

ΤΕΙ ΠΑΤΡΩΝ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ-  
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΛΠ**

---

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ  
ΚΑ ΚΑΡΑΘΑΝΑΣΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ

ΦΟΙΤΗΤΡΙΕΣ  
ΛΑΧΑΝΑ ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ  
ΛΙΑΠΗ ΣΟΥΛΤΑΝΑ

ΠΑΤΡΑ 2008

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	σελ. 1
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:</b> 'ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ'.....	σελ. 19
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:</b> 'ΠΛΑΣΤΑ, ΕΙΚΟΝΙΚΑ Ή ΝΟΘΕΥΜΕΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ'.....	σελ. 39
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:</b> 'ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΤΑΞΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΘΕΣΗ ΑΠΟΚΡΥΨΗΣ ΦΟΡΟΛ/ΤΕΑΣ ΥΛΗΣ'.....	σελ. 46
<b>ΕΠΙΛΟΓΟΣ</b> .....	σελ. 102
<b>ΒΙΒΛΙΟΦΡΑΦΙΑ</b> .....	σελ. 103

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

### **A. Ποιοι έχουν υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων**

#### **A1. Γενικά γι' αυτούς που τηρούν λογιστικά βιβλία**

Σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ.), υποχρεώνονται να τηρούν λογιστικά βιβλία οι ημεδαπές ή αλλοδαπές **εμπορικές, βιομηχανικές, βιοτεχνικές και γεωργικές επιχειρήσεις, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι κοινωνίες του Αστικού Κώδικα**, καθώς επίσης και αυτοί που ασκούν **ελευθέρια επαγγέλματα** (άρθρο 2 παρ. 1 Κ.Β.Σ.).

Επίσης, οι **κοινοπραξίες επιτηδευματιών** τηρούν βιβλία και στοιχεία, εφόσον έχουν **ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση**, που αναγράφεται στο συμφωνητικό, αποβλέπουν στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης (π.χ. εκτέλεση ενός συγκεκριμένου δημόσιου έργου κλπ.), αποδεικνύονται με **έγγραφο συμφωνία** που κατατίθεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από την έναρξη των εργασιών τους, και τα μέλη τους είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα που το καθένα από αυτά **ασκεί δική του επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα** ή είναι **ομόρρυθμο μέλος** διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας ή είναι αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση εκτός της Ελλάδας αφού πρώτα πάρουν Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα και εφόσον εκπροσωπούνται από ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα (άρθρο 2 παρ. 2 και 3 Κ.Β.Σ.).

Δηλαδή, κοινοπραξία μπορούν να συστήσουν και οι ελεύθεροι επαγγελματίες μεταξύ τους. Η προϋπόθεση της διενέργειας **συγκεκριμένης πράξης για τη** σύσταση **κοινοπραξίας** δεν απαιτείται **όταν αυτή έχει ως αντικείμενο εργασιών την αποκλειστικά εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή την επίσης εκτός της χώρας προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων** με οποιοδήποτε τρόπο, όπως π.χ. η σύσταση κοινοπραξίας με σκοπό την έρευνα της αγοράς της Ρωσίας για την εξαγωγή ελληνικών υποδημάτων κλπ. (άρθρο 2 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.), ούτε και στην εκμετάλλευση **συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων** ή διεθνών λεωφορειακών γραμμών, τη διενέργεια περιηγητικών πλόων ή την εκμετάλλευση ρυμουλκών και ναυαγοσωστικών πλοίων.

Γενικά, η **επωνυμία στην κοινοπραξία** μπορεί να απαρτίζεται από τα ονοματεπώνυμα ή την επωνυμία όλων των μελών ή τουλάχιστον του ενός από αυτούς και τη φράση «και Σία» και επίσης μπορούν να μπουν **κληρονόμοι αποβιώσαντος μέλους**, ανεξάρτητα αν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία (πολ. 1271/02), εφόσον αυτό προβλέπεται από το συμφωνητικό της κοινοπραξίας που έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. ή να γίνει μέλος και άλλη κοινοπραξία εφόσον αυτό προβλέπεται από το Ν. 2238/94 (άρθρο 2 παρ. 2 Κ.Β.Σ.).



## **A2. Δεν είναι υποχρεωμένοι να τηρούν λογιστικά βιβλία οι**

### **εξής :**

- ∅ Αυτοί που εργάζονται σαν έμμισθοι υπάλληλοι ή εργάτες **δεν είναι υποχρεωμένοι να τηρούν λογιστικά βιβλία**. Το ίδιο ισχύει και για τα φυσικά πρόσωπα (εκτός από τους ελεύθερους επαγγελματίες) που παρέχουν υπηρεσίες περιστασιακά σε ιδιωτικές επιχειρήσεις ή στο δημόσιο γενικά (π.χ. νοικοκυρές, φοιτητές, σπουδαστές κ.λπ.) και το σύνολο από τις αμοιβές τους αυτές δεν ξεπερνά το ποσό που ορίζεται στο άρθρο 2 παρ. 5 του Κ.Β.Σ (π.χ. για το έτος 2007 δεν ξεπερνά το ποσό **5.000 ευρώ**), και εφόσον δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία (άρθρο 2 παρ. 1 Κ.Β.Σ.).
- ∅ **Οι συγγραφείς, δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι, οι συνταξιούχοι** για την πρώτη μετά τη συνταξιοδότηση τους έκδοση βιβλίου και οι **εισηγητές στα επιμορφωτικά σεμινάρια δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι**, για την έκδοση και πώληση των βιβλίων τους δεν τηρούν βιβλία ούτε και εκδίδουν στοιχεία (άρθρο 2 παρ. 1 Κ.Β.Σ., Εγκ. Σ. 2736/90, Α.Υ.Ο. 1074859/90), εφόσον δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία. Τα ίδια ισχύουν και για τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες στο δημόσιο γενικά και η δραστηριότητά τους αυτή δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α. γιατί δεν θεωρείται ανεξάρτητη (άρθρο 2 παρ. 1δ Κ.Β.Σ., άρθρο 3 παρ. 1 Ν. 2859/00).
- ∅ **Οι γεωργοί, οι κτηνοτρόφοι, οι πτηνοτρόφοι, οι μελισσοκόμοι, οι σηροτρόφοι, οι ξυλοκόποι, οι ψαράδες** στα ελληνικά χωρικά ύδατα, οι **σπογγαλιείς** κλπ., εφόσον για τα είδη που παράγουν δεν διαθέτουν δικό τους κατάστημα για την πώλησή τους και τα πωλούν χωρίς καμιά επεξεργασία και εφόσον δεν ασκούν το επάγγελμα τους με μορφή εταιρίας ή αγροτικού συνεταιρισμού,

δηλαδή όταν έχουν μόνο απλή συμμετοχή σε συνεταιριστική οργάνωση, δεν υποχρεώνονται να τηρούν λογιστικά βιβλία και ανήκουν στο **ειδικό καθεστώς των αγροτών** (άρθρο 2 παρ. 1 και 4 Κ.Β.Σ.). Η απλή συμμετοχή σε συνεταιριστική οργάνωση δεν θεωρείται αγροτικός συνεταιρισμός έτσι ώστε να χρειάζεται να τηρούνται λογιστικά βιβλία. Όσοι ανήκουν στο **ειδικό καθεστώς των αγροτών** δεν εκδίδουν ούτε και στοιχεία, εκτός μόνο από το δελτίο αποστολής στις περιπτώσεις που ρητά ορίζεται από τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 2 παρ. 4 Κ.Β.Σ.).

Ø Επίσης, **δεν είναι υποχρεωμένοι να τηρούν λογιστικά βιβλία από την έναρξη της κάθε διαχειριστικής περιόδου** (άρθρο 4 παρ. 1 Κ.Β.Σ.), **ούτε να εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης και παροχής υπηρεσιών**, αυτοί που ασχολούνται, ως **επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα**, με την αγορά και πώληση εμπορεύσιμων αγαθών χωρίς να τα επεξεργάζονται ή με την αγορά πρώτων και βοηθητικών υλών με σκοπό την επεξεργασία τους και την πώληση στη συνέχεια των παραγμένων από αυτές προϊόντων ή και με την παροχή υπηρεσιών (μικτή δραστηριότητα), εφόσον τα παραπάνω ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης χρήσης (συμπεριλαμβανομένων και των τυχόν εσόδων από παροχή υπηρεσιών), δεν ξεπερνούν τα 10.000 € και εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τα 5.000€. Τα ίδια φυσικά πρόσωπα δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία εφόσον παρέχουν μόνο υπηρεσίες και αυτές είναι **μέχρι 5.000€** (άρθρο 2 παρ. 5 Κ.Β.Σ.).

### **Παράδειγμα 1ο**

Αν μια επιχείρηση, με έδρα την Αθήνα, πραγματοποιεί μέσα στο 2007

Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις 2007 8.000 €

Ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών 2007 3.000 €

Σύνολο 11.000 €

Επειδή  $11.000 > 10.000$ , η επιχείρηση θα τηρήσει για το 2007 βιβλία β' κατηγορίας.

### **Παράδειγμα 2ο**

Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις 2007 3.000 €

Ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών 2007 5.500 €

Σύνολο 8.500 €

Παρόλο που  $8.500 < 10.000$ , η επιχείρηση θα τηρήσει για το έτος 2007 βιβλία β' κατηγορίας, επειδή  $5.500 > 5.000$  €.

Τα παραπάνω δεν ισχύουν για **ελεύθερους επαγγελματίες** ούτε και για **επιτηδευματίες** που πραγματοποιούν **ακαθάριστα έσοδα** από χονδρικές πωλήσεις κατά ποσοστό 60% και πάνω ή από εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό, καθώς και για αυτούς που υποχρεούνται να τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. (άρθρο 2 παρ. 5 Κ.Β.Σ.).

Επίσης, **φυσικά πρόσωπα** που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία, που η συνολική χωρητικότητά τους **δεν ξεπερνά τους 500 κόρους, δεν υποχρεώνονται** στην τήρηση λογιστικών βιβλίων ούτε και στην έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών (άρθρο 2 παρ. 5 Κ.Β.Σ.).

**Οι γιατροί, που εργάζονται** σε απογευματινά ιατρεία των **νοσοκομείων**, δεν τηρούν βιβλία ούτε εκδίδουν στοιχεία και για την αμοιβή τους εκδίδουν τα νοσοκομεία απόδειξη του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. (Εγκ. πολ. 1131/16.4.02).

Ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, **απαλλάσσονται** επίσης από την **τήρηση βιβλίων οι πράκτορες κρατικών λαχείων και παιγνίων** (ΠΡΟΠΟ -ΛΟΤΤΟ και συναφή), μόνο για τη δραστηριότητα αυτή (δεν απαλλάσσονται όμως από την τήρηση του πρόσθετου βιβλίου της διάθεσης λαχείων της σελίδας 239). Ίδια απαλλαγή ισχύει και για τους **εφημεριδοπώλες**, υποπράκτορες εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και για τους **πλανόδιους λαχειοπώλες** (άρθρο 2 παρ. 5 Κ.Β.Σ., Εγκ. Υπ. Οικ. 1051521/24.5.99). Αν τα πρόσωπα αυτά διατηρούν και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τότε για τον άλλο αυτό κλάδο η υποχρέωση τήρησης βιβλίων κρίνεται αυτοτελώς (άρθρο 2 παρ. 5 Κ.Β.Σ.).

Επίσης, απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων **οι εκμεταλλευτές μέχρι και 7 δωματίων**, δηλαδή δεν εκδίδουν ούτε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών προς τους ιδιώτες ούτε αποδίδουν Φ.Π.Α., ούτε και υποβάλλουν συγκεντρωτικές

καταστάσεις, εφόσον όμως υποβάλλουν δήλωση μεταβολών από 1.1 - 30.1 και ενταχθούν έτσι οικειοθελώς στους απαλλασσόμενους (άρθρο 6 Ν. 2753/99). Εκδίδουν όμως στις περιπτώσεις αυτές αθεώρητες αποδείξεις είσπραξης, σημειώνοντας επάνω και το γεγονός της απαλλαγής τους, για να το χρησιμοποιήσουν έτσι οι αντισυμβαλλόμενοι ως στοιχείο δαπάνης.

Αν όμως οι αντισυμβαλλόμενοι είναι επιχειρήσεις, τότε οι ίδιες αυτές επιχειρήσεις (και όχι οι εκμεταλλευτές των δωματίων) εκδίδουν αποδείξεις δαπανών του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ., χωρίς παρακράτηση φόρου ούτε χαρτοσήμου, υποβάλλουν όμως συγκεντρωτικές καταστάσεις σημειώνοντας τον κωδ. 1. Αν η επιχείρηση έχει και δεύτερη δραστηριότητα, τότε οι δαπάνες που αφορούν τη δραστηριότητα μέχρι 7 δωματίων δεν καταχωρούνται στα τηρούμενα για την άλλη δραστηριότητα βιβλία (Εγκ. Υπ. Οικ. 1014096/10.2.00).

**Απαλλάσσονται** ακόμα, από την **τήρηση βιβλίων** και την **έκδοση στοιχείων**, τα φυσικά πρόσωπα που **δεν θεωρείται ότι ασκούν δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φ.Π.Α.**, ούτε έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία και παρέχουν υπηρεσίες προς το **Δημόσιο και τα Ν.Π.** (άρθρο 2 παρ. 5 του Κ.Β.Σ.). Στην περίπτωση αυτή, εκδίδονται, από αυτούς που καταβάλλουν την αμοιβή, αθεώρητες αποδείξεις δαπανών του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1082121/ 17.7.96). Δηλαδή, οι **δακτυλογράφοι, οι διατρήτριες, οι καθαρίστριες** κ.λ.π. που παρέχουν υπηρεσίες με σύμβαση έργου στο **Δημόσιο**, στα **Ν.Π.Δ.Δ.** κ.λ.π., καθώς επίσης

και οι **υπάλληλοι εκπαιδευτές επιμορφωτικών σεμιναρίων** και οι **συγγραφείς δημόσιοι υπάλληλοι** επειδή δεν θεωρούνται επιτηδευματίες, δεν υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία, άσχετα, αν οι ετήσιες αμοιβές τους υπερβαίνουν το όριο των 5.000€.

Τα φυσικά πρόσωπα (π.χ. οι φοιτητές, οι υπάλληλοι, οι συνταξιούχοι κ.λ.π.) που δεν ασκούν επιχείρηση από άλλη αιτία, όταν εκτελούν **ερευνητικό έργο** το οποίο χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται από την Ε.Ε., τότε για τις αμοιβές τους, όταν αυτές είναι **μέχρι 10.000 €** ( $5.000 \times 2 = 10.000\text{€}$ ) ανά χρήση που εισπράττουν και αφορούν την εκτέλεση του ερευνητικού αυτού έργου, δεν τηρούν βιβλία ούτε εκδίδουν στοιχεία, οπότε αυτοί που καταβάλλουν τις αμοιβές αυτές εκδίδουν αποδείξεις δαπανών του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. (άρθρο 2 παρ. 1 Κ.Β.Σ.).

## **B. Κατηγορίες λογιστικών βιβλίων (άρθρο 4 του Κ.Β.Σ.)**

Υπάρχουν **3 κατηγορίες λογιστικών βιβλίων**. Οι επιτηδευματίες εντάσσονται σε μία από τις 3 αυτές κατηγορίες λογιστικών βιβλίων από την έναρξη των εργασιών τους με βάση τα παρακάτω δεδομένα:

### **1) Βιβλία α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**

Στην **πρώτη κατηγορία** εντάσσονται από την έναρξη των εργασιών τους και διατηρούν στη συνέχεια, βιβλία α' κατηγορίας (εκτός από Ε.Π.Ε. ή Α.Ε.), ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους και ανεξάρτητα από τον πληθυσμό της πόλης ή του χωριού που είναι εγκαταστημένοι, οι παρακάτω (άρθρο 4 παρ. 4 Κ.Β.Σ.) :

**α)** Ο εκμεταλλευτής **περιπτέρου**,

**β)** ο πωλητής **οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων** και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις **κινητές λαϊκές αγορές ή πλανόδιους** και

**γ)** ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων, για την **εμπορία βενζίνης**. Η πώληση λιπαντικών, ανταλλακτικών, αξεσουάρ αυτοκινήτων ή η εμπορία πετρελαίου ή η εκμετάλλευση πλυντηρίου θεωρείται ως δεύτερος κλάδος για τις υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων.

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες (εκτός από τις Ε.Π.Ε. ή Α.Ε.) διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών (δηλαδή και δεύτερο κλάδο), τότε τηρεί για τον κλάδο αυτό τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχούν στα ετήσια

ακαθάριστα έσοδα του δεύτερου αυτού κλάδου, όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης (με **εξαίρεση** τις περιπτώσεις που τηρούνται πάντα βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., όπως είναι π.χ. ο επιτηδευματίας που φορολογείται με ειδικό τρόπο, ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών και ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία πετρελαίου, ή στην περίπτωση που ασκείται η δραστηριότητα σε πόλη ή χωριό με πληθυσμό κάτω από 5.000 κατοίκους κ.λ.π.) (άρθρο 4 παρ. 4 Κ.Β.Σ.).

Όσοι επιτηδευματίες εντάσσονται στην **πρώτη κατηγορία** τηρούν **βιβλίο αγορών**.



## **2) Βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**

**Στη δεύτερη κατηγορία** λογιστικών βιβλίων εντάσσονται από την έναρξη των εργασιών τους και στη συνέχεια τηρούν επίσης βιβλία της **β' κατηγορίας ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους**, οι παρακάτω (άρθρο 4 παρ. 3 Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ.) :

**α) Ο εκμεταλλευτής πλοίου** δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/75, καθώς και ο επιτηδευματίας του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με **ειδικό τρόπο** (για τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων και οικοδομών).

**β) Ο πράκτορας εφημερίδων** και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων.

**γ) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων** για την εμπορία πετρελαίου.

Όποιος από τους πιο πάνω επιτηδευματίες (α' & β' περίπτωσης) διατηρεί και κλάδος παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών τηρεί, για **όλες τις δραστηριότητές του** τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχούν στο **σύνολο των ακαθάριστων εσόδων του**, όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Β.Σ.).

