ειδών είναι μικρός.

Η απογραφή καταχωρείται κατά τον ίδιο τρόπο, που προβλέπεται για τα βιβλία τρίτης κατηγορίας.

Κρίνεται απαραίτητο να τονισθεί η σημασία της απογραφής κατά αποθηκευτικό χώρο.

Η απογραφή κατά αποθηκευτικό χώρο παρέχει τη δυνατότητα στον ελεγκτή να διενεργήσει ποικίλες επαληθεύσεις κρίσιμες για το κύρος των βιβλίων. Αρκεί να αναφερθεί ότι η ελεγκτική επαλήθευση κλειστής αποθήκης μπορεί να γίνει και κατά αποθηκευτικό χώρο, αφού για οποιαδήποτε διακίνηση απαιτείται η έκδοση στοιχείου διακίνησης.

Είναι πιθανό οι ποσότητες ενός είδους να συμφωνούν στο σύνολο, αλλά να υπάρχει διαφορά στις επιμέρους, η οποία αξιολογείται σαν να υπήρχε στο σύνολο.

6.5.9.4. Έλεγχος αποτίμησης

Παρά το γεγονός ότι η αξία των αποθεμάτων δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, εντούτοις ο έλεγχος της αποτίμησης είναι ουσιώδης ελεγκτική επαλήθευση εφόσον η αξία αυτή αποτελεί βασικό στοιχείο της όλης εικόνας της επιχείρησης.

Ως προς τον έλεγχο της αποτίμησης της απογραφής επιγραμματικά αναφέρονται τα εξής:

α. Για την αποτίμηση της απογραφής ο επιτηδευματίας με βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ακολουθεί τους ίδιους κανόνες και τις μεθόδους που ισχύουν και για τους επιτηδευματίες με τρίτης κατηγορίας βιβλία.

β. Ειδικά για την απογραφή στα βιβλία δεύτερης κατηγορίας επιτρέπεται η ομαδοποίηση "όμοιων ειδών" με την προϋπόθεση ότι η

διαφορά μεταξύ χαμηλότερης και υψηλότερης τιμής κτήσης των ειδών της ίδιας ομάδας δεν υπερβαίνει το 10% της χαμηλότερης τιμής. (Εγκ. Πολ. 1321/1996 παρ. 10 και 11).

γ. Η αποτίμηση μπορεί να γίνει με οποιαδήποτε παραδεκτή μέθοδο με την υποχρέωση οποιαδήποτε μέθοδος επιλεγεί να ακολουθείται παγίως.

δ. Ο προσδιορισμός του ιστορικού κόστους των προερχομένων από παραγωγή αποθεμάτων (ετοιμών, ημιτελών προϊόντων κ.λ.π.) γίνεται με βάση στοιχεία που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία εμπειρικά. Για το λόγο αυτό είναι απαραίτητη η σύνταξη φύλλων μερισμού – έστω και υποτυπωδών – των οργανικών εξόδων για κάθε είδος, των πρώτων υλών που αναλώθηκαν στην παραγωγή κ.λ.π.

6.5.9.5. Αποθέματα που απογράφονται

Στο Βιβλίο Απογραφών της δεύτερης κατηγορίας καταχωρούνται και αποτιμούνται μόνο τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία. Η έννοια των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων δίνεται από την παρ. 2.2.200 περ. 3 του Ε.Γ.Α.Σ. (ΠΔ 1123/1980).

Ειδικά όμως στη δεύτερη κατηγορία η απογραφή εμπορεύσιμων αγαθών καταλαμβάνει για μεν τη χρήση 1994 (απογραφή 31.12.1991) τα εμπορεύματα, τις πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας και τα έτοιμα προϊόντα, από δε τη χρήση 1995 (απογραφή 31.12.1995) προστέθηκαν και τα ημιτελή προϊόντα, τα υποπροϊόντα και τα υπολείμματα, εφόσον τα τελευταία έχουν εμπορευματική αξία. (Εγκ. Πολ. 1163/30.6.1994, Πολ. 1321/1996 παρ. 3).

6.5.9.6. Ουσιαστικός έλεγχος Βιβλίου Απογραφών για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας

Όπως, έχει ήδη αναφερθεί το Βιβλίο Απογραφών αξιοποιείται με τον ποσοτικό έλεγχο και τον έλεγχο συνάφειας αγορών – πωλήσεων – αποθεμάτων.

α. Ποσοτικός έλεγχος

Ο ποσοτικός έλεγχος παρουσιάζει μεγαλύτερες δυσκολίες στις βιοτεχνικές επιχειρήσεις, όπως και σε εκείνες που έχουν λιανικές αποκλειστικά ή λιανικές και χονδρικές πωλήσεις.

Σε κάθε περίπτωση όμως, ανεξάρτητα του αντικειμένου εργασιών και του τρόπου διενέργειας των πωλήσεων, υπάρχουν περιθώρια ποσοτικού ελέγχου, αν γίνει σωστή εκτίμηση των πραγματικών δεδομένων και επιλογή του είδους ή των ειδών.

Παράδειγμα:

Επιχείρηση που πραγματοποιεί χονδρικές και λιανικές πωλήσεις κατά το χρονικό διάστημα 15/12 έως 31/12 έχει αγοράσει 140 τεμάχια είδους με αξία 150.000 δρχ. το ένα. Αν κατά το ίδιο χρονικό διάστημα δεν έχει πραγματοποιήσει χονδρική πώληση του συγκεκριμένου αγαθού και παράλληλα δεν έχει εκδώσει απόδειξη λιανικής πώλησης με αξία μεγαλύτερη του κόστους αυτού, είναι προφανές ότι πρέπει να έχει απογράψει τουλάχιστον 30 τεμάχια.

Ανάλογη θα πρέπει να είναι η σκέψη στις περιπτώσεις που έχει πραγματοποιήσει και χονδρικές πωλήσεις ή έχει εκδώσει κάποιες αποδείξεις λιανικής πώλησης με αξία μεγαλύτερη του κόστους του αγαθού αυτού.

Σημείωση: Η επαλήθευση αυτή είναι δυνατό να γίνει αθροιστικά σε περισσότερα του ενός αγαθά.

β. Έλεγχος συνάφειας αγορών – πωλήσεων – αποθεμάτων

Η ελεγκτική αυτή επαλήθευση ενδείκνυται σε επιχειρήσεις που πωλούν αγαθά λιανικά ή κυρίως λιανικά και δεν αναγράφουν νόμιμα ή μη το είδος στις αποδείξεις λιανικής πώλησης. Στις επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής οι επαληθεύσεις έχουν ως αφετηρία την αξία των αποθεμάτων.

Η εν λόγω μέθοδος μπορεί να εφαρμοσθεί τόσο για επιχειρήσεις που πωλούν είδη που ανήκουν στην ίδια κατηγορία ως προς τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. όσο και για επιχειρήσεις που πωλούν είδη που ανήκουν σε περισσότερες κατηγορίες υπό την έννοια αυτή.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ελεγκτική αυτή επαλήθευση μπορεί να στηρίζεται σε ένα μόνο αγαθό όπως πρώτη ύλη, βοηθητική ύλη ή ακόμη και υλικό συσκευασίας.

Σημειώσεις:

α. Όταν οι αποκλίσεις είναι μικρές ως ποσοστό του συνόλου, η εξαγωγή συμπερασμάτων είναι επισφαλής και αν δεν υπάρχουν άλλοι λόγοι τεκμηρίωσης πρέπει να αμελούνται.

β. Όταν ο ελεγκτής πεισθεί ότι υπάρχει φύρα πρέπει να προσδιορίσει το ποσοστό με βάση συγκεκριμένα στοιχεία και υπολογισμούς και να τη δεχθεί.

γ. Ο καταλογισμός παραβάσεων του Κ.Β.Σ. και ο προσδιορισμός αποτελεσμάτων με βάση την εκτίμηση των δεδομένων της επιχείρησης γίνεται αποδεκτός από τα διοικητικά δικαστήρια αρκεί το πόρισμα του ελέγχου να είναι τεκμηριωμένο επαρκώς (ΣτΕ 4308/1996).

6.5.10. Έλεγχος πρόσθετων βιβλίων

Τα πρόσθετα βιβλία είναι απλογραφικά, εξωλογιστικά και τηρούνται είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά σε κάθε επαγγελματική εγκατάσταση στην οποία ασκείται η σχετική με την τήρησή τους δραστηριότητα.

Η ενημέρωση και η εκτύπωση των πρόσθετων βιβλίων, που τηρούνται μηχανογραφικά, γίνεται ταυτόχρονα και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 17 του Π.Δ. 186/92.

Τα πρόσθετα βιβλία με τις πληροφορίες που περιέχουν, δίνουν στον ελεγκτή τη δυνατότητα να προβεί σε πλήθος ελεγκτικών επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια τόσο του προληπτικού, όσο και του προσωρινού ή τακτικού ελέγχου.

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που ενδείκνυνται να γίνονται στις περιπτώσεις που τηρούνται πρόσθετα βιβλία, είναι οι ίδιες ανεξάρτητα της κατηγορίας βιβλίων του Κ.Β.Σ.

Ο ελεγκτής οφείλει σε κάθε έλεγχο επιχείρησης ή ελεύθερου επιτηδεύματι με βάση τα πραγματικά δεδομένα να εξετάζει αν συντρέχει λόγος τήρησης πρόσθετου βιβλίου και να μην αρκείται στον

αυτοπροσδιορισμό του επιτηδευματία. Υπενθυμίζεται ότι η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη πρόσθετου βιβλίου συνεπάγεται σε κάθε περίπτωση την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών.

6.5.11. Έλεγχος προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος

Η ελεγκτική αυτή επαλήθευση γίνεται σε κάθε περίπτωση τακτικού ελέγχου και ανεξάρτητα από τις διαπιστώσεις του ουσιαστικού ελέγχου και του κύρους των βιβλίων. Αποσκοπεί στον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.

Μπορούμε να διακρίνουμε δύο σκέλη :

- Το πρώτο έχει σχέση με την καταχώρηση των στοιχείων εσόδων και εξόδων στο Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων και

- Το δεύτερο με την ορθή (ακριβή) μεταφορά των δεδομένων στη δήλωση και το σύννομο υπολογισμό (εξαγωγή) του καθαρού εισοδήματος. Στο δεύτερο αυτό σκέλος εντάσσεται και ο έλεγχος για την επαλήθευση του προσδιορισμού του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος (αντικειμενικά κριτήρια).

Το πρώτο σκέλος της επαλήθευσης έχει ήδη ολοκληρωθεί στο στάδιο αυτό της διαδικασίας του ελέγχου κατά τον τρόπο που περιγράφεται στην ενότητα "Τρόπος καταχώρησης των στοιχείων".

Το καθαρό εισόδημα των επιτηδευματιών που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. προσδιορίζεται άλλοτε εξωλογιστικά, δηλαδή με τον πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων επί ειδικούς κατά δραστηριότητα συντελεστές και άλλοτε λογιστικά, δηλαδή με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των δαπανών που συνέβαλαν στην απόκτησή τους. Αναλυτικότερα:

α. Εξωλογιστικός προσδιορισμός

Οι επιτηδευματίες των οποίων το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικά, μπορούν να καταταγούν στις παρακάτω κατηγορίες:

- Επιχειρήσεις που πωλούν αυτούσια αγαθά ή μετά από επεξεργασία (άρθρο 32 παρ. 1 Ν. 2238/94).

- Επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες αλλά χρησιμοποιούν και υλικά η αξία των οποίων υπερβαίνει το ένα τρίτο της συνολικής αμοιβής, ακόμη και στην περίπτωση που η αξία των υλικών που χρησιμοποιούνται δεν υπερβαίνει το 1//3 της συνολικής αμοιβής, εφόσον παράγεται νέο είδος αγαθού (άρθρο 31 παρ. 1 Ν. 2239/94 και 3 παρ. 1 περ. δ' Π.Δ. 186/92).
- Μικτές επιχειρήσεις που ο κλάδος παροχής υπηρεσιών υπολείπεται του κλάδου εμπορίας ή επεξεργασίας ή εμπορίας και επεξεργασίας (Πολ. 1343/97).
- Τεχνικές επιχειρήσεις (άρθρο 34 Ν. 2238/94).
- Αρχιτέκτονες και μηχανικοί για τις δραστηριότητες που αναφέρονται στην παρ. 5 του άρθρου 49 του Ν. 2238/94. Η περίπτωση αυτή είναι ιδιαίτερη, με την έννοια ότι το καθαρό εισόδημα που προκύπτει με τη χρήση του προβλεπόμενου συντελεστή συγκρίνεται με το λογιστικό αποτέλεσμα.

Στην περίπτωση που η διαφορά μεταξύ των δαπανών που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή είναι μεγαλύτερη του 20% των τεκμαρτών δαπανών, ο προβλεπόμενος συντελεστής προσαυξάνεται κατά 20%.

β. Λογιστικός προσδιορισμός

- Επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες. Σ' αυτές περιλαμβάνονται και εκείνες που χρησιμοποιούν υλικά η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο της αξίας της αμοιβής, υπό την προϋπόθεση ότι δεν παράγεται νέο προϊόν.
- Ελεύθεροι επαγγελματίες

Στην πράξη είναι συνηθισμένη η περίπτωση επιτηδευματιών, των οποίων κάποιες δραστηριότητες υπάγονται σε εξωλογιστικό και κάποιες άλλες σε λογιστικό προσδιορισμό.

Η ορθή μεταφορά των δεδομένων στη δήλωση και ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις, σε καμιά περίπτωση δεν πρέπει να θεωρούνται δεδομένα.

Επισημάνσεις για τον τρόπο προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος

1η Εξωλογιστικός προσδιορισμός

Στις περιπτώσεις δραστηριοτήτων για τις οποίες ο προσδιορισμός γίνεται εξωλογιστικά ο ελεγκτής ερευνά:

α. Αν έχει γίνει διάκριση των εσόδων κατά κατηγορίες, για τις οποίες προβλέπονται διαφορετικοί συντελεστές. Η διάκριση των εσόδων έχει μεγάλη σημασία λόγω της διαφοροποίησης των συντελεστών και δεν είναι πάντοτε προφανής εφόσον πρέπει να εξετάζονται τα πραγματικά δεδομένα.

Ως χαρακτηριστικό παράδειγμα αναφέρονται οι τεχνικές επιχειρήσεις οι οποίες μπορούν να έχουν έσοδα από δημόσια τεχνικά έργα, ιδιωτικά έργα με υλικά και ιδιωτικά τεχνικά έργα χωρίς υλικά.

Εδώ ο ελεγκτής πρέπει να διακρίνει τα έσοδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και όχι μόνο με την αιτιολογία του παραστατικού (τιμολόγιο ή απόδειξη), η οποία άλλωστε δεν είναι πάντοτε πλήρης.

β. Αν τα έσοδα των επιτηδευματιών που εκτελούν οποιαδήποτε επιμέρους εργασία σε αναγειρόμενες οικοδομές υπολείπονται αυτών που προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν. 2238/94.

γ. Αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία των τεχνικών επιχειρήσεων βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το πραγματικό κόστος κατασκευής κατά την έννοια του άρθρου 34 παρ. 4 του Ν. 2238/94. Υπενθυμίζεται ότι σ' αυτή τη περίπτωση οι προβλεπόμενοι συντελεστές προσαυξάνονται μέχρι 60%.

δ. Αν έχει εφαρμοστεί ο προβλεπόμενος συντελεστής κατά κατηγορία. Υπενθυμίζεται ότι στις περιπτώσεις εκείνες που οι επιτηδευματίες για το σύνολο ή μέρος των δραστηριοτήτων τους δεν περιλαμβάνονται στους οικείους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών εφαρμόζεται ο συντελεστής του πλέον συναφούς ή συγγενούς επαγγέλματος.

Ως συναφές ή συγγενές επάγγελμα νοείται εκείνο που έχει παρόμοιες ή παρεμφερείς εργασίες και λειτουργεί με τις ίδιες συνθήκες.

2η Λογιστικός προσδιορισμός

Στις περιπτώσεις δραστηριοτήτων για τις οποίες το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται λογιστικά, ο ελεγκτής για την έκπτωση των δαπανών

ακολουθεί τις αρχές και τις διατάξεις που αναλυτικά αναφέρονται στο λογιστικό έλεγχο των βιβλίων τρίτης κατηγορίας.

Έχει παρατηρηθεί ότι σε πάρα πολλές περιπτώσεις που οι επιτηδευματίες χρησιμοποιούν ως έδρα την κατοικία τους, καταχωρούν το σύνολο των οικογενειακών δαπανών, όπως ενοίκιο, ΔΕΗ, ΟΤΕ, κοινόχρηστα κ.λ.π.

Η αναγνώριση μέρους των δαπανών αυτών, είναι δικαιολογημένη και γίνεται από τον ελεγκτή κατά την κρίση του, αφού ληφθεί υπόψη το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών και εν γένει οι συνθήκες άσκησης του συγκεκριμένου επαγγέλματος.

Επίσης, δεν είναι σπάνια η περίπτωση, να καταχωρούνται δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά ή να εμφανίζονται στη δήλωση δαπάνες οι οποίες δεν προκύπτουν από τα βιβλία.

Η καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών άπεται του κύρους των βιβλίων και των στοιχείων κατά τα αναφερόμενα στο οικείο κεφάλαιο της εργασίας, ενώ η δήλωση ανύπαρκτων δαπανών σχετίζεται με την ανακρίβεια της δήλωσης.

3η Μικτές δραστηριότητες

Στις περιπτώσεις αυτές τίθεται θέμα διάκρισης των δαπανών, η οποία απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή. Από τα ακαθάριστα έσοδα των δραστηριοτήτων, για τις οποίες προβλέπεται λογιστικός προσδιορισμός, εκπίπτει το σύνολο των δαπανών που αποκλειστικά συνέβαλαν στην απόκτηση των εσόδων αυτών ενώ οι κοινές δαπάνες επιμερίζονται.

Όταν ο επιμερισμός των κοινών δαπανών δεν είναι ευχερής με άλλο πρόσφορο τρόπο, αυτός γίνεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα.

4η Προσδιορισμός του εισοδήματος με την εφαρμογή των διατάξεων περί ελαχίστου καθαρού εισοδήματος (Ε.Π.Κ.Ε.).

Η επαλήθευση αυτή συνίσταται στη διαπίστωση υπαγωγής ή μη της συγκεκριμένης επιχείρησης ή του ελεύθερου επαγγελματία στις διατάξεις περί Ε.Π.Κ.Ε. αφενός, και της ορθότητας (ακρίβειας) των προσδιοριστικών στοιχείων αυτού, αφετέρου.

Επειδή οι διατάξεις που αναφέρονται στην υπαγωγή ή μη μιας επιχείρησης στα αντικειμενικά κριτήρια προσδιορισμού του ελάχιστου

ποσού καθαρού εισοδήματος και σαφείς είναι και συγκαταλέγονται σ' εκείνες που υφίστανται συχνές τροποποιήσεις δεν κρίνεται σκόπιμη η αναλυτική παρουσίασή τους και περιοριζόμαστε μόνο στις παρακάτω επισημάνσεις:

- Οι διατάξεις περί προσδιορισμού ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος (άρθρ. 33 Ν. 2238/94) έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01.01.1994 και μετά.

- Η υπαγωγή ή μη ενός επιτηδευματία με βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. συναρτάται με:

- Την ασκούμενη δραστηριότητα
- Τον πληθυσμό του δήμου ή κοινότητας που είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση (κεντρικό ή υποκατάστημα) και τον χαρακτηρισμό ή μη αυτής ως τουριστικής.

- Το χρόνο που πραγματικά λειτούργησε και μέχρι την έκδοση της απαιτούμενης σχετικής άδειας από την αρμόδια δημόσια ή δημοτική αρχή.

- Την ηλικία του επιτηδευματία επί ατομικής επιχείρησης σε σχέση με τα έτη άσκησης του επιτηδευματος πριν τη συμπλήρωση του εκάστοτε προβλεπόμενου ορίου.

- Τα έτη άσκησης του ελεύθερου επαγγέλματος σε σχέση και με τα έτη που έχουν παρέλθει από τη απόκτηση του πτυχίου.

- Τυχόν αναπηρία με ποσοστό πάνω από 80%, η οποία αποδεικνύεται με γνωμάτευση της αρμόδιας αρχής ή τυφλότητα, η οποία αποδεικνύεται από το γενικό μητρώο τυφλών της οικείας νομαρχίας.

- Η διαπίστωση της ορθότητας των προσδιοριστικών στοιχείων του Ε.Π.Κ.Ε. κατά κύριο λόγο αφορά:

- Τον Συντελεστή Απόδοσης που συναρτάται με τον Μ.Σ.Κ.Κ. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση ύπαρξης πολλών κατηγοριών αγαθών λαμβάνεται υπόψη ο Μ.Σ.Κ.Κ. της κατηγορίας με τις περισσότερες αγορές.

- Την ύπαρξη υποκαταστήματος, για το οποίο προβλέπεται χωριστός προσδιορισμός Ε.Π.Κ.Ε.

- Το επίπεδο σπουδών του ελεύθερου επαγγελματία των σχετικών με το ασκούμενο επάγγελμα (οικονομολόγοι, λογιστές κ.λ.π.).

- Τα έτη άσκησης του ελευθέριου επαγγέλματος σε σχέση με τα έτη από την απόκτηση του πτυχίου.

- Τα έτη άσκησης του επαγγέλματος με την ιδιότητα του μισθωτού ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση πριν από την έναρξη του ελευθερίου επαγγέλματος.

- Τους συντελεστές εμφάνισης δισκογραφίας, προβολής, προκειμένου περί καλλιτεχνών ή τραγουδιστών κέντρων διασκέδασης. Εξυπακούεται ότι δεν εννοείται μόνο η επαλήθευση του υπολογισμού των συντελεστών αλλά και των προσδιοριστικών τους στοιχείων.

- Τον αριθμό των παραστάσεων των δικηγόρων ενώπιον των δικαστηρίων κατά βαθμό δικαιοσύνης.

- Την ειδικότητα προκειμένου περί γιατρών.

- Την ιδιότητα του ελεύθερου επαγγελματία ως καθηγητή, λέκτορα κ.λ.π. προκειμένου για γιατρούς και δικηγόρους.

- Την κατοχή μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών ή την κατοχή επαγγελματικού τίτλου προκειμένου για γιατρούς.

