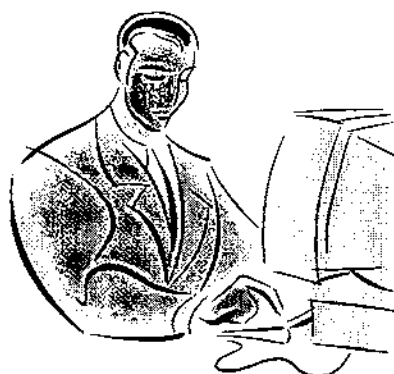


**Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ.**

**ΤΙΤΛΟΣ: ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ  
ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΠΛΥΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΟΥ  
ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ.**



**ΦΟΙΤΗΤΕΣ: ΤΣΕΛΕΠΑΚΗΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ.  
ΜΠΟΥΝΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ.  
ΜΙΧΑΗΛ ΙΩΑΝΝΗΣ.**

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

Κατηγορίες Δαπανών και αντιμετώπισή τους από τον έλεγχο.....1

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Τρόποι ελέγχου των επιχειρήσεων ανά κατηγορία των βιβλίων τους.....48

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Όργανα ελέγχου των επιχειρήσεων.....66

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Έλεγχοι άλλων εγγραφών και παραστατικών πλην δαπανών.....122

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

Λογιστική – Φορολογική αντιμετώπιση των διαφορών που προκύπτουν και βεβαιώνονται από τον έλεγχο.....142

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

Διαδικασία επίλυσης των λογιστικών και φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο..... 166

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Βασική επιδίωξη της εργασίας αυτής είναι να αναδείξει τους τρόπους ελέγχου των επιχειρήσεων, τα όργανα που ελέγχουν τις επιχειρήσεις καθώς και τις κατηγορίες των δαπανών και την αντιμετώπισή τους από τον έλεγχο. Στα τελευταία δύο κεφάλαια της εργασίας προσεγγίζουμε την λογιστική – φορολογική αντιμετώπιση των διαφορών που προκύπτουν και βεβαιώνονται από τον έλεγχο καθώς και την διαδικασία επίλυσης των διαφορών που προκύπτουν. Όσον αφορά την δομή του περιεχομένου της εργασίας κρίναμε σκόπιμο στα πρώτα τέσσερα κεφάλαια να κάνουμε εκτενή ανάλυση στους τρόπους και τα όργανα ελέγχου, στις κατηγορίες δαπανών και στον έλεγχο άλλων εγγραφών και παραστατικών πλην δαπανών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.

### ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ.

Στο κεφάλαιο αυτό αναλύονται οι έννοιες που έχουν σχέση με τις δαπάνες και παραθέτονται οι κατηγορίες των δαπανών σύμφωνα με τις ομάδες 2<sup>η</sup>, 6<sup>η</sup> και 8<sup>η</sup> του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού σχεδίου. Στο τέλος του κεφαλαίου υπάρχει μία εκτενής ανάλυση της αντιμετώπισης των δαπανών από τον έλεγχο, δηλαδή από ποιους φορείς γίνεται ο έλεγχος και με ποιους τρόπους πραγματοποιείται.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, δαπάνη είναι η ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποίησης μιας επενδύσεως σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες, όπως π.χ δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος, μιας πρώτης ύλης, ενός κτιρίου ή για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για τη μίσθωση της εργασίας εργατοϋπαλλήλων.

Η δαπάνη συνδέεται με το κόστος πάγιας ή τρέχουσας μορφής μόνο σαν ενέργεια ή διαδικασία πραγματοποιήσεως του κόστους αυτού.

**Σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση μιας επιχειρηματικής δαπάνης, είναι αυτές που θα σας εκθέσουμε παρακάτω και πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά:**

**α.** Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική ή πλασματική π.χ η διπλή καταχώρηση μιας δαπάνης δεν είναι κατά το ½ πραγματική ή η καταχώρηση στα βιβλία μιας δαπάνης που δεν πραγματοποιήθηκε, δεν είναι πραγματική στο σύνολο της.