**δ) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την **εμπορία πετρελαίου.****

Όποιος διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, όπως π.χ. πώληση λιπαντικών, ανταλλακτικών ή αξεσουάρ αυτοκινήτων ή εκμετάλλευση πλυντηρίου κλπ., τηρεί για τον κλάδο αυτό τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα **ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού** όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης (με εξαίρεση μόνο τις περιπτώσεις εκείνες που τηρείται πάντα βιβλίο αγορών, όπως είναι π.χ. η πώληση οπωρολαχανικών στις κινητές λαϊκές αγορές, η εμπορία βενζίνης ή η άσκηση δραστηριότητας από φυσικά πρόσωπα σε πόλη ή χωριό κάτω από 5.000 κατοίκους κλπ.

Δηλαδή, μπορεί μια επιχείρηση να τηρεί α' κατηγορίας βιβλία για τις βενζίνες, β' κατηγορίας βιβλία για τα πετρέλαια και γ' κατηγορίας βιβλία για τις άλλες δραστηριότητες, αν τα ακαθάριστα έσοδα από τις άλλες αυτές δραστηριότητες ξεπερνούν τα 1.500.000€.

Όσες λοιπόν επιχειρήσεις εντάσσονται στη δεύτερη κατηγορία τηρούν βιβλίο **εσόδων - εξόδων** και ενεργούν **απογραφή**.

### **3) Βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**

Στην **τρίτη κατηγορία** εντάσσονται ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους οι παρακάτω (άρθρο 4 παρ. 2 Π.Δ. 186/92):

#### **α) Οι ημεδαπές και οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε.**

**β)** Τα πρόσωπα των περιπτώσεων β, γ και δ του άρθρου 101 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. (δηλαδή **οι δημόσιες, οι δημοτικές και οι κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους, οι αλλοδαπές εταιρίες καθώς και οι αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν σε οικονομικά ωφελήματα**) που απασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και οι κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών, εφόσον σ' αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα παραπάνω πρόσωπα (περ. β, γ και δ) ή ημεδαπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.

**γ) Οι Ο.Ε. και Ε.Ε., οι κοινωνίες αστικού δικαίου και οι αστικές εταιρίες** που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών για όλες τις δραστηριότητές τους, εφόσον σ' αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. (π.χ. Α.Ε., Ε.Π.Ε., συνεταιρισμός κλπ.).

**δ) Οι κοινοπραξίες** στις οποίες εισφέρεται (υπεργολαβικά) η κατασκευή τμήματος ή ολόκληρου δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου από τις κοινοπραξίες της παραπάνω περίπτωσης β.

Όσες επιχειρήσεις εντάσσονται στην **τρίτη κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ.**, τηρούν όλα τα λογιστικά βιβλία με το **διπλογραφικό**

**σύστημα**, κατά το οποίο κάθε οικονομική πράξη επιφέρει διπλή, ταυτόχρονη και ισόποση μεταβολή των οικονομικών μεγεθών.

**Γ. Ειδικές περιπτώσεις τήρησης λογιστικών βιβλίων με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (Εγκ. Υπ. ΟΙΚ. 1039213/20.3.98, άρθρο 4 παρ. 5 Π.Δ. 186/92)**

Οι λοιποί επιτηδευματίες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που δεν αναφέρονται στις παραπάνω κατηγορίες, οι νέοι επιτηδευματίες για τους οποίους δεν προβλέπεται ειδική ένταξη, καθώς και οι αστικές επαγγελματικές εταιρίες δικηγόρων του Π.Δ. 518/89, εντάσσονται στην κατηγορία τήρησης λογιστικών βιβλίων με βάση τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα τους, **όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης.**

Κατ' εξαίρεση, οι επιτηδευματίες **φυσικά πρόσωπα**, (και όχι οι Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λ.π.) που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε πόλη ή χωριό με πληθυσμό **κάτω από 5.000 κατοίκους** (με βάση της τελευταίας απογραφής της Στατιστικής Υπηρεσίας) και δεν έχουν χαρακτηριστεί ως τουριστικές περιοχές, εντάσσονται κατά την έναρξη των εργασιών τους στην **πρώτη κατηγορία βιβλίων** και στη συνέχεια στην κατηγορία βιβλίων που αντιστοιχεί στα **ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής τους περιόδου, εκτός από τους επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα** των περιφερειών αυτών που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την

παροχή **υπηρεσιών ή την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών (μικτή δραστηριότητα) ή την εκμετάλλευση** καταστήματος ή άλλου χώρου στον οποίο προσφέρεται φαγητό ή ποτό με σερβίρισμα, όπως είναι π.χ. τα εστιατόρια, οι ταβέρνες κ.λ.π., οι οποίοι εντάσσονται από την έναρξη των εργασιών τους στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα τους, **όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης** (άρθρο 4 παρ. 6 Κ.Β.Σ.).

Ειδικά, τα **φυσικά πρόσωπα** που εκμεταλλεύονται **παραδοσιακά καφενεία** στις παραπάνω περιοχές, παρόλο που παρέχουν υπηρεσίες, τηρούν τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα **ετήσια ακαθάριστα έσοδα τους** (αρχίζοντας δηλαδή από βιβλία **α' κατηγορίας** και πάνω).

#### **Δ. Όρια κατηγορίας τήρησης βιβλίων**

Ορίζονται, με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων (απ' όλους τους κλάδους συνολικά) της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως (άρθρο 4 παρ. 7 Κ.Β.Σ.) :

<b>Κατηγορίες βιβλίων εσόδων</b>	<b>Όρια ακαθάριστων</b>
Πρώτη κατηγ. μέχρι και	ευρώ 150.000
Δεύτερη κατηγ. μέχρι και	ευρώ 1.500.000
Τρίτη κατηγ. πάνω από	ευρώ 1.500.000

- Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι **μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μηνου**, τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού βρίσκονται με **αναγωγή**.

#### **Παράδειγμα**

Επιχείρηση με βιβλίο εσόδων - εξόδων κάνει έναρξη εργασιών στις 1/6. Πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα μέχρι 31.12 € 900.000 €. Με την αναγωγή, τα ακαθάριστα έσοδα γίνονται 1.542.857,14 € (900.000 : 7 X 12 = 1.542.857,14 € > 1.500.000 €).

Κατά συνέπεια, την επόμενη χρονιά η επιχείρηση θα τηρήσει βιβλία γ' κατηγορίας.

Το ίδιο γίνεται και για την τήρηση βιβλίου αποθήκης. Όταν η επιχείρηση βρίσκεται για ορισμένους μήνες σε **αδράνεια**, τότε δεν γίνεται αναγωγή των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης σε ετήσια βάση (Εγκ. Υπ. Οικ. 1119537/30.10.98).

- Για την υποχρέωση **σύνταξης απογραφής** από τον επιτηδευματία της β' κατηγορίας βιβλίων κατά την **πρώτη διαχειριστική του περιόδου**, τα ακαθάριστα έσοδα αυτής δεν ανάγονται σε ετήσια (άρθρο 4 παρ. 7 Π.Δ. 186/92).

- Ο επιτηδευματίας, **από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου**, μπορεί να τηρήσει **βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται**, με την προϋπόθεση της τήρησης **όλων των βιβλίων και των στοιχείων**, που ορίζονται για την κατηγορία αυτή.

Στην περίπτωση αυτή, αν η μετάταξη γίνεται προαιρετικά από επιχείρηση που είναι απαλλασσόμενη στο ειδικό καθεστώς (α' κατηγορίας βιβλία) ή στο κανονικό καθεστώς (β' ή γ' κατηγορίας βιβλία) ή από επιχείρηση που είναι στο ειδικό καθεστώς γίνει μετάταξη στο κανονικό καθεστώς, τότε θα πρέπει η επιχείρηση να παραμείνει στο δεύτερο αυτό καθεστώς τουλάχιστον **5 συνεχείς διαχειριστικές περιόδους** (άρθρο 39 παρ. 9 Ν. 2859/00).

- Ο επιτηδευματίας που τηρεί **βιβλία β' κατηγορίας** μπορεί από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, να τηρήσει προαιρετικά **βιβλία γ' κατηγορίας** και την άλλη χρονιά να τηρήσει και πάλι βιβλία β' κατηγορίας (εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις) χωρίς να υπάρχει η δέσμευση της παραπάνω 5ετίας. Επίσης και εκείνος που τηρεί **προαιρετικά βιβλία γ' κατηγορίας** και που με βάση τον Κ.Β.Σ. εντάσσεται στη β' κατηγορία, μπορεί με δήλωση μεταβολών, που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. από 1.1. - 30.1 της επόμενης χρονιάς, να μεταπηδήσει από 1.1. της επόμενης αυτής χρονιάς στα βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>: Βιβλία και στοιχεία**

### **1) Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων (άρθρα 17, 18, 19, 21) - Αρίθμηση στοιχείων - Ενημέρωση βιβλίων**

Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους, τα παρακάτω βιβλία και στοιχεία:

#### **Α) Όταν τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα, θεωρούνται ως εξής:**

**α) το βιβλίο αγορών**, (άρθρο 19 παρ. 1Αα Π.Δ. 186/92).  
Ενημερώνεται μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα από την έκδοση ή τη λήψη του δικαιολογητικού,

**β) το βιβλίο εσόδων - εξόδων** (άρθρο 19 παρ. 1Αβ Π.Δ. 186/92).  
Ενημερώνεται μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα από την έκδοση ή τη λήψη του δικαιολογητικού,

**γ) τα ημερολόγια**, στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι οικονομικές πράξεις (όπως είναι π.χ. το ημερολόγιο ταμείου, το ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, το γενικό ημερολόγιο κ.λ.π.) (άρθρο 19 παρ. 1Αγ Π.Δ. 186/92).

Ενημερώνονται μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα από την έκδοση ή τη λήψη του δικαιολογητικού,

- δ)** το **γενικό καθολικό** (άρθρο 19 παρ. 1Αγ Π.Δ. 186/92).  
Ενημερώνεται μέχρι τέλους του κάθε επόμενου μήνα.
- ε)** το **βιβλίο αποθήκης** (άρθρο 19 παρ. 1Αε Π.Δ. 186/92),
- στ)** τα **πρόσθετα βιβλία και δελτία** που ορίζονται στο άρθρο 10 του Κ.Β.Σ. (όπως είναι π.χ. το βιβλίο πελατών, το βιβλίο πόρτας κ.λ.π., σελ. 229) (άρθρο 19 παρ. 1Αζ' Π.Δ. 186/92) και όσα άλλα πρόσθετα βιβλία προβλέπονται από αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών,
- ζ)** το **βιβλίο απογραφών** και οι **καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρησης των** αποθεμάτων (άρθρο 27 παρ. 3, άρθρο 19 1Αη Π.Δ. 186/92) **καθώς και το ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών,**
- η)** το **ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών** (άρθρο 19 παρ. 1Αγ Π.Δ. 186/92),
- θ)** το **βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών** (άρθρο 19 παρ. 1Αστ Π.Δ. 186/92).

**Από τα στοιχεία θεωρούνται:**

**α) το δελτίο αποστολής,**

**β) το συνενωμένο δελτίο αποστολής** με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας,

**γ) το τιμολόγιο που εκδίδεται για αγορά αγαθών** όταν δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου για την ίδια συναλλαγή καθώς και το τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών. (Σ.Σ. Το τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων από 1/7/95 εκδίδεται θεωρημένο σε κάθε περίπτωση Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1148/30-5-95).

**δ) την απόδειξη παροχής υπηρεσιών** και την **απόδειξη λιανικής πώλησης** όταν εκδίδεται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής. Δεν υπόκεινται σε θεώρηση τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηρόδρομους και αεροπλάνα, όταν εκτελούν συγκοινωνίες, καθώς και τα εισιτήρια πλοίων εφόσον φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α.,

**ε) τα δελτία κίνησης τουριστικών λεωφορείων.**

Επιτρέπεται η θεώρηση στοιχείων για τα οποία δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση, όταν τα στοιχεία αυτά εκδίδονται με τη χρήση Η/Υ από ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο με στοιχεία για τα οποία ορίζεται θεώρηση τους.

**Δεν επιτρέπεται η θεώρηση των παραστατικών,** των οποίων η έκδοση και θεώρηση προβλέπεται από μη φορολογικές διατάξεις, εκτός από συμβάσεις μίσθωσης αυτοκινήτων.

**Αρμόδιος για την θεώρηση** των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία **είναι** ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. της έδρας και προκειμένου για τα βιβλία και τα στοιχεία του υποκαταστήματος, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του υποκαταστήματος.

**Ο Επιτηδευματίας μπορεί να συγχωνεύσει ή να συνενώνει** οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων.

**Β) Όταν τα βιβλία τηρούνται μηχανογραφημένα, θεωρούνται τα εξής :**

**α)** η «**μηνιαία κατάσταση**» του βιβλίου αγορών (άρθρο 19 παρ. 1Αα Π.Δ. 186/92). (Κωδ. θεώρησης TAXIS 286).

Ενημερώνεται μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα και εκτυπώνεται μέχρι τέλους του ίδιου επόμενου μήνα (άρθρο 24 παρ. 3 Κ.Β.Σ.),

**β)** η «**μηνιαία κατάσταση**» του βιβλίου εσόδων - εξόδων (άρθρο 19 παρ. 1Αβ Π.Δ. 186/92) (Κωδ. θεώρησης TAXIS 287).

Ενημερώνεται μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα και εκτυπώνεται μέχρι τέλους του ίδιου επόμενου μήνα (άρθρο 24 παρ. 3 Κ.Β.Σ.),

**γ)** το ισοζύγιο «**γενικού - αναλυτικών καθολικών**» με όλες τις βαθμίδες (πρωτ/θμιοι, δευτ/θμιοι κ.λπ.) στο οποίο θα πρέπει να εμφανίζονται:

**i)** τα προοδευτικά αθροίσματα και τα υπόλοιπα μέχρι τέλους του προηγούμενου μήνα,

**ii)** τα σύνολα των κινήσεων του μήνα και

**iii)** τα συνολικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης και τα υπόλοιπά τους μέχρι τέλους του μήνα που αφορούν (Α.Υ.Ο. 1046323/πολ.1167/29.5.92, άρθρο 19 παρ. 1Αδ Π.Δ. 186/92) (Κωδ. θεώρησης TAXIS 275). Εκτυπώνεται μέχρι τέλους του κάθε επόμενου μήνα,

**δ)** οι **οπτικοί δίσκοι** (CD - ROM τεχνολογίας WORM) (Α.Υ.Ο. 1046323/πολ.1167/29.5.92, άρθρο 19 παρ. 1Αε Π.Δ. 186/92) (Κωδ. θεώρησης TAXIS 276). Οι δίσκοι (CD - ROM) θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ., δηλαδή επικολλείται πάνω στον καθένα από αυτούς από το

αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. **κυκλική ετικέτα**.

Οι οπτικοί δίσκοι (CD -ROM) χρησιμοποιούνται για ν' αποθηκεύονται τα δεδομένα από το «**βιβλίο αποθήκης**». Στο σημείωμα θεώρησης γράφεται «ετικέτες σήμανσης CD-ROM βιβλίου αποθήκης» και με αρίθμηση τουλάχιστον ενιαία ανά διαχειριστικό έτος. Για κάθε μήνα υπάρχει και ένας τουλάχιστον οπτικός δίσκος και αν κάποιος καταστρέφεται, τότε αυτός αρχειοθετείται και γίνεται καινούργια εγγραφή σε άλλο θεωρημένο οπτικό δίσκο (CD).

Η κίνηση του βιβλίου αποθήκης των υποκαταστημάτων, που βρίσκονται στον **ίδιο νομό ή νησί** ή σε απόσταση μέχρι 50 χιλιόμετρα, εγγράφεται μόνο στο CD του βιβλίου αποθήκης της έδρας (Εγκ. πολ. 1271/02, άρθρο 24 παρ. 2 Κ.Β.Σ.).

Αντίθετα, η κίνηση του βιβλίου αποθήκης των υποκαταστημάτων με **εξαρτημένη λογιστική**, που βρίσκονται σε **άλλο νομό ή νησί** ή σε απόσταση πάνω από 50 χιλιόμετρα, εγγράφεται στο CD του βιβλίου αποθήκης της έδρας και σε ιδιαίτερο CD το οποίο θεωρείται ως «CD βιβλίου αποθήκης υποκαταστήματος» και στη συνέχεια το CD αυτό αποστέλλεται στο υποκατάστημα μέχρι τέλους του επόμενου μήνα που αφορά (Εγκ. πολ. 1271/02).

Όταν υπάρχει απευθείας σύνδεση κεντρικού και υποκαταστήματος (**ON LINE σύνδεση**), τότε τα δεδομένα του βιβλίου αποθήκης του υποκαταστήματος αυτού μπορεί να καταγράφονται μόνο στο CD που τηρείται στην έδρα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή άμεσα από το υποκατάστημα η ανάγνωση και η εκτύπωση του περιεχομένου του CD μέχρι και το μήνα που είναι εγγεγραμμένος (Εγκ. πολ.

1271/02, άρθρο 25 παρ. 3 Κ.Β.Σ.).

Τα ίδια ισχύουν και για τους αποθηκευτικούς χώρους. Όταν υπάρχει **ON LINE σύνδεση** έδρας και υποκαταστήματος με εξαρτημένη λογιστική, τότε στο υποκατάστημα δίνεται η δυνατότητα να μην τηρεί λογιστικά βιβλία ούτε και βιβλίο αποθήκης (άρθρο 25 παρ. 3 Κ.Β.Σ., Εγκ. πολ. 1271/02).

**Το βιβλίο αποθήκης του υποκαταστήματος εκτυπώνεται σε θεωρημένο χαρτί** μέχρι τέλους του επόμενου μήνα, όταν σε **εξαρτημένη λογιστική**, τα βιβλία της έδρας τηρούνται χειρόγραφα (Εγκ. πολ. 1271/02).