- Το ωφέλιμο φορτίο των φορητών αυτοκινήτων και στις περιπτώσεις των επιχειρήσεων με πετρελαιοκίνητα φορητά ιδιωτικής χρήσης τα δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα, σε σχέση με τα απαιτούμενα για την έκδοση της άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων αυτών αθροιστικά.

- Τη θέση της επιχείρησης ως προς τον όροφο (ισόγειο, όροφος, υπόγειο).

- Τον αριθμό των ενοικιαζομένων δωματίων και τον αριθμό και τη διαρρύθμιση των ενοικιαζομένων διαμερισμάτων, προκειμένου για επιχειρήσεις με αυτό το αντικείμενο.

- Το εμβαδόν της επαγγελματικής εγκατάστασης.

Ιδιαίτερα για τα τρία τελευταία στοιχεία, η επαλήθευση πρέπει να στηρίζεται στα συμβόλαια ή τους πίνακες αναλογιών της οικοδομής ή την άδεια της Πολεοδομίας, κατά περίπτωση ή σε κάθε άλλο πρόσφορο μέσο (Λογαριασμοί Δ.Ε.Η. κ.λ.π.) αλλά και στην αυτοψία επειδή δεν μπορεί ν' αποκλεισθεί τυχόν υπέρβαση ή καταστρατήγηση του νόμου.

Ως τέτοια παραδείγματα αναφέρονται η ανέγερση χωριστού ακινήτου με ή χωρίς άδεια στο ίδιο οικόπεδο, η επιφάνεια του οποίου δεν έχει υπολογισθεί στην επαγγελματική εγκατάσταση, η επέκταση της επαγγελματικής εγκατάστασης με διπλανό χώρο, ο οποίος εμφανίζεται κενός, η κατασκευή παταριού κ.λ.π.

5η Εισόδημα από πώληση παγίων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 28 παρ. 1 περ.ζ. του Ν. 2238/94, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείται και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β, το ποσό της αυτόματης υπερτίμησης κεφαλαίου της επιχείρησης προστίθεται στο καθαρό κέρδος που προκύπτει από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

Ως πάγιο κεφάλαιο νοείται κάθε περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης, το οποίο δεν προορίζεται για μεταπώληση αλλά το χρησιμοποιεί ως ουσιαστικό ή βοηθητικό "εργαλείο" για την πραγματοποίησή του σκοπού της και του οποίου η διάρκεια ζωής υπερβαίνει τη διαχειριστική περίοδο.

Τέτοια πάγια στοιχεία είναι τα μηχανήματα, τα έπιπλα και σκεύη, τα αυτοκίνητα κ.λ.π.

Το κέρδος (υπεραξία), που προκύπτει από την πώληση παγίων στοιχείων επιτηδευματία με βιβλία δεύτερης κατηγορίας, πρέπει να προστίθεται στα κέρδη που προκύπτουν από την κύρια δραστηριότητα με την εφαρμογή του Μ.Σ.Κ.Κ. ή με την αφαίρεση των δαπανών από το ακαθάριστο εισόδημα, κατά περίπτωση.

Το εισόδημα αυτό πολύ συχνά διαφεύγει τις φορολογίας και αυτό επειδή δε δηλώνεται από τους υπόχρεους σκοπίμως ή από άγνοια και από τους ελεγκτές δε δίνεται η επιβαλλόμενη προσοχή. Το εισόδημα αυτό αναζητείται σε κάθε περίπτωση και ανεξαρτήτως τυχόν παράλειψης της επιχείρησης ή του ελεύθερου επαγγελματία να εμφανίσει την αγορά του παγίου στο βιβλίο και διενέργειας αποσβέσεων, όπου προβλέπεται τέτοιο δικαίωμα.

Αυτό συμβαίνει σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα, του χαρακτηρισμού από τον έλεγχο του βιβλίου ως ακριβούς ή ανακριβούς.

Ο προσδιορισμός της ωφέλειας (κέρδους) από την υπερτίμηση ενός παγίου στοιχείου, που προκύπτει κατά την πώληση, γίνεται με την αφαίρεση της αναπόσβεστης αξίας από την τιμή πώλησης.

Υπενθυμίζεται ότι και οι επιτηδευματίες, των οποίων το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικά, θεωρείται ότι πραγματοποιούν αποσβέσεις, εφόσον κατά τον καθορισμό των Μ.Σ.Κ.Κ. έχει ληφθεί υπόψη και αυτή η δαπάνη.

Επίσης, υπενθυμίζεται ότι σε κάθε περίπτωση πώλησης παγίου περιουσιακού στοιχείου, ο ελεγκτής ερευνά αν συντρέχει λόγος διακανονισμού του Φ.Π.Α. (άρθ. 26 Ν. 1642/86).

6.5.12. Κύρος και αποδεικτική δύναμη του Βιβλίου Εσόδων - Εξόδων

Το Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, όσον αφορά τις εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις (εκτός αυτών που παρέχουν υπηρεσίες), είναι ανεπαρκές υπό την έννοια ότι για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ακαθάριστα έσοδα. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος ή θα αποδεχθεί τα δεδομένα του ή θα το απορρίψει ως ανακριβές.

Ιδιαίτερότητα παρουσιάζει το Βιβλίο Εσόδων Εξόδων στις τεχνικές επιχειρήσεις στις οποίες λαμβάνεται υπόψη η σχέση του πραγματικού κόστους προς εκείνο που προκύπτει από τα βιβλία και στους αρχιτέκτονες και μηχανικούς, όπου συγκρίνονται οι τεκμαρτές δαπάνες με τις δαπάνες των βιβλίων.

Η ανεπάρκεια του βιβλίου δεύτερης κατηγορίας για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, έχει νόημα στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και στους ελεύθερους επαγγελματίες, δηλαδή στις περιπτώσεις εκείνες που η εξαγωγή του αποτελέσματος γίνεται λογιστικά.

Η ανακρίβεια της δήλωσης δεν πρέπει να συγχέεται με την ακρίβεια του βιβλίου καθώς πρόκειται για δύο διαφορετικές έννοιες.

Ενδέχεται το βιβλίο να είναι ακριβές και η δήλωση ανακριβής επειδή δε μεταφέρθηκαν σωστά τα δεδομένα, δε χρησιμοποιήθηκε ο σωστός Μ.Σ.Κ.Κ. κ.λ.π., ενώ το αντίθετο μπορεί να συμβεί μόνο στην περίπτωση που

τα καθαρά κέρδη που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο υπολείπονται του Ε.Π.Κ.Ε.

Η κρίση του ελεγκτή με την οποία χαρακτηρίζεται ένα βιβλίο Εσόδων - Εξόδων ως ανακριβές ή ανεπαρκές πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη και προσεκτικά διατυπωμένη, ώστε να μην αφήνει περιθώρια προσβολής της.

Επισημαίνεται, ότι σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανακριβή, όταν οι πράξεις ή οι παραλείψεις του επιτηδευματία επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη ή οφείλονται σε πρόθεσή του για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Δηλαδή, δεν είναι απαραίτητο σε κάθε περίπτωση οι πράξεις ή παραλείψεις να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη αλλά αρκεί η πρόθεσή του ν' αποκρύψει φορολογητέα ύλη.

Λέγοντας πρόθεση, εννοούμε τη συνειδητή και ηθελημένη πράξη ή παράλειψη του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται, ότι το βάρος της απόδειξης της πρόθεσης φέρει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και κατ' επέκταση ο ελεγκτής, εξετάζοντας τα πραγματικά περιστατικά, κάτω από τα οποία έγιναν οι πράξεις ή οι παραλείψεις και ειδικότερα αν αυτές απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων.

Με την έννοια αυτή η υποτροπή μη λήψης φορολογικού στοιχείου μπορεί να θεωρηθεί ως πρόθεση.

Ακόμη και μεμονωμένη πράξη μπορεί να φανερώνει τέτοια πρόθεση. Για παράδειγμα η έκδοση εικονικού Πιστωτικού Τιμολογίου αναμφισβήτητα και φανερώνει πρόθεση.

Εξάλλου, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις (Κ.Β.Σ.) και τη νομολογία της διοίκησης και των διοικητικών δικαστηρίων ανεπαρκές κρίνεται ένα βιβλίο δεύτερης κατηγορίας όταν οι παραλείψεις και οι παρατυπίες που διαπιστώνει ο έλεγχος, είναι τέτοιες που καθιστούν αδύνατο τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος. Στην έκθεση ελέγχου, πρέπει να αναφέρονται οι συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, η διενέργεια των οποίων δεν είναι δυνατή λόγω των παραλείψεων και των παρατυπιών που διαπιστώθηκαν.

6.5.13. Προσδιορισμός αποτελεσμάτων σε ανεπαρκή και ανακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας

Όταν ο έλεγχος απορρίπτει τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων με αιτιολογημένη κρίση και για συγκεκριμένους λόγους, το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ..

Οι λόγοι που δικαιολογούν των εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης έχουν προκύψει από τον ουσιαστικό έλεγχο.

Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων γίνεται σε δύο στάδια. Στο πρώτο προσδιορίζεται το ακαθάριστο εισόδημα και στο δεύτερο το καθαρό εισόδημα.

Προσδιορισμός ακαθάριστου εισοδήματος

Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου εισοδήματος έχει μεγάλη σημασία, καθώς εκτός από τη φορολογία εισοδήματος αποτελεί και τη βάση προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και σε άλλες φορολογίες (Φ.Π.Α. κ.λ.π.).

Η επιχείρηση κρίνεται ως ενιαία μονάδα για το σύνολο της οικονομικής της δραστηριότητας και για όλη τη διαχειριστική περίοδο. Έτσι, οι λόγοι που σύμφωνα με τις διατάξεις δικαιολογούν τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών, αρκεί να συντρέχουν για μέρος της δραστηριότητας ή για τμήμα της διαχειριστικής περιόδου. Για παράδειγμα, η μη τήρηση βιβλίου για δύο μήνες έχει τις ίδιες συνέπειες στο κύρος των βιβλίων και στοιχείων με τη μη τήρηση καθόλη τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.

Η δυνατότητα του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. να προσδιορίζει εκείνος το ακαθάριστο εισόδημα του επιτηδευματία περιορίζεται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, ενώ αντίθετα φαίνεται ότι παρέχεται μεγαλύτερη ευχέρεια ως προς τον τρόπο που θα προσδιορισθεί το ύψος του. Βεβαίως, αναφέρονται τα στοιχεία που λαμβάνει υπόψη τόσο για επιχειρήσεις όσο και για ελεύθερους επαγγελματίες αλλά δεν ορίζεται η σειρά και η βαρύτητα κάθε στοιχείου.

Η διατύπωση αυτή επιβάλλεται από το γεγονός ότι τα πραγματικά περιστατικά και οι συνθήκες διαφέρουν από επιτηδευματία σε

επιτηδευματία και δεν είναι δυνατόν να προβλεφθούν οι άπειρες διαφορετικές περιπτώσεις.

Η ελευθερία που φαίνεται ότι ο νόμος παρέχει στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. και κατ' επέκταση στον ελεγκτή, ως προς τον τρόπο που θα εκτιμήσει κάθε στοιχείο, με κανένα τρόπο δεν σημαίνει ότι αυτός μπορεί αυθαίρετα να προσδιορίζει το ακαθάριστο εισόδημα.

Ο ελεγκτής υποχρεούται όχι μόνο να αναφέρει τα στοιχεία που έλαβε υπόψη του στον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος, αλλά να τεκμηριώνει τον τρόπο που επιδρά καθένα από αυτά, από μόνο του ή σε συνδυασμό με άλλα, στην πραγματοποίηση του ακαθάριστου εισοδήματος. Με άλλα λόγια, η απόφασή του πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη και τεκμηριωμένη.

Κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων ο ελεγκτής θα πρέπει να έχει κατά νου τη βασική οικονομική αρχή, σύμφωνα με την οποία μια επιχείρηση μικρή ή μικρομεσαία - όπως οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας - δεν μπορεί να λειτουργεί επί σειρά ετών με πραγματική ζημία.

Η επίκληση της έλλειψης συνάφειας επί σειρά ετών μπορεί να γίνει προς ενίσχυση των εκτιμήσεων του ελεγκτή.

Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος

Οι διατάξεις που ορίζουν τον τρόπο προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος με την εφαρμογή συντελεστή επί του ακαθάριστου εισοδήματος είναι σαφείς και δεν χρήζουν ιδιαίτερης ανάλυσης. Επισημαίνονται μόνο κάποια σημεία στα οποία μπορεί να γίνει σύγκυση.

α. Όταν ο Μ.Σ.Κ.Κ. επί εσόδων, που προβλέπεται από τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών, είναι υψηλότερος από τα 3/5 του μικτού κέρδους που έχει καθοριστεί από το Υπουργείο Εμπορίου για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα, τότε ο συντελεστής που εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος περιορίζεται στα 3/5 του καθορισμένου μικτού κέρδους.

Βέβαια, οι περιπτώσεις καθορισμού μικτού κέρδους από το Υπουργείο Εμπορίου είναι λίγες και συνεχώς περιορίζονται. Συνήθως τέτοιους

συντελεστές έχουμε σε βασικά καταναλωτικά είδη ή είδη που απευθύνονται σε ευαίσθητες ομάδες πληθυσμού (σχολικά είδη, παιχνίδια κ.λ.π.).

β. Όταν έχουμε δραστηριότητα για την οποία προβλέπεται λογιστικός προσδιορισμός και τα βιβλία της κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή τότε ως συντελεστής καθαρού κέρδους λαμβάνεται εκείνος που προκύπτει από τον λογιστικό έλεγχο, εφόσον είναι ανώτερος του προβλεπόμενου από τους πίνακες του ΥΠ. ΟΙΚ. χωρίς να υπερβαίνει το 85% ή το διπλάσιο εκείνου των πινάκων. --

Στο σημείο αυτό αναφέρεται ότι σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/94 προσαυξάνεται κατά 50 ή 100% κατά περίπτωση ο Μ.Σ.Κ.Κ. του οικείου πίνακα του Υπ. Οικ. και όχι ο λογιστικώς προσδιοριζόμενος (Πολ. 1201/20.07.1998).

γ. Ιδιαίτερη προσοχή χρειάζεται στις περιπτώσεις που η επιχείρηση επικαλείται γεγονότα ανωτέρας βίας, προκειμένου να αποδείξει ότι το πραγματικό της κέρδος ήταν μικρότερο εκείνου των πινάκων ή δεν πραγματοποίησε κέρδος αλλά ζημία.

Γίνεται αντιληπτό ότι δεν είναι δυνατό να υποδειχθεί ο τρόπος που θα καθοριστεί το καθαρό κέρδος σ' αυτές τις περιπτώσεις.

Σε κάθε περίπτωση όμως, επισημαίνεται ότι τα γεγονότα ανωτέρας βίας θα πρέπει να αποδεικνύονται από έγγραφα στοιχεία, που δεν επιδέχονται αμφισβήτηση. Όπως π.χ. εκθέσεις Πυροσβεστικής Υπηρεσίας, εκτιμήσεις επιτροπών Δημοσίων Υπηρεσιών κ.λ.π., η δε κρίση του ελεγκτή πρέπει να είναι απόλυτα αιτιολογημένη.

Ανακεφαλαίωση

Το καθαρό εισόδημα που προσδιορίζεται με βάση ακριβή ή ανακριβή βιβλία κατά περίπτωση, συγκρίνεται με το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, όπου προβλέπεται εφαρμογή των σχετικών διατάξεων. Το μεγαλύτερο ποσό αποτελεί και το φορολογητέο εισόδημα του επιτηδευματία.

Ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση τα βιβλία και τις διατάξεις περί Ε.Π.Κ.Ε. είναι υποχρεωτικός ακόμα και στις περιπτώσεις που αμφισβητείται το κύρος των βιβλίων. Αυτό εξυπηρετεί τη σύγκριση των

αποτελεσμάτων που προκύπτουν με κάθε τρόπο, αλλά και στην περίπτωση που δε γίνει δεκτή η κρίση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ως προς το κύρος των βιβλίων.

6.5.14. Τακτικός έλεγχος Φ.Π.Α. βιβλίων δεύτερης κατηγορίας

Ο Φ.Π.Α. είναι από τις σημαντικότερες φορολογίες και για το λόγο αυτό ο έλεγχος αποκτά ιδιαίτερη σημασία. Διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν. 1642/1986 και κατ' αναλογία προς τη φορολογία εισοδήματος μπορεί να διακριθεί στον τυπικό και ουσιαστικό.

A. Τυπικός έλεγχος

Ο τυπικός έλεγχος αποσκοπεί στην εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1642/1986:

- Ως προς την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. των εσόδων (εκροών).
- Την καταχώρηση των στοιχείων στο τηρούμενο βιβλίο.
- Την υποβολή προσωρινών και έκτακτων δηλώσεων με τα ακριβή δεδομένα των βιβλίων.
- Την ακριβή μεταφορά τυχόν πιστωτικού υπολοίπου από περίοδο σε περίοδο.
- Την ορθή συμπλήρωση της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Ο τυπικός έλεγχος διενεργείται απαραίτητα σε κάθε περίπτωση και ανεξάρτητα από το κύρος των βιβλίων. Άλλωστε και επί απόρριψης των βιβλίων λόγω απόκρυψης εσόδων, η έκπτωση του φόρου δαπανών γίνεται με βάση τα αποτελέσματα του τυπικού ελέγχου των εισροών.

Τα κυριότερα σημεία στα οποία ο έλεγχος πρέπει να δώσει ιδιαίτερη βαρύτητα είναι τα εξής :

- Υπαγωγή του επιτηδευματία στο Φ.Π.Α.

Η επαλήθευση γίνεται με βάση την πράγματι ασκούμενη οικονομική δραστηριότητα ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό που έχει κάνει ο επιτηδευματίας στη δήλωση έναρξης ή τις άλλες δηλώσεις που υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ.. Η επαλήθευση αυτή έχει ενδιαφέρον στους επιτηδευματίες που δεν υποβάλλουν δηλώσεις Φ.Π.Α.

Η ίδια επαλήθευση πρέπει να γίνεται και στους επιτηδευματίες που δεν υποβάλλουν δηλώσεις ως μη τηρούντες βιβλία και από τον έλεγχο Κ.Β.Σ.

και εισοδήματος κρίθηκε ότι πρέπει να τηρούν βιβλία. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζεται ο φόρος με τις νόμιμες προσαυξήσεις λόγω μη δήλωσης.

- Υπαγωγή σε ειδικά καθεστώτα Φ.Π.Α.

Ελέγχεται αν η ασκούμενη δραστηριότητα ή κλάδος της επιχείρησης υπάγεται σε ειδικό καθεστώς (γραφεία ταξιδίων κ.λ.π.) και σε περίπτωση υπαγωγής αν έχουν εφαρμοσθεί οι σχετικές διατάξεις ως προς τον προσδιορισμό των εκροών.

- Απαλλασσόμενες εκροές

Ο έλεγχος των απαλλασσομένων εκροών γίνεται από τα στοιχεία και ασχολείται με το εάν:

- Οι εκροές είναι απαλλασσόμενες
- Συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής
- Είναι εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

- Εφαρμογή ορθού συντελεστή Φ.Π.Α.

Γίνεται έλεγχος για την εφαρμογή του προβλεπόμενου από τις κείμενες διατάξεις συντελεστή Φ.Π.Α.

- Σε περίπτωση που εφαρμόστηκε μικρότερος συντελεστής, καταλογίζεται η διαφορά του φόρου κατά τα προβλεπόμενα.

- Σε περίπτωση που ο επιτηδευματίας έχει επιβάλλει μεγαλύτερο ποσό φόρου από το προβλεπόμενο, οφείλει να το αποδώσει στο Δημόσιο.

Ιδιαίτερη μνεία γίνεται στην επαλήθευση των προϋποθέσεων για την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή για παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών προς τις περιοχές που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 17 του Ν. 1642/86, (τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσος, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρος).

- Έκπτωση φόρου εισροών.

Η επαλήθευση αυτή γίνεται ταυτόχρονα με την επαλήθευση της ορθής καταχώρησης των στοιχείων στη φορολογία εισοδήματος.

Ο ελεγκτής ερευνά:

- Αν στις δαπάνες για δικαίωμα έκπτωσης περιλαμβάνονται και δαπάνες που αποκλειστικά διατέθηκαν σε πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

- Αν στις κοινές δαπάνες έχουν συμπεριληφθεί δαπάνες που διατέθηκαν σε απαλλασσόμενες πράξεις.

Η έκπτωση του φόρου δαπανών για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (δαπάνες Ε.Ι.Χ., δεξιώσεων, ταξιδίων, διατροφής κ.λ.π.) είναι η πλέον συνηθισμένη (παρ. 4 άρθ. 23 Ν. 1642/86).

Επίσης συνηθισμένη είναι η περίπτωση έκπτωσης του φόρου δαπανών που χρησιμοποιήθηκαν σε απαλλασσόμενες δραστηριότητες.

Ουδενμία έκπτωση φόρου εισροών γίνεται αν δεν προκύπτει από στοιχείο που προβλέπεται.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση διαθέτει δώρα μικρής αξίας ή δείγματα, ο έλεγχος για την έκπτωση του φόρου δαπανών πρέπει να εξετάζει αν τα αγαθά που διατέθηκαν πληρούν τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

Υπενθυμίζεται ότι ως δώρα χαρακτηρίζονται αγαθά μικρής αξίας (μέχρι 3.000 δρχ.) τα οποία δεν περιλαμβάνονται στα πωλούμενα από την επιχείρηση, τα δε δείγματα πρέπει να είναι προϊόντα σε συσκευασία μικρότερη των πωλουμένων η οποία φέρει απαραίτητα σχετική ένδειξη.

Όταν ο έλεγχος διαπιστώσει ότι έχουν γίνει πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών των άρθρων 7 και 9 του Ν. 1642/89, ερευνά αν έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο στοιχείο και αν η αξία τους έχει υπολογισθεί ως φορολογητέες εκροές.

- Επιμερισμός του φόρου (Pro-rata).

Από την προηγούμενη περίπτωση έγινε ήδη σαφές ότι επιμερίζεται ο φόρος των κοινών δαπανών και όχι ο φόρος του συνόλου των δαπανών.

