

ΑΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

**ΘΕΜΑ: «Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΠΛΥΣΗΣ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΤΟΥΣ»**



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΑΝΔΡΙΟΠΟΥΛΟΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ
ΑΓΑΘΟΠΟΥΛΟΥ ΣΤΑΥΡΟΥΛΑ
ΚΑΝΕΛΛΟΠΟΥΛΟΥ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ

ΠΑΤΡΑ 2005



Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

	Σελίδα
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ	
<u>1. Διαδικασία Ελέγχου</u>	9
1.1. Εντολή ελέγχου	9
1.2. Ειδικό σημείωμα ελέγχου	9
1.3. Ταυτόχρονη περαίωση εκκρεμών παραβάσεων	10
1.4. Έννοια της έναρξης του ελέγχου	11
1.5. Αριθμός ελεγχόμενων χρήσεων	12
1.6. Μεταβολή ως προς την αρμοδιότητα ελέγχου	13
1.7. Άμεση επίδοση σημειωμάτων & παρακολούθηση εντολών ελέγχου	13
<u>2. Υπαγόμενες και εξαιρούμενες υποθέσεις</u>	15
2.1. Υπαγόμενες στη διαδικασία ελέγχου υποθέσεις	15
2.2. Εξαιρούμενες από τη διαδικασία ελέγχου υποθέσεις	16
2.3. Υποθέσεις αρμοδιότητας του (ΕΘ.Ε.Κ.)	17
2.4. Υποθέσεις με στοιχεία για φοροδιαφυγή	18
2.5. Υποθέσεις φορολογίας πλοίων	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	
1. Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων & στοιχείων	20
1.1. Τα βιβλία και στοιχεία της Γ' κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά	20
1.2. Τα βιβλία και στοιχεία της Γ' κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά	21
1.3. Η απόρριψη των βιβλίων & στοιχείων του επιτηδευματία της Γ' κατηγορίας	22

1.4. Τα βιβλία & στοιχεία της Α' κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας	25
1.5. Τα βιβλία & στοιχεία της Β' κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας	25
1.6. Γενικές επισημάνσεις του κύρους των βιβλίων και των διατάξεων του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.	26
1.7. Περιπτώσεις που δεν θεωρούνται ανεπάρκειες ή ανακρίβειες	27
<u>2. Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανεπαρκών</u>	30
2.1. Περιπτώσεις κατά τις οποίες το αποτέλεσμα προσδιορίζεται εξωλογιστικά, γιατί υπάρχει αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων	30
<u>3. Επιτροπή κύρους βιβλίων</u>	33
3.1. Επιτροπές κρίσης περί του κύρους των βιβλίων	33
<u>4. Ανακρίβεια βιβλίων</u>	40
4.1. Προϋποθέσεις για να κριθούν τα βιβλία ανακριβή σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκ. Κ.Β.Σ. § 30.4.	40
4.2. Προϋποθέσεις κατά τον Κ.Β.Σ. για να κριθούν ανακριβή τα βιβλία & τα στοιχεία των επιτηδευματιών	41
4.3. Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών	43
4.4. Ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ	
I. Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (άρθρο 3)	49
1.1. Επαληθεύσεις υποχρεώσεων που προκύπτουν από τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 3 παρ. 1)	49

1.2. Έλεγχος της νομότυπης σύστασης και λειτουργίας προσωπικών εταιρειών, κοινοπραξιών κ.λπ.	50
1.3. Επαληθεύσεις βάσει στοιχείων της υπηρεσίας και των επιχειρήσεων	52
1.4. Έλεγχος έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων	53
II. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (παρ. 4)	57
1.5. Έλεγχος στις απαλλασσόμενες επιχειρήσεις από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων	57
1.6. Έλεγχος στα βιβλία πρώτης κατηγορίας	58
1.7. Έλεγχος στα βιβλία δεύτερης κατηγορίας	59
1.8. Ειδικά θέματα ελέγχου	62
1.9. Έλεγχος ελευθέρων επαγγελματιών	68
1.10. Έλεγχος στα βιβλία τρίτης κατηγορίας	70
<u>2. Προληπτικός Έλεγχος</u>	81
2.1. ΦΠΑ Διαπίστωση μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης Φ.Π.Α. – Διενέργεια προσωρινού ελέγχου	82
2.2. Προετοιμασία του ελέγχου	83
<u>3. Προσωρινός έλεγχος</u>	84
3.1. Διατάξεις περί διενέργειας προσωρινών ελέγχων	84
3.2. Προσωρινός έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος	86
3.3. Προσωρινός έλεγχος φόρου προστιθέμενης αξίας	87
3.4. Προσωρινός έλεγχος Φ.Μ.Υ.	89
3.5. Έλεγχος φόρου ελευθέρων επαγγελματιών	91
3.6. Έλεγχος φόρου εργολάβων	92
3.7. Έλεγχος φόρου αμοιβών τρίτων	92
3.8. Έλεγχος φόρου μισθών, μελών Δ.Σ.	93

<u>4. Ουσιαστικός φορολογικός έλεγχος</u>	94
4.1. Χαρακτηρισμός βιβλίων και στοιχείων	94
4.2. Σχεδιασμός πορείας ελεγκτικού έργου	95
4.3. Ελεγκτικές επαληθεύσεις	95
4.4. Παρατηρήσεις ουσιαστικού φορολογικού ελέγχου	97
<u>5. Τυπικός (λογιστικός) φορολογικός έλεγχος</u>	100
5.1. Έννοια τυπικού φορολογικού ελέγχου (Λογιστικού)	100
5.2. Ποια κυρίως θέματα και ποια ποσά ερευνά και επαληθεύει ο λογιστικός φορολογικός έλεγχος στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία	100
5.3. Σε ποιους λογαριασμούς και σε ποια λογιστικά δεδομένα θα στραφούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.	102
5.4. Πρακτικές οδηγίες σε θέματα τυπικού (λογιστικού) φορολογικού ελέγχου	103
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ	
<u>1. Επίλυση φορολογικών διαφορών υποθέσεων που υπάρχουν στον τρόπο ελέγχου της Απόφασης (άρθρ.10)</u>	106
1.1. Επίλυση της διαφοράς	106
1.2. Αίτηση με πρόταση επίλυσης της διαφοράς	107
1.3. Συμβιβασμός επί ανακριβείς βιβλία και στοιχείων Α' και Β' κατηγορίας	110
1.4. Συμβιβασμός επί ανακρίβειας βιβλίων Γ' κατηγορίας	110
1.5. Συμβιβασμός επί έλλειψης συνάφειας	110
1.6. Έννοια γεγονότων ανωτέρας βίας	111
1.7. Αρμοδιότητες σε περιπτώσεις εμπλοκής δύο υπηρεσιών	114
<u>2. Επίλυση υφιστάμενων εκκρεμών φορολογικών διαφορών που αφορούν ελεγχόμενες χρήσεις</u>	116

	Σελίδα
2.1. Ταυτόχρονη επίλυση εκκρεμών φορολογικών διαφορών	116
2.2. Περιορισμός πρόσθετων φόρων κ.λπ. στις παρακολουθηματικού χαρακτήρα εκκρεμείς πράξεις	118
2.3. Αίτηση για επίλυση της διαφοράς	120
2.4. Πράξη επίλυσης της διαφοράς	120
2.5. Επίδοση αντιγράφου πρακτικού επίλυσης της διαφοράς	120
2.6. Αντιμετώπιση των προστίμων και λοιπών κυρώσεων κατά την επίλυση διαφοράς	121
2.7. Κατάργηση εκκρεμούς φορολογικής δίκης	121
2.8. Περιορισμοί ως προς την έκταση της δυνατότητας διενέργειας δικαστικού συμβιβασμού	122
2.9. Νέα ρύθμιση ως προς τη δυνατότητα δικαστικού συμβιβασμού	123
2.10. Αντιμετώπιση λοιπών εκκρεμών καταλογιστικών πράξεων	123
<u>3. Επίλυση φορολογικών διαφορών επί υποθέσεων που εξαιρούνται από τον τρόπο ελέγχου της Απόφασης καθώς και επί υποθέσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί φύλλα ελέγχου ή πράξεις τακτικού ελέγχου</u>	125
3.1. Γενικά	125
3.2. Υποθέσεις που εμπίπτουν στην ειδική ρύθμιση	125
3.3. Προϋποθέσεις για την υπαγωγή στην ρύθμιση	126
3.4. Διαδικασία	126
3.5. Αποτελέσματα επίλυσης της διαφοράς	127
3.6. Ανάλογη εφαρμογή διατάξεων της παρ. 1 για εκκρεμείς υποθέσεις στις Δ.Ο.Υ.	128

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

<u>1. Παραβάσεις</u>	129
1.1. Γενικές παραβάσεις	129
1.2. Αυτοτελείς παραβάσεις	130
1.3. Κατηγορία παραβάσεων με ισόποσα πρόστιμα	131
<u>2. Πρόστιμα</u>	133
2.1. Πρόστιμα γενικών παραβάσεων	135
2.2. Πρόστιμα αυτοτελών παραβάσεων	138
2.3. Επιβολή προστίμων-Διοικητική επίλυση της διαφοράς	146
2.4. Περιπτώσεις που δεν επιβάλλονται πρόστιμα	147
<u>3. Κυρώσεις</u>	150
3.1. Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις	150
3.2. Ποινικές κυρώσεις	150
3.3. Περιπτώσεις υποβολής διοικητικών κυρώσεων	158
3.4. Μη επιβολή κυρώσεων	162

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

1. Έννοια εκκρεμών υποθέσεων	163
2. Οι παραβάσεις Κ.Β.Σ. που επαυξάνουν το συντελεστή φόρου	163
3. Με ποιες προϋποθέσεις γίνεται η περαίωση	164
4. Διαδικασία περαίωσης και βεβαίωση φόρων	166
5. Περαίωση υποθέσεων λοιπών φορολογικών αντικειμένων	170

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

172

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

173

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην πτυχιακή αυτή παρουσιάζεται ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων σύμφωνα με τον Ν. 1144/1998 και του Κ.Β.Σ.. Εμφανίζονται οι διαδικασίες ελέγχου που πραγματοποιούνται σε όλες τις κατηγορίες βιβλίων (Α', Β', Γ').

Επιπλέον παρατίθενται θέματα κύρους βιβλίων, με σκοπό να εμφανίσουμε πότε τα αποτελέσματα των βιβλίων αναγνωρίζονται και πότε απορρίπτονται ως ανεπαρκή ή ανακριβή. Επίσης, συγκεντρώνονται πολλά από τα είδη ελέγχου καθώς και οι συνέπειες (πρόστιμα και κυρώσεις) εφ' όσον από τα αποτελέσματα του ελέγχου διαπιστωθούν παραβάσεις ή παραλείψεις.

Τέλος, αναλύεται η διαδικασία επίλυσης της διαφοράς των φορολογικών υποθέσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

1.1 Εντολή ελέγχου

Ο έλεγχος ενεργείται κατόπιν εντολής του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή άλλου αρμοδίου οργάνου.

Σύμφωνα με την Απόφαση Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ. 1242/5.1.1997 η εντολή ελέγχου εκδίδεται από μπλοκ με συνεχή αρίθμηση σε τέσσερα (4) αντίτυπα, από τα οποία το πρώτο φέρει την ένδειξη «Για τον ελεγκτή», το δεύτερο φέρει την ένδειξη «Για τον ειδικό φάκελο ελεγκτή», το τρίτο «Για τον γενικό φάκελο εντολών ελέγχου», το τέταρτο «Στέλεχος».

Σύμφωνα με την ίδια Απόφαση οι εντολές καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο με τον τίτλο «Βιβλίο Καταχώρησης Εντολών Τακτικού (Οριστικού) Ελέγχου».

Σύμφωνα με την Εγκ. ΠΟΛ. 1183/25.6.1998, Ο έλεγχος των βιβλίων Α και Β κατηγορίας μπορεί να γίνεται και στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., ύστερα από έγγραφη πρόσκληση προς τούτο, που κοινοποιείται με αποδεικτικό. Αν δεν προσκομισθούν τα βιβλία και στοιχεία μέσα στην οριζόμενη προθεσμία θα καταλογίζεται παράβαση του Κ.Β.Σ. και ο έλεγχος θα ενεργείται οπωσδήποτε στην έδρα της επιχείρησης.

1.2 Ειδικό σημείωμα ελέγχου (παρ. 2)

Στο ειδικό σημείωμα ελέγχου καταγράφονται από τους ελεγκτές όλες γενικά οι διαπιστώσεις βάσει του ελέγχου, ανεξάρτητα από το πιθανολογούμενο αποτέλεσμα στο στάδιο του συμβιβασμού και την τελική

έκβαση της ελεγχόμενης υπόθεσης. Ιδιαίτερη αναφορά θα γίνεται στις τυχόν παραλείψεις, παρατυπίες και διαφορές για κάθε ελεγχόμενη χρήση.

Στο σημείωμα αυτό αναγράφεται και η κρίση επί του κύρους των βιβλίων, καθώς και το πόρισμα του ελέγχου για το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων ή αγορών καθώς και των κερδών.

Ανάλογα σημειώματα συντάσσονται για τις λοιπές φορολογίες, γενομένης σχετικής μνείας στο ειδικό σημείωμα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Όπως διευκρινίζεται με την εγκ. ΠΟΛ. 1219/6.8.1998 ,ειδικά για τις διαπιστώσεις από τον έλεγχο εφαρμογής λοιπών ειδικών διατάξεων που αποτελούν αντικείμενα του τακτικού ελέγχου π.χ. έλεγχος εφαρμογής αναπτυξιακών νόμων, αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων, ονομαστικοποίησης των μετοχών, εφαρμογής των τεκμηρίων κ.λπ., δεν θα συντάσσονται ιδιαίτερα ειδικά σημειώματα ελέγχου. Οι διαπιστώσεις αυτές θα αναγράφονται είτε στο σώμα του ειδικού σημειώματος ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος είτε σε ιδιαίτερα φύλλα που αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του πιο πάνω σημειώματος.

Τα σημειώματα αυτά, αφού υπογραφούν από τους ελεγκτές, ελεγχθούν και θεωρηθούν από τον επόπτη ελέγχου και τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή όρθότερα, της ελεγκτικής υπηρεσίας, αντίστοιχα, επιδίδονται στον υπόχρεο με ευθύνη των ελεγκτών, εφόσον περιέχουν διαπιστώσεις φορολογικών διαφορών. Σε περίπτωση που δεν προκύπτουν διαφορές, αυτό γνωστοποιείται στον ελεγχόμενο με απλή ταχυδρομική επιστολή.

Υποδείγματα σημειωμάτων ελέγχου έχουν αποσταλεί στις Δ.Ο.Υ..

1.3. Ταυτόχρονη περαιώση εκκρεμών παραβάσεων (παρ. 3)

Αν υπάρχουν στο αρχείο της υπηρεσίας παραβάσεις οποιουδήποτε

φορολογικού αντικειμένου που έχουν διαπιστωθεί από άλλους ελέγχους, οι οποίες βρίσκονται σε κατάσταση «αργίας», τότε εκδίδονται οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις, οι οποίες επιδίδονται στον υπόχρεο μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και τα ειδικά σημειώματα ελέγχου που αναφέρονται παραπάνω.

Για την επίλυση των διαφορών που απορρέουν από τις πράξεις αυτές έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 11 της απόφασης.

Σημειώνεται ότι δεν αρκεί να γίνεται η αξιολόγηση των παραβάσεων αυτών από τον έλεγχο που διενεργείται σύμφωνα με την Απόφαση, αλλά αποτελεί προϋπόθεση περαίωσης των αντίστοιχων χρήσεων η επίλυση των διαφορών αυτών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11. Για παράδειγμα, αν ελέγχεται επιχείρηση για τις χρήσεις 1994 έως και 1998 και υπάρχει στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. παράβαση του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) για κάποια από τις χρήσεις αυτές, τότε θα πρέπει να εκδοθεί η πράξη προστίμου και να κοινοποιηθεί στον υπόχρεο. Η επίλυση της διαφοράς που απορρέει από την πράξη αυτή, σύμφωνα με το άρθρο 11 της Απόφασης, αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση περαίωσης των αντίστοιχων χρήσεων που ελέγχονται με την απόφαση αυτή.

1.4 Έννοια της έναρξης του ελέγχου

Σύμφωνα με την εγκ. ΠΟΛ. 1004/15.1.1999, για υποθέσεις που ελέγχονται σύμφωνα με την παρούσα Απόφαση, προκειμένου να κριθεί αν έγινε ή όχι έναρξη του ελέγχου, ως κριτήριο θα λαμβάνονται οι ακόλουθες ενέργειες:

Θα θεωρείται ως έναρξη του ελέγχου, η καταγραφή στο Ειδικό Σημείωση Ελέγχου του άρθρου 9, τόσο των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων όσο και των ειδικών ελεγκτικών επαληθεύσεων των άρθρων 3,4 και 5 της Απόφασης.

Συνεπώς, εάν έχει γίνει η έναρξη του ελέγχου με την παραπάνω έννοια, τότε ο έλεγχος μπορεί να ολοκληρωθεί από τους ίδιους υπαλλήλους, οι οποίοι άρχισαν το σχετικό έλεγχο, είτε αυτοί μετατέθηκαν στα διάφορα περιφερειακά ή τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ., Τ.Ε.Κ.) ή παραμένουν στις Δ.Ο.Υ..

1.5 Αριθμός ελεγχόμενων χρήσεων

Σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1291/7.12.2000 (παρ. 9), εάν οι ανέλεγκτες χρήσεις είναι περισσότερες από πέντε (5), με αφετηρία υπολογισμού τη χρήση 1993, μπορεί να ελέγχονται σύμφωνα με την Απόφαση, με χωριστή εντολή ελέγχου, τουλάχιστον οι πέντε πρώτες από αυτές.

Το μέτρο έχει εφαρμογή υπό τις εξής προϋποθέσεις:

- Κατά την τελευταία τουλάχιστον από τις πέντε αυτές χρήσεις τηρήθηκαν βιβλία Γ' κατηγορίας.
- Τυχόν υφιστάμενες ανέλεγκτες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 1992 ελέγχονται συγχρόνως ή περαιώνονται με την αυτόματη διαδικασία της Απόφασης ΠΟΛ. 1099/1994, κατά περίπτωση.

Οι υπόλοιπες πέραν από των πέντε ανέλεγκτες χρήσεις στις περιπτώσεις αυτές παραμένουν στις υποχρεωτικά ελεγκτές και ελέγχονται με νέα εντολή ελέγχου που εκδίδεται το αργότερο εντός διετίας από την έκδοση της αρχικής εντολής, υπό την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Παράδειγμα

Εστω ότι το 1991 είναι η πρώτη ανέλεγκτη χρήση μιας επιχείρησης και η τελευταία το 1999 και ότι κατά τη χρήση 1996 τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Γ' κατηγορίας.

Με βάση το νέο αυτό μέτρο μπορεί να ελεγχθούν το έτος 2001, οι χρήσεις 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996 και 1997 και οι υπόλοιπες με νέα εντολή ελέγχου που θα εκδοθεί το αργότερο εντός του έτους 2003.

Σημείωση: Διαφορετική είναι η περίπτωση της παρ. 6 του άρθρου 10 της Απόφασης.

1.6 Μεταβολή ως προς την αρμοδιότητα ελέγχου

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1291/7.12.2000 (παρ. 10) διευκρινίζεται ότι υποθέσεις που ελέγχονται βάσει της Απόφασης αλλά δεν γίνεται αποδοχή των αποτελεσμάτων από το φορολογούμενο, για τις οποίες στο μεταξύ έχει επέλθει μεταβολή ως προς την αρμοδιότητα ελέγχου, η επέκταση του ελέγχου κατά τις γενικές διατάξεις γίνεται από την ελεγκτική υπηρεσία στην οποία έχει περιέλθει η αρμοδιότητα ελέγχου π.χ. υπόθεση που ελέγχεται αρχικά από Δ.Ο.Υ. αλλά δεν περαιώνεται, θα υπάγεται στην ελεγκτική αρμοδιότητα του Τοπική Ελεγκτικού Κέντρου (Τ.Ε.Κ.) στο οποίο ανήκει καθ' ύλη και κατά τόπο, προς το οποίο θα αποστέλλονται και αντίγραφα των ήδη εκδοθέντων Ειδικών Σημειωμάτων Ελέγχου, για τις περαιτέρω ενέργειες.

Σημείωση: Διαφορετική είναι η περίπτωση που αναφέρεται παραπάνω, υπό στοιχείο 4, ως προς την ολοκλήρωση του ελέγχου που ήδη άρχισε αλλά δεν έχει ολοκληρωθεί.

1.7 Άμεση επίδοση σημειωμάτων και παρακολούθηση εντολών ελέγχου

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1315/28.12.2000 επισημαίνεται ότι τα ειδικά σημειώματα ελέγχου ή οι εκθέσεις ελέγχου, προκειμένου για τους διενεργούμενους ελέγχους με βάση τις γενικές διατάξεις, θα συντάσσονται

και θα επιδίδονται στους υπόχρεους αμέσως μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου.

Παράλληλα θα παρακολουθείται σχολαστικά από τους επόπτες ελέγχου ή τους προϊσταμένους των υπηρεσιών, η υλοποίηση των εντολών και η ολοκλήρωση των ελέγχων. Για το σκοπό αυτό οι εντολές τακτικού ελέγχου θα εκδίδονται για κάθε μία επιχείρηση χωριστά και σε περίπτωση υπερβολικής και αδικαιολόγητης καθυστέρησης για την ολοκλήρωση του ελέγχου, ο ελεγκτής θα αντικαθίσταται, με την έκδοση νέας εντολής ελέγχου.

2. ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΕΣ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ

2.1 Υπαγόμενες στη διαδικασία ελέγχου υποθέσεις (παρ. 1)

Σύμφωνα με την παράγραφο της Απόφασης στη διαδικασία του ειδικού τρόπου ελέγχου υπάγονται οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31.12.1997.

Με άλλη Απόφαση (ΠΟΛ. 1145/13.6.1999), με την οποία συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε η ΠΟΛ. 1144/1998, αυτή, εφαρμόζεται και στις ανέλεγκτες υποθέσεις που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν εντός του έτους 1998 (παρ. 1 του άρθρου 2 της Απόφασης ΠΟΛ. 1145/13.6.1998).

Τέλος με τις διατάξεις του άρθρου 1 της Απόφασης ΠΟΛ. 1231/31.8.2000 (ΦΕΚ Β 1113/7.9.2000), η ειδική διαδικασία ελέγχου και περαίωσης των υποθέσεων που προβλέπεται από τις Αποφάσεις ΠΟΛ 1144/20.5.1998 και ΠΟΛ. 1145/13.7.1999, έχει εφαρμογή και στις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος κ.λπ., που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν εντός του έτους 1999 (π.χ. χρήσεις 1.1.1999 έως 31.12.1999, 1.7.1998 έως 30.6.1999 κ.λπ.), με εξαίρεση τις ανέλεγκτες υποθέσεις των επιχειρήσεων της παρ. 2 του άρθρου 6 του Ν. 2753/1999 και υπό την επιφύλαξη ότι δεν ορίζεται διαφορετικά από τις ειδικότερες διατάξεις.

Κριτήριο, συνεπώς, υπαγωγής στον έλεγχο υποθέσεων αποτελεί, να είναι αυτές ανέλεγκτες.

Σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1183/25.6.1998 ανέλεγκτες θεωρούνται οι υποθέσεις οι οποίες δεν έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχει αρχίσει ο έλεγχος, αλλά δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι

της 29.5.1998, ημερομηνία δημοσίευσης της Απόφασης (ΠΟΛ. 1144/1998) στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο έλεγχος θεωρείται περαιωμένος όταν δεν έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί το φύλλο ελέγχου ή η πράξη ελέγχου στο οικείο βιβλίο φύλλων ελέγχου και πράξεων.

2.2 Εξαιρούμενες από τη διαδικασία ελέγχου υποθέσεις (παρ. 2)

Με τις διατάξεις της παρ. 2 ορίζεται ότι από την ειδική διαδικασία ελέγχου εξαιρούνται οι εξής περιπτώσεις:

2.2.1. Υποθέσεις με κοινοποιηθέντα σημειώματα ελέγχου

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται υποθέσεις, για τις οποίες κατά την ημέρα δημοσίευσης της Απόφασης (29.5.1998) έχει κοινοποιηθεί στον ελεγχόμενο επιτηδευματία σημείωμα της παρ. 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Υπενθυμίζεται ότι αυτού του είδους σημειώματα κοινοποιούνται μόνο όταν ύστερα από τον έλεγχο των βιβλίων τρίτης (Γ') κατηγορίας διαπιστώνονται πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες. Δεν καταλαμβάνει δηλαδή τις υποθέσεις που περαιώνονται με την προσθήκη στα δηλούμενα καθαρά κέρδη, λογιστικών διαφορών.

Συνεπώς, σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις, δηλαδή σε επιχειρήσεις με βιβλία Πρώτης (Α) ή Δεύτερης (Β) κατηγορίας ή Τρίτης (Γ) κατηγορίας (εκτός της ανωτέρω περίπτωσης) ή μη τήρησης βιβλίων, οι υποθέσεις θεωρούνται ανέλεγκτες, εφόσον μέχρι 29.5.1998, δεν έχουν εκδοθεί φύλλα ελέγχου ή πράξεις και δεν έχουν καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 της Απόφασης ΠΟΛ. 1145/13.7.1999 εξαιρούνται από τη διαδικασία ελέγχου της Απόφασης, υποθέσεις που έκλεισαν χρήσεις εντός του έτους 1998 και κατά

την ημέρα δημοσίευσης της Απόφασης ΠΟΛ. 1145/13.7.1999 (δηλαδή στις 23.7.1999) έχει κοινοποιηθεί στον ελεγχόμενο σημείωμα της παρ. 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., έπειτα από τακτικό έλεγχο.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 1 της Απόφασης ΠΟΛ. 1231/31.8.2000, εξαιρούνται, επίσης από τη διαδικασία ελέγχου της Απόφασης, υποθέσεις που έκλεισαν χρήσεις εντός του έτους 1999 και κατά την ημέρα δημοσίευσης της Απόφασης ΠΟΛ 1231/2000 στο Φ.Ε.Κ., δηλαδή στις 7.9.2000, έχει κοινοποιηθεί στην ελεγχόμενη επιχείρηση σημείωμα της παρ. 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., έπειτα από τακτικό έλεγχο.

2.2.2. Υποθέσεις με εντολή ελέγχου σε ειδικό συνεργείο

Εξαιρούνται, επίσης, υποθέσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι 29.5.1998 (ημερομηνία δημοσίευσης της Απόφασης στο Φ.Ε.Κ.) εντολή για έλεγχο σε ειδικό συνεργείο ελέγχου. (Πρόκειται για συνεργεία ελέγχου που συγκροτούνται με Υπουργική Απόφαση και συμμετέχουν εφοριακοί υπάλληλοι, επικεφαλής των οποίων τοποθετούνται συνήθως Οικονομική Επιθεωρητές). Η εξαίρεση καταλαμβάνει και τις υποθέσεις για τις οποίες στο μέλλον θα εκδίδεται τέτοια εντολή ελέγχου από τον κατά νόμο αρμόδιο Υπουργό Οικονομικών.

2.3 Υποθέσεις αρμοδιότητας του Εθνικού Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΘ.Ε.Κ.)

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται υποθέσεις των οποίων ο τακτικός έλεγχος ανατίθεται στο ΕΘ.Ε.Κ..

Υπενθυμίζεται ότι από το ΕΘ.Ε.Κ. ελέγχονται οι υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν εντός του έτους 1997, με

ετήσια ακαθάριστα έσοδα 5.869.406 ευρώ και άνω, καθώς και όλες οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογούμενων που αφορούν προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων, πλην ορισμένων εξαιρέσεων, όπως των Γεωργικών Συνεταιρισμών και Ενώσεων αυτών και της φορολογίας πλοίων.

Στην ελεγκτική αρμοδιότητα του ΕΘ.Ε.Κ. υπάγονται, επίσης, οι ανέλεγκτες υποθέσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (μητρικές – θυγατρικές κ.λπ.), που καταρτίζουν ενοποιημένους λογαριασμούς (ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις), ανεξάρτητα από τη διαχειριστική περίοδο και το ύψος των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων.

Όλες αυτές οι υποθέσεις που ελέγχονται υποχρεωτικά από το ΕΘ.Ε.Κ. εξαιρούνται από τη διαδικασία ελέγχου της Απόφασης.

Στην ίδια κατηγορία εμπίπτουν και υποθέσεις επιτηδευματιών των οποίων ο έλεγχος με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ανατίθεται στο ΕΘ.Ε.Κ. (ΔΟΤΗ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ), ανεξάρτητα από την καθ' ύλη αρμοδιότητά τους, οι οποίες παρουσιάζουν σημαντικό φορολογικό ενδιαφέρον ή σχετίζονται με υποθέσεις της αρμοδιότητάς του και απαιτούν τη διεξαγωγή του ενιαίου φορολογικού ελέγχου ή δεν μπορούν να ελεγχθούν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ..

2.4 Υποθέσεις με στοιχεία για φοροδιαφυγή

Εξαιρούνται, επίσης, υποθέσεις για τις οποίες υπάρχουν στοιχεία τα οποία συνηγορούν ότι πρέπει να ενεργηθεί πλήρης, τακτικός έλεγχος.

Αυτό θα γίνεται σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον υπάρχουν έκδηλα στοιχεία για την ύπαρξη φοροδιαφυγής π.χ. ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία με εμπλεκόμενες τρίτες επιχειρήσεις.

Για την εξαίρεση από τον έλεγχο προβλέπεται ειδική διαδικασία με την έκδοση αιτιολογημένης απόφασης από επιτροπή που αποτελείται από

τον αρμόδιο Οικονομικό Επιθεωρητή, τον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής τον επόπτη ελέγχου, εφόσον υπάρχει τέτοια θέση στην αρμόδια αρχή Δ.Ο.Υ..

Παρακάτω αναφέρονται ενδεικτικές περιπτώσεις υποθέσεων των οποίων η εξαίρεση θα μπορούσε να εξετασθεί όπως:

- Περιπτώσεις κατασχεθέντων ανεπίσημων βιβλίων για τα οποία προβλέπεται ειδική διαδικασία ελέγχου από το άρθρο 6 της Απόφασης.
- Περιπτώσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών κ.λπ..

Θα μπορούσαν να προστεθούν ακόμη και οι περιπτώσεις για τις οποίες υπάρχουν πληροφοριακά στοιχεία από Τράπεζες, Τελωνεία ή από άλλες αρχές, τα οποία δημιουργούν βάσιμες υποψίες για σημαντικές ανακρίβειες στα βιβλία και στοιχεία και προϊδεάζουν τον έλεγχο για την ύπαρξη φοροδιαφυγής.

2.5 Υποθέσεις φορολογίας πλοίων

Εξαιρούνται, επίσης, από τον έλεγχο της παρούσας Απόφασης υποθέσεις φορολογίας πλοίων, καθώς και όλες οι υποθέσεις λοιπών φορολογιών (Φ.Π.Α. κ.λπ.) που σχετίζονται με τις υποθέσεις ορολογίας πλοίων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

1. ΚΥΡΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΗ ΔΥΝΑΜΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δεν θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

1.1 Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) Δεν τηρεί το ή τα ημερολόγια, όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το γενικό καθολικό, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου, το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ..

β) Τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται.

γ) Εφόσον χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων, δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει, εκτός από τα

οριζόμενα στις πιο πάνω περιπτώσεις α, β, γ, τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, δεν παραδίδει στον φορολογικό έλεγχο το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή το εγχειρίδιο οδηγιών που παραδίδει δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών.

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατα και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

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

1.2 Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς
- β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει ανακριβώς,
- γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του,
ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 10 του παρόντος κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του Ν. 2265/1992,
στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού εύλογου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Δεν λογίζεται ως ανακρίβεια η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά.

1.3 Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό, μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, από τριμελή Επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης.

Στην περίπτωση αυτή ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται εντός 20 ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός μηνός, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή δύναται να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ..

Στην έδρα κάθε Οικονομικής Επιθεώρησης συνιστάται τριμελής Επιτροπή, εκτός των Οικονομικών Επιθεωρήσεων Αττικής και Κεντρικής Μακεδονίας, στις οποίες συνιστάται από μία Επιτροπή για κάθε Υποδιεύθυνση αυτών, για την κρίση των βιβλίων και στοιχείων των επιτηδευματιών αρμοδιότητάς της, που ελέγχθηκαν από τις Δ.Ο.Υ. ή τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα, οι οποίες συγκροτούνται από:

(α) Έναν οικονομικό Επιθεωρητή που εποπτεύει δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.), η οποία εδρεύει στην περιφέρεια της αντίστοιχης οικονομικής επιθεώρησης ή υποδιεύθυνσης αυτής κατά περίπτωση, ως πρόεδρο, που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από το Γενικό Διευθυντή Οικονομικής Επιθεώρησης.

(β) Έναν οικονομική Επιθεωρητή που εποπτεύει Δ.Ο.Υ., η οποία εδρεύει μέσα στην περιφέρεια της αντίστοιχης Οικονομικής Επιθεώρησης ή υποδιεύθυνσης αυτής κατά περίπτωση, που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από το Γενικό Διευθυντή Οικονομικής Επιθεώρησης, και

(γ) Ένα εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου της πόλης που εδρεύει η Οικονομική Επιθεώρησης, ο

οποίος προτείνεται με τον αναπληρωτή του από αυτό.

Στην κεντρική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών συνιστώνται πέντε (5) τριμελείς επιτροπές για την κρίση των βιβλίων και στοιχείων των επιτηδευματιών που ελέγχθηκαν από το (ΕΘ.Ε.Κ.), καθεμία από τις οποίες συγκροτείται από:

(α) Έναν εκ των προϊσταμένων των Διευθύνσεων Φορολογίας Εισοδήματος, ελέγχου βιβλίων και στοιχείων, φόρου προστιθέμενης αξίας και τελών και ειδικών φορολογιών της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, που ορίζεται ως Πρόεδρος της επιτροπής με την απόφαση ορισμού των μελών αυτής από το αρμόδιο όργανο και αναπληρώνεται από το νόμιμο αναπληρωτή του.

(β) Έναν Οικονομικό Επιθεωρητή που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από τον Γενικό Διευθυντή Οικονομικής Επιθεώρησης, και

(γ) Έναν κοινό εκπρόσωπο των Εμπορικών και Βιομηχανικών Επιμελητηρίων Αθήνας και Πειραιά που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από αυτά. Σε περίπτωση διαφωνίας αυτών ο εκπρόσωπος ορίζεται από τον Υπουργό Οικονομικών.

Η κατά τόπο αρμοδιότητα των παραπάνω επιτροπών ορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Χρέη γραμματέα κάθε Επιτροπής εκτελεί φοροτεχνικός υπάλληλος ΠΕ κατηγορίας που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Πρόεδρο.

Για την συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λειτουργία γενικά των Επιτροπών εφαρμόζονται οι διατάξεις του οργανισμού του Υπουργείου Οικονομικών για τα συλλογικά όργανα.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται τα της αποζημίωσης του Προέδρου, των μελών και του γραμματέα των Επιτροπών, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

1.4 Τα βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς σε αυτά αγορές, δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης και αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, εφόσον οι πράξεις ή παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

1.5 Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σ' αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα ή έξοδα, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ., δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία εφόσον οι πράξεις ή παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία της δεύτερης κατηγορίας όταν ο επιτηδευματίας δεν τηρεί ή δε διαφυλάσσει τα βιβλία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. ή δε διαφυλάσσει τα φορολογικά στοιχεία αγορών, εσόδων και εξόδων, τηρεί τα βιβλία ή εκδίδει τα στοιχεία κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού εφόσον οι παραλείψεις αυτές καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επίσης, ανεπάρκεια υπάρχει και όταν τηρούνται βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται ο επιτηδευματίας.