**ε) το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών** (άρθρο 19 παρ. 1Αστ Π.Δ. 186/92),

**στ) τα πρόσθετα βιβλία ή δελτία** που ορίζονται στο άρθρο 10 του Κ.Β.Σ. (όπως είναι π.χ. το βιβλίο πελατών, το βιβλίο πόρτας κ.λπ.) (άρθρο 19 παρ. 1Αζ' Π.Δ. 186/92) καθώς και τα διάφορα άλλα πρόσθετα βιβλία που προβλέπονται από αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών,

**ζ) το βιβλίο απογραφών και οι καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρησης των αποθεμάτων** (άρθρο 19 παρ. 1Αη Π.Δ. 186/92).

Από τα **στοιχεία** θεωρούνται ομοίως με τα χειρόγραφα.

**ΣΗΜ:** Όταν εφαρμόζεται μηχανογραφικό σύστημα, δεν απαγορεύεται παράλληλα να εφαρμόζεται και χειρόγραφο οπότε στην κάθε περίπτωση ισχύουν οι αντίστοιχες διατάξεις π.χ. Δελτία αποστολής σειρά Α, Β, χειρόγραφα. Δελτία αποστολής σειρά Γ, Δ, μηχανογραφικά. Βιβλία κεντρικού μηχανογραφικά-βιβλία υποκαταστήματος χειρόγραφα κ.λ.π. (Άρθρο 22 Εγκ. Κ.Β.Σ.).

Στο άρθρο 22 της Εγκ. Κ.Β.Σ. **επισημαίνεται, όμως,** ότι, δεν μπορεί ο επιτηδευματίας το ίδιο το βιβλίο (π.χ. το γενικό ή ένα αναλυτικό ημερολόγιο) άλλοτε να το τηρεί μηχανογραφικά και άλλοτε χειρόγραφα (εκτός της περίπτωσης βλάβης του Η/Υ ή του λογισμικού) ή ένα στοιχείο (π.χ. δελτίο αποστολής ή τιμολόγιο – δελτίο αποστολής ) να το εκδίδει μηχανογραφικά με τη συμπλήρωση ορισμένων μόνο δεδομένων (π.χ. είδη, ποσότητες, τιμή μονάδας και αξία των αγαθών) και τα λοιπά δεδομένα να συμπληρώνονται χειρόγραφα. Το νόημα της ερμηνευτικής αυτής εγκυκλίου, είναι να μην συμπληρώνεται το μισό στοιχείο μηχανογραφικά και από τη μέση και κάτω χειρόγραφα, για την αποφυγή καταστρατηγήσεων. (Σχετική Εγκ. 1077642/638 ΠΟΛ. 1005/3-1-96).



## **2) Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων (άρθρο 18)**

1. Η καταχώρηση στα βιβλία και στα στοιχεία γίνεται χειρόγραφα με μελάνι ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή, χωρίς κενά διαστήματα, επεγγραφές, παραπομπές στο περιθώριο ή ξέσματα. Σε περίπτωση διόρθωσης ή διαγραφής, το ποσό και το κείμενο που διορθώνεται ή διαγράφεται πρέπει να διαβάζεται με ευχέρεια.

2. Κάθε **εγγραφή στα βιβλία**, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να **στηρίζεται σε στοιχεία** που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε **δημόσια έγγραφα** ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

3. Τα στοιχεία εκδίδονται χειρόγραφα με μελάνι ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή τουλάχιστον διπλότυπα ή σε όσα αντίτυπα ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Το ένα αντίτυπο παραδίδεται ή αποστέλλεται στον αντισυμβαλλόμενο και το άλλο παραμένει στον εκδότη ως στέλεχος.

4. Ο επιτηδευματίας μπορεί, για τις ανάγκες των συναλλαγών ή για οργανωτικούς λόγους, να εκδίδει τα φορολογικά του στοιχεία σε **περισσότερα αντίτυπα**, εφόσον σε κάθε αντίτυπο αναγράφεται με σφραγίδα ή εντύπως ο προορισμός του.

Ειδικά αν πρόκειται για στοιχείο διακίνησης αγαθών στα επιπλέον εκδιδόμενα αντίτυπα αναγράφεται κάτω από τον τίτλο του στοιχείου

η ένδειξη «**Δεν αποτελεί συνοδευτικό μεταφοράς**».

Επίσης, μπορεί στο περιεχόμενο των στοιχείων να προσθέτει και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο είναι αναγκαίο γι' αυτόν που εκδίδει το στοιχείο.

5. Όλα τα στοιχεία φέρουν εντύπως ή με σφραγίδα τον τίτλο τους, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του υπόχρεου σε έκδοση, τον αριθμό φορολογικού μητρώου και την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας. Στα **στοιχεία του υποκαταστήματος** αναγράφεται και η **διεύθυνση της έδρας**, με εξαίρεση τις αποδείξεις που εκδίδονται από φορολογική ταμειακή μηχανή.

6. Επιτρέπεται, για τα αγαθά και τους τίτλους των λογαριασμών, η **χρήση κωδικών αριθμών** στην τήρηση των βιβλίων και στην έκδοση των στοιχείων εσωτερικής διακίνησης, καθώς και στην έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης, όταν τηρείται βιβλίο αποθήκης και οι αποδείξεις αυτές εκδίδονται με τη χρήση φ.τ.μ. Επίσης, επιτρέπεται η **χρήση κωδικών αριθμών** στην έκδοση και των λοιπών στοιχείων αξίας ή διακίνησης (**δελτίο αποστολής, τιμολόγιο** κ.λ.π.) εφόσον σε οποιοδήποτε χώρο του ίδιου στοιχείου περιγράφεται το είδος που αντιστοιχεί στον κωδικό αριθμό.

Η ευχέρεια της χρήσης κωδικών αριθμών παρέχεται εφόσον τηρείται **θεωρημένο μητρώο κωδικής αρίθμησης ή οι κωδικοί αριθμοί καταχωρούνται σε άλλο θεωρημένο βιβλίο**. Δεν χρειάζεται θεώρηση βιβλίου κωδικών, όταν χρησιμοποιείται το **διεθνές**

**κωδικολόγιο** (π.χ. όταν πρόκειται για ανταλλακτικά αυτοκινήτων κ.λ.π. αναγράφεται σε όλα τα φορολογικά στοιχεία και στα βιβλία ο κωδικός του είδους με τη γενική περιγραφή) (άρθρο 18 παρ. 8 Κ.Β.Σ.).

Τα αθροίσματα των εγγραφών επιτρέπεται να γράφονται και με κοινό μολύβι (Δ. Εφ. Πατρών 372/64).

Όταν γίνονται πωλήσεις «τοις μετρητοίς», τότε η **αιτιολογία** γράφεται ως εξής: «πωλήσεις τοις μετρητοίς ως τιμ. Νο... έως Νο... σύνολο... άκυρα...». Στην περίπτωση αυτή αρχειοθετείται και το απόκομμα της αθροιστικής μηχανής.

**3) Χρόνος και τρόπος μηχανογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων** (άρθρο 24 και 25 του Κ.Β.Σ.)

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία **πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας**, ενημερώνει τα βιβλία της έδρας ή του υποκαταστήματος του μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού (άρθρο 17 παρ. 1 Κ.Β.Σ.). Στο τέλος του επόμενου μήνα εκτυπώνει (άρθρο 24 παρ. 3):

**α)** Το **βιβλίο αγορών ή εσόδων - εξόδων** με δυνατότητα αποθήκευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

**β)** Μηνιαία κατάσταση στην οποία εμφανίζονται μόνο τα μηνιαία αθροίσματα των αντίστοιχων στηλών του τηρούμενου βιβλίου αγορών και εσόδων - εξόδων.

2. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία **γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.:**

**α)** Ενημερώνει τ' **αναλυτικά ημερολόγια μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα**, από την έκδοση ή λήψη του δικαιολογητικού (άρθρο 17 παρ. 2 Κ.Β.Σ.). Η εκτύπωση αυτών γίνεται στο τέλος του επόμενου μήνα που αφορούν οι οικονομικές πράξεις και του ημερολογίου εγγραφών ισολογισμού στο χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού, με δυνατότητα αποθήκευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

**β)** Εκτυπώνει **μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα** εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις **θεωρημένο ισοζύγιο** λογαριασμών

«**Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών**» στο οποίο εμφανίζονται, τα προοδευτικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών όλων των βαθμίδων καθώς και των υπολοίπων αυτών μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα, τα σύνολα των κινήσεων του μήνα, τα συνολικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών καθώς και τα υπόλοιπά τους, χρεωστικά και πιστωτικά, μέχρι το τέλος του μήνα που αφορούν.

Παρέχονται η δυνατότητα να εμφανίζονται στο παραπάνω ισοζύγιο τουλάχιστον οι **πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί**, με την προϋπόθεση να μπορεί να γίνει η ανάπτυξή τους σε λογαριασμούς της κατώτερης βαθμίδας, όταν αυτό ζητηθεί να εκτυπωθεί σε τυχόν μελλοντικό φορολογικό έλεγχο (άρθρο 24 παρ. 1β Κ.Β.Σ.).

**γ)** Εκτυπώνει τα **αναλυτικά** και το **γενικό καθολικό** και το μητρώο παγίων στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στην προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού με δυνατότητα **μη εκτύπωσης** τους, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης (άρθρο 24 παρ. 1γ Κ.Β.Σ.).

3. Ο επιτηδευματίας της **τρίτης κατηγορίας** για τις οικονομικές πράξεις του **υποκαταστήματός του**:

**α)** Εκτυπώνει το ημερήσιο φύλλο συναλλαγών και αποστέλλει αυτό στην έδρα για την ενημέρωση των βιβλίων εντός του **πρώτου δεκαπενθημέρου** του επόμενου μήνα.

**β)** Ενημερώνει το **ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα** (άρθρο 17 παρ. 2) και

εκτυπώνει αυτό ή το φύλλο ανάλυσης και ελέγχου εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου μήνα.

Τα βιβλία των παραπάνω περιπτώσεων δύνανται **να μην εκτυπώνονται** και τα δεδομένα τους να αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης.

**Υ)** Ενημερώνει το βιβλίο αποθήκης και αποθηκεύει τα δεδομένα του, όπως ακριβώς αναφέρεται πιο πάνω στην παράγραφο 2.

4. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο αποθήκης ενημερώνει αυτό ποσοτικά **μέσα σε 10 μέρες** και κατ' αξίαν **μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα** από την έκδοση ή τη λήψη του δικαιολογητικού (άρθρο 17 παρ. 2 Κ.Β.Σ.) και **αποθηκεύει μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα** εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις τα δεδομένα αυτού με επιπλέον αναγραφή για κάθε μήνα του αριθμού των μερίδων των κινηθέντων ειδών σε **οπτικό δίσκο** (CD - ROM τεχνολογίας WORM) ο οποίος σημαίνεται (θεωρείται) και προστατεύεται από επιπλέον προσπάθειες εγγραφής, ώστε να διασφαλίζονται οι πληροφορίες που περιέχονται σ' αυτόν. Σε κάθε οπτικό δίσκο απομνημονεύονται τα δεδομένα ενός μόνο μήνα και επί μη επιτυχημένης εγγραφής του CD το κατεστραμμένο CD αρχειοθετείται και γίνεται νέα εγγραφή σε άλλο θεωρημένο CD.

Αντί της αποθήκευσης των δεδομένων του βιβλίου αποθήκης ο επιτηδευματίας μπορεί να αποθηκεύει για μεν τα είδη που κινήθηκαν κατά τη διάρκεια του μήνα, κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα προοδευτικά αθροίσματα μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα, τα

σύνολα των κινήσεων του μήνα κατά ποσότητα και αξία και τα ποσοτικά υπόλοιπα, με επιπλέον αναγραφή για κάθε μήνα του αριθμού των μερίδων των κινηθέντων ειδών που περιλαμβάνονται, για δε τα είδη που δεν κινήθηκαν το προοδευτικό συνολικό ποσό αξιών χρέωσης και πίστωσης όλων των ειδών μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα. Στην περίπτωση αυτή το βιβλίο αποθήκης εκτυπώνεται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στην προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού με δυνατότητα **μη εκτύπωσης** του εφόσον τα δεδομένα του φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης.

5. Ο επιτηδευματίας εκτυπώνει το **βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών** μέσα στην προθεσμία ενημέρωσης του και το **βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου** στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στην προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού, με δυνατότητα μη εκτύπωσης του, εφόσον τα δεδομένα του φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης (άρθρο 24 παρ. 2 Κ.Β.Σ.). Με την ίδια προϋπόθεση παρέχεται η δυνατότητα μη εκτύπωσης των δελτίων εσωτερικής διακίνησης (άρθρο 24 παρ. 2 Κ.Β.Σ.).

Σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού:

**A)** Τα **στοιχεία** μπορεί να εκδίδονται από χειρόγραφα **στελέχη** ιδιαίτερης σειράς εντύπων ή τα δεδομένα αυτών να αναγράφονται **χειρόγραφα** στα μηχανογραφικά έντυπα και η καταχώρηση των δεδομένων στα πρόσθετα ή ειδικά βιβλία να γίνεται **χειρόγραφα** πάνω στα μηχανογραφικά έντυπα (άρθρο 25 παρ. 5 Κ.Β.Σ.).

**B)** Υποβάλλεται σχετική **γνωστοποίηση** στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μέσα στην μεθεπόμενη εργάσιμη για τη Δ.Ο.Υ. ημέρα και παρατείνεται για **10 μέρες** και όχι πέραν από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή κλεισίματος του ισολογισμού όταν τηρούνται βιβλία γ' κατηγορίας:

**α)** Η **προθεσμία εκτύπωσης** ή εγγραφής σε θεωρημένο οπτικό δίσκο του άρθρου 24 παρ. 1α & β, 2 - 4 του Κ.Β.Σ., καθώς και η προθεσμία εκτύπωσης των πρόσθετων και ειδικών βιβλίων που εκτυπώνονται ή εγγράφονται σε θεωρημένο οπτικό δίσκο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα (άρθρο 25 παρ. 5 Κ.Β.Σ.).

Για παράδειγμα, για μηχανογραφική ενημέρωση και εκτύπωση ημερολογίων και ισοζυγίου «Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών», για οπτικούς δίσκους CD - ROM, για μηχανογραφική ενημέρωση α' & β' κατηγορίας βιβλίων, για μηχανογραφική ενημέρωση ημερήσιου φύλλου συναλλαγών καθώς και ημερολογίου ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων και βιβλίου αποθήκης υποκαταστημάτων



με γ' κατηγορίας βιβλία κ.λπ.

**β)** Η **προθεσμία ενημέρωσης** (χειρόγραφης) για τις περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 17 παρ. 1, 2α-γ και 5 του Κ.Β.Σ. Π.χ. για ενημέρωση βιβλίων α' & β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., για ενημέρωση ημερολογίων αναλυτικών και συγκεντρωτικού καθώς και αποθήκης με γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ., για μεταφορά των δεδομένων των υποκαταστημάτων στα βιβλία της έδρας με α', β' ή γ' κατηγορίας βιβλία κλπ.

Π.χ. για βλάβη που συνέβη στις 15.9 και γνωστοποιείται στη Δ.Ο.Υ., η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων 10.9 που έληγε στις 15.10 παρατείνεται μέχρι τις 25.10. Όταν τα αίτια της μη ενημέρωσης συνεχίζονται και μετά από το χρόνο της παράτασης αυτής, τότε οι πρωτογενείς εγγραφές, μέχρι την αποκατάσταση της βλάβης, γίνονται **χειρόγραφα** σε αθεώρητα έντυπα.

**ΣΗΜ:** α) Στην **έγγραφη γνωστοποίηση** θα πρέπει να αναφέρεται η βλάβη του Η/Υ, η ημερομηνία που συνέβη η βλάβη, τα στοιχεία του κατασκευαστή των προγραμμάτων εφαρμογής του Η/Υ που χρησιμοποιεί και τα στοιχεία του εξουσιοδοτημένου από τον κατασκευαστή αντιπροσώπου του, ο οποίος κλήθηκε ή πρόκειται να κληθεί για την κατασκευή της βλάβης.

**β)** Μετά τη λειτουργική αποκατάσταση του συστήματος γίνεται αμέσως αναλυτικά η μεταφορά των εγγράφων από τα χειρόγραφα βιβλία στον Η/Υ, καθώς και η εκτύπωση των βιβλίων ή καταστάσεων, εφόσον παρήλθε η προθεσμία εκτύπωσης τους.

**Οι παρακάτω γνωστοποιήσεις υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. με FAX ή με επιστολή (Α.Υ.Ο. 1022120/πολ.1045/4.3.03, Εγκ. 1036780/πολ.1066/15.4.03)**

1) Για τη μη τήρηση βιβλίων **υποκαταστήματος** όταν μεταβιβάζονται οι εγγραφές με απευθείας σύνδεση στο κεντρικό (on - line).

2) Για την ενημέρωση των μηχανογραφικά τηρούμενων βιβλίων, **εκτός έδρας**.

3) Για τη χρησιμοποίηση **περισσότερων σειρών** συγχρόνως για κάθε είδους στοιχείου.

4) Για την αφαίρεση ή αντικατάσταση **μνήμης** των φορολογικών μηχανισμών.

5) Κατά την επέκταση της **χρήσης του ενιαίου μηχανογραφικού εντύπου** για έκδοση και άλλου φορολογικού στοιχείου ή άλλης σειράς στοιχείων από το ήδη θεωρημένο έντυπο.

6) Σε περίπτωση **βλάβης του Η/Υ** ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού, για **δεκαήμερη παράταση** ενημέρωσης των βιβλίων.

7) Για την παρακολούθηση των **λογιστικών στοιχείων** όλων των επαγγελματικών εγκαταστάσεων στην **κεντρική μονάδα της έδρας**.

8) Για την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων **εκτός έδρας**, αλλά **εντός χωρικής αρμοδιότητας της ίδιας Δ.Ο.Υ.**

9) Για την **τήρηση** των βιβλίων και των στοιχείων των **Ανωνύμων Εταιριών** των Νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης σε εγκατάσταση τους **εντός του ιδίου νομού**.