Ο επιμερισμός γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 1642/86. Το ποιες δαπάνες είναι κοινές είναι θέμα πραγματικό και αντιμετωπίζεται κατά περίπτωση.

- Διακανονισμός εκπτώσεων Φ.Π.Α. παγίων.

Ο διακανονισμός γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 26 του Ν. 1642/86.

Σε κάθε επιχείρηση, που διαθέτει πάγιο εξοπλισμό, εξετάζεται αν έχουν πωληθεί πάγια μέσα σε κάθε ελεγχόμενη χρήση ή έχουν διατεθεί για τη διενέργεια απαλλασσόμενων δραστηριοτήτων, για τις οποίες δεν επιτρέπεται η έκπτωση Φ.Π.Α. δαπανών και χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες του επιτηδευματία ή τέλος αν υπάρχουν πάγια στοιχεία που δε χρησιμοποιούνται και έχουν αποκτηθεί ή κατασκευαστεί πριν από μια πενταετία.

Η ελεγκτική αυτή επαλήθευση είναι εύκολη με την έννοια του απαιτούμενου χρόνου εφόσον η αγορά και πώληση παγίων δεν είναι καθημερινή πράξη για τις επιχειρήσεις.

Η πιθανότητα να υπάρχουν πάγια στοιχεία για τα οποία υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού της έκπτωσης του φόρου, είναι μεγαλύτερη σε επιχειρήσεις που έχουν πάγια στοιχεία υψηλής τεχνολογίας και των οποίων η απαξίωση είναι ταχύτερη.

- Υποβολή περιοδικών δηλώσεων και ακρίβεια αυτών.

Πολλές επιχειρήσεις προκειμένου να αποφύγουν την έγκαιρη απόδοση του Φ.Π.Α., υποβάλλουν ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις, στις οποίες εμφανίζουν χαμηλότερες εκροές ή υψηλότερες εισροές από εκείνες που προκύπτουν από τα βιβλία.

Τις διαφορές αυτές τις τακτοποιούν με την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων επόμενων περιόδων έτσι ώστε να συμφωνούν τα συνολικά μεγέθη.

Οι περιπτώσεις αυτές αντιμετωπίζονται χωριστά κατά φορολογική περίοδο, δεδομένου ότι από τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 1642/86 παρέχεται τέτοια δυνατότητα έκδοσης πράξης προσδιορισμού.

Όπου, με βάση τα δεδομένα των βιβλίων, προκύπτει διαφορά φόρου, καταλογίζεται με τις νόμιμες προσαυξήσεις και όπου προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο, επιστρέφεται με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

Η καταβολή του Φ.Π.Α., που προκύπτει από τις περιοδικές δηλώσεις, πρέπει να επαληθεύεται από τα στοιχεία της Υπηρεσίας και δεν είναι αρκετή η επίδειξη των αποδεικτικών της επιχείρησης.

Με την ελεγκτική αυτή επαλήθευση συνδέεται και εκείνη της ορθής μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου από περίοδο σε περίοδο. Σημειώνεται ότι δεν είναι σπάνια η περίπτωση μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου που

επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του που ισοδυναμεί με διπλή έκπτωση.

Επίσης, πρέπει να ελέγχεται η τυχόν μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου και μετά το χρόνο παραγραφής του.

- Υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης και ακρίβεια αυτής.

Ελέγχεται οπωσδήποτε η υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης καθ' αυτή, η συμφωνία των δεδομένων της με τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων και του βιβλίου, ο υπολογισμός της Pro-Ratta, ο διακανονισμός εκπώσεων Φ.Π.Α. των παγίων και η εφαρμογή των διατάξεων της περ. α της παρ. 10 του άρθρου 32 του Ν. 1642/86 σε περίπτωση μετάταξης στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

- Μετάταξη επιχειρήσεων στο κανονικό καθεστώς με βιβλία δεύτερης κατηγορίας.

Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 10 του άρθρου 32 του Ν. 1642/86 ορίζεται:

"αα. Όταν τα βιβλία του νέου καθεστώτος είναι δεύτερης κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία δεύτερης κατηγορίας, δεν μπορούν να υπερβούν τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία βρίσκονται με τη χρήση του συντελεστή μικτού κέρδους που προκύπτει από τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 32 και με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα μέσα σ' αυτήν την περίοδο.

Όταν όμως τα ακαθάριστα έσοδα αυτής της περιόδου, που προκύπτουν με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων, μειωμένα κατά τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία έχουν τηρηθεί βιβλία πρώτης κατηγορίας, είναι μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας περιόδου, που βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, τότε τα μεγαλύτερα αυτά ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται ως έσοδα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Οι ανωτέρω διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή στις επιχειρήσεις στις οποίες λόγω της φύσης των εργασιών τους δε διαθέτουν αποθέματα".

Ουσιαστικός έλεγχος

Ο ουσιαστικός έλεγχος του Φ.Π.Α. έχει σχέση με την επαλήθευση του κύρους των βιβλίων. Αυτό κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.

Δηλαδή ο ουσιαστικός έλεγχος στο Φ.Π.Α. έχει ολοκληρωθεί με την ολοκλήρωση του ουσιαστικού ελέγχου στον Κ.Β.Σ. και τη φορολογία εισοδήματος.

Σε περίπτωση που τα βιβλία και στοιχεία κριθούν ανεπαρκή ή ανακριβή γίνεται προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας, των ποσοστών και εκπτώσεων του φόρου με βάση:

- Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος.

- Τις αγορές και τις σχετικές με τον Φ.Π.Α. δαπάνες.

- Τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν.

Από τη διατύπωση της σχετικής διάταξης (παρ. 3 άρθρου 38 Ν. 2238/86) προκύπτει σαφώς ότι γίνεται νέος (χωριστός) προσδιορισμός των εκροών, έστω και αν δεν υπάρχουν λόγοι διαφοροποίησης των φορολογητέων εκροών από τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος.

Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται κατά τον επιμερισμό των εκροών στις περιπτώσεις επιτηδευματιών που έχουν εκροές απαλλασσόμενες και μη ή των επιτηδευματιών που έχουν διαφορετικούς συντελεστές και τα βιβλία τους κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή.

6.5.15. Τακτικός έλεγχος Λοιπών φορολογιών βιβλίων δεύτερης κατηγορίας

Πέρα από τα όσα παρατίθενται στο κεφάλαιο "προσωρινός έλεγχος-έλεγχος λοιπών φορολογιών", για τον τρόπο, τη διαδικασία και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, για τη διακρίβωση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων σχετικά με τις λοιπές φορολογίες, συμπληρωματικά αναφέρονται και τα παρακάτω.

Ο τακτικός έλεγχος, εξ ορισμού οριστικός, οφείλει να επαληθεύει την τήρηση του συνόλου των φορολογικών διατάξεων που έχουν εφαρμογή σε κάθε ελεγχόμενη υπόθεση.

Η παράλειψη καταλογισμού διαφορών σε οποιαδήποτε φορολογία βαρύνει τον ελεγκτή και συγχρόνως συνεπάγεται την απώλεια φορολογικών εσόδων για το δημόσιο και την αναποτελεσματικότητα του ελέγχου να επιτύχει την οικειοθελή συμμόρφωση του επιτηδευματία προς τις συγκεκριμένες υποχρεώσεις του, τις οποίες είτε σκοπίμως παρέλειπε είτε αγνοούσε.

Η σύντμηση του χρόνου ολοκλήρωσης του τακτικού ελέγχου που αποτελεί βασική επιδίωξη με κανένα τρόπο δεν πρέπει να οδηγεί στη διενέργεια "βιαστικού" ελέγχου που συνιστά αυτοαναίρεσή του.

Η ύπαρξη υποχρέωσης του επιτηδευματία ως προς μια φορολογία είναι πιθανό να μην προκύπτει ευθέως από τα στοιχεία του φακέλου (υποβολή σχετικών δηλώσεων, αντικείμενο εργασιών, δελτία πληροφοριών, δεδομένα προηγούμενου ελέγχου κ.λ.π.), τα οποία οδηγούν τα βήματα του ελέγχου, αλλά να πρέπει να εντοπιστεί από τον ελεγκτή με βάση τα πραγματικά δεδομένα ως προς τον τρόπο διενέργειας των συναλλαγών και το περιεχόμενο των φορολογικών στοιχείων.

Ο έλεγχος των φορολογιών αυτών, σε μεγάλο μέρος δεν απαιτεί ιδιαίτερη διαδικασία αφού μπορεί να διενεργείται παράλληλα με τον έλεγχο της ορθής έκδοσης και της καταχώρησης των παραστατικών στο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων στα πλαίσια των ελέγχων Κ.Β.Σ. και εισοδήματος.

Σχετικά με τον έλεγχο των παρακρατουμένων φόρων και εντολών αναφέρονται οι παρακάτω γενικές αρχές.

α. Η υποβολή δήλωσης και κατά συνέπεια η απόδοση των από το νόμο προβλεπόμενων φόρων και τελών, είναι ανεξάρτητη από την παρακράτησή ή μη αυτών εκ μέρους του επιτηδευματία και πολύ περισσότερο από την είσπραξή τους.

Αντίθετα, ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να αποδώσει τα ποσά των παρακρατουμένων φόρων και τελών που αναγράφονται στα στοιχεία που έλαβε ή εξέδωσε, έστω και αν δεν υπήρχε υποχρέωση ή αυτά υπερβαίνουν τα ποσοστά που ορίζει ο νόμος.

β. Όταν το κύρος των βιβλίων αμφισβητείται και η φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται από τον έλεγχο, καταλογίζεται διαφορά φόρων και τελών και επί της φορολογητέας ύλης, που προστίθεται.

γ. Η υποχρέωση απόδοσης των παρακρατούμενων φόρων και τελών ελέγχεται για κάθε περίοδο για την οποία προβλέπεται υποβολή δήλωσης απόδοσης. Αυτό επιβάλλεται και για το λόγο ότι οι πρόσθετοι φόροι και τέλη στις τυχόν διαφορές υπολογίζονται από την προβλεπόμενη ημερομηνία υποβολής της δήλωσης, αλλά κυρίως από το σύνηθες φαινόμενο της μετακύλησης της φορολογητέας ύλης σε επόμενες περιόδους.

Επισημαίνεται, ότι στις περιπτώσεις μετακύλησης της φορολογητέας ύλης, η καταβολή υψηλότερου ποσού με τη δήλωση μεταγενέστερης περιόδου δεν συμψηφίζεται με τη μη καταβολή ή την καταβολή μικρότερου ποσού προγενέστερης περιόδου.

Όπως και στον έλεγχο Φ.Π.Α. αναφέρεται, είναι ενδεχόμενο για κάποιες περιόδους (μήνες, δίμηνα, τρίμηνα κ.λ.π.), να προκύπτει φόρος για καταβολή, ο οποίος και καταλογίζεται, ενώ σε άλλους φόρους που αποδόθηκε χωρίς να οφείλεται επιστρέφεται με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

δ. Η επαλήθευση της καταβολής των φόρων και τελών, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που στο φάκελο δεν υπάρχουν αντίγραφα των δηλώσεων απόδοσης, δεν πρέπει να αρκείται στα αντίγραφα του επιτηδεύματiα αλλά να στηρίζεται στα στοιχεία του Κ.Ε.Π.Υ.Ο.

ε. Επειδή οι παρακρατούμενοι φόροι γεννούν δικαίωμα συμψηφισμού σε εκείνους από τους οποίους παρακρατήθηκαν, είναι αναγκαία η επαλήθευση των βεβαιώσεων που χορηγήθηκαν γιατί δεν είναι σπάνια η χορήγηση βεβαιώσεων με υψηλότερα ποσά από εκείνα που παρακρατήθηκαν.

Σημειώνεται ότι βεβαίωση χορηγείται με βάση τα πράγματι παρακρατηθέντα ποσά και όχι εκείνα που αναλογούν στη συναλλαγή και κατά συνέπεια έπρεπε να παρακρατηθούν.

Ιδιαίτερη μνεία γίνεται για τις περιπτώσεις που η υποχρέωση απόδοσης βαρύνει και τους δύο αντισυμβαλλόμενους, στις οποίες η βεβαίωση που χορηγείται πρέπει να περιλαμβάνει τα ποσά που

αποδόθηκαν. Χαρακτηριστική η περίπτωση του φόρου εργοληπτών τεχνικών έργων για την απόδοση του οποίου συνυπόχρεος με τον εργοδότη είναι και ο δικαιούχος της αμοιβής.

Οι σπουδαιότεροι φόροι και τέλη που στη φορολογική πρακτική χαρακτηρίζονται ως "Λοιπές Φορολογίες" και είναι συνήθεις σε επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας είναι:

α. Φόρος μισθωτών υπηρεσιών (άρθρο 57 παρ. 1 και 59 παρ. 1 Ν. 2238/94)

Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται στις αμοιβές από υπερωριακή εργασία και σε εκείνες που καταβάλλονται αναδρομικά (περ.γ' και δ' του άρθρου 57) για τις οποίες η παρακράτηση ορίζεται σε 20%.

β. Φόρος εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων κ.λ.π. (άρθρο 55 παρ. 1 περ. β' και 60 παρ. 3 Ν. 2238/94)

Η απόδοση του εν λόγω φόρου, γίνεται εντός του πρώτου δεκαπενθήμερου του επόμενου από την παρακράτηση μήνα. Ο έλεγχος της φορολογίας αυτής έχει ενδιαφέρον τόσο για τους εργοδότες και καταρχήν υπόχρεους, όσο και για τους εργολήπτες, δηλαδή εκείνους που λαμβάνουν την αμοιβή, οι οποίοι είναι συνυπόχρεοι σε περίπτωση που για οποιοδήποτε λόγο δεν αποδόθηκε ο φόρος.

Ο χαρακτηρισμός ενός έργου ως τεχνικού, σε πολλές περιπτώσεις είναι θέμα πραγματικό, το οποίο καλείται να εκτιμήσει ο ελεγκτής τεκμηριώνοντας την εκτίμησή του.

γ. Φόρος αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών (άρθρο 58 παρ. 1 εδ. 1 και 59 παρ. 1 Ν. 2238/94).

Ελευθέρια επαγγέλματα είναι τα περιοριστικά κατονομαζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 48 Ν. 2238/94.

Σημειώνεται, ότι η υποχρέωση για παρακράτηση, κρίνεται από το χαρακτηρισμό των υπηρεσιών που παρέχονται και όχι την ιδιότητα ή τον τίτλο σπουδών ή την κατοχή σχετικής άδειας από το πρόσωπο που της παρείχε.

Για παράδειγμα, η αμοιβή που δίνεται σε δημοσιογράφο για ξενάγηση, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου (20%), όχι λόγω της ιδιότητάς

του ως ελεύθερου επαγγελματία αλλά λόγω της φύσης της υπηρεσίας ως υπηρεσίας ελεύθερου επαγγελματία.

δ. Φόρος αμοιβών μη υπόχρεων σε έκδοση φορολογικών στοιχείων (άρθρα 55 παρ. 1 περ. ε, 58 παρ. 1 εδ. 2 και 59 παρ. 1 Ν. 2238/94).

Πρόκειται για αμοιβές που συναντώνται κατά κανόνα σε επιτηδευματίες των οποίων τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται λογιστικά (παροχή υπηρεσιών, ελεύθεροι επαγγελματίες) και καταβάλλονται σε πρόσωπα που από τον Κ.Β.Σ. δεν υποχρεούνται σε έκδοση στοιχείων. Η φορολογία αυτή εξετάζεται παράλληλα με την εξακρίβωση πραγματοποίησης της συναλλαγής και της παραγωγικότητας της δαπάνης για τη φορολογία εισοδήματος.

Σχετικά με τον έλεγχο αμοιβών αυτής της κατηγορίας, ιδέ κεφάλαιο Λογιστικός έλεγχος βιβλίων τρίτης κατηγορίας - Αμοιβές μη υποκειμένων σε έκδοση φορολογικών στοιχείων.

ε. Ειδική ασφαλιστική εισφορά υπέρ ΕΛ.Γ.Α. (άρθρο 5α Ν. 1790/1988)

Η φορολογία αυτή αφορά τις επιχειρήσεις που υποχρεούνται σε έκδοση Τιμολογίων Αγοράς ή πώλησης αγροτικών προϊόντων και υποπροϊόντων ή εκκαθαρίσεων επί πώλησεως των προϊόντων αυτών για λογαριασμό των παραγωγών (παρ. 8).

στ. Φόρος αποζημίωσης απολυομένων Ν. 2112/1920 (άρθρο 14 παρ. 1 Ν. 2238/94)

Ελέγχεται αν:

- Κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις έγιναν απολύσεις εργαζομένων
- Ο φόρος έχει υπολογισθεί σύμφωνα με τον εκάστοτε προβλεπόμενο τρόπο
- Ο φόρος, που προέκυψε, καταβλήθηκε εμπρόθεσμα.

Ο έλεγχος της φορολογίας αυτής είναι χρήσιμος, διότι το εισόδημα είναι αυτοτελώς φορολογούμενο και κατά συνέπεια δε φορολογείται στο όνομα εκείνου που λαμβάνει την αποζημίωση.

ζ. Φόρος κέρδους ή ωφέλειας του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 2238/94.

Το εισόδημα της παραγράφου αυτής φορολογείται αυτοτελώς με την υποβολή σχετικής δήλωσης. Ο έλεγχος της ύπαρξης ωφέλειας από την

εκχώρηση των περιουσιακών στοιχείων της παραπάνω παραγράφου έχει σημασία τόσο για εκείνον που το εκχωρεί, όσο και για εκείνον που το αποκτά, εφόσον ο τελευταίος είναι συνυπεύθυνος και εις ολόκληρον με τον μεταβιβάζοντα ή εκχωρούντα στην περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί η προβλεπόμενη δήλωση.

Στην οικονομική πρακτική είναι συνηθισμένη η καταβολή αμοιβών για εκχώρηση τέτοιων δικαιωμάτων που σε μεγάλο βαθμό διαφεύγουν της φορολογίας, γιατί δεν καταρτίζονται συμβάσεις, ή καταρτίζονται με εικονικά ποσά ή δεν υποβάλλονται δηλώσεις. Η πραγματική αυτή κατάσταση, σε συνδυασμό με τους υψηλούς συντελεστές φορολογίας, δίνουν το μέτρο της σημασίας αυτού του ελέγχου. Ο έλεγχος δεν περιορίζεται στην επαλήθευση της υποβολής δήλωσης, αλλά προχωρεί και στην επαλήθευση της ακρίβειας του περιεχομένου της.

η. Τέλη καρτοσήμου

Οι συναλλαγές στις οποίες επιβάλλεται καρτόσημο και μπορεί να συναντηθούν σε επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Εσόδων - Εξόδων αλλά και τρίτης κατηγορίας, δεν είναι δυνατόν να απαριθμηθούν. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις πάντως, είναι η μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου με τον αγοραστή να υπεισέρχεται ως καθολικός διάδοχος και για την οποία οφείλεται Φ.Π.Α., η χορήγηση δανείου ή η λήψη δανείου από οποιονδήποτε και οι δαπάνες για τις οποίες δεν προβλέπεται έκδοση φορολογικού στοιχείου από τον λήπτη.

6.6. Τακτικός έλεγχος βιβλίων τρίτης κατηγορίας

6.6.1. Τυπικός Φορολογικός έλεγχος – Λογιστικός έλεγχος

Είναι ο έλεγχος που αποβλέπει στην επαλήθευση της δηλούμενης φορολογητέας ύλης των επιτηδευματιών και περιορίζεται στα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων, χωρίς να υπεισέρχεται σε θέματα που άπτονται του κύρους και της αποδεικτικής δύναμης αυτών και ασχολείται με:

α. Τον έλεγχο των λογιστικών εγγραφών (ταμιακών και συμπηφιστικών).

β. Τον έλεγχο των αριθμητικών δεδομένων των βιβλίων, των λογιστικών πράξεων, της ροής των εγγραφών, της επαλήθευσης των μεταφερομένων υπολοίπων μεταξύ των βιβλίων, των ημερολογίων πρωτογενών εγγραφών, Αναλυτικών Καθολικών, ισοζυγίων κλπ.

γ. Τον έλεγχο των δαπανών

δ. Λοιπά θέματα

Με τον έλεγχο αυτό, επιχειρείται η αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης (κερδών ή ζημιών) με την προσθήκη δαπανών, που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ή διαφόρων εσόδων, που δεν έχουν περιληφθεί σ' αυτά.

Για το λόγο αυτό ο έλεγχος πρέπει να στοχεύει στην ανεύρεση όλων των πράξεων και παραλείψεων, οι οποίες χωρίς να επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων, επηρεάζουν τη φορολογητέα ύλη (λανθασμένες λογιστικές πράξεις, έκπτωση δαπανών που δεν προβλέπεται, μη υπολογισμός εσόδων κλπ.).

Για τη σωστή διενέργεια αυτού του είδους του ελέγχου, απαιτείται γνώση της φορολογικής νομοθεσίας και της νομολογίας των Διοικητικών Δικαστηρίων και του ΣτΕ, ώστε να είναι δυνατή η διαπίστωση των τυχόν διαφορών που θα προκύψουν και η στήριξή τους, προς αποφυγή ή περιορισμό των αμφισβητήσεων από πλευράς της επιχείρησης.

6.6.1.1. Έλεγχος Λογιστικών πράξεων

Έλεγχος ροής εγγραφών, λογιστικών πράξεων, επαλήθευση μεταφερομένων υπολοίπων μεταξύ των βιβλίων, Αναλυτικών Καθολικών και ισοζυγίων.

Ελεγκτικές ενέργειες

Έλεγχος ως προς τη συμφωνία των αθροισμάτων χρέωσης και πίστωσης των Αναλυτικών Ημερολογίων ή του Γενικού Ημερολογίου και του Γενικού Καθολικού.

Έλεγχος ως προς τη συμφωνία των περιληπτικών λογαριασμών του Γεν. Καθολικού με τα αντίστοιχα ποσά των ίδιων λογαριασμών, που καταχωρήθηκαν στις απογραφές έναρξης και λήξης της χρήσης.

Έλεγχος προσωρινών και οριστικών ισοζυγίων για να διαπιστωθεί η σωστή μεταφορά των εγγραφών από το ημερολόγιο πρωτογενών εγγραφών στο Γενικό Καθολικό.