1.6 Γενικές επισημάνσεις επί του κύρους των βιβλίων και των διατάξεων του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ..

1. Τα βιβλία και στοιχεία των επιτηδευματιών είναι ειλικρινή εξ ορισμού.

2. Για να αμφισβητηθεί το κύρος τους το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογικός έλεγχος, ο οποίος πρέπει να στηριχθεί σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε αόριστες υποθέσεις.

3. Για να κριθούν τα βιβλία ως ανεπαρκή πρέπει να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος και όχι απλώς δυσχερής.

4. Παρέχεται η δυνατότητα στην ελεγχόμενη επιχείρηση για τις διαπιστωθείσες πλημμέλειες να παρέχει στον φορολογικό έλεγχο καταστάσεις ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά μέσα και να αποδεικνύει ότι είναι εφικτές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για να μην κριθούν τα βιβλία της ως ανεπαρκή.

5. Δηλαδή ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να γνωρίσει στην επιχείρηση ποιες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις είναι αδύνατες και να χορηγήσει εύλογο χρόνο στον επιτηδευματία, για να μπορέσει να αποδείξει μέσω καταστάσεων ότι αυτές είναι δυνατές.

6. Η αδυναμία ελέγχου πρέπει να αναφέρεται σε συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι οποίες πρέπει να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το αντίστοιχο σύνολο.

7. Η μη εμφάνιση εσόδων ή εξόδων, η καταχώρηση εικονικών εξόδων ή μη έκδοση στοιχείων ή έκδοση εικονικών ή πλαστών στοιχείων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων (ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη κ.λπ.), ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

8. Εφόσον ο έλεγχος καταλήξει στο συμπέρασμα ότι τα βιβλία τρίτης κατηγορίας είναι ανεπαρκή ή ανακριβή κοινοποιεί σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

9. Ο επιτηδευματίας δικαιούται εντός 20 ημερών να ζητήσει την κρίση της τριμελούς επιτροπής.

10. Τα βιβλία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται εφόσον το ζητήσει ο επιτηδευματίας από τριμελή επιτροπή. Η κρίση αυτή είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.. Ο επιτηδευματίας δεν δεσμεύεται από την αίτησή του για κρίση από την επιτροπή και στην περίπτωση που διαφωνεί μπορεί στη συνέχεια να προσφύγει στα φορολογικά δικαστήρια. Επίσης, δικαίωμα προσφυγής, υπέρ του Δημοσίου, μπορεί να ασκήσει κατά της πράξης ο Υπουργός Οικονομικών ή ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής.

11. Για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία ως ανεπαρκών δεν αρκεί οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια, αλλά πρέπει αυτές να καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων.

1.7 Περιπτώσεις που δεν θεωρούνται ανεπάρκειες ή ανακρίβειες

Ως κανόνα θα μπορούσαμε να γράψουμε, ότι αφού τα βιβλία και στοιχεία είναι εξ ορισμού ειλικρινή, τότε όλες οι περιπτώσεις στις οποίες δεν αποδεικνύεται αδυναμία ελέγχου για τις ανεπάρκειες ή η έκτασή τους είναι μικρή σε σχέση με το αντίστοιχο σύνολο, όπως επίσης για τις ανακρίβειες αν δεν αποδειχθούν πράξεις τέτοιας έκτασης, που να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, επισύρουν μόνον οικονομικές κυρώσεις ή προστίθενται στα κέρδη ως λογιστικές διαφορές, κατά περίπτωση.

Αναφέρουμε μετά το παραπάνω σκεπτικό μόνο μερικές χαρακτηριστικές περιπτώσεις:

1. Υπερτίμηση ή υποτίμηση εμπορευσίμων στοιχείων.
2. Καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε άλλη χρήση.
3. Η αναγραφή πραγματικών εξόδων τα οποία δεν έχουν νόμιμο φορολογικό στοιχείο ή δεν εκπέττονται σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις.
4. Η μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων.
5. Πράξεις που οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάστη.
6. Ελλείμματα στο βιβλίο αποθήκης όταν δεν υπάρχουν συγκεκριμένα στοιχεία ότι προέρχονται από αποκρυβείσες πωλήσεις, υπολογίζονται στα έσοδα.
7. Μεμονωμένη παράβαση έστω και ουσιαστική, όχι όμως από μόνη της να δικαιολογεί απόκρυψη εσόδων κ.λπ. μεγάλης έκτασης, δεν μπορεί να οδηγήσει σε ανακρίβεια των βιβλίων.
8. Πράξεις που οφείλονται στην ιδιομορφία των εργασιών της επιχείρησης και όχι σε πρόθεση απόκρυψης κερδών.
9. Η μη απογραφή εμπορευμάτων τρίτων δεν καθιστά ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό.
10. Οι πλημμέλειες οικειοθελώς τηρηθέντος βιβλίου τότε μόνο μπορούν να θεμελιώσουν δικαίωμα της φορολογικής αρχής να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό όταν απ' αυτές προκύπτει ανακρίβεια των εγγραφών των επισήμων βιβλίων.
11. Η αναγραφή του είδους μόνο με τη χρήση κωδικών αριθμών στα τιμολόγια και στα δελτία αποστολής συνιστά μεν παράβαση του Κ.Β.Σ. για την οποία δικαιολογείται η επιβολή προστίμου, όχι όμως και λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών, που μπορεί να

δικαιολογήσει εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων.

12. Η μη σύνταξη απογραφής, έναρξης σε Α.Ε. που προκύπτει από συγχώνευση εταιρειών δεν οδηγεί αναγκαστικά σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, αν υπάρχουν άλλα στοιχεία ή αναπληρούνται από άλλες εγγραφές.

13. Η πρόσκαιρη και δικαιολογημένη αδυναμία επίδειξης βιβλίων και στοιχείων.

14. Η μη επίδειξη των προαιρετικά τηρουμένων βιβλίων.

15. Μικρή καθυστέρηση ενημέρωσης του βιβλίου αποθήκης.

16. Η μη κανονική ενημέρωση βιβλίου ελεύθερου επαγγελματία δεν καθιστά τα βιβλία ανεπαρκή, όταν εκδίδονται θεωρημένα στοιχεία, τα οποία δεν μπορούν να αλλοιωθούν.

17. Η μη τήρηση αποθήκης ειδών συσκευασίας δεν συνεπάγεται αναγκαία εξωλογιστικό προσδιορισμό, εφόσον η αναλογία των ειδών συσκευασίας προς τα παραχθέντα προϊόντα είναι ακριβής.

2. ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΩΣ ΑΝΕΠΑΡΚΩΝ

α) Δεν γίνεται δεκτό το λογιστικό αποτέλεσμα.

β) Τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους που προβλέπεται για το συγκεκριμένο επάγγελμα. Ο συντελεστής λαμβάνεται όπως προκύπτει από τους πίνακες χωρίς να προσαυξάνεται.

Σε περίπτωση μη τήρησης βιβλίων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας ο Σ.Κ.Κ. προσαυξανόταν μέχρι 31.12.1999 κατά 100%. (Στο συμβιβασμό περιορίζεται στο 50%).

Για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2000 με τις νέες διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφος 2 (Ν. 2873/2000, άρθρο 4 παράγραφος 20) ουσιαστικά διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση μη τήρησης των βιβλίων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας, ο Σ.Κ.Κ. προσαυξάνεται πλέον κατά 50% αντί του 100% των προϊσχυουσών διατάξεων (στο συμβιβασμό περιορίζεται στο 25%).

γ) Τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται όπως προκύπτουν από τα βιβλία, χωρίς καμία προσαύξηση, δεδομένου ότι όπως έχουμε περιγράψει ανεπάρκεια σημαίνει ουσιαστικά αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων από πράξεις ή παραλείψεις του επιτηδευματία και όχι απόδειξη ότι ο επιτηδευματίας αυτός απέκρυψε φορολογητέα ύλη. Για την αδυναμία αυτή υπολογίζονται τα κέρδη με τους Σ.Κ.Κ. και δεν λαμβάνονται υπ' όψη τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία του επιτηδευματία.

2.1 Περιπτώσεις κατά τις οποίες το αποτέλεσμα προσδιορίζεται εξωλογιστικά, γιατί υπάρχει αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

1. Μη διαφύλαξη των συνοδευτικών στοιχείων (αγοραζομένων και πωλουμένων αγαθών), καθώς και των στοιχείων αξίας με τα οποία διενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια. Η απώλεια των στοιχείων αυτών πρέπει να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το σύνολό τους.

2. Η τήρηση και έκδοση των βιβλίων και στοιχείων κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Δεν αρκεί οποιαδήποτε παράβαση ακόμα και ουσιαστική αν είναι σε μικρή έκταση, αλλά παράβαση που να οδηγεί σε αντικειμενική αδυναμία των ελεγκτικών επαληθεύσεων και να αναφέρεται σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το σύνολο.

3. Η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας.

4. Η μη τήρηση των μηνιαίων ισοζυγίων του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, επί μηχανογραφικής τήρησης.

5. Απώλεια βιβλίων λόγω κλοπής εξομοιώνεται ως προς τις συνέπειες με την μη τήρηση.

6. Καταστροφή βιβλίων και στοιχείων πριν από την πάροδο του χρόνου διαφύλαξης εξομοιούται ως προς τις συνέπειες με τη μη τήρηση.

7. Τήρηση αθεώρητου βιβλίου απογραφής.

8. Μη σύνταξη απογραφής για κάθε αποθηκευτικό χώρο χωριστά.

9. Μη καταχώρηση αγαθών (σε μεγάλη έκταση) στο βιβλίο απογραφής κατά ποιοτική διάκριση.

10. Μη τήρηση βιβλίου αποθήκης.

11. Μονάδα μέτρησης, στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης διαφορετικής της αναγραφόμενης στα τιμολόγια των προμηθευτών εφόσον βέβαια η μετατροπή της μιας μονάδας στην άλλη δεν παρέχει δυνατότητα ελεγκτικής επαλήθευσης.

12. Η μη τήρηση βιβλίου ποσοτικής παραλαβής αν δεν βρίσκονται τα στοιχεία καταχωρημένα σε άλλα θεωρημένα βιβλία, γιατί καθιστά αδύνατο τον έλεγχο των παραλαμβανομένων εμπορευσίμων αγαθών χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο.

13. Μη τήρηση των πρόσθετων βιβλίων (βιβλίο πελατών, μαθητών, σταθμεύσεως κ.λπ.) ή μη ενημέρωσή τους με έναν ικανό αριθμό πελατών κ.λπ. σε σχέση με το συνολικό τους αριθμό.

14. Οι εγγραφές στα βιβλία και στοιχεία γίνονται με μελάνι ή μηχανή ή με τη χρήση Η/Υ. Δεν επιτρέπεται η χρήση κοινού μολυβιού, γιατί είναι δυνατόν να διορθωθούν οι εγγραφές. Απαιτούνται βέβαια πρόσθετες αποδείξεις.

15. Η μη αναγραφή στα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων του είδους και της ποιότητας των αγοραζομένων αγαθών, εξετάζεται η έκταση της παράβασης.

16. Η μη αναγραφή της οξύτητας του ελαίου στην απογραφή οδηγεί νόμιμα σε εξωλογιστικό προσδιορισμό.

17. Η μη αναγραφή του είδους και της ποσότητας των αγαθών στις Α.Λ.Π. από τους υπόχρεους τήρησης βιβλίου αποθήκης.

18. Μη έκδοση δελτίων αποστολής από το κεντρικό στο υποκατάστημα.

3. ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΥΡΟΥΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

3.1 Επιτροπές κρίσης περί του κύρους των βιβλίων

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5, του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. προβλέπονται τα εξής:

Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό, μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, από τριμελή Επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός μηνός, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η επιτροπή δύναται να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ..

Στην έδρα κάθε Οικονομικής Επιθεώρησης συνιστάται τριμελής επιτροπή, εκτός των Οικονομικών Επιθεωρήσεων Αττικής και Κεντρικής Μακεδονίας, στις οποίες συνιστάται από μία Επιτροπή για κάθε Υποδιεύθυνση αυτών, για την κρίση των βιβλίων και στοιχείων των επιτηδευματιών αρμοδιότητάς της, που ελέγχθηκαν από τις Δ.Ο.Υ. ή τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα, οι οποίες συγκροτούνται από:

(α) Έναν Οικονομικό Επιθεωρητή που εποπτεύει δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.), η οποία εδρεύει στην περιφέρεια της αντίστοιχης Οικονομικής Επιθεώρησης ή υποδιεύθυνσης αυτής κατά περίπτωση, ως πρόεδρο, που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από τον Γενικό Διευθυντή Οικονομικής Επιθεώρησης.

(β) Έναν Οικονομικό Επιθεωρητή που εποπτεύει Δ.Ο.Υ., η οποία εδρεύει μέσα στην περιφέρεια της αντίστοιχης Οικονομικής Επιθεώρησης ή Υποδιεύθυνσης αυτής κατά περίπτωση, που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από τον Γενικό Διευθυντή Οικονομικής Επιθεώρησης, και

(γ) Έναν εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου της πόλης που εδρεύει η Οικονομική Επιθεώρηση, ο οποίος προτείνεται με τον αναπληρωτή του από αυτό.

Στην Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών συνιστώνται πέντε (5) τριμελείς Επιτροπές, για την κρίση των βιβλίων και στοιχείων των επιτηδευματιών που ελέγχθηκαν από το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο καθεμία από τις οποίες συγκροτείται από:

(α) Έναν εκ των προϊσταμένων των Διευθύνσεων Φορολογίας Εισοδήματος, Ελέγχου Βιβλίων και Στοιχείων, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και τελών και Ειδικών Φορολογιών της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, που ορίζεται ως πρόεδρος της επιτροπής με την απόφαση ορισμού των μελών αυτής από το αρμόδιο όργανο και αναπληρώνεται από το νόμιμο αναπληρωτή του.

(β) Έναν Οικονομικό Επιθεωρητή που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από το Γενικό Διευθυντή Οικονομικής Επιθεώρησης, και

(γ) Έναν κοινό εκπρόσωπο των Εμπορικών και Βιομηχανικών Επιμελητηρίων Αθήνας και Πειραιά που προτείνεται με τον αναπληρωτή

του από αυτά. Σε περίπτωση διαφωνίας αυτών ο εκπρόσωπος ορίζεται από τον Υπουργό Οικονομικών.

Η κατά τόπο αρμοδιότητα των παραπάνω επιτροπών ορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Χρήν γραμματέα κάθε Επιτροπής εκτελεί φοροτεχνικός Υπάλληλος Π.Ε. κατηγορίας που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Πρόεδρο.

Για την συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λειτουργία γενικά των Επιτροπών εφαρμόζονται οι διατάξεις του Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομικών για τα συλλογικά όργανα.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται τα της αποζημίωσης του Προέδρου, των μελών και του γραμματέα των Επιτροπών, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

3.1.1. Διαδικασία παραπομπής στην επιτροπή και κρίσης απ' αυτήν υποθέσεων με βιβλία τρίτης κατηγορίας, που αμφισβητείται το κύρος τους.

Με την εγκ. 3/24.11.1992 παρ. 30.5.1 έχουν δοθεί ως προς την διαδικασία παραπομπής στις επιτροπές κύρους βιβλίων οι ακόλουθες οδηγίες:

(α) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., όταν διαπιστώσει ότι στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας υπάρχουν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες κατά την γνώμη του, συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα για τις διαπιστώσεις αυτές. Τονίζεται ότι, για κάθε πράξη ή παράλειψη, η παράβαση θα δικαιολογείται πλήρως και θα αναφέρεται η επίδρασή της στο κύρος των βιβλίων.

Σημειώνεται ότι το σημείωμα αυτό, που αποτελεί προδικασία για να ζητήσει ο επιτηδευματίας την κρίση της Επιτροπής, είναι άσχετο με το

σημείωμα της παραγράφου 7 του άρθρου 36 του Κώδικα, που παραδίδεται μετά το τέλος του τακτικού ελέγχου.

(β) Ο επιτηδευματίας έχει τη δυνατότητα μέσα ανατρεπτική προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του προηγούμενου σημειώματος, να ζητήσει την κρίση των βιβλίων και στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου αυτού. Η κρίση από την Επιτροπή του κύρους των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών ή ανακριβών, εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια του επιτηδευματία να υποβάλλει ή όχι σχετική αίτηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ..

(γ) Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., μετά την υποβολή της αίτησης του επιτηδευματία και πριν από κάθε άλλη διαδικαστική ενέργεια, υποχρεούται να παραπέμψει την υπόθεση στην αρμόδια για κρίση Επιτροπή με σχετικό έγγραφό του, στο οποίο, εκτός των άλλων, αναφέρει τους λόγους απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων με όλο το περιεχόμενο που απαιτεί ο νόμος. Συγχρόνως διαβιβάζει στην Επιτροπή το φάκελο της υπόθεσης με όλα τα σχετικά στοιχεία.

(δ) Η Επιτροπή, μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από το χρόνο περιέλευσης της υπόθεσης σ' αυτήν, αποφαινεται αιτιολογημένα αν οι πράξεις ή παραλείψεις που διαπράχθηκαν αποτελούν λόγους ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Η επιτροπή έχει δικαίωμα να διατάξει συμπληρωματικό έλεγχο σε όσες περιπτώσεις κρίνει ότι ορισμένα σημεία της υπόθεσης χρήζουν περαιτέρω ελέγχου και διευκρινίσεων.

Η απόφαση της Επιτροπής που υπογράφεται από τον Πρόεδρο και τον Γραμματέα, κοινοποιείται στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και είναι απολύτως δεσμευτική γι' αυτόν.

Μετά την έκδοση της οριστικής απόφασης της επιτροπής δεν μπορεί να επανέλθει (η επιτροπή) για νέα κρίση επί της ίδιας διαφοράς κατόπιν νέας αίτησης και προσκόμισης νέων στοιχείων εκ μέρους του επιτηδευματία.

3.1.2. Σύσταση και λειτουργία των διαφόρων Επιτροπών

Στην έδρα κάθε Οικονομικής Επιθεώρησης (εκτός Οικονομικών Επιθεωρήσεων Αττικής και Κεντρικής Μακεδονίας) συνιστάται από μία Επιτροπή. Στις Οικονομικές Επιθεωρήσεις Αττικής και Κεντρικής Μακεδονίας, συνιστάται από μία επιτροπή σε κάθε υποδιεύθυνση αυτών.

Αρμοδιότητα των ανωτέρω Επιτροπών είναι η κρίση του κύρους των βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματιών αρμοδιότητάς τους, που ελέγχθηκαν από τις Δ.Ο.Υ.

Στην κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών συνιστώνται 5 τριμελείς επιτροπές για την κρίση του κύρους των βιβλίων και στοιχείων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο.

3.1.3. Όροι λειτουργίας των Επιτροπών

α) Οι επιτροπές συνεδριάζουν στο κατάστημα της Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ.. Ειδικά οι 5 τριμελείς επιτροπές για την κρίση του κύρους των βιβλίων και στοιχείων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο συνεδριάζουν στο Υπουργείο Οικονομικών.

β) Η επιτροπή βρίσκεται σε απαρτία και συνεδριάζει όταν ο αριθμός των παρόντων μελών είναι μεγαλύτερος των απόντων.

γ) Γραμματέας κάθε επιτροπής, με τον αναπληρωτή του, ορίζεται φοροτεχνικός υπάλληλος Π.Ε. κατηγορίας από τον Πρόεδρο της επιτροπής.

δ) Εισηγητής των υποθέσεων, που παραπέμπονται στις επιτροπές, ορίζεται ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή υπάλληλος που διενήργησε το φορολογικό έλεγχο.

Ο Πρόεδρος της επιτροπής μπορεί να καλεί στις συνεδριάσεις και τους υπαλλήλους που διενήργησαν τον έλεγχο για την παροχή πληροφοριών, σχετικά με την υπόθεση που έχει παραπεμφθεί στην επιτροπή.

ε) Κατά την συνεδρίαση της επιτροπής δικαιούται να παραστεί και να αναπτύξει τις απόψεις του ο επιτηδευματίας ή ο εκπρόσωπός του, ο οποίος πρέπει να έχει έγγραφη εξουσιοδότηση, εφόσον δεν παρίσταται με αυτόν.

στ) Ο επιτηδευματίας δικαιούται να υποβάλλει στην επιτροπή υπόμνημα μέχρι την προηγούμενη ημέρα της συνεδρίασης αυτής, κατά την οποία θα κριθεί η υπόθεσή του. Το υπόμνημα αυτό κατατίθεται στο Γραμματέα της επιτροπής.

ζ) Οι αποφάσεις της επιτροπής λαμβάνονται κατά πλειοψηφία με φανερή ψηφοφορία και διατυπώνονται σε πρακτικά συνεδριάσεως, στα οποία γράφονται τα ονόματα των μελών που συμμετέχουν και καταχωρίζονται σ' αυτά η γνώμη του μέλους που μειοψήφισε. Τα πρακτικά υπογράφονται από τον Πρόεδρο και το Γραμματέα αυτής.

η) Κάθε επιτροπή κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων της αλληλογραφεί, μέσω του Προέδρου της, απ' ευθείας με κάθε Δημόσια Αρχή ή Υπηρεσία και νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, που έχουν υποχρέωση να παρέχουν τις πληροφορίες που ζητούνται.

θ) Σε κάθε Επιτροπή τηρούνται από το Γραμματέα τα εξής βιβλία:

1. Βιβλίο πρωτοκόλλου εισερχόμενων και εξερχόμενων εγγράφων.
2. Βιβλίο διεκπεραίωσης των εγγράφων που παραδίδονται με απόδειξη.

3. Βιβλίο πρακτικών συνεδριάσεων. Τα πρακτικά μπορεί να συντάσσονται και σε κινητά φύλλα.

Τα βιβλία αριθμούνται και μονογράφονται από το Γραμματέα κατά φύλλο και θεωρούνται από τον Πρόεδρο της Επιτροπής στο τελευταίο φύλλο τους. Τα βιβλία αυτά τηρούνται με την επιμέλεια του Γραμματέα της Επιτροπής.

ι) Για όσα θέματα δε ρυθμίζονται με την εγκύκλιο αυτή, σε ό,τι αφορά τη συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λειτουργία γενικά της επιτροπής εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 89 του Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομικών, (π.ψ. 284/1988, ΦΕΚ Α 128) για τα συλλογικά όργανα.

4. ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ

4.1 Προϋποθέσεις για να κριθούν τα βιβλία ανακριβή σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκ. Κ.Β.Σ. παρ. 30.4

Για να κριθούν τα βιβλία ως ανακριβή, απαιτείται, ως αναγκαία προϋπόθεση οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων. Έτσι, για παράδειγμα η μη έκδοση τριών (3) αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών αξίας 90 ευρώ και η μη εμφάνιση των εσόδων αυτών στα βιβλία, σε ετήσιο σύνολο 50.000 αποδείξεων λιανικής πώλησης με συνολική αξία 1.500.000 ευρώ είναι μικρής έκτασης.

Όταν όμως υφίσταται πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης τότε δεν γίνεται λόγος για κρίση και σύγκριση των πράξεων ή παραλείψεων με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων. Έτσι, η πρόθεση και μόνο του επιτηδευματία είναι αρκετή ώστε να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία του ως ανακριβή. 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 τα ελεγκτικά όργανα, 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 υποχρεώσεων. Έτσι, η υποτροπή ή η συχνότητα μιας πράξης ή παράλειψης μπορεί να θεωρηθεί ως πρόθεση του επιτηδευματία. Για παράδειγμα η μη λήψη φορολογικού στοιχείου αξίας (τιμολόγιο προμηθευτή), για την οποία παράλειψη είχε τιμωρηθεί ο επιτηδευματίας οριστικά και σε προγενέστερο χρόνο μέσα στην ίδια χρήση (υποτροπή), έχει ως αποτέλεσμα τη μη εμφάνιση αγορών και γενικότερα τη μη εκπλήρωση των φορολογικών

υποχρεώσεων. Επίσης, οι συνεχείς μη εκδόσεις αποδείξεων λιανικής πώλησης έχουν ως αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Ακόμη και μεμονωμένη πράξη μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει το στοιχείο της πρόθεσης εξετάζοντάς την κάτω από τις συνθήκες ή τις περιστάσεις που έλαβε χώρα. Για παράδειγμα η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας 600 ευρώ σε συγκεκριμένη πώληση μετρητοίς, ενός αγαθού, έχει το στοιχείο της πρόθεσης αφού η είσπραξη και ταυτόχρονη εισαγωγή των χρημάτων στο ταμείο της επιχείρησης απέβλεπε συνειδητά στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

4.2 Προϋποθέσεις κατά τον Κ.Β.Σ. για να κριθούν ανακριβή τα βιβλία και τα στοιχεία των επιτηδευματιών.

Τα βιβλία και τα στοιχεία χαρακτηρίζονται ανακριβή και συνεπάγονται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων όταν οι παρακάτω πράξεις είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

1) Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς

β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα και της παρ. 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Δεν λογίζεται ως ανακρίβεια ή υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά.

2) Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας:

α) δεν καταχωρεί σ' αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα ή έξοδα,

β) εμφανίζει αθροιστικά λάθη,

γ) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992

δ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια

στοιχεία

ε) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια.

3) Τα βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας:

α) δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς σ' αυτά αγορές,

β) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης και αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία

γ) εμφανίζει αθροιστικά λάθη

δ) δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αγορών

Οι πράξεις ή παραλείψεις αυτές πρέπει να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

4.3 Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών

1. Δεν γίνεται δεκτό το αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τα τηρούμενα βιβλία.

2. Προσαυξάνονται τα ακαθάριστα έσοδα ανάλογα με το ύψος των διαπιστωθεισών ανακριβειών.

3. Τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται εξωλογιστικά με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους που προβλέπεται για το συγκεκριμένο επάγγελμα.

4. Ο Σ.Κ.Κ. που αναφέρεται στους πίνακες από 1.1.2000 προσαυξάνεται για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται: α) ανακριβή, β) δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή γ) τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50%.

Εξαιρετικά ο Σ.Κ.Κ. προσαυξάνεται κατά 100% εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

(α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στην νόθευση φορολογικών στοιχείων.

(β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσότερων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κ.Β.Σ. στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε.

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

(δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό 3.000 ευρώ.

Επίσης ο Σ.Κ.Κ. προσαυξάνεται κατά 100% στις περιπτώσεις που διαπιστώθηκε:

(α) η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επιτηδεύματος,

(β) η άσκηση επιτηδεύματος σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε,

(γ) η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής.

5. Στο διοικητικό συμβιβασμό η προσαύξηση περιορίζεται στο ένα δεύτερο δηλαδή στο 50% και 25% αντίστοιχα. Ο περιορισμός δεν ισχύει

στο δικαστικό συμβιβασμό.

6. Εάν επέλθει συμβιβασμός διοικητικός ή δικαστικός αίρονται οι οποιοσδήποτε ποινικές κυρώσεις.

7. Εάν η υπόθεση κριθεί από τα δικαστήρια και συγκεκριμένα μετά την απόφαση του Εφετείου ή όταν παρέλθει η προθεσμία άσκησης έφεσης ή σε περίπτωση μη προσφυγής με την οριστικοποίηση της πράξης και εφόσον η απόκρυψη του φόρου είναι πάνω από 15.000 ευρώ, προβλέπεται φυλάκιση τουλάχιστον ενός έτους και εάν η απόκρυψη φόρου είναι άνω των 150.000 ευρώ κάθειρξη μέχρι 10 χρόνια. Αντίστοιχα τα ίδια ισχύουν και για το Φ.Π.Α. για απόκρυψη φόρου άνω των 3.000 ευρώ και 75.000 ευρώ αντίστοιχα.

4.4 Ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων

Η παρατήρηση που έχουν κάνει στην ανεπάρκεια ισχύει και στην ανακρίβεια, δηλαδή το ζητούμενο στοιχείο και εδώ είναι αν οι πράξεις που οδηγούν στην ανακρίβεια είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη και αν μιν δεν οφείλονται σε πρόθεση πρέπει να επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα. Με αυτό το ζητούμενο το οποίο πλέον θα κρίνεται ως ποσοστό επί του συνόλου, αναφέρουμε πιο κάτω, περιπτώσεις που είναι δυνατόν να οδηγήσουν σε ανακρίβεια των βιβλίων. Όταν οι πράξεις αυτές οφείλονται όμως σε πρόθεση αρκεί το γεγονός αυτό και δεν εξετάζεται αν επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα.

1. Δεν εμφανίζονται στα βιβλία έσοδα ή εμφανίζονται ανακριβώς (§ 4^α άρθρου 30 Κ.Β.Σ.). Καταχώρηση εσόδου άλλης χρήσης δεν συνιστά ανακρίβεια (§ 4 τελ. εδάφιο).

2. Δεν εμφανίζονται έξοδα (περιλαμβάνονται και οι αγορές) ή εμφανίζονται αυτά ανακριβώς (§ 4^α) ή καταχωρούνται έξοδα, που δεν έγιναν με την λήψη εικονικών στοιχείων δαπάνης (§ 4γ). Καταχώρηση

εξόδων άλλης χρήσης δεν συνιστά ανακρίβεια (§ 4 τελευταίο εδάφιο).

3. Δεν απογράφονται περιουσιακά στοιχεία ή απογράφονται αυτά ανακριβώς (§ 4β). Η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορευσίμων περιουσιακών στοιχείων δεν αποτελεί ανακρίβεια (§ 4 τελευταίο εδάφιο).

4. Δεν εκδίδονται ή εκδίδονται ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ως προς την ποσότητα, την αξία και τον αντισυμβαλλόμενο (§ 4γ).

5. Πιστωτικό υπόλοιπο στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης δείχνει απόκρυψη αγορών. Εξετάζεται η έκταση.

6. Ποσοτικά ελλείμματα που δεν δικαιολογούνται από τη φυσική απομείωση ή λόγω φθοράς ή καταστροφής υπολογίζονται στα έσοδα αν δεν αποδειχθεί ότι αφορούν αποκρυβείσες πωλήσεις. Αν υπάρχουν συγκεκριμένα στοιχεία ότι προέρχονται από πωλήσεις οδηγούν σε ανακρίβεια, εφόσον είναι σε μεγάλη έκταση, ως προς το σύνολο.

7. Αναγραφή ανακριβών ή ανύπαρκτων διευθύνσεων, επί των τιμολογίων των προμηθευτών και μη ανεύρεση αυτών από τη φορολογική υπηρεσία, συνεπάγεται και την απόρριψη των βιβλίων, λόγω εικονικότητας των τιμολογίων. Εξετάζεται η έκταση ως προς το σύνολο ή η πρόθεση.

8. Καταχώρηση στα βιβλία τιμολογίου του οποίου ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο.

9. Τιμολόγια άγνωστων στην Εφορία εκδοτών, εκτός και αν ο αγοραστής αποδείξει ότι βρισκόταν σε καλή πίστη.

10. Έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων.

11. Υπερβολική φύρα εφόσον στηρίζεται σε βάσιμα στοιχεία επιστημονικά παραδειγμένα.

12. Η ανακρίβεια για τμήμα περιόδου καθιστά ανακριβή τα βιβλία όλης της διαχείρισης.

13. Τα πιστωτικά υπόλοιπα του ταμείου συνεπάγονται σοβαρές ανακρίβειες των βιβλίων και στοιχείων που επηρεάζουν ουσιωδώς τα αποτελέσματα και καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό τους δοθέντος ότι υποδηλούν, είτε απόκρυψη εσόδων από πωλήσεις είτε εμφάνιση μη πραγματικών δαπανών.

Στην § 39.9 της Εγκ. Κ.Β.Σ. αναφέρεται ως παράδειγμα ότι δεν είναι λόγος απόρριψης η διαπίστωση υπολοίπου ταμείου, λόγω καταχωρήσεως παραστατικού σε ταμείο υποκαταστήματος αντί του κεντρικού και το αντίθετο αλλά η αδυναμία προσδιορισμού του τελικού αποτελέσματος, δηλαδή του φορολογητέου εισοδήματος. Δηλαδή ζητείται από τους ελεγκτές να επαληθεύουν μήπως τα πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου οφείλονται σε λανθασμένες εγγραφές μεταξύ κεντρικού και υποκαταστήματος οπότε είναι λογιστικά και όχι πραγματικά και δεν οδηγούν σε απόρριψη τα βιβλία. Σημειώνεται όμως ότι σ' αυτές τις περιπτώσεις οι επιχειρήσεις οφείλουν να τακτοποιήσουν τις λανθασμένες εγγραφές άμεσα και να μην περιμένουν να κάνουν οι ελεγκτές μετά από χρόνια αυτό που η λογιστική τάξη αλλά και το ίδιο συμφέρον επιβάλλει να κάνουν οι ίδιες.

14. Κάθε πράξη ή παράλειψη που αναφέρεται στην § 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (απόκρυψη εσόδων, εξόδων, μη απογραφή περιουσιακών στοιχείων, ανακριβής απογραφή, μη έκδοση, ανακριβής έκδοση, έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων αξίας ή διακίνησης, λήψη ανακριβών ή εικονικών στοιχείων), εφόσον ο έλεγχος αποδείξει ότι οφείλεται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, αρκεί μόνο το γεγονός της πρόθεσης για να χαρακτηριστούν τα βιβλία ανακριβή, χωρίς να εξετάζεται η έκταση της πράξης αυτής σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων.

Στην ερμηνεία αυτή οδηγούμαστε γιατί στην § 4 (για τα βιβλία Γ'

κατηγορίας) στην § 6 (για τα βιβλία αγορών), στην § 7 (για τα βιβλία εσόδων – εξόδων) και στο τέλος αυτών χρησιμοποιείται ο διαζευκτικός σύνδεσμος «ή» γεγονός που σημαίνει ότι ο νομοθέτης θέλησε να τιμωρήσει αυστηρά την πρόθεση στις πράξεις αυτές, την οποία πρέπει όμως να αποδείξει και θεμελιώσει η Δ.Ο.Υ..

15. Δεν εμφανίζεται η πραγματική κατάσταση της επιχείρησης (π.χ. πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου).

16. Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της § 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. (κλαδικά βιβλία: πόρτας ξενοδοχείων, μητρώο μαθητών, εισερχόμενων αυτοκινήτων κ.λπ.) και της § 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/92 (βιβλίο επίσκεψης ασθενών για τους γιατρούς).

17. Απώλεια ή μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων. Όταν ο υπόχρεος δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.:

α) τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές

β) τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών

γ) τα παραστατικά με τα οποία διενεργούνται πρωτογενώς οι εγγραφές στα ημερολόγια.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη που οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας.

Με την παράγραφο 7 του άρθρου 15 του Ν. 2579/98 προστέθηκε στην περίπτωση στ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 που αναφέρεται στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη των πιο πάνω βιβλίων και στοιχείων η φράση ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους που αφορούν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Ι. ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Κατά τον έλεγχο των δηλώσεων, ανεξάρτητα από το είδος της ασκούμενης επιχείρησης και την κατηγορία των βιβλίων του Κ.Β.Σ. που τηρούνται, θα ενεργούνται οι παρακάτω γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

1.1 Επαληθεύσεις υποχρεώσεων που προκύπτουν από τον Κ.Β.Σ.

(άρθρο 3, παρ. Α')

Από τον έλεγχο πρέπει να ερευνώνται και να διαπιστώνονται τα εξής:

1.1.1. Τήρηση βιβλίων (παρ. Α', περίπτ. 1)

Ο έλεγχος θα γίνεται προκειμένου να διαπιστωθεί αν τηρήθηκαν τα βιβλία ή στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ.