**β.** Η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλαδή να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία, να συμβάλει στην απόκτηση φορολογούμενου εισοδήματος, χωρίς να εξετάζεται αν κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκε συνέβαλε ή όχι στην απόκτηση τέτοιου εισοδήματος, π.χ έξοδα διαφήμισης που θα αποδώσουν μελλοντικά, έξοδα ταξιδιού του επιχειρηματία για αγορές από το εξωτερικό που δεν πραγματοποιήθηκαν, γιατί κρίθηκαν ασύμφωρες κ.λπ. Αντίθετα, δαπάνη για δεξίωση, με την ευκαιρία γάμου του επιχειρηματία δεν είναι παραγωγική, γιατί δεν συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος, αλλά στην ικανοποίηση προσωπικών αναγκών, επιδιώξεων ή κοινωνικών υποχρεώσεων του.

**γ.** Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου. Οι διατάξεις του νόμου 2234/94 (άρθρο 31) και άλλων νομοθετημάτων κατονομάζουν τις κατηγορίες των δαπανών που αναγνωρίζονται και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία.

**δ.** Η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. Δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη.

ε. Η δαπάνη να έχει σαν σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου.

στ. Η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και όχι απαλλασσόμενου (π.χ δαπάνες για έσοδα από τόκους τραπεζών δεν αναγνωρίζονται, επειδή οι τόκοι αυτοί δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα) ή εισοδήματος που φορολογείται με ειδικό τρόπο (π.χ δαπάνες εκμετάλλευσης πλοίου που τα έσοδα του φορολογούνται με ειδικό τρόπο).

ζ. Η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά (π.χ τιμολόγιο, αποδείξεις κ.λπ).

**Παρακάτω αναλύονται οι δαπάνες σύμφωνα με τους λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ :**

## **ΔΕΥΤΕΡΗ ΟΜΑΔΑ Ε.Λ.Σ.**

### **20-ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ**

### **21-ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ.**

### **22-ΥΠΟΠΡΟΙΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ.**

### **23-ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ.(προϊόντα, υποπροϊόντα & υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)**

### **24-ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ.**

### **25-ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ.**

### **26-ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.**

### **28-ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ.**

Στην ομάδα 2 παρακολουθούνται τα αποθέματα της οικονομικής ομάδας που προέρχονται ,είτε από απογραφή, είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή και σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά.

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, τα οποία:(1)προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, (2)βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων, (3)προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, (4)προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων, (5)προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

**Στην ομάδα 2 περιλαμβάνονται η εξής μερικότερες κατηγορίες αποθεμάτων:**

**α.** Εμπορεύματα (λογαριασμός 20): Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται.

**β.** Έτοιμα προϊόντα (λογαριασμός 21): Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώληση τους.

**γ.** Ημιτελή προϊόντα (λογαριασμός 21): Είναι τα υλικά αγαθά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.

**δ.** Υποπροϊόντα (λογαριασμός 22): Είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.

**ε.** Υπολείμματα (λογαριασμός 22): Είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα όταν σαν άχρηστα απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας π.χ (φύρας).

Στην κατηγορία των υπολειμμάτων εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

**στ.** Παραγωγή σε εξέλιξη (λογαριασμός 23): Είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία (π.χ εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

**ζ.** Πρώτες και βοηθητικές ύλες (λογαριασμός 24): Είναι τα οικονομικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγηση τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.

**η.** Υλικά συσκευασίας (λογαριασμός 24): Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.

**θ.** Αναλώσιμα υλικά (λογ/σμος 25): Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών λειτουργιών της.

**ι.** Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων (λογαριασμός 26): Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την ανάλωσή τους

για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της. (ο όρος ανάλωση σημαίνει την εξάντληση κόστους που υφίσταται για να σχηματιστεί κόστος άλλης μορφής, π.χ ανάλωση πρώτων υλών, ηλεκτρικής ενέργειας κ.λπ. για την παραγωγή προϊόντων).

**ία.** Είδη συσκευασίας (λογαριασμός 28): Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενο τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη.

Οι πρώτες και οι βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας που αγοράζονται ή παράγονται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται, θεωρούνται σαν εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα και παρακολουθούνται, αντίστοιχα, στους λογαριασμούς 20 και 21.

#### **Τρόπος αναπτύξεως των λογαριασμών αποθεμάτων:**

1. Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αποθεμάτων (20-28), οι οποίοι είναι υποχρεωτικοί, αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς, σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας.
2. Οι αγορές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως, καθώς και τα αρχικά και τα τελικά αποθέματα, για κάθε κατηγορία αγαθών των λογαριασμών 20-28, παρακολουθούνται υποχρεωτικά σε χωριστούς δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογαριασμούς.
3. Στη συνέχεια σας παραθέτουμε ενδεικτικά την ανάπτυξη του λογαριασμού 20.