Σωστή μεταφορά των εγγραφών, σημαίνει συμφωνία στο άθροισμα χρέωσης του ημερολογίου με αυτό του Γενικού Καθολικού, καθώς και του αθροίσματος της πίστωσης του ημερολογίου με το άθροισμα της πίστωσης του Γεν. Καθολικού.

Έρευνα όλων των λογαριασμών των ισοζυγίων και εκείνων, οι οποίοι από τη φύση τους δεν είναι αποτελεσματικοί, είναι όμως δυνατό να περιέχουν αποτέλεσμα ή να περιέχουν κάποιο φόρο τον οποίο δεν υπολόγισε και δεν απέδωσε η επιχείρηση.

Π.χ.: Προσωπικοί λογαριασμοί πελατών και προμηθευτών, που μπορεί να περιλαμβάνουν ποσά πωλήσεων ή αγορών και δεν έχουν μεταφερθεί στους αντίστοιχους λογαριασμούς πωλήσεων και αγορών.

Προσωπικοί λογαριασμοί των μελών του Δ.Σ. ή προσωπικού ή τρίτων για τυχόν ύπαρξη δανειοδοτήσεων εκ μέρους της επιχείρησης ή και αντίστροφα (περίπτωση καταλογισμού χαρτοσήμου και φόρου τόκων).

Έλεγχος του ισοζυγίου πελατών και προμηθευτών σε συνδυασμό με αυτό των πωλήσεων και των αγορών.

Έλεγχος αποτίμησης των αποθεμάτων απογραφής

Στο στάδιο αυτό του ελέγχου, πρέπει να ερευνηθεί η ορθότητα της αποτίμησης των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης των εμπορευσίμων

περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή αν αυτή έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 28 Π.Δ. 186/92.

Ο έλεγχος της αποτίμησης των αποθεμάτων απογραφής γίνεται, γιατί ενδέχεται αυτή να είναι υποτιμημένη ή υπερτιμημένη, με αποτέλεσμα την αλλοίωση των οικονομικών αποτελεσμάτων, που σύμφωνα με τη διάταξη του αρθ. 30 παρ. 4 δε συνιστά λόγο ανακρίβειας, χωρίς όμως να αποκλείεται η ανεπάρκεια των βιβλίων, εφόσον είναι μεγάλης έκτασης και δεν είναι δυνατή η αποτίμηση των αποθεμάτων σε σωστές τιμές. Όταν η μη σωστή αποτίμηση δεν εκτιμηθεί ως λόγος ανεπάρκειας των βιβλίων και στοιχείων, τότε οι τυχόν διαφορές που θα προκύψουν προστίθενται στα κέρδη της χρήσης ή αφαιρούνται από τη δηλωθείσα ζημία που σύμφωνα με την αρχή αυτοτέλειας των χρήσεων, βαρύνουν τη χρήση της υποτιμημένης ή υπερτιμημένης απογραφής λήξης.

Η αποτίμηση γίνεται με μία από τις παραδεκτές μεθόδους (FIFO, LIFO κλπ.).

6.6.1.2. Σύνταξη πίνακα Οικονομικών Αποτελεσμάτων

Στη συνέχεια, ο ελεγκτής προβαίνει στη σύνταξη πίνακα οικονομικών αποτελεσμάτων, ο οποίος περιλαμβάνει τα οικονομικά δεδομένα όλων των υπό έλεγχο χρήσεων και της τελευταίας οριστικής.

Από την παράθεση των δεδομένων του παραπάνω πίνακα δίνεται το ερέθισμα στον ελεγκτή για έλεγχο των επιμέρους οικονομικών μεγεθών, που συγκροτούν το κόστος και διαμορφώνουν τόσο τα μικτά όσο και τα καθαρά κέρδη και αυτό γιατί μεταξύ της οριστικής και της ελεγχόμενης χρήσης προκύπτουν έντονα διαφοροποιημένα αποτελέσματα.

Τα οικονομικά μεγέθη και οι διάφοροι δείκτες, που προκύπτουν κάθε φορά, ποικίλουν και υπάρχουν διάφορα ενδεχόμενα:

- Να μη διαφέρουν ουσιωδώς από την οριστική χρήση
- Να διαφέρουν από την οριστική χρήση
- Να διαφέρουν μεταξύ των ελεγχόμενων χρήσεων
- Να υπάρχουν διαφορές και διακυμάνσεις σε επιμέρους μεγέθη (φύρα, ΣΜΚ, ΣΚΚ)

Ποιες θα είναι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, τα ποσοτικά μεγέθη, τα είδη των λογαριασμών, καθώς και τα χρονικά διαστήματα του ελέγχου, θα εξαρτηθεί από τη συγκριτική ανάλυση των δεδομένων, των χρήσεων που ελέγχονται, σε σχέση με την οριστική χρήση.

Η ανάλυση αυτή θα αποτελέσει τη βάση για τη σύνταξη του προγράμματος ελέγχου.

6.6.1.3. Λογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος - Έλεγχος δαπανών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 31 Ν. 2238/94 (αρθ. 35 ΝΔ 3323/55) το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας ή Β' κατηγορίας Εσόδων - Εξόδων, για επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιολόγων αποθεμάτων, βρίσκεται λογιστικά με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (αρθρ. 28 και 30 για εμπορικές επιχειρήσεις και αρθρ. 48 και 49 για ελευθέρια επαγγέλματα, Ν. 2238/94), των εξόδων (δαπανών), που προβλέπονται από την κείμενη φορολογική νομοθεσία και την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ.

Ο νόμος κατονομάζει ρητά τις δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Οι δαπάνες αυτές αναφέρονται στο νόμο περιοριστικά, άρα δαπάνες που δεν κατονομάζονται δεν εκπίπτουν.

Παρ'όλα αυτά (αρθρ. 31 παρ. 1 Ν. 2238/94, αρθρ. 35 παρ. 1 ΝΔ 3323/55), στην κατηγορία «γενικά έξοδα διαχείρισης» η απαρίθμηση των περιπτώσεων που γίνεται είναι ενδεικτική και δεν καλύπτει το σύνολο των εκπιπτομένων δαπανών (αυτής της κατηγορίας), κάτι άλλωστε που στην πράξη είναι αδύνατο, λόγω μεγάλου αριθμού τέτοιων περιπτώσεων.

Η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ δέχεται ότι, ως γενικά έξοδα διαχείρισης, νοούνται οι εν γένει παραγωγικές δαπάνες, που συμβάλλουν στην ανάπτυξη των εργασιών και στην απόκτηση κέρδους.

Με την έννοια αυτή, οποιαδήποτε δαπάνη που είναι παραγωγική και συμβάλλει στην απόκτηση κέρδους αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Τα έξοδα, με κριτήριο την ενσωμάτωσή τους ή όχι στο λειτουργικό κόστος, διακρίνονται:

α. Σε οργανικά, αυτά που γίνονται κατά τη διάρκεια της χρήσης, με σκοπό την απόκτηση οργανικών εσόδων και καταχωρούνται κατ' είδος στους λογαριασμούς της ομάδας 6 και στο τέλος της χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών μεταφέρονται στο λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης 80.00, για δε τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την αναλυτική λογιστική μεταφέρονται και στα κέντρα κόστους λογ. 92.

β. Σε έκτακτα ή ανόργανα έξοδα (και έξοδα παρεπομένων ασχολιών), τα οποία αποδίδονται σε έκτακτα ή απρόβλεπτα γεγονότα, παραλείψεις ή αντικανονικές ενέργειες ή αναφέρονται σε δραστηριότητα προηγούμενων χρήσεων και καταχωρούνται στους λογαριασμούς 81 - 85, για να μεταφερθούν στο τέλος της χρήσης στο λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσης».

Βασικές προϋποθέσεις αναγνώρισης επαγγελματικής δαπάνης

Για την αναγνώριση επιχειρηματικής δαπάνης, ως εκπεστέας από τα ακαθάριστα έσοδα, απαιτείται να συνιρέχουν αθροιστικά οι πιο κάτω προϋποθέσεις.

α. Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική ή πλασματική, π.χ. η διπλή καταχώρηση μιας δαπάνης δεν είναι κατά το ήμισυ πραγματική ή η καταχώρηση στα βιβλία μιας δαπάνης που δεν πραγματοποιήθηκε δεν είναι πραγματική στο σύνολό της.

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.

Η καταχώρηση εικονικής δαπάνης στα βιβλία της επιχείρησης, συνεπάγεται την απόρριψή τους και το χαρακτηρισμό αυτών ως ανακριβών.

β. Η δαπάνη να είναι παραγωγική, (συμβάλλει στην παραγωγή), να αφορά στο εισόδημα και την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία, να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογούμενου 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.

Π.χ. έξοδα διαφήμισης μελλοντικής απόδοσης, έξοδα ταξιδιού παραγόντων της επιχείρησης για αγορές από το εξωτερικό, οι οποίες τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν, ως ασύμφωρες είναι παραγωγικές δαπάνες, ενώ δαπάνες δεξίωσης για προσωπικό γεγονός του Δ/ντος Συμβούλου της επιχείρησης δεν είναι παραγωγικές, επειδή δεν έγιναν για το συμφέρον της επιχείρησης, δεν εξυπηρετήθηκαν ανάγκες αυτής, αλλά προσωπικές ανάγκες.

Από τον έλεγχο ερευνάται σε κάθε περίπτωση ο παραγωγικός ή μη χαρακτήρας της δαπάνης, δηλαδή εάν η δαπάνη αυτή έγινε στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας.

γ. Η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου.

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 στο κεφάλαιο της κάθε επιχείρησης.

Για να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η δαπάνη απαιτείται να γίνεται για εξυπηρέτηση αναγκών της επιχείρησης, να μην είναι άσχετη με τα συμφέροντά 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 κλπ.) 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 κρίνονται αποσβεστές σε περισσότερες της μιας διαχειριστικής, περιόδους.

δ. Η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, 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 πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και 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. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα του χρόνου πληρωμής των δαπανών.

Εξαιρέση

Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης που αφορούν, αλλά της χρήσης κατά την οποία καταβλήθηκαν οι δαπάνες:

- Ασφάλιστρα ομαδικής ασφάλειας ζωής προσωπικού.
- Φόροι, τέλη, δικαιώματα.

ε. Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου. Με τις διατάξεις του Ν. 2238/94 αρθρ. 31 και άλλων νομοθετημάτων, προσδιορίζονται οι κατηγορίες των δαπανών που αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα που φορολογούνται.

Η απαρίθμηση των δαπανών είναι περιοριστική και όχι ενδεικτική και συνεπώς δαπάνες που δεν κατονομάζονται στο νόμο, 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 τη Διοίκηση, δαπάνες που διενεργούνται για εξυπηρέτηση αθέμιτων ή παράνομων πράξεων.

ζ. Η δαπάνη να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και όχι απαλλασσόμενου ή εισοδήματος που φορολογείται με ειδικό τρόπο, π.χ. δαπάνες για έσοδα από τόκους τραπεζών ή δαπάνες εκμετάλλευσης που τα έσοδα φορολογούνται με ειδικό τρόπο.

η. Η δαπάνη να στηρίζεται σε έγγραφα και δικαιολογητικά κατά τις διατάξεις του αρθρ. 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., που ορίζουν « ... 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, αρθρ. 438 Πολιτικής Δικονομίας.

- Το ποια είναι πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, δεν ορίζεται από το νόμο, είναι θέμα πραγματικό και σε κάθε περίπτωση εξετάζεται από τον έλεγχο.

- Δεν αποτελούν νόμιμα δικαιολογητικά στοιχεία για έκπτωση δαπάνης, Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών από τα οποία δεν προκύπτει επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

θ. Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία ή υπολογιστικά (π.χ. αποσβέσεις).

Ιδιαίτερη βαρύτητα πρέπει να δίνεται στην ύπαρξη πλαστών ή εικονικών παραστατικών δαπανών (τιμολόγια, αποδείξεις κλπ.) και σε δαπάνες οι οποίες καταχωρήθηκαν στα βιβλία, αλλά είναι δυσανάλογες προς το μέγεθος της επιχείρησης ή δεν έχουν σχέση με το σκοπό και την παραγωγική δραστηριότητά της.

Για το λόγο αυτό θα πρέπει να ερευνάται:

- Η νομότυπη θεώρηση των παραστατικών από τη Δ.Ο.Υ. του εκδότη
- Εάν υφίσταται και λειτουργεί η επιχείρηση
- Κάτω από ποια πραγματικά περιστατικά έλαβε χώρα η συναλλαγή

Ενέργειες Ελέγχου

Για την αναγνώριση ή μη των δαπανών πρέπει:

- Να εξεταστεί εάν συντρέχουν οι πιο πάνω προϋποθέσεις
- Να αναζητηθούν τα δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία
- Να εξεταστεί εάν τα δικαιολογητικά είναι κατά περίπτωση:
 - Στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

- Δημόσια έγγραφα, δηλαδή έγγραφα που συντάσσονται κατά τους νόμιμους τύπους από δημοσίους υπαλλήλους ή λειτουργούς ή πρόσωπα που ασκούν δημόσια υπηρεσία ή λειτουργία. Σημειώνεται ότι τα έγγραφα αυτά, σύμφωνα με το αρθρ. 438 της Πολ. Δικονομίας έχουν πλήρη αποδεικτική ισχύ έναντι όλων.
- Άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία αναφερόμενα σε πραγματικά γεγονότα όπως π.χ. πρωτόκολλα καταστροφής, εκθέσεις που συντάσσονται σε λόγους ανωτέρας βίας (εκθέσεις Πυροσβεστικής Υπηρεσίας κλπ.).
- Να εξεταστεί εάν είναι επαρκώς προσδιορισμένο το περιεχόμενο (είδος - υπηρεσία) του δικαιολογητικού
- Να εξεταστεί η ακρίβεια (ορθότητα) των αριθμητικών δεδομένων των στοιχείων
- Να εξεταστεί η πραγματοποίηση της δαπάνης (πραγματική - εικονική)
- Να ελεγχθεί η παραγωγικότητα της δαπάνης

6.6.1.4. Δαπάνες που εκπίπτουν

Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και Β' κατηγορίας εφόσον παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων, βρίσκεται λογιστικά με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των παρακάτω εξόδων.

1. Έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού με εξαρτημένη σχέση εργασίας – Ασφαλιστικές εισφορές

Η αναγνώριση των δαπανών αυτών γίνεται με την προϋπόθεση ότι καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν οι προβλεπόμενες ασφαλιστικές εισφορές.

Εξαιρέση

- Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα προσαυξήσεις λόγω εκπρόθεσμης καταβολής εργοδοτικών εισφορών.

- Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών των:

- Ομορρυθμών Εταιρειών
- Ετερορρυθμών Εταιρειών

- Κοινωνιών Αστικού Δικαίου
- Αστικών Εταιρειών
- Συμμετοχικών ή Αφανών Εταιρειών
- Ε.Π.Ε.
- Κοινοπραξιών επιτηδευματιών αρθρ. 2 Π.Δ. 186/92

Οι δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται, διότι θεωρείται ότι καταβάλλονται στους εταίρους έναντι των κερδών που τους αναλογούν.

2. Τεκμαρτό ενοίκιο ιδιόχρησης ακινήτου

3. Δωρεές για κοινωφελείς σκοπούς

4. Ασφάλιστρα εργατοϋπαλληλικού προσωπικού

5. Δαπάνες για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών εγκαταστάσεων μηχανημάτων και οχημάτων πλην ΙΧ Επιβατηγών και μικτής χρήσης

6. Δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων, που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, ή τρίτους για Ι.Χ. επιβατηγά αυτοκίνητα

7. Τόκοι δανείων

Εξαιρούνται, οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

8. Φόροι – Τέλη – Δικαιώματα - Προσαυξήσεις

Τα ποσά των κάθε είδους φόρων τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση και όχι τρίτους εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους.

Φόροι – Τέλη που δεν εκπίπτουν

α. Φόρος εισοδήματος της επιχείρησης

β. Φόρος εισοδήματος αποδοχών και λοιπών εισοδημάτων του προσωπικού, έστω και αν καταβλήθηκε από την επιχείρηση

γ. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

δ. Παρακρατηθέντες φόροι Στ' πηγής μισθωτών υπηρεσιών, Ζ' πηγής ελευθέρων επαγγελματιών, εργολάβων κλπ.

ε. Φ.Π.Α. πλην των περιπτώσεων που ως στοιχείο του κόστους της δαπάνης εκπίπτει

Επίσης πρόστιμα και προσαυξήσεις φόρων, χρεών κλπ. προς το Δημόσιο δεν εκπίπτουν, επειδή θεωρείται ότι δεν εμπίπτουν στους τόκους υπερημερίας.

9. Αποσβέσεις παγίων

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε κάθε μία χρήση

Από την αξία κτήσης των παγίων στοιχείων αφαιρείται το ποσό των δωρεάν επιχορηγήσεων, που λαμβάνει η επιχείρηση από το Δημόσιο για την απόκτησή τους.

Έλεγχος των αποσβέσεων – Ελεγκτικές επαληθεύσεις

Ο έλεγχος πέραν της επαλήθευσης της ορθότητας των υπολογισμών των αποσβέσεων πρέπει να επεκταθεί και σε άλλους τομείς όπως:

α. Έλεγχο για την αξία κτήσης κάθε παγίου στοιχείου, επειδή είναι δυνατόν, κυρίως στα πάγια του λογ. 16 του Ε.Γ.Α.Σ., να έχουν καταχωρηθεί έξοδα τα οποία είναι εκπεστέα εφάπαξ εντός της χρήσης που πραγματοποιήθηκαν και δεν υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση.

Τέτοια έξοδα μπορεί να είναι γενικά έξοδα, έξοδα ταξιδίων, δαπάνες συντηρήσεως παγίων κλπ.

β. Έλεγχο για τυχόν διπλή καταχώρηση ειδικά παγίων στοιχείων, όχι μεγάλης αξίας, τόσο στους λογαριασμούς της ομάδας 6, όσο και στους λογαριασμούς της ομάδας 1 του Ε.Γ.Α.Σ.

γ. Έλεγχο για τη διαπίστωση χρησιμοποίησης του παγίου για την παραγωγή, κυρίως για αγορά μηχανημάτων καθώς επίσης και χρησιμοποίησης του παγίου για όλους τους μήνες του έτους.

δ. Έλεγχο εάν τα πάγια για τα οποία διενεργεί αποσβέσεις υπάρχουν στην επιχείρηση.

ε. Έλεγχο μήπως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, που είχε αποσβεσθεί εξ ολοκλήρου, πουλήθηκε και από την πράξη αυτή δεν εμφανίζεται έσοδο.

στ. Σε περίπτωση συγκώνευσης ή μετατροπής επιχειρήσεων πρέπει να ερευνάται εάν η νέα επιχείρηση υπολόγισε τις αποσβέσεις και στην υπεραξία, που αναλογεί στην αξία του παγίου, που έχει αποσβεστεί.

Στην περίπτωση αυτή, οι αποσβέσεις που υπολογίζονται στην υπεραξία που αναλογεί στην αξία που αποσβέσθηκε των εισφερθέντων παγίων δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της.

10. Προβλέψεις εκμετάλλευσης Λογ. 68

Οι βασικότερες δαπάνες προβλέψεων που αναγνωρίζονται φορολογικά είναι:

α. Προβλέψεις αποζημιώσεων προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία στην επόμενη χρήση

β. Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων

γ. Ζημιά που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου

Η αναγνωριζόμενη για έκπτωση ζημιά παγίου περιουσιακού στοιχείου, είναι:

α. Σε περίπτωση καταστροφής ή απώλειας, η αναπόσβεστη αξία του

β. Σε περίπτωση φθοράς ή υποτίμησης, η διαφορά μεταξύ της αναπόσβεστης αξίας και της αξίας εκποίησης – πώλησής του.

11. Δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων

12. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

13. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης

14. Δαπάνες επισκευής και συντήρησης μισθωμένων ακινήτων

15. Δαπάνες διαφημίσεων

Οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν κατά το έτος έκδοσης του προβλεπομένου φορολογικού στοιχείου.

16. Μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing)

17. Αποσβέσεις εταιρειών Leasing

18. Ζημίες χρηματοοικονομικών προϊόντων

19. Αποζημιώσεις που καταβάλλονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις

20. Επισφαλείς απαιτήσεις εταιρειών Leasing

21. Λοιπά έξοδα διαχείρισης

■ Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού Λογ. 60.02

- Έξοδα κίνησης

- Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου - εστιατορίου

- Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού (π.χ. εκδρομών ή εορταστικών εκδηλώσεων) και έξοδα ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης (π.χ. νοσήλεια, φάρμακα κ.λ.π.)

- Έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού (π.χ. δίδακτρα, έξοδα εκπαιδευτικών ταξιδίων ή έξοδα μετεκπαιδεύσεων)

- Δαπάνες ταξιδίων που γίνονται υπό μορφή Bonus

■ Αποζημιώσεις απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία Λογ. 60.05

■ Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος Λογ. 61.00

■ Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος Λογ. 61.01

■ Λοιπές προμήθειες τρίτων Λογ. 61.02

■ Επεξεργασίες από τρίτους (Φασόν) Λογ. 61.03

■ Ενοίκια Λογ. 62.04

■ Ασφάλιστρα Λογ. 62.05

■ Αποθήκευτρα Λογ. 62.06

■ Λοιπές παροχές τρίτων Λογ. 62.98

■ Έξοδα μεταφορών Λογ. 64.00

■ Έξοδα ταξιδίων Λογ. 64.01

■ Έξοδα φιλοξενίας και δεξιώσεων Λογ. 64.02.06

■ Δαπάνες αγοράς δώρων Λογ. 64.02.05, 64.02.06

■ Έξοδα εκθέσεων – επιδείξεων Λογ. 64.03

■ Συνδρομές – εισφορές Λογ. 64.05

■ Έντυπα και γραφική ύλη Λογ. 64.07

■ Υλικά άμεσης ανάλωσης Λογ. 64.08

■ Έξοδα δημοσιεύσεων Λογ. 64.09

■ Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων Λογ. 64.10

- Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων Λογ. 68.01 και διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων Λογ. 64.12
- Διάφορα έξοδα Λογ. 64.98

22. Πρώτες και βοηθητικές ύλες, εμπορεύσιμα αγαθά (αγορές) κλπ.