Η διαπίστωση αναφέρεται σε όλα τα βιβλία και στοιχεία, τόσο του κεντρικού καταστήματος, όσο και του υποκαταστήματος ή υποκαταστημάτων. Αναφέρεται επίσης στα ειδικά (πρόσθετα) βιβλία του άρθρου 10 παρ. 5 του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ.. Στην κατηγορία αυτή των ειδικών βιβλίων εντάσσεται και το βιβλίο επίσκεψης ασθενών που τηρείται από τους ιατρούς, το οποίο προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 64 του Ν. 2065/92.

1.1.2. Νομότυπη τήρηση βιβλίων (παρ. Α', περίπτ. 2)

Θα γίνεται, επίσης, έλεγχος για να διαπιστωθεί αν τα προβλεπόμενα βιβλία, τόσο του κεντρικού όσο και των υποκαταστημάτων τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Για παράδειγμα, θα εξετάζεται αν

είναι θεωρημένα κανονικά, αν η θεώρηση έγινε πριν από τη χρησιμοποίησή τους, αν γίνεται κανονικά η ενημέρωση και γενικά αν εφαρμόζονται οι σχετικές με την ορθή τήρησή τους διατάξεις των άρθρων 5,6,7,8,9 και 10 του Κ.Β.Σ..

1.1.3. Εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή (παρ. Α' περίπτ. 3)

Έλεγχος θα γίνεται, ακόμη, για να διαπιστωθεί αν εφαρμόστηκε ο προβλεπόμενος σε κάθε χρήση Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.), στις περιπτώσεις όπου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με την εφαρμογή του Σ.Κ.Κ., π.χ. αν πρόκειται για επιχείρηση που προβαίνει σε παραγωγή προϊόντων για λογαριασμό τρίτων με πρώτες ύλες παρεχόμενες απ' αυτούς, ο προβλεπόμενος συντελεστής διπλασιάζεται εφαρμοζόμενος στα κατεργαστικά εκτός αν από τον πίνακα προβλέπεται ίδιος συντελεστής, αν λήφθηκε ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας στην οποία εντάσσεται ο επιτηδευματίας, εφόσον δεν προβλέπεται γι' αυτόν συντελεστής.

1.2 Έλεγχος της νομότυπης σύστασης και λειτουργίας προσωπικών εταιρειών, κοινοπραξιών κ.λπ.

Για την νομότυπη σύσταση και λειτουργία των προσωπικών εταιρειών, των κοινοπραξιών κ.λπ. πρέπει να εξετάζονται:

1.2.1. Συστατικό έγγραφο (παρ. Α', περίπτ. 4)

Η ύπαρξη συστατικού εγγράφου, ιδιωτικού ή συμβολαιογραφικού και εάν αυτό έχει καταχωρηθεί στα βιβλία του αρμόδιου Πρωτοδικείου.

1.2.2. Κάλυψη των ελεγχόμενων χρήσεων από συστατικό έγγραφο (παρ. Α' , περίπτ. 4)

Αν οι ελεγχόμενες χρήσεις καλύπτονται από συστατικό έγγραφο ή από τροποποιητικό ως προς τη διαδικασία λειτουργίας της εταιρείας.

1.2.3. Εμπρόθεσμη καταχώρηση τροποποιητικών εγγράφων (παρ. Α' , περίπτ. 4)

Αν τα τροποποιητικά έγγραφα, ως προς την παράταση της διάρκειας του νομικού προσώπου είναι εμπρόθεσμη καταχωρημένα στα βιβλία του αρμόδιου Πρωτοδικείου.

1.2.4. Νομότυπη σύσταση κοινοπραξιών (παρ. Α' , περίπτ. 5)

Προκειμένου για τις κοινοπραξίες θα διαπιστώνεται αν υπάρχουν τα στοιχεία που προβλέπονται από την παρ. 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. και ιδίως αν αποδεικνύεται νόμιμη σύσταση και λειτουργία με έγγραφη συμφωνία που έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από την έναρξη των εργασιών τους.

1.2.5. Συμφωνία δεδομένων φορολογικών ταμειακών μηχανών (Φ.Τ.Μ.) με καταχωρήσεις στα βιβλία (παρ. Α' περίπτ.8)

Αν τα δεδομένα των τηρούμενων Φ.Τ.Μ. συμφωνούν με τις αντίστοιχες καταχωρήσεις στα τηρούμενα βιβλία. Θα ελέγχεται δηλαδή, αν το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων κάθε χρήσης, όπως αποτυπώνεται στα στοιχεία των Φ.Τ.Μ. σε όλη τη χρήση, συμφωνεί με το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων που καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία σε όλη τη διάρκεια της χρήσης.

1.2.6. Υπερτιμολογήσεις ή υποτιμολογήσεις (παρ. Α' ,περίπτ.9)

Θα γίνεται έλεγχος για τυχόν υπερτιμολογήσεις ή υποτιμολογήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 2238/94. Σημειώνεται ότι η προκύπτουσα διαφορά προσαυξάνει, υπό προϋποθέσεις, τα προκύπτοντα από τα βιβλία καθαρά κέρδη, και η ίδια διαφορά προσαυξάνει και τα προκύπτοντα από τα βιβλία ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Επισημαίνεται, επίσης, ότι σε περιπτώσεις υπερτιμολογήσεων ή υποτιμολογήσεων του άρθρου 39 θα επιβάλλονται τα αυτοτελή πρόστιμα της παρ. 4 του άρθρου αυτού ανεξάρτητα από τις λοιπές κυρώσεις (πρόσθετους φόρους, προσαυξήσεις κ.λπ.).

1.3 Επαληθεύσεις βάσει στοιχείων της υπηρεσίας και των επιχειρήσεων

Εκτός από τις παραπάνω διαπιστώσεις που αναφέρονται στο τυπικό μέρος των βιβλίων και στη νομότυπη σύσταση και λειτουργία των προσωπικών εταιρειών κ.λπ. θα γίνονται και οι παρακάτω επαληθεύσεις.

1.3.1. Επιστροφές και εκπτώσεις (παρ. Α', περίπτ. 6)

Θα ελέγχεται αν για τις επιστροφές και εκπτώσεις σημαντικών ποσών υπάρχουν νόμιμα δικαιολογητικά. Ως σημαντικά ποσά θεωρούνται επιστροφές και εκπτώσεις άνω των 587 ευρώ για επιχειρήσεις με βιβλία Α ή Β κατηγορίας ή απαλλασσόμενες και άνω των 1467 ευρώ για επιχειρήσεις με βιβλία Γ κατηγορίας, για κάθε φορολογικό στοιχείο. Ο έλεγχος αποσκοπεί στον εντοπισμό τυχόν εικονικών επιστροφών και εκπτώσεων. Σύμφωνα με την εγκ. ΠΟΛ 1183/98 τα ποσά των 587 € ή 1467 € λαμβάνονται καθαρά, χωρίς δηλαδή το Φ.Π.Α. ή άλλους φόρους ή τέλη.

1.3.2. Αναζήτηση παραβάσεων του Κ.Β.Σ. (παρ. Β' περίπτ. 1)

Θα διαπιστώνεται από τα αρχεία της Δ.Ο.Υ. εάν υπάρχουν παραβάσεις του Κ.Β.Σ., δελτία πληροφοριών και άλλα στοιχεία ή έγγραφα από τα οποία προκύπτει φοροδιαφυγή για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Τα στοιχεία θα συσχετίζονται με την οικεία δήλωση, θα αξιολογούνται και θα αξιοποιούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται και στην απόφαση αυτή. Σε περίπτωση που δεν έχουν επιβληθεί πρόστιμα θα κινείται η διαδικασία που ορίζεται από την παρ. 3 του άρθρου 9 της αποφάσεως.

1.3.3. Αναζήτηση στοιχείων από άλλες αρχές (παρ. Β', περ. 2)

Θα ερευνάται αν υπάρχουν στοιχεία που σχετίζονται με τις ελεγχόμενες υποθέσεις, τα οποία αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ. από το Υπουργείο Οικονομικών ή από άλλες αρχές. Ενδεικτικά αναφέρονται τα στοιχεία ενδοκοινοτικών συναλλαγών μέσω VIES, στοιχεία επιδοτήσεων, πωλήσεων μέσω πιστωτικών καρτών, βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων του Κ.Β.Σ., για τις αγορές και πωλήσεις, στοιχεία Τραπεζών και λοιπών πιστωτικών Ιδρυμάτων, Συνεταιρισμών κ.λπ..

1.4 Έλεγχος έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων (παρ. Γ')

1.4.1. Γενικά

Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στον έλεγχο της έκδοσης πλαστών ή εικονικών και της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση αυτών.

Σύμφωνα με τη σχετική διάταξη ο έλεγχος θα γίνεται μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., σε μεμονωμένες αγορές ή δαπάνες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας προμηθευτών, με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές. Ομοίως θα γίνεται έλεγχος

φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερα αυτών με μεγάλη αξία για τη διαπίστωση τυχόν πλαστότητας, εικονικότητας ή νόθευσής τους.

1.4.2. Έννοια πλαστού, εικονικού και μερικώς εικονικού στοιχείου

Η έννοια της πλαστότητας ή εικονικότητας είναι αυτή που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 3 και 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 του Ποινολογίου.

α) Πλαστό φορολογικό στοιχείο

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για την θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται, επίσης, ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή αντιτύπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

β) Εικονικό φορολογικό στοιχείο

Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συνάλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιαδήποτε

μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι τελείως αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε, στην τελευταία αυτή περίπτωση, η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.

γ) Πότε δεν θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 24 του άρθρου 4 του Ν. 2873/2000, δεν θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που έδωσε ή έλαβε:

- Η κοινωνία κληρονόμων
- Ο κληρονόμος
- Σύζυγος αποβιώσαντος
- Τέκνο αποβιώσαντος
- Σύζυγος συνταξιοδοτηθέντος συζύγου
- Τέκνο συνταξιοδοτηθέντος γονέα.

Το στοιχείο πρέπει να φέρει τα εξής χαρακτηριστικά: να έχει εκδοθεί ή ληφθεί στο όνομα του αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος επιτηδευματία εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα το στοιχείο όσο και του παραδώσαντα αυτό και επί πλέον η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και ταυτόχρονα έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

Εάν όμως (από άγνοια ή συγγνωστή πλάνη) συνεχίζεται η έκδοση φορολογικών στοιχείων με τα παραπάνω χαρακτηριστικά, μετά την πάροδο εξαμήνου από το χρόνο που προέκυψε η μεταβολή στο φορέα της επιχείρησης, τότε θεωρείται γενική παράβαση και επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών, λαμβάνοντας ως βάση

υπολογισμού το ποσό των 293 € ή των 586 € ή των 880 € ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων και συντελεστή βαρύτητας την αριθμητική τιμή ένα (1).

δ) Μερικώς εικονική αξία

Ως μερικώς εικονική αξία θεωρείται εκείνη η αξία που είτε είναι κατώτερη της πραγματικής είτε είναι μεγαλύτερη της πραγματικής.

Στην πρώτη περίπτωση (αξία κατώτερη της πραγματικής) τα φορολογικά στοιχεία θεωρούνται ανακριβή ενώ στη δεύτερη περίπτωση (αξία μεγαλύτερη της πραγματικής), τα φορολογικά στοιχεία θεωρούνται ως εικονικά αλλά μόνο κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Παράδειγμα: Εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης – Δελτίο Αποστολής αξίας 6.000 € (χωρίς Φ.Π.Α.0, ενώ η πραγματική αξία της συναλλαγής είναι 2.500 €. Το πρόστιμο ισούται με την μερικώς εικονική αξία, που είναι 3.500 € (Βάση υπολογισμού Νο 2) $\times 2 = 7.000$ €

1.4.3. Έννοια νοθευμένου στοιχείου

Πουθενά στις διατάξεις του ποινικολογίου δεν αναφέρεται η έννοια της νόθευσης στοιχείων, ενώ η πράξη αυτή αξιολογείται ως ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και εξομοιώνεται με τα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Σύμφωνα με τη νομική επιστήμη, νόθευση γενικά θεωρείται η εκ των υστέρων επέμβαση που γίνεται σε κάποιο στοιχείο, εις τρόπον ώστε να αλλοιώνεται το νόημα και το περιεχόμενο αυτού, με σκοπό την εξαπάτηση.

Για παράδειγμα, σε ένα χειρόγραφο φορολογικό στοιχείο με αξία 300 € προστίθεται από το λήπτη ένα μηδενικό και γίνεται 3.000 €, ενώ παράλληλα διορθώνεται και η αξία αυτού ολογράφως.

ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Εκτός από τις γενικές επαληθεύσεις του άρθρου 3 που αναφέρονται παραπάνω και αφορούν όλες τις κατηγορίες βιβλίων του Κ.Β.Σ., κατά τον έλεγχο θα διενεργούνται και οι παρακάτω ειδικότερες ελεγκτικές ενέργειες, κατά κατηγορία βιβλίων ή ασκούμενη δραστηριότητα.

1.5. Έλεγχος στις απαλλασσόμενες επιχειρήσεις από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων

1.5.1. Έννοια απαλλασσόμενων επιχειρήσεων κατά τον Κ.Β.Σ.

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. απαλλάσσονται από την υποχρέωση της τήρησης των βιβλίων του Κώδικα και της έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα, που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι 7.500 ευρώ από την πώληση αγαθών ή μέχρι το αυτό ποσό από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, εφόσον στην περίπτωση αυτή τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τα 3.000 ευρώ ή μέχρι 3.000 ευρώ την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία του Ν. 27/75 (ΦΕΚ Α' 77), των οποίων η συνολική χωρητικότητα δεν υπερβαίνει τους πεντακόσιους (500) κόρους.

β) Η απαλλαγή δεν ισχύει για ελεύθερους επαγγελματίες, για επιτηδευματίες που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον 60% ή εξαγωγές, ανεξάρτητα από ποσοστό και για όσους υποχρεούνται στην τήρηση πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10 παρ. 5 του Κ.Β.Σ..

1.5.2. Χαρακτηριστικά του ελέγχου

Ο έλεγχος των επιχειρήσεων αυτών έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

α) Έλεγχος νόμιμης ή μη απαλλαγής (παρ. Α1)

Ο έλεγχος των επιχειρήσεων αυτών θα γίνεται ως εξής: θα διαπιστώνεται αν τα ακαθάριστα έσοδα υπερέβησαν το εκάστοτε όριο απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων. Προς τούτο θα επιδιώκεται η εξεύρεση του συντελεστή μικτού κέρδους επί των αγορών προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση είναι χαμηλότερα από το απαλλασσόμενο όριο της τήρησης βιβλίων.

β) Έλεγχος των δικαιολογητικών των αγορών κ.λπ.

Προβλέπεται ο έλεγχος των τιμολογίων αγορών και των δικαιολογητικών των δαπανών, καθώς και της ορθής μεταφοράς αυτών στα συμπληρωματικά στοιχεία της δήλωσης.

1.6. Έλεγχος στα βιβλία πρώτης κατηγορίας

Στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας γίνονται οι εξής ειδικές επαληθεύσεις:

1.6.1. Έλεγχος αθροίσεων βιβλίου (παρ. Β 1)

Θα γίνεται επαλήθευση των αθροίσεων του βιβλίου αγορών, όταν αυτό τηρείται χειρόγραφα καθώς και της μεταφοράς των αθροίσεων από σελίδα σε σελίδα του βιβλίου για ολόκληρο το έτος.

1.6.2. Έλεγχος της ορθής καταχώρησης ληφθέντων στοιχείων (παρ. Β 2)

Θα ελέγχεται αν καταχωρήθηκαν σωστά στο βιβλίο αγορών τα δικαιολογητικά αγοράς αγαθών και της λήψης υπηρεσιών.

1.6.3. Έλεγχος δεδομένων βιβλίων και συμπληρωματικών στοιχείων (παρ. Β 3)

Θα διαπιστώνεται αν τα συνολικά ποσά των αγορών και των δαπανών μεταφέρθηκαν ορθά από το βιβλίο αγορών στις περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις του Φ.Π.Α. καθώς και στα έντυπα φορολογία εισοδήματος (Ε3, Ε5, κ.λπ.)

1.6.4. Έλεγχος συνάφειας (παρ. Β 4)

Θα ερευνάται αν υπάρχει ή όχι συνάφεια σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις.

1.6.5. Μεταποιητικές επιχειρήσεις (με βιβλία Α' κατηγορίας) (παρ. Β 5)

Στις αμιγώς μεταποιητικές επιχειρήσεις, τα μεγέθη που προκύπτουν από την εφαρμογή της συνάφειας (διαφορές) θα συγκρίνονται με το άθροισμα των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων των ελεγχόμενων χρήσεων.

1.7 Έλεγχος στα βιβλία δεύτερης κατηγορίας

Πριν προχωρήσουμε στην παρουσίαση των ειδικών επαληθεύσεων που προβλέπονται για τα βιβλία Β' κατηγορίας είναι απαραίτητο να επεξηγηθούν κάποιες έννοιες, όπως οι ακόλουθες.

1.7.1. Έννοια ακαθαρίστων εσόδων (ως στοιχείο επιλογής του μηνός με τα μεγαλύτερα έσοδα)

Σύμφωνα με την εγκ. ΠΟΛ. 1183/98, ως ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου αυτά να αποτελέσουν κριτήριο για την επιλογή του μηνός με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, λαμβάνονται πάντα αυτά που

προκύπτουν από τα βιβλία και όχι αυτά που προκύπτουν από τον έλεγχο. Υπό την έννοια αυτή, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται αυτά που προέρχονται από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών.

Σύμφωνα, εξάλλου, με την εγκ. ΠΟΛ. 1219/98, σε περιπτώσεις πωλήσεων για λογαριασμό τρίτων δεν λαμβάνονται οι πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων αλλά οι προμήθειες από τις πωλήσεις αυτές, προκειμένου να προσδιοριστεί ο μήνας με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.

1.7.2. Έννοια αγορών (ως στοιχείο επιλογής του μηνός με τις μεγαλύτερες αγορές)

Σύμφωνα με την ίδια εγκ. (ΠΟΛ 1183/98), ως αγορές λαμβάνονται πάντα αυτές που προκύπτουν από τα βιβλία και όχι αυτές που προκύπτουν από τον έλεγχο. Υπό την έννοια αυτή ως αγορές θεωρούνται: α) για τις εμπορικές επιχειρήσεις, οι αγορές εμπορευμάτων, β) για τις μεταποιητικές επιχειρήσεις, οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας που συνιστούν στοιχείο κόστους παραγωγής και γ) για τις εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις οι αγορές όλων των παραπάνω ειδών.

1.7.3. Έννοια ελέγχου συγκεκριμένου ημερολογιακού διαστήματος

Όπου προβλέπεται η διενέργεια επαληθεύσεων σε συγκεκριμένο πλήθος ημερών κάποιου μήνα, νοείται πάντοτε το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα των ημερών του μήνα, ανεξάρτητα αν η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε ή όχι συναλλαγές κατά το χρονικό αυτό διάστημα, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από τις οικείες διατάξεις.

1.7.4. Έλεγχος κλειστής αποθήκης (παρ. Γ 8 και Ε7)

α) Έννοια κλειστής αποθήκης

Είναι το σύνολο των ενεργειών που γίνονται με σκοπό την παρακολούθηση της ποσοτικής διακίνησης ενός αγαθού ή μιας ομάδας ομοειδών αγαθών, σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

Η κλειστή αποθήκη περιλαμβάνει ένα μικρό ή μείζον χρονικό διάστημα εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, σε αντίθεση με την ετήσια αποθήκη που επεκτείνεται χρονικά σε ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο, που γίνεται δηλαδή σε ετήσια βάση.

β) Παράδειγμα κλειστής αποθήκης

Παράδειγμα πρώτο:

Σε βιοτεχνία με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή σχολικών τσαντών και τσαντών ταξιδιού και τη διάθεση αυτών χονδρικώς, έγινε παρακολούθηση του παρακάτω είδους για το χρονικό διάστημα από 1.1.2004 έως 21.2.2004 και διαπιστώθηκαν τα εξής:

Είδος: Τσάντες ταξιδιού

Απογραφή 31.12.2003	Τεμ. 20
Παραγωγή (ή λοιπές εισαγωγές)	Τεμ. 0
Σύνολο	Τεμ. 20
Πωλήσεις από 1-1/21-2-2004 (ως τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής αναλυτικά αναφερόμενα	Τεμ. 82
Ποσοτική διαφορά (πλεόνασμα)	Τεμ. 62

Σημείωση

Σύμφωνα με τα στοιχεία που συγκέντρωσε ο έλεγχος, η παραγωγή άρχισε μετά τις 21.2.2004.

Η περίπτωση αυτή έχει ως αφετηρία έρευνας την απογραφή και κατάληξη ένα χρονικό σημείο που βρίσκεται κοντά στο χρόνο της απογραφής (21-2-2004), και επιλέχθηκε σκόπιμα επειδή η παραγωγή άρχισε την επόμενη ημέρα (22-2-2004). Εδώ λειτούργησε η απλή λογική: «Αφού δεν έχει διαθέσιμα είδη, πως πουλάς».

Παράδειγμα δεύτερο:

Επιχείρηση εμπορίας ειδών υγιεινής έχει τα εξής χαρακτηριστικά: Οι πωλήσεις γίνονται χονδρικά και λιανικά, από την παρακολούθηση των παρακάτω δύο ειδών διαπιστώθηκαν οι εξής διαφορές:

Είδη αποθήκης	Θερμοσίφωνες 60 LT	ELCO 20 LT
Αγορά την 25.12.2004	TEM. 18	TEM. 14
Πωλήσεις από 28.12.04 έως 31.12.2004	<u>TEM. 0</u>	<u>TEM. 0</u>
Λογιστικό υπόλοιπο	TEM. 18	TEM. 14
Απογραφή 31.12.2004	<u>TEM. 5</u>	<u>TEM. 3</u>
Ποσοτική διαφορά (έλλειμμα)	TEM. 13	TEM. 11

Σημείωση

Στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα των τεσσάρων (4) ημερών δεν υπάρχουν πωλήσεις χονδρικής, οι δε ελάχιστες λιανικές δεν αξιολογούνται επειδή αφορούν άλλα είδη, λόγω της πολύ μικρής αξίας τους.

Η περίπτωση αυτή έχει ως αφετηρία παρακολούθησης κάποια συγκεκριμένη χρονική στιγμή προ της απογραφής αλλά πολύ κοντά σ' αυτή, δηλαδή την 28-12-2004 και κατάληξη την απογραφή 31-12-2004.

1.8 Ειδικά θέματα ελέγχου

Κατά τα λοιπά, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 4 παρ. Γ' της Απόφασης, στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας θα εξετάζονται τα ακόλουθα ειδικά θέματα.

1.8.1. Έλεγχος των αθροίσεων του βιβλίου (παρ. Γ 1)

Θα γίνεται έλεγχος των αθροίσεων του βιβλίου εσόδων-εξόδων για το μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.

Ο έλεγχος θα αφορά τις αθροίσεις των εσόδων, των αγορών και των δαπανών.

α) Έννοια εσόδων

Ως έσοδα για την επαλήθευση αυτή λαμβάνονται αυτά που προέρχονται από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών.

β) Έννοια αγορών

Ως αγορές λαμβάνονται, για τις εμπορικές επιχειρήσεις οι αγορές εμπορευμάτων, για τις μεταποιητικές επιχειρήσεις οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας που συνιστούν στοιχείο κόστους παραγωγής και τέλος για τις εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις οι αγορές όλων των παραπάνω ειδών.

1.8.2. Έλεγχος της σύννομης έκδοσης των στοιχείων (παρ. Γ2)

Ο έλεγχος αυτός θα αποβλέπει στο να διαπιστωθεί αν τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. π.χ. αν στα εκδοθέντα δελτία αποστολής αναγράφεται το είδος, όπως η έννοια αυτού προσδιορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 3 του Κ.Β.Σ., αν αυτά είναι θεωρημένα κ.λπ..

Ο έλεγχος αυτός θα γίνεται στο μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.

1.8.3. Έλεγχος εγγραφών των πρόσθετων βιβλίων, εν σχέσει με τα φορολογικά στοιχεία (παρ. Γ 3)

Πρόκειται ουσιαστικά για αντιπαραβολή που θα γίνεται μεταξύ των καταχωρίσεων στα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. και

των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων, π.χ. αν για κάθε καταχώρηση στο βιβλίο στάθμευσης αυτοκινήτων εκδόθηκαν οι αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Ο έλεγχος αυτός θα γίνεται και πάλι στο μήνα με τα μεγαλύτερα έσοδα.

1.8.4. Έλεγχος της ορθής μεταφοράς της αξίας των εκδοθέντων στοιχείων (παρ. Γ 4)

Η επαλήθευση αφορά μόνο την ορθή μεταφορά της αξίας των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Ως στοιχεία εσόδων θεωρούνται όλα τα φορολογικά στοιχεία που περιέχουν αξία, όπως π.χ. οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, οι φορτωτικές, το συνενωμένο στοιχείο δελτίο αποστολής και απόδειξη λιανικής πώλησης κ.λπ. ακόμη και εκείνα με τα οποία γίνονται πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων.

Και εδώ ο έλεγχος θα γίνεται για το μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.

1.8.5. Έλεγχος της ορθής καταχώρησης των ληφθέντων στοιχείων αγορών (παρ. Γ 5)

Ο έλεγχος αυτός θα γίνεται για να διαπιστωθεί αν τα ληφθέντα στοιχεία αγορά καταχωρήθηκαν κανονικά στο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Ως στοιχεία αγορών νοούνται τα πάσης φύσεως στοιχεία που αφορούν αγορές, όπως π.χ. εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών κ.λπ..

Η επαλήθευση θα γίνεται για το μήνα με τις μεγαλύτερες αγορές.

1.8.6. Έλεγχος εκδοθέντων δελτίων αποστολής (παρ. Γ 6)

Ο έλεγχος θα γίνεται προκειμένου να διαπιστωθεί αν για τα δελτία

αποστολής που εκδόθηκαν από την επιχείρηση έχουν εκδοθεί αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας.

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 του Κ.Β.Σ. κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα (30) ημέρες και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Έτσι, αν για παράδειγμα το δελτίο αποστολής εκδόθηκε στις 30 Δεκεμβρίου το τιμολόγιο πώλησης πρέπει να εκδοθεί μέχρι την επόμενη ημέρα, 31 Δεκεμβρίου. Το περιθώριο του μηνός μηδενίζεται αν το δελτίο αποστολής εκδοθεί στις 31 Δεκεμβρίου, δεδομένου ότι το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί αυθημερόν. Αυτά ισχύουν υπό την προϋπόθεση ότι η διαχειριστική περίοδος, για έναν τουλάχιστον από τους συμβαλλόμενους, κλείνει την 31 Δεκεμβρίου.

Σημειώνεται ότι ως ανακρίβεια θα ληφθεί η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου και όχι η τυχόν εκπρόθεσμη έκδοσή τους.

Το είδος αυτού του ελέγχου θα γίνεται για τις τελευταίες δέκα (10) ημέρες του μηνός Δεκεμβρίου.

1.8.7. Έλεγχος δεδομένων βιβλίου και συμπληρωματικών στοιχείων (παρ. Γ 7)

Θα γίνεται επαλήθευση αν τα πραγματικά δεδομένα του βιβλίου εσόδων-εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

1.8.8. Διενέργεια κλειστής αποθήκης (παρ. Γ 8)

α) Γενικά

Όπως είναι γνωστό, στις επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας, στο τέλος κάθε έτους διενεργείται απογραφή, εκτός ορισμένων επιχειρήσεων,

οι οποίες απαλλάσσονται από την υποχρέωση αυτή με Υπουργικές Αποφάσεις.

Σύμφωνα με την παρ. Γ 8 του άρθρου 4, εφόσον τηρείται βιβλίο Απογραφής θα πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη, σε ένα τουλάχιστον είδος επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία. Η ποσοτική αυτή επαλήθευση θα γίνεται υποχρεωτικά σε όσους πωλούν χονδρικά και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικά και λιανικά ή αποκλειστικά λιανικά.

Παράδειγμα κλειστής αποθήκης σε επιχείρηση λιανικής πώλησης:

Ελέγχεται επιχείρηση πώλησης γυναικείων ενδυμάτων με βιβλία εσόδων-εξόδων. Οι πωλήσεις διενεργούνται αποκλειστικά λιανικά.

Η επιχείρηση στις 15 Οκτωβρίου του 2004 αγόρασε δέκα (10) δερμάτινα γυναικεία σακάκια αξίας του καθενός 250 €. Στην απογραφή της 31 Δεκεμβρίου 2004 δεν υπάρχουν μένοντα εμπορεύματα από το συγκεκριμένο είδος (δερμάτινα γυναικεία σακάκια).

Συνεπώς, αυτά πρέπει να έχουν πωληθεί στο διάστημα από 15 Οκτωβρίου μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2004. Για τις ανάγκες της επαλήθευσης θεωρούνται όλες οι λιανικές πωλήσεις αξίας άνω των 250 € κατ' αμάχητο τεκμήριο, ότι αντιπροσωπεύουν πωλήσεις του συγκεκριμένου είδους. Αν διαπιστωθεί ότι υπάρχει ένα πλήθος στοιχείων (αποδείξεις φορολογικής ταμειακής μηχανής) πέραν των δέκα, που είναι αξίας 250 € και άνω θεωρείται ότι δεν υπάρχει τίποτα το ύποπτο. Αν όμως από την έρευνα εντοπισθεί ένα πλήθος στοιχείων πολύ κατώτερο των δέκα π.χ. τριών, τότε είναι φανερό ότι υπάρχει μια ακάλυπτη διαφορά των επτά (7) τεμαχίων. Η επιχείρηση δεν μπορεί να ισχυρισθεί ότι πωλήθηκαν σε τιμές κατώτερες των 250 € και συνεπώς για την ποσοτική διαφορά των επτά (7) τεμαχίων θεωρείται ότι έγιναν πωλήσεις χωρίς να εκδοθούν φορολογικά στοιχεία. Εκτός αν αποδειχθεί ανακρίβεια της απογραφής.

1.8.9. Έλεγχος ορθού τρόπου προσδιορισμού των κερδών (παρ. Γ 9)

α) Γενικά

Ο έλεγχος αυτός, πρώτον θα αποβλέπει στο να διαπιστωθεί αν στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών χωρίς αξιόλογα αποθέματα στο τέλος της χρήσης και στους ελεύθερους επαγγελματίες (εκτός από τους αρχιτέκτονες και μηχανικούς) τα αποτελέσματα προσδιορίζονται κατά τρόπο λογιστικό (έσοδα μείον έξοδα), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/94 και όχι εξωλογιστικά με Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.) και δεύτερον θα ερευνάται αν εφαρμόστηκε ο ορθός συντελεστής καθαρού κέρδους.

β) Προσδιορισμός καθαρών κερδών μικτών επιχειρήσεων

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να αποδίδεται ως προς τον τρόπο προσδιορισμού των καθαρών κερδών των μικτών επιχειρήσεων.

Όταν πρόκειται για επιχειρήσεις πραγματικά μικτές, τα καθαρά κέρδη όλων των κλάδων της δραστηριότητάς τους θα προσδιοριστούν εξωλογιστικά με την χρησιμοποίηση Συντελεστή Καθαρού Κέρδους επί των ακαθαρίστων εσόδων κάθε κλάδου. Αν για κάποιο κλάδο παροχής υπηρεσιών δεν προβλέπεται Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) χρησιμοποιείται ο μέσος όρος των συντελεστών καθαρού κέρδους της 8^{ης} κατηγορίας (Υπηρεσίες, Τεχνικά έργα) που είναι 32%.

Σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση με περισσότερους κλάδους, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως πραγματικά μικτή, τότε μόνο, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά για τον κλάδο πώλησης και λογιστικά για τον κλάδο παροχής υπηρεσιών.

1.8.10. Έλεγχος δαπανών στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών (παρ. Γ 10)

α) Γενικά

Ελέγχονται όλες οι δαπάνες, ανεξάρτητα από το ποσό που αφορούν έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα.

Από τις λοιπές δαπάνες ελέγχονται επιλεκτικά όσες υπερβαίνουν τα 300 €.

Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τις τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, για τις οποίες τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται πάντοτε εξωλογιστικά με συντελεστή.

1.9 Έλεγχος ελεύθερων επαγγελματιών

Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες θα γίνονται όλες οι επαληθεύσεις που αφορούν τα βιβλία Β' κατηγορίας και επιπλέον οι ακόλουθες.

1.9.1. Έλεγχος των αθροίσεων (παρ. Δ 1)

Θα γίνεται ο έλεγχος των αθροίσεων εσόδων και δαπανών των βιβλίων για ολόκληρο τó έτος.

1.9.2. Έλεγχος της ορθής μεταφοράς της αξίας των στοιχείων (παρ.Δ 2)

Η επαλήθευση της ορθής μεταφοράς της αξίας των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων επεκτείνεται εκτός από το μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα και στο μήνα Δεκέμβριο κάθε

έτους.

1.9.3. Έλεγχος δαπανών (παρ. Δ 3)

Ο έλεγχος επεκτείνεται σε όλες τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού και όσες δεν αναγνωρίζονται προστίθενται ως λογιστικές διαφορές.

Στον έλεγχο των δαπανών περιλαμβάνονται και οι διενεργηθείσες αποσβέσεις.

Ο παραπάνω έλεγχος των δαπανών γίνεται ακόμα και όταν ο ελεύθερος επαγγελματίας τηρεί προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας.

1.9.4. Έλεγχος αρχιτεκτόνων – μηχανικών (παρ. Δ 4)

Θα ελέγχεται αν τα καθαρά κέρδη των αρχιτεκτόνων και μηχανικών, κάθε ειδικότητας προσδιορίζονται με τη χρήση των συντελεστών που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 2238/94. Θα ελέγχεται, επιπλέον, εάν οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με τις τεκμαρτές δαπάνες, οπότε ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά ποσοστό 20%.

Επίσης θα γίνεται έλεγχος για να διαπιστωθεί αν οι νόμιμες ακαθάριστες αμοιβές τους μειώθηκαν τυχόν με την αξία των εκπτώσεων που χορηγήθηκαν με πιστωτικά τιμολόγια κ.λπ., καθόσον οι εκπτώσεις αυτές δεν αναγνωρίζονται και συνεπώς προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Ο έλεγχος θα γίνεται για όλους τους μήνες κάθε ελεγχόμενης χρήσης ανεξάρτητα από το ύψος των εκπτώσεων αυτών.

1.9.5. Έλεγχος συμβολαιογράφων

Ειδικά κατά τον έλεγχο των συμβολαιογράφων πρέπει να εξετάζονται τα εξής θέματα:

α) Μικροδαπάνες χωρίς δικαιολογητικά

Ποσά δαπανών που τυχόν καταχωρούνται στα βιβλία των συμβολαιογράφων χωρίς νόμιμα παραστατικά, όπως π.χ. έξοδα καφενείου, έξοδα ταξί, αμοιβές καθαρίστριας και λοιπές μικροδαπάνες, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές.

β) Έλεγχος ορθής μεταφοράς των ακαθάριστων αμοιβών στα βιβλία

Η επαλήθευση των διατάξεων της παρ. Δ 2 του άρθρου 4 της Απόφασης (ΠΟΛ 1144/1998) θα γίνεται βάσει των συμβολαίων, εφόσον σε αυτά αναγράφεται η αμοιβή και όχι βάσει των δεδομένων των βιβλίων που τηρούν ειδικά οι συμβολαιογράφοι, στα οποία καταχωρούν τα στοιχεία των συμβολαίων που καταρτίζουν.

1.10 Έλεγχος στα βιβλία τρίτης κατηγορίας

Οι επαληθεύσεις που γίνονται στα βιβλία Γ' κατηγορίας έχουν αναλυτικά ως εξής.