- 10) Για την **τήρηση** των βιβλίων και στοιχείων εκτός έδρας αλλά σε τόπο χωρικής αρμοδιότητας **άλλης Δ.Ο.Υ.** της ίδιας πόλης, εκτός Αττικής - Θεσσαλονίκης.
- 11) Για την ανάθεση έκδοσης εγγράφων μεταφοράς σε **αντιπρόσωπο ή πράκτορα**, από το μεταφορέα που πραγματοποιεί θαλάσσιες ή εναέρια μεταφορές.
- 12) Για την αρχική εγκατάσταση - προσθήκη σημείων εγκατάστασης αυτόματων πωλητών ή η μεταφορά τους.
- 13) Χρησιμοποίηση από **ξενοδοχειακές επιχειρήσεις τουριστικών λεωφορείων** για τη μεταφορά των υπαλλήλων προκειμένου να μην εκδίδουν **δελτία κίνησης**.
- 14) Για την μη τήρηση **ενιαίας αρίθμησης** κατά την έκδοση φορολογικών στοιχείων από παραδρομή (αφορά δήλωση πριν από το φορολογικό έλεγχο).
- 15) Για την από **παραδρομή έκδοση αθεώρητων φορολογικών στοιχείων** (αφορά δήλωση πριν από το φορολογικό έλεγχο).
- 16) Για την **επανάληψη της αρίθμησης** κατά την έκδοση στοιχείων από παραδρομή (αφορά δήλωση πριν από το φορολογικό έλεγχο).
- 17) Για την **επανάληψη της ενιαίας αρίθμησης** των βιβλίων, που τηρούνται σε **κινητά φύλλα** και των φορολογικών στοιχείων που εκδίδονται.
- 18) Για την **πρώτη αλλαγή του χρόνου λήξης** της διαχειριστικής περιόδου.
- 19) Για την **πρώτη αλλαγή της μεθόδου** προσδιορισμού της τιμής

κτήσης των αποθεμάτων ή του ιστορικού κόστους παραγωγής.

**20) Αλλαγή του τόπου χρήσης των φορολογικών ταμειακών μηχανών** από μία εγκατάσταση της επιχείρησης σε άλλη.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΠΛΑΣΤΑ, ΕΙΚΟΝΙΚΑ Ή ΝΟΘΕΥΜΕΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

### **1. Έννοια πλαστού, εικονικού και μερικώς εικονικού στοιχείου**

Η έννοια της πλαστότητας ή εικονικότητας είναι αυτή που αναφέρεται στις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 του Ποινολογίου και ειδικότερα:

#### **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 τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται, επίσης, ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου (άρθρο 19 παρ. 3 του Ν. 2523/1997).

## **β) Εικονικό φορολογικό στοιχείο**

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 όταν 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 οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι τελείως αμέτοχο στη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε, στην τελευταία αυτή περίπτωση, η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται (άρθρο 19 παρ. 4 του Ν. 2523/1997).

### **γ) Πότε δε θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 24 του άρθρου 4 του Ν. 2873/2000 (ΦΕΚ Α' 285/28-12-2000), με τις οποίες συμπληρώθηκαν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, δε θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε:

- ο Η κοινωνία κληρονόμων.
- ο Ο κληρονόμος.
- ο Σύζυγος αποβιώσαντος.
- ο Τέκνο αποβιώσαντος.
- ο Σύζυγος συνταξιοδοτηθέντος συζύγου.
- ο 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 σε 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 αυτό 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).

Οι παραπάνω διατάξεις έχουν εφαρμογή από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Περαιτέρω, με διατάξεις μεταβατικού χαρακτήρα ορίζεται ότι οι ευνοϊκές αυτές διατάξεις υπέρ των συγγενών του αποβιώσαντος ή του συνταξιοδοτηθέντος επιτηδευματία εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή, εφόσον εκδόθηκαν, δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν επί της ουσίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δικαστικού συμβιβασμού, ανεξάρτητα από το χρόνο άσκησης της προσφυγής, δηλαδή έστω και αν οι ασκηθείσες προσφυγές ανατρέχουν σε χρόνο και πέραν του εξαμήνου. (Ήδη, οι διατάξεις περί δικαστικού συμβιβασμού τροποποιήθηκαν με το νόμο 2954/2001).

Όπως αναφέρεται στην εισηγητική έκθεση του νομοσχεδίου, με τη διάταξη αυτή επιδιώκεται να αντιμετωπισθούν θέματα που έχουν προκύψει κατά τον έλεγχο υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος κοινωνιών κληρονόμων και ατομικών επιχειρήσεων, όπου φέρεται να έχουν εκδοθεί ή να έχουν ληφθεί φορολογικά στοιχεία, στο όνομα του αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος επιτηδευματία, αντί στο όνομα των κληρονόμων ή του τέκνου - διαδόχου της επιχείρησης.



Στην περίπτωση αυτή, όπως είναι γνωστό, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 19 του Ποινολογίου (Ν. 2523/1997) θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που έχει εκδοθεί για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο.

#### **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 (άρθρο 19 παρ. 4 του Ν. 2523/1997).

Για παράδειγμα, εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής αξίας 2.000 € (χωρίς Φ.Π.Α.), ενώ η πραγματική αξία της συναλλαγής είναι 800 €. Το πρόστιμο ισούται με το διπλάσιο της μερικώς εικονικής αξίας, ήτοι  $1.200 + 1.200$  €. (ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Νο 2)  $\times 2 = 2.400$  € (άρθρο 5 παρ. 10 περίπτ. β', εδάφιο τρίτο του Ν. 2523/1997).

## **2. Έννοια νοθευμένου φορολογικού στοιχείου**

Πουθενά στις διατάξεις του ποινολογίου δεν αναφέρεται η έννοια της νόθευσης στοιχείων, ενώ η πράξη αυτή αξιολογείται ως ιδιαίτερη 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 100 € προστίθεται από το λήπτη ένα μηδενικό και γίνεται 1.000€, ενώ παράλληλα διορθώνεται και η αξία αυτού ολογράφως.

## **3. Έναρξη του χρόνου παραγραφής αδικημάτων για πλαστά - εικονικά φορολογικά στοιχεία**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 2 του Ν. 2954/2001, ο χρόνος παραγραφής των αδικημάτων του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 (έκδοση πλαστών ή εικονικών ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων) αρχίζει από το χρόνο διαπίστωσης τους και όχι από το χρόνο διάπραξής τους.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 9 του ίδιου άρθρου και νόμου, ορίζεται ότι τα παραπάνω ισχύουν ανάλογα και για τα αδικήματα των περιπτώσεων ζ' και η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 1591/1986, για τα οποία κατά την 2-11-2001, ημερομηνία

δημοσίευσης του Ν. 2954/2001, δεν έχει επέλθει παραγραφή κατά τις διατάξεις του Ποινικού Κώδικα, δηλαδή γι' αυτά που διαπράχθηκαν από 2-11-1996 μέχρι και 31-12-1997.

Αντίθετα, για τα αδικήματα αυτά που διαπράχθηκαν πριν από την 2-11-1996, έχει επέλθει ήδη η παραγραφή τους πριν από την ημερομηνία δημοσίευσης (2-11-2001) των κοινοποιούμενων ανωτέρω διατάξεων (Υπ. Οικονομ. Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1074/28-2-2002).

## **Κεφάλαιο 3 ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΤΑΞΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΘΕΣΗ ΑΠΟΚΡΥΨΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ**

Με τις διατάξεις των νόμων 3052/2002, 3296/2004 και 3301/2004 επέρχονται σημαντικές μεταβολές στις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων).

Ειδικότερα, το νέο καθεστώς που διαμορφώνεται μετά τη συμπλήρωση των σχετικών διατάξεων, ως προς το κύρος των βιβλίων, των αρμοδιοτήτων, της επίλυσης της διαφοράς και λοιπά διαδικαστικά θέματα, έχει ως εξής:

### **1. Ανεπάρκεια βιβλίων Β' και Γ' κατηγορίας**

#### **Α) Λόγοι ανεπάρκειας**

Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., όπως η παράγραφος αυτή ισχύει μετά την αντικατάσταση της με την παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002, οριοθετούνται οι περιπτώσεις της ανεπάρκειας, οι οποίες είναι πλέον ενιαίες τόσο για τα βιβλία Β' κατηγορίας, όσο και για τα βιβλία Γ' κατηγορίας, με σκοπό να διευκολύνονται οι ελεγκτικές αρχές στην εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις αυτές ορίζονται, κατά τρόπο περιοριστικό, οι περιπτώσεις οι οποίες καθιστούν τα βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας ως ανεπαρκή (ελλιπή) και έχουν ως αποτέλεσμα τον εξωλογιστικό (τεκμαρτό) τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Οι λόγοι αυτοί μπορεί να συντρέχουν αθροιστικά ή διαζευκτικά.

Οι περιπτώσεις, με τη συνδρομή των οποίων είναι δυνατόν να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία Β' και Γ' κατηγορίας ως ανεπαρκή, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που αναφέρονται παρακάτω, είναι οι εξής:

**α) Η μη τήρηση των βιβλίων:**

- Των ημερολογίων (θεωρημένων ή αθεώρητων)
- Του ισοζυγίου γενικού - αναλυτικών καθολικών (ισχύει από 1-1-2003)
- Του Βιβλίου εσόδων - εξόδων (χειρόγραφο ή μηχανογραφικό)
- Της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων - εξόδων (ισχύει από 1-1-2003)

**β) Η μη διαφύλαξη των βιβλίων:**

- Των αθεώρητων ημερολογίων (σε μηχανογραφική τήρηση, ισχύει από 1-1-2003)
- Του αθεώρητου βιβλίου εσόδων - εξόδων (σε μηχανογραφική τήρηση, ισχύει από 1-1-2003)

**γ) Η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των βιβλίων:**

- Του βιβλίου αποθήκης
- Του βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου
- Του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών
- Του βιβλίου απογραφών (για βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας)
- Των πρόσθετων βιβλίων που προβλέπονται από την παρ. 1 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. (βιβλίο ποσοτικής παραλαβής) με εξαίρεση τα ειδικά βιβλία που τηρούνται από τους επισκευαστές ηλεκτρικών, ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων, όταν παραλαμβάνουν στην επαγγελματική τους εγκατάσταση αγαθά για επισκευή που δε συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ., για τα οποία η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη αποτελεί ανακρίβεια από 1-1-2003 (βλέπε σχετικά ανακρίβεια περίπτωση ε').

**ΣΗΜ:**Με τις νέες διατάξεις η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του γενικού καθολικού, είτε σε χειρόγραφο είτε σε μηχανογραφική τήρηση δεν αποτελεί πλέον λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών. Διευκρινίζεται, πάντως, ότι η τήρηση των αναλυτικών καθολικών είναι απαραίτητη (εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ.1239/ 16-10-2002).

Περαιτέρω, σημειώνεται ότι με τις νέες διατάξεις παύει να αποτελεί λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών και η μη παράδοση στο φορολογικό έλεγχο του εγχειριδίου οδηγιών

ή η μη λεπτομερής ανάλυση των λειτουργιών χρήσης του λογισμικού, όπως προβλέπεται από τις αντικατασταθείσες διατάξεις.

**δ) Ο ανορθόδοξος τρόπος τήρησης ή έκδοσης των βιβλίων και στοιχείων:**

Στην κατηγορία αυτή της ελαττωματικής τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των στοιχείων περιλαμβάνονται οι περιπτώσεις:

- Τήρησης ή έκδοσης ή διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. κατά τρόπο αντίθετο ή πέραν των διατάξεων αυτού.

Ενδεικτικά θα μπορούσε να αναφερθεί η τήρηση αθεώρητων βιβλίων, η μη τήρηση του βιβλίου αποθήκης κατά την ουσιώδη ποιοτική διάκριση, η μη σύνταξη απογραφής κατά αποθηκευτικό χώρο, η μη αναγραφή του είδους των αγαθών στα εκδιδόμενα στοιχεία κ.τ.λ.

- Τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας εκείνης στην οποία εντάσσεται ο επιτηδευματίας.

**Ποινικές κυρώσεις για τα πλαστά και εικονικά στοιχεία**

**Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με **ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών.****

**Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:**

**α)** με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) € και

**β)** με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) €.

**Όταν η συνολική αξία** των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, **υπερβαίνει** το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντε χιλιάδων (235.000) €, **επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος**, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού **μέχρι ένα (1) μήνα**.

Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας. (Άρθρο 19 § 1 Ν. 2523/97).

Το αδίκημα αυτό είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα, που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του παρόντος νόμου. (Άρθρο 19 § 2 Ν. 2523/97).

**Στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού** ή της με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του παρόντος. **Διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός δεν συντελείται αν** κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων



για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών, δεν καταβληθεί ποσό ίσο με το ένα πέμπτο (1/5) του οφειλόμενου, κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου, γενομένης σχετικής μνείας για την υποχρέωση αυτή του υπόχρεου στο πρακτικό του συμβιβασμού. Σε περίπτωση μη καταβολής από τον υπόχρεο του ως άνω ποσοστού φόρου ή προστίμου κατά τα ανωτέρω, ο επιτευχθείς συμβιβασμός θεωρείται ως μη γενόμενος.

**Εξαιρετικά, επί επιχειρήσεων υπό εκκαθάριση** παρέχεται η δυνατότητα μη άμεσης καταβολής του ως άνω ποσοστού φόρου ή προστίμου, κατά τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια, οπότε, στις περιπτώσεις αυτές, το σύνολο του οφειλόμενου, βάσει του συμβιβασμού, ποσού καταβάλλεται μέχρι της τελευταίας εργάσιμης για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημέρας του επόμενου, από την υπογραφή του συμβιβασμού, μήνα.

Ειδικά στη φορολογία κληρονομιών η καταβολή του ως άνω ποσοστού γίνεται και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 εδάφιο δεύτερο του ν. 2097/1952 (ΦΕΚ 113 Α')». (Άρθρο 24 § 2 Ν. 2523/97).

**ε) Η λήψη εικονικών στοιχείων, για υπαρκτή συναλλαγή:**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002, αποτελεί λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών η λήψη εικονικού στοιχείου διακίνησης ή αξίας ως προς τον αντισυμβαλλόμενο, για υπαρκτή όμως συναλλαγή. Υπενθυμίζεται ότι πριν από την αντικατάσταση αυτής της διάταξης, η πράξη αυτή αποτελούσε λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών.

Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι προσδιορίζονται τα καθαρά κέρδη με την εφαρμογή του Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.), χωρίς να θίγονται τα ακαθάριστα έσοδα (ισχύει από 1 -1 -2003).

**στ) Ο μη ενδεδειγμένος τρόπος εξόφλησης τιμολογίων:**

Ειδικό λόγο απόρριψης των βιβλίων ως ανεπαρκών αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία ο υπόχρεος επιτηδευματίας εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 € και άνω, κατά τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

Υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 16 του Ν. 2992/2002 (ΦΕΚ Α' 54/20.3.2002) και με σκοπό τον περιορισμό του φαινομένου των εικονικών συναλλαγών, οι επιτηδευματίες - λήπτες φορολογικών στοιχείων, για την απόδειξη των συναλλαγών που αφορούν σε αγαθά ή σε λήψη υπηρεσιών, αξίας 15.000 € (ανά στοιχείο) και άνω, υποχρεούνται να διενεργούν

την τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών, μόνο μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Η ανωτέρω διάταξη έχει ισχύ για συναλλαγές που διενεργούνται από 20.3.2002 και μετά και καταλαμβάνει τις σχετικές εγγραφές ανεξάρτητα από την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων. (Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1127/16.4.2002 δόθηκε μία άτυπη παράταση ισχύος της διάταξης μέχρι τις 30.4.2002).

Με την ίδια εγκύκλιο ΠΟΛ. 1127/16.4.2002 διευκρινίζονται θέματα σχετικά με την απόδειξη της συναλλαγής με δίγραμμη επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

#### **ζ) Παράλειψη εμφάνισης του Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης:**

Με την παρ. 8 του άρθρου 12 του Ν. 3301/2004 προστέθηκε νέα περίπτωση απόρριψης των βιβλίων ως ανεπαρκών. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι ανεπάρκεια συνιστά και η μη σύνταξη και η μη καταχώριση στο βιβλίο απογραφών του Πίνακα Αποτελεσμάτων Χρήσης που συντάσσεται από αυτούς που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Δ.Λ.Π. ή συντάσσουν τον πίνακα αυτόν ανακριβώς. Η διάταξη ισχύει από 1.1.2005.

## **B) Συντρέχοντες λόγοι απόρριψης των βιβλίων ως ανεπαρκών**

Προκειμένου να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή, δεν αρκεί η διαπίστωση των παραπάνω παραλείψεων και παρατυπιών, η αξιοποίηση των οποίων δεν οδηγεί κατ' ανάγκην στην απόρριψη των βιβλίων ως ανεπαρκών.

Απαιτείται περαιτέρω να συντρέχουν και οι αυστηρές ουσιαστικές προϋποθέσεις, οι οποίες ορίζονται από το νόμο και είναι οι ακόλουθες:

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις:

- Να μην οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη (άξια συγχώρησης), να οφείλονται δηλαδή σε πρόθεση.
- Να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο.

Περαιτέρω, οι λόγοι της ανεπάρκειας θα πρέπει:

- Να αναφέρονται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων και να αιτιολογούνται πλήρως και ειδικώς στη σχετική έκθεση ελέγχου (όχι γενικόλογος κρίση για την αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων).
- Να αφορούν σε οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και των στοιχείων.

Ο προσδιορισμός του οικονομικού μεγέθους ως σημαντικού οριοθετείται κατά τρόπο έμμεσο, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., θέμα για το οποίο γίνεται αναφορά

παρακάτω. Από τις ίδιες διατάξεις συνάγεται, εξ αντιδιαστολής, ποιες είναι οι πράξεις ή παρατυπίες που δεν μπορούν να αποδοθούν σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη (συρροή παραβάσεων, υποτροπή, ιδιάζουσες φορολογικές παραβάσεις κ.τ.λ.).