Εκτός από τα έξοδα που πιο πάνω αναφέρονται για το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων με βιβλία Γ' κατηγορίας ή Β' που παρέχουν υπηρεσίες και στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων εκπίπτει και η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών των εμπορευσιμών αγαθών στην οποία περιλαμβάνονται και ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ.

Σύμφωνα με το πνεύμα αυτής της διάταξης εκπίπτει το κόστος των πωληθέντων, όπως αυτό ορίζεται από τη λογιστική επιστήμη.

Όσον αφορά τα αγαθά αυτής της κατηγορίας που δεν πωλήθηκαν μέσα στη χρήση, εμφανίζονται στην απογραφή τέλους χρήσης και στην τιμή που αποτιμούνται περιλαμβάνεται η αναλογία τόσο της αξίας κτήσης όσο και των λοιπών προσδιοριστικών παραγόντων του κόστους αυτών.

Έτσι για μεν τα πωλούμενα έχουμε κόστος πωληθέντων που αφαιρείται από τα έσοδα της χρήσης και προσδιορίζεται το μικτό αποτέλεσμα, για δε τα αποθέματα έχουμε το κόστος μενόντων που βαρύνει το κόστος της χρήσης που πωλούνται.

6.6.1.5. Λοιπά θέματα λογιστικού ελέγχου

1. Έλεγχος δεδομένων δηλώσεων

Σε κάθε περίπτωση επαληθεύεται το περιεχόμενο των δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων, από τα δεδομένα των βιβλίων.

2. Έλεγχος Πρακτικών Δ.Σ. και Γ.Σ.

Σε κάθε περίπτωση γίνεται έλεγχος των βιβλίων πρακτικών γενικής συνέλευσης ΑΕ και ΕΠΕ, πρακτικών διοικητικού συμβουλίου ΑΕ, πρακτικών διαχείρισης Ε.Π.Ε., Βιβλίου μετόχων και ανάγνωση των πρακτικών καθώς μέσα από αυτά είναι δυνατό να προκύψουν στοιχεία χρήσιμα για τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης όπως:

- Εγκρίσεις οικονομικών καταστάσεων
- Αριθμός και είδος μετοχών
- Μέτοχοι
- Ημερομηνίες απόκτησης ή μεταβίβασης μετοχών
- Αμοιβές μελών Δ.Σ. Α.Ε. και διαχειριστών Ε.Π.Ε.
- Τρόπος παρακράτησης φόρου και φορολόγησης
- Συντελεστές φόρου
- Ανάθεση εργασίας και είδος υπηρεσιών από μέλη του Δ.Σ. πέραν των

καθηκόντων τους

- Καθορισμός των αποζημιώσεων
- Διάθεση αποθεματικών
- Έγκριση μεγάλων ποσών για δαπάνες
- Αποφάσεις περί της δραστηριότητας κλπ.

3. Υποτιμολογήσεις - Υπερτιμολογήσεις

Σε συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών, όπου το τίμημα ή το αντάλλαγμα ορίζεται αδικαιολόγητα σε ποσό ανώτερο ή κατώτερο, κατά περίπτωση, από εκείνο που θα πραγματοποιείτο αν η σύμβαση γινόταν με άλλο πρόσωπο με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά, κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης, τότε η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται κέρδος και ταυτόχρονα προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη στις λοιπές φορολογίες.

Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

Εφαρμόζεται:

α. Εφόσον η ημεδαπή εταιρεία τελεί υπό τον έλεγχο της αλλοδαπής

β. Αν πρόκειται για ημεδαπές επιχειρήσεις όταν υπάρχει μεταξύ τους σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου.

Σε βάρος της επιχείρησης επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο σε ποσοστό 10% επί της διαφοράς που προκύπτει χωρίς δυνατότητα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή αν:

α. Το συνολομολογούμενο τίμημα έχει καθοριστεί με σύμβαση του Ελληνικού Δημοσίου με την αλλοδαπή εταιρεία που κυρώθηκε με νόμο.

β. Αν αποδειχθεί ότι η υποτιμολόγηση ή υπερτιμολόγηση δεν έγινε με σκοπό την αποφυγή άμεσων ή έμμεσων φόρων.

Το βάρος της απόδειξης φέρουν οι συμβαλλόμενες επιχειρήσεις.

Οι διατάξεις περί υπερτιμολόγησης και υποτιμολόγησης έχουν εφαρμογή και για τα δικαιώματα ή τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς (τεχνογνωσία, σήματα, ευρεσιτεχνία κλπ.).

4. Διανομή Αποθεματικών - Κεφαλαιοποίηση

Από τη φορολογική νομοθεσία δε ρυθμίζεται ενιαία το θέμα της φορολογίας των κεφαλαιοποιουμένων ή διανεμομένων αποθεματικών.

Για τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων ερευνάται:

- Ο τρόπος φορολόγησης των αποθεματικών κατά το χρόνο που σχηματίστηκαν

- Ο σκοπός για τον οποίο σχηματίστηκαν

Διάκριση των αποθεματικών:

- Αποθεματικά φορολογούμενα με γενικές διατάξεις
- Αποθεματικά φορολογούμενα με ειδικές διατάξεις
- Αφορολόγητα αποθεματικά από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος
- Αφορολόγητα αποθεματικά από υπεραξία πώλησης χρεογράφων
- Αποθεματικά από αφορολόγητες εκπτώσεις και ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων
- Αποθεματικά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο

6.6.1.6. Αξιοποίηση διαπιστώσεων λογιστικού ελέγχου στο επόμενο στάδιο του ουσιαστικού ελέγχου

Σε κάθε περίπτωση, τόσο κατά τον έλεγχο των λογιστικών πράξεων, όσο και κατά τον έλεγχο των δαπανών, εξετάζεται:

- Μήπως οι τυχόν διαπιστώσεις άπτονται του κύρους και της αποδεικτικής δύναμης των βιβλίων, π.χ. ασυμφωνία αριθμητικών δεδομένων φορολογικού στοιχείου και βιβλίου πρωτογενούς εγγραφής, μη ορθή μεταφορά εγγραφών από ημερολόγια πρωτογενών εγγραφών στο Γενικό

Καθολικό, ανακριβείς αθροίσεις, ασυμφωνίες δεδομένων Γενικών Καθολικών, ισοζυγίων κλπ.

- Μήπως προέκυψαν θέματα που έχουν σχέση με τις λοιπές φορολογίες Φ.Μ.Υ., Φ.Π.Α. κλπ., π.χ. πρόσθετες αποδοχές προσωπικού σε είδος ή σε χρήμα για τα οποία δεν αποδόθηκε φόρος, έκπτωση Φ.Π.Α. δαπανών ΙΧΕ αυτοκινήτων, ξενοδοχείων, μη παρακράτηση και απόδοση φόρου Ζ' πηγής, αμοιβών τρίτων κλπ.

6.6.1.7. Συμπλήρωση προγράμματος ελέγχου

Με το πέρας του λογιστικού ελέγχου γίνεται, εφόσον αυτό καταστεί αναγκαίο, η συμπλήρωση του προγράμματος ελέγχου προκειμένου να περιληφθούν νέες ελεγκτικές επαληθεύσεις, η αναγκαιότητα των οποίων προέκυψε από τις διαπιστώσεις κατά τη διαδικασία του λογιστικού ελέγχου.

Στο σημείο αυτό επαναλαμβάνεται για μια ακόμη φορά η υποχρέωση αιτιολόγησης των ελεγκτικών επαληθεύσεων που προκρίθηκαν και ότι δεν υπάρχει υποχρέωση αιτιολόγησης για ελεγκτικές επαληθεύσεις που δεν έγιναν.

6.6.2. Ουσιαστικός Έλεγχος

Είναι το σύνολο των ελεγκτικών επαληθεύσεων, που διενεργούνται, προκειμένου να γίνει επαλήθευση της ακρίβειας του περιεχομένου των λογαριασμών, δηλαδή του αποτελέσματος που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία και να διαπιστωθεί αν υπάρχουν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες κλονίζουν το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης.

Για να γίνει η διαπίστωση της ακρίβειας των αποτελεσμάτων, πρέπει τα βιβλία και τα στοιχεία να είναι επαρκή και να παρέχουν αυτή τη δυνατότητα.

Άρα, σε κάθε περίπτωση η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων για την ακρίβεια ή μη των βιβλίων προϋποθέτει τον έλεγχο της επάρκειάς τους.

Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

- Επάρκεια βιβλίων και στοιχείων

Επαρκή είναι τα βιβλία και στοιχεία, όταν τηρούνται αυτά που προβλέπονται και με τον τρόπο που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

- Ακρίβεια βιβλίων και στοιχείων

Ακριβή είναι τα βιβλία, όταν επαληθεύεται το περιεχόμενο των λογαριασμών και δεν προκύπτουν περιπτώσεις μη εμφάνισης άλλων συναλλαγών σ' αυτά.

Σε περίπτωση, που τα βιβλία και τα στοιχεία μιας επιχείρησης μετά από τον έλεγχο που θα γίνει, κριθούν επαρκή και ακριβή, το αποτέλεσμα προσδιορίζεται λογιστικά κατά τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

Σε περίπτωση που από τον ουσιαστικό έλεγχο προκύπτουν παραλείψεις ή παρατυπίες, που σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 30 Π.Δ. 186/92 επηρεάζουν το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και καθιστούν αυτά ανεπαρκή ή ανακριβή, τα κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά.

Το πότε τα βιβλία και στοιχεία μιας επιχείρησης κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή ορίζεται από τις διατάξεις του αρθρ. 30 Π.Δ. 186/92.

6.6.2.1. Ελεγκτικές επαληθεύσεις για διαπιστώσεις περί του κύρους των βιβλίων τρίτης κατηγορίας

6.6.2.1.1. Έλεγχος επάρκειας των βιβλίων - στοιχείων

Για την διαπίστωση της επάρκειας ή μη των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, ο έλεγχος πρέπει να ασχοληθεί και να απαντήσει στα εξής θέματα:

- Εάν τηρεί τα βιβλία της κατηγορίας που ανήκει
- Εάν διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία
- Εάν τηρεί και διαφυλάσσει:
 - Το Γενικό Καθολικό
 - Το Βιβλίο Απογραφών

- Εάν είχε υποχρέωση τήρησης Βιβλίου Αποθήκης, παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών και εάν τα τήρησε και τα διαφύλαξε.
- Εάν είχε υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων του αρθρ. 10 παρ. 1 Π.Δ. 186/92 και αν τα τήρησε και τα διαφύλαξε
- Εάν τήρησε τα βιβλία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και γενικά ότι δεν υφίστανται οι καθοριζόμενοι από το αρθρ. 30 παρ. 3 λόγοι ανεπάρκειας των βιβλίων και στοιχείων.

Σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο του Κ.Β.Σ. για να αμφοβητηθεί το κύρος των βιβλίων δεν αρκεί η μη τήρηση αυτών κατά τα προβλεπόμενα και μόνο αλλά αυτή να συνιστά αδυναμία για περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, π.χ. καθυστερημένη καταχώρηση και μετά την εξόφληση δικαιολογητικού δαπάνης παρόλο που έχει ως συνέπεια ότι το υπόλοιπο ταμείου ορισμένης ημέρας δεν είναι ακριβές, εν τούτοις η παράβαση αυτή δεν οδηγεί σε αδυναμία προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων.

Αυτό ισχύει και για κάθε καθυστερημένη καταχώρηση, η οποία μόνο όταν υποκρύπτει συγκεκριμένη ουσιαστική αταξία των βιβλίων μπορεί να οδηγήσει σε απόρριψή τους, η οποία σε κάθε περίπτωση πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη.

Επίσης, η μη τήρηση ενός ημερολογίου δε δημιουργεί από μόνη της αδυναμία επαληθεύσεων, εφόσον οι σχετικές εγγραφές περιλαμβάνονται σε άλλο θεωρημένο βιβλίο ή διασταυρώνονται με θεωρημένα στοιχεία, εκτός εάν αποδεδειγμένα η εσφαλμένη καταχώρηση αποκρύπτει διαφορετική συναλλαγή και διαφορετικό αποτέλεσμα, πράγμα το οποίο πρέπει να συγκεκριμενοποιείται στην έκθεση ελέγχου.

Ακόμα καταχώρηση εξαγωγών στο Βιβλίο Αποθήκης με χρονική ανακολουθία δε δημιουργεί αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων εκτός εάν υπάρχει συγκεκριμένος λόγος για αυτό, π.χ. ορθή καταχώρηση θα έδειχνε αδικαιολόγητα αρνητικά υπόλοιπα στο ενδιάμεσο διάστημα.

- Εάν εξέδωσε και δε διαφύλαξε τα στοιχεία κατά τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις του Κ.Π.Σ.

- Επί περιπτώσεων μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων, πέραν των πιο πάνω

- Εάν τηρεί ή διαφυλάσσει τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες καταστάσεις

- Εάν από το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού προκύπτει λεπτομερής ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών του συστήματος Η/Υ.

Μετά την ολοκλήρωση των πιο πάνω ελεγκτικών ενεργειών και εφόσον προκύψουν παρατυπίες ή παραλείψεις ο έλεγχος πρέπει να κρίνει εάν αυτές οφείλονται σε παραδρομή ή πλάνη και αν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλά δυσχερή το λογιστικό έλεγχο.

ΣιΕ 770/1969, 242/1967 ... να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε αόριστες υποθέσεις

ΣιΕ 3298/1970, 890/1975 ... να είναι αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος και όχι απλά δυσχερής

ΣιΕ 1463, 1464/1985 ... να καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις

ΣιΕ 3278/1970 ... δεν αρκεί η απλή δυσχέρεια για την απόρριψη των βιβλίων

Επειδή οι έννοιες παραδρομή, συγγνωστή πλάνη, αντικειμενικά αδύνατος, δυσχερής, μεγάλα οικονομικά μεγέθη, είναι έννοιες σχετικές και χωρίς αυστηρά οριοθετημένο περιεχόμενο, ο ελεγκτής καλείται κάθε φορά να αξιολογήσει τα δεδομένα σύμφωνα με το πνεύμα του νόμου και η κρίση που θα εκφέρει να είναι πλήρως αιτιολογημένη, να στηρίζεται σε επαρκή στοιχεία, να είναι όσο το δυνατό αντικειμενική, καλόπιστη και να προάγει τις σχέσεις Πολιτείας και φορολογουμένων (αρχές χρηστής διοίκησης εγκ. Υπ. Οικ. 15256/230/23.12.1961).

6.6.2.1.2. Έλεγχος ακρίβειας των βιβλίων - στοιχείων

Για την διαπίστωση της ακρίβειας ή μη των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, ο έλεγχος πρέπει να ασχοληθεί και να απαντήσει στα εξής θέματα:

- Εάν τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης εμφανίζονται ορθά στα τηρούμενα βιβλία
- Εάν για τις συναλλαγές έχουν εκδοθεί στοιχεία αξίας ή διακίνησης
- Εάν στοιχεία αξίας ή διακίνησης έχουν εκδοθεί ανακριβώς ως προς την ποσότητα, την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο
- Εάν έχουν εκδοθεί πλαστά ή εικονικά στοιχεία αξίας ή διακίνησης ως προς την αξία, την ποσότητα ή τον αντισυμβαλλόμενο
- Εάν έχουν ληφθεί εικονικά στοιχεία αξίας ή διακίνησης
- Εάν υπάρχει υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων αρθ. 10 Κ.Β.Σ. και εάν αυτά τηρήθηκαν
- Εάν τα ημερολόγια πρωτογενών εγγραφών διαφυλάσσονται ή εάν η μη διαφύλαξη τους οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας
- Εάν τα πρόσθετα βιβλία του αρθρ. 10 Κ.Β.Σ. διαφυλάσσονται
- Εάν διαφυλάσσονται τα συνοδευτικά στοιχεία και τα παραστατικά, βάσει των οποίων έγιναν οι πρωτογενείς εγγραφές
- Εάν στα βιβλία εμφανίζεται η πραγματική κατάσταση της επιχείρησης, πιστωτικά υπόλοιπα αποθήκης, ταμείου και γενικά ότι δεν υφίστανται οι καθοριζόμενοι από το άρθρο 30 παρ. 4 λόγοι ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων

Σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο του Κ.Β.Σ. αρθρ. 30 παρ. 4 για να κριθούν τα βιβλία ως ανακριβή απαιτείται σαν αναγκαία προϋπόθεση, οι παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, π.χ. μη έκδοση τριών αποδείξεων λιανικής πώλησης για αγαθά αξίας 35.000 δρχ. και μη εμφάνιση αυτών στα βιβλία για επιχείρηση με ετήσια συνολική αξία πωλήσεων 500.000.000 δρχ. και σύνολο αποδείξεων λιανικής 50.000, είναι μικρής έκτασης.

Ωστόσο όμως, εξετάζεται σε κάθε περίπτωση η πρόθεση του φορολογουμένου η οποία και είναι αρκετή ώστε να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ως ανακριβή.

Για παράδειγμα, η μη λήψη φορολογικού στοιχείου για προγενέστερο χρόνο μέσα στην ίδια χρήση συνιστά υποτροπή και έχει ως αποτέλεσμα τη μη εμφάνιση αγορών.

Επίσης, οι συνεχείς μη εκδόσεις αποδείξεων λιανικής, έστω και αν είναι μικρής αξίας υποδεικνύει πρόθεση φοροδιαφυγής.

Το βάρος της απόδειξης για την ύπαρξη πρόθεσης φέρει ο έλεγχος, εξετάζοντας κάθε φορά τα κατά περίπτωση πραγματικά περιστατικά, όπως π.χ. τη συχνότητα μιας πράξης, την υποτροπή κλπ.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται η δυσκολία του ελέγχου για την αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών και απόρριψη των βιβλίων και χαρακτηρισμό αυτών ως ανακριβών.

Σε κάθε περίπτωση ο ελεγκτής έχει υποχρέωση να αξιολογεί τα δεδομένα σύμφωνα με το πνεύμα του Νόμου και η κρίση που θα εκφέρει να είναι πλήρως αιτιολογημένη, να στηρίζεται σε επαρκή στοιχεία, να είναι όσο το δυνατόν αντικειμενική, καλόπιστη και να προάγει τις σχέσεις Πολιτείας και φορολογουμένων, (αρχές χρηστής διοίκησης εγκ. Υπ. Οικ. 15256/230/23.12.1961).

6.6.2.1.2.1. Έλεγχος Αγορών

Για τις αγορές που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις μέσα στη χρήση έχουν υποχρέωση να υποβάλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή στο Κ.Ε.Π.Υ.Ο. τριπλότυπες καταστάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 άρθρ. 20 Π.Δ. 186/92.

Οι αγορές είναι βασικές εμπορικές και οικονομικές πράξεις, οι οποίες πρέπει να ελέγχονται με ιδιαίτερη προσοχή, ο δε έλεγχος αυτών προκειμένου να είναι ασφαλής πρέπει να βασίζεται σε όλα τα παραπάνω στοιχεία, ώστε να προκύπτει ότι αυτές είναι πραγματικές (ως προς την ποσότητα και αξία κτήσης), στηρίζονται στα προβλεπόμενα παραστατικά, έγινε ορθός λογιστικός χωρισμός και γενικά έτυχαν εφαρμογής οι διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Με τον όρο αξία κτήσης, νοείται η τιμολογιακή τους αξία, (αυτή που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς μειωμένη με τις τυχόν χορηγούμενες εκπτώσεις από τους προμηθευτές χωρίς ποσά φόρων – Φ.Π.Α. κλπ., που δε βαρύνουν τελικά την επιχείρηση, καθώς και τους τόκους που ενδέχεται να καταβάλει η επιχείρηση στους προμηθευτές ή τρίτους για πιστώσεις εξυπηρέτησης των αγορών), προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, τα

οποία πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο για κάθε αγορά μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών, όπως είναι τα ασφάλιστρα, έξοδα μεταφοράς, δασμοί εισαγωγής, έξοδα παραλαβής και άλλα όμοια έξοδα.

A. Διαδικασία ελέγχου αγορών

Ο ελεγκτής:

1. Ελέγχει τα παραστατικά (στοιχεία αγορών) «ΔΑ, ΤΠ, ΔΑ-Τ, ΠΤ, ΦΟΡΤ, κλπ. ως προς την εγκυρότητα, ορθότητα του περιεχομένου και νομότυπη έκδοσή τους.

2. Ελέγχει την ορθή καταχώρηση αξιών και ποσοτήτων, των φορολογικών στοιχείων αγορών, στα τηρούμενα βιβλία και στον προβλεπόμενο από το Ε.Γ.Α.Σ. λογαριασμό.

- Των αξιών στο γενικό ημερολόγιο ή επί μέρους ημερολόγιο (όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι εγγραφές), ανάλογα με το λογιστικό σύστημα που ακολουθείται.

- Των ποσοτήτων και αξιών στο Βιβλίο Αποθήκης, σε περίπτωση τήρησής του, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του αρθρ. 8 Π.Δ. 186/92.

3. Επαληθεύει το σύνολο των αγορών που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία με τα στοιχεία του Κ.Ε.Π.Υ.Ο. ή του TAXIS ή μέρος αυτών με στοιχεία άλλων υπηρεσιών ή φορέων εφόσον υπάρχουν.

Βέβαια για τις αγορές που γίνονται από 01.01.95, επειδή όπως ορίστηκε με το αρθρ. 43 παρ. 17 του Ν. 2214/94, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις συναλλαγών που υποβάλλουν οι επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 αρθρ. 20 Π.Δ. 186/92 δεν περιλαμβάνονται (υποχρεωτικά) συναλλαγές μέχρι ποσού 15.000 δρχ., ενδέχεται να υπάρχουν αποκλίσεις του συνολικού ποσού αυτών στις πιο πάνω καταστάσεις με το συνολικό ποσό, που προκύπτει από τα βιβλία, χωρίς αυτό να αποκλείει τη χρησιμότητα της συγκεκριμένης ελεγκτικής επαλήθευσης.

Η αξιοπιστία των διαπιστώσεων που προέκυψαν με τις πιο πάνω ελεγκτικές διαδικασίες, εξαρτάται κυρίως από τον τρόπο και γενικά τις μεθόδους ή τεχνικές, που κατά περίπτωση ακολούθησε ο έλεγχος.