1.10.1. Έλεγχος των αθροίσεων (παρ. Ε 1)

Γίνεται έλεγχος του αθροίσματος των κινήσεων των ημερολογίων, το οποίο πρέπει να συμφωνεί με τα σύνολα των κινήσεων του Γενικού Καθολικού και του Ισοζυγίου.

1.10.2. Έλεγχος σύννομης έκδοσης των στοιχείων (παρ. Ε 2)

Ο έλεγχος αυτός θα αποβλέπει στο να διαπιστωθεί αν τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. π.χ. αν στα εκδοθέντα δελτία αποστολής αναγράφεται το είδος, όπως η έννοια αυτού προσδιορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 3 του Κ.Β.Σ., αν αυτά είναι θεωρημένα κ.λπ..

Ο έλεγχος αυτός θα γίνεται στις τελευταίες πέντε ημέρες (αντί δέκα

ημέρες παλαιότερα) του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.

1.10.3. Έλεγχος εγγραφών πρόσθετων βιβλίων, εν σχέσει με τα φορολογικά στοιχεία (παρ. Ε 3)

Πρόκειται ουσιαστικά για αντιπαραβολή που θα γίνεται μεταξύ των καταχωρήσεων στα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. και των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων.

Ο έλεγχος αυτός θα γίνεται στις τελευταίες πέντε ημέρες του μήνα (αντί δέκα ημερών που ίσχυε παλαιότερα), με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.

1.10.4. Έλεγχος ορθής καταχώρησης της αξίας και ποσότητας των στοιχείων (παρ. Ε 4)

Ο έλεγχος αφορά τα δικαιολογητικά των εσόδων, αγορών και δαπανών για τις τελευταίες δύο ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα. Ο έλεγχος θα αφορά τα φορολογικά στοιχεία πάσης φύσεως εσόδων, αγορών και δαπανών, ανεξάρτητα αν οι πωλήσεις ή οι αγορές γίνονται για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων. Ακόμη, αντικείμενο του ελέγχου θα είναι το βιβλίο αποθήκης, εφόσον αυτό τηρείται.

1.10.5. Έλεγχος δελτίων αποστολής (παρ. Ε 5)

Ο έλεγχος θα γίνεται προκειμένου να διαπιστωθεί αν για τα δελτία αποστολής που εκδόθηκαν από την επιχείρηση έχουν εκδοθεί αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας.

Ο έλεγχος θα γίνεται για τις τελευταίες πέντε ημέρες (αντί για δέκα ημέρες παλαιότερα) του μηνός Δεκεμβρίου για τις επιχειρήσεις που κλείνουν διαχείριση στις 31 Δεκεμβρίου και του μηνός Ιουνίου για τις επι-

χειρήσεις που κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου.

1.10.6. Έλεγχος του βιβλίου αποθήκης (παρ. Ε 6)

Θα γίνεται έλεγχος για να διαπιστωθεί αν τα ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου αποθήκης, επιλεκτικά για τρία είδη, συμφωνούν με τις ποσότητες που έχουν απογραφεί στο τέλος της χρήσης στο βιβλίο απογραφών.

1.10.7. Διενέργεια κλειστής αποθήκης (παρ. Ε 7)

Θα παρακολουθείται η διακίνηση της ποσότητας ενός τουλάχιστον αγαθού, με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, υποχρεωτικά στις επιχειρήσεις με αποκλειστικά χονδρικές πωλήσεις και όπου είναι εφικτό στις λοιπές επιχειρήσεις.

α) Παράδειγμα κλειστής αποθήκης

Από τη διενέργεια κλειστής αποθήκης σε επιχείρηση ποτοποιίας, με αντικείμενο εργασιών την Παρασκευή διαφόρων ποτών καθώς και την εμφιάλωση και εμπορία αυτών χονδρικός, προέκυψαν οι ακόλουθες διαφορές:

Ι) Είδος: Οίνος ερυθρός ημίγλυκος

Αγορές από 22.12.2004 έως 31.12.2004

ως τιμολόγιο 3003/22.12.2004 κιλιά 620

Τιμολόγιο 3036/29.12.2004 κιλιά 754

ΣΥΝΟΛΟ κιλιά 1.374

Πωλήσεις από 22.12.2004 έως 31.12.2004

(ως σχετ. τιμολόγιο πώλησης) κιλιά 784

Λογιστικό Υπόλοιπο κιλιά 590

Στην απογραφή λήξεως της 31.12.2004 κιλιά 500

Ποσοτική διαφορά (έλλειμμα) 90

Τυχόν υπόλοιπα από προηγούμενες αγορές, του ίδιου είδους, προσαυξάνουν το έλλειμμα.

II) Είδος: Πώματα αλουμινίου λευκά ΑΚ 101 (χρησιμοποιούμενα στις φιάλες ούζου του 1/8).

Αγορές με τιμολόγιο 25470/22.12.2004 τεμ. 33.400

Πωλήσεων φιαλών ούζου 1/8, (όπου χρησιμοποιούνται τα ως άνω πώματα αλουμινίου) από 22.12.2004 έως 31.12.2004 ως σχετική κατάσταση τιμολογίων πωλήσεως

τεμ. 1.996

Λογιστικό υπόλοιπο 31.404

Στην απογραφή λήξεως της 31.12.2004:

Έτοιμα προϊόντα (φιάλες ούζου 1/8) τεμ. 1.268

Υλικά συσκευασίας (πώματα φιαλών τεμ. 12.000 13.268

Ποσοτική διαφορά (έλλειμμα) τεμ. 18.136

Σημείωση

I) Το προκύπτον έλλειμμα των 90 κιλών οίνου δεν είναι σημαντικό εν σχέσει με τη διακινηθείσα ποσότητα, είναι όμως το ελάχιστο που προκύπτει, επειδή δεν μπορεί να νοηθεί ότι η επιχείρηση δεν είχε αποθέματα από προηγούμενες εισαγωγές (αγορές πριν από τις 22.12.2004).

II) Η ίδια ημερομηνία (22.12.2004) λήφθηκε και η ίδια σκέψη κυριάρχησε και για την ποσοτική παρακολούθηση των πωμάτων αλουμινίου που χρησιμοποιούνται στα γνωστά «πεννηνταράκια» του ούζου.

Στην απογραφή της 31.12.2004 και υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπήρχαν άλλα αποθέματα, έπρεπε να υπάρχουν τουλάχιστον 31.404 πώματα είτε ως υλικά συσκευασίας είτε ως εμφιαλωμένα πενηνταράκια (πλήρη φιαλίδια). Αντί αυτών, βρέθηκαν μόνο 13.268 τεμάχια.

Στην καλύτερη περίπτωση για την επιχείρηση θεωρείται ότι συνέταξε ανακριβή απογραφή των υλικών συσκευασίας.

Από την πλευρά της η επιχείρηση υποστήριξε ότι πολλά από τα πάματα αυτά καταστρέφονται και απορρίπτονται ως άχρηστα υλικά. Η άποψη αυτή, κατ' αρχήν δεν στερείται αληθείας. Η διαφορά όμως των 18.136 τεμαχίων είναι υπερβολικά μεγάλη για να γίνει αποδεκτή.

1.10.8. Έλεγχος απογραφής (παρ. Ε 8)

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. Ε 8 του άρθρου 4, θα γίνεται ο έλεγχος της ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων τέλους χρήσης, επιλεκτικά σε δύο είδη, για κάθε αποθηκευτικό χώρο π.χ. κεντρικό, υποκατάστημα, αποθήκη, πρατήριο κ.λπ. μόνο εφόσον τηρείται πλήρης αποθήκη, δηλαδή ως προς την εισαγωγή και εξαγωγή, ενώ σε περίπτωση μη τήρησης βιβλίου αποθήκης ή τήρησης (βιβλίου) αποθήκης μόνο ως προς την εισαγωγή, ο έλεγχος αυτός θα γίνεται μόνο σε ένα είδος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης διαφορών (οι οποίες ως γνωστόν καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές) ο έλεγχος επεκτείνεται και σε περισσότερα είδη.

1.10.9. Αποτίμηση αποθεμάτων

α) Γενικά

Η αποτίμηση των εμπορευσίμων αγαθών, δηλαδή εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών κ.λπ. πλην των υπολειμμάτων, των υποπροϊόντων και των ελαττωματικών προϊόντων γίνεται κατ' είδος ως εξής:

- Στην τιμή κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, αν αυτή είναι χαμηλότερη της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να

αγοράσει ή να παράγει τα αποθέματα, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού

- **Στην τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής**, όταν αυτή είναι μικρότερη της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
- **Στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία**, αν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

β) Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Για την αποτίμηση των αποθεμάτων λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί των τιμών αποτίμησης που ορίζονται από τις περιπτώσεις 6,8,9 και 10 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 (Γ.Λ.Σ.):

Τιμή κτήσης: Είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένα με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δεν βαρύνουν τελικά, την οικονομική μονάδα.

Ειδικά έξοδα αγοράς είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι-τέλη εισαγωγής καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και — παραλαβής των σχετικών ειδών.

Τρέχουσα τιμή αγοράς: Είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα σύνταξης της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και

κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Για τον υπολογισμό της τρέχουσας τιμής αγοράς λαμβάνονται υπόψη και τα ειδικά έξοδα αγοράς.

Ιστορικό κόστος παραγωγής: Είναι το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήσης) των πρώτων υλών και των διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με αναλογία γενικών (εμμέσων) εξόδων αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας), που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγόμενα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία: Είναι η τιμή πώλησης του αποθέματος στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης.

γ) Μέθοδοι προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους. Αλλαγή μεθόδου

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. η τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους της λογιστικής επιστήμης με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται πάγια. Κατ' εξαίρεση και υπό προϋποθέσεις επιτρέπεται η αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων.

δ) Παραδεκτές μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης

Οι βασικότερες μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης είναι οι εξής:

*** Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.** Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσης υπολογίζεται με τον τύπο:

$$\frac{\text{Αξία αποθέματος έναρξης της περιόδου} + \text{Αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσης}}{\text{Ποσότητα αποθέματος έναρξης της περιόδου} + \text{Ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο}}$$

Παράδειγμα

Έστω ότι το συγκεκριμένο είδος «Α» παρουσιάζει την ακόλουθη κίνηση:

	Τεμάχια	Τιμή μονάδος	Συνολική αξία
Απογραφή 31.12.2003	300	4,00	1.200,00
Αγορές έτους 2004	<u>1.800</u>	7,50	<u>13.500,00</u>
	2.100		14.700,00

Εφαρμόζοντας τον παραπάνω τύπο θα έχουμε:

$$\frac{12.000,00 + 13.500,00}{300 + 1.800} = \frac{14.700,00}{2.100} = 7,00$$

Συνεπώς, η μέση τιμή κτήσης του είδους «Α» προσδιορίζεται στο ποσό των 7,00 €.

*** Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων:** Κατά τη μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο:

$$\frac{\text{Αγορά προηγούμενου υπολοίπου} + \text{Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσης}}{\text{Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου} + \text{Ποσότητα νέας αγοράς}}$$

*** Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.)**

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη (First in – First out) και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσης και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.

*** Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.)**

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (Last in – First Out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την αρχική απογραφή και εν συνεχεία την πρώτη αγορά της χρήσεως.

*** Η μέθοδος του βασικού αποθέματος**

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας), η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προσδιορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπόρευμα ή έτοιμα προϊόντα ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία.

Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσεώς του. Το υπόλοιπο μέρος αποτιμάται με μία από τις παραπάνω μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης.

Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δεν διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή της.

*** Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους**

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθώντας όχι μόνο κατ' είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών, μερών μηχανημάτων). Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, αυτά αναλύονται σε

ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

1.10.10. Έλεγχος δαπανών (παρ. Ε 9)

Ο έλεγχος αυτός αφορά κάθε έξοδα ή δαπάνη που ανά εγγραφή χρέωσης υπερβαίνει τα 880 €. Κατ' εξαίρεση ελέγχονται, ανεξάρτητα από το ποσό οι δαπάνες ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα.

Ο προβλεπόμενος έλεγχος δαπανών για την ύπαρξη τυχόν λογιστικών διαφορών καταλαμβάνει και τις αποσβέσεις. Συνεπώς, οι διενεργηθείσες αποσβέσεις κάθε χρήσης αποτελούν αντικείμενο του ελέγχου.

Υπενθυμίζεται, επίσης, ότι προκειμένου περί ελευθέρων επαγγελματικών, ο έλεγχος των δαπανών επεκτείνεται σε όλες γενικά τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού.

Σύμφωνα με την εγκ. ΠΟΛ 1183/98 ο έλεγχος για τυχόν λογιστικές διαφορές θα γίνεται υποχρεωτικά και στις δαπάνες λογαριασμών «αμοιβές και έξοδα προσωπικού» (λογ. 60 πλην λογ. 60.02), «φόροι – τέλη» (λογ. 63) και «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» (λογ. 68).

1.10.11. Έλεγχος τεχνικών επιχειρήσεων (παρ. Ε 10)

Ο έλεγχος αυτός έχει δύο στόχους. Πρώτον, να διαπιστωθεί αν εφαρμόστηκαν οι προβλεπόμενοι συντελεστές καθαρού κέρδους επί των ακαθαρίστων εσόδων και δεύτερον αν οι δαπάνες κατασκευής βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το πραγματικό κόστος.

1.10.12. Έλεγχος του συντελεστή μικτού κέρδους (παρ. Ε 11)

Ο έλεγχος του επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους θα γίνεται στις εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, βάσει τιμολογίων αγορών και πωλήσεων, εφόσον είναι εφικτός. Αντικείμενο του ελέγχου θα είναι, επίσης, η τυχόν απόκλιση του συντελεστή μικτού κέρδους από έτος σε έτος.

1.10.13. Αξιοποίηση πιστοποιητικών ελέγχου (παρ. Ε 12)

Θα συνεκτιμώνται και θα αξιοποιούνται από τον έλεγχο οι παρατηρήσεις που αναφέρονται στα σχετικά πιστοποιητικά και τις εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από ορκωτούς ελεγκτές και γενικά από αναγνωρισμένες ελεγκτικές εταιρείες.

2. ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο έλεγχος αυτός διενεργείται κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Συνήθως ελέγχονται πράξεις ή παραλείψεις της επιχείρησης που ανάγονται στην τρέχουσα χρήση, χωρίς βεβαίως, εφόσον αυτό απαιτείται (π.χ. διασταυρώσεις, έλεγχος καταγγελιών κ.λπ.) να αποκλείεται ο έλεγχος πράξεων ή παραλείψεων που έλαβαν χώρα σε προγενέστερες χρήσεις.

Σκοπός του προληπτικού ελέγχου είναι η δημιουργία αίσθησης στους φορολογούμενους ότι υφίσταται διαρκής και αποτελεσματικός έλεγχος, ώστε να λειτουργεί αποτρεπτικά στη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων (πρόληψη) και συνάμα να ελέγξει την τήρηση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και την εκπλήρωση των εν γένει φορολογικών υποχρεώσεων (καταστολή).

Ο έλεγχος αυτός μπορεί να διενεργείται εκτός ή εντός της επιχείρησης.

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 τα στοιχεία που έχουν οριστεί από τον Κώδικα ή από άλλους νόμους, καθώς και εκείνα που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου, που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.

Σημειώνεται ότι τα παραπάνω δικαιώματα ασκούνται παράλληλα και ανεξάρτητα και από τις υπηρεσίες του ΣΔΟΕ.

Ο προληπτικός έλεγχος πραγματοποιείται σε ώρες αιχμής λειτουργίας των υπό έλεγχο επιχειρήσεων και με την προϋπόθεση ότι δεν διαταράσσεται η ομαλή λειτουργία τους. Λόγω της σπουδαιότητας του

προληπτικού ελέγχου ο κανονισμός λειτουργίας των Δ.Ο.Υ. προβλέπει την ύπαρξη γραφείου προληπτικού ελέγχου στο τμήμα ελέγχου.

2.1 Φ.Π.Α. Διαπίστωση μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης Φ.Π.Α. Διενέργεια προσωρινού ελέγχου.

Εφόσον κατά τον ως άνω διενεργούμενο προληπτικό έλεγχο διαπιστώνεται η μη απόδοση ή η ανακριβής απόδοση του Φ.Π.Α. το συνεργείο ελέγχου που κάνει την διαπίστωση υποδεικνύει στον υπόχρεο να προσέλθει εντός των τεσσάρων επόμενων εργάσιμων ημερών στην Δ.Ο.Υ. και να εκπληρώσει την υποχρέωσή του υποβάλλοντας εκπρόθεσμες αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις με τις νόμιμες προσαυξήσεις και λοιπές κυρώσεις.

Αν ο υπόχρεος δεν ακολουθήσει την υπόδειξη συνεργείου τότε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εκδίδει άμεσα εντολή, προς το ίδιο ή άλλο συνεργείο για διενέργεια προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α. Εξυπακούεται ότι γίνεται νέα θεώρηση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, συντάσσεται η σχετική έκθεση ελέγχου και ακολουθείται η προβλεπόμενη λοιπή διαδικασία.

Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια του προληπτικού ελέγχου διαπιστωθούν περιπτώσεις παραβάσεων του Κ.Β.Σ. (πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, χρησιμοποίηση παράνομων ταμειακών μηχανών, ύπαρξη και κατάσχεση βιβλίων και στοιχείων με μη νόμιμες συναλλαγές κ.λπ.) που δεν μπορούν να αντιμετωπιστούν στα πλαίσια του προσωρινού ελέγχου, θα παραδίδεται σχετικό σημείωμα στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. προκειμένου μετά την ολοκλήρωση του προσωρινού ελέγχου να εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου.

2.2 Προετοιμασία του ελέγχου

Η προετοιμασία περιλαμβάνει:

- (α) Σχηματισμό του φακέλου της επιχείρησης με την εύρεση των δηλώσεων που έχουν υποβληθεί.
- (β) Ενημέρωση για τα στοιχεία που έχει θεωρήσει.
- (γ) Ενημέρωση για τις επαγγελματικές εγκαταστάσεις της επιχείρησης (υποκαταστήματος, αποθήκες, εργοτάξια κ.λπ.)
- (δ) Ενημέρωση για την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί η επιχείρηση.
- (ε) Ενημέρωση από τα στοιχεία που υπάρχουν στην Δ.Ο.Υ. και αφορούν τη λειτουργία, τη διοίκηση και την οργάνωση της επιχείρησης.

3. ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο προσωρινός έλεγχος διενεργείται για τη διαπίστωση εκπλήρωσης ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων και προσδιορισμό και καταλογισμό των φόρων που παρέλειψαν οι υπόχρεοι να καταβάλουν με σχετική δήλωση. Σκοπός του προσωρινού ελέγχου είναι η άμεση απόδοση στο Δημόσιο φόρων τελών ή εισφορών.

Ο προσωρινός έλεγχος, μπορεί να γίνει για ένα ή για περισσότερα φορολογικά αντικείμενα (π.χ. έλεγχος Φ.Π.Α., έλεγχος δαπανών, διαφημίσεων, έλεγχος δημιουργίας επισφαλών απαιτήσεων κ.λπ.) για μία ή για περισσότερες φορολογικές περιόδους (π.χ. μήνα, τρίμηνο, διαχειριστική περίοδο) ή συγκεκριμένη πράξη (π.χ. χαρτόσημο καταθέσεων εταίρων).

Ο προσωρινός έλεγχος διενεργείται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

3.1 Διατάξεις περί διενέργειας προσωρινών ελέγχων

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 του Ν. 2238/94 αντίστοιχα και δεν έχουν υπαχθεί σε οριστικό έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 66, μπορεί να υπαχθεί σε προσωρινό έλεγχο για τον 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 του Ν. 2238/94 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. 2238/94 για την προκαταβολή και την παρακράτηση του φόρου εισοδήματος.

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 67 του Ν. 2238/94 η ενέργεια προσωρινού και αν ακόμα το προσωρινό φύλλο που εκδόθηκε έγινε οριστικό, δεν αποκλείει τη διενέργεια και δεύτερου προσωρινού ελέγχου και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, με εντολή του Προϊσταμένου 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 δεν δηλώθηκε, ή δηλώθηκε ανακριβώς συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη.

Συνήθως, ο έλεγχος γίνεται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου. Εάν όμως οι συνθήκες που επικρατούν στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της διενέργειάς του, αυτός μπορεί να γίνει, έπειτα από συμφωνία με τον φορολογούμενο, σε άλλο χώρο που θα υποδειχθεί ή στο κατάστημα της Δ.Ο.Υ.,

Ο έλεγχος συνήθως διενεργείται στις επιχειρήσεις

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

3.2 Προσωρινός έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος

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

Αναφέρεται συγκεκριμένα στον έλεγχο:

- Των δεδομένων της δήλωσης
 - Των λογιστικών πράξεων
 - Των δαπανών παραγωγής
 - Των δαπανών διοίκησης
 - Του σχηματισμού των αφορολόγητων εκπτώσεων και ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών.
 - Του επιμερισμού των δαπανών μεταξύ φορολογητέων και αφορολόγητων εσόδων, τεκμαρτών 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.
- Για τυχόν υπερτιμολογήσεις – υποτιμολογήσεις ειδικά σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

3.3 Προσωρινός έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

- 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.

3.3.1. 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 τον 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 στηλών 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 της 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 υφισταμένων διατάξεων περί απαλλαγής από Φ.Π.Α. όπως αγορές επενδυτικών αγαθών, πωλήσεις σε απαλλασσόμενους (πρεσβείες, πλοία, εξαγωγείς κ.λπ.) μη νόμιμη απαλλαγή από Φ.Π.Α. πωλήσεων αγαθών σε αγοραστές εγκατεστημένους εκτός Ελλάδος (χωρίς δηλαδή την ταυτόχρονη αποστολή των πωλούμενων αγαθών στον αγοραστή εκτός Ελλάδος).

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

* Έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων περί παραγραφής του Φ.Π.Α..

* 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 τη διάλυση της εταιρείας ή την αποχώρησή του.

γ) Στα αγαθά που διατέθηκαν από την επιχείρηση για τις ανάγκες της, για τα οποία έχει εκπέσει του φόρου εισροών κατά την παραγωγή τους,

εφόσον γι' αυτό δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (π.χ. επιχείρηση που κατασκευάζει σκάφη αναψυχής και χρησιμοποιεί ένα από αυτά για τις ανάγκες της), καθόσον οι πράξεις αυτές που συνιστούν αυτοπαράδοση αγαθών είναι φορολογητέες.

* Έλεγχος υποχρέωσης τήρησης ειδικού βιβλίου.

* Έλεγχος που έπρεπε να είχε γίνει ένταξη στο σύστημα Μητρώου Φ.Π.Α..

* Έλεγχος για τυχόν περιπτώσεις που απαιτείται καταβολή φόρου με έκτακτη δήλωση.

3.4 Προσωρινός έλεγχος Φ.Μ.Υ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 2238/94, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι αυτό που προκύπτει, κάθε οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις, επιδόματα και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικώς με οποιαδήποτε μορφή, είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες, για παρούσα ή επόμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.

Με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ίδιου νόμου, καθορίζονται τα σχετικά με την παρακράτηση του φόρου από μισθωτές υπηρεσίες. Με τις διατάξεις του άρθρου 59 του ίδιου νόμου ορίζονται οι προθεσμίες, μέσα στις οποίες ο φόρος αυτός πρέπει να αποδίδεται στο Δημόσιο.

Ο ελεγκτής που ενεργεί προσωρινό έλεγχο στον φόρο μισθωτών υπηρεσιών, ελέγχει την σωστή παρακράτηση του Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, των τελών χαρτοσήμου, καθώς και την έγκαιρη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο.

3.4.1. Στις επιχειρήσεις με βιβλία Α' κατηγορίας

Επειδή οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας δεν καταχωρούν σ' αυτά τις δαπάνες τους, ο ελεγκτής σε περίπτωση που διαπιστώσει ότι η επιχείρηση απασχολεί προσωπικό ελέγχει την κατάσταση μισθοδοσίας του Ι.Κ.Α. και τη θεωρημένη από τις υπηρεσίες του Υπουργείου Εργασίας κατάσταση προσωπικού. Ακολούθως ελέγχει το ύψος των αμοιβών και την απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών φόρου και τελών χαρτοσήμου.

3.4.2. Στις επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας

Στις επιχειρήσεις αυτές καταχωρούνται οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού στη στήλη των δαπανών.

Ο ελεγκτής, αφού προσδιορίσει το ύψος των αποδοχών που καταβλήθηκαν κατά την περίοδο που ελέγχει, θα συμφωνήσει αυτό με τις παραπάνω καταστάσεις (Ι.Κ.Α. και Υπουργείου Εργασίας). Μετά ελέγχει αν αποδόθηκαν τα ποσά που έχουν παρακρατηθεί.

3.4.3. Στις επιχειρήσεις με βιβλία Γ' κατηγορίας

Οι δαπάνες για αμοιβές και έξοδα προσωπικού καταχωρούνται στον λογαριασμό «Αμοιβές προσωπικού».

Τα παρακρατηθέντα ποσά φόρου και τελών Χαρτοσήμου, όπως αναφέρθηκε πιο πάνω καταχωρούνται στον λογαριασμό 54 «Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη» και οι εισφορές προς τα ταμεία ασφάλισης στον λογαριασμό 55 «Ασφαλιστικοί Οργανισμοί».

Ο ελεγκτής για να προσδιορίσει το ύψος των αμοιβών που απόκεινται σε παρακράτηση φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών και σε τέλη χαρτοσήμου, ανατρέχει στους αναλυτικούς λογαριασμούς των πιο πάνω πρωτοβάθμιων.

3.4.4. Έλεγχος ορθής παρακράτησης φόρου

Ο έλεγχος, αφού συμφωνήσει το ποσό των αμοιβών που καταβλήθηκαν με τις μισθοδοτικές καταστάσεις, ελέγχει την ορθότητα των εγγραφών και στη συνέχεια ελέγχει αν ο Φ.Μ.Υ. έχει παρακρατηθεί κανονικά.

Στον φόρο υπόκειται το καθαρό εισόδημα. Αυτό προκύπτει από το ακαθάριστο εισόδημα όταν από αυτό αφαιρεθεί κάθε ποσό φόρου, τέλους ή δικαιώματος του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει το εισόδημα του μισθωτού και οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, που προβλέπονται από το νόμο. Το εισόδημα που απομένει υπόκειται σε Φ.Μ.Υ..

3.4.5. Έλεγχος φόρου αποζημιώσεων απολυομένων

Ο ελεγκτής ελέγχει:

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

3.5 Έλεγχος φόρου ελεύθερων επαγγελματιών

Ο έλεγχος αφορά την παρακράτηση και την 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 τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

Ο ελεγκτής ελέγχει:

- (α) Το είδος της αμοιβής.
- (β) Την ορθή παρακράτηση του φόρου.
- (γ) Την εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο.

3.6 Έλεγχος φόρου εργολάβων

Ο έλεγχος αφορά την παρακράτηση φόρου 3% στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων, που υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος και αποδίδεται εντός της προθεσμίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 60 παρ. 3 του ίδιου νόμου.

Ο ελεγκτής ελέγχει:

- (α) Το είδος του εισοδήματος.
- (β) Την ορθή παρακράτηση του φόρου.
- (γ) Την εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο.

3.7 Έλεγχος φόρου αμοιβών τρίτων

Ο έλεγχος αφορά την παρακράτηση φόρου 20% και 15% που καταβάλλονται σε τρίτους για προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται από το Π.Δ. 186/1992 η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από το δικαιούχο των αμοιβών αυτών και υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό αυτών.

Ο ελεγκτής ελέγχει:

- (α) Το είδος των αμοιβών.
- (β) Την ορθή παρακράτηση του φόρου.
- (γ) Την εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο.

3.8 Έλεγχος φόρου μισθών μελών Δ.Σ.

Ο έλεγχος αφορά τους μισθούς που καταβάλλονται από Α.Ε. στα μέλη του Δ.Σ. για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του Δ.Σ. είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε εκτός του Ι.Κ.Α., ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

Ο ελεγκτής ελέγχει:

- (α) Το βιβλίο πρακτικών Δ.Σ., προκειμένου να διαπιστώσει εάν έγινε ανάθεση καθηκόντων και σε ποια μέλη του Δ.Σ..
- (β) Την ορθή παρακράτηση του φόρου.
- (γ) Την εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο.

4. ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ουσιαστικός έλεγχος είναι το μέρος εκείνο της ελεγκτικής διαδικασίας που πραγματοποιείται στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία για να διαπιστωθεί:

α) Αν η τήρηση των βιβλίων και η έκδοση των στοιχείων της ελεγχόμενης χρήσης, έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις Κ.Β.Σ. με τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής, αν είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων στις συναλλαγές που έχουν καταχωρηθεί, καθώς και στα αποτελέσματα που προκύπτουν απ' αυτά.

β) Αν τα δεδομένα της συναλλακτικής δραστηριότητας που προκύπτουν από τα βιβλία που τηρήθηκαν, από τα στοιχεία που εκδόθηκαν από τρίτους, είναι αληθή και ακριβή και περιλαμβάνουν τη συνολική συναλλακτική κίνηση της ελεγχόμενης χρήσης.

4.1 Χαρακτηρισμός βιβλίων και στοιχείων

Με βάση τα αποτελέσματα του ουσιαστικού φορολογικού ελέγχου και ανάλογα με την σοβαρότητα και την έκταση των πράξεων ή των παραλείψεων που διαπιστώθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν θα χαρακτηρισθούν:

- Επαρκή και ακριβή: Εφόσον δεν διαπιστώθηκαν παραλείψεις που να καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ή πράξεις και παραλείψεις που να επηρεάζουν ουσιωδώς τα δεδομένα ή τα οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν απ' αυτά.
- Ανεπαρκή: Εφόσον διαπιστώθηκαν πράξεις και παραλείψεις που καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.
- Ανακριβή: Εφόσον διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες επηρεάζουν ουσιωδώς τα δεδομένα ή τα οικονομικά αποτελέσματα που

προκύπτουν απ' αυτά.

4.2 Σχεδιασμός πορείας ελεγκτικού έργου

Ο ελεγκτής αφού λάβει εντολή ελέγχου και μελετήσει τους φακέλους και τα στοιχεία που υπάρχουν στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. για την προ έλεγχο επιχείρηση, βάσει τούτων, του Ισολογισμού της χρήσεως που ελέγχεται, των δεδομένων της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α., των συμπληρωματικών στοιχείων της δήλωσης φόρου εισοδήματος και του αντικειμένου εργασιών της επιχείρησης, κάνει μια πρώτη διάγνωση για την τεχνική του ελέγχου που θα χρησιμοποιήσει και για τα σημεία που θα ρίξει μεγαλύτερο βάρος στις ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Βέβαια το είδος και η έκταση των ελεγκτικών επαληθεύσεων εξαρτάται από τις γνώσεις και την ικανότητα του ελεγκτή να επιλέξει τις κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις και τις μεθόδους πραγματοποίησής τους ώστε από το αποτέλεσμά τους να σχηματισθεί ασφαλής κρίση ως προς την ακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν.

4.3 Ελεγκτικές επαληθεύσεις

Ελεγκτικές επαληθεύσεις μπορούν να γίνουν σε περισσότερα θέματα, ανάλογα με την ιδιαιτερότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης και τις κάθε φορά, νέες μεθόδους απόκρυψης της φορολογητέας ύλης σε συνδυασμό με την ευρηματικότητα, την πείρα και την διαίσθηση του ελεγκτή.

α) Ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία που τηρήθηκαν, ελέγχεται:

- Αν τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα βιβλία.
- Αν υπήρχε υποχρέωση τηρήσεως βιβλίων και στοιχείων υποκαταστήματος.
- Αν υπάρχει υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων.

- Αν η ενημέρωση των βιβλίων ήταν εμπρόθεσμη κατά τη διάρκεια της χρήσεως.
- Αν διαφυλάχθηκαν όσο χρονικό διάστημα προβλέπουν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ..
- Αν υπάρχουν τα αναφερόμενα στους λογαριασμούς πάγια.
- Δια αντιπαραβολής των εγγραφών με τα αντίστοιχα δικαιολογητικά μήπως κάτω από τον λογαριασμό έχουν καταχωρηθεί εγγραφές άσχετες με τον τίτλο του, π.χ. σε μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς να έχουν καταχωρηθεί εγγραφές αποτελεσμάτων.

β) Ελεγκτικές επαληθεύσεις στα στοιχεία που εκδόθηκαν, ελέγχεται:

- Αν εκδίδονται τα προβλεπόμενα στοιχεία.
- Αν εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ..
- Αν αναγράφονται στα στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. το είδος, η ποσότητα, η τιμή μονάδος και η συνολική αξία του αγαθού.
- Αν αναγράφεται ο αριθμός του Δελτίου Αποστολής που είχε εκδώσει η ελεγχόμενη επιχείρηση προηγουμένως.
- Αν γίνεται εξειδίκευση των πωλούμενων αγαθών επί των Δελτίων Αποστολής και Τιμολογίων Πωλήσεως σε αντιπαραβολή και προς τα τιμολόγια αγοράς.
- Αν διαφυλάχθηκαν τα Δελτία Αποστολής για τις αγορές που έγιναν με δελτίο αποστολής και το τιμολόγιο εκδίδεται εκ των υστέρων.
- Αν έχουν γίνει αλλοιώσεις με τεχνάσματα π.χ. σβήσιμο ενός ψηφίου που εκφράζει την ποσότητα ή αξία κ.λπ..
- Αν οι παρεχόμενες εκπτώσεις αποτυπώνονται νόμιμα στα εκδιδόμενα τιμολόγια και αν αυτές λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων, έχουν γνωστοποιηθεί στη Δ.Ο.Υ. προ τετραμήνου.
- Αν υποβλήθηκαν τα προβλεπόμενα από το άρθρο 20 του Κ.Β.Σ. φορολογικά στοιχεία (συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών –

πελατών κ.λπ.) και αν τα ποσά τους συμφωνούν με την αξία που δηλώθηκε στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φόρου εισοδήματος και τις αγορές και χονδρικές πωλήσεις στη δήλωση Φ.Π.Α..

- Αν η επιχείρηση συστεγάζεται με άλλη επιχείρηση που παράγει ή εμπορεύεται όμοια είδη.

γ) Έλεγχος φορολογικών ταμειακών μηχανών (Φ.Τ.Μ.), ελέγχεται:

- Ο αριθμός της απόφασης έγκρισης της Φ.Τ.Μ. από τη μεταλλική ταμπέλα που φέρει κάθε ταμειακή μηχανή.

- Το βιβλίο συντήρησης της Φ.Τ.Μ. για τυχόν παρατηρήσεις του υπευθύνου τεχνικού συντήρησης.

- Αν αναγράφεται η ένδειξη «ΝΟΜΙΜΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ».

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

- Αν έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο οι συναλλαγές που έγιναν και έχουν αποτυπωθεί στη χαρτοταινία της Φ.Τ.Μ. που αποτελεί το στέλεχος.

- Δειγματοληπτικά αν όλα τα «Ζ» έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και με σωστή αξία στις αντίστοιχες στήλες των βιβλίων.

- Αν τα «Ζ» έχουν συνεχή αύξουσα αρίθμηση.

4.4 Παρατηρήσεις ουσιαστικού φορολογικού ελέγχου

Η Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών επισημαίνει την αναζήτηση ευθυνών όταν οι φορολογικές εγγραφές ακυρώνονται από τα Διοικητικά Δικαστήρια και η ακύρωση αυτή οφείλεται στην έλλειψη πειστικών και αποδεικτικών για τις διαπιστωθείσες παραλείψεις και ανωμαλίες επιχειρημάτων.