### **Γ) Καταστροφή ή απώλεια βιβλίων λόγω ανωτέρας βίας**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 13, του άρθρου 20 του Ν. 3296/2004, προστίθεται νέο εδάφιο μετά την περίπτωση δ' του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. Με τις νέες διατάξεις, από τη δημοσίευση του νόμου (14.12.2004) δεν κρίνονται ανεπαρκή τα βιβλία επιτηδευματία, όταν καταστραφούν ή απολεσθούν για λόγους ανωτέρας βίας οφειλόμενης περιοριστικά και μόνο σε σεισμό, πυρκαγιά ή θεομηνία, με τις εξής προϋποθέσεις οι οποίες πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά, όπως: α) όταν αυτά μπορούν να επαναδημιουργηθούν με οποιονδήποτε τρόπο και σε χρόνο που θα καθορίσει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και β) όταν έχει υποβληθεί γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. για την απώλειά τους μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη χρονική στιγμή που έλαβε χώρα το γεγονός της απώλειας, η οποία θα αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο όπως βεβαίωση πυροσβεστικής, αρμόδιων υπηρεσιών νομαρχίας κ.τ.λ. (εγκ. ΠΟΛ. 1010/26.1.2005).

**ΣΗΜ:** Με το άρθρο 45 του Ν. 3427/2005 καταργήθηκε η σχετική διάταξη και συνεπώς η απώλεια ή η καταστροφή των βιβλίων από λόγους ανωτέρας βίας εξακολουθεί να συνιστά ανεπάρκεια. Η κατάργηση ισχύει από 1.1.2006.

#### **Δ) Πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 20 του Ν. 3296/2004, αντικαθίσταται το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., με το οποίο ορίζονται οι περιπτώσεις μη απόρριψης των βιβλίων ως ανεπαρκών. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι δε συνιστά αντικειμενική αδυναμία ελέγχου και η περίπτωση που υπάρχει αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης (αλλοίωση των εγγραφών κτλ.), όταν τα δεδομένα του παρέχονται στον έλεγχο από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, σε προθεσμία που θέτει ο έλεγχος, με την προϋπόθεση να προκύπτουν τα δεδομένα του οπτικού δίσκου που δεν μπορεί να αναπαραχθεί και είναι εφικτές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Η διάταξη ισχύει από 14.12.2004 (Εγκ. ΠΟΛ. 1010/26.1.2005).

## **2. Ανακρίβεια βιβλίων Δεύτερης και Τρίτης κατηγορίας**

### **A) Λόγοι ανακρίβειας**

Οι λόγοι ανακρίβειας των βιβλίων της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας, οι οποίοι εξετάζονται είτε αθροιστικά είτε διαζευκτικά είναι οι εξής:

**α)** Η μη εμφάνιση ή η ανακριβής εμφάνιση εσόδων ή εξόδων στα βιβλία.

**β)** Η εμφάνιση εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο. Στα έξοδα περιλαμβάνονται και οι αγορές. (Η περίπτωση β' ισχύει από 1.1.2003).

**γ)** Η μη απογραφή ή η ανακριβής απογραφή περιουσιακών στοιχείων. (Προκειμένου για τα βιβλία Β' κατηγορίας ισχύει από 1.1.2003).

**δ)** Η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση ή έκδοση εικονικών ή πλαστών στοιχείων διακίνησης ή αξίας, ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο.

**ε)** Η λήψη ανακριβών ή εικονικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας, ως προς την ποσότητα ή την αξία. (Εικονικά στοιχεία ως προς τον αντισυμβαλλόμενο αποτελούν λόγο ανεπάρκειας από 1-1-2003).

**στ)** Η μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης του, ειδικά για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας βιβλίων.

Στην έννοια της πραγματικής κατάστασης περιλαμβάνεται η οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, δηλαδή τα στοιχεία του ενεργητικού, του παθητικού και το οικονομικό αποτέλεσμα, όπως

αυτή (οικονομική κατάσταση) εμφανίζεται στα βιβλία ή στα στοιχεία της επιχείρησης. Ενδεικτικά αναφέρονται οι περιπτώσεις εμφάνισης πιστωτικού ταμείου ή πιστωτικής αποθήκης (ποσοτικά ελλείμματα) κτλ. (εγκύκλιος ΠΟΛ.1163/30-6-1994).

**ζ)** Η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των πρόσθετων βιβλίων του δευτέρου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 10 (βιβλίο ποσοτ. παραλαβής, που ισχύει από 1-1-2003) και της παρ. 5 του ίδιου άρθρου του Κ.Β.Σ.

**η)** Η μη καταχώριση των συναλλαγών στα πρόσθετα βιβλία ή η καταχώριση σε αυτά ανακριβώς των στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής. (Η περίπτωση η' ισχύει από 1-1-2003).

**θ)** Η τήρηση ή η μη διαφύλαξη των ακόλουθων βιβλίων και στοιχείων:

- Του ισοζυγίου γενικού - αναλυτικών καθολικών.
- Της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων.
- Των θεωρημένων ημερολογίων, όταν τηρούνται χειρόγραφα. Εξαιρείται η περίπτωση της ανωτέρας βίας.
- Του θεωρημένου βιβλίου εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης. (Δεν περιλαμβάνεται η περίπτωση της ανωτέρας βίας).

**ι)** Η μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο μέσα σε τακτό εύλογο χρόνο που ορίζεται με σημείωμα της Δ.Ο.Υ. των ακόλουθων παραστατικών:

- Των συνοδευτικών στοιχείων των αγαθών.
- Των προβλεπόμενων από τον Κ.Β.Σ. παραστατικών με τα οποία



ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Η μη διαφύλαξη και η αδυναμία επίδειξης των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων, η οποία οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, συνιστούσε μέχρι 13.12.2004 ανεπάρκεια και όχι ανακρίβεια. (Η απώλεια ή καταστροφή των βιβλίων λόγω σεισμού, πυρκαγιάς ή θεομηνίας έπαυσε να αποτελεί λόγο ανεπάρκειας από 14.12.2004, με ρητή διάταξη της παρ. 13, του άρθρου 10, του Ν. 3296/2004).

**ια)** Η νόθευση των φορολογικών στοιχείων.

Πουθενά στο νόμο δεν αναφέρεται η έννοια της νόθευσης των φορολογικών στοιχείων. Σύμφωνα με τη νομική επιστήμη, νόθευση εγγράφου θεωρείται η εκ των υστέρων επέμβαση που γίνεται σε αυτό με προσθήκη νέων στοιχείων, εις τρόπον ώστε να αλλοιώνεται το νόημα και το περιεχόμενο αυτού, με σκοπό την εξαπάτηση.

**ιβ)** Η εμφάνιση αθροιστικών λαθών ειδικά για τα βιβλία εσόδων - εξόδων.

## **B) Συντρέχοντες λόγοι απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών**

### **α) Γενικά**

Για να κριθούν τα βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας ως ανακριβή, εκτός από την ύπαρξη των παραλείψεων και παρατυπιών που αναφέρθηκαν αναλυτικά παραπάνω, απαιτείται ως αναγκαία προϋπόθεση οι αταξίες αυτές να έχουν τα εξής χαρακτηριστικά:

Να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.

Το πότε επηρεάζονται σημαντικά τα οικονομικά δεδομένα προσδιορίζεται κατά τεκμήριο από τις σχετικές διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., θέμα για το οποίο υπάρχει σχετική ανάλυση παρακάτω.

### **β) Πρόθεση επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 20 του Ν. 3296/2004 απαλείφεται από το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. η φράση «ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης». Έτσι, τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανακριβή στις περιπτώσεις που οι διαπιστούμενες αποκρύψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, χωρίς να εξετάζεται αν οφείλεται σε πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατά την κρίση του προϊσταμένου της αρμόδιας

φορολογικής αρχής, γεγονός το οποίο δεν μπορούσε να αποδειχθεί και αποτελούσε αιτία προστριβών μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένων. Η διάταξη ισχύει από 14.12.2004 (εγκ. ΠΟΛ. 1016/26.1.2005).

**ΣΗΜ:** Κατ' αυτόν τον τρόπο παύει μεν να είναι καθοριστική η κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την ύπαρξη ή μη της πρόθεσης του επιτηδευματία, παραμένει, όμως, η αντικειμενική κρίση που καθιερώθηκε με τη συχνότητα διάπραξης των παραβάσεων (συρροή, υποτροπή παραβάσεων), θέμα για το οποίο βλέπετε στη συνέχεια.

### **3. Ανακρίβεια βιβλίων Α κατηγορίας**

#### **Α) Λόγοι ανακρίβειας**

Οι λόγοι ανακρίβειας των βιβλίων Α κατηγορίας επαναπροσδιορίστηκαν με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002 και προσαρμόστηκαν αναλόγως με τους λόγους απόρριψης των βιβλίων Β' και Γ' κατηγορίας.

Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις αυτές ορίζονται, κατά τρόπο περιοριστικό, οι εξής περιπτώσεις ανακρίβειας:

- α)** Η μη καταχώριση ή η ανακριβής καταχώριση αγορών.
  - β)** Η καταχώριση αγορών που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.
  - γ)** Η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση ή η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας.
- Η ανακρίβεια ή η εικονικότητα κτλ. πρέπει να αναφέρονται στην ποσότητα ή στην αξία ή στον αντισυμβαλλόμενο.
- δ)** Η λήψη ανακριβών ή εικονικών ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοιων στοιχείων (διακίνησης ή αξίας).
  - ε)** Η εμφάνιση αθροιστικών λαθών.
  - στ)** Η μη διαφύλαξη ή η μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που αναφέρονται στην περίπτ. στ' της παραγρ. 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. Η αδυναμία διαφύλαξης και επίδειξης των σχετικών βιβλίων λόγω αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας δε συνιστά ανακρίβεια και από 14.12.2004 ούτε ανεπάρκεια.
  - ζ)** Η νόθευση των φορολογικών στοιχείων.

**B) Συντρέχοντες λόγοι απόρριψης των βιβλίων Πρώτης κατηγορίας ως ανακριβών**

Για να κριθούν τα βιβλία Α' κατηγορίας ως ανακριβή, εκτός από την ύπαρξη των αναφερόμενων παραπάνω παρατυπιών, πρέπει οι παραλήψεις και οι παρατυπίες να έχουν τα εξής χαρακτηριστικά:

Να επηρεάζουν σημαντικά τα δεδομένα των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται.

**ΣΗΜ:** Η πρόθεση του επιτηδεύματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ως στοιχείο κρίσης για την απόρριψη ή μη των βιβλίων Α' κατηγορίας ως ανακριβών έπαυσε να ισχύει από 14-12-2004 με τις διατάξεις της παρ. 17, του άρθρου 20, του Ν. 3296/2004.

#### **4. Ανοχή παραλείψεων και παρατυπιών**

##### **A) Όρια ακαθάριστων εσόδων, ποσοστών και αξιών**

Μη ρητή διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002, με την οποία συμπληρώθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων για πράξεις και παραλείψεις που αναφέρονται στις παραγράφους 3 (ανεπάρκεια βιβλίων Β' και Γ' κατηγορίας), 4 (ανακρίβεια βιβλίων Β' και Γ' κατηγορίας) και 6 (ανακρίβεια βιβλίων Α' κατηγορίας), όταν τα συνολικά οικονομικά μεγέθη δεν ξεπερνούν τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται στη συνέχεια.

Τα ανωτέρω ισχύουν υπό την επιφύλαξη όσων ορίζονται στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 7, θέμα για το οποίο γίνεται λόγος παρακάτω, υπό στοιχείο Β «εξαιρέσεις».

Συγκεκριμένα, τα όρια των ακαθάριστων εσόδων της χρήσης στην οποία αφορούν οι παραλείψεις και παρατυπίες, καθώς και τα ποσοστά και οι αξίες που αντιπροσωπεύουν οι παραβάσεις αυτές, σε σχέση με τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, διαβαθμίζονται σε πέντε κλιμάκια, που έχουν ως εξής:

<b>Ακαθάριστα έσοδα</b>	<b>Ποσοστά και αξίες</b>
Μέχρι 150.000 €	Ποσοστό 3% και για αξία μέχρι 3.500 €
Από 150.001 έως 1.500.000 €	Ποσοστό 2% και για αξία μέχρι 18.000 €
Από 1.500.001 έως 9.000.000 €	Ποσοστό 1% και για αξία μέχρι 45.000 €
Από 9.000.001 έως 30.000.000 €	Ποσοστό 0,5% και για αξία μέχρι 90.000 €
Από 30.000.001 € και άνω	Ποσοστό 0,3% και για αξία μέχρι 180.000 €

Τα μεγέθη των ποσοστών και των αντίστοιχων αξιών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά.

## **B) Εξαιρέσεις**

Όσα αναφέρονται παραπάνω αποτελούν τον κανόνα. Με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 5 του ίδιου άρθρου 7 προβλέπονται ορισμένοι λόγοι με τη συνδρομή των οποίων ακυρώνονται, κατά τρόπο έμμεσο, τα επεικούς χαρακτήρα μέτρα του πρώτου εδαφίου, όπως αναλύονται παραπάνω.

Οι λόγοι αυτοί έχουν σχέση με την εικαζόμενη πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή αναφέρονται σε ιδιαίζουσες φορολογικές παραβάσεις που επισύρουν ποινικές

κυρώσεις.

Ειδικότερα, οι λόγοι αυτοί είναι οι εξής:

**α)** Η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές μέσα στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους (υποτροπή παραβάσεων). Δεν εξετάζεται το είδος των φορολογικών στοιχείων, για παράδειγμα, διαπίστωση μέσα στην ίδια χρήση μιας παράβασης για μη έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης και μιας δεύτερης, από μεταγενέστερο έλεγχο, για ανακριβή έκδοση δελτίου αποστολής.

**β)** Η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων γενικώς, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές μέσα στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται, όμως από τον ίδιο έλεγχο (παραβάσεις κατά συρροή).

**γ)** Η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση ενός στοιχείου αξίας (π.χ. τιμολογίου, απόδειξης παροχής υπηρεσιών, απόδειξης λιανικής πώλησης κ.τ.λ.) με αξία άνω των 880 ευρώ (παραβάσεις ουσιαστικές).

**δ)** Η μη καταχώριση ή η ανακριβής καταχώριση στα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 και της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. των συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων. Στις περιπτώσεις αυτές έχουν εφαρμογή όσα αναφέρονται παραπάνω (στην ενότητα αυτή), στις περιπτώσεις α', β' και γ' (υποτροπή παραβάσεων, παραβάσεις κατά συρροή, παραβάσεις ουσιαστικές).



ε) Η χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 € για κάθε στοιχείο αξίας. Η χρήση τέτοιων στοιχείων μέσα στην ίδια χρήση με τυχόν μακρύτερη αξία λαμβάνεται αθροιστικά και δεν πρέπει να ξεπερνά το όριο των 880 € (ιδιάζουσες φορολογικές παραβάσεις).

Για την αποφυγή τυχόν αμφισβητήσεων, με ρητή διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., όπως η παράγραφος αυτή προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002, ορίζεται ότι, όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της παρ. 7 (κλιμάκια ακαθάριστων εσόδων και αντίστοιχα ποσοστά και αξίες), τότε η κρίση για το κύρος των βιβλίων και στοιχείων γίνεται με βάση τις γενικές διατάξεις των παρ. 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου (άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.).

Το ίδιο ισχύει και για τις περιπτώσεις οι οποίες εμπίπτουν στις εξαιρέσεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 7.

Ειδικότερα, με την ερμηνευτική εγκ. ΠΟΛ. 1271/12-12-2002 επισημαίνεται ότι, όταν οι πράξεις ή οι παραλείψεις εμπίπτουν στις εξαιρέσεις αυτής της παραγράφου, τότε τα βιβλία και στοιχεία δε θεωρούνται εξ ορισμού ότι πάσχουν, αλλά κρίνονται με βάση τις γενικές διατάξεις. Υπό την έννοια αυτή πρέπει να εξετάζονται και οι συντρέχοντες λόγοι απόρριψης αυτών ως ανεπαρκών ή ανακριβών.

Παραδείγματος χάριν, διαπιστώνεται από τον ίδιο έλεγχο (προληπτικό ή τακτικό) ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν εξέδωσε σε τρεις ή τέσσερις περιπτώσεις αποδείξεις λιανικής πώλησης για μικροποσά αξίας από 1 έως 3 €. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει μεν

συρροή παραβάσεων, αλλά η ιδιαίτερα χαμηλή αξία των αποκρύψεων δεν οδηγεί σε απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών.

Τυχόν πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης δεν εξετάζεται πλέον, αφού η διάταξη που αναφερόταν στην πρόθεση έχει καταργηθεί ως δυσσαπόδεικτη από 14.12.2004.

Για να γίνουν κατανοητά τα ανωτέρω σχετικά με τα όρια ανοχής ή μη των παραλείψεων και παρατυπιών, παραθέτονται τα ακόλουθα παραδείγματα.

### **Παράδειγμα 1ο**

Έστω ότι επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα 140.000 € (πρώτο κλιμάκιο) και με βιβλία Β' κατηγορίας δεν εμφάνισε στα βιβλία της ακαθάριστα έσοδα 4.200 €.

Η αξία αυτή της απόκρυψης δεν ξεπερνά σε ποσοστό το τρία τοις εκατό (3%) των ακαθάριστων εσόδων, σε απόλυτο αριθμό, όμως, είναι ανώτερη του ορίου των 3.500 € και συνεπώς ασκεί επίδραση στο κύρος των βιβλίων (αποτελεί ανακρίβεια).

Αντίθετα, εάν το ποσό της απόκρυψης ήταν για παράδειγμα, 3000 €, τα αποτελέσματα των βιβλίων θα ήταν αποδεκτά.

### **Παράδειγμα 2ο**

Έστω ότι επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας και ακαθάριστα έσοδα 700.000 € (δεύτερο κλιμάκιο) σε προληπτικό έλεγχο που έγινε εμφάνισε ταμειακό έλλειμμα ύψους 16.000 €.

Η αξία αυτή σε απόλυτο αριθμό είναι μικρότερη του ορίου των 18.000€, σε ποσοστό, όμως, ξεπερνά το δύο τοις εκατό (2%) των ακαθάριστων εσόδων που είναι 14.000 € ( $700.000 \times 2\% = 14.000$ ) και συνεπώς τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή.

Σε περίπτωση, όμως, που το ταμειακό έλλειμμα ήταν μέχρι 14.000 €, που αντιπροσωπεύει το ποσοστό 2%, δεν τίθεται θέμα ανακρίβειας.

### **Παράδειγμα 3ο**

Επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας και ακαθάριστα έσοδα 1.550.000 € (τρίτο κλιμάκιο) δεν εξέδωσε ένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών αξίας 900 €.