### **20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ**

#### **20.00 Είδος Α**

##### **20.00.00 Αποθέματα**

##### **20.00.01 Αγορές χρήσεως**

##### **20.00.02 Εκπτώσεις αγορών (είδους Α)**

##### **20.00.03 Επιστροφές αγορών (είδους Α)**

#### **20.01 Είδος Β**

##### **20.01.00 Αποθέματα**

##### **20.01.01 Αγορές χρήσεως**

##### **20.01.02 Εκπτώσεις αγορών (είδους Β)**

##### **20.01.03 Επιστροφές αγορών (είδους Β)**

#### **20.02 Είδος Γ**

**κ.ο.κ.**

**20.98 Εκπτώσεις αγρών (για περισσότερα από ένα είδη).**

**20.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.14).**

Το τελευταίο όριο αναλύσεως για καθένα από τους πρωτοβάθμιους 20-28 είναι η μερίδα αποθήκης, εκτός αν οι μερίδες αποθήκης εξυπηρετούνται στην ομάδα 9 της αναλυτικής λογιστικής.

#### **Λειτουργία των λογαριασμών αποθεμάτων:**

1. Οι λογαριασμοί 20-28 λειτουργούν σύμφωνα με τα παρακάτω:

-Κατά την έναρξη της χρήσεως χρεώνονται με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής.

-Κατά τη διάρκεια της χρήσεως χρεώνονται με την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και πιστώνονται με τις τυχόν επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις.

-Κατά το τέλος της χρήσεως πιστώνονται, με χρέωση του λογαριασμού 80.00 <<Λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως>>, με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την αξία των καθαρών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσεως, και χρεώνονται, με πίστωση του λογαριασμού 80.00, με την αξία των τελικών αποθεμάτων, όπως η αξία αυτή προκύπτει κατά την αποτίμηση τους που διενεργείται σύμφωνα με κάποιους κανόνες που θα αναλύσουμε παρακάτω.

2. Ειδικά για τα επιστρεπτέα από τους πελάτες είδη συσκευασίας ορίζονται τα εξής:

α. Όταν η αξία τους περιλαμβάνεται στο τιμολόγιο πωλήσεως, χρεώνεται με αυτήν ο λογαριασμός 30.00 <<Πελάτες εσωτερικού>> (ή 30.01 ή 30.02 ή 30.03 ή ο 38.00), με πίστωση του λογαριασμού 30.07 <<Πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας>>. Κατά την επιστροφή των ειδών συσκευασίας στην οικονομική μονάδα ενεργείται αντίστροφη εγγραφή. Σε περίπτωση που τα τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, χρεώνεται ο λογαριασμός 30.07, με την αξία με την οποία προηγούμενα είχε πιστωθεί, και πιστώνεται ο οικείος υπολογαριασμός <<Πωλήσεις ειδών συσκευασίας>> του 72.

β. Όταν η αξία τους δεν τιμολογείται, αλλά μόνο η ποσότητα τους αναγράφεται στο τιμολόγιο πωλήσεως του περιεχομένου τους ή σε άλλο ιδιαίτερο στοιχείο, η λογιστική τους παρακολούθηση γίνεται σύμφωνα με τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε οικονομικής μονάδας, με την προϋπόθεση ότι από τους λογαριασμούς που τηρούνται προκύπτουν πάντοτε τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας που βρίσκονται στα χέρια κάθε πελάτη.

γ. Τα ποσά που η οικονομική μονάδα εισπράττει από τους πελάτες της για εγγύηση της επιστροφής των ειδών συσκευασίας, τα οποία παραδίνονται σε αυτούς χωρίς να τιμολογούνται, καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 30.04 <<Πελάτες εγγυήσεις ειδών συσκευασίας>>. Αν τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται από τους πελάτες μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, για

το ποσό της αποζημιώσεως, που η οικονομική μονάδα εξασφαλίζει για την αποκατάσταση της ζημίας από την μη επιστροφή των ειδών αυτών, εκδίδεται τιμολόγιο πωλήσεως και χρεώνεται ο προσωπικός λογαριασμός του πελάτη, με πίστωση του οικείου υπολογαριασμού <<Πωλήσεις ειδών συσκευασίας>> του 72, το δε ποσό της σχετικής εγγυήσεως του πελάτη μεταφέρεται από την πίστωση του λογαριασμού 30.04 στην πίστωση του προσωπικού του λογαριασμού.