Γι' αυτό επιβάλλεται οι παρατηρήσεις ελέγχου να είναι διατυπωμένες με τρόπο σαφή, αντικειμενικό και περιληπτικό. Ειδικότερα πρέπει να παρέχουν πλήρη στοιχεία για τις ελεγκτικές ενέργειες που έγιναν

και να σχολιάζονται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα που βγήκαν από τον έλεγχο των αγορών, πωλήσεων, δαπανών κ.λπ. και κυρίως από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων και της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ώστε να είναι στη συνέχεια ευχερής η κρίση για την ειλικρίνεια, την ανεπάρκεια ή την ανακρίβεια των βιβλίων της επιχείρησης.

Οι παρατηρήσεις ουσιαστικού ελέγχου ακολουθούν την παρακάτω διάταξη:

α) Για τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν

Στην παράγραφο αυτή γράφεται κάθε παρατήρηση που διαπιστώθηκε:

- Για την ενημερότητα τηρούμενων βιβλίων – στοιχείων: Εδώ αναφέρεται η ενημερότητα των βιβλίων κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου. Εφόσον διαπιστωθεί μη ενημέρωση αναφέρεται το είδος του μη ενημερωμένου βιβλίου, η χρονολογία καταχώρησης της τελευταίας εγγραφής και η σελίδα στην οποία έγινε θεώρηση.
- Για την ενημερότητα και πληρότητα των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν στις ελεγχόμενες χρήσεις. Εδώ αναφέρεται εάν τηρήθηκαν όλα τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. βιβλία και στοιχεία και η τήρησή τους έγινε όπως ορίζει ο νόμος.
- Για τις εξωτερικές επαληθεύσεις: Γίνονται κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου.

β) Για τις Αγορές

Στην παράγραφο αυτή περιγράφεται κάθε παρατήρηση που αφορά τις αγορές της επιχείρησης κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

- Επαλήθευση κόστους αγορών – τιμών αγοράς – εξόδων αγορών – επιστροφών και εκπτώσεων αγορών.
- Επαλήθευση ποσοτικών αγορών.

γ) Για τις πωλήσεις

Στην παράγραφο αυτή περιγράφονται οι παρατηρήσεις που αφορούν τον έλεγχο των στοιχείων πώλησης και των εσόδων γενικά π.χ. οι πωλήσεις πραγματοποιούνται χονδρικά και λιανικά και εκδίδονται τα προβλεπόμενα κατά περίπτωση στοιχεία. Δεν διαπιστώθηκαν διαφορές ή παραλείψεις από τον έλεγχο για:

- Το νομότυπο των Δελτίων Αποστολής και εκδοθέντων τιμολογίων πωλήσεως και τα αριθμητικά δεδομένα αυτών.
- Τη διασταύρωση των στοιχείων ΚΕΠΥΟ (λαμβάνόμενες προμήθειες) και λοιπών στοιχείων που υπάρχουν για τον ελεγχόμενο επιτηδευματία.
- Τη διαπίστωση της σωστής καταχώρησης της αξίας των παραστατικών πωλήσεων του μηνός Δεκεμβρίου στα αναλυτικά ημερολόγια.
- Τις αθροίσεις και τις μεταφορές από σελίδα σε σελίδα των εσόδων.
- Τη διασταύρωση ορισμένων στοιχείων πωλήσεων με φορτωτικές κ.λπ..
- Την ύπαρξη πέραν των εμφανιζομένων στα βιβλία, λοιπών εσόδων από τις επιδοτήσεις.

δ) Για τις απογραφές

Στην παράγραφο αυτή σχολιάζεται κάθε παρατήρηση:

- Για την καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων και τον έλεγχο των αριθμητικών πράξεων.
- Για την αποτίμηση.
- Για τις αποσβέσεις, και
- Για τους ποσοτικούς ελέγχους.

5. ΤΥΠΙΚΟΣ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

5.1 Έννοια τυπικού φορολογικού ελέγχου (Λογιστικού)

Ο τυπικός (λογιστικός) φορολογικός έλεγχος είναι αυτός που επιχειρεί να αναμορφώσει τα λογιστικά αποτελέσματα (καθαρά κέρδη ή ζημιές) που προκύπτουν από τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν, προσθέτοντας σ' αυτά διάφορες δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ή διάφορα έσοδα που δεν περιλαμβάνονται σ' αυτά ή μεταφέροντας αποτελέσματα ή εισοδήματα από μία πηγή σε άλλη ή μεταφέροντας έσοδα από τα απαλλασσόμενα στα φορολογητέα και αντίστροφα, δηλαδή προσθέτοντας ή αφαιρώντας διαφορές.

5.2 Ποια κυρίως θέματα και ποια ποσά ερευνά και επαληθεύει ο λογιστικός φορολογικός έλεγχος στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία

Ο λογιστικός φορολογικός έλεγχος ερευνά και επαληθεύει από τα βιβλία και τα στοιχεία τις παρακάτω περιπτώσεις που αναφέρονται ενδεικτικά:

- Κάλυψη δαπανών με δικαιολογητικά: Έλεγχος αν οι δαπάνες καλύπτονται με δικαιολογητικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.
- Ύπαρξη προϋποθέσεων εκπτώσεως των δαπανών: Έλεγχος αν οι δαπάνες συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις για να μπορούν να αφαιρεθούν από τα ακαθάριστα έσοδα δηλαδή, αν είναι πραγματικές, παραγωγικές, αν προβλέπεται η έκπτωσή τους από τις φορολογικές διατάξεις, αν αφορούν την ελεγχόμενη χρήση, αν έγιναν για έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία κ.τ.λ..
- Ορθή μεταφορά των δεδομένων των στοιχείων στα βιβλία: Έλεγχος αν

καταχωρήθηκαν σωστά στα βιβλία τα στοιχεία κόστους, αγοράς εμπορευμάτων, δαπανών, εσόδων κ.τ.λ. που εκδόθηκαν από την ελεγχόμενη ή τρίτους (καταχώρηση διαφορετικών ποσών, ποσοτήτων κ.λπ.).

- Ορθότητα αριθμητών πράξεων: Έλεγχος της ορθότητας των αριθμητικών πράξεων (προσθέσεων, πολλαπλασιασμών κ.λπ. κατά περίπτωση) στα ημερολόγια, στα καθολικά, στο βιβλίο απογραφών, στον υπολογισμό των αποσβέσεων και της αξίας των αποθεμάτων. Επίσης τη σωστή μεταφορά από σελίδα σε σελίδα.

- Καταχώρηση εσόδων στα βιβλία: Έλεγχος αν καταχωρήθηκαν στα βιβλία όλα τα έσοδα και αν εμφανίστηκαν σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς και στη συνέχεια στο λογαριασμό «Αποτελέσματα χρήσης».

- Βιβλίο απογραφών: Έλεγχος αν καταχωρήθηκαν όλα τα εμπορεύσιμα στοιχεία (εμπορεύματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, προϊόντα, ημιέτοιμα κ.τ.λ.) στην απογραφή τέλους χρήσης, καθώς και αν έγιναν σωστά οι σχετικές αριθμητικές πράξεις (πολλαπλασιασμοί, αθροίσεις, μεταφορές από σελίδα σε σελίδα κ.τ.λ.)

Ο λογιστικός φορολογικός έλεγχος προηγείται του ουσιαστικού ελέγχου. Ο λογιστικός έλεγχος πραγματοποιείται και το αποτέλεσμά του μεταφέρεται στην έκθεση ελέγχου ακόμα και αν υπάρχουν σοβαροί λόγοι για την απόρριψη των βιβλίων και αυτό είναι αναγκαίο για τους παρακάτω λόγους:

α) Για να προσδιοριστούν λογιστικά τα αποτελέσματα σε περίπτωση που από τα Διοικητικά Δικαστήρια δεν γίνουν δεκτοί οι λόγοι για τους οποίους απορρίφθηκαν τα βιβλία.

β) Για να ληφθούν υπόψη, ενδεικτικά, στη διαμόρφωση του «προσθήκοντος» συντελεστή καθαρού κέρδους, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

5.3 Σε ποιους λογαριασμούς και σε ποια λογιστικά δεδομένα θα στραφούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις

Για την επαλήθευση των αποτελεσμάτων που εμφανίζονται στον ισολογισμό της ελεγχόμενης χρήσης, ο έλεγχος πρέπει να ερευνήσει τα παρακάτω λογιστικά δεδομένα που αναφέρονται ενδεικτικά:

- Λογαριασμοί πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, προϊόντων, εμπορευμάτων καθώς και στο βιβλίο αποθήκης. Γίνεται έλεγχος για τον εντοπισμό αλλοιώσεων του κόστους, των ποσοτικών και ποιοτικών δεδομένων αυτών.

Ο έλεγχος θα γίνεται με αντιπαραβολή των δεδομένων των στοιχείων με αυτά που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, με τη διενέργεια κλειστής αποθήκης (αν δεν τηρείται βιβλίο Αποθήκης), με την επαλήθευση των αθροίσεων και των μεταφορών από σελίδα σε σελίδα κ.τ.λ..

- Λογαριασμοί παγίων. Γίνεται έλεγχος για τον εντοπισμό διόγκωσης του κόστους αυτών που θα συμβάλλει στη διόγκωση των δαπανών από τη διενέργεια αποσβέσεων σε μεγαλύτερες αξίες ή στη δυνατότητα δημιουργίας μεγαλύτερων αφορολόγητων αποθεματικών αν τα πάγια αφορούν σε επενδύσεις αναπτυξιακών νόμων.

- Λογαριασμοί παραγωγής ετοιμών προϊόντων. Γίνεται έλεγχος για τον εντοπισμό τυχόν διόγκωσης του κόστους ή υπερβολικής φύρας που πιθανολογεί την απόκρυψη παραγωγής και κατ' επέκταση τη διάθεσή της χωρίς την έκδοση στοιχείων.

- Λογαριασμοί εσόδων γενικά σε συνδυασμό με τα σχετικά δικαιολογητικά. Γίνεται έλεγχος για τον εντοπισμό μη καταχώρησης εσόδων ή ανακριβούς καταχώρησής τους σε μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς.

- Λογαριασμοί δαπανών γενικά, σε συνδυασμό με τα σχετικά δικαιολογητικά. Γίνεται έλεγχος για τον εντοπισμό εικονικών δαπανών ή δαπανών που δεν μπορούν να αφαιρεθούν.

- Μη αποτελεσματικοί λογαριασμοί του ενεργητικού και του παθητικού. Γίνεται έλεγχος για να διαπιστωθεί αν υπάρχουν καταχωρημένα στους λογαριασμούς αυτούς έσοδα που αφορούν την ελεγχόμενη χρήση και δεν μεταφέρθηκαν στο λογαριασμό Αποτελέσματα χρήσης.

- Λογαριασμοί παγίων. Επίσης γίνεται έλεγχος για να διαπιστωθεί αν υπάρχουν καταχωρημένα στους λογαριασμούς αυτούς ανύπαρκτα πάγια στοιχεία ή σε αδράνεια ή πάγια που έχουν αποσβεσθεί ή έχει χαθεί το δικαίωμα απόσβεσής τους (μερικά ή ολικά) και συνεχίζεται η απόσβεσή τους.

- Βιβλία Απογραφών. Γίνεται έλεγχος των δεδομένων της απογραφής τέλους χρήσης (είδος, ποσότητα και αξία) για τον εντοπισμό μείωσης της πραγματικής αξίας των εμπορευσίμων στοιχείων η οποία συντελεί στην αύξηση του κόστους των πωληθέντων και κατ' επέκταση στη μείωση του μικτού κέρδους.

- Ισοζύγια, Γενικό Καθολικό και Αναλυτικά Καθολικά. Γίνεται έλεγχος για να διαπιστωθεί αν περιλαμβάνονται σ' αυτά όλοι οι λογαριασμοί και αν υπάρχει συμφωνία των ποσών της χρέωσης, της πίστωσης και των αντίστοιχων υπολοίπων, γιατί είναι δυνατό να υπάρχουν διαφορές σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς.

5.4 Πρακτικές οδηγίες σε θέματα τυπικού (λογιστικού) φορολογικού ελέγχου

Ο τυπικός φορολογικός έλεγχος πρέπει να είναι σύντομος αλλά και αποτελεσματικός. Πρέπει να ερευνά όλους τους αποτελεσματικούς

λογαριασμούς αλλά στον καθένα απ' αυτούς να διατίθεται χρόνος ανάλογος με τη σοβαρότητα του περιεχομένου του (είδος δαπάνης, ύψος δαπάνης, προορισμός δαπάνης κ.λπ.), π.χ. στις εγγραφές του λογαριασμού «τηλεφωνικά» να διατίθεται ελάχιστος χρόνος, καθώς και στο λογαριασμό «Γραφικά», αντίθετα στις εγγραφές των λογαριασμών «Μεταφορικά», «Εκφορτωτικά», «Αποσβέσεις παγίων» κ.τ.λ., να διατίθεται περισσότερος χρόνος και μεγαλύτερη προσοχή.

Όταν ελέγχεται η τυπικότητα μιας δαπάνης, θα πρέπει ταυτόχρονα να μελετάται και σαν πληροφορία του ουσιαστικού ελέγχου και αν συντρέχει τέτοια περίπτωση, να κρατούνται σχετικές σημειώσεις που θα αξιοποιηθούν στο στάδιο του ουσιαστικού ελέγχου, π.χ. από τα έξοδα μεταφορών, μπορεί σε κάποιο ποσοστό, να ελεγχθεί η διακίνηση αγαθών (αγορές, πωλήσεις, αποθηκεύσεις, κ.τ.λ.). Επίσης, από τα εκφορτωτικά, τα ψυκτικά, τα έξοδα συσκευασίας, τις προμήθειες κ.τ.λ. μπορεί να γίνει ανάλογος έλεγχος της διακίνησης.

Όταν ελέγχεται η τυπικότητα μιας δαπάνης, θα πρέπει ταυτόχρονα να ερευνάται η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. γιατί, στην αντίθετη περίπτωση θα πρέπει να επιβληθούν κυρώσεις στον εκδότη ή και στο λήπτη του φορολογικού στοιχείου.

Όταν γίνεται έλεγχος των δαπανών, να ερευνάται αν, δαπάνες που πρέπει να αφαιρούνται εφάπαξ έχουν μεταφερθεί στο κόστος των παγίων, με σκοπό να αποσβεστούν περιοδικά, αλλά ταυτόχρονα έχουν αφαιρεθεί και από τα καθαρά κέρδη, για τη δημιουργία αφορολογήτων αποθεματικών παραγωγικών επενδύσεων (έτσι δημιουργείται η προϋπόθεση διπλής νόμιμης έκπτωσης).

Όταν γίνεται ο έλεγχος στις δαπάνες ή στις αγορές παγίων, θα πρέπει να ερευνάται αν οι προκαταβολές έχουν καταχωρηθεί στις δαπάνες και στη συνέχεια ολόκληρη η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί με βάση τα στοιχεία

που εκδόθηκαν. Στην περίπτωση αυτή το ποσό της προκαταβολής αποτελεί διπλή καταχώρηση δαπάνης.

Τα ποσά των λογιστικών διαφορών θα πρέπει να είναι εξατομικευμένα, η αιτιολογία να είναι διατυπωμένη με σαφήνεια και να υποστηρίζεται με παραπομπή σε διατάξεις νόμων ή σε αποφάσεις των Διοικητικών Δικαστηρίων, καθώς και σε λύσεις που έχει δώσει το Υπουργείο Οικονομικών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

1. ΕΠΙΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ (ΑΡΘΡΟ 10)

1.1 Επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός)

Τα θέματα που εξετάζονται κατά την επίλυση της διαφοράς είναι, κατ' αρχήν τα εξής:

- α) Το ύψος της φορολογητέας ύλης.
- β) Ο χαρακτηρισμός επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων.

Για το σκοπό αυτό αξιολογούνται όλα τα ευρήματα του ελέγχου και εξετάζονται οι τυχόν καταλογισθείσες παραβάσεις, υπό το φως των προσκομιζόμενων στοιχείων από τον επιτηδευματία και την περαιτέρω διερεύνηση αυτών. Ανάλογα με τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα διαμορφώνεται και η τελική θέση της υπηρεσίας.

1.1.1. Προθεσμία επίλυσης της διαφοράς

Ο κανόνας είναι ότι η επίλυση της διαφοράς δεν μπορεί να συντελεσθεί μετά την πάροδο τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία επίδοσης των ειδικών σημειωμάτων. Για τον λόγο αυτό, κατά την επίδοσή τους, συντάσσεται αποδεικτικό επίδοσης επί του σώματος αυτών.

1.1.2. Παράταση της προθεσμίας επίλυσης της διαφοράς

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις η προθεσμία αυτή των τριάντα ημερών παρατείνεται. Ως τέτοιες εξαιρετικές περιπτώσεις χαρακτηρίζονται οι ακόλουθες:

α) Εκείνες που στην εξέταση της αίτησης συμμετέχει και ο αρμόδιος Οικονομικός Επιθεωρητής. Στις περιπτώσεις αυτές η επίλυση της διαφοράς μπορεί να συντελεσθεί μέσα στην προθεσμία των 40 ημερών από την επίδοση του ειδικού σημειώματος.

β) Εκείνες κατά τις οποίες ο φορολογούμενος υποβάλλει ισχυρισμούς ή επικαλείται στοιχεία, τα οποία εκτιμάται ότι χρήζουν περαιτέρω διερεύνησης που δεν μπορεί να ολοκληρωθεί μέσα στην προβλεπόμενη προθεσμία των 30 ή των 40 ημερών κατά περίπτωση.

Στις περιπτώσεις αυτές η επίλυση της διαφοράς μπορεί να συντελεσθεί μέσα σε προθεσμία 60 ή 80 ημερών, κατά περίπτωση από την επίδοση των ειδικών σημειωμάτων.

Για τις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει πριν από τη λήξη της αρχικής προθεσμίας να συνταχθεί και υπογραφεί από τα αρμόδια όργανα σχετικό πρακτικό με σύντομη αιτιολογία επί του σώματος της αίτησης και να ορισθεί η νέα ημερομηνία εξέτασης αυτής.

1.2 Αίτηση με πρόταση επίλυσης της διαφοράς

Η αίτηση υποβάλλεται μέσα σε πέντε (5) ημέρες από την επίδοση των ειδικών σημειωμάτων ελέγχου. Μαζί με την αίτηση υποβάλλονται από τον υπόχρεο και όλα τα αποδεικτικά στοιχεία για την υποστήριξη των ισχυρισμών του (π.χ. για την καταστροφή των εμπορευμάτων από πυρκαγιά, θεομηνία κ.λπ.).

Η αίτηση υποβάλλεται ενιαία για όλες ή και μερικές από τις ελεγχόμενες χρήσης, αλλά, πάντως υποχρεωτικά για όλα τα φορολογικά αντικείμενα κάθε χρήσης, δηλαδή δε μπορεί να ζητείται η επίλυση της διαφοράς μόνο για το Φ.Π.Α. και να παραμένει σε εκκρεμότητα η φορολογία του εισοδήματος της ίδιας χρήσης ή το αντίστροφο. Η

περαίωση των υποθέσεων μπορεί να γίνει για μερικές μόνο από τις ελεγχόμενες χρήσεις, υπό προϋποθέσεις. Με την υποβολή της αίτησης ορίζεται και η ημερομηνία εξέτασής της.

1.2.1. Αρμόδια πρόσωπα για υποβολή της αίτησης

Δικαίωμα για υποβολή της αίτησης έχουν εκτός από τον υπόχρεο, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε το ειδικό σημείωμα ελέγχου και τα πρόσωπα της παρ. 2 του άρθρου 70 του Ν. 2238/1994, εφόσον συντρέχει περίπτωση. Τέτοια πρόσωπα είναι ο κηδεμόνας σχολάζουσας κληρονομιάς, ο προσωρινός διαχειριστής επιδίκων, ο μεσεγγυούχος, ο σύνδικος πτωχεύσεως, ο ασκών την γονική μέριμνα, ο επίτροπος ή οι κληρονόμοι (του θανόντος).

1.2.2. Αρμόδια όργανα για την εξέταση της αίτησης

Η αίτηση για την επίλυση της διαφοράς εξετάζεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. (ή της ελεγκτικής υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο) με την συμμετοχή και του επόπτη ελέγχου για όλες τις κατηγορίες βιβλίων και ανεξάρτητα από τις διαπιστώσεις του ελέγχου, πλην της περίπτωσης που οι φορολογικές διαφορές προκύπτουν από ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία Γ' κατηγορίας. Στην τελευταία περίπτωση στην εξέταση των αιτήσεων συμμετέχει και ο αρμόδιος Επιθεωρητής.

Ειδικά, όταν πρόκειται για υποθέσεις που ανήκουν στην ελεγκτική αρμοδιότητα των Ελεγκτικών Κέντρων στην διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών συμμετέχουν ο Προϊστάμενος του οικείου ελεγκτικού κέντρου και ο αρμόδιος επόπτης ελέγχου. Αν στα ελεγκτικά κέντρα προβλέπεται η λειτουργία υποδιεύθυνσης, στη διαδικασία επίλυσης των διαφορών συμμετέχει και ο αρμόδιος υποδιευθυντής.

1.2.3. Περίπτωση διαφωνίας οργάνων κατά την εξέταση της αίτησης.

Τρόπος αντιμετώπισης.

Σε περίπτωση που υπάρχουν διαφορετικές απόψεις μεταξύ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και του επόπτη ελέγχου αναγράφονται και οι δύο απόψεις. Μεταξύ των δύο απόψεων υπερισχύει η άποψη του Προϊσταμένου.

Στην περίπτωση που συμμετέχει στην εξέταση της αίτησης και ο επιθεωρητής και εκδηλωθούν διαφορετικές απόψεις, αναγράφονται όλες οι απόψεις και υπερισχύει η πλειοψηφούσα άποψη. Αν δεν συμμετέχει αρμόδιος επόπτης επειδή δεν υπάρχει στη Δ.Ο.Υ. τμήμα ελέγχου, τότε υπερισχύει η άποψη του Επιθεωρητή.

1.2.4. Πρακτικό αποδοχής των συμφωνηθέντων

Αν τελικά συμπέσουν οι απόψεις των δύο μερών συντάσσονται και υπογράφονται σχετικά πρακτικά αποδοχής των συμφωνηθέντων επί του σώματος των αντίστοιχων ειδικών σημειωμάτων ελέγχου. Τα πρακτικά αυτά είναι προφανές ότι επέχουν θέση πράξης επίλυσης της διαφοράς.

Με βάση τα πρακτικά αποδοχής των συμφωνηθέντων εκδίδονται χωριστά για κάθε φορολογική διαφορά, τα φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων κ.λπ., επί των οποίων συντάσσονται και υπογράφονται από τα δύο μέρη οι οικείες πράξεις επίλυσης της διαφοράς. Με την υπογραφή των πράξεων αυτών και με την προϋπόθεση της έγκαιρης καταβολής (εντός των δύο επόμενων εργασιμών για τις Δ.Ο.Υ. ημερών) του αναλογούντος ποσοστού σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 14 της ΠΟΛ 1144/98 από κάθε πράξη κύριου ή πρόσθετου φόρου ή προστίμου, η οικεία πράξη περαιώνεται οριστικά.

Τα πρακτικά αποδοχής των συμφωνηθέντων και οι πράξεις επίλυσης της διαφοράς υπογράφονται από πλευράς φορολογικής αρχής από τον

προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και τον επόπτη ελέγχου με αιτιολόγηση της γνώμης τους.

Στις περιπτώσεις ανεπαρκών ή ανακριβών βιβλίων Γ' κατηγορίας, τα πρακτικά και οι πράξεις υπογράφονται και από τον αρμόδιο επιθεωρητή με αιτιολόγηση της γνώμης του.

1.3 Συμβιβασμός επί ανακρίβειας βιβλίων και στοιχείων Α' και Β' κατηγορίας

Σε περίπτωση που τα βιβλία και στοιχεία κριθούν οριστικά ως ανακριβή τότε:

Το ποσοστό προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων ή αγορών που προσδιορίστηκε κατά τις διατάξεις της παρ. Α3 του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1144/98, δηλαδή ποσοστό 10% για τις απλές παραβάσεις και 20% για τις παραβάσεις ειδικού χαρακτήρα και διαβάθμισης μπορεί να μειωθεί μέχρι το 50% ανάλογα με την περίπτωση.

1.4 Συμβιβασμός επί ανακρίβειας βιβλίων Γ' Κατηγορίας

Στις περιπτώσεις ανακρίβειας των βιβλίων Γ' κατηγορίας, οι διαφορές επιλύονται, χωρίς να τίθεται περιορισμός, ανάλογα με τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίζει ο ενδιαφερόμενος. Έχουν δηλαδή εφαρμογή στην περίπτωση αυτή, οι γενικές διατάξεις περί συμβιβασμού της παρ. 4 του άρθρου 70 του Ν. 2238/1994, που αφορούν το ουσιαστικό μέρος της επίλυσης της διαφοράς και δεν έχουν σχέση με τα όργανα επίλυσης της διαφοράς, δηλαδή ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., ο επόπτης ελέγχου και ο αρμόδιος επιθεωρητής.

1.5 Συμβιβασμός επί έλλειψης συνάφειας

Εάν τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές προσαυξήθηκαν λόγω έλλειψης συνάφειας, η προκύπτουσα διαφορά μπορεί να μειωθεί μέχρι 25%. Η μείωση γίνεται επί του συνόλου της διαφοράς και στη συνέχεια η τελική διαφορά, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση, κατανέμεται ισομερώς σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις και τα επιμέρους ποσά των τελικών διαφορών που αναλογούν σε κάθε χρήση προσαυξάνουν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ή τις αγορές.

1.5.1. Συμβιβασμός επί έλλειψης συνάφειας και ταυτόχρονης ανακρίβειας

Η μείωση της διαφοράς δεν μπορεί να είναι μικρότερη από εκείνη που θα παρείχετο για τη συνάφεια με τον υψηλότερο γι' αυτή συντελεστή, δηλαδή το 25% (συνήθης περίπτωση) ή το 40% (ειδικές περιπτώσεις).

Παράδειγμα

Έστω ότι η διαφορά ακαθαρίστων εσόδων λόγω ανακρίβειας στα βιβλία Β' κατηγορίας για κάποια χρήση είναι 11.739 € ενώ η διαφορά λόγω συνάφειας, στην ίδια χρήση, είναι 8.804 €. Η λόγω ανακρίβειας διαφορά μειούμενη κατά 50% ,για παράδειγμα (ανώτερος συντελεστής), θα ισούται με 5.870 € ενώ η λόγω συνάφειας διαφορά μειούμενη κατά 25% (ανώτερος συντελεστής θα ισούται με 2.201 €. Συνεπώς, η λόγω ανακρίβειας διαφορά δεν μπορεί να είναι κατώτερη του ποσού των 2.201 € δηλαδή ο ανώτερος συντελεστής μείωσης θα είναι 43,75% και όχι 50%.

Σε καμία περίπτωση, λοιπόν, δεν μπορεί τα τελικώς, υπό το βάρος της ανακρίβειας ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές να είναι λιγότερα από αυτά που προκύπτουν από τα τελικώς προσδιοριζόμενα λόγω έλλειψης συνάφειας.

1.6 Έννοια γεγονότων ανωτέρας βίας

Ως γεγονότα ανωτέρας βίας θεωρούνται οι περιπτώσεις πυρκαγιών, σεισμών, πλημμύρων και γενικά φυσικών γεγονότων που επιφέρουν απώλειες ή καταστροφές και η ανθρώπινη σκέψη και πρόνοια δεν μπορεί να προβλέψει και προλάβει το επιζήμιο γεγονός. Για να αξιολογηθούν θετικά θα πρέπει αποδεδειγμένα να επηρέασαν αρνητικά τη λειτουργία της επιχείρησης. Τα γεγονότα ανωτέρας βίας αξιολογούνται χωρίς να τίθενται περιορισμοί ανάλογα πάντα με τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος.

1.6.1. Αντιμετώπιση γεγονότων ανωτέρας βίας κατά το συμβιβασμό διαφοράς που προέρχεται από την έλλειψη συνάφειας

Η διαφορά ακαθαρίστων εσόδων ή αγορών λόγω συνάφειας μπορεί να μειωθεί μέχρι ποσοστό 40% στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας προσκομίζει στοιχεία από τα οποία προκύπτει αποδεδειγμένα ότι γεγονότα ανωτέρας βίας επηρέασαν αρνητικά την λειτουργία της επιχείρησης.

1.6.2. Αντιμετώπιση της αδράνειας ή αναστολής εργασιών κατά τον συμβιβασμό διαφοράς που προέρχεται από την έλλειψη συνάφειας

Στις περιπτώσεις που η διαφορά ακαθαρίστων εσόδων ή αγορών προέρχεται από την έλλειψη συνάφειας η οποία, κατανέμεται ισομερώς, μόνο στις χρήσεις στις οποίες υπήρχε δραστηριότητα και όχι σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, τότε η διαφορά αυτή μπορεί να μειωθεί μέχρι ποσοστό 40%.

1.6.3. Άλλοι ειδικοί λόγοι μείωσης της διαφοράς λόγω συνάφειας κατά το συμβιβασμό

Η δυνατότητα μείωσης μέχρι ποσοστού 40% αντί μέχρι 25% στη διαφορά λόγω συνάφειας παρέχεται και σε περίπτωση που συντρέχουν ειδικοί λόγοι ή ιδιαίτερες συνθήκες.

Η εξαιρετική αυτή μείωση δικαιολογείται υπό τις εξής προϋποθέσεις:

α) Ειδικοί λόγοι ή ιδιαίτερες συνθήκες να επηρέασαν αρνητικά τη λειτουργία της επιχείρησης.

β) Για τις ελεγχόμενες χρήσεις να μην υπάρχουν στο αρχείο της υπηρεσίας ή να μην διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που καθιστούν τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή.

Σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1169/13.8.1999 χαρακτηριστικές περιπτώσεις κατά τις οποίες μπορεί να εφαρμοσθεί η διάταξη αυτή είναι οι περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που βρίσκονται σε περιοχές όπου εκτελούνται έργα του ΜΕΤΡΟ ή άλλα δημόσια έργα μεγάλης διάρκειας ή σε διάφορα σημεία πρώην μεγάλων οδών χωρίς πρόσβαση στις νέες οδικές αρτηρίες.

Στην ίδια αυξημένη μείωση της διαφοράς μπορεί να υπαχθεί κάθε άλλη περίπτωση εφόσον από τα προσκομιζόμενα στοιχεία προκύπτει αποδεδειγμένα ότι συντρέχουν οι σχετικοί λόγοι και προϋποθέσεις. Ως τέτοιες ειδικές συνθήκες λειτουργίας θεωρούνται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

- Ιατροί που συνεργάζονται με διαγνωστικά κέντρα στο πλαίσιο μεταξύ των συμφωνιών.
- Βιβλιοπωλεία με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις βιβλίων, συνολικά για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις αποτελούν τουλάχιστον το 70% του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων όλων των χρήσεων, λόγω των υψηλών

αποθεμάτων λήξης τα οποία δεν μπορούν να δικαιολογηθούν επειδή δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων απογραφών.

1.7 Αρμοδιότητες σε περιπτώσεις εμπλοκής δύο υπηρεσιών

Σε περίπτωση που μια υπόθεση η οποία ανήκει στην αρμοδιότητα κάποιας Δ.Ο.Υ. Β' τάξεως ελέγχεται λόγω μεταφοράς αρμοδιότητας του ελέγχου σύμφωνα με την ΠΟΛ 1144/98 από Δ.Ο.Υ. Α' τάξεως ακολουθείται η εξής διαδικασία:

Τα ειδικά σημειώματα ελέγχου του άρθρου 9 επιδίδονται στον υπόχρεο από τη Δ.Ο.Υ. Α' τάξεως που διενήργησε τον έλεγχο. Η επίλυση των διαφορών γίνεται από τα όργανα της ίδιας Δ.Ο.Υ. Α' τάξεως, ενώ η Δ.Ο.Υ. Β' τάξεως είναι αρμόδια να προβεί στη βεβαίωση και είσπραξη των καταλογιστικών διαφορών.

Παράδειγμα

Με την απόφαση ΠΟΛ 1150/12,5,1998 «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ. Β' τάξεως σε θέματα αρμοδιότητας προσωρινού και τακτικού φορολογικού ελέγχου», εκτός των άλλων, η αρμοδιότητα του ελέγχου επιχειρήσεων με βιβλία Γ' κατηγορίας της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου (Β' τάξεως) έχει ανατεθεί στη Δ.Ο.Υ. Σύρου (Α' τάξεως).

Συνεπώς, ο έλεγχος στις υποθέσεις αυτές γίνεται από τη Δ.Ο.Υ. Σύρου, από την οποία κοινοποιούνται τα ειδικά σημειώματα στον υπόχρεο και υπογράφονται από τα αρμόδια όργανα αυτής τα σχετικά πρακτικά, καθώς και οι πράξεις επίλυσης της διαφοράς. Αφού εισπραχθεί το 1/5 (ή κατά περίπτωση λιγότερο ποσοστό) της διαφοράς με γραμμάτιο συμψηφισμού προς τη Δ.Ο.Υ. Μυκόνου, υποστέλλεται ο φάκελος με όλο το υλικό περαίωσης της υπόθεσης, δηλαδή ειδικά σημειώματα, φύλλα

ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού του φόρου κ.λπ., στο σώμα των οποίων έχουν συνταχθεί και υπογραφεί οι οικείες πράξεις επίλυσης των διαφορών. Το τελευταίο στάδιο για την ολοκλήρωση της διαδικασίας είναι να προβεί η Δ.Ο.Υ. Μυκόνου στη βεβαίωση και την είσπραξη των διάφορων φόρων, τελών, προστίμων κ.λπ..

ΠΡΟΣΟΧΗ: Διαφορετική είναι η περίπτωση της «δοτής» αρμοδιότητας ελέγχου της παρ. 7 του άρθρου 13 της Απόφασης σύμφωνα με την οποία έχουν την αρμοδιότητα, τόσο του ελέγχου όσο και της βεβαίωσης των σχετικών φόρων οι Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιες για τον έλεγχο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της τελευταίας ελεγχόμενης χρήσης, όταν πρόκειται για επιτηδευματίες με βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας.

2. ΕΠΙΛΥΣΗ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΩΝ ΕΚΚΡΕΜΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΙΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ (ΑΡΘΡΟ 11)

2.1 Ταυτόχρονη επίλυση εκκρεμών φορολογικών διαφορών (παρ. 1)

Για το θέμα αυτό διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Γενικά

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 11, εάν κατά το χρόνο επίλυσης των φορολογικών διαφορών, κατά το άρθρο 10, εκκρεμούν στην Δ.Ο.Υ. ή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου καταλογιστικές πράξεις οποιουδήποτε φορολογικού αντικειμένου, που αφορούν μία ή περισσότερες ελεγχόμενες χρήσεις, η ταυτόχρονη επίλυση των φορολογικών αυτών διαφορών αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση περαίωσης των ελεγχόμενων, με βάση την απόφαση αυτή, χρήσεων. Ως τέτοια φορολογικά αντικείμενα θεωρούνται, εκτός των άλλων και όλες οι ειδικές φορολογίες, τέλη χαρτοσήμου, φόρος κύκλου εργασιών (Φ.Κ.Ε.), ασφαλιστρών, φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων, τέλη συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας, εισφορά υπέρ Ε.Λ.Γ.Α., πρόστιμα για τέλος ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων κ.λπ..

Για παράδειγμα έστω ότι υπάρχουν σε βάρος της (ελεγχόμενης) επιχείρησης φύλλα ελέγχου Φ.Π.Α. από προηγούμενο προσωρινό έλεγχο για τη χρήση 2002 και πράξη προστίμου του Κ.Β.Σ. της χρήσης 2003 που εκκρεμούν στην Δ.Ο.Υ. ή υπό προϋποθέσεις στο Διοικητικό Πρωτοδικείο και δεν έχουν συζητηθεί επί της ουσίας.