Η συγκεκριμένη παράλειψη επισύρει την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, επειδή πρόκειται για μη έκδοση στοιχείων αξίας που υπερβαίνει το όριο των 880 €. Το δυσχερές για την επιχείρηση αποτέλεσμα επέρχεται, έστω και αν η αξία αυτή τόσο ως ποσοστό (είναι 0,58%), όσο και σε απόλυτο αριθμό, είναι πολύ κατώτερη από το θεσπιζόμενο όριο των 45.000 €.

#### **Παράδειγμα 4ο**

Από έλεγχο ανεπίσημων στοιχείων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε ανακριβή τιμολόγια πώλησης για πέντε συναλλαγές μέσα στην ίδια χρήση.

Εξετάζεται το ύψος των αποκρύψεων και τα συναφή με τα ακαθάριστα έσοδα ποσοστά, επειδή η (κατ' αντικειμενική εκτίμηση) πρόθεση της επιχείρησης για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, παρά το γεγονός ότι θεωρείται αυταπόδεικτη (περίπτωση β' των εξαιρέσεων), έπαυσε πλέον να λαμβάνεται υπ' όψιν.

#### **Παράδειγμα 5ο**

Από γενόμενο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι επιχείρηση έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της ένα πλαστό και εικονικό τιμολόγιο αξίας 800€.

Στην περίπτωση αυτή επιβάλλονται οι κυρώσεις του ποινολογίου (Ν. 2523/1997), δε θίγεται, όμως, το κύρος των βιβλίων (περίπτωση ε' των εξαιρέσεων), εφόσον ταυτόχρονα η αξία αυτή δεν υπερβαίνει το οριζόμενο ποσοστό των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων.

Διαφορετική είναι η περίπτωση, εάν η ίδια επιχείρηση έκανε χρήση μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος (χρήση) και ενός δεύτερου τιμολογίου αξίας 100 €. Στην περίπτωση αυτή υπάρχουν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες δρα το τεκμήριο της ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, επειδή υπάρχει υπέρβαση (αθροιστικά) του ορίου των 880 €, που αποτελεί το «κλειδί» για το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως επαρκών ή ως ανακριβών.

Σημειώνεται ότι τόσο οι περιπτώσεις ανοχής των παραλείψεων και παρατυπιών, όσο και οι εξαιρέσεις από το μέτρο αυτό καταλαμβάνουν όλους τους επιτηδευματίες ανεξαρτήτως της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων.

Ενόψει των ανωτέρω γεννάται το ερώτημα εάν μεταβλήθηκε ουσιαστικά η βασική έννοια που διέπει το χαρακτηρισμό των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών και ανακριβών και η οποία συνίσταται στην ύπαρξη μεγάλης έκτασης ανωμαλιών (σημαντικά οικονομικά δεδομένα) και στην πρόθεση του φορολογούμενου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Η απάντηση στο ερώτημα είναι αρνητική. Οι νέες διατάξεις που αναφέρονται στα μεγέθη και τις αξίες, τις παραβάσεις κατά συρροή ή καθ' υποτροπή, τις ιδιάζουσες φορολογικές παραβάσεις κτλ. αποτελούν απλώς επιβοηθητικά στοιχεία που διευκολύνουν τον έλεγχο στην ορθή αξιολόγηση των παραβάσεων και την εξαγωγή συμπερασμάτων επί του κύρους των βιβλίων κατ' ασφαλή κρίση.

**Γ) Μεταβατικές διατάξεις - Ισχύς των επιεικέστερων διατάξεων του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. και για τις παλαιότερες υποθέσεις**

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1010/26.1.2005 διευκρινίζονται τα εξής: Με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 21 του άρθρου 20 του Ν. 3296/2004 ορίζεται ότι οι επιεικέστερες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., όπως ισχύουν, εφαρμόζονται και για παλαιότερες υποθέσεις, εφόσον:

- α.** Δεν έχουν ελεγχθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου (14.12.2004).
- β.** Έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου (14.12.2004).
- γ.** Εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (Πρωτοδικείων - Εφετείων) και του Σ.τ.Ε.

Σύμφωνα με το περιεχόμενο της εγκυκλίου, τα ανωτέρω ισχύουν, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις νέες αυτές διατάξεις και ειδικότερα επί απώλειας των βιβλίων για λόγους ανωτέρας βίας να είχε ήδη υποβληθεί εμπρόθεσμα γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη χρονική στιγμή που έλαβε χώρα το γεγονός της απώλειάς τους, η οποία, βέβαια, θα αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο (όπως βεβαίωση πυροσβεστικής, αρμόδιων υπηρεσιών νομαρχίας κτλ.), καθώς και να μπορούν αυτά να επαναδημιουργηθούν με κάθε

πρόσφορο μέσο και σε χρόνο τον οποίο θα καθορίσει ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που οι υποθέσεις εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (Πρωτοδικείων - Εφετείων) και του Σ.Τ.Ε οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να ζητήσουν την επίλυση της διαφοράς τους, με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή μέχρι και 12.02.2005 [και επειδή η τελευταία ημέρα είναι Σάββατο (μη εργάσιμη ημέρα για τις Δ.Ο.Υ.) και η επόμενη ημέρα είναι Κυριακή (αργία) η προθεσμία αυτή παρατείνεται στην επόμενη εργάσιμη ημέρα, ήτοι μέχρι και την 14.02.2005]. Η διοικητική επίλυση της διαφοράς θα γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 21 του κοινοποιούμενου άρθρου 20, δηλαδή θα γίνει δικαστικός συμβιβασμός με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 4600/1966 ανεξάρτητα του χρόνου που αυτές περιήλθαν στην αρμοδιότητα των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Σ.Τ.Ε., δεδομένου ότι οι υπ' όψιν διατάξεις είναι ειδικές.

**δ.** Δεν έχει παρέλθει μέχρι τη δημοσίευση του νόμου 3296/2004 (14.12.2004) η προθεσμία άσκησης οποιουδήποτε ένδικου βοηθήματος ή ένδικου μέσου κατά απόφασης δικαστηρίου, με την προϋπόθεση ότι θα ασκηθεί το κατ' αυτών χορηγούμενο ένδικο βοήθημα ή ένδικο μέσο και θα έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα η αίτηση

υπαγωγής στη ρύθμιση προ της λήξης της οριζόμενης από το νόμο αυτό προθεσμίας, δηλαδή μέχρι τη 14.2.2005, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην ανωτέρω περίπτωση γ'. Για το εμπρόθεσμο του ένδικου μέσου λαμβάνονται υπ' όψιν και τα οριζόμενα στο άρθρο 61, παράγραφος 4 του νόμου 2717/1999 περί δικαστικών διακοπών.

Στην περίπτωση που δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς των υποθέσεων που προαναφέρονται στις περιπτώσεις β', γ' και δ', αυτές κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης. Σημειώνεται ότι οι υποθέσεις, για τις οποίες κατά τη δημοσίευση του Ν. 3296/2004 (14.12.2004) δεν είχαν εκδοθεί φύλλα ελέγχου, κρίνονται με τις επεικέστερες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., όπως πλέον ισχύουν μετά την ισχύ του παρόντος νόμου, ανεξάρτητα αν επιτευχθεί ή όχι η διοικητική επίλυση της διαφοράς.



**Δ) Περιπτώσεις επιεικέστερης μεταχείρισης αναφορικά με το κύρος των βιβλίων και στοιχείων**

**α.** Απώλεια βιβλίων και στοιχείων για λόγους ανωτέρας βίας (σεισμός, πυρκαγιά, θεομηνία).

**β.** Αδυναμία αναπαραγωγής του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης.

**γ.** Απάλειψη της πρόθεσης του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ως προϋπόθεση κρίσης του κύρους των βιβλίων ως ανακριβών.

Ισχύς από 14.12.2004 (Εγκ. ΠΟΑ. 1010/26.1.2005).

**Ε) Παρατηρήσεις ως προς την πρόθεση του επιτηδευματία**

Σχετικά με το θέμα αυτό της πρόθεσης θα μπορούσε να παρατηρήσει κανείς τα εξής:

Εξαιτίας της απάλειψης της σχετικής διάταξης που αφορά στην πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ως ένας από τους δύο ουσιαστικούς λόγους (συντρέχοντες λόγοι) απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών, οδηγούμαστε στο νομικά και πραγματικά παράδοξο, να ισχύει το κριτήριο αυτό στους τυπικούς λόγους απόρριψης των βιβλίων (υποτροπή, παραβάσεις κατά συρροή), όχι όμως και στους ουσιαστικούς.

Ειδικότερα, μετά την απάλειψη της σχετικής διάταξης, η πρόθεση του υπόχρεου παύει να έχει σημασία, ως ουσιαστικός λόγος, που μαζί με τις παραβάσεις μεγάλου μεγέθους κατ' αξία, θα έπρεπε να εξετασθούν και να ληφθούν υπ' όψιν διαζευκτικά ή αθροιστικά, προκειμένου τα βιβλία να απορριφθούν ως ανακριβή.

Στην πραγματικότητα, όμως, έπαυσε να ισχύει μία διάταξη που λειτουργούσε συμπληρωματικά με το στοιχείο του μεγέθους, αφού η μία διάταξη συμπλήρωνε την άλλη. Για παράδειγμα, ποια λύση πρέπει να δοθεί, εάν διαπιστωθεί από διαφορετικούς ελέγχους που έγιναν σε ένα μεγάλο αρτοζαχαροπλαστείο ότι σε είκοσι (20) περιπτώσεις, μέσα στην ίδια χρήση, παρέλειψε ο υπόχρεος να εκδώσει αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας από 0,50 λεπτά έως 4,00€. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει το τυπικό -αντικειμενικό στοιχείο της απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών, το οποίο όμως υπόκειται σε δεύτερη κρίση (εκ μέρους του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.), που αφορά στο μέγεθος - έκταση της απόκρυψης, ώστε να επηρεάζει σημαντικά τα προκύπτοντα οικονομικά μεγέθη.

Όπως γίνεται αντιληπτό από το παράδειγμα, ο λόγος της μεγάλης έκτασης αποκρύψεων δεν μπορεί να προβληθεί και να γίνει αποδεκτός.

Υπό την έννοια αυτή, πρόβλημα θα υπάρχει σε όλες τις επιχειρήσεις και τους επιτηδευματίες, οι οποίοι εμπορεύονται αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες μικρής αξίας κατά μονάδα αγαθού ή είδος παρεχόμενης υπηρεσίας (π.χ. καφετέριες, μπαρ, πιτσαρίες, επισκευές, κ.τ.λ.), όταν διαπράττουν κατά συρροή παραβάσεις ή

είναι υπότροποι. Στην περίπτωση αυτή, ενώ η πρόθεση, ως στοιχείο πραγματικό, υπάρχει (στο παράδειγμα μας είναι αυταπόδεικτη) εντούτοις έπαυσε να είναι θεσμικά - νομικά κατοχυρωμένη από 14.12.2004. Από την άλλη μεριά, το κριτήριο του μεγάλου μεγέθους αποκρύψεων, στην περίπτωση αυτή, είναι απρόσφορο.

Αλλά, ενώ δεν υπάρχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις (συντρέχοντες λόγοι) για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών, ταυτόχρονα δεν υπάρχουν και οι τυπικοί λόγοι απόρριψης των βιβλίων ως ανεπαρκών, αφού σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., η περίπτωση της μη έκδοσης αποδείξεων δεν περιλαμβάνεται στους λόγους αυτούς.

Οι ανεπάρκειες, όπως είναι γνωστό, παραπέμπουν σε παραλείψεις τήρησης, διαφύλαξης, επίδειξης βιβλίων και στοιχείων.

Υπό το φως των παραπάνω διαπιστώσεων, διερωτάται κανείς αν δεν είναι μεροληπτική μεταχείριση να τιμωρείται με απόρριψη των βιβλίων κάποιος επιτηδευματίας λόγω της μη έκδοσης ενός μόνο στοιχείου αξίας π.χ. 900 € (άνω των 880 ευρώ) και να παραμένει ατιμώρητη η πλειάδα των περιπτώσεων μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, όπως στο παράδειγμά μας.

Θα μπορούσαμε να πούμε ότι με το ισχύον καθεστώς δημιουργείται αθέλητα ένα κλίμα χαλαρότητας ως προς την έκδοση των αποδείξεων μικρής αξίας, εφόσον ουσιαστική κύρωση για την παράλειψη αυτή δεν υπάρχει πλέον.

Στο σημείο αυτό να αναφερθεί ότι η πρόθεση, ως λόγος απόρριψης των βιβλίων με την επιβαρυντική περίπτωση της ανακρίβειας, ίσχυε από την έναρξη εφαρμογής του σημερινού Κ.Β.Σ., δηλαδή από το έτος 1992.

Με παλαιότερο άρθρο, με αφορμή τις σχετικές διατάξεις του Ν. 3052/2002, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 30, υποστηρίζαμε ότι ο δεύτερος βαθμός κρίσης στους αντικειμενικούς λόγους της απόρριψης των βιβλίων (όρια αποκρύψεων, συρροή παραβάσεων, υποτροπή) άνοιγε την πόρτα των αμφισβητήσεων και του προβληματισμού και ότι γρήγορα θα φαινόταν πως ό,τι νεότερο είχε θεσπισθεί είχε ήδη υπονομευτεί με την εισαγωγή της διάταξης περί επιλεκτικής κρίσης. Με άλλα λόγια, θεσπίστηκαν μεν αντικειμενικού χαρακτήρα κριτήρια απόρριψης των βιβλίων, πλην όμως μη δραστικά.

Σήμερα, με την απόσυρση της διάταξης για την πρόθεση, πιστεύουμε ότι όχι μόνο δε βελτιώθηκε τίποτα, αλλά αντίθετα δημιουργούνται νέα αδιέξοδα, εξαιτίας της νομικής και πραγματικής κατάστασης στην οποία οδηγήθηκε η υπόθεση του κύρους των βιβλίων.

Κατά την άποψή μας, το πλέγμα των σχετικών διατάξεων είτε έπρεπε να αφαιρεθεί να λειτουργήσει με τα ελαττώματα που υπήρχαν είτε να απαλειφθούν και οι δύο ουσιαστικοί λόγοι (πρόθεση, μέγεθος αποκρύψεων), ώστε να λειτουργήσουν μόνο τα αντικειμενικά κριτήρια (τυπικοί λόγοι) που καθιερώθηκαν με το Ν. 3052/2002, από 1.1.2003.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΜΕΤ’ ΕΛΕΓΧΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ**

### **1. Εντολή ελέγχου**

Ο έλεγχος ενεργείται με έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή άλλου αρμόδιου οργάνου. Όπως ειδικότερα ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 17 του Π.Δ. 16/1989 «Κανονισμός Λειτουργίας των Δ.Ο.Υ. και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών», η εντολή εκδίδεται ονομαστικά σε ορισμένο ελεγκτή ή συνεργείο ελέγχου σύμφωνα με τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις και τις σχετικές οδηγίες της διοίκησης.

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

### **Λειτουργία των Ελεγκτικών Κέντρων Π.Ε.Κ. και Δ.Ε.Κ.**

**α.** Με τις διατάξεις των άρθρων 3 του Ν.2343/1995, 1, 2 και 3 του Π.Δ.280/1997, καθώς και των υπ’ αριθ. 1058270/1142/ΔΣΣΦΕ Α’/14.5.1998, 1107047/5835/ΔΕ-Β’/21.9.1998 και 1144191/1490/ΔΕ Α’/24.12.1998 αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών, το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (ΔΕΚ) και τα Περιφερειακά

Ελεγκτικά Κέντρα (ΠΕΚ) δύνανται, εκτός του τακτικού (οριστικού) ελέγχου, να διενεργούν προληπτικό και προσωρινό φορολογικό έλεγχο σε οποιαδήποτε υπόθεση της καθ' ύλην και κατά τόπον αρμοδιότητάς τους, παράλληλα και ανεξάρτητα από τις ΔΟΥ και το ΣΔΟΕ.

Διευκρινίζεται ότι η παράλληλη και ανεξάρτητη διενέργεια προληπτικών και προσωρινών ελέγχων, τόσο από τις αρμόδιες ΔΟΥ, όσο και από τα Ελεγκτικά Κέντρα και το ΣΔΟΕ προκύπτει πέραν από τις προαναφερθείσες διατάξεις και από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.2343/1995.

Περαιτέρω, τονίζεται ότι η αρμοδιότητα διενέργειας προσωρινών ελέγχων στη φορολογία εισοδήματος από το ΣΔΟΕ έχει περιορισμένη έκταση και κατά τύπο και ως προς την ουσία, δεδομένου ότι, ως ορίζεται μεταξύ άλλων και στο άρθρο 67 του Ν.2238/1994, όταν από τον προσωρινό έλεγχο διαπιστωθεί ότι τα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί ή έχουν καταχωρηθεί ανακριβώς στα τηρούμενα βιβλία, τότε γίνεται τακτικός (οριστικός) έλεγχος για όλες τις δηλώσεις που εκκρεμούν, ο οποίος τακτικός έλεγχος δύναται να διενεργηθεί μόνο από την αρμόδια ΔΟΥ ή τα Ελεγκτικά Κέντρα.

Σημειώνεται ακόμη ότι, με τη νέα οργανωτική δομή των Ελεγκτικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών (ΔΟΥ, ΔΕΚ, ΠΕΚ), στοχεύετε η αποτελεσματικότερη και ουσιαστικότερη άσκηση τόσο του τακτικού ελέγχου, όσο και του προσωρινού και προληπτικού ελέγχου, ανάλογα με τη σπουδαιότητα των ελεγχόμενων φορολογικών υποθέσεων.

Προς την επίτευξη του στόχου αυτού, ενδείκνυται οι τυχόν προσωρινοί έλεγχοι που απαιτούν ευρείας έκτασης ελεγκτικές επαληθεύσεις και σημαντικό χρονικό διάστημα για τη διενέργειά τους (π.χ. έλεγχος εισοδήματος λογιστικών διαφορών, επαληθεύσεων δεδομένων βιβλίων και δηλώσεων κ.λ.π.), για υποθέσεις που υπάγονται για τακτικό (οριστικό) έλεγχο στα Ελεγκτικά Κέντρα (ΔΕΚ και ΠΕΚ), να διενεργούνται απ' αυτά έγκαιρα και εντός των προβλεπομένων προθεσμιών και όχι από τις ΔΟΥ, μέσα στα πλαίσια της ευρύτερης στρατηγικής ελέγχου κάθε υπόθεσης.