Γενικά ως ενδεδειγμένες τεχνικές, οι οποίες πρέπει να ακολουθούνται, αναφέρονται κατά διαδικασία οι παρακάτω, χωρίς να αποκλείεται η δυνατότητα εφαρμογής και άλλων, που ενδεχομένως να διαθέτει ο ελεγκτής.

Β. Εγκυρότητα των στοιχείων - Νομότυπη έκδοση

1. Θεώρηση - Διάτρηση, έλεγχος κωδικού διάτρησης από Δ.Ο.Υ. θεώρησης, εφόσον δημιουργούνται ανάλογες υπόνοιες λόγω της μορφής θεώρησης (αναγραφή κωδικού Δ.Ο.Υ. μη αρμόδιας για τη θεώρηση κλπ.).

2. Διορθώσεις, ξυσίματα, διαγραφές, επεγγραφές

3. Ελλιπές περιεχόμενο

4. Διασταύρωση με πληροφορίες από Κ.Ε.Π.Υ.Ο. - TAXIS ή Δ.Ο.Υ., εάν τα αναγραφόμενα στα φορολογικά στοιχεία, (επωνυμία, διεύθυνση, Α.Φ.Μ. κλπ.) σχετικά με την ταυτότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης αλλά και τη έκδοση ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

5. Εκτύπωση σε μηχανογραφικά έντυπα με πληκτρολόγηση σε πρόγραμμα κειμενογράφου (Windows, Word, Excel κλπ.), που πολλές φορές δεν παρέχει τη δυνατότητα απόλυτης στοίχισης των γραφομένων.

6. Αξιοποίηση πληροφοριών από Κ.Ε.Π.Υ.Ο. - TAXIS, Δ.Ο.Υ., Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλες υπηρεσίες για υπόνοιες μη εγκυρότητας των στοιχείων που ελέγχονται.

7. Ημερομηνία έκδοσης των Τιμολογίων για αγαθά, που η παραλαβή τους έγινε με Δελτία Αποστολής.

Γ. Πραγματικότητα των αγορών

1. Έλεγχος των περιπτώσεων παραλαβής αγαθών με Δελτία Αποστολής και αν στη συνέχεια εκδόθηκε το σχετικό Τιμολόγιο και αντίστροφα για τα εκδοθέντα Τιμολόγια αν προηγήθηκε έκδοση Δελτίου Αποστολής.

2. Συμφωνία δεδομένων στοιχείων δαπανών μεταφοράς ή εξυπηρέτησης των αγορών, π.χ. φορτωτικές, αποδείξεις κομίστρων, ναύλα κλπ. με τα Τιμολόγια αγορών.

3. Έλεγχος των Πιστωτικών Τιμολογίων των προμηθευτών ως προς την σκοπιμότητά τους, το χρόνο έκδοσής τους και σε περίπτωση επιστροφής αγαθών αναζητούνται τα φορολογικά στοιχεία, συνοδευτικά και δαπανών

(ΔΑ, ΦΟΡΤ κλπ.) στη δε περίπτωση τήρησης Βιβλίου Αποθήκης η ύπαρξη ικανών αποθεμάτων.

4. Έλεγχος και διασταύρωση της κίνησης των κυριότερων λογαριασμών των προμηθευτών της επιχείρησης με τους ανάλογους λογαριασμούς που τηρούνται στα βιβλία των προμηθευτών, ώστε σε περίπτωση διαπίστωσης παρατυπιών να ερευνηθεί περαιτέρω η καταχώρηση αγορών.

5. Επαλήθευση των αγορών, εισαγωγών και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με τα στοιχεία του Κ.Ε.Π.Υ.Ο. και το γραφείο VIES του ΥΠ. ΟΙΚ.

6. Διαπίστωση πραγματοποίησης αγορών σε περίπτωση πιστωτικού ταμιακού υπολοίπου.

7. Πιστωτικό υπόλοιπο στο Βιβλίο Αποθήκης ενδέχεται να οφείλεται σε απόκρυψη αγορών.

8. Επαλήθευση των αξιών, που εμφανίζονται στο Βιβλίο Αποθήκης και των αντίστοιχων λογαριασμών του Γενικού Καθολικού.

9. Αντιπαραβολή πρωτοτύπων φορολογικών στοιχείων με τα στελέχη του προμηθευτή με επιτόπια επίσκεψη ή δι' αλληλογραφίας με την αρμόδια Δ.Ο.Υ., όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο από τον έλεγχο.

10. Έρευνα για ασυνήθιστες εγγραφές στο ημερολόγιο αγορών ή στα ημερολόγια πρωτογενών εγγραφών.

11. Σύγκριση εγγραφών αγορών επί πιστώσει με επόμενες πληρωμές στο Βιβλίο Ταμείου.

6.5.2.1.2.2. Έλεγχος Πωλήσεων

A. Σκοπός ελέγχου – Διαδικασία - Τεχνικές

Ο έλεγχος των πωλήσεων γίνεται για να διαπιστωθεί η αλήθεια (πραγματικότητα) και η ακρίβειά τους καθώς και η ορθή εμφάνισή τους στα λογιστικά βιβλία.

Οι προτεινόμενες ελεγκτικές διαδικασίες και τεχνικές, χωρίς να αποκλείεται οποιαδήποτε άλλη που κρίνεται αναγκαία, είναι οι εξής:

1. Έλεγχος των παραστατικών - στοιχείων πωλήσεων ΔΑ, ΤΠ, ΔΑ-Τ, ΠΤ, ΦΟΡΤ, κλπ., ως προς την εγκυρότητα, ορθότητα του περιεχομένου και νομότυπη έκδοσή τους.

2. Έλεγχος ηλεκτρονικών φορολογικών ταμιακών μηχανών

3. Έλεγχος της ορθής καταχώρησης αξιών και ποσοτήτων, των φορολογικών στοιχείων πωλήσεων, στα τηρούμενα βιβλία και στον προβλεπόμενο από το Ε.Γ.Λ.Σ. λογαριασμό.

- Των αξιών στο γενικό ημερολόγιο ή επιμέρους ημερολόγια (όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι εγγραφές), ανάλογα με το λογιστικό σύστημα που ακολουθείται.

- Των ποσοτήτων και αξιών στο Βιβλίο Αποθήκης, σε περίπτωση τήρησής του, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του αρθρ. 8 Π.Δ. 186/92.

4. Επαλήθευση του συνόλου των πωλήσεων που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία με τα στοιχεία του Κ.Ε.Π.Υ.Ο. - TAXIS ή μέρος αυτών με στοιχεία άλλων υπηρεσιών ή φορέων εφόσον υπάρχουν.

Διευκρινίζεται ότι από 01.01.95, πωλήσεις μέχρι ποσού 15.000 δραχ., όπως ορίστηκε με το αρθρ. 43 παρ. 17 του Ν. 2214/94 δεν περιλαμβάνονται (υποχρεωτικά) στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών που υποβάλλουν οι επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 αρθρ. 20 Π.Δ. 186/92, χωρίς να αποκλείεται η αναγκαιότητα της επαλήθευσης αυτής.

Β. Εγκυρότητα των στοιχείων - Νομότυπη έκδοση

1. Διαπίστωση έκδοσης στοιχείων από θεωρημένα στελέχη όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92.

2. Διορθώσεις, ξυσίματα, διαγραφές, επεγγραφές και γενικά αλλοιώσεις.

3. Ελλιπές περιεχόμενο.

4. Διασταύρωση με πληροφορίες από Κ.Ε.Π.Υ.Ο. - TAXIS ή Δ.Ο.Υ., εάν τα αναγραφόμενα στα φορολογικά στοιχεία, (επωνυμία, διεύθυνση, Α.Φ.Μ. κλπ.), σχετικά με την ταυτότητα της ελεγχόμενης αλλά και της επιχείρησης που είναι αποδέκτης αντιαποκρίνονται στην πραγματικότητα.

5. Αξιοποίηση πληροφοριών από Δ.Ο.Υ., Ελεγκτικά Κέντρα, Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλες υπηρεσίες, για υπόνοιες μη εγκυρότητας των στοιχείων που ελέγχονται.

6. Ημερομηνία έκδοσης των Τιμολογίων για αγαθά που η πώλησή τους έγινε με Δελτία Αποστολής.

Γ. Πραγματικότητα των πωλήσεων

1. Έλεγχος διενέργειας πωλήσεων χωρίς έκδοση των, κατά περίπτωση, προβλεπομένων από τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92, φορολογικών στοιχείων με ιδιαίτερη προσοχή για περιπτώσεις πωλήσεων υποπροϊόντων, υπολειμμάτων κλπ. αγαθών, που ενδέχεται να επαναχρησιμοποιούνται αυτούσια ή μετά από επεξεργασία.

2. Έλεγχος των Δελτίων Αποστολής κλπ. στοιχείων, όπως φορτωτικών, παραγγελιών κλπ. σε αντιπαραβολή με τα εκδοθέντα Τιμολόγια, Α.Α.Π. και Α.Π.Υ. και αντίστροφα για τα Τιμολόγια αν προηγήθηκε έκδοση Δελτίων Αποστολής.

3. Έλεγχος των αποδείξεων λιανικών πωλήσεων με επαλήθευση του συνόλου τους με το απεικονιζόμενο ποσό στο σύνολο ημέρας Z (και γενικά τον τρόπο συγκέντρωσης των ημερησίων λιανικών πωλήσεων), αφού βέβαια έχει προηγηθεί ο έλεγχος έκδοσής τους από εγκεκριμένη Φ.Τ.Μ., ή θεωρημένο στέλεχος Α.Π.Υ. - ΑΛΠ.

4. Έλεγχος των Πιστωτικών Τιμολογίων για επιστροφές πωληθέντων αγαθών, ως προς τη νομιμότητα έκδοσής τους, καθώς και επί των εκπτώσεων πωλήσεων με βάση τα αρχικά φορολογικά στοιχεία και επαλήθευσή τους με λογαριασμούς πελατών.

5. Έλεγχος πωλήσεων που γίνονται για λογαριασμό τρίτων χωρίς την έκδοση των σχετικών στοιχείων (ΔΑ, ΤΠ, ΔΑΤ, κλπ.).

6. Έλεγχος τιμών και ποσοτήτων των εκδιδομένων Τιμολογίων για περιπτώσεις υποτιμολογήσεων και εμφάνισης μικρότερης τελικής αξίας των αγαθών.

7. Διαπίστωση ποσοτικών ελλειμμάτων. Σε περίπτωση τήρησης Βιβλίου Αποθήκης πρέπει να ερευνάται για περιπτώσεις απόκρυψης πωλήσεων.

8. Το πολύ μικρό μέσο ποσοστό μικτού κέρδους των πωλήσεων ενδέχεται να οφείλεται σε υποτιμολογήσεις ή απόκρυψη πωλήσεων.

9. Έλεγχος και διασταύρωση της κίνησης των κυριότερων λογαριασμών των πελατών της επιχείρησης με τους ανάλογους λογαριασμούς που τηρούνται στα βιβλία των πελατών, ώστε σε περίπτωση διαπίστωσης παρατυπιών να ερευνηθεί περαιτέρω η καταχώρηση πωλήσεων.

10. Επαλήθευση των πωλήσεων, εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων με τα στοιχεία του Κ.Ε.Π.Υ.Ο. – TAXIS και του γραφείου VIES.

11. Αντιπαραβολή των σιλεξών με τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία του πελάτη, με επιτόπια επίσκεψη ή δι' αλληλογραφίας με την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

12. Διασταύρωση των συνόλων του ημερολογίου πωλήσεων στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο και το γενικό καθολικό.

13. Έρευνα για ασυνήθιστες εγγραφές στο ημερολόγιο πωλήσεων και περαιτέρω έρευνά τους.

14. Έλεγχος μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού για ενδεχόμενη απόκρυψη εσόδων.

6.5.2.1.2.3. Έλεγχος απογραφής

Στην απογραφή και το Βιβλίο Απογραφών μπορούν να γίνουν οι παρακάτω αναφερόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις :

A. Έλεγχος Απογραφής κατά αποθηκευτικό χώρο

Γίνεται έλεγχος εάν η καταμέτρηση και η καταγραφή των αποθεμάτων στο Βιβλίο Απογραφών έγινε ξεχωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Αυτοτελής αποθηκευτικός χώρος είναι αυτός που διακρίνεται χωρικά από κάποιον άλλο. Έτσι ξεχωριστός αποθηκευτικός χώρος είναι το κεντρικό, το υποκατάστημα, η αποθήκη, οι εγκαταστάσεις τρίτου και γενικά οποιοσδήποτε χώρος, στον οποίο υπάρχουν αποθέματα του επιτηδευματία.

Ως αυτοτελείς αποθηκευτικοί χώροι, θεωρούνται και οι χώροι που δεν επικοινωνούν μεταξύ τους έστω και αν βρίσκονται στο ίδιο κτίριο ή όροφο

(δεν έχουν εσωτερική πόρτα ή σκάλα για να επικοινωνούν). (ΣτΕ 3856/1974).

Η μη απογραφή των αποθεμάτων ξεχωριστά κατά αποθηκευτικό χώρο είναι δυνατό να έχει σαν αποτέλεσμα και την ανεπάρκεια των τηρουμένων βιβλίων (ΣτΕ 711/1977 και 553/1982).

Β. Έλεγχος Απογραφής Υποκαταστημάτων

Όταν το υποκατάστημα δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, η απογραφή γίνεται (κατά αποθηκευτικό χώρο του υποκαταστήματος) σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις απογραφής.

Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αποστέλλεται στην έδρα, το αργότερο μέχρι την προθεσμία καταγραφής των αποθεμάτων (20ή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχ. περιόδου) για την ενημέρωση του Βιβλίου Απογραφών.

Το άλλο αντίτυπο παραμένει στο υποκατάστημα, ως αποδεικτικό για τη διενέργεια της ποσοτικής απογραφής των αποθεμάτων του.

Όταν το υποκατάστημα λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλ. και δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, μπορεί να μην τηρούνται ιδιαίτερες καταστάσεις απογραφής υποκαταστήματος, αλλά τα αποθέματα του υποκαταστήματος να καταχωρούνται ξεχωριστά απευθείας στο Βιβλίο Απογραφών της έδρας.

Γ. Έλεγχος του τρόπου τήρησης του Βιβλίου Απογραφών

Η εγγραφή καταχώρησης των αποθεμάτων στο Βιβλίο Απογραφών περιλαμβάνει:

- Το είδος του αγαθού
- Την ποσότητα του αγαθού
- Τη μονάδα μέτρησης που πρέπει να είναι η ίδια με τη μονάδα μέτρησης με την οποία αγοράζεται ή πωλείται το αγαθό
- Την κατά μονάδα τιμή με την οποία αποτιμάται το αγαθό σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 28 του Π.Δ. 186/92.
- Τη συνολική αξία κάθε αγαθού

Εάν η απογραφή δε συμπεριλαμβάνει τα παραπάνω στοιχεία είναι ανεπαρκής.

Η καταχώρηση των αποθεμάτων στην απογραφή πρέπει να γίνεται κατ' είδος, όπως αυτό καθορίζεται από τις διατάξεις του αρθρ. 3 παρ. 3 του Π.Δ. 186/92.

Η μη καταχώρηση των αποθεμάτων κατ' είδος, όπως ορίστηκε παραπάνω, είναι δυνατό να δημιουργήσει ανεπάρκεια των τηρουμένων βιβλίων (ΣτΕ 2361/1980, 2004/1976 2355/1980).

Στην περίπτωση που η καταχώρηση των αγαθών στο Βιβλίο Απογραφής δε γίνεται με πλήρη περιγραφή του είδους κάθε αγαθού, αλλά χρησιμοποιούνται κωδικοί αριθμοί, εξετάζεται εάν θεωρήθηκε και τηρήθηκε Βιβλίο Κωδικής Αρίθμησης ή οι κωδικοί αριθμοί καταχωρήθηκαν σε άλλο θεωρημένο βιβλίο, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του αρθρ. 18 παρ. 8 Π.Δ. 186/92.

Σε αντίθετη περίπτωση, η παράλειψη αυτή είναι δυνατόν να αποτελέσει λόγο ανεπάρκειας των τηρουμένων βιβλίων (ΣτΕ 3344/1978, 1514/1988).

Δ. Έλεγχος εμπρόθεσμης ενημέρωσης του Βιβλίου Απογραφής

Γίνεται έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί αν έγινε εμπρόθεσμη καταχώρηση της απογραφής στο Βιβλίο Απογραφών. Η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων ιδίων και τρίτων γίνεται μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα και η αποτίμηση με το κλείσιμο του ισολογισμού, δηλαδή εντός 4 μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Προτείνεται να γίνεται έλεγχος της απογραφής κατά το χρόνο που συντελείται αυτή, καθώς επίσης και έλεγχος της εμπρόθεσμης καταχώρησης της ποσοτικής απογραφής.

Ε. Έλεγχος Απογραφής παγίων περιουσιακών στοιχείων

Γίνεται έλεγχος εάν η απογραφή των παγίων περιουσιακών στοιχείων έχει γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, πλην των επίπλων και σκευών, καταχωρούνται στο Βιβλίο Απογραφών το κάθε ένα χωριστά.

Για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο στο βιβλίο απογραφών αναγράφεται:

1. Η αξία ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένη με τις δαπάνες επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων
2. Οι αποσβέσεις τρυ και
3. Η αναπόσβεστη αξία

Στο Βιβλίο Απογραφών τα πάγια καταχωρούνται κατά ομοειδείς κατηγορίες (κτίρια, μηχανήματα κλπ.) με αναγραφή της συνολικής, κατά κατηγορία παγίων, αξίας κτήσης, τις συνολικές αποσβέσεις και τη συνολική αναπόσβεστη αξία, όταν ο επιτηδευματίας τηρεί θεωρημένο Μητρώο Παγίων, στο οποίο καταχωρεί αναλυτικά για κάθε πάγιο τα πιο πάνω δεδομένα.

ΣΤ. Έλεγχος Αποθεμάτων Επιχειρήσεων που τηρούν Βιβλίο Αποθήκης

Τα αποθέματα τέλους χρήσης, όπως αυτά προκύπτουν από την καταμέτρηση και αποτυπώνονται στην απογραφή σε περίπτωση τήρησης Βιβλίου Αποθήκης πρέπει να συμφωνούν με τα λογιστικά υπόλοιπά τους.

Σε περίπτωση που υπάρχουν αποκλίσεις οι τυχόν διαφορές θετικές ή αρνητικές μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως ελλείμματα – πλεονάσματα.

Εάν αυτό δεν έχει γίνει, από τον έλεγχο το ποσό προστίθεται σαν λογιστική διαφορά και αναμορφώνει ισόποσα τα δηλούμενα αποτελέσματα με αντίστοιχη μείωση του αρχικού αποθέματος επόμενης χρήσης.

Είναι επιβεβλημένος ο έλεγχος των αγορών, εισαγωγών, εσωτερικών διακινήσεων από και προς την παραγωγή στα διάφορα στάδιά της, εξωτερικών διακινήσεων προς και από τρίτους π.χ. κατεργασίας, τυποποίησης, βαφής, πωλήσεων κλπ. για να διαπιστωθεί τυχόν απόκρυψη συναλλαγών, προκειμένου να κριθεί το κύρος των βιβλίων.

6.5.2.1.2.4. Ελεγκτικές επαληθεύσεις στο Βιβλίο Αποθήκης

Α. Διαπίστωση της υποχρέωσης της επιχείρησης για τήρηση Βιβλίου Αποθήκης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (όπως αυτές ίσχυαν για κάθε ελεγχόμενη χρήση). Ιδιαίτερα επισημαίνεται:

- Ο επιτηδευματίας, που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, υποχρεούται στην τήρηση Βιβλίου Αποθήκης μόνο εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ξεπέρασαν τα προβλεπόμενα κάθε φορά όρια.

Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από δώδεκα μήνες τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται με αναγωγή σε έσοδα 12μηνιαίας περιόδου.

Για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, του οποίου τα ακαθάριστα έσοδα για πρώτη φορά από την έναρξη των εργασιών του, ξεπέρασαν το εκάστοτε προβλεπόμενο όριο για την υποχρέωση τήρησης Βιβλίου Αποθήκης, η υποχρέωση αυτή αρχίζει από την αμέσως επόμενη διαχειριστική περίοδο που ακολουθεί εκείνη κατά την οποία για δεύτερη φορά τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του ξεπέρασαν το προβλεπόμενο όριο. Οι κατά τα παραπάνω δύο διαχειριστικές περιοδοί δεν απαιτείται να είναι συνεχείς (διαδοχικές).

- Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για λογαριασμό τρίτων ή για δικό του λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα ξεπεράσουν το προβλεπόμενο όριο τηρεί Βιβλίο Αποθήκης κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 8 του Κ.Β.Σ.

Τα αγαθά των τρίτων παρακολουθούνται ξεχωριστά τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα.

- Ο επιτηδευματίας που επεξεργάζεται αγαθά για λογαριασμό τρίτων (FACON) ή για δικό του λογαριασμό και για λογαριασμό τρίτων εφόσον τα ακαθάριστα έσοδά του ξεπέρασαν το προβλεπόμενο όριο, τηρεί Βιβλίο Αποθήκης κατ' είδος και ποσότητα.

Οι πρώτες ύλες οι βοηθητικές ύλες, τα είδη συσκευασίας και τα έτοιμα προϊόντα των τρίτων παρακολουθούνται τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.

- Σε περίπτωση που αποστέλλονται αγαθά σε τρίτους για πώληση ή φύλαξη ή επεξεργασία κλπ., πρέπει να γίνεται σχετική εγγραφή στο Βιβλίο Αποθήκης, είτε σε ιδιαίτερες στήλες των τηρουμένων μερίδων, είτε σε ξεχωριστές μερίδες του βιβλίου αυτού, είτε κατ' άλλο πρόσφορο τρόπο, ώστε να είναι δυνατή και ευχερής η παρακολούθηση των αγαθών αυτών.

- Βιβλίο Αποθήκης υποκαταστημάτων

Στην περίπτωση που λειτουργεί υποκατάστημα θα πρέπει να εξετάζεται εάν αυτό:

- Εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα

- Δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα

- Αν βρίσκεται στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε άλλο νομό, αλλά σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων και δεν τηρούνται σ' αυτό βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα και εάν σε κάθε περίπτωση τηρείται το Βιβλίο Αποθήκης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παραγρ. 11 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ.