δ. Τα ποσά που η οικονομική μονάδα ενδεχόμενα, εισπράττει από τους πελάτες της για τη χρησιμοποίηση από αυτούς των επιστρεπτέων ειδών συσκευασίας, καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 74.98.01 <<Εσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας>>.

**Για τους λογαριασμούς <<Εκπτώσεις αγορών>> και <<προϋπολογισμένες αγορές>> ισχύουν τα ακόλουθα:**

**α.** Εκπτώσεις αγορών: Οι προαιρετικοί υπολογαριασμοί 20.98, 24.98, 25.98, 26.98, 28.98, πιστώνονται με τις εκτός τιμολογίου χορηγούμενες εκπτώσεις αγορών, όταν η διάκριση τους κατ'είδος αγορών είναι αδύνατη ή παρουσιάζει δυσκολίες.

**β.** Προϋπολογισμένες αγορές: Οι προαιρετικοί υπολογαριασμοί 20.99, 24.99, 25.99, 26.99, και 28.99, κατά το τέλος της περιόδου λογισμού, χρεώνονται με τις προϋπολογισμένες αγορές, με πίστωση των αντίστοιχων και οικείων υπολογαριασμών του 58 <<Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής>>.

Στο τέλος της επόμενης περιόδου λογισμού ακυρώνονται οι εγγραφές των προϋπολογισμένων αγορών, οι οποίες έγιναν στο τέλος της προηγούμενης περιόδου λογισμού και διενεργούνται νέες εγγραφές προϋπολογισμένων αγορών, σύμφωνα με τα στοιχεία της νέας περιόδου λογισμού, κατά τον ίδιο τρόπο που ορίζονται παραπάνω.

#### **ΑΓΟΡΕΣ:**

**1.** Οι αγορές αποθεμάτων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως καταχωρούνται στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 με την τιμή κτήσεως τους, δηλαδή με την τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

**2.** Τιμολογιακή αξία είναι η αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς, μειωμένη κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και τελών τα οποία δεν βαρύνουν τελικά την οικονομική μονάδα.

**3.** Τα ποσά Φ.Π.Α που καταβάλλονται κατά τις αγορές των προς βιομηχανοποίηση υλών, τα οποία σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία, συμψηφίζονται με οφειλές της οικονομικής μονάδας από Φ.Π.Α που αντιστοιχεί στις πωλήσεις της, καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 54.00 <<Φ.Π.Α>>. Οι δασμοί, φόροι και τέλη, που καταβάλλονται προσωρινά κατά την εισαγωγή από το εξωτερικό αγαθών, τα οποία προορίζονται για βιομηχανοποίηση και επανεξαγωγή, είναι



δυνατό να καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 33.14.01 <<Δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή>>.

4. Τα ειδικά έξοδα αγορών, δηλαδή εκείνα που πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο για κάθε συγκεκριμένη αγορά μέχρι την παραλαβή και την αποθήκευση των αγαθών (π.χ οι δασμοί εισαγωγής ή τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των αγαθών), καταχωρούνται απευθείας σε χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Τα έξοδα αυτά, αν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρηθούν σε λογαριασμούς της ομάδας 6, μεταφέρονται με αντιλογισμό στους συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας 2, τους οποίους αφορούν. Στους λογαριασμούς της ομάδας 2 μεταφέρονται επίσης τα ειδικά έξοδα αγορών, τα οποία προηγούμενα έχουν συγκεντρωθεί σε υπολογαριασμούς του 32.01 <<Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων>>.

5. Σε περιπτώσεις που για διάφορους λόγους οι εκπτώσεις αγορών δεν είναι δυνατό να μειώνουν την τιμολογιακή αξία αγοράς, καταχωρούνται στους ιδιαίτερους, κατά κατηγορία αποθεμάτων, υπολογαριασμούς, είτε κατ'είδος αποθεμάτων, είτε για περισσότερα είδη όταν δεν είναι δυνατός ή όταν είναι δυσχερής ο διαχωρισμός τους στα επιμέρους είδη. Στο τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών εκπτώσεων αγορών μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς <<Αγορές χρήσεως>>. Όταν οι εκπτώσεις αγορών αναφέρονται σε περισσότερα από ένα είδη αποθεμάτων και ο διαχωρισμός τους κατ'είδος είναι αδύνατος ή δυσχερής, η κατανομή τους στα είδη αυτά γίνεται ανάλογα με την πριν από τις εκπτώσεις αξία κτήσεως τους.