Σε περίπτωση που ζητηθεί η επίλυση της διαφοράς για τις χρήσεις 2002 και 2003 στη φορολογία εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου που έγινε με βάση την παρούσα Απόφαση, συμβιβασμός δεν μπορεί να γίνει κατά το άρθρο 10 αυτής, εάν δεν επιλυθούν όλες οι διαφορές ταυτόχρονα (λύση

«πακέτο»).

Τα ανωτέρω ισχύουν υπό την επιφύλαξη:

(α) Όσων ορίζονται στην παράγραφο 7 του άρθρου 1 της απόφασης ΠΟΛ 1145/99, με την οποία συμπληρώθηκαν οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 10. Δηλαδή, σε περίπτωση που υπάρχουν μόνο διαφορές από εκκρεμείς πράξεις που αφορούν τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ τρίτων που αποδίδονται στη Δ.Ο.Υ., οι διαφορές αυτές δεν εμποδίζουν την περαιώση των υποθέσεων ως προς τις λοιπές διαφορές του άρθρου 10.

(β) Όσων ορίζονται στην παρ. 4 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ 1231/2000, σχετικά με τις εκκρεμείς υποθέσεις τακτικού ελέγχου για τις οποίες αναμένεται σχετική γνωμοδότηση από το Ειδικό Νομικό Γραφείο Φορολογίας.

Κατά τα λοιπά, οι πράξεις αυτές (δηλαδή οι λοιπές πλην των ανωτέρω εκκρεμείς πράξεις), σύμφωνα με την εγκ. ΠΟΛ 1183/98 είναι όλες εκείνες οι φορολογικές διαφορές που προκύπτουν από φύλλα ελέγχου ή πράξεις, προσωρινού ή μη ελέγχου και αφορούν οποιοδήποτε φορολογικό αντικείμενο ή πρόστιμα του Κ.Β.Σ. και είναι εκκρεμείς.

Σημειώνεται ότι είναι αδιάφορο αν οι εκκρεμείς αυτές φορολογικές διαφορές αφορούν χρήσεις, από τον έλεγχο των οποίων δεν προκύπτουν διαφορές για κανένα φορολογικό αντικείμενο. Και πάλι, δηλαδή, υπάρχει υποχρέωση επίλυσης των εκκρεμών αυτών φορολογικών διαφορών.

β) Αρμοδιότητα σε περίπτωση εμπλοκής δύο υπηρεσιών

Σύμφωνα με οδηγίες της εγκ. ΠΟΛ 1100/99, εάν αυτές οι παρακολουθηματικού χαρακτήρα πράξεις π.χ. του Κ.Β.Σ. ή του Φ.Π.Α. από προσωρινό έλεγχο, εκκρεμούν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., ενώ γίνεται έλεγχος της υπόθεσης με βάση την απόφαση από τα Π.Ε.Κ., όταν η υπόθεση είναι ώριμη προς επίλυση της διαφοράς, θα πρέπει να προηγηθεί η επίλυση της διαφοράς των εκκρεμών πράξεων από τη Δ.Ο.Υ., η οποία

είχε εκδώσει τις παλαιές, εκκρεμείς καταλογιστικές πράξεις.

Για την ταυτότητα του λόγου, τα ίδια θα πρέπει να ισχύουν και για τις πράξεις που εκκρεμούν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., ενώ γίνεται έλεγχος της υπόθεσης από τα Τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα (Τ.Ε.Κ.).

Τα παραπάνω έχουν εφαρμογή και για τις υποθέσεις των Δ.Ο.Υ. Β' τάξεως που λόγω μεταφοράς αρμοδιότητας του ελέγχου επιχειρήσεων με βιβλία Β' κατηγορίας, ο έλεγχός τους έχει ανατεθεί με Υπουργική Απόφαση σε Δ.Ο.Υ. Α' τάξεως. Π.χ. εάν υπήρχε εκκρεμής υπόθεση προστίμου του Κ.Β.Σ. που αφορά τη χρήση 2002, στη Δ.Ο.Υ. Μετσόβου, δεν μπορεί να περαιωθεί η υπόθεση συνολικά για τη χρήση 2002, ύστερα από έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Β' Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, η οποία έχει καταστεί καθ' ύλην αρμόδια για τον έλεγχο.

Η πορεία που θα πρέπει να ακολουθηθεί είναι να λυθεί πρώτα η διαφορά για το πρόστιμο από την ίδια τη Δ.Ο.Υ. Μετσόβου και ακολούθως να επιλυθεί η διαφορά για τα υπόλοιπα θέματα από τη Β' Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

2.2 Περιορισμός πρόσθετων φόρων κ.λπ., στις παρακολουθηματικού χαρακτήρα εκκρεμείς πράξεις (παρ. 2)

α) Γενικά

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, ως προς τον περιορισμό των πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και προστίμων εφαρμόζονται οι ισχύουσες κατά περίπτωση διατάξεις, για την επίλυση των διαφορών των πράξεων αυτών. Δηλαδή, δεν προβλέπεται ειδική μεταχείριση για τις πράξεις, οι οποίες περαιώνονται υποχρεωτικά, ταυτόχρονα με τις ελεγχόμενες, κατά τρόπο που ορίζει η Απόφαση. Αυτό αποτελεί τον κανόνα.

β) Εξαίρεση από τον κανόνα

Εξαίρεση από τον κανόνα αποτελούν οι αποφάσεις επιβολής προστίμων και αφορούν τις εξής κατηγορίες:

αα) Πρόστιμα του Κ.Β.Σ., γενικά

ββ) Πρόστιμα (πενταπλάσια) της παρ. 2α του άρθρου 48 του Ν. 1642/86 για το λήπτη πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων.

Για τις δύο αυτές κατηγορίες προστίμων έχουν εφαρμογή οι μεταβατικού χαρακτήρα διατάξεις του Ν. 2523/97, εφόσον αυτές είναι ευνοϊκότερες για το φορολογούμενο και υπό την προϋπόθεση ότι σε κάθε περίπτωση το πρόστιμο δεν μπορεί να περιορισθεί σε ποσό μικρότερο του είκοσι τοις εκατό (20%) του προστίμου που αρχικά είχε επιβληθεί.

Στην περίπτωση αυτή, δηλαδή, έχει εφαρμογή η αρχή της επιεικέστερης μεταχείρισης που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 24 του Ν. 2523/97.

Διευκρινίζεται ότι η αρχή αυτή της επιεικούς μεταχείρισης εφαρμόζεται σε περίπτωση επιβολής προστίμου των δύο παραπάνω κατηγοριών, για τις οποίες είχε ήδη εκδοθεί απόφαση επιβολής προστίμου κατά τη δημοσίευση του νόμου στο Φ.Ε.Κ. δηλαδή, είχε επιβληθεί το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των προηγούμενων διατάξεων και σήμερα εκκρεμούν στις Δ.Ο.Υ..

Με τον ίδιο τρόπο της επιεικούς μεταχείρισης και τις προϋποθέσεις που ορίζονται ανωτέρω, επιλύονται και οι ακόλουθες διαφορές:

- Εκκρεμείς υποθέσεις προστίμων της παρ. 2β' του άρθρου 48 του Ν. 1642/86 σε οποιοδήποτε στάδιο και αν εκκρεμούν (στη Δ.Ο.Υ. ή στα Διοικητικά Δικαστήρια).
- Υποθέσεις προστίμων του Κ.Β.Σ., καθώς και προστίμων της παρ. 2α του άρθρου 48 του Ν. 1642/86 που εκκρεμούν ενώπιον των Διοικητικών Εφετείων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας (Σ.τ.Ε.)

Επαναλαμβάνεται ότι όλα αυτά ισχύουν εφόσον ο υπόχρεος ζητεί την ταυτόχρονη επίλυση των σχετικών με αυτά τα πρόστιμα φορολογικών υποθέσεων, έστω και αν από τον έλεγχο δεν προκύπτουν διαφορές για κανένα φορολογικό αντικείμενο.

2.3 Αίτηση για επίλυση της διαφοράς (παρ. 3)

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις η επίλυση των διαφορών των υποθέσεων των παραπάνω κατηγοριών γίνεται με βάση σχετικό αίτημα του υπόχρεου, το οποίο περιέχεται στην αίτηση της παρ. 1 του άρθρου 10 ή με ιδιαίτερο αίτημα, το οποίο συνεξετάζεται με την παραπάνω αίτηση.

Αρμόδια όργανα για την εξέταση του αιτήματος είναι τα ίδια εκείνα όργανα, που έχουν αρμοδιότητα για την επίλυση της κύριας διαφοράς που προέκυψε από τον έλεγχο βάσει της Απόφασης.

2.4 Πράξη επίλυσης της διαφοράς (παρ. 3)

Εάν τελικά συμπέσουν οι απόψεις των δύο μερών συντάσσεται σχετική πράξη επίλυσης της διαφοράς επί του σώματος της καταλογιστικής πράξης. Όσα ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 10, ως προς την εξέταση του αιτήματος του υπόχρεου και την υπογραφή της πράξης επίλυσης της διαφοράς, εφαρμόζονται ανάλογα.

Ανάλογη εφαρμογή έχουν, επίσης, οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 14, σχετικά με την καταβολή του 1/5 (ή κατά περίπτωση άλλου ποσοστού), με το οποίο επικυρώνεται τυπικά η υπογραφή της πράξης συμβιβασμού.

2.5 Επίδοση αντιγράφου πρακτικού επίλυσης της διαφοράς

Για τις υποθέσεις που περαιώνονται με τη διαδικασία του άρθρου

που έχουν ανάλογη εφαρμογή, ως προς την επίδοση αντιγράφου του πρακτικού επίλυσης της διαφοράς και των φύλλων ελέγχου, τα αναφερόμενα στην ανάλυση του άρθρου 10, υπό στοιχείο 35.

2.6 Αντιμετώπιση των προστίμων και λοιπών κυρώσεων κατά τη επίλυση της διαφοράς (παρ. 4)

Ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι οικείες φορολογικές διαφορές ή οι πράξεις και οι παραλείψεις, οι διαφορές των οποίων επιλύονται με την ανωτέρω διαδικασία, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 25 και του πρώτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 24 του Ν. 2523

Επιβάλλεται, δηλαδή, μόνο πρόσθετος φόρος εάν προβλέπεται τόσο η επιβολή πρόσθετου φόρου όσο και προστίμου για συγκεκριμένες παραβάσεις και δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις.

2.7 Κατάργηση εκκρεμούς φορολογικής δίκης (παρ. 5)

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις η επίλυση της φορολογικής διαφοράς επιφέρει κατάργηση της τυχόν εκκρεμούς φορολογικής δίκης. Για την κατάργηση της δίκης αρκεί η προσαγωγή στο Διοικητικό Δικαστήριο, αντίγραφο της πράξης επίλυσης της διαφοράς από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή επικυρωμένο αντίγραφο, από τον υπόχρεο. Η προσαγωγή των εγγράφων αυτών πρέπει να γίνεται τουλάχιστον πέντε (5) ημέρες πριν από τη συζήτηση της οικείας υπόθεσης.

Τα ανωτέρω ισχύουν, σε ό,τι αφορά την κατάργηση της φορολογικής δίκης υπό την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 2753/99.

2.8 Περιορισμοί ως προς την έκταση της δυνατότητας διενέργειας δικαστικού συμβιβασμού

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 2753/99 περιορίζεται η δυνατότητα διενέργειας δικαστικού συμβιβασμού λόγω των χρονικών ορίων που τίθενται και των σχετικών προϋποθέσεων. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, έχουν εφαρμογή οι ακόλουθες γενικές αρχές:

Δικαστικός συμβιβασμός μπορεί να ενεργείται ενώπιον οποιουδήποτε Διοικητικού Δικαστηρίου και σε κάθε στάση της δίκης, χωρίς δηλαδή περιορισμούς, αν πρόκειται για παλαιές εκκρεμείς υποθέσεις, που περιήλθαν στην αρμοδιότητα των Διοικητικών Δικαστηρίων με εμπρόθεσμες προσφυγές πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Ν. 2717/99.

Δικαστικός συμβιβασμός μπορεί να ενεργείται μόνο επί υποθέσεων που εκκρεμούν ενώπιον των Διοικητικών Πρωτοδικείων (Μονομελών ή Τριμελών) για συζήτηση επί της ουσίας σε πρώτο βαθμό και μόνον εντός χρονικού διαστήματος έξι (6) μηνών από την κατάθεση της σχετικής προσφυγής, εάν πρόκειται για νέες εκκρεμείς υποθέσεις που περιέχονται στην αρμοδιότητα των Διοικητικών Πρωτοδικείων με εμπρόθεσμες προσφυγές από την ημερομηνία ματαίωσης του συμβιβασμού.

Κατόπιν αυτού αναθεωρείται ο τρόπος αντιμετώπισης των εκκρεμών καταλογιστικών πράξεων ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, του άρθρου 11 της παρούσας Απόφασης.

Σύμφωνα με την Εγκ. ΠΟΛ. 1274/99, τα οριζόμενα στο άρθρο 11 της απόφασης δεν θα εφαρμόζονται πλέον για υποθέσεις που εκκρεμούν στα Διοικητικά Πρωτοδικεία, οι οποίες περιήλθαν στην αρμοδιότητα των δικαστηρίων αυτών από 17.7.1999 και μετά και για τις οποίες έχει παρέλθει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των έξι (6) μηνών από την

κατάθεση της σχετικής προσφυγής, για το λόγο ότι δεν είναι πλέον δυνατός ο δικαστικός συμβιβασμός.

Σύμφωνα με την ίδια εγκύκλιο, αυτή η απαγόρευση δεν αποτελεί κώλυμα για την επίλυση των λοιπών διαφορών κατά τα άρθρα 10 και 12 κατά περίπτωσης της ίδιας απόφασης.

2.9 Νέα ρύθμιση ως προς τη δυνατότητα δικαστικού συμβιβασμού

Το αυστηρό αυτό καθεστώς ανατρέπεται με νέες διατάξεις που εισάγονται με την παρ. 15 του άρθρου 8 του Ν. 2873/2000.

Με τις διατάξεις αυτές προστίθεται νέο εδάφιο στην παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 2753/99, σύμφωνα με τις οποίες κατ' εξαίρεση μπορεί να επιλύονται φορολογικές διαφορές από καταλογιστικές πράξεις γενικά που εκκρεμούν ενώπιον των Διοικητικών Πρωτοδικείων και αφορούν υποθέσεις για τις οποίες εκκρεμεί ο τακτικός έλεγχος, ανεξάρτητα από το χρόνο που παρήλθε από την κατάθεση των σχετικών προσφυγών. Δεν υπάρχει δηλαδή κώλυμα της παρέλευσης του εξαμήνου που αναφέρεται παραπάνω.

Με απλά λόγια με τη διάταξη αυτή θεσπίζεται εξαίρεση από τον παραπάνω χρονικό περιορισμό του εξαμήνου ειδικά για φορολογικές διαφορές που αφορούν υποθέσεις για τις οποίες εκκρεμεί ο τακτικός έλεγχος, ώστε η περαίωση των υποθέσεων αυτών, να γίνεται συνολικά και ενιαία για όλες τις διαφορές, όπως αναφέρεται και στην εισηγητική έκθεση του νομοσχεδίου.

2.10 Αντιμετώπιση λοιπών εκκρεμών καταλογιστικών πράξεων

Αναγκαία προϋπόθεση για την περαίωση των ελεγχόμενων υποθέσεων, με βάση την απόφαση, αποτελεί η ταυτόχρονη επίλυση των φορολογικών διαφορών που αφορούν μία ή περισσότερες από τις ελεγχό-

μενες αυτές χρήσεις.

Εξ αντιδιαστολής συνάγεται ότι αν υπάρχουν εκκρεμείς καταλογιστικές πράξεις στις Δ.Ο.Υ. ή (υπό προϋποθέσεις) ενώπιον των Διοικητικών Πρωτοδικείων, για τις οποίες όμως δεν γεννήθηκε θέμα αναγκαστικής επίλυσής τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 (ή και του άρθρου 12) τότε ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπουν οι γενικές διατάξεις.

3. ΕΠΙΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΠΙ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΕΠΙ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΧΟΥΝ ΕΚΔΟΘΕΙ ΦΥΛΛΑ ΕΛΕΓΧΟΥ Ή ΠΡΑΞΕΙΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

3.1 Γενικά

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού είναι διττού χαρακτήρα. Υπό την έννοια αυτή περιλαμβάνει διατάξεις διαχρονικού χαρακτήρα, δηλαδή, διατάξεις με τις οποίες προβλέπεται ειδικός τρόπος επίλυσης διαφορών, και επί υποθέσεων που εξαιρούνται από τον τρόπο ελέγχου της Απόφασης και ελέγχονται με τις γενικές διατάξεις π.χ. υποθέσεις για τις οποίες ο έλεγχος έχει ανατεθεί στο Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.).

Κατά δεύτερο λόγο, το άρθρο περιλαμβάνει και διατάξεις μεταβατικού χαρακτήρα με τις οποίες παρέχεται η δυνατότητα επίλυσης της διαφοράς σε υποθέσεις οι οποίες είχαν ήδη ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο, πριν από την έναρξη ισχύος της Απόφασης και οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις εκκρεμούν στην Δ.Ο.Υ. για διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμό) ή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο.

Κατά τα λοιπά, με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου ορίζονται οι προϋποθέσεις και ο τρόπος επίλυσης των διαφορών των ανωτέρω κατηγοριών υποθέσεων.

3.2 Υποθέσεις που εμπίπτουν στην ειδική ρύθμιση (παρ. 1)

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις στις ειδικές ρυθμίσεις της επίλυσης της διαφοράς εμπίπτουν οι υποθέσεις που εξαιρούνται από τον

προβλεπόμενο με την Απόφαση τρόπο ελέγχου (παρ. 2 του άρθρου 1) και ελέγχονται με βάση τις γενικές διατάξεις, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 1 παρ. 3.

3.3 Προϋποθέσεις για την υπαγωγή στη ρύθμιση (παρ. 1)

Οι προϋποθέσεις για την υπαγωγή στη ρύθμιση είναι οι ακόλουθες:

- α) Η επίλυση των διαφορών να γίνεται στα πλαίσια του διοικητικού συμβιβασμού και του δικαστικού συμβιβασμού
- β) Η επίλυση των διαφορών πρέπει να γίνει για όλες τις ελεγχθείσες χρήσεις ή για μερικές μόνο από αυτές, υποχρεωτικά όμως συνεχόμενες.
- γ) Να γίνει η επίλυση όλων των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν για κάθε χρήση π.χ. φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, καθώς και τυχόν εκκρεμών φορολογικών διαφορών που αφορούν την ίδια χρήση.

Τα ανωτέρω (υπό στοιχ. γ) ισχύουν υπό την επιφύλαξη όσων ορίζονται με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 της Απόφασης ΠΟΛ 1231/2000, σχετικά με τις εκκρεμείς υποθέσεις που προέκυψαν από τον τακτικό έλεγχο, για τις οποίες αναμένεται σχετική γνωμοδότηση από το Ειδικό Νομικό Γραφείο φορολογίας.

3.4 Διαδικασία (παρ. 1)

Κατά τα λοιπά, η επίλυση των σχετικών εκκρεμών φορολογικών διαφορών ενεργείται με βάση σχετικό αίτημα του υπόχρεου που, είτε περιλαμβάνεται στην κύρια (γενική) αίτηση διοικητικής επίλυσης των διαφορών, είτε με ιδιαίτερη αίτηση που κατατίθεται αυτοτελώς και συνεξετάζεται με την κύρια αίτηση.

Σύμφωνα με τις οδηγίες της εγκυκλίου ΠΟΛ 1183/98 ειδικά για τις παρακολουθηματικού χαρακτήρα καταλογιστικές πράξεις του άρθρου 11,

οι οποίες εκκρεμούν στις κατά τόπους αρμόδιες Δ.Ο.Υ., ενώ οι υποθέσεις των χρήσεων αυτών ελέγχονται με τακτικό έλεγχο από το ΕΘ.Ε.Κ., διαχωρίζεται η διαδικασία επίλυσης της διαφοράς.

3.5 Αποτελέσματα επίλυσης της διαφοράς (παρ. 1)

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, για τις υποθέσεις τακτικού ελέγχου που περαιώνεται με τη διαδικασία αυτού του άρθρου, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 της Απόφασης, οι οποίες συνοψίζονται στα εξής σημεία:

- Προβλέπεται μείωση της προσαύξησης των συντελεστών καθαρού κέρδους κατά το μισό (1/2).
- Επιβάλλεται μόνο πρόσθετος φόρος και όχι και πρόστιμο, όπου προβλέπονται και τα δύο.
- Δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις.
- Προβλέπεται ο περιορισμός (υπό προϋποθέσεις) των πρόσθετων φόρων ή προσαυξήσεων.
- Προβλέπεται η εφαρμογή της επεικέστερης διάταξης, ως προς το ύψος και τον περιορισμό των κάθε είδους προστίμων.
- Έχουν εφαρμογή οι ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 14 της Απόφασης και όχι του άρθρου 74 του Ν. 2238/94, ως προς τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των δόσεων των οφειλομένων φόρων κ.λπ..

Αν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται παραπάνω, έχουν εφαρμογή οι ισχύουσες γενικές διατάξεις για όλη τη διαδικασία του συμβιβασμού και της καταβολής των φόρων.

Διευκρινίζεται ότι κατά τα λοιπά, εξακολουθούν να ισχύουν όσα προβλέπονται από τις γενικές διατάξεις, ως προς την αντιμετώπιση των θεμάτων που ανακύπτουν κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Δηλαδή δεν έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 10 της Απόφασης, αλλά μόνο οι διατάξεις της παρ. 5 αυτού.

3.6 Ανάλογη εφαρμογή διατάξεων της παρ. 1 για εκκρεμείς υποθέσεις στις Δ.Ο.Υ. (παρ. 2)

Με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στην παρ. 1 μπορούν να επιλύονται και οι ακόλουθες φορολογικές διαφορές:

α) Υποθέσεις για τις οποίες κατά την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης στο Φ.Ε.Κ. έχουν εκδοθεί αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί φύλλα ελέγχου ή πράξεις τακτικού φορολογικού ελέγχου.

β) Υποθέσεις για τις οποίες έχουν κοινοποιηθεί καταλογιστικές πράξεις κατά την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης στο Φ.Ε.Κ., αλλά οι πράξεις εκκρεμούσαν μέχρι τότε, για διοικητική επίλυση της διαφοράς.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

1. ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. στο άρθρο 32 οι παραβάσεις είναι οι εξής :

- i) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές , για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο , ανά διαχειριστική περίοδο , ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.
- ii) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές , που ορίζονται στη παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

1.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Οι παραβάσεις αυτού του τύπου ανέρχονται σε πολύ μεγάλο αριθμό και είναι οι εξής :

1. Μη αναγραφή της ώρας στα συνοδευτικά στοιχεία (π.χ. μη αναγραφή της ώρας σε 100 Δ.Α.- ένα πρόστιμο).
2. Μη αναγραφή του αθροίσματος των ποσοτήτων στα Δ.Α.
3. Μη αναγραφή του σκοπού διακίνησης.
4. Μη αναγραφή της Δ/σης του αντισυμβαλλόμενου.
5. Μη αναγραφή του τόπου προορισμού.
6. Μη αναγραφή του τόπου αποστολής.
7. Μη αναγραφή στα τιμολόγια πώλησης των αριθμών των Δ.Α. που διακινήθηκαν τα αγαθά.
8. Μη αναγραφή στα χειρόγραφα Τ.Π.Υ. της αμοιβής ολογράφως.
9. Μη αναγραφή της Δ.Ο.Υ.
10. Μη εμπρόσθεμη ενημέρωση των βιβλίων (όχι τα πρόσθετα). Ανεξαρτήτως ημερών και αριθμού μη καταχωρημένων παραστατικών.
11. Μη παράδοση στοιχείου (Α.Λ.Π., Α.Π.Υ. κ.λπ.) στον αντισυμβαλλόμενο.
12. Μη ανάλυση των εσόδων σε εμπορεύματα , προϊόντα κ.λπ., κατά μοναδικό συντελεστή φορολογίας εισοδήματος , κατά συντελεστή Φ.Π.Α.
13. Μη εφαρμογή Γ.Λ.Σ.
14. Μη αναγραφή του ονοματεπωνύμου στις Α.Λ.Π. όταν αυτές αφορούν εκπιπτόμενες δαπάνες στη φορολογία εισοδήματος (Ρητή διάταξη άρθρου 5 παράγραφος 8 γ').
15. Έκδοση εκ παραδρομής αθεώρητων στοιχείων αντί θεωρημένων , τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία προ όποιουδήποτε ελέγχου , αλλά δεν έχει δηλωθεί αυτό στη Δ.Ο.Υ. (Ρητή διάταξη άρθρο 8 παράγραφος 8 β').

16. Μη έκδοση Δ.Α. από αγρότες του ειδικού καθεστώτος όταν η παράβαση διαπιστώνεται από τα βιβλία του αγοραστή και δεν έχει γίνει απόκρυψη συναλλαγής. (Ρητή διάταξη άρθ.5 παράγρ.8 α')
17. Έκδοση στοιχείων χωρίς τη χρήση χημικού χάρτη (καρμπόν).
18. Μη τήρηση της ενιαίας αρίθμησης, εφόσον δε δηλωθεί προ του ελέγχου.
19. Μη αναγραφή στα αντίτυπα των φορολογικών στοιχείων του προορισμού τους (π.χ. για το Λογιστήριο, αποδεικτικό παράδοσης κ.λπ.).
20. Μη υπογραφή των τιμολογίων από τον εκδότη τους.
21. Τήρηση των βιβλίων και στοιχείων παράνομα (χωρίς άδεια) εκτός έδρας.
22. Μη παράδοση εγχειριδίου οδηγιών χρήσης του λογισμικού στον έλεγχο.
23. Μη διάθεση κατάλληλου προσωπικού στον έλεγχο για τη χρήση του λογισμικού της επιχείρησης (H/Y).
24. Μη εκτύπωση υπολοίπων λογαριασμών κ.λπ., εντός της οριζόμενης προθεσμίας από τη Δ.Ο.Υ.
25. Μη διαφύλαξη ηλεκτρομαγνητικών μέσων αποθήκευσης.
26. Εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων.
27. Μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων.
28. Μη τήρηση βιβλίων Α' ή Β' κατηγορίας.
29. Μη τήρηση βιβλίων σύμφωνα με τις αρχές της Λογιστικής Επιστήμης.
30. Μη τήρηση ή πλημμελής τήρηση του Ε.Γ.Λ.Σ.
31. Μη υποβολή γνωστοποιήσεων
32. Εκπρόθεσμη αγορά φ.τ.μ., σε σχέση με την ένταξη στην υποχρέωση έκδοσης αποδείξεων από φ.τ.μ. ή H/Y.

1.2 ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Μερικές από τις αυτοτελείς παραβάσεις είναι οι εξής :

1. Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση Δελτίων Αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση.
2. Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση.
3. Η μη αναγραφή ή ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση 1 του

ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας , καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.

4. Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων 1 και 3.
5. Η κάθε ανακριβής καταχώρηση των αναφερομένων στη προηγούμενη περίπτωση, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο της περίπτωσης 3.
6. Η κάθε μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στοιχείου απογραφής.
7. Η κάθε μια καταχώρηση ανύπαρκτης αγοράς , πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου, εξόδου και στοιχείου απογραφής.
8. Η κάθε μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν τη υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων. Η μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου, θεωρείται γενική παράβαση.
9. Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου και στελέχους στοιχείων των πενήντα (50) φύλλων ή ανά πενήντα (50) κινητά φύλλα, που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και για όσο χρόνο ορίζεται, εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδειγμένα σε ανωτέρα βία.
10. Η μη εκπρόθεσμη εκτύπωση κάθε βιβλίου, του μηνιαίου ισοζυγίου γενικού καθολικού και της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αποθήκης.
11. Η μη κάλυψη από τα προγράμματα λογισμικού των υποχρεώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 23 και 24 του Κ.Β.Σ. ως και η μη τήρηση καθεμιάς από τις υποχρεώσεις που θεσπίζονται από τα άρθρα αυτά.

1.3 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΜΕ ΙΣΟΠΟΣΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Οι περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν ισόποσα πρόστιμα είναι οι εξής :

1. Μη έκδοση στοιχείου και συγχρόνως απόκρυψη συναλλαγής μεγαλύτερης των 880,42 Ε. (Περιλαμβάνεται και η περίπτωση μη

λήψης τιμολογίου αγοράς (άρθρο 12 παράγραφος 5 Κ.Β.Σ.) με απόκρυψη συναλλαγής άνω των 880,42 Ε).

2. **Ανακριβής έκδοση** στοιχείου εφόσον το μέρος της συναλλαγής που αποκρύφτηκε είναι μεγαλύτερο των 880,42 Ε.
3. **Διακίνηση αγαθών** χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. , όταν η αξία των μεταφερόμενων αγαθών είναι μεγαλύτερη των 880,42 Ε. Η περίπτωση αυτή εφαρμόζεται μόνο όταν η παράβαση διαπιστώνεται κατά τη διακίνηση.
4. **Μη έκδοση ή ανακριβείς έκδοση στοιχείων**, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών , ως και η αξία μιας εκάστης συναλλαγής ξεχωριστά, αλλά προκύπτει εκ του ελέγχου το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας και εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 880,42 Ε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

2. ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Α. ΟΡΙΣΜΟΣ

Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δέκα οκτώ (118) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν ογδόντα (1180) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Ειδικά, όποιος κατέχει και χρησιμοποιεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ) περισσότερους από έναν υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται σε τριάντα χιλιάδες (30000) ευρώ.

Επίσης, σε πρόστιμο δέκα πέντε χιλιάδες (15000) ευρώ υπόκεινται και όποιος αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ) που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτόν.

Β. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1. Πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλεται το πρόστιμο

Το πρόστιμο επιβάλλεται κατά τις επόμενες διακρίσεις:

α) Φυσικά πρόσωπα: στους ασκούντες ατομική επιχείρηση και τα λοιπά φυσικά πρόσωπα το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του φυσικού προσώπου.

β) Εταιρείες και συνεταιρισμοί: στις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες και συνεταιρισμούς το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του νομικού προσώπου.

γ) Λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου: στα λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του νομικού προσώπου.

δ) Κοινοπραξία επιτηδευματιών, κοινωνίας αστικού δικαίου και αστική εταιρεία: το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους το καθένα από τα οποία ευθύνεται απεριόριστα και στο σύνολο.

2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση της Φορολογικής Αρχής

Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας στην οποία γίνεται σύντομη

περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή.

Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένως για περισσότερες της μιας παράβασης του κώδικα αυτού που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

3. Αρμόδια αρχή για την έκδοση της απόφασης επιβολής του προστίμου

Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής του προστίμου είναι:

α) Προκειμένου για επιτηδευματία φυσικό ή νομικό πρόσωπο ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία ή του υποκαταστήματος κατά περίπτωση.

β) Προκειμένου για λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.

γ) Προκειμένου για τις λοιπές περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του παραβάτη.

4. Διαδικασία επίλυσης της διαφοράς και βεβαίωσης του προστίμου

Σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς το πρόστιμο περιορίζεται ή διαγράφεται κατά περίπτωση εκτός από τα πρόστιμα της παραγράφου 2 του άρθρου 32 και τα κατώτερα όρια των προστίμων της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κ.Β.Σ. τα οποία μπορούν μόνο να διαγραφούν στο σύνολό τους ή μερικώς σε περίπτωση ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης.

5. Παραγραφή του δικαιώματος προς επιβολή του προστίμου

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.

Γ. ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

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

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

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

2. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ.

3. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 880 ευρώ.

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

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

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

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

2.1 ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΕΝΙΚΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ

Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1).

Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

α) Σε μη τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας ή τήρηση κατώτερης αυτής σε δύο (2).

β) Η μη τήρηση των πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. θεωρείται γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας δύο (2). Δηλαδή για υπόχρεο τήρησης βιβλίου Εσόδων Εξόδων πρόστιμο 1180 ευρώ (590*2).

Ειδικά, για τη μη τήρηση άλλων πρόσθετων ή ειδικών βιβλίων που έχουν καθιερωθεί με υπουργικές αποφάσεις επιβάλλεται γενικό πρόστιμο χωρίς συντελεστή βαρύτητας.

Αναφέρουμε ενδεικτικά πρόσθετα βιβλία που έχουν καθιερωθεί με αποφάσεις: Το προσωρινής εναπόθεσης που τηρείται από τους διαμεταφορείς, το ημερολόγιο διαφημίσεων, το ειδικό βιβλίο για μεταφορά αγαθών από και προς ΕΕ (φασόν κ.λ.π.), το ειδικό βιβλίο φορολογικού αντιπροσώπου, κ.λ.π.

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

δ) Η ελλιπής περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών στα βιβλία (βιβλίο ποσοτικής παραλαβής, αποθήκης, απογραφής) ή στα στοιχεία συνιστά γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας δύο (2).

Η ελλιπής περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών, αναφέρεται στην περίπτωση γενικής αναγραφής του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών, χωρίς να αναγράφεται η ποιοτική διάκριση των αγαθών ή η αναλυτική περιγραφή των υπηρεσιών. Π.χ. <πουκάμισα>, αντί του ορθού <πουκάμισα βαμβάκι 80% πολυέστερ 20%>, <πόρτα>, αντί του ορθού <πόρτα από μαόνι μασίφ>.

Διευκρινίζουμε ότι στην περίπτωση που διαπιστώνονται ελλείψεις στην περιγραφή του είδους σε διαφορετικά φορολογικά στοιχεία (π. χ. ΔΑ, ΤΙΜ-ΔΑ, ΑΛΠ) επιβάλλεται επίσης ένα πρόστιμο με συντελεστή βαρύτητας δύο (2). Αφού η παράβαση αναφέρεται στην ελλιπή περιγραφή του είδους στα στοιχεία και όχι στην ελλιπή περιγραφή του είδους σε κάθε στοιχείο ή σε κατηγορία στοιχείων.

ε) Σε περίπτωση μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων, μετά από προηγούμενη πρόσκληση, σε δύο (2).

στ) Σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών ή μη τήρησης αυτού, σε τρία (3).

ζ) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων του άρθρου 20 μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρησης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρησης της αξίας, εφόσον οι ανωτέρω παραλείψεις και ανακριβείες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από 14.673 ευρώ, σε τρία (3). Ο ίδιος συντελεστής ισχύει και σε περίπτωση μη υποβολής στοιχείων, εκτός αν ο υπόχρεος μέχρι τη λήξη της

προθεσμίας εξώδικης επίλυσης της διαφοράς ή άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής υποβάλλει εκπρόθεσμα τα στοιχεία και προκύπτει ότι τα συνολικά μεγέθη είναι μέχρι του ορίου του προηγούμενου εδαφίου, οπότε εφαρμόζεται συντελεστής βαρύτητας ίσος με τη μονάδα. Ο συντελεστής βαρύτητας του πρώτου εδαφίου ισχύει και σε περίπτωση μη υποβολής -ισοζυγίων ή εκπρόθεσμης υποβολής τους, μετά την παρέλευση εξαμήνου από την προθεσμία υποβολής.

η) Σε περίπτωση μη σύνταξης ή μη εμπρόθεσμης σύνταξης και καταχώρησης του ισολογισμού, σε τέσσερα (4).

θ) Σε περίπτωση μη τήρησης αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9) του π.δ. 1123/1980 και μη εξαγωγής αποτελέσματος σε βραχύχρονη ή ετήσια βάση, σε τέσσερα (4).

ι) Σε περίπτωση μη επίδειξης σε προληπτικό έλεγχο των πρόσθετων βιβλίων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 5 του άρθρου 10, σε πέντε (5).

ια) Η περίπτωση παρεμπόδισης του προληπτικού ελέγχου με θετικές ενέργειες θεωρείται γενική παράβαση, αλλά με συντελεστή βαρύτητας πέντε (5).