Β. Έλεγχος του τρόπου τήρησης του Βιβλίου Αποθήκης (Μερίδες του Βιβλίου Αποθήκης). Γίνεται έλεγχος αν για κάθε είδος αγαθού τηρείται στο Βιβλίο Αποθήκης χωριστή μερίδα.

Η έννοια του είδους καθορίζεται από τις διατάξεις του αρθρ. 3 παρ. 3 του Π.Δ. 186/92.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές ως είδος για την εφαρμογή του Κώδικα, τόσο στην τήρηση των βιβλίων, όσο και την έκδοση των στοιχείων, θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών που επηρεάζει σημαντικά τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά.

Κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη, για την ουσιώδη ποιοτική διάκριση των αγαθών είναι τα οικονομικά και τεχνικά στοιχεία του είδους, σύμφωνα με τα επικρατούντα στις συναλλαγές, τα οποία επηρεάζουν είτε την ποσοτική απόδοση, είτε τη διαμόρφωση του κόστους, είτε την τιμή κτήσης ή πώλησης των αγαθών διαζευκτικά ή αθροιστικά.

Επισημαίνεται ιδιαίτερα η τήρηση ξεχωριστών μερίδων για κάθε είδος αγαθού, γιατί τυχόν παραλείψεις μπορούν να οδηγήσουν σε ανεπάρκεια των τηρουμένων βιβλίων, επειδή δεν μπορούν να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Σε κάθε μερίδα του Βιβλίου Αποθήκης μπορεί να παρακολουθούνται περισσότερες από μια ποιότητες ενός αγαθού, με την προϋπόθεση ότι αυτές αφορούν επουσιώδεις διακρίσεις, που δε διαφοροποιούν σημαντικά την τιμή αγοράς ή το κόστος παραγωγής ή την τιμή πώλησης.

Τρόπος ενημέρωσης των μερίδων του Βιβλίου Αποθήκης

Γίνεται έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί αν η μερίδα κάθε είδους αγαθού ενημερώνεται με τα παραστατικά (Δελτία Αποστολής, Δελτία Εσωτερικής Διακίνησης, Τιμολόγια κλπ.), και' είδος, ποσότητα και αξία, ανάλογα με την περίπτωση, αν ο επιτηδευματίας είναι χονδροπωλητής ή κυρίως χονδροπωλητής αγαθών (για τον ίδιο ή για λογαριασμό τρίτων, λιανοπωλητής ή κυρίως λιανοπωλητής για τον ίδιο ή για λογαριασμό τρίτων), αν ο επιτηδευματίας διενεργεί επεξεργασία (για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων).

Οι μερίδες του Βιβλίου Αποθήκης ενημερώνονται ποσοτικά με τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης. Στην περίπτωση που διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα κατά την παραλαβή των αγαθών, πρέπει στις μερίδες να γίνεται διακεκριμένη καταχώρηση των διαφορών των ποσοτήτων που προέκυψαν από ζύγιση ή καταμέτρηση, με την ένδειξη «ελλείμματα» ή «πλεονάσματα» κατά περίπτωση.

Τα ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα, που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, πρέπει να τακτοποιούνται λογιστικά στις μερίδες του Βιβλίου Αποθήκης με διακεκριμένη καταχώρηση σε κάθε μερίδα με την ένδειξη «ελλείμματα» ή «πλεονάσματα».

Χρήση κωδικών αριθμών στην τήρηση του Βιβλίου Αποθήκης

Στην περίπτωση που στην τήρηση του Βιβλίου Αποθήκης δεν γίνεται πλήρης περιγραφή του είδους κάθε αγαθού, αλλά χρησιμοποιούνται κωδικοί αριθμοί, εξετάζεται εάν θεωρήθηκε και τηρήθηκε βιβλίο Κωδικής Αρίθμησης ή οι κωδικοί αριθμοί καταχωρήθηκαν σε άλλο θεωρημένο βιβλίο, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 18 παραγρ. 8 του Κ.Β.Σ.

Σε αντίθετη περίπτωση η παράλειψη αυτή μπορεί να αποτελέσει λόγο ανεπάρκειας των τηρουμένων βιβλίων..

Γ. Σαν ιδιαίτερης σημασίας ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να γίνονται είναι και αυτές που αναφέρονται σε:

- Λάθη αθροιστικά
- Λάθη πολλαπλασιαστικά

- Λάθη μεταφορών από σελίδα σε σελίδα

Στις περιπτώσεις χειρόγραφης απογραφής συνιστάται ο έλεγχος αυτός να γίνεται σε μεγαλύτερη έκταση και με μεγαλύτερη προσοχή.

Στην πράξη, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τέτοιες μεθόδους προκειμένου να επηρεάσουν μειωτικά τα αποτελέσματα.

Δ. Έλεγχος για ύπαρξη πιστωτικών υπολοίπων. Γίνεται επαλήθευση προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τα ποσοτικά υπόλοιπα των κυριότερων μερίδων (ειδών) του Βιβλίου Αποθήκης συμφωνούν με τις ποσότητες των ειδών αυτών που απογράφηκαν κατά την απογραφή.

Στην περίπτωση που θα διαπιστωθούν ποσοτικά ελλείμματα στα εμπορεύματα, στις πρώτες ύλες, στα έτοιμα προϊόντα, στα υλικά συσκευασίας κλπ., τα οποία δε δικαιολογούνται και εφόσον δεν αποδεικνύεται ότι προέρχονται από απόκρυψη πωλήσεων ή από ανακριβή απογραφή λήξης, προστίθεται στα αποτελέσματα ως λογιστική διαφορά.

Ε. Επαλήθευση των αξιών του Βιβλίου Αποθήκης με τους αντίστοιχους λογ/σμούς της Γεν. Λογιστικής.

Γίνεται επαλήθευση προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η αξία των πρώτων υλών, εμπορευμάτων κλπ., που προκύπτει από το Βιβλίο Αποθήκης (με την άθροιση όλων των μερίδων κάθε κατηγορίας ειδών π.χ. πρώτων υλών, εμπορευμάτων κλπ.), συμφωνεί με την αξία που προκύπτει από τους αντίστοιχους λογ/σμούς της Γενικής Λογιστικής.

Ελεγκτικές επαληθεύσεις κόστους

Για να διαπιστωθεί αν έγινε σωστά ο προσδιορισμός του κόστους των παραγόμενων προϊόντων, πρέπει ο έλεγχος να διενεργήσει ορισμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Οι ελεγκτικές αυτές επαληθεύσεις εξαρτώνται από τα βιβλία που τηρεί η ελεγχόμενη επιχείρηση, γιατί από αυτά προκύπτουν τα απαιτούμενα σχετικά στοιχεία.

Ετσι όταν η επιχείρηση τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας με Βιβλία Αποθήκης και παραγωγής – κοστολογίου, μπορεί ο έλεγχος να διενεργήσει

ελεγκτικές επαληθεύσεις στους εξής κυριότερους λογαριασμούς κόστους παραγωγής.

- Λογ/σμούς πρώτων και βοηθητικών υλών
- Λογ/σμούς αναλώσιμων υλικών (Αγορές – πωλήσεις – ανάλωση)
- Λογ/σμούς ανταλλακτικών κλπ.
- Λογ/σμούς ειδών συσκευασίας
- Λογ/σμούς αμοιβών και εξόδων προσωπικού
- Λογ/σμούς αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος, λόγοι που συνετέλεσαν σ' αυτό

Επίσης προβαίνει στην επαλήθευση αριθμητικών συμφωνιών για επίτευξη του κατ' αξία ελέγχου της παραγωγής κλπ.

Τέλος, προβαίνει στην ενδεικτική επαλήθευση του κόστους παραγωγής με βάση τους αριθμοδείκτες (ΣΜΚ επί κόστους, ΣΜΚ επί πωλήσεων).

6.5.2.1.2.5. Έλεγχος και Αναλύσεις επί ΣΜΚ & ΣΚΚ, συγκρίσεις - αποκλίσεις - αιτιολόγηση

A. Έλεγχος Μικτού Κέρδους και ΣΜΚ

Τα στοιχεία από τα οποία προκύπτει το Μικτό κέρδος είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και τα αποθέματα έναρξης και λήξης κάθε χρήσης.

Το Μικτό Κέρδος μιας επιχείρησης προκύπτει αν από τα ακαθάριστα έσοδά της αφαιρεθεί το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων.

Ο ΣΜΚ προκύπτει από τη σχέση που υπάρχει μεταξύ του μικτού κέρδους και των ακαθάριστων εσόδων αυτής και διακρίνεται σε δύο κατηγορίες:

- Επί κόστους και
- Επί πωλήσεων

Ο έλεγχος προβαίνει σε σύγκριση του προκύπτοντος από τα βιβλία ΣΜΚ της ελεγχόμενης χρήσης με το συντελεστή προηγούμενης χρήσης, καθώς και με το συντελεστή που επιτεύχθηκε από άλλες ομοειδείς

επιχειρήσεις με ειλικρινή βιβλία, τις ίδιες συνθήκες λειτουργίας κλπ. (όπου αυτό είναι δυνατό).

Εφόσον διαπιστώνεται μειωμένος ΣΜΚ, πρέπει η διαπίστωση αυτή να οδηγεί στην έρευνα τόσο των αγορών, όσο των πωλήσεων, αλλά και λοιπών στοιχείων.

Κατά τη διερεύνηση των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης, η μελέτη του ΣΜΚ που προέκυψε, αποτελεί βασική προϋπόθεση για την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων για την ειλικρίνεια των τηρουμένων βιβλίων.

Είναι ενδεχόμενο ο ΣΜΚ της οριστικής χρήσης με τον αντίστοιχο μιας ή περισσότερων από τις ελεγχόμενες χρήσεις να μην παρουσιάζει ουσιώδη απόκλιση.

Η διαπίστωση αυτή από μόνη της δεν οδηγεί σε ασφαλή συμπεράσματα και αυτό γιατί ενδέχεται από τη σύγκριση του πραγματικού μικτού κέρδους με τον αντίστοιχο των βιβλίων να προκύπτουν διαφορές.

Ενδέχεται δηλαδή να αποδειχθεί ότι η επιχείρηση - ειδικά όπου υπάρχουν χονδρικές πωλήσεις - πωλεί τα αγαθά της με μεγαλύτερο μικτό κέρδος από αυτό που τελικά διαμορφώνεται λογιστικά.

Για το λόγο αυτό, εφόσον προκύψουν τέτοιου είδους διαπιστώσεις, ο έλεγχος αφού επιλέξει τα αγαθά με τη μεγαλύτερη κίνηση τόσο ποσοτικά, όσο και από πλευράς αξίας, πρέπει να προχωρήσει στη διαμόρφωση άποψης σχετικά με τον πραγματικό συντελεστή μικτού κέρδους και σε περίπτωση που υπάρχει μεγάλη απόκλιση πρέπει να αιτιολογηθεί, γιατί σε αντίθετη περίπτωση τίθεται θέμα κύρους των βιβλίων.

Για να γίνει αυτό όμως, πρέπει ο ελεγκτής να αιτιολογήσει πλήρως την άποψή του σχετικά με τους λόγους που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων (απόκρυψη αγορών, εικονικές αγορές, απόκρυψη πωλήσεων, εικονικές πωλήσεις, απόκρυψη παραγωγής, εικονικές εκπτώσεις, επιστροφές κλπ.).

Β. Έλεγχος Καθαρού Κέρδους και ΣΚΚ

Το Καθαρό Κέρδος προκύπτει αν από το μικτό κέρδος αφαιρεθούν οι αποτελεσματικές δαπάνες (Διοίκησης - διάθεσης - χρηματοοικονομικά, αποσβέσεις κλπ).

Ο ΣΚΚ προκύπτει από τη σχέση που υπάρχει μεταξύ του καθαρού κέρδους και των ακαθάρτιστων εσόδων.

Ο ΣΚΚ που προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης συγκρίνεται με τον ΣΚΚ προηγούμενης χρήσης, καθώς και με αυτόν που επιτεύχθηκε από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις.

Η ύπαρξη μειωμένου ΣΚΚ δυνατόν να οφείλεται είτε στη μείωση του ΣΜΚ είτε στη διόγκωση των δαπανών.

Εφόσον ο συντελεστής εμφανίζεται μειωμένος και υπάρχουν διακυμάνσεις από χρήση σε χρήση, ο έλεγχος πρέπει να αναζητήσει τα στοιχεία, που συνετέλεσαν σ' αυτό.

6.5.2.1.2.6. Ισολογισμός

Α. Έλεγχος λογαριασμών Ισολογισμού

Ο έλεγχος για να είναι πλήρης δεν πρέπει να περιορίζεται στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, αλλά πρέπει να γίνεται και στους λογαριασμούς του ισολογισμού, γιατί το οικονομικό αποτέλεσμα δε συνδέεται αποκλειστικά με την παραγωγική διαδικασία (πρώτες ύλες, δαπάνες, εμπορεύματα, πωλήσεις, την παροχή υπηρεσίας, λοιπά έσοδα κλπ.), αλλά και με την κατάσταση των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού, που εμφανίζονται στον ισολογισμό και αυτό γιατί ενδέχεται το αποτέλεσμα να επηρεάζεται ουσιαστικά από μεταβολές που επέρχονται σε στοιχεία του ισολογισμού, π.χ. καταστροφή παγίων, απαξίωση κλπ.

Ο έλεγχος του ισολογισμού δεν είναι ίδιος με αυτόν που διενεργείται από άλλα όργανα (ΣΟΕ, ελεγκτές τραπεζών κλπ.).

Ο φορολογικός έλεγχος έχει διαφορετικό στόχο από τους ελέγχους αυτούς, γίνεται με διαφορετικό τρόπο, μέσα και μεθοδολογία.

Αυτό όμως δε σημαίνει ότι κάποιες από τις διαπιστώσεις των ελέγχων αυτών δεν ενδιαφέρουν τον φορολογικό έλεγχο, όπως π.χ. υποχρεώσεις από φόρους, τέλη, αξία κτήσης παγίων, τρόπος και συντελεστές απόσβεσης,

μέθοδος αποτίμησης και τυχόν αλλαγή της, αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων, τρόπος εμφάνισής τους στον ισολογισμό, διαπιστώσεις πιστωτικών ή χρεωστικών υπολοίπων πελατών, προμηθευτών, πιστωτικών και ασφαλιστικών οργανισμών.

Για το λόγο αυτό ο έλεγχος πρέπει να ζητήσει το πιστοποιητικό ελέγχου, που συνιάσσεται και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ισολογισμού, καθώς και το ειδικό προσάρτημα, ώστε μέσα από αυτά να αντλήσει όλες τις χρήσιμες πληροφορίες προς εξακρίβωση των φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Επίσης, ο έλεγχος πρέπει να εξετάσει εάν ο ισολογισμός καταρτίσθηκε όπως ορίζεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. και έγινε δεκτό από τη φορολογική νομοθεσία.

Οι επιμέρους λογαριασμοί του ισολογισμού που πρέπει να ελεγχθούν κυρίως είναι:

1. Ταμείο

Το υπόλοιπο του ταμείου πρέπει να εξετάζεται από τον ελεγκτή σε σχέση πάντα με το συναλλακτικό κύκλο της επιχείρησης και η αποδοχή του να γίνεται μετά από ασφαλή συμπεράσματα.

2. Πάγια περιουσιακά στοιχεία (Κτήση, Κατασκευή, Εκποίηση, Υπεραξία κλπ.)

Ο έλεγχος πρέπει να απαντήσει στα εξής θέματα, χωρίς να αποκλείονται και άλλες κατά περίπτωση επαληθεύσεις.

- Εάν τα πάγια στοιχεία υπάρχουν στην επιχείρηση και χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της.

- Εάν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης εμφανίζονται στο μητρώο παγίων.

- Εάν έχουν απογραφεί

- Εάν έχουν αποτιμηθεί με την αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής τους, πλέον προσθηκών, επεκτάσεων, βελτιώσεων.

Πρέπει να ερευνώνται περιπτώσεις υπεριμολογήσεων κατά την απόκτηση ή κατασκευή των παγίων στοιχείων, δεδομένου ότι ανάλογες ενέργειες συναντώνται συχνά ως τακτικές φοροδιαφυγής από τις επιχειρήσεις, με τη διενέργεια μεγαλύτερων αποσβέσεων, δημιουργία μεγαλύτερων αφορολογήτων αποθεματικών και μάλιστα από κέρδη που

έπρεπε να φορολογηθούν (περιπτώσεις επιχειρήσεων που έχουν υπαχθεί σε αναπτυξιακούς νόμους), απόκτηση μεγαλύτερων χρηματοδοτήσεων από το Δημόσιο κλπ.

- Εάν έχουν γίνει αποσβέσεις κατά τα προβλεπόμενα
- Εάν οι αποσβέσεις στα πάγια επιχειρήσεων, που προήλθαν από συγχώνευση, μετατροπή κλπ., έγιναν επί της αναπόσβεστης αξίας
- Εάν εκποιήθηκαν περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και από την εκποίηση προέκυψε αποτέλεσμα θετικό ή αρνητικό και εμφανίστηκε στα αποτελέσματα και αν τίθεται θέμα πενταετούς διακανονισμού Φ.Π.Α.
- Εάν λόγω αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων προέκυψε υπεραξία και ο χειρισμός της έγινε κατά τα προβλεπόμενα.
- Εάν για την αγορά των παγίων η επιχείρηση έλαβε επιχορήγηση από το Δημόσιο.
- Εάν τα αποσβεσμένα πάγια εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης με την προβλεπόμενη υπολειμματική αξία μιας δραχμής.

3. Απαιτήσεις

Οι απαιτήσεις της επιχείρησης από τρίτους (κρεώστες), που οφείλονται σε πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών, προκαταβολές στους προμηθευτές, εγγυήσεις, δάνεια σε τρίτους και λοιπές περιπτώσεις, ως στοιχείο του ισολογισμού (ενεργητικού) πρέπει να αποτελούν αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου, επειδή οι αντίστοιχοι λογαριασμοί προσφέρονται για συγκάλυψη πράξεων φοροδιαφυγής.

Η λογιστική παρακολούθηση αυτών γίνεται κατά περίπτωση σε λογαριασμούς της ομάδας 3 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Αναφέρονται περιπτώσεις ενδιαφέροντος του ελέγχου στους βασικούς λογαριασμούς για τις οποίες πρέπει να ερευνηθεί αν:

Α. Στο λογαριασμό 30 «πελάτες» έχουν συμπεριληφθεί εικονικές εμπορικές και συναλλακτικές πράξεις, οι οποίες θα εξυπηρετούσαν την επιχείρηση στη διενέργεια πράξεων φοροδιαφυγής με εμφάνιση (πλασματικού) μικρότερου συντελεστή μικτού κέρδους, που θα βοηθούσε στον αποπροσανατολισμό του ελέγχου από διαπίστωση απόκρυψης πωλήσεων, μεταφορά κερδών από τη μία χρήση στην άλλη για μικρότερη φορολόγηση κλπ.

Β. Προκαταβολές πελατών αλλά και προμηθευτών μπορεί να υποκρύπτουν δανεισμό.

Εξετάζεται εάν:

- Έγιναν λογιστικές εγγραφές ακύρωσης παραγγελιών και επιστροφής των χρημάτων με σκοπό την κάλυψη συναλλαγών χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

- Τα ποσά των προκαταβολών έχουν λογική σχέση με τις ανάλογες παραγγελίες.

- Υπάρχει δυνατότητα εκτέλεσης των παραγγελιών κατά περίπτωση.

- Η ορθότητα των λογιστικών χειρισμών, όπως η μεταφορά του υπολοίπου του λογαριασμού «προκαταβολές πελατών» στην κατηγορία βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων του παθητικού κλπ.

Γ. Πάγιες προκαταβολές σε υπαλλήλους και συνεργάτες της επιχείρησης έχουν πραγματικό χαρακτήρα δεν υποκρύπτουν δανεισμό ή παράνομη συναλλαγή.

4. Γραμμάτια εισπρακτέα

Ο λογαριασμός αυτός είναι ενδεχόμενο να υποκρύπτει λογιστικές εγγραφές και ηθελημένα λάθη με σκοπό την απόκρυψη εσόδων και γενικά την αλλοίωση του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης.

Για το λόγο αυτό ο έλεγχος πρέπει να διαπιστώσει εάν:

- Ο λογαριασμός ανταποκρίνεται στα γραμμάτια που έχει στη διάθεσή της η επιχείρηση (χαρτοφυλάκιο ή τράπεζες), εάν δηλαδή το υπόλοιπο του λογαριασμού «Γραμμάτια Εισπρακτέα» συμφωνεί με το υπόλοιπο της απογραφής.

- Τα γραμμάτια είναι πραγματικά, αναφέρονται σε συναλλακτικές πράξεις δραστηριότητας της επιχείρησης και δεν είναι εικονικά.

Επισήμανση

Στις περιπτώσεις εύρεσης μεγαλύτερου ή μικρότερου αριθμού γραμματίων ερευνάται κατά περίπτωση το ενδεχόμενο πωλήσεων ή αγορών αντίστοιχα χωρίς φορολογικά στοιχεία.

- Έγινε προεξόφλησή τους και δε διενεργήθηκε η σχετική λογιστική εγγραφή.

Στην περίπτωση αυτή ερευνάται η διάθεση του ποσού αλλά και ενδεχόμενη επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με τους τόκους και δαπάνες προεξόφλησης.

- Για γραμμάτια που έχουν λήξει, έγιναν ενέργειες για να διασφαλιστεί η είσπραξή τους ή σε αντίθετη περίπτωση η παραμονή τους στην επιχείρηση υποκρύπτει παράνομη πράξη.

5. Κεφάλαιο

Από τον έλεγχο ερευνάται:

- Εάν έγιναν μεταβολές του κεφαλαίου και τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία

- Εάν μεταβλήθηκαν τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο

- Εάν μεταβλήθηκαν τα πρόσωπα που συμμετέχουν στην εταιρεία (ενδεχόμενα άτυπων δωρεών, υπεραξίας εταιρικών μεριδίων)

- Εάν η εκτίμηση των εισφορών σε είδος αντιπροσωπεύει την πραγματική αξία

6. Υποχρεώσεις – Γραμμάτια πληρωτέα

Τα γραμμάτια έκδοσης της επιχείρησης και οι συναλλαγματικές αποδοχής της εκφράζουν την ανάληψη υποχρεώσεων σε δραχμές και ξένο νόμισμα προς τρίτους προμηθευτές κλπ.