Αντίθετα, προσωρινοί έλεγχοι που απαιτούν άμεσες ενέργειες (π.χ. επιστροφή προκαταβολής φόρου εισοδήματος σε επιχειρήσεις που έχουν ανέλεγκτη μόνο τη χρήση που αφορά η προκαταβολή ή άμεσες και προθεσμιακές επιστροφές ΦΠΑ κ.λ.π.) ενδείκνυται, μέσα στα πλαίσια της παραπάνω στρατηγικής ελέγχου, να διενεργούνται από τις ΔΟΥ.

Οι ΔΟΥ, για την αποστολή των φακέλων των υποθέσεων προς το ΔΕΚ και τα ΠΕΚ για διενέργεια προσωρινών ελέγχων, σύμφωνα με τα ανωτέρω, θα καταγράφουν λεπτομερώς, σε ενιαία αναλυτική κατάσταση - έγγραφο, όλα ανεξαιρέτως τα στοιχεία που εμπεριέχονται στους φακέλους κάθε υπόθεσης και θα τα στέλνουν συνημμένα στο ΔΕΚ και τα ΠΕΚ, με απόδειξη.

Σημειώνεται ότι, στις περιπτώσεις που είναι εφικτό (όπως όταν η έδρα του ΔΕΚ ή ΠΕΚ και της ΔΟΥ είναι στην ίδια πόλη), αντί της αποστολής των υποθέσεων με το ταχυδρομείο, θα πρέπει να προτιμάται η παράδοση των υποθέσεων στον Ελεγκτή που έχει την εντολή ελέγχου ή σε προς τούτο εξουσιοδοτημένο υπάλληλο ή Επιμελητή του ΔΕΚ ή ΠΕΚ, ακολουθούμενης βεβαίως όλης της λοιπής διαδικασίας καταγραφής των στοιχείων της υπόθεσης και υπογραφής από τον παραλαμβάνοντα την υπόθεση επί του εγγράφου παράδοσης της υπόθεσης.

Αντίγραφα των παραπάνω καταστάσεων - εγγράφων αποστολής ή παράδοσης των υποθέσεων θα τίθενται από τις ΔΟΥ σε ειδικό φάκελο - ντοσιέ, που θα τηρείται στο αρχείο του Τμήματος ή Γραφείο Ελέγχου. Τονίζεται ότι στο τέλος κάθε μήνα οι ΔΟΥ θα στέλνουν στη Διεύθυνση Ελέγχου - Τμήμα Β' συγκεντρωτική ονομαστική κατάσταση (με διεύθυνση, επάγγελμα και οικονομικά



έτη) των υποθέσεων που στάλθηκαν στο ΔΕΚ και στα ΠΕΚ για προσωρινό έλεγχο. Μετά το πέρας του προσωρινού ελέγχου από το ΔΕΚ και τα ΠΕΚ και των λοιπών διαδικασιών στις οποίες αυτά θα προβούν (βεβαίωση, κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, έκδοση φύλλων έκπτωσης κ.λ.π.), θα επιστρέφουν στις αρμόδιες ΔΟΥ, με σχετικό διαβιβαστικό έγγραφο επιστροφής, ολόκληρους τους φακέλους των υποθέσεων μόνο εκείνων που ήλεγξαν, για τις οποίες προβλέπεται ή κρίνεται απ' αυτά ότι θα μεσολαβήσει μεγάλο χρονικό διάστημα μέχρι τη διενέργεια τακτικού (οριστικού) ελέγχου των υποθέσεων αυτών.

Οι ΔΟΥ θα ξεχρεώνουν τις υποθέσεις αυτές από την κατάσταση - έγγραφο που θα τηρούν στο αρχείο τους και στη συνέχεια θα τοποθετούν σε ξεχωριστό αρχείο "προσωρινών ελέγχων" κάθε μία από τις υποθέσεις αυτές. Το διαβιβαστικό έγγραφο επιστροφής των φακέλων των υποθέσεων στις αρμόδιες ΔΟΥ θα κοινοποιείται και στη Διεύθυνση Ελέγχου - Τμήμα Β', στο οποίο θα αναγράφεται η ημερομηνία περάτωσης του ελέγχου κάθε υπόθεσης από τον Ελεγκτή, καθώς και η ημερομηνία θεώρησης αυτών από τον αρμόδιο Προϊστάμενο του ΔΕΚ ή του ΠΕΚ.

**β.** Τα καταβαλλόμενα ποσά του 1/5 έως 1/10, κατά περίπτωση, του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου, κατά το διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, σε όσες υποθέσεις εφαρμόζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 24 του Ν.2523/1997 ή της παρ. 2 του άρθρου 14 της υπ' αριθ. 1061203/1148/**ΠΟΛ.1144/20.5.1998** απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, για τις υποθέσεις που ελέγχονται από τα ΠΕΚ, θα εισπράττονται από την αρμόδια ΔΟΥ φορολογίας εισοδήματος κάθε επιχείρησης που απέστειλε την υπόθεση ή, για διευκόλυνση των φορολογούμενων, θα εισπράττονται από την πλησιέστερη ΔΟΥ με το αρμόδιο ΠΕΚ, με γραμμάτιο συμφηφισμού προς την αρμόδια ΔΟΥ, ως ακολούθως:

- ΠΕΚ Αθηνών Είσπραξη από ΔΟΥ ΦΑΒΕ Αθηνών
- ΠΕΚ Πειραιά Είσπραξη από ΔΟΥ Β' Καλλιθέας
- ΠΕΚ Θεσσαλονίκης Είσπραξη από ΔΟΥ Γενικών Εσόδων
- ΠΕΚ Πάτρας Είσπραξη από ΔΟΥ Γ' Πατρών
- ΠΕΚ Λάρισας Είσπραξη από ΔΟΥ Α' Λάρισας
- ΠΕΚ Ιωαννίνων Είσπραξη από ΔΟΥ Β' Ιωαννίνων

Ευνόητο είναι ότι η βεβαίωση του οφειλόμενου κύριου φόρου, πρόσθετου φόρου ή προστίμου κ.λ.π. θα γίνεται προς τις αρμόδιες ΔΟΥ με τη σύνταξη των σχετικών χρηματικών καταλόγων που θα διαβιβάζονται σ' αυτές.

**γ.** Οι ΔΟΥ από τα διάφορα στοιχεία (δελτία πληροφοριών, επισχεθέντα κ.λ.π.) που έχουν περιέλθει σ' αυτές από άλλες Υπηρεσίες (ΔΟΥ, ΣΔΟΕ κ.λ.π.) και αφορούν υποθέσεις που υπάγονται στην ελεγκτική αρμοδιότητα του ΔΕΚ ή των ΠΕΚ, θα στέλνουν μόνο τα στοιχεία εκείνα που αφορούν υποθέσεις που ολόκληρος ο φάκελός τους έχει σταλεί για έλεγχο στις Υπηρεσίες αυτές και οι οποίες θα επεξεργασθούν και θα ολοκληρώσουν τον έλεγχο των στοιχείων αυτών ταυτόχρονα με τη διεξαγωγή του τακτικού (οριστικού) ελέγχου που πραγματοποιούν.

Για τα λοιπά ίδια ως άνω στοιχεία που αφορούν υποθέσεις που υπάγονται μεν στην ελεγκτική αρμοδιότητα του ΔΕΚ ή των ΠΕΚ, αλλά ο φάκελος τους δεν έχει σταλεί για έλεγχο στις Υπηρεσίες αυτές, οι ΔΟΥ έχουν υποχρέωση, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, να επεξεργάζονται και να ολοκληρώνουν τον έλεγχο των στοιχείων αυτών, τα οποία στη συνέχεια θα τα στέλνουν στο ΔΕΚ ή τα ΠΕΚ, όταν η υπόθεση που αφορούν τα στοιχεία αυτά τους ζητηθεί από τις Υπηρεσίες αυτές για τακτικό (οριστικό) έλεγχο.

Ακόμη, οι ΔΟΥ, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου των παραπάνω στοιχείων (δελτίων πληροφοριών, επισχεθέντων κ.λπ.) και πριν ζητηθούν από το ΔΕΚ ή τα ΠΕΚ οι φάκελοι των υποθέσεων που αφορούν αυτά, θα στέλνουν αντίγραφα των σχετικών εκθέσεων, προκειμένου να αποτελέσουν στοιχείο αξιολόγησης των υποθέσεων αυτών από τις Υπηρεσίες αυτές.

**δ.** Ο έλεγχος για την εμπρόθεσμη καταγραφή κατ' είδος και ποσότητα των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών λήξης της διαχειριστικής περιόδου και των υποθέσεων που υπάγονται στην ελεγκτική αρμοδιότητα του ΔΕΚ ή των ΠΕΚ, θα διενεργείται από τις αντίστοιχες αρμόδιες ΔΟΥ στις οποίες ανήκουν οι υποθέσεις αυτές.

## **2. Τόπος διενέργειας του ελέγχου**

Σύμφωνα με τις οδηγίες της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1087/10.6.05 ο έλεγχος ειδικά των βιβλίων Α' και Β' κατηγορίας μπορεί, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, να γίνεται και στα γραφεία της αρμόδιας κατά περίπτωση ελεγκτικής αρχής, κατόπιν έγγραφης πρόσκλησης του προϊσταμένου αυτής που κοινοποιείται με αποδεικτικό. Σε περίπτωση που δεν προσκομισθούν τα βιβλία και στοιχεία εντός της ταχθείσας προθεσμίας, καταλογίζεται παράβαση σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και ο έλεγχος ενεργείται οπωσδήποτε στην έδρα του επιτηδευματία.

Εξ αντιδιαστολής συνάγεται ότι ο έλεγχος των βιβλίων Γ' κατηγορίας ενεργείται στο κατάστημα του επιτηδευματία και όχι στα γραφεία της υπηρεσίας.

### **Παρατήρηση**

Για την πληρότητα του θέματος αναφέρεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του Π.Δ. 16/1989, ο έλεγχος ενεργείται στο κατάστημα του επιτηδευματία και σε περίπτωση που αυτό είναι δύσκολο εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Σ., δηλαδή, κατ' εξαίρεση μπορεί να γίνει και στο κατάστημα της υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή ο υπόχρεος καλείται εγγράφως και επί αποδείξει για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων.

Συνεπώς, οι οδηγίες της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1087/10.6.05 δεν είναι σύμφωνες με όσα ορίζονται στο Π.Δ. 16/1989.

### **3. Έκθεση ελέγχου**

Με την παράγραφο 2 προβλέπεται ότι με βάση τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση, συντάσσεται για όλες συγχρόνως τις ελεγχόμενες χρήσεις η οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στην οποία αναγράφονται οι διαπιστώσεις επί των επαληθεύσεων αυτών καθώς και η κρίση του ελέγχου επί του κύρους των βιβλίων και το πόρισμα επί των αποτελεσμάτων για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Ανάλογες εκθέσεις συντάσσονται και για κάθε μία χωριστά από τις λοιπές φορολογίες, καθώς και για τον Κ.Β.Σ., με σχετική μνεία στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. (Εγκ. ΠΟΛ. 1087/10.6.2005).

Με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 δίδονται τα γενικά χαρακτηριστικά της έκθεσης ελέγχου, το περιεχόμενο αυτής και ο τρόπος επίλυσης των διαφωνιών μεταξύ επόπτη και ελεγκτή. Απόσπασμα του σχετικού άρθρου παρατίθεται στη συνέχεια.

#### **α) Γενικά**

α. Οι εκθέσεις που συντάσσουν οι ελεγκτές αποτελούν δημόσια έγγραφα που έχουν ισχύ μόνο αν θεωρηθούν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. γιατί αυτός είναι από το νόμο το αρμόδιο όργανο για την επιβολή της φορολογίας.

β. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται σε τρία αντίγραφα και περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα.

γ. Για τη γρήγορη και χωρίς παραλείψεις σύνταξη της, την ομοιομορφία των στοιχείων για σύγκριση, τη δέσμευση του ελεγκτή

να επιληφθεί ορισμένων ελεγκτικών ενεργειών και την εξυπηρέτηση του, ενδείκνυται να είναι τυποποιημένη ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων και το αντικείμενο εργασίας.

δ. Οι πιο πάνω εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια, συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι καθαρογραμμένες.

ε. Δεν επιτρέπεται στην έκθεση ελέγχου να αναφέρονται επιφυλάξεις, εικασίες ή ενδοιασμοί.

Ειδικότερα, αν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή, θα πρέπει να αναφέρονται οι συγκεκριμένες πράξεις ή παραλείψεις που στοιχειοθετούν την ανεπάρκεια αυτή, να αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις φορολογικής νομοθεσίας που δεν τηρήθηκαν καθώς και οι συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που δεν είναι δυνατόν να γίνουν εξαιτίας των ανεπαρκειών αυτών.

Επίσης, αν τα βιβλία κρίνονται ανακριβή θα πρέπει να αναφέρονται οι συγκεκριμένες πράξεις ή παραλείψεις που στοιχειοθετούν την ανακρίβεια αυτή, να αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που η παράβαση τους στοιχειοθετεί την απόρριψη των βιβλίων σαν ανακριβών.

## **β) Περιεχόμενο έκθεσης ελέγχου γενικού τύπου**

Η έκθεση φορολογικού ελέγχου γενικού τύπου πρέπει να περιλαμβάνει:

- α. Τον τίτλο της Δ.Ο.Υ.
- β. Το είδος της φορολογίας που ελέγχεται και τα οικονομικά έτη ή φορολογικές περιόδους.
- γ. Την επωνυμία ή πλήρη στοιχεία ταυτότητας του ελεγχόμενου.
- δ. Το ονοματεπώνυμο και το βαθμό του επόπτη και των ελεγκτών.
- ε. Τον αριθμό και τη χρονολογία εντολής ελέγχου του αρμόδιου προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.
- στ. Τη φορολογητέα ύλη που δηλώθηκε από τον υπόχρεο.
- ζ. Τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.
- η. Παρατηρήσεις και πόρισμα ελέγχου.
- θ. Προσδιορισμό της κατά τον έλεγχο φορολογητέας ύλης.
- ι. Την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφές από ελεγκτές, επόπτη και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.
- ια. Το ειδικό έντυπο περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου, ως αναπόσπαστο τμήμα αυτής, με γενικές πληροφορίες για το φυσικό ή νομικό πρόσωπο και πληροφορίες περιουσιακών στοιχείων ανά είδος περιουσίας, καθώς και προσωπική εκτίμηση του ελεγκτή ή του συνεργείου ελεγκτών για την οικονομική πορεία της επιχείρησης. *(Όπως η περίπτ. ια' προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 4 του π.δ. 2/31.12.1998).*



### **γ) Περιεχόμενο έκθεσης τακτικού φορολογικού ελέγχου επιχείρησης**

Η έκθεση φορολογικού ελέγχου επιχείρησης εκτός από τα ανωτέρω πρέπει να περιλαμβάνει:

- α. Τη νομική μορφή, επωνυμία, εμπορικό τίτλο ή σήμα της επιχείρησης.
- β. Το αντικείμενο εργασίας με λεπτομέρειες.
- γ. Το μέγεθος, την οργάνωση, το χρόνο ίδρυσης και συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.
- δ. Τις διευθύνσεις κεντρικών, υποκαταστημάτων, αποθηκών, γραφείων, εργοταξίων με ονοματεπώνυμο ιδιοκτητών και τη Δ.Ο.Υ. που φορολογούνται και τα ετήσια ενοίκια που καταβάλλονται για κάθε ιδιοκτήτη χωριστά.
- ε. Τον τεχνικό εξοπλισμό, τα μεταφορικά μέσα, το απασχολούμενο προσωπικό.
- στ. Την παραγωγική διαδικασία, εφόσον πρόκειται για βιοτεχνία ή βιομηχανία.
- ζ. Τον ισολογισμό, την ανάλυση αποτελεσμάτων χρήσεως και το λογαριασμό εκμετάλλευσης, εφόσον ελέγχονται βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Φ.Σ.
- η. Τα στοιχεία και βιβλία που τηρούνται με αριθμούς θεώρησής τους.
- θ. Τα στοιχεία Κ.Φ.Σ. που εκδίδονται και υποβάλλονται.
- ι. Τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων με τη διαμόρφωση του λογαριασμού εκμετάλλευσης στον οποίο απεικονίζονται:
  - ια) Τα ακαθάριστα έσοδα χονδρικώς και λιανικώς ή παροχής

υπηρεσιών.

ιβ) Τις αγορές με διάκριση εσωτερικού, εξωτερικού.

ιγ) Ανάλυση των εξόδων και δαπανών.

ιδ) Τα μικτά και καθαρά κέρδη και οι συντελεστές αυτών επί ακαθάριστων εσόδων.

ιε) Συγκριτικά στοιχεία προηγούμενων οριστικών ετών.

ιστ) Τις λογιστικές διαφορές επιχείρησης και ελέγχου.

ιζ) Παρατηρήσεις πάνω στα βιβλία και στοιχεία που τηρούνται,

ιη) Τα αποτελέσματα του ελέγχου πάνω στους λογαριασμούς εκμετάλλευσης και αυτών που περιλαμβάνονται στον ισολογισμό.

ιθ) Τις τυχόν παραλείψεις ή ανακρίβειες, που διαπιστώθηκαν από τον τυπικό και ουσιαστικό έλεγχο.

κ. Μνεία σε περίπτωση κοινοποίησης σημειώματος του άρθρου 45 Κ.Φ.Σ., της απάντησης από τον ελεγχόμενο και της πάνω σ' αυτήν κρίσης του ελέγχου.

κα. Το πόρισμα για την ειλικρίνεια ή μη των βιβλίων και στοιχείων.

κβ. Τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων και την κατανομή τους.

κγ. Αν προσδιορίστηκε η φορολογητέα ύλη εξωλογιστικά, αιτιολόγηση των καθοριζόμενων ακαθάριστων εσόδων και του συντελεστή καθαρού κέρδους που εφαρμόστηκε.