Η παρεμπόδιση του προληπτικού ελέγχου με θετικές ενέργειες αφορά τις περιπτώσεις που από τα πραγματικά γεγονότα, προκύπτει ότι από συγκεκριμένες ενέργειες ή την εν γένει συμπεριφορά του ελεγχόμενου, που εκδηλώνεται με θετικές ενέργειες (χρησιμοποίηση βίας ή απειλών κ.λ.π.), ο υποκείμενος σε προληπτικό έλεγχο αποσκοπούσε να δυσχεράνει ή να ματαιώσει το φορολογικό έλεγχο.

Σημειώνεται ότι ο καταλογισμός της ως άνω παράβασης, εκτός από το πρόστιμο ΚΒΣ, αποτελεί και λόγο αναστολής λειτουργίας της επιχείρησης (επαγγελματικής εγκατάστασης)

Μέχρι ένα (1) μήνα.

Αντίθετα δεν θεωρείται παρεμπόδιση του προληπτικού ελέγχου με θετικές ενέργειες:

1) Η απλή μη επίδειξη των βιβλίων επειδή απουσιάζει ο επιχειρηματίας ή γιατί βρίσκονται στο λογιστή κ.λ.π.

2) Η μη καθ'οδόν μη στάθμευση του αυτοκινήτου για έλεγχο, δεδομένου ότι δεν μπορεί να θεμελιωθεί και να αποδειχθεί ότι η παρεμπόδιση του ελέγχου έγινε με θετικές ενέργειες, αφού θεωρείται ως γενική παράβαση χωρίς συντελεστή βαρύτητας και η απλή άρνηση ελέγχου. Η περίπτωση όμως αυτή συναρτάται πάντοτε και από τα πραγματικά περιστατικά και δεδομένα.

Π.Χ. εάν στα διόδια ή στα φανάρια ο έλεγχος γνωρίσει την ιδιότητα του στον οδηγό και του ζητήσει να σταθμεύσει στον ελεύθερο χώρο προς έλεγχο και αντί αυτού, ο οδηγός αναπτύξει ταχύτητα και αποχωρήσει, τότε πράγματι πρόκειται για αναμφισβήτητη θετική ενέργεια παρεμπόδισης του προληπτικού ελέγχου.

2.2 ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ

Στις αυτοτελείς παραβάσεις επιβάλλεται ένα πρόστιμο για κάθε παράβαση, δηλαδή για κάθε στοιχείο, για κάθε μη καταχώρηση κ.λ.π.

Το ανώτατο όριο του προστίμου, κάθε φορά που διενεργείται τακτικός έλεγχος και διαπιστώνονται αυτοτελείς παραβάσεις, δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου (στο έτος) το δεκαπενταπλάσιο των οριζόμενων προστίμων για κάθε κατηγορία (ομάδα) αυτοτελών παραβάσεων

Στη δεύτερη πράξη (στο ίδιο έτος) το τριακονταπλάσιο των προστίμων.

Στην τρίτη πράξη και πέρα (στο ίδιο έτος) δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο προστίμων και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τον αριθμό των παραβάσεων.

ΠΡΟΣΟΧΗ: Τα ανώτατα όρια επιβολής αυτοτελών προστίμων (οροφές), δηλαδή το δεκαπενταπλάσιο στην αρχή και το τριανταπλάσιο στη δεύτερη πράξη επιβολής προστίμου του ίδιου έτους εφαρμόζονται για κάθε ομάδα-κατηγορία αυτοτελών παραβάσεων.

2.2.1 ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Νο 1

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

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση Δελτίων Αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώρηση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας.

β) Για την έκδοση καθενός στοιχείου αθεώρητου, όταν από τις σχετικές διατάξεις, προβλέπεται η θεώρησή του, επιβάλλονται τόσες παράβασεις όσες και τα εκδοθέντα αθεώρητα στοιχεία. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι αν εκδοθούν 85 Α.Π.Υ. αθεώρητες, θα επιβληθούν 85 πρόστιμα.

Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση.

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο εάν εκδόθηκαν αθεώρητα στοιχεία αντί θεωρημένων από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα

βιβλία και έχει δηλωθεί εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ η σχετική παράλειψη πριν από την διαπίστωσή της από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο. Στην περίπτωση που εκδίδονται φορολογικά στοιχεία εκ παραδρομής αθεώρητα και από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν προκύπτει υποχρέωση καταχώρησής τους σε κανένα βιβλίο, όπως το δελτίο αποστολής για δειγματισμό ή για αποστολή αγαθών από το κεντρικό στο υποκατάστημα, από μη υπόχρεο τήρησης βιβλίου αποθήκης, τότε αρκεί και πάλι το γεγονός ότι εκδόθηκαν από παραδρομή και δηλώθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., πριν από την διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. Στην ίδια κατηγορία ανήκουν το δελτίο κίνησης τουριστικού λεωφορείου και το δελτίο παραγγελίας των καταστημάτων που σερβίρουν φαγητό για επιτόπια κατανάλωση

Είναι γεγονός ότι στο παρελθόν αρκετές φορές εκ παραδρομής φορολογούμενοι έχουν εκδόσει αθεώρητα στοιχεία και γραπτώς έχουν δηλώσει το γεγονός αυτό στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ πριν από οποιονδήποτε έλεγχο. Για τις περιπτώσεις αυτές, εφόσον εκκρεμούν οι σχετικές υποθέσεις (δεν έχουν εκδοθεί πράξεις επιβολής προστίμου), δεν θα επιβάλλονται πρόστιμα, εφόσον συντρέχουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις.

Σε όλες τις περιπτώσεις που εκδίδονται αθεώρητα στοιχεία εκ παραδρομής και αυτό δηλώνεται στη Δ.Ο.Υ., κρίνεται σκόπιμο φωτοαντίγραφο της δήλωσης αυτής, επικυρωμένα με σφραγίδα και υπογραφή του εκδότη, να αποστέλλονται στους αντισυμβαλλόμενους για να επισυνάπτονται στα αθεώρητα στοιχεία και να αποφεύγεται η άσκοπη ταλαιπωρία όλων των εμπλεκομένων κατά τους ελέγχους (Δ.Ο.Υ., πελάτης, προμηθευτής) για την επαλήθευση των στοιχείων αυτών.

Ειδικά όμως για την πραγματοποίηση της επιστροφής του ΦΠΑ στους αγρότες, ορίζεται ότι η επιχείρηση η οποία έχει εκδόσει εκ παραδρομής το αθεώρητο στοιχείο θα χορηγεί στον αγρότη φωτοαντίγραφο της κατατεθείσας στη Δ.Ο.Υ δήλωσης με την οποία γνωστοποίησε τα στοιχεία τα οποία εκ παραδρομής εξέδωσε αθεώρητα. Το φωτοαντίγραφο αυτό θα επισυνάπτει ο αγρότης στο αθεώρητο τιμολόγιο αγοράς, που έλαβε, προκειμένου να τύχει επιστροφής του ΦΠΑ με τους κατ' αποκοπήν συντελεστές.

Από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν προκύπτει ότι ο αγοραστής των αγαθών έχει υποχρέωση να κάνει κάποια ενέργεια στην περίπτωση που του παραδοθεί αθεώρητο φορολογικό στοιχείο, το οποίο από τις διατάξεις προβλέπεται να εκδίδεται θεωρημένο, πέραν της καταχωρήσεώς του στα βιβλία. Ως εκ τούτου σε βάρος των αγοραστών που παρέλαβαν αθεώρητα, αντί θεωρημένα στοιχεία, δεν προβλέπονται κυρώσεις από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., με την προϋπόθεση όμως ότι τα καταχώρησαν κανονικά στα βιβλία τους, εφόσον υπάρχει υποχρέωση καταχώρησής.

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

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

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

στ) Η κάθε μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στοιχείου απογραφής.

ζ) Η καθεμιά καταχώρηση ανύπαρκτης πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου και στοιχείου απογραφής. Κατ' εξαίρεση παραβάσεις της περίπτωσης αυτής και των περιπτώσεων δ', ε' και στ' θεωρούνται γενικές μέχρι ποσό συνολικής διαφοράς, κατά περίπτωση, 880 ευρώ.

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

θ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου και στελέχους στοιχείων των πενήντα (50) φύλλων ή ανά πενήντα (50) κινητά φύλλα, που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και για όσο χρόνο ορίζεται, εκτός αν η διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία.

ι) Η μη εμπρόθεσμη εκτύπωση κάθε βιβλίου, του μηνιαίου ισοζυγίου γενικού καθολικού και της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αποθήκης.

1) Η μη εκτύπωση κάθε βιβλίου (αγορών, εσόδων-εξόδων, γενικού καθολικού, γενικού ημερολογίου, αναλυτικών ημερολογίων κ.λ.π.), μηνιαίου ισοζυγίου γενικού καθολικού και της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αποθήκης συνιστούν αυτοτελείς παραβάσεις, ανάλογα με το πλήθος των βιβλίων, ισοζυγίων ή καταστάσεων, που δεν εκτυπώθηκαν εμπρόθεσμα, ανεξάρτητα από τους μήνες της καθυστέρησης.

2) Η μη εκτύπωση σε αθεώρητο χαρτί των βιβλίων ή πληροφοριών μέσα στην προθεσμία που έταξε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται ένα πρόστιμο για όλα τα βιβλία και για όλες τις πληροφορίες που δεν εκτυπώθηκαν έγκαιρα.

Ια) Η μη κάλυψη από τα προγράμματα λογισμικού των υποχρεώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 23 και 24 του Κ.Β.Σ. ως και η μη τήρηση καθεμιάς από τις υποχρεώσεις που θεσπίζονται από τα άρθρα αυτά θεωρείται αυτοτελής παράβαση.

Οι υποχρεώσεις που προκύπτουν από τα άρθρα 23 και 24 οι οποίες αν δεν τηρηθούν επισύρουν αυτοτελές πρόστιμο είναι:

1. Μη ύπαρξη εγχειριδίου οδηγιών χρήσης λογισμικού.

2. Ύπαρξη εγχειριδίου οδηγιών χρήσης λογισμικού, αλλά σε ξένη γλώσσα.

3. Μη παράδοση εγχειριδίου οδηγιών χρήσης λογισμικού στον έλεγχο.

4. Μη ενημέρωση εγχειριδίου οδηγιών χρήσης λογισμικού με τις επελθούσες μεταβολές.

5. Μη διαφύλαξη εγχειριδίου οδηγιών για όσα χρόνια διαφυλάσσονται τα βιβλία.

6. Μη διάθεση κατάλληλου προσωπικού στον έλεγχο για τη χρήση του λογισμικού της επιχείρησης.

7. Άρνηση χρήσης του λογισμικού απευθείας από ελεγκτή με ειδικότητα πληροφορικής.

8. Μη εκτύπωση βιβλίου αποθήκης, αναλυτικών καθολικών όταν φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα, εφόσον ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο.

9. Μη εκτύπωση σε αθεώρητο χαρτί των υπολοίπων όλων ή μερικών των πρωτοβάθμιων λογαριασμών του γενικού καθολικού, του βιβλίου αποθήκης καθώς και του υπολοίπου ταμείου όταν ζητηθεί από τον φορολογικό έλεγχο.

10. Μη αποστολή των βιβλίων του υποκαταστήματος σ' αυτό, όταν ενημερώνονται στην εγκατάσταση που βρίσκεται η κεντρική μονάδα του ΗΥ.

11. Μη εκτύπωση κάθε βιβλίου.

Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς,

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

Α	ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ - ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1	Μη έκδοση στοιχείων για συναλλαγές < 880Ευρώ	Εξαιρούνται τα ΔΑ αγροτών αξίας <880ευρω (Είναι γενική παράβαση)
2	Έκδοση αθεώρητων στοιχείων, αντί θεωρημένων	Εξαιρείται η εκ παραδρομής έκδοση, όταν κατά τον έλεγχο είναι καταχωρημένα (γενική παράβαση)
	Μη αναγραφή ή ανακριβείς αναγραφή : <ul style="list-style-type: none"> • Του Ον/μου ή επωνυμία • ΑΦΜ • Είδους • Ποσότητας • Αξίας ή αμοιβής <p style="text-align: right;">Αντισυμβαλλόμενου Αφορά στοιχεία αξίας < των 880ευρώ</p>	Εξαιρείται η μη αναγραφή του Ον/μου στις Α.Λ.Π. (γενική παράβαση)
	Μη καταχώρηση στοιχείων ή εγγράφων <ul style="list-style-type: none"> • Αγοράς ή πώλησης • Εσόδου ή εξόδου 	Δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων 1 ή 3
	Ανακριβής καταχώρηση στοιχείων ή εγγράφων <ul style="list-style-type: none"> • Αγοράς ή πώλησης • Εσόδου ή εξόδου Μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στοιχείων απογραφής	Δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν επιβλήθηκε πρόστιμο της περίπτωσης 3
	Καταχώρηση ανύπαρκτων <ul style="list-style-type: none"> • Αγορών ή πωλήσεων • Εσόδων ή εξόδων • Στοιχείων απογραφής 	Εγγραφές χωρίς στοιχεία
	Μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία	Αν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου τότε η μη καταχώρηση θεωρείται γενική παράβαση
	Μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου και ανά πενήντα (50) φύλλα στοιχείων	Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας
	Μη εμπρόθεσμη εκτύπωση : <ul style="list-style-type: none"> • Κάθε βιβλίου • Του μηνιαίου ισοζυγίου γενικού καθολικού • Της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αποθήκης 	Αφορά τα τηρούμενα βιβλία με Η/Υ
	Μη κάλυψη από τα προγράμματα λογισμικού των υποχρεώσεων των άρθρων 23 και 24 του Κώδικα και μη τήρηση αυτών	Αφορά τα τηρούμενα βιβλία με Η/Υ

2.2.2 ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Νο 2

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

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

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

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

β) Θεωρείται πλαστό το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου και τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

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

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη κατά του πραγματικού υπευθύνου που αποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου σαν ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγорών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

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

Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ.) του ν. 1809/1998, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου-χρήστη επιτηδευματία, η δε φ.τ.μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια οικονομική υπηρεσία.

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

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

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

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

2.3 ΕΠΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ-ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου. Στις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολοκλήρου. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς οργανισμούς το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.

Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένως για περισσότερες από μία παραβάσεις, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Κατ' εξαίρεση, τα πρόστιμα, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του παρόντος νόμου, εισπράττονται ή βεβαιώνονται εφάπαξ χωρίς την έκδοση της παραπάνω απόφασης.

3. Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι, προκειμένου για επιτηδευματία φυσικό πρόσωπο ή πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή του άρθρου 101 του ν. 2238\1994, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία κατά περίπτωση και προκειμένου για τα λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την

παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Για τις λοιπές περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του παραβάτη.

Τα ανωτέρω, καθόσον αφορά παραβάσεις του άρθρου 5 του παρόντος, που αναφέρονται σε υποκαταστήματα, ισχύουν ανεξαρτήτως του χρόνου τέλεσης της παράβασης.

4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας.

Εξαιρετική αρμοδιότητα για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς των προστίμων του άρθρου 5 (Κ.Β.Σ.) έχει σε κάθε περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ανεξαρτήτως του χρόνου τέλεσης της παράβασης.

Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για την επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν. 2238\1994. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

6. Σε διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό τα πρόστιμα των άρθρων 4, 5 και 6 περιορίζονται στο ένα τρίτο (1\3) αυτών, στρογγυλοποιούμενα στην πλησιέστερη προς τα κάτω μονάδα ευρώ. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης, τα πρόστιμα διαγράφονται ολικά ή μερικά. Η πράξη διαγραφής πρέπει να περιέχει πλήρη και ειδική αιτιολογία για την ανυπαρξία της παράβασης.

2.4 ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΟ

1. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος ελεύθερου επαγγέλματος για μη έκδοση απόδειξης για είσπραξη ποσού που οφείλει να αποδώσει σε τρίτο

Σύμφωνα με τη νομολογία δεν είναι νόμιμη η επιβολή προστίμου σε βάρος ελεύθερου επαγγελματία ο οποίος εισπράττει κάποιο ποσό, όχι ως αμοιβή του για παροχή υπηρεσιών, για την είσπραξη της οποίας υποχρεούται να εκδίδει θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη, αλλά στον οποίο οφείλει να το αποδώσει.

2. Μικροπαρατυπίες δεν επισύρουν επιβολή προστίμου

Κατά τις οδηγίες της διοίκησης το επιβαλλόμενο πρόστιμο δεν έχει ταμειωτικό σκοπό αλλά αποβλέπει στον πειθαναγκασμό του φορολογούμενου προς συμμόρφωση στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Για το λόγο αυτό η επιβολή προστίμου για μικροπαρατυπίες όχι μόνο δεν εξυπηρετεί καμία σκοπιμότητα αλλά επηρεάζει δυσμενώς τις σχέσεις των φορολογούμενων μετά του οικονομικού εφόρου και βλάπτει το καλώς εννοούμενο συμφέρον του δημοσίου. Συνεπώς, στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να αποφεύγεται η επιβολή προστίμου χωρίς όμως και να παραλείπεται η προσήκουσα υπόδειξη και σύσταση για τη μελλοντική συμμόρφωση του υπόχρεου.

3. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για παραβάσεις που συντελούνται σε προαιρετικός τηρούμενα βιβλία

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία η διάταξη του Κ.Β.Σ. που προβλέπει επιβολή προστίμου σε βάρος του επιτηδευματία αναφέρεται στην περίπτωση όπου αυτός υποχρεούται κατά τον Κ.Β.Σ. στην τήρηση του βιβλίου που δεν τήρησε ή τήρησε ελλιπώς. Συνεπώς, αν δεν υπήρχε τέτοια υποχρέωση, αλλά ο επιτηδευματίας τήρησε οικειοθελώς ορισμένα βιβλία ή εξέδωσε ορισμένα στοιχεία, δεν συντρέχει περίπτωση επιβολής προστίμου αν τηρήθηκαν αυτά τα βιβλία ελλιπώς ή ανακριβώς ή αν δεν χρησιμοποιήθηκαν θεωρημένα στοιχεία.

4. Μη έκδοση τιμολογίου λόγω του ότι δεν ολοκληρώθηκε η παράδοση των αγαθών στον αγοραστή δεν αποτελεί παράβαση

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία σε περίπτωση που δεν ολοκληρώθηκε, κατά τη στιγμή διενέργειας του ελέγχου η διάθεση των αγαθών με παράδοση τούτων στους αγοραστές, λόγω εσπευσμένης απομάκρυνσης του αυτοκινήτου, κατόπιν εντολής του τροχονόμου η μη έκδοση κατά τη στιγμή αυτή τιμολογίου δεν αποτελεί παράβαση.

5. Μη επιβολή προστίμου σε περιπτώσεις ανώτερης βίας

Ο επιτηδευματίας απαλλάσσεται της ευθύνης σε περιπτώσεις ανώτερης βίας. Π.χ. δεν ευθύνεται ο επιτηδευματίας για την

εκπρόθεσμη ενημέρωση των βιβλίων ή για τη διαφύλαξη αυτών, σε περίπτωση απεργίας του λογιστή ή κλοπής, καταστροφής ή απώλειας των βιβλίων και στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές δεν υπάρχει καταλογισμός, ούτε επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του επιτηδευματία.

6. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στο οικειοθελώς τηρούνται βιβλίο αποθήκης

Όπως έχει γίνει δεκτό εφόσον το βιβλίο αποθήκης τηρείται προαιρετικός δεν τίθεται ζήτημα συμμόρφωσης, προς τις επιμέρους διατάξεις του κώδικα περί τρόπου τήρησης του οικείου υποχρεωτικού βιβλίου και συνεπώς δεν επιβάλλεται πρόστιμο για τυχόν μη τήρηση των διατάξεων τούτων.

7. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για πλημμελή τήρηση βιβλίων που τηρούνται κατ' εφαρμογή άλλων διατάξεων

Κατά τις οδηγίες της διοίκησης η Δ.Ο.Υ. δικαιούται να λαμβάνει γνώση και να θεωρεί και να ελέγχει τα βιβλία που τηρούνται κατ' εφαρμογή άλλων διατάξεων (και όχι κατά τον Κ.Β.Σ.), πλην όμως δεν μπορεί να επιβάλλει πρόστιμο και κυρώσεις για τυχόν παραλείψεις ή πλημμέλειες των βιβλίων αυτών.

8. Φυγάδευση εγγράφων

Όπως έκρινε το Συμβούλιο Επικρατείας το περιστατικό της φυγαδεύσεως εγγράφων της εταιρείας δεν αποτελεί λόγω επιβολής προστίμου, εφόσον δεν επετεύχθη η επίσχεση υπό της Δ.Ο.Υ. των εγγράφων και έτσι δεν ήταν δυνατόν να σχηματισθεί πλήρη δικανική πεποίθηση ότι τα φυγαδευθέντα έγγραφα αναφέρονται σε συναλλαγές της εταιρείας.

9. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του πωλητή για μη έκδοση τιμολογίου όταν αυτός δεν γνωρίζει τον προορισμό των πωλούμενων αγαθών για επαγγελματική χρήση.

Υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου υπάρχει όταν ο πωλητής γνωρίζει τον προορισμό των πωλούμενων αγαθών για επαγγελματική χρήση και την ιδιότητα του αγοραστή, διαφορετικά δεν στοιχειοθετείται παράβαση του κώδικα, ούτε μπορεί να επιβληθεί πρόστιμο σε βάρος του πωλητή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

3. ΚΥΡΩΣΕΙΣ

3.1 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 35 του Κ.Β.Σ.

1. Αυτός που λαμβάνει γνώση επαγγελματικού μυστικού από τα φορολογικά στοιχεία ή από τα βιβλία και στοιχεία των υπόχρεων ή από οποιαδήποτε άλλη υπηρεσιακή ενέργειά του, υποχρεούται στην τήρησή του. Σε αντίθετη περίπτωση υπόκειται στις ποινές που προβλέπονται από τον Ποινικό Κώδικα.
2. Επί Δημοσίων Υπηρεσιών και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, εκείνος που αρνείται να διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο, ή να παραδώσει ή να αποστείλει τα στοιχεία και να δώσει τις πληροφορίες για όσα ορίζουν οι διατάξεις του Κώδικα αυτού ή παρέχει τα στοιχεία και τις πληροφορίες πλημμελώς, διώκεται πειθαρχικά με αίτηση του αρμόδιου προϊστάμενου Δ.Ο.Υ.
3. Όπου από τις κείμενες διατάξεις προβλέπονται διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται παράλληλα με τις κυρώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 32 και 33 του Κ.Β.Σ.

3.2 ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

- 3.2.1 Ποινικές κυρώσεις για κατακράτηση, καταστροφή, πλαστογραφία κ.λπ. βιβλίων και στοιχείων και για ψευδή δήλωση. Άρθρο 54

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό ορίζεται ότι όποιος κατακρατεί, καταστρέφει, πλαστογραφεί οποιοδήποτε βιβλίο, έγγραφο ή στοιχείο ή συντάσσει ψευδή δήλωση ή αποδέχεται ή υπογράφει ψευδή δήλωση ή πιστοποιητικό σε σχέση με τη περιουσιακή ή οικονομική γενικά κατάσταση του φορολογούμενου ή άλλου προσώπου υπόχρεου σε καταβολή φόρου, τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι δύο έτη και χρηματική ποινή από δύο χιλιάδες εννιακόσια τριανταπέντε (2.935) ευρώ μέχρι οχτώ χιλιάδες οχτακόσια πέντε (8.805) ευρώ εκτός εάν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

Όποιος αποπειράται με εξαγορά ή με βίαια μέσα ή με απειλές να δυσχεραίνει ή να παρεμποδίζει ή να εκφοβίζει φοροτεχνικό υπάλληλο να ενεργήσει έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών νόμων τιμωρείται. Στις περιπτώσεις αυτές το δικαστήριο επιβάλλει

και χρηματική ποινή από δύο χιλιάδες εννιακόσια τριανταπέντε (2.935) ευρώ μέχρι δεκατέσσερις χιλιάδες εξακόσια εβδομήντα τέσσερα (14.674) ευρώ εκτός και αν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα από άλλες διατάξεις.

Μετατροπή ή αναστολή της επιβαλλόμενης ποινής για τα αδικήματα των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου δεν επιτρέπεται. Η άσκηση εφέσεως δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα.

Οποιοδήποτε πρόσωπο συντάσσει ή υπογράφει οποιαδήποτε φορολογική δήλωση, με την οποία αποκρύπτει περιουσιακά στοιχεία ή εισόδημα έχει για τη περίπτωση ψευδούς δηλώσεως όλες τις συνέπειες που προβλέπονται από νόμους εφόσον η διαφορά οφειλόμενου φόρου υπερβαίνει τα πενήνταεννιά (59) ευρώ.

3.2.2 Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για μη απόδοση παρακρατημένων φόρων

Με το άρθρο 45 του Ν. 2065/92 ορίζονται τα ακόλουθα:

1. Όποιος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση, μετά την παρέλευση τριών μηνών από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση με βάση τα δεδομένα των υπ' αυτού τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων που προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις για την απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. ή άλλων φόρων, τελών και εισφορών, που παρακρατούνται – εάν ενήργησε με δόλο φυλάκιση ενός (1) έτους, εάν ενήργησε από αμέλεια με φυλάκιση τουλάχιστον τριών (3) μηνών.
2. Δεν διώκεται ο υπόχρεος, εφόσον το ποσό των φόρων, εισφορών και τελών που είχε κάθε φορά υποχρέωση να δηλώσει και να αποδώσει στο Δημόσιο, είναι κατώτερο των οχτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ ή σε περίπτωση ανακριβής δήλωσης, εφόσον το ποσό αυτό είναι κατώτερο του είκοσι τοις εκατό (20%) του οφειλόμενου ποσού και όχι ανώτερο των οχτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ.
3. Υπόχρεοι για την απόδοση των φόρων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου στην περίπτωση των νομικών προσώπων είναι:
 - i) Οι εκπρόσωποι του νομικού προσώπου, καθώς και όλα τα κατά τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις, δυνάμει να προσωποκρατηθούν για χρέη του νομικού προσώπου προς το Δημόσιο πρόσωπο.

- ii) Επί αλλοδαπών πάσης μορφής επιχειρήσεων ,οι ορισθέντες ως εκπρόσωποί τους στην Ελλάδα.
4. Ως αυτουργοί του αδικήματος, που προβλέπεται από τη παράγραφο I του άρθρου αυτού, διώκονται και τιμωρούνται:
- i) Ο.κατ' εξουσιοδότηση ή πληρεξουσιότητα υπογράψας την προς τη Δ.Ο.Υ. δήλωση ή έχουν υποχρέωση να ενεργήσει προς δήλωση ή απόδοση των οικείων χρηματικών ποσών ,χωρίς να εκλείπει η ευθύνη και των λοιπών κατά το άρθρο αυτό αυτουργών ή συμμετοχόντων.
- ii) Ο επίτροπος , ο κηδεμών και ο διοικητής αλλότριων, κατά τις οικείες διατάξεις του αστικού δικαίου, για τις πράξεις ή παραλείψεις αυτών κατά την εκτέλεση του λειτουργήματος τους ή ως εκ της ιδιότητας τους αυτής.
- iii) Ο λογιστής της επιχείρησης που συνέταξε ανακριβή δήλωση ή παράλειψε να συντάξει ή συνέταξε και δεν τη παρέδωσε στον υπόχρεο επιτηδευματία για την επιβολή των παρακρατούμενων φόρων.
5. Οι περί συμμετοχής στο αδίκημα διατάξεις του Ποινικού Κώδικα έχουν εφαρμογή και στο αδίκημα του παρόντος άρθρου.
6. Μετατροπή ή αναστολή της επιβαλλόμενης ποινής για τα αδικήματα της παραγράφου I του άρθρου αυτού δεν επιτρέπεται, η δε άσκηση της εφέσεως δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα.
7. Ο προϊστάμενος της αρμόδια φορολογικής αρχής , όταν διαπιστώσει με οποιονδήποτε τρόπο τη διάπραξη της παράβασης που προβλέπεται στη παράγραφο I του άρθρου αυτού, υποχρεούται να υποβάλλει, αμέσως σχετική μηνυτήρια αναφορά στον αρμόδιο εισαγγελέα Πρωτοδικών, αλλιώς πράττει βαρύνοντα πειθαρχικό παράπτωμα και αν η παράλειψη οφείλεται σε πρόθεση τιμωρείται με τη ποινή του άρθρου 259 του Ποινικού Κώδικα.

Τα εγκλήματα του παρόντος άρθρου υπάγονται στην αρμοδιότητα του Μονομελούς Πλημμελοδικείου στη περιφέρεια του οποίου έχει την έδρα της η αρμόδια Δ.Ο.Υ.

8. Για την δίωξη του αδικήματος του άρθρου αυτού δεν απαιτείται οριστικοποίηση της πράξης της φορολογικής αρχής ή υπηρεσίας , η οποία καταλογίζει την οικεία φορολογική παράβαση, ούτε περαίωση της τυχόν κύριας ή συναφούς φορολογικής ή άλλης δίκης, αλλά αρκεί η έκδοση της πράξης καταλογισμού του παρακρατούμενου φόρου. Τυπικές πλημμέλειες της πιο πάνω πράξεις δεν ασκούν επιρροή στην ποινική υπόθεση. Η άσκηση προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου δεν αναστέλλει την εκδίκαση της ποινικής υπόθεσης.

9. Η διοικητική επίλυση της διαφοράς , σύμφωνα με τις σχετικές φορολογικές διατάξεις, δεν ασκεί επίδραση στην ποινική υπόθεση του άρθρου αυτού.
Σε περίπτωση επίλυσης της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς , αν ο υπόχρεος κατέβαλλε εφάπαξ το σύνολο των οφειλόμενων ποσών μέχρι την ημερομηνία εκδίκασης της υπόθεσης, η ποινή μπορεί να μετατραπεί σε χρήμα.
10. Η παραγραφή των αδικημάτων του παρόντος άρθρου αρχίζει από το τέλος του έτους κατά το οποίο τελέσθηκαν.
11. Επί επιχειρήσεων που λειτουργούν για πρώτη φορά , η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου αρχίζει έξι (6) μήνες από τη χρονολογία υποβολής από την επιχείρηση αυτήν προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της δήλωσης ενάρξεως ασκήσεως επιτηδεύματος.
12. Η καταδίκη για το αδίκημα της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού επιφέρει αυτοδικαίως κατά του καταδικασθέντος φυσικού προσώπου και του υπόχρεου φυσικού προσώπου:
- i) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου , των Ν.Π.Δ.Δ., των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφέλειας για χρονικό διάστημα ενός έτους.
 - ii) Την απώλεια δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα ενός έτους.
 - iii) Την απαγόρευση για περίοδο τριών (3) μηνών της ανάγκης συμβάσεως με το κράτος ή άλλους δημόσιους οργανισμούς ή φορείς.
 - iv) Την απώλεια δικαιώματος για περίοδο τριών (3) μηνών λήψης δανείων για την εγγύηση του Δημοσίου ή δημοσίων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων.
13. Απόσπασμα της απόφασης του δικαστηρίου παραδίδεται εντός πέντε (5) ημερών από της εκδόσεώς της , από το γραμματέα της έδρας του δικαστηρίου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η οποία επιμελείται αμέσως για την κοινοποίηση της στις αρμόδιες αρχές προς εφαρμογή των ανωτέρω κυρώσεων της προηγούμενης παραγράφου.

3.2.3 Ποινικές κυρώσεις σε μεταφορά αγαθών χωρίς ή με ανακριβή φορολογικά στοιχεία

Άρθρο 31 Ν. 2214/94 όπως διαμορφώθηκε και λειτουργεί:

Ποινικές κυρώσεις σε μεταφορά αγαθών χωρίς φορολογικά στοιχεία ή ανακριβή φορολογικά στοιχεία εφόσον η ανακρίβεια αυτή

υπερβαίνει το 30% της ποσότητας ή αξίας των μεταφερόμενων αγαθών.

Ο υπαίτιος τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 6 μηνών και εφαρμόζεται η διαδικασία του αυτόφωρου.

Αρμόδιο δικαστήριο είναι το Πλημμελειοδικείο στην περιφέρεια του οποίου διαπιστώθηκε η τελεσθείσα πράξη φοροδιαφυγής.

Επίσης, αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος δεν επιδεικνύει στο φορολογικό έλεγχο το συνολικό ή μέρος των ενημερωμένων βιβλίων και στοιχείων, καθώς και όποιος επικαλείται την απώλεια ή προβαίνει στην καταστροφή όλων ή μερικών από τα πιο πάνω βιβλία και στοιχεία ,ενώ έχει υποχρέωση από τις οικείες διατάξεις να τα διαφυλάσσει. Αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκαση των αδικημάτων αυτής της παραγράφου είναι το Πλημμελειοδικείο στην περιφέρεια του οποίου έχει την έδρα της η επιχείρηση του υπαιτίου. Τα αδικήματα αυτά τιμωρούνται με φυλάκιση τουλάχιστον 3 μηνών και με χρηματική ποινή από δύο χιλιάδες εννιακόσια τριανταπέντε (2.935) ευρώ μέχρι είκοσι εννιά χιλιάδες τριακόσια σαράντα επτά (29.347) ευρώ.

3.2.4 Ποινικές κυρώσεις σε υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις

Στις περιπτώσεις των παραγράφων 1 ως και 4 του άρθρου 39 εκτός από το πρόστιμο ασκείται και ποινική δίωξη μετά από μηνυτήρια αναφορά που υποβάλλεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας οικονομικής υπηρεσίας στον Εισαγγελέα των Πλημμελειοδικών στην περιφέρεια του οποίου υπάγεται η δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Στην περίπτωση αυτή από αρμόδιο, το δικαστήριο επιβάλλεται ποινή φυλάκισης μέχρι έξι (6) μηνών.

Η πιο πάνω ποινή επιβάλλεται:

i) Προκειμένου για ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες στους διευθύνοντες συμβούλους ,εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους και διευθυντές και γενικά κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε αμέσως από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση ή δικαστική απόφαση στη διεύθυνση αυτών.

ii) Προκειμένου για ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες ή Περιορισμένης Ευθύνης εταιρείες ή συνεταιρισμούς στους διαχειριστές αυτών.

iii) Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες αυτών, που βρίσκονται στην Ελλάδα.

3.2.5 Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το γεωργικό εισόδημα

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 του κοινοποιούμενου νόμου προβλέπονται κυρώσεις για τους κατά κύριο επάγγελμα αγρότες που αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε αγροτική δραστηριότητα και είναι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του κοινοποιούμενου νόμου αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό. Έτσι, τα πρόσωπα αυτά που δεν δηλώνουν το εισόδημα από τη γεωργική τους δραστηριότητα δεν μπορούν :

i) Να εισπράξουν επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας ποσού άνω των οχτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ.

ii) Να εισπράξουν επιδοτήσεις ποσού άνω των χιλίων τετρακοσίων εξηνταεπτά (1.467) ευρώ για την φυτική παραγωγή και ποσού των δύο χιλιάδων διακοσίων (2.200) ευρώ για ζωική παραγωγή.

iii) Να πάρουν άδεια από την αρμόδια αρχή να πωλούν αγροτικά προϊόντα πλανόδιος ή σε λαϊκές αγορές.

iv) Να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου.

v) Να μεταβιβάσουν με οποιοδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 11 προβλέπονται κυρώσεις για τους μη κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, που αποκτούν καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα αν δε δηλώσουν το εισόδημα αυτό.