Για αυτούς τους λόγους ο έλεγχος πρέπει να ερευνησει εάν:

- Τα γραμμάτια αναφέρονται σε πραγματικές συναλλαγές της επιχείρησης (αγορές, δαπάνες κλπ.) και δεν είναι εικονικά.

- Έγιναν επιστροφές αγορασθέντων αγαθών καθώς και των γραμματίων αποδοχής για τις συγκεκριμένες αγορές με σκοπό την απόκρυψη συναλλαγών.

- Είναι γραμμάτια ευκολίας προς τρίτους.

- Τα μεγέθη, αξίες αγαθών και γραμματίων βρίσκονται σε συνάφεια μεταξύ τους.

Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχός τους πρέπει να γίνεται και με βάση τα στοιχεία του λογαριασμού προμηθευτές, (ιδιαίτερη μερίδα κάθε προμηθευτή).

7. Προμηθευτές

Στο λογαριασμό αυτό και σε ιδιαίτερους δευτεροβάθμιους, παρακολουθούνται υποχρεώσεις από αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών, διαφόρων υλικών, παγίων, λήψη υπηρεσιών εντός του συναλλακτικού κύκλου δραστηριότητας της επιχείρησης και γενικά υποχρεώσεις προς τους αποκαλούμενους προμηθευτές.

Επίσης στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται κυρίως πράξεις επί πιστώσει, ενώ θα έπρεπε να καταχωρούνται και οι πράξεις τοις μετρητοίς ώστε να παρέχεται καλύτερη πληροφόρηση.

Η λογιστική παρακολούθηση αυτών γίνεται στο Λογ. 50.

Οι ενέργειες του ελέγχου είναι αντίστοιχες με εκείνες που αναφέρονται στην ενότητα «Απαιτήσεις» και επιπλέον πρέπει να ερευνάται αν:

- Το υπόλοιπο του λογαριασμού συμφωνεί με το υπόλοιπο της απογραφής

- Το ύψος του λογαριασμού συμφωνεί με το ύψος των αγορών και σε κάθε περίπτωση εάν υφίσταται μεταξύ αυτών λογική σχέση (έλεγχος και με καταστάσεις ΚΕΠΥΟ - TAXIS κλπ.)

- Οι εκπτώσεις και επιστροφές είναι πραγματικές

8. Μεταβατικοί λογαριασμοί (Ενεργητικού - Παθητικού)

Πρόκειται για προσωρινούς λογαριασμούς του ενεργητικού και παθητικού, που δημιουργούνται για την αντιμετώπιση περιπτώσεων, που λόγω αντικειμενικής αδυναμίας δεν είναι δυνατός ο επακριβής προσδιορισμός του ποσού με το οποίο πρέπει να χρεωθεί ή να πιστωθεί ένας λογαριασμός.

Ειδικότερα με τους λογαριασμούς αυτούς γίνεται μεταφορά εσόδων και δαπανών, που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν στην κλειόμενη χρήση, στην επόμενη την οποία και αφορούν, αλλά και με τη χρήση αυτών αντιμετωπίζονται περιπτώσεις απαιτήσεων και υποχρεώσεων, που δημιουργούνται κατά τη μεταβατική περίοδο μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού.

Πέραν αυτών χρησιμοποιούνται για την καταχώρηση και άλλων εκκρεμοτήτων προσωρινού χαρακτήρα που αφορούν αγορές, εκπτώσεις κλπ.

Η εκκαθάριση και το κλείσιμο των λογαριασμών αυτών γίνεται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου ή κατά την επόμενη, δεδομένου ότι κινούνται και κατά το ενδιάμεσο χρονικό διάστημα μέχρι κλεισίματος ισολογισμού.

Μικροϋπόλοιπα των λογαριασμών στη νέα χρήση μεταφέρονται στο λογαριασμό 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η βασική αρχή αυτοτέλειας των χρήσεων και αναμορφώνονται οι λογαριασμοί του ισολογισμού στα πραγματικά τους μεγέθη, με αποτέλεσμα να παρέχεται σαφής εικόνα για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί εμφανίζονται στο ενεργητικό και παθητικό του ισολογισμού με διάφορους τίτλους όπως εκκρεμείς, προσωρινοί, προβλέψεις κλπ.

Μεταβατικοί λογαριασμοί που περιλαμβάνονται στο Ε.Γ.Λ.Σ.

α. Ενεργητικού Λογ. 36

- Έξοδα επομένων χρήσεων 36.00
- Έσοδα χρήσης εισπρακτέα 36.01
- Αγορές υπό παραλαβή 36.02
- Εκπτώσεις πωλήσεων χρήσης υπό διακανονισμό 56.03

β. Παθητικού Λογ. 56

- Έσοδα επομένων χρήσεων 56.00
- Έξοδα χρήσης δεδουλευμένα 56.01
- Αγορές υπό τακτοποίηση 56.02
- Εκπτώσεις πωλήσεων χρήσης υπό διακανονισμό 56.03

Οι λογαριασμοί αυτοί έχουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον από πλευράς φορολογικού ελέγχου, επειδή συχνά χρησιμοποιούνται για καταστρατήγηση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, αλλοίωση των οικονομικών αποτελεσμάτων και αποφυγή φόρων.

Ο έλεγχος πρέπει να ερευνησει με προσοχή το περιεχόμενό τους, την ορθή λογιστικοποίηση των οικονομικών πράξεων και γενικά να προβεί σε ανάλυση των αξιών που συνθέτουν το ύψος αυτών.

Ειδικότερα πρέπει να ερευνηθεί εάν:

- Μεταφέρονται κέρδη στην επόμενη χρήση ή και αντίστροφα.

- Επιβαρύνεται η κλειόμενη χρήση με δαπάνες, όπως παραγγελίες εμπορευμάτων, τα οποία θα παραληφθούν στην επόμενη χρήση, δαπάνες ασφαλιστρών εμπορευμάτων, που αφορούν και την επόμενη χρήση κλπ.

- Δεν μεταφέρθηκαν στα αποτελέσματα έσοδα ή υποχρεώσεις από διάφορες φορολογίες.

- Περιλαμβάνονται έσοδα φορολογητέα, τόκοι πιστωτικοί σε χρέωση πελατών με πίστωση τρεχούμενων λογαριασμών, ενοίκια σε πίστωση παγίων στοιχείων κλπ.

- Περιλαμβάνονται καταλογισθέντες φόροι και εισφορές παρελθουσών χρήσεων που στη συνέχεια μειώθηκαν ή διαγράφηκαν μετά από προσφυγές και τα οποία αποτελούν έσοδα φορολογητέα.

- Οι διενεργούμενες χρεοπιστώσεις δεν καλύπτουν εμπορικές συναλλαγές, αλλά υποκρύπτουν δανειακές συμβάσεις, για τις οποίες προκύπτουν λοιπές υποχρεώσεις (χαρτοσήμου αλλά και προσδιορισμού ποσού τεκμαρτών τόκων).

- Υποκρύπτονται εικονικές δαπάνες, υποχρεώσεις αλλά και απαιτήσεις.

- Αναφέρονται σε εικονικές αυξήσεις παγίων, με εικονικές αγορές ή μεταφορές αξιών, που δεν έχουν σχέση με αυτά, επιτυγχάνοντας με τον τρόπο αυτό την αύξηση των εξόδων με τη διενέργεια μεγαλύτερων αποσβέσεων αλλά και την απόκτηση διαφόρων ευεργετημάτων (περαιτέρω μείωση κερδών) από διάφορους αναπτυξιακούς νόμους, που ενδεχόμενα να υπαχθεί η επιχείρηση.

- Σε κάθε περίπτωση πρέπει να ελέγχονται και οι κλεισμένοι μεταβατικοί λογαριασμοί, που δεν εμφανίζονται στην απογραφή (μέσα από το προσωρινό ισοζύγιο τέλους χρήσης)

- Καταχωρήθηκαν ποσά υπολοίπων διαφόρων λογαριασμών με διαφορές από ασυμφωνίες άλλων λογαριασμών.

- Οι λογαριασμοί προβλέψεων αλλά και αποθεματικών με διάφορους τρόπους μεταβλήθηκαν κατά τη μεταφορά τους στο επόμενο έτος.

Ιδιαίτερα , όταν πρόκειται για αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων, πρέπει να ελέγχεται με επιμέλεια η μείωσή τους και αν συντρέχει περίπτωση καταλογισμού της διαφοράς ως φορολογητέου εσόδου.

- Οι διάφορες ασυμφωνίες που ενδεχόμενα θα προκύψουν, σε συνδυασμό με άλλες διαπιστώσεις του ελέγχου επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων.

6.6.2.2. Διαδικασία απόρριψης των βιβλίων

Σε περίπτωση που από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκαν παραλείψεις και παρατυπίες, οι οποίες συνιστούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που επηρεάζουν το κύρος και την αποδεικτική δύναμη αυτών, η διαδικασία που ακολουθείται, ορίζεται από τις διατάξεις του αρθρ. 30 παρ. 5 Π.Δ. 186/92, σύμφωνα με την οποία:

- Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

- Ο επιτηδευματίας δικαιούται εντός είκοσι ημερών από την επομένη της κοινοποίησης του σημειώματος να ζητήσει την κρίση της επιτροπής.

- Η επιτροπή αποφαινεται εντός μηνός με αιτιολογημένη απόφασή της αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων - στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Επίσης, η επιτροπή μπορεί να διατάξει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων.

Η απόφαση της επιτροπής είναι δεσμευτική για τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και με βάση αυτή είναι υποχρεωμένος να συντάξει το πόρισμα για το κύρος των βιβλίων, να εκδώσει και να κοινοποιήσει τα φύλλα ελέγχου (αρθρ. 68 και 69 Ν. 2238/94).

Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί αίτηση παραπομπής στην επιτροπή, συντάσσεται η έκθεση ελέγχου με το σχετικό πόρισμα για το κύρος των βιβλίων, εκδίδονται τα φύλλα ελέγχου και κοινοποιούνται στο φορολογούμενο κατά τα προβλεπόμενα (αρθρ. 68 και 69 Ν. 2238/94).

Σε περίπτωση μη κοινοποίησης του σημειώματος του αρθρ. 30 παρ. 5 του Π.Δ. 186/92, από τη δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι τα φύλλα ελέγχου ακυρώνονται ως νομικά πλημμελή γιατί εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιαστού τύπου της διαδικασίας (Διοικ. Πρωτ. Πειραιά 2059/92).

Η διαδικασία αυτή (αρθρ. 30 παρ. 5 Π.Δ. 186/92) ακολουθείται μόνο στις περιπτώσεις που διενεργείται τακτικός έλεγχος στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και όχι όταν δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και στοιχεία.

Εάν όμως δεν τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία αλλά υπάρχουν στην υπηρεσία στοιχεία που έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση και από τα οποία σε συνδυασμό με διάφορα κατασχεμένα έγγραφα και λοιπά παραστατικά, προκύπτει έκδοση εικονικών και πλαστών Τιμολογίων, για τη νομική πληρότητα των ελεγκτικών εγγράφων, γίνεται κατ' οικονομία δεκτό, ότι στην προκειμένη περίπτωση απαιτείται κοινοποίηση του σημειώματος αυτού (εγγρ. 1069147/613/0015/21.07.94).

Μετά την κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου ο επιτηδευματίας μπορεί να προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., Π.Ε.Κ., ΕΘ.Ε.Κ., κατά τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αρθρ. 70 Ν. 2238/94, περί διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ο δε Προϊστάμενος αφού λάβει υπόψη διάφορα στοιχεία μπορεί να προχωρήσει σε διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Οι πιο πάνω διατάξεις ισχύουν όπως συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του αρθρ. 13 παρ. 5 και 6 Ν. 2601/1998, ισχύς από 15.04.1998.

6.6.2.2.1. Εξωλογιστικός προσδιορισμός αποτελεσμάτων σε περίπτωση που τα βιβλία και στοιχεία κριθούν ανεπαρκή - ανακριβή

Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος προβαίνει στον προσδιορισμό:

A. Των ακαθαρίστων εσόδων

B. Των καθαρών κερδών

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για εμπορικές επιχειρήσεις.

Για τις λοιπές επιχειρήσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις:

- αρθρ. 34 2238/94 για τεχνικές επιχειρήσεις
- αρθρ. 41 Ν. 2238/94 για γεωργικές επιχειρήσεις
- αρθρ. 49 και 50 Ν. 2238/94 για ελευθέρια επαγγέλματα

Τρόπος υπολογισμού ακαθαρίστων εσόδων

Για τον υπολογισμό τους λαμβάνονται υπόψη στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης όπως:

- Οι αγορές
- Οι πωλήσεις
- Το μικτό κέρδος της επιχείρησης
- Το μικτό κέρδος ομοειδών επιχειρήσεων
- Το απασχολούμενο προσωπικό
- Το ύψος των επενδυμένων κεφαλαίων
- Το ύψος των ιδίων κεφαλαίων κίνησης
- Το ποσό των δανείων και πιστώσεων
- Το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης
- Το ποσό των εξόδων διαχείρισης
- Κάθε άλλη επαγγελματική δαπάνη

Η κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν πρέπει να απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.

Στην περίπτωση που τα βιβλία και στοιχεία χαρακτηρίζονται μόνο ανεπαρκή δεν κωλύονται κατά νόμο η φορολογική αρχή και τα δικαστήρια να προσδιορίσουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης σε ύψος μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει από τα βιβλία (ΣτΕ 1346/93).

Στην έννοια των ακαθαρίστων εσόδων δεν περιλαμβάνονται:

- Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις με εξαίρεση τους τόκους της παρ. 4 αρθρ. 25 Ν. 2238/94, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (τόκοι από πωλήσεις κλπ.)

- Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου

- Οι εισπράξεις ποσών επισφαλών απαιτήσεων, που έχουν αποσβεσθεί εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

- Οι εισπράξεις ποσών από φόρους, τέλη, εισφορές, που καταβλήθηκαν αχρεώσητα και έγιναν δεκτά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Τα ποσά αυτών των περιπτώσεων προστίθενται στο καθαρό κέρδος που προκύπτει με τον τρόπο που πιο κάτω περιγράφεται.

Τρόπος προσδιορισμού καθαρών κερδών

Επί των ακαθαρίστων εσόδων, όπως αυτά προσδιορίστηκαν πιο πάνω, εφαρμόζεται ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους των πινάκων, εκτός εάν ο συντελεστής καθαρού κέρδους που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος είναι μεγαλύτερος, οπότε εφαρμόζεται αυτός.

Στις περιπτώσεις επαγγελμάτων που δεν έχουν περιληφθεί στους πίνακες συντελεστών, θα εφαρμόζεται ο συντελεστής του περισσότερο συναφούς ή συγγενούς επαγγέλματος κατά πάγια διοικητική και δικαστηριακή νομολογία. Σαν συγγενές ή συναφές επάγγελμα πρέπει να θεωρείται εκείνο που έχει ως αντικείμενο παρόμοιες ή παρεμφερείς εργασίες και λειτουργεί με τις ίδιες συνθήκες. Αν δεν υπάρχει συναφές επάγγελμα, ο έλεγχος προβαίνει σε σύνταξη πρόχειρου κοστολογίου και προσδιορίζει το ΣΚΚ της επιχείρησης.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα 3/5 του συντελεστή μικτού κέρδους που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Όταν το Υπουργείο Εμπορίου αντί για ΣΜΚ έχει καθορίσει ΣΚΚ, τότε εφαρμόζεται ο ΣΚΚ του Υπουργείου Εμπορίου και όχι ο προβλεπόμενος ΣΚΚ του πίνακα. Ο συντελεστής δεν μπορεί να είναι ανώτερος του διπλάσιου του συντελεστή του πίνακα και σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το 85%.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά 100% στις επιχειρήσεις που:

A. Δεν τήρησαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ.

B. Εξέδωσαν πλαστά ή εικονικά Τιμολόγια

Γ. Τήρησαν ανεπίσημα βιβλία, παράλληλα προς τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα

Δ. Δεν εξέδωσαν φορολογικό στοιχείο ή εξέδωσαν ανακριβές για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών

Ε. Άσκησαν επάγγελμα ή επιχείρηση χωρίς την άδεια της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή άσκησαν σε διεύθυνση που δε δηλώθηκε

Στ. Αλλοίωσαν τα δεδομένα Φ.Τ.Μ.

Στις λοιπές περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50%.

Οι πιο πάνω προσαυξήσεις κατά 100% ή 50% εφαρμόζονται στο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους των οικείων πινάκων του Υπ. Οικ. και όχι στο συντελεστή καθαρού κέρδους που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος και που τυχόν είναι μεγαλύτερος από το συντελεστή των πινάκων.

Σε περιπτώσεις αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας το κέρδος μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή.

Εξαιρετικά σε περιπτώσεις ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων από πυρκαγιά μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστού 5% επί των ακαθαρίστων εσόδων για τις ανέλεγκτες χρήσεις.

Σημείωση

Σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς από 15.04.1998 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 αρθ. 13 Ν. 2601/1998 και το ποσοστό των κατά περίπτωση προσαυξήσεων, των συντελεστών καθαρού κέρδους, που προβλέπονται από τις διατάξεις των παρ. 2 αρθρ. 32, παρ. 2 και 4 αρθρ. 34 παρ. 3 αρθρ. 41, παρ. 5 αρθρ. 49, παρ. 4 αρθρ. 50 Ν. 2238/1994, περιορίζεται στο μισό.

Δεν έχει εφαρμογή σε περίπτωση δικαστικού συμβιβασμού.

Η σχετική διάταξη προστέθηκε ως παρ. 10 στο άρθρο 70 Ν. 2238/1994.

Επισήμανση

Ανεξάρτητα του εάν τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κριθούν ανακριβή ή ανεπαρκή και το αποτέλεσμα προσδιορισθεί εξωλογιστικά, στην έκθεση ελέγχου θα συμπεριληφθούν υποχρεωτικά και οι διαφορές που προέκυψαν κατά το στάδιο του τυπικού λογιστικού ελέγχου και θα γίνει και λογιστικός προσδιορισμός αυτών γιατί ενδέχεται μετά από προσφυγή στα

αρμόδια δικαστήρια τα βιβλία – στοιχεία να χαρακτηριστούν επαρκή και ακριβή.

6.6.2.3. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Ο τακτικός έλεγχος βιβλίων τρίτης κατηγορίας ολοκληρώνεται με τον έλεγχο όλων των φορολογικών υποχρεώσεων που απορρέουν από το σύνολο των φορολογικών διατάξεων (ΦΠΑ – Φ.Μ.Υ. – Ν. 2112/20 – Ζ' πηγής – Αμοιβών Τρίτων – Φόρου Εργολάβων – Φόρου Αμοιβών Μελών Δ.Σ. κλπ.) της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Για τον έλεγχο των λοιπών αυτών φορολογιών γίνεται σχετική ανάπτυξη στα κεφάλαια τόσο του προσωπικού, όσο και προσωρινού ελέγχου.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι για τα βιβλία τρίτης κατηγορίας μέσα από τους λογαριασμούς του Ε.Γ.Α.Σ. και συγκεκριμένα του λογαριασμού 54 και των υπολογαριασμών του, γίνεται η παρακολούθηση όλων των φόρων και γι' αυτό ο έλεγχος πρέπει να ελέγξει την κίνησή του, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι ολοκληρώνεται σ' αυτό το σημείο.

Από τον έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων που έγινε για τη φορολογία εισοδήματος είναι ενδεχόμενο να προέκυψαν στοιχεία που άπτονται των φορολογιών αυτών, όπως π.χ.

- Καταχώρηση φόρων προς απόδοση σε άλλους λογαριασμούς και ειδικά μεταβατικούς και δαπανών.

- Έκπτωση Φ.Π.Α. δαπανών κατά παράβαση των διατάξεων αρθρ. 23 παρ. 4 Ν. 1642/86.

- Έκπτωση από το Φ.Π.Α. εκροών λοιπών φόρων όπου υπάρχουν.

- Πρόσθετες αμοιβές προσωπικού σε είδος ή χρήμα για τις οποίες δεν παρακρατήθηκε και δεν αποδόθηκε Φ.Μ.Υ.

- Καταβολή αμοιβών σε τρίτους (ειδικά στις περιπτώσεις μη υπόχρεων σε έκδοση στοιχείων) για τις οποίες δεν παρακρατήθηκε και δεν αποδόθηκε φόρος.

- Καταβολή αμοιβών και λοιπών παροχών σε μέλη του Δ.Σ., χωρίς παρακράτηση και απόδοση φόρου κλπ.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι στην πράξη δημιουργούνται αμφισβητήσεις και τριβές με το φορολογούμενο, σχετικά με τις διαπιστώσεις

του ελέγχου σε τέτοιου είδους θέματα, τα οποία έχουν να κάνουν με το δικαίωμα ή μη έκπτωσης Φ.Π.Α. δαπανών, το χαρακτηρισμό μιας δαπάνης ως πρόσθετης αμοιβής, την υποχρέωση ή μη παρακράτησης φόρου για διάφορες αμοιβές κλπ. και τα οποία πρέπει να αντιμετωπίζονται με μεγάλη προσοχή και σύμφωνα με το πνεύμα του συνόλου των ελεγκτικών οδηγιών που αναλυτικά έχουν αναπτυχθεί πιο πάνω.

6.6.2.4. Τέλος ελέγχου – Σύνταξη έκθεσης ελέγχου

Μετά το πέρας του ελέγχου, ο ελεγκτής συντάσσει έκθεση ελέγχου για το σύνολο των διαπιστώσεων, και την παραδίδει στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Η έκθεση αυτή μπορεί να συντάσσεται κατά φορολογικό αντικείμενο αλλά και ενιαία για το σύνολό τους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΣΧΕΔΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ,
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΑΓΓ. 1998

-ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ , ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ. 1989

-ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ
ΤΟΜΟΙ Α & Β, ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ε. 1982

-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ , ΤΕΥΧΟΣ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ
ΕΛΕΓΧΟΣ» , 1999

-ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ACCOUNT , ΤΕΥΧΟΣ 217 , 2001