κδ. Σε περίπτωση που η επιχείρηση έκανε χρήση φορολογικών κινήτρων, τα αποτελέσματα της ειδικής έρευνας σχετικά με τις προϋποθέσεις και την ορθότητα των λογιστικών χειρισμών.

κε. Μνεία στην έκθεση εισοδήματος Δ' πηγής και των ειδικών

εκθέσεων που συντάχθηκαν για άλλα συναφή με το εισόδημα φορολογικά αντικείμενα.

κστ. Ημερομηνία και υπογραφή από τους ελεγκτές.

#### **δ) Έννοια και σκοπός προσωρινού ελέγχου**

Ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος διενεργείται προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων και να προσδιοριστούν και καταλογισθούν οι τυχόν διαφορές φόρων που δεν καταβλήθηκαν με σχετική δήλωση από τους υπόχρεους.

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

Σκοπός του προσωρινού ελέγχου είναι η άμεση είσπραξη από το δημόσιο φόρων που δεν έχουν αποδοθεί, μεταξύ των οποίων και του οφειλόμενου ΦΠΑ και των λοιπών φόρων, τελών ή εισφορών που δεν έχουν παρακρατηθεί ή έχουν παρακρατηθεί ή επιρριφθεί από τις επιχειρήσεις κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους με τρίτους στα πλαίσια της επιχειρηματικής δράσης και λειτουργίας τους, χωρίς να έχουν αποδοθεί στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. σε αντίθεση με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Ειδικά η μη παρακράτηση ή η παρακράτηση και μη απόδοση των φόρων, εκτός του ότι αποστερεί από το δημόσιο πόρους για την πραγματοποίηση των επιδιώξεών του μέσω των ετήσιων κρατικών προϋπολογισμών, δημιουργεί και μη ανταγωνιστικό επιχειρηματικό

περιβάλλον, τόσο σε επίπεδο ομοειδών επιχειρήσεων όσο και στο σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας γενικότερα, με συνέπειες δυσμενείς για την ανάπτυξη της εθνικής οικονομίας.

### **ε) πότε είναι δυνατός και που διενεργείται ο προσωρινός έλεγχος**

Ι) Προσωρινός φορολογικός έλεγχος μπορεί να διενεργείται και να εκδίδεται βάσει αυτού προσωρινό φύλλο ελέγχου ή πράξη, είτε επί μη υποβολής δήλωσης είτε επί ανακριβούς υποβολής αυτής, σε κάθε περίπτωση όμως οι καταλογιζόμενες στο πλαίσιο του προσωρινού ελέγχου διαφορές φόρων πρέπει να προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία ή από τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών του ίδιου του υπόχρεου και όχι από στοιχεία τρίτων.

Με βάση τα παραπάνω, δεν χωρεί και δεν πρέπει να διενεργείται προσωρινός έλεγχος για τον καταλογισμό παντός είδους φόρων, τελών ή εισφορών, μεταξύ άλλων, σε περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή σε περιπτώσεις λήψης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές υποχρεωτικά διενεργείται τακτικός έλεγχος.

Εξαιρετικά, μπορεί να διενεργείται προσωρινός έλεγχος σε περιπτώσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όταν η εικονικότητα δεν απορρέει από έλεγχο ουσίας της λήπτριας επιχείρησης ή τρίτων επιχειρήσεων αλλά είναι καταφανής και αυταπόδεικτη, έστω και αν αυτό προκύπτει και τεκμηριώνεται από

πληροφορίες του ελέγχου ή από πορίσματα ελέγχου στις τρίτες επιχειρήσεις (π.χ. λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από αποθανόντα - σχετ. απόφ. ΣΤΕ 1538/2001).

Επί έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι επίσης σκόπιμο, για μεγαλύτερη πληρότητα και νομική επάρκεια του ελέγχου, να διενεργείται κατ' απόλυτη προτεραιότητα τακτικός έλεγχος και μόνο στις εξαιρετικές περιπτώσεις που η εικονικότητα ή η πλαστότητα είναι καταφανής και αυταπόδεκτη ή αφορά την τρέχουσα χρήση που δεν έχει καταστεί ακόμη ελεγκτέα με τακτικό έλεγχο, μπορεί να διενεργείται προσωρινός έλεγχος στη φορολογία ΦΠΑ.

II) Ο προσωρινός έλεγχος συνήθως αφορά επιχειρήσεις και υπόχρεους γενικά:

- που δεν υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις για όλα ή μερικά φορολογικά αντικείμενα
- με αρνητικές - πιστωτικές φορολογικές δηλώσεις που είτε είναι συνεχείς είτε δεν δικαιολογούνται κυρίως λόγω του αντικειμένου εργασιών
- που υποβάλλουν συχνά εκπρόθεσμες ή τροποποιητικές δηλώσεις
- που υπάρχουν πληροφορίες ότι φοροδιαφεύγουν ή εφαρμόζουν εσφαλμένα συγκεκριμένους φορολογικές διατάξεις
- που ασκούν ή φέρονται ότι ασκούν δραστηριότητα υψηλής επικινδυνότητας, όπως:
  - διαφημιστικές επιχειρήσεις

- επιχειρήσεις γραφικών τεχνών
- επιχειρήσεις χωματουργικών έργων
- επιχειρήσεις οικοδομικών υλικών

III) Ο προσωρινός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή του επιτηδευματία γενικά ή στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, κατά περίπτωση, ή και σε άλλο χώρο που θα υποδειχθεί από τον ελεγχόμενο εφόσον ο έλεγχος είναι ανέφικτο να διενεργηθεί στην εγκατάσταση της επιχείρησης ή στην ελεγκτική υπηρεσία. Σε κάθε περίπτωση, έχουν εφαρμογή και επί προσωρινού ελέγχου οι διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΒΣ (έλεγχος βιβλίων και στοιχείων Γ κατηγορίας πάντα στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, εκτός αν ο έλεγχος είναι εξαιρετικά δυσχερής, διαδικασία παραλαβής επισήμων βιβλίων και στοιχείων, κ.λ.π.).

#### **στ) ποιος είναι αρμόδιος για τη διενέργεια του προσωρινού ελέγχου**

Σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις των επί μέρους φορολογιών που αναφέρονται στον προσωρινό έλεγχο (άρθρ. 67 ν. 2238/94, 50 ν. 2859/2000 κ.λ.π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των νόμων, των προεδρικών διαταγμάτων και των εκδοθεισών υπουργικών αποφάσεων, καθώς και με τις σχετικές εγκυκλίους, που αναφέρονται στα Ελεγκτικά Κέντρα, αρμοδιότητα προσωρινού ελέγχου έχουν κατ' αρχήν οι Δ.Ο.Υ. σε οποιαδήποτε υπόθεση της κατά τόπο αρμοδιότητάς τους, καθώς επίσης, παράλληλα και ανεξάρτητα, και τα Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΘ.Ε.Κ., ΠΕΚ, ΤΕΚ), σε

οποιαδήποτε υπόθεση που αυτά έχουν καθ' ύλην και κατά τόπο αρμοδιότητα τακτικού ελέγχου.

Εξαιρετικά, οι Δ.Ο.Υ. Β τάξης δεν έχουν αρμοδιότητα προσωρινού ελέγχου (ούτε και τακτικού) σε περιπτώσεις επιχειρήσεων με βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ, για τα έτη που τηρούνται βιβλία της κατηγορίας αυτής καθώς και για τα προηγούμενα έτη ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων. Στις περιπτώσεις αυτές αρμόδιες για τον έλεγχο είναι συγκεκριμένες κατά περίπτωση Δ.Ο.Υ. Α τάξης που έχουν ορισθεί με σχετικές υπουργικές αποφάσεις και όλη η υπόλοιπη, εκτός από τη διενέργεια του ελέγχου, διαδικασία επιβολής του φόρου γίνεται από τις Δ.Ο.Υ. Β τάξης (ΑΥΟ ΠΟΛ. 1150/98 και 1089 529/1366/98, σχετ. και η εγκ. ΠΟΛ. 1209/98). Ειδικά Δ.Ο.Υ. Β τάξης που εδρεύουν σε νησιά, εκτός της Κρήτης, στα οποία δεν εδρεύουν Δ.Ο.Υ. Α τάξης, μπορούν να διενεργούν προσωρινό έλεγχο, παράλληλα και ανεξάρτητα από τις αντίστοιχες Δ.Ο.Υ. Α τάξης που κατά τα ανωτέρω έχουν ορισθεί (σχετ. ΑΥΟ ΠΟΛ. 1206/2000).

Οι προσωρινοί έλεγχοι διενεργούνται παράλληλα και ανεξάρτητα τόσο από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και τα Ελεγκτικά Κέντρα όσο και από τις υπηρεσίες του Σ.Δ.Ο.Ε. Η παράλληλη αυτή αρμοδιότητα δεν σημαίνει ότι οι παραπάνω ελεγκτικές αρχές μπορούν να επιλαμβάνονται ταυτόχρονα του ελέγχου της ίδιας υπόθεσης πολύ δε περισσότερο δεν είναι επιτρεπτό, όταν έχει διαταχθεί και βρίσκεται σε εξέλιξη τακτικός (ποριστικός) έλεγχος να ενεργείται ταυτόχρονα και άλλα αρχή προσωρινός έλεγχος για τις ίδιες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους της ίδιας υπόθεσης (σχετική και η ΠΟΛ. 1197/99 εγκύκλιος).

Εξάλλου, με τη νέα οργανωτική δομή των ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου (Δ.Ο.Υ., Σ.Δ.Ο.Ε., ΕΘ.Ε.Κ., Π.Ε.Κ., Τ.Ε.Κ.), στοχεύεται η αποτελεσματικότερη και ουσιαστικότερη άσκηση του ελεγκτικού έργου γενικά, για την επίτευξη δε του στόχου αυτού, στο πλαίσιο της ευρύτερης στρατηγικής ελέγχων, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και η κύρια αποστολή κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας.

Ενόψει αυτών, προσωρινοί έλεγχοι που απαιτούν ευρείας έκτασης ελεγκτικές επαληθεύσεις και σημαντικό χρονικό διάστημα για τη διενέργειά τους (π.χ. έλεγχος εισοδήματος λογιστικών διαφορών), εφόσον αφορούν υποθέσεις που υπάγονται ως προς τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο στα Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΘ.Ε.Κ., Π.Ε.Κ. και Τ.Ε.Κ.), δεν είναι σκόπιμο να διενεργούνται από τις Δ.Ο.Υ., αλλά ορθό είναι οι οικείες υποθέσεις να αντιμετωπίζονται κατ' ευθείαν και κατά προτεραιότητα με τακτικό έλεγχο από τα αρμόδια Ελεγκτικά Κέντρα, εφόσον βεβαίως αυτό είναι εφικτό σύμφωνα με τον προγραμματισμό τους.

Επίσης, οι υπηρεσίες του ΣΔΟΕ σκόπιμο είναι να επιλαμβάνονται του προσωρινού ελέγχου ιδίως στο ΦΠΑ και στους εν γένει παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και να αποφεύγουν τον προσωρινό έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος και ιδίως τον έλεγχο λογιστικών διαφορών.



### **ζ) Διαφωνία ελεγκτών ή ελεγκτών και επόπτη**

Σε περίπτωση διαφωνίας, μεταξύ των ελεγκτών του συνεργείου ή αυτών και του επόπτη, αυτή τίθεται υπ' όψιν του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Εφόσον με τη συζήτηση και των τριών παραγόντων του ελέγχου δεν εξομαλύνεται η διαφορά τότε διατυπώνεται στην έκθεση ελέγχου και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., είτε δίνει εντολή για νέο έλεγχο, είτε προσδιορίζει με αιτιολογημένη πράξη του την κατά κρίση φορολογητέα ύλη. Κατά τον ίδιο τρόπο ενεργεί και όταν δε συμφωνεί αυτός με το πόρισμα ή γενικά το περιεχόμενο της έκθεσης. Στις ανωτέρω περιπτώσεις εφαρμόζονται οι σχετικές διαταγές του Υπουργείου Οικονομικών.

### **η) Πορεία της έκθεσης**

Μετά την ολοκλήρωσή της η έκθεση παραδίδεται με τον φάκελο της υπόθεσης στον επόπτη ελέγχου. Ο επόπτης ελέγχου μελετάει την έκθεση, δίνει οδηγίες για διόρθωση, συμπλήρωση ή την πιο πλήρη αιτιολόγηση του πορίσματος εφόσον κρίνει αυτό αναγκαίο.

Μετά τις τυχόν διορθώσεις η έκθεση υπογράφεται απ' αυτόν και στη συνέχεια παραδίδει το φάκελο με την έκθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παράλληλα επαληθεύει τα φύλλα ελέγχου, πράξεις, αποφάσεις και ό,τι άλλο συνοδεύει την έκθεση και το βεβαιώνει με

την υπογραφή του. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., αφού θεωρήσει και υπογράψει την έκθεση, την παραδίδει με όλο το φάκελο στον προϊστάμενο του αρμόδιου τμήματος για κίνηση της φορολογικής διαδικασίας (άρθρο 21 παρ. 4 Π.Δ. 16/1989).

#### **θ) Πορεία του ειδικού έντυπου περιουσιακών στοιχείων**

Το ειδικό έντυπο περιουσιακών στοιχείων είναι συνημμένο στην έκθεση ελέγχου και ακολουθεί την πορεία αυτής.

Κατ' εξαίρεση, το ειδικό έντυπο περιουσιακών στοιχείων συμπληρώνεται, υπογράφεται και παραδίδεται από τον ελεγκτή ή το συνεργείο ελεγκτών στον επόπτη ελέγχου, σε πέντε (5) ημέρες από την έναρξη του ελέγχου, όταν η υπό έλεγχο υπόθεση βαρύνεται με ληξιπρόθεσμα χρέη.

Το ειδικό έντυπο περιουσιακών στοιχείων υπογράφεται από τον επόπτη και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και αποστέλλεται άμεσα στο Δικαστικό Τμήμα για τις περαιτέρω ενέργειες. (Π.Δ. 2/31.12.1998).

#### **4. Μετ' έλεγχον διαδικασία**

Οι παραπάνω εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται και θεωρούνται αρμοδίως και περαιτέρω ακολουθούνται και εφαρμόζονται σε όλα ανεξαιρέτως τα στάδια οι ισχύουσες γενικές φορολογικές διατάξεις (έκδοση και κοινοποίηση μαζί με τις εκθέσεις των οικείων φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολή πρόσθετων φόρων και εν γένει κυρώσεων, συμβιβασμός-μειώσεις διαφορών, πρόσθετων φόρων κ.τ.λ., όργανα συμβιβασμού, καταβαλλόμενο ποσοστό φόρων επί συμβιβασμού, προσφυγή, προβεβαίωση προβλεπόμενου ποσοστού

φόρων 10% λόγω προσφυγής κ.τ.λ.), με την επιφύλαξη όμως σε ό,τι αφορά ειδικά στη βεβαίωση και καταβολή των διαφορών φόρων, των αναφερόμενων στο επόμενο άρθρο 7. (Εγκ. ΠΟΛ. 1087/10.6.2005).

#### **5. Εκκρεμείς υποθέσεις παραβάσεων**

Με την παράγραφο 3 προβλέπεται ότι αν υφίστανται διαπιστωμένες ήδη από άλλους ελέγχους παραβάσεις που αφορούν στις ελεγχόμενες χρήσεις, για τις οποίες δεν έχει κινηθεί η διαδικασία επιβολής προστίμου, τότε εκδίδονται οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις από την κατά περίπτωση αρμόδια υπηρεσία και επιδίδονται στον υπόχρεο μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου (π.χ. εκκρεμείς στις Δ.Ο.Υ. εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.). Οι παραβάσεις αυτές ευνόητο είναι ότι λαμβάνονται υπ' όψιν και συνεκτιμούνται από το διενεργούμενο με βάση την απόφαση τακτικό έλεγχο. (Εγκ. ΠΟΛ. 1087/10.6.2005).

## **ΕΠΙΛΟΓΟΣ**

Μέσα στην πορεία των χρόνων έχουμε διαπιστώσει αρκετές αλλαγές όσον αφορά τον τρόπο τήρησης των βιβλίων και στοιχείων, τον τρόπο ενημέρωσης τους και τον επιβληθείσα έλεγχο των επιχειρήσεων (προσωρινός , τακτικός και έκτακτος).

Ο έλεγχος σήμερα προϋποθέτει συγκεκριμένες διαδικασίες που απαιτούν πολύ χρόνο για την κάθε οικονομική μονάδα. Η επιβολή των προστίμων είναι εξίσου μια δύσκολη διαδικασία για τους ελεγκτές και τις επιχειρήσεις.

Λόγω του τρέχοντος συστήματος λοιπόν, απαιτείται συστηματική ενημέρωση από τους λογιστές αλλά και τους ελεγκτές για την ορθή διεκπεραίωση των καθηκόντων τους.

Παρόλες τις προσπάθειες που βλέπουμε να γίνονται για την μείωση της γραφειοκρατίας και όλων των διαδικασιών της έναρξης των επιχειρήσεων, συμπεραίνουμε ότι υπάρχουν ακόμα πάρα πολλές ελλείψεις και προβλήματα τα οποία συναντώνται καθημερινά.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **ÿ Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων**

Σταματόπουλος Δ. , *Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο*

### **ÿ Ανάλυση-Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων & Στοιχείων**

Σταματόπουλος Δ. , *Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο*

### **ÿ Ο Πανδέκτης του Λογιστή**

Σακέλλης Εμμανουήλ , *Εκδόσεις Ε. Σακέλλης*

### **ÿ Ο Έλεγχος των Φορολογικών Υποθέσεων**

Λιόλιος Απόστολος , *Εκδόσεις Θεσσαλονίκη 2006*

### **ÿ Λογιστικά- Κοστολόγηση- Φοροτεχνικά- Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο- Κ.Β.Σ.**

Καραγιάννης Δημήτριος , *Εκδόσεις Θεσσαλονίκη 2007*

### **ÿ Διαδίκτυο στα παρακάτω site:**

- [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)
- [www.naftemporiki.gr](http://www.naftemporiki.gr)
- [www.epixeirisi.gr](http://www.epixeirisi.gr)
- [www.ypee.gr](http://www.ypee.gr)
- [www.logist.gr](http://www.logist.gr)