6. Η χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την αξία των αγαθών που αγοράζονται διενεργείται κατά την παραλαβή τους με βάση τα τιμολόγια και λοιπά δικαιολογητικά αγοράς. Σε περίπτωση που τα τιμολόγια ή τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς δεν περιέρχονται στην οικονομική μονάδα κατά την παραλαβή των αγαθών, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων με τη συμφωνημένη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται, με πίστωση του λογαριασμού 56.02 <<Αγορές υπό τακτοποίηση>>, ο οποίος χρεώνεται αμέσως μετά τη λήψη του οικείου στοιχείου π.χ τιμολογίου, με πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή ή των λογαριασμών των χρηματικών διαθέσιμων ή των οικείων υπολογαριασμών του 32. Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου και εκείνης που λαμβάνεται υπόψη κατά τη χρέωση των λογαριασμών των αποθεμάτων, καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς αυτών, εκτός αν η τακτοποιητική εγγραφή γίνεται έπειτα από το κλείσιμο του ισολογισμού, οπότε η διαφορά αυτή καταχωρείται στον οικείο λογαριασμό του 82 <<Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων>>.

7. Σε περιπτώσεις που κατά τη διάρκεια της χρήσεως, περιέρχονται στην οικονομική μονάδα τιμολόγια, πριν από την παραλαβή των αντίστοιχων

αγαθών, δε διενεργούνται εγγραφές. Σε περιπτώσεις που κατά το τέλος της χρήσεως, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της οικονομικής μονάδας, πιστώνεται με την αξία τους ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή, με χρέωση του υπολογαριασμού 36.02 <<Αγορές υπό παραλαβή>>. Ο λογαριασμός 36.02 τακτοποιείται στην επόμενη χρήση, κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Αν τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό που κατά το τέλος της χρήσεως, δεν έχουν παραληφθεί, η οικονομική μονάδα μπορεί να μη διενεργεί σχετικές εγγραφές.

**Παρακάτω σας παραθέτουμε κάποιες πληροφορίες σχετικά με την απογραφή και την αποτίμηση των αποθεμάτων:**

**Απογραφή:** 1. Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους, τουλάχιστον μία φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

2. Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς των αποθεμάτων κατά τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής, έχουν τη δυνατότητα, αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά τη λήξη της χρήσεως, να εφαρμόζουν τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η απογραφή, για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στη χρήση, αλλά σε καθορισμένους χρόνους που κρίνονται κατάλληλοι από την οικονομική μονάδα, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστον μία φορά μέσα στη χρήση.

Η αποτίμηση των ειδών που απογράφονται με τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής γίνεται στο τέλος της χρήσεως, με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας.

**Αποτίμηση αποθεμάτων απογραφής:**

**I. Τιμές που πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των**

**αποθεμάτων της απογραφής:** 1. Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.

2. Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και τα υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ

είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

3. Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους.

4. Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποιήσεως τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

5. Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματα τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα μη πουλημένα (μένοντα) και στα πουλημένα αποθέματα τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα μη πουλημένα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

## **II. Εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών και μεθόδων που εφαρμόζονται κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων:**

**6. Τιμή κτήσεως:** Είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).

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

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

7. Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως: Η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεγμένη μέθοδο.

α. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

$$\frac{\text{Αξία αποθέματος ενάρξεως της περιόδου} + \text{αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσεως}}{\dots}$$

$$\frac{\text{Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως της περιόδου} + \text{ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο}}{\dots}$$

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

Αξία προηγούμενου υπολοίπου  
+ αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως

---

Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου  
+ ποσότητα νέας αγοράς

γ. Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή-Πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O): Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη (First In-First Out) και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσεως και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.

δ. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή-Πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O): Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (Last In-First Out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως.

ε. Η μέθοδος του βασικού αποθέματος: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσεως διακρίνονται σε δύο μέρη.

Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσεως του. Το υπόλοιπο μέρος αποτιμάται με μία από τις παραπάνω (α-δ) μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως.

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

στ. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αττοτέλεια κόστους (π.χ παρτίδα μαλλιών, ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών, μερών μηχανημάτων). Κατά την αποτίμηση

των αποθεμάτων της απογραφής, αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από τον χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

ζ. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους εφαρμόζεται με την προϋπόθεση της παραπάνω περίπτωσης 5. Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις παραδεγμένες μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι τη μέθοδο που θα επιλέξει θα την εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο. Σε περιπτώσεις αλλαγής των συνθηκών ή υπάρξεως σοβαρών λόγων επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις θα δηλώνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή, καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

8. Τρέχουσα τιμή αγοράς: Είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως.

Σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής, εφαρμόζεται η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της παρακάτω περίπτωσης 10.

9. Ιστορικό κόστος παραγωγής: Είναι το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διάφορων υλικών στην παραγωγή των αγαθών, προσανξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.

Το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με μία από τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσεως, κατά τον τρόπο που ορίζεται παραπάνω στην περίπτωση 7.

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

υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πωλήσεως.

### III. Η αποτίμηση των συμπαραγωγών προϊόντων.

11. Συμπαράγωγα είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της αυτής πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της αυτής παραγωγικής διαδικασίας.

12. Τα συμπαράγωγα προϊόντα έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο, μετά τη μείωση του κατά την αξία αποτιμήσεως των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, κατανέμεται μεταξύ αυτών με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πωλήσεως.

Παράδειγμα: Από τη βιομηχανοποίηση της πρώτης ύλης Y1 συμπαράγονται τα προϊόντα Π1 και Π2. Κατά τη διάρκεια μιας κοστολογικής περιόδου (π.χ. στο μήνα Μάρτη) τα σχετικά απολογιστικά δεδομένα έχουν ως εξής:

Βιομηχανοποίηση πρώτης ύλης Y1 μονάδες 110000 X 10  
1100000.

Κόστος κατεργασίας  
500000

Συνολικό κόστος  
1600000

Μείον αξία αποτιμήσεως υποπροϊόντων και υπολειμμάτων  
100000

Κόστος συμπαραγωγών προϊόντων  
1500000

Παραγωγή προϊόντος Π1 μονάδες 40000 τιμής πωλήσεως 25 κατά μονάδα.

Παραγωγή προϊόντος Π2 μονάδες 50000 τιμής πωλήσεως 20 κατά μονάδα.

Η κατανομή του ενωμένου κόστους γίνεται ως εξής:

Προϊόν Π1 μονάδες 40000 X 25 = 1000000 X (1500000 / 2000000)  
= 750000.

Προϊόν Π2 μονάδες 50000 X 20 = 1000000 X (1500000 / 2000000)  
= 750000.

Κόστος μονάδας προϊόντος Π1:  $750000 / 40000 = 18,75$ .

Κόστος μονάδας προϊόντος Π2:  $750000 / 50000 = 15$ .

#### IV. Η αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων.

13. Ελαττωματικά είναι τα προϊόντα τα οποία, εξαιτίας ελαττωματικής παραγωγής ή κατασκευής, διαφέρουν από τα λοιπά κανονικά προϊόντα και πωλούνται με το χαρακτηρισμό του ελαττωματικού σε τιμή κατώτερη της κανονικής.

14. Τα ελαττωματικά προϊόντα, ανάλογα με τις περιπτώσεις που παρουσιάζονται, αποτιμούνται ως εξής:

α. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμα του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμηση του γίνεται στην πιθανή τιμή πωλήσεως του.

Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής, η διαφορά δε αποτελεί το κόστος παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.

β. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμα του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται (κοστολογείται) όπως και το κανονικό προϊόν. Στην περίπτωση δηλαδή αυτή το συνολικό κόστος παραγωγής διαιρείται με τη συνολική σε μονάδες παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων, και από τη διαίρεση αυτή προκύπτει ενιαίο κατά μονάδα κόστος παραγωγής.

γ. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατό ή δε συμφέρει να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμα του, και για το λόγο αυτό επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση συνεπώς αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.

δ. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν, για διάφορους λόγους επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη, η αποτίμηση του γίνεται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά.