Τα παραπάνω πρόσωπα δεν δικαιούνται:

i) Να εισπράξουν κάθε μορφής και ποσού επιδότηση.

ii) Να εισπράξουν κάθε ποσό αποζημίωσης γεωργικής παραγωγής, λόγω έκτακτων και απρόβλεπτων ζημιών.

iii) Να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου

iv) Να μεταβιβάσουν με οποιοδήποτε τρόπο την κυριότητα γεωργικής γης, για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

4. Με τη παράγραφο 3 του άρθρου 11 παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών, όπως με αποφάσεις του αναπροσαρμόζει τα ποσά που αναφέρονται σε αυτό το άρθρο και

ρυθμίζει κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

3.2.6 Ποινικές κυρώσεις για παραβίαση επαγγελματικής εχεμύθειας

Σύμφωνα με το άρθρο 371 του Ποινικού Κώδικα ορίζεται ότι κληρικοί , δικηγόροι και κάθε είδους νομικά παραστάτες , συμβολαιογράφοι , γιατροί , νοσοκόμοι , φαρμακοποιοί και άλλοι στους οποίους κάποιος εμπιστεύονται συνήθως λόγω επαγγέλματος τους ή της ιδιότητάς τους , ιδιωτικοί απόρρητοι , καθώς και οι βοηθοί των προσώπων αυτών τιμωρούνται με χρηματική ποινή ή με φυλάκιση μέχρι ενός έτους , αν φανερώσουν ιδιωτικοί απόρρητοι που τους τα εμπιστεύτηκαν ή που τα έμαθαν λόγω του επαγγέλματος τους ή της ιδιότητάς τους.

Όμοια τιμωρείται όποιος μετά το θάνατο ενός από τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου και από αυτήν την αιτία γίνεται κάτοχος εγγράφων ή σημειώσεων του νεκρού σχετικών με την άσκηση του επαγγέλματός του ή της ιδιότητάς του και από αυτά φανερώνει ιδιωτικά απόρρητα.

Η ποινική δίωξη γίνεται μόνο με έγκληση. Η πράξη δεν είναι άδικη και μένει ατιμώρητη αν ο υπαίτιος απέβλεπε στην εκπλήρωση καθήκοντός του ή στην διαφύλαξη έννομου, ή για άλλο λόγο, δικαιολογημένου ουσιώδους συμφέροντος δημοσίου ή του ίδιου ή κάποιου άλλου , το οποίο δεν μπορούσε να διαφυλαχθεί διαφορετικά.

3.2.7 Ποινικό αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο

Η παραβίαση της προθεσμίας καταβολής κατά τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις των χρεών προς το Δημόσιο , που είναι βεβαιωμένα στις αρμόδιες υπηρεσίες , εφόσον αυτή αναφέρεται στη μη καταβολή τριών συνεχών δόσεων ή προκειμένου για χρέη που καταβάλλονται εφάπαξ σε καθυστέρηση καταβολής πέραν των δύο μηνών από τη λήξη του χρόνου καταβολής τους , διώκεται ύστερα από αίτηση του προϊστάμενου των ανωτέρω υπηρεσιών προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικείου της έδρας τους και τιμωρείται με ποινή φυλάκισης:

1. Τεσσάρων τουλάχιστον μηνών προκειμένου περί παρακρατουμένων ή επιρριπτομένων φόρων και δύο τουλάχιστον μηνών προκειμένου λοιπών φόρων και χρεών γενικά εφόσον το ποσό

της ληξιπρόθεσμης οφειλής , μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις υπερβαίνει τα διακόσια ενενήντα τρία (293) ευρώ προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και τα οχτακόσια ογδόντα (880) ευρώ προκειμένου περί λοιπών φόρων και χρεών γενικά.

2. Έξι τουλάχιστον μηνών προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και τεσσάρων τουλάχιστον μηνών για λοιπούς φόρους και χρέη γενικά , εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης οφειλής , μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις υπερβαίνει τα χίλια τετρακόσια εξήντα επτά (1467) ευρώ προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και δύο χιλιάδες εννιακόσια τριανταπέντε (2935) ευρώ προκειμένου για λοιπούς φόρους και χρέη γενικά.

3.Ενός τουλάχιστον έτους προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και έξι μηνών προκειμένου περί λοιπών φόρων και χρεών γενικά εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης οφειλής μαζί με τις προσαυξήσεις είναι μεγαλύτερο από 2.935 ευρώ προκειμένου περί παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και των 4.402 ευρώ για λοιπούς φόρους και χρέη γενικά.

Η παραβίαση της προθεσμίας μπορεί να κριθεί ατιμώρητη εφόσον η καθυστέρηση οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας και το οφειλόμενο ποσό καταβληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης.

Στις προηγούμενες περιπτώσεις οφειλετών του Δημοσίου οι ποινές που αναφέρονται και επιβάλλονται και:

1. Προκειμένου για ημεδαπές Α.Ε. στους διευθύνοντες συμβούλους , εντεταμένους ή γενικούς διευθυντές αυτών ή σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο , είτε αμέσως , είτε εμμέσως , είτε από το νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών ή με οποιονδήποτε τρόπο αναμείχθηκε, ολικώς ή μερικώς στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών σωρευτικός ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα , οι ποινές επιβάλλονται κατά των προέδρων των διοικητικών συμβουλίων των εταιρειών αυτών , εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινώς ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα των προσώπων που αναφέρονται πιο πάνω.

2. Προκειμένου για εταιρείες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείες , στους διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτό σε κάθε εταίρο , σωρευτικός ή μη.

3. Προκειμένου για συνεταιρισμούς στους προέδρους ή γενικούς γραμματείς και διαχειριστές αυτών σωρευτικός ή μη.

4. Προκειμένου για κοινοπραξίες , κοινωνίες και αστικές εταιρείες που ασκούν επιχείρηση στα μέλη αυτών σωρευτικών ή μη.

5. Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά , στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα.

Για τα πρόσωπα που αναφέρθηκαν ποινική δίωξη ασκείται για τα χρέη προς το Δημόσιο που ήτα βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα , ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία , καθώς και τα χρέη που βεβαιώθηκαν μετά τη λύση των νομικών προσώπων , αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή. Για τα χρέη που ήταν ληξιπρόθεσμα κατά την απόκτηση της ιδιότητας αυτής.

Με την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους κατά τις κείμενες διατάξεις , αναστέλλεται η ποινική δίωξη , για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους της ρύθμισης και τελικά εξαλείφεται το αξιόποινο σε περίπτωση ολοσχερώς εξοφλήσεως.

3.3 ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ

3.3.1 Κυρώσεις για την μη υποβολή ή ανακριβή υποβολή δήλωσης

Με το άρθρο 73β' του Ν.Δ. ορίζεται ότι εάν ο υπόχρεος δεν έχει υποβάλλει δήλωση και ο οφειλόμενος κύριος φόρος με βάση τελεσίδικη απόφαση υπερβαίνει σε μια διαχειριστική περίοδο το ποσό των οχτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ ή έχει υποβάλλει δήλωση αλλά μεταξύ του κύριου φόρου που οφείλεται με βάση τη δήλωση και του φόρου που προσδιορίστηκε τελεσίδικα υπάρχει διαφορά μεγαλύτερου από 880 ευρώ και η διαφορά αυτή αντιστοιχεί σε ποσοστό μεγαλύτερο από το είκοσι πέντε τις εκατό (25%) του κύριου φόρου που αναλογεί με βάση τη δήλωση , το Διοικητικό Εφετείο απαγγέλλει σε βάρος του υπόχρεου με την ίδια απόφαση με την οποία προσδιορίστηκε ο φόρος στις πιο κάτω ποινές:

1. Την απώλεια του δικαιώματος να καταβληθεί σε δόσεις ο φόρος που βεβαιώθηκε πριν από τη δημοσίευση της απόφασης και ο φόρος που βεβαιώνεται με βάση την απόφαση αυτή. Εξαιρούνται οι δόσεις προκαταβολής φόρου.

2. Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του δημοσίου τομέα γενικά, το χρονικό διάστημα από έξι μέχρι ένα έτος.

3. Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα από έξι μέχρι ένα έτος.

ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ

Αν οριστικοποιηθεί το φύλλο ελέγχου με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό ή λόγω μη άσκησης της προσφυγής ή μετά από άσκηση προσφυγής που κρίθηκε τελεσίδικα εκπρόθεσμη ή που έγινε τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται μέσα σε τρεις μήνες να επιβάλλει με απόφασή του τις κυρώσεις που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος.

Η τρίμηνη αυτή προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής, αν η οριστικοποίηση του φύλλου ελέγχου έγινε λόγω μη άσκησης προσφυγής και από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της τελεσίδικης απόφασης αν η οριστικοποίηση αυτή έγινε μετά από άσκηση προσφυγής που κρίθηκε τελεσίδικα εκπρόθεσμη ή που έγινε τελεσίδικη με απόφαση του πρωτοδικείου ή από την ημερομηνία που επιτεύχθηκε η διοικητική επίλυση της διαφοράς ή που κοινοποιήθηκαν τα πρακτικά του δικαστικού συμβιβασμού.

Ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οφείλει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση να ανακοινώνει την απόφασή του ή την απόφαση του διοικητικού εφετείου με τις οποίες επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου αυτής στις αρμόδιες αρχές.

Οι κυρώσεις αυτές επιβάλλονται ανεξάρτητα με τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 67 και 73 του Ν.Δ. 3323/55.

Το Διοικητικό Εφετείο εάν διαπιστώσει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιβολής των ανωτέρων κυρώσεων υποχρεούται να επιβάλλει τις ποινές αυτές αλλά μόνο στις περιπτώσεις που εξετάζοντας κατ' ουσία τη φορολογική διαφορά προσδιορίζει αυτό τη φορολογητέα ύλη.

Συνεπώς, αν η πρωτόδικη απόφαση καταστεί τελεσίδικη λόγω απορρίψεως της έφεσης ως απαράδεκτης, το μεν εφετείο δεν μπορεί να επιβάλλει τις εν λόγω κυρώσεις με την ίδια (απορριπτική) απόφαση, ο δε προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να ζητήσει την επιβολή των κυρώσεων αυτών με αυτοτελή αίτησή του ενώπιον του

διοικητικού εφετείου. Επίσης, όπως έχει νομολογιακός κριθεί για την επιβολή των κυρώσεων αυτών απαιτείται τελεσίδικος προσδιορισμός του συνόλου της φορολογητέας ύλης ώστε να είναι δυνατόν να εκτιμηθεί συνολικά η σοβαρότητα της παραβάσεως και να γίνει η επιλογή του είδους και του αριθμού των ποινών που θα επιβληθούν. Δεν μπορεί άρα να επιβληθούν οι κυρώσεις αυτές στην περίπτωση που έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 51 του Ν.Δ. 3323/55 φύλλο ελέγχου για μέρος της φορολογητέας ύλης, υπό τη ρητή επιφύλαξη του προσδιορισμού της συγκεκριμένης υπόλοιπης φορολογητέας ύλης με συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.

3.3.2 Διοικητικές κυρώσεις για τη μεταφορά αγαθών χωρίς συνοδευτικά στοιχεία

Με το άρθρο 33 παράγραφος 1 του Ν.1591/86 ορίζονται τα ακόλουθα:

1. Σε περίπτωση μεταφοράς αγαθών με αυτοκίνητο επιβατικό ιδιωτικής ή μικτής χρήσης χωρίς να έχουν εκδοθεί τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. για τη μεταφορά τους ή σε περίπτωση που αυτά έχουν εκδοθεί αλλά δεν συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά, αφαιρούνται για χρονικό διάστημα από ένα μέχρι έξι μήνες οι πινακίδες και η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που οδηγούσε το όχημα κατά τη μεταφορά των αγαθών. Αφαιρούνται η άδεια και οι πινακίδες όχι του οποιουδήποτε μεταφορικού μέσου, αλλά αυτού με το οποίο διαπιστώνεται η πραγματοποίηση μεταφοράς αγαθών χωρίς φορολογικά στοιχεία.

Επίσης αφαιρείται και η άδεια του προσώπου που οδηγούσε το όχημα χωρίς να εξετάζεται η ιδιότητα του προσώπου αυτού σε σχέση με τη διενεργούμενη μεταφορά. Εδώ αναφέρεται ρητά ότι και αν ακόμη έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία εφόσον δεν συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά, επιβάλλονται οι κυρώσεις της αφαίρεσης των πινακίδων και της άδειας κυκλοφορίας του οχήματος και του οδηγού. Η διαπίστωση της μεταφοράς χωρίς φορολογικά στοιχεία πρέπει να γίνεται κατά τη μεταφορά των αγαθών ή κατά τη παράδοση τους στο παραλήπτη.

Οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις που η διαπίστωση των παραβάσεων δεν γίνεται κατά τη μεταφορά και την παράδοση των αγαθών, αλλά από άλλους ελέγχους.

2. Οι κυρώσεις αυτές επιβάλλονται στους οδηγούς των μεταφορικών μέσων ακόμη και όταν αρνηθούν με οποιονδήποτε τρόπο στα αρμόδια φορολογικά όργανα να διενεργήσουν έλεγχο στα στοιχεία που συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά. Η άρνηση αυτή μπορεί να εκδηλωθεί με πολλούς τρόπους από τους οποίους ο πιο συνηθισμένος είναι η άρνηση του οδηγού να σταθμεύσει για να γίνει έλεγχος των φορολογικών στοιχείων των μεταφερόμενων αγαθών.

3. Στην περίπτωση που ο οδηγός αρνηθεί να σταθμεύσει, δεν είναι γνωστά τα στοιχεία του και πρέπει να ζητηθούν αυτά από τον ιδιοκτήτη του οχήματος. Για το σκοπό αυτό κοινοποιείται πρόσκληση στον ιδιοκτήτη του οχήματος, στην οποία αναφέρονται τα περιστατικά και ζητείται η γνωστοποίηση των στοιχείων του οδηγού (ονοματεπώνυμο, επάγγελμα και διεύθυνση κατοικίας) εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης. Αν δεν γνωστοποιηθούν τα στοιχεία του οδηγού, ο Οικονομικός Έφορος του είναι αρμόδιος για την επιβολή των κυρώσεων σε βάρος του ιδιοκτήτη για παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Σ., θα αναφέρει αυτή την άρνηση στον αρμόδιο Νομάρχη, επειδή στη περίπτωση αυτή αφαιρείται η άδεια του μεταφορικού μέσου για χρονικό διάστημα από τρεις (3) έως έξι (6) μήνες.

Εάν ο ιδιοκτήτης γνωστοποιήσει εγγράφως τα στοιχεία του οδηγού, ο Οικονομικός Έφορος που είναι αρμόδιος για την επιβολή των κυρώσεων σε βάρος του οδηγού για παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. θα υποβάλλει αναφορά στον αρμόδιο Νομάρχη, προκειμένου αυτός να ξεκινήσει τη διαδικασία για την αφαίρεση της άδειας οδήγησης. Η αναφορά στον αρμόδιο Νομάρχη υποβάλλεται μετά τη διαπίστωση της παράβασης και αφού ολοκληρωθεί η διαδικασία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου και έκδοσης της απόφασης επιβολής του προστίμου.

3.3.3 Διοικητικές κυρώσεις για τη μεταφορά αγαθών με ανακριβή φορολογικά στοιχεία

Με το άρθρο 35 παράγραφος 2 του Ν. 1591/86 ορίζεται ότι σε περίπτωση που διαπιστώνεται η διαφορά αγαθών με μεταφορικό μέσο με ανακριβή φορολογικά στοιχεία αφαιρείται η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που οδηγούσε το μεταφορικό αυτό μέσο για χρονικό διάστημα μέχρι έξι (6) μήνες. Για να επιβληθούν οι διοικητικές αυτές κυρώσεις πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

1. Η μεταφορά των αγαθών να έχει πραγματοποιηθεί με ένα από τα μεταφορικά μέσα που αναφέρονται στη προηγούμενη παράγραφο.

2. Η ανακρίβεια να αναφέρεται στη ποσότητα των αγαθών.

3. Η ανακρίβεια να έχει διαπιστωθεί κατά την μεταφορά των αγαθών ή την παράδοση αυτών στον παραλήπτη και όχι από άλλους ελέγχους.

4. Η ανακρίβεια να είναι σε ποσοστό πάνω από είκοσι τοις εκατό (20%) δηλαδή η ποσότητα που θα διαπιστωθεί ότι δεν καλύπτεται με φορολογικά στοιχεία να είναι σε ποσοστό πάνω από 20% σε σχέση με την συνολική ποσότητα που μεταφέρεται.

3.4 ΜΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ

Πότε δεν επιβάλλονται κυρώσεις;

Πρόσθετοι φόροι, προσαυξήσεις, πρόστιμα και λοιπές κυρώσεις δεν επιβάλλονται, όταν ο υπόχρεος κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσής του ή την κατάθεση της διασάφησης ακολούθησε την ερμηνεία που δόθηκε στις διατάξεις της άμεσης και έμμεσης φορολογίας από ερμηνευτικές οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών ή από έγγραφο της φορολογικής αρχής ή από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων αν δεν υπάρχουν αντίθετες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας . Οι διατάξεις του εδαφίου για την επιβολή κυρώσεων σε περιπτώσεις καταστροφής ή πλαστογραφίας εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση που ο υπόχρεος δεν υπέβαλλε φορολογική δήλωση. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και εφόσον για την επιβολή του φόρου δεν απαιτείται από το νόμο η υποβολή φορολογικής δήλωσης λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΠΕΡΑΙΩΣΗ ΕΚΚΡΕΜΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ Ν. 3259/2004.

1. Έννοια εκκρεμών υποθέσεων

Εκκρεμείς θεωρούνται οι υποθέσεις που μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος νόμου, δηλαδή μέχρι 15.7.2004.

- Α) Δεν είχε αρχίσει ο έλεγχος ή είχε αρχίσει και δεν έχει ολοκληρωθεί.
- Β) Είχε εκδοθεί φύλλο ελέγχου ή πράξη αποτελεσμάτων, αλλά δεν είχε οριστικοποιηθεί.
- Γ) Εκκρεμούν στα Διοικητικά Δικατήρια Α' και Β' βαθμού και δεν έχουν συζητηθεί στο ακροατήριο του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου.

2. Οι παραβάσεις Κ.Β.Σ. που επαυξάνουν το συντελεστή φόρου και όχι τα ακαθάριστα έσοδα

- Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη οποιουδήποτε θεωρημένου βιβλίου Κ.Β.Σ. είτε βασικού είτε πρόσθετου.
- Μη επίδειξη των θεωρημένων βιβλίων στον Τακτικό ή Προληπτικό έλεγχο.
- Ανακριβής τήρηση βιβλίων ως προς τα έσοδα ή μη καταχώρηση εσόδων.
- Ανακριβής τήρηση βιβλίων ως προς τις Αγορές ή μη καταχώρηση αγορών.
- Ανακριβής τήρηση πρόσθετων βιβλίων ή μη καταχώρηση δεδομένων που επηρεάζουν τα έσοδα ή τις αγορές.

- Τήρηση βιβλίων κατώτερης της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. κατηγορίας.
- Ανακρίβεια απογραφής ως προς την ποσότητα ή την αξία.
- Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου του Κ.Β.Σ. ή υπουργικών αποφάσεων.
- Έκδοση αθεώρητου στοιχείου Κ.Β.Σ. μη καταχωρημένου στα βιβλία.
- Μη διαφύλαξη εκδοθέντος ή ληφθέντος φορολογικού στοιχείου.
- Έκδοση πλαστού ή εικονικού φορολογικού στοιχείου ή νόθευση φορολογικού στοιχείου.
- Λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου.
- Καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων.
- Μη αναγραφή του είδους των αγαθών.
- Μη σύνταξη Απογραφής ή Ισολογισμού.

3. Με ποιες προϋποθέσεις γίνεται η περαιώση

α) Υποχρεωτική η περαιώση της πρώτης ανέλεγκτης χρήσης

Περαιώνεται υποχρεωτικά η πρώτη κατά σειρά ανέλεγκτη και οι συνεχόμενες με αυτή ανέλεγκτες υποθέσεις που υπάγονται στη ρύθμιση του νόμου αυτού.

β) Υποχρεωτική η περαιώση όλων των υπαγόμενων χρήσεων

Περαιώνονται υποχρεωτικά όλες οι υπαγόμενες στη ρύθμιση ανέλεγκτες υποθέσεις, μη επιτρεπομένης της περαιώσης ορισμένων από αυτές. Σε περίπτωση κατά την οποία για μία εκ των εκκρεμών χρήσεων, υπάρχει λόγος εξαίρεσης από την περαιώση, εξαιρείται τόσο η χρήση για την οποία υπάρχει λόγος εξαίρεσης όσο και οι επόμενες αυτής χρήσης.

γ) Υποχρεωτική η περαιώση προστίμων Κ.Β.Σ.

Μαζί με την περαιώση των εκκρεμών υποθέσεων φόρου εισοδήμα-

τος και λοιπών φορολογιών, ο επιτηδευματίας πρέπει να αποδεχθεί και την περαίωση των εκκρεμών πράξεων προστίμων Κ.Β.Σ. που αφορούν τις υποθέσεις αυτές. Ως προϋπόθεση περαίωσης ορίζεται η υποχρεωτική περαίωση εκκρεμών πράξεων προστίμων Κ.Β.Σ. και όχι άλλου είδους προστίμων που ενδεχομένως να εκκρεμούν. Κατά συνέπεια, τα πρόστιμα αυτά σε περίπτωση περαίωσης της υπόθεσης, προφανώς διαγράφονται, αφού δεν προβλέπεται διαδικασία υποχρεωτικής περαίωσης. Όμως, σε κάθε περίπτωση διαγράφονται, ακόμα και αν υπάρχει Πρωτόδικη απόφαση.

δ) Δεν συμψηφίζεται ο φόρος που βεβαιώθηκε

Ο ενδιαφερόμενος αποδέχεται τη βεβαίωση και καταβολή της συνολικής οφειλής φόρου που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα του άρθρου 9, χωρίς να συμψηφίζεται ή να εκπίπτει ο φόρος που βεβαιώθηκε με βάση τις οικείες δηλώσεις που υποβλήθηκαν ή τα ποσά κύριου και πρόσθετου φόρου που βεβαιώθηκαν με βάση απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

ε) Συμψηφίζεται ο φόρος που βεβαιώθηκε λόγω προσφυγής

Στην περίπτωση που έχει βεβαιωθεί ποσό φόρου λόγω άσκησης προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου το ποσό αυτό συμψηφίζεται με το συνολικό ποσό φόρου που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της αντίστοιχης φορολογίας και για το υπόλοιπο ποσό ακολουθείται η διαδικασία που ορίζεται από την παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004. Αν το ποσό που βεβαιώθηκε λόγω προσφυγής είναι μεγαλύτερο του ποσού που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα τότε η επιπλέον διαφορά δεν επιστρέφεται. Σε περίπτωση αναστολής είσπραξης του ποσού της προβεβαίωσης μετά από απόφαση του αρμόδιου δικαστηρίου το ποσό αυτό της προβεβαίωσης δεν συμψηφίζεται

με το συνολικό ποσό φόρου που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα.

4. Διαδικασία περαίωσης και βεβαίωση φόρων

α) Για την υλοποίηση της περαίωσης των εκκρεμών υποθέσεων ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., με την επιφύλαξη των οριζομένων στην παράγραφο 6 του παρόντος άρθρου, συντάσσει Απογραφικό Δελτίο στο οποίο περιέρχονται όλα τα κατά περίπτωση αναγκαία δεδομένα για την εφαρμογή του παρόντος νόμου. Στη συνέχεια με βάση τα δεδομένα αυτού του σημειώματος εκδίδεται εις διπλούν Μηχανογραφημένο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο περιέχει τα απαιτούμενα στοιχεία για τον προσδιορισμό του φόρου περαίωσης όπως αυτά αναφέρονται στην ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1093/2004 στο άρθρο 9 του Ν. 3259/04.

β) Εάν μεταξύ της πρώτης και της τελευταίας ανέλεγκτης χρήσης παρεμβάλλονται περισσότερες από μία Δ.Ο.Υ., το Εκκαθαριστικό Σημείωμα εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την τελευταία ανέλεγκτη χρήση. Σ' αυτή, αποστέλλεται από τις άλλες Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιες για τις προηγούμενες χρήσεις σχετικό Απογραφικό Δελτίο μαζί με αντίγραφο τυχόν εκκρεμούς πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. που αφορά τη χρήση αυτή.

Αρμόδιος για τη συμπλήρωση του Απογραφικού Δελτίου και την έκδοση του Εκκαθαριστικού Σημειώματος προκειμένου περί ατομικών επιχειρήσεων συζύγων ή ατομικής επιχείρησης του ενός συζύγου, είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την παραλαβή και τον έλεγχο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της τελευταίας εκκρεμούς χρήσης.

γ) Το ένα αντίτυπο του Μηχανογραφημένου Εκκαθαριστικού Σημειώματος αποστέλλεται ταχυδρομικώς στον επιτηδευματία και το άλλο

παραμένει στην αρμόδια για την τελευταία ανέλεγκτη χρήση Δ.Ο.Υ. που αναγράφεται σ' αυτό. Κατ' εξαίρεση στον προϊστάμενο της ίδιας Δ.Ο.Υ. παραμένουν και τα δύο αντίτυπα του Σημειώματος αυτού προκειμένου για επιτηδευματία Φυσικό πρόσωπο ή επιτηδευματία μη φυσικό πρόσωπο που μέχρι και το έτος 2002 είχε διακόψει τις εργασίες του ή είχε λυθεί κατά περίπτωση.

δ) Ο επιτηδευματίας, εφόσον επιθυμεί να περαιώσει τις ανέλεγκτες υποθέσεις του, προσέρχεται στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που αναγράφεται στο Μηχανογραφημένο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, συμπληρώνει τις οικείες ενδείξεις και επί του Σημειώματος αυτού συντάσσεται σχετική πράξη, η οποία υπογράφεται από τον ίδιο και τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.. Κατά την υπογραφή της πράξης καταβάλλεται υποχρεωτικώς το 10% του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.α. και τυχόν προστίμου Κ.Β.Σ.. Η υπογραφή από τον επιτηδευματία αυτής της πράξης συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Μηχανογραφημένου Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και όλων όσων ορίζονται με τον κοινοποιούμενο νόμο σχετικά με την περαίωση των παραπάνω υποθέσεών του. Η κατά τα παραπάνω προθεσμία προσέλευσης και υπογραφής δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από χρονικό διάστημα 30 ημερών από την ημερομηνία έκδοσης του Μηχανογραφημένου Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Σε περίπτωση που δεν παραλήφθηκε αυτό ταχυδρομικά η προθεσμία προσέλευσης και υπογραφής δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από χρονικό διάστημα 10 ημερών από την κοινοποίηση του επί αποδείξει.

ε) Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς τα

δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Εφόσον κατά την τελευταία περαιούμενη με τις διατάξεις της παρούσης χρήση, υφίστανται μεταφερόμενα υπόλοιπα αφορολογήτων κρατήσεων και αφορολογήτων αποθεματικών, δύναται επ' αυτών να διενεργηθεί έλεγχος μόνο για την εξακρίβωση του μεταφερομένου ποσού χωρίς τη δυνατότητα επιβολής φόρου για τις περαιωθείσες χρήσης. Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και για την αναπόσβεστη αξία που μεταφέρεται από την τελευταία περαιούμενη χρήση.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α..

στ) Ο επιτηδευματίας του οποίου υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των διοικητικών Δικαστηρίων και δεν έχει συζητηθεί στο ακροατήριο του δευτεροβάθμιου Δικαστηρίου, εάν επιθυμεί την περαιώσή της μαζί με όλες τις επόμενες ανέλεγκτες χρήσεις, θα πρέπει να υποβάλλει το αργότερο μέσα σε διάστημα 2 μηνών από τη δημοσίευση του νόμου 3250/04 αίτηση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την υπόθεση που εκκρεμεί στο Δικαστήριο, με την οποία θα ζητεί την έκδοση σχετικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, προσκομίζοντας ταυτόχρονα βεβαίωση από το αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο ότι η υπόθεσή του δεν έχει ακόμη συζητηθεί στο ακροατήριο.

Εάν η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την έκδοση του Εκκαθαριστικού Σημειώματος είναι διαφορετική από εκείνη στην οποία υποβλήθηκε η

αίτηση, η τελευταία διαβιβάζει την αίτηση μαζί με τη βεβαίωση του Δικαστηρίου και το σχετικό Απογραφικό Δελτίο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την έκδοση του Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επίσης διαβιβάζεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ταυτόχρονα και αντίγραφο τυχόν εκκρεμών πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.. Για την υπογραφή της σχετικής πράξης αποδοχής ισχύει το αναφερόμενο στην παράγραφο 4 χρονικό διάστημα.

ζ) Σε περίπτωση διακοπής λύσης που επιθυμεί να περαιώσει τις ανέλεγκτες υποθέσεις του προσέρχεται το αργότερο μέσα σε προθεσμία 3 μηνών από την κατάθεση του παρόντος νόμου στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που βρίσκεται το Μηχανογραφημένο Εκκαθαριστικό Σημείωμα που τον αφορά ή αν αυτό δεν έχει ακόμη εκδοθεί εντός 10 ημερών από την κοινοποίησή του σε αυτόν. Προκειμένου για επιτηδευματία μη φυσικό πρόσωπο η περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων του μπορεί να ζητηθεί από οποιοδήποτε μέλος ή εταίρο ή διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο ή μέλος του διοικητικού συμβουλίου του κατά περίπτωση, με ανάλογο εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου. Σ' αυτήν την περίπτωση το μέλος ή ο εταίρος ή ο διευθύνων ή ο εντεταλμένος σύμβουλος ή το μέλος του διοικητικού συμβουλίου αναλαμβάνει και όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την κατά τον παρόντα νόμο περαίωση των υποθέσεων, χωρίς αυτό να συνεπάγεται την εξάλειψη των συναφών υποχρεώσεων των άλλων συνυποχρέων.

η) Ο φόρος εισοδήματος, τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. και οι λοιποί φόροι, τέλη και γενικά οι λοιπές φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου βεβαιώνονται στο όνομα του υπόχρεου. Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση που η περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων επιτηδευματία μη φυσικού προσώπου ζητήθηκε από το μέλος ή τον εταίρο του ή τον διευθύνοντα ή τον εντεταλμένο σύμβουλο ή το μέλος του διοικητικού συμβουλίου του, ο

φόρος εισοδήματος, ο φόρος προστιθέμενης αξίας, οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα βεβαιώνονται στο όνομα του προσώπου το οποίο υπέγραψε την προβλεπόμενη από το ίδιο άρθρο πράξη.

Η βεβαίωση ενεργείται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που έχει εκδώσει το εκκαθαριστικό σημείωμα, τόσο για το σύνολο της οφειλής που προκύπτει απ' αυτό, όσο και για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. από τυχόν εκκρεμείς πράξεις που περαιώθηκαν μαζί μ' αυτό.

5. Περαιώση υποθέσεων φορολογικών αντικειμένων

A) Περαιώση λοιπών φορολογικών αντικειμένων πλην Φ.Π.Α.

Η περαιώση κάθε μιας ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος συνεπάγεται αυτοδίκαια την περαιώση ως ειλικρινών όλων των ανέλεγκτων υποθέσεων των λοιπών φορολογικών αντικειμένων πλην Φ.Π.Α..

Κάθε μία εκκρεμής υπόθεση στην οποία έχει διενεργηθεί προσωρινός ή τακτικός έλεγχος και έχουν κοινοποιηθεί φύλλα ελέγχου ή πράξεις μέχρι 15.7.2004, για λοιπά φορολογικά αντικείμενα πλην Φ.Π.Α., περαιώνονται με την αποδοχή από τον επιτηδευματία του οφειλομένου, βάσει ελέγχου φόρου ή τέλους χωρίς τις προσαυξήσεις και τα πρόστιμα.

B) Περαιώση Φ.Π.Α.

Κατ' εξαίρεση, για την περαιώση κάθε μιας εκκρεμούς υπόθεσης φόρου προστιθέμενης αξίας εξετάζεται:

Αν σε κάποια από τις ανέλεγκτες χρήσεις υφίσταται περίπτωση επαύξησης των δηλούμενων ακαθαρίστων εσόδων κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 6 του Ν. 3259/04, επί των επιπλέον ακαθαρίστων εσόδων υπολογίζεται Φ.Π.Α. με την εφαρμογή ως συντελεστή του μέσου σταθμικού που προκύπτει από τη σχέση: συνολικός φόρος εκροών της εκκαθαριστικής δήλωσης προς σύνολο φορολογητέων εκροών επί 100,

προσαυξημένου κατά 20%.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθεί ο μέσος σταθμικός συντελεστής κατά τα ανωτέρω οριζόμενα ή αυτός που προσδιορίζεται είναι μηδενικός, τότε χρησιμοποιείται ο συντελεστής που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Ν. 2859/2000 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 4 του ίδιου άρθρου.

Γ) Περαιώση παραβάσεων του Κ.Β.Σ.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την περαίωση κάθε υπόθεσης είναι η ταυτόχρονη περαίωση και των πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. που αφορούν την υπόθεση αυτή και εκκρεμούν στην Δ.Ο.Υ. ή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων Α' ή και Β' βαθμού δικαιοδοσίας και δεν έχουν συζητηθεί στο ακροατήριο του δευτεροβάθμιου Δικαστηρίου.

Οι εκκρεμείς αυτές πράξεις προστίμου περαιώνονται με περιορισμό στο ¼ οποιουδήποτε επιβληθέντος προστίμου.

Με την κατά το παρόν άρθρο περαίωση συντάσσεται επί της Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. σχετική πράξη Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς υπογραφόμενη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και τον επιτηδευματία. Η υπογραφή της πράξης αυτής επιφέρει κατάργηση της τυχόν εκκρεμούς φορολογικής δίκης, για την επέλευση δε του αποτελέσματος αυτού αρκεί η προσαγωγή στο Διοικητικό Δικαστήριο προ ή κατά τη δικάσιμο, απλού αντιγράφου της παραπάνω απόφασης με την πράξη Διοικητικής Επίλυσης της διαφοράς από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή επικυρωμένου αντιγράφου από τον επιτηδευματία.

Διευκρινίζεται ότι εάν μεταξύ της πρώτης και της τελευταίας ανέλεγκτης χρήσης παρεμβάλλονται περισσότερες από μία Δ.Ο.Υ., η πράξη Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς επί της Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., υπογράφεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος.

Ε Π Ι Λ Ο Γ Ο Σ

Σαν συμπέρασμα πρέπει να τονίσουμε ότι ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων πρέπει να γίνεται για να αποφευχθούν οι παραλείψεις ή παραβάσεις. Όταν όμως αυτές διαπιστωθούν το σύστημα δεν πρέπει να είναι κατασταλτικό αλλά να δίνονται αρχικά ευκαιρίες στους επιτηδευματίες να συμμορφωθούν και αν αυτό καθίσταται αδύνατο τότε μόνο να επιβάλλονται τα πρόστιμα και οι κυρώσεις.

Τέλος, πρέπει να επισημάνουμε ότι ο έλεγχος είναι ζωτικής σημασίας για την καλύτερη και πιο ομαλή λειτουργία των επιχειρήσεων αλλά και του Κράτους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- « Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ»
ΣΥΓΓΡΑΦΕΑΣ: ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΛΙΟΛΙΟΣ
ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΗ Α.Ε., 2001
- «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΣΧΕΔΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ»
ΣΥΓΓΡΑΦΕΑΣ: ΑΓΓΕΛΟΣ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ
ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ, ΑΘΗΝΑ 1998
- «ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΣΥΝΑΦΕΙΑ ΚΑΘΕ ΤΡΙΑ ΧΡΟΝΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ», 3η ΕΚΔΟΣΗ, ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2003
ΣΥΓΓΡΑΦΕΑΣ: ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ Ι. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ
- «ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ) ΚΑΙ ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ»
ΣΥΓΓΡΑΦΕΙΣ: ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ, ΑΝΤΩΝΗΣ ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ
ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ 2001
- ΠΟΛ. 1144/1998
- Ν. 3259/2004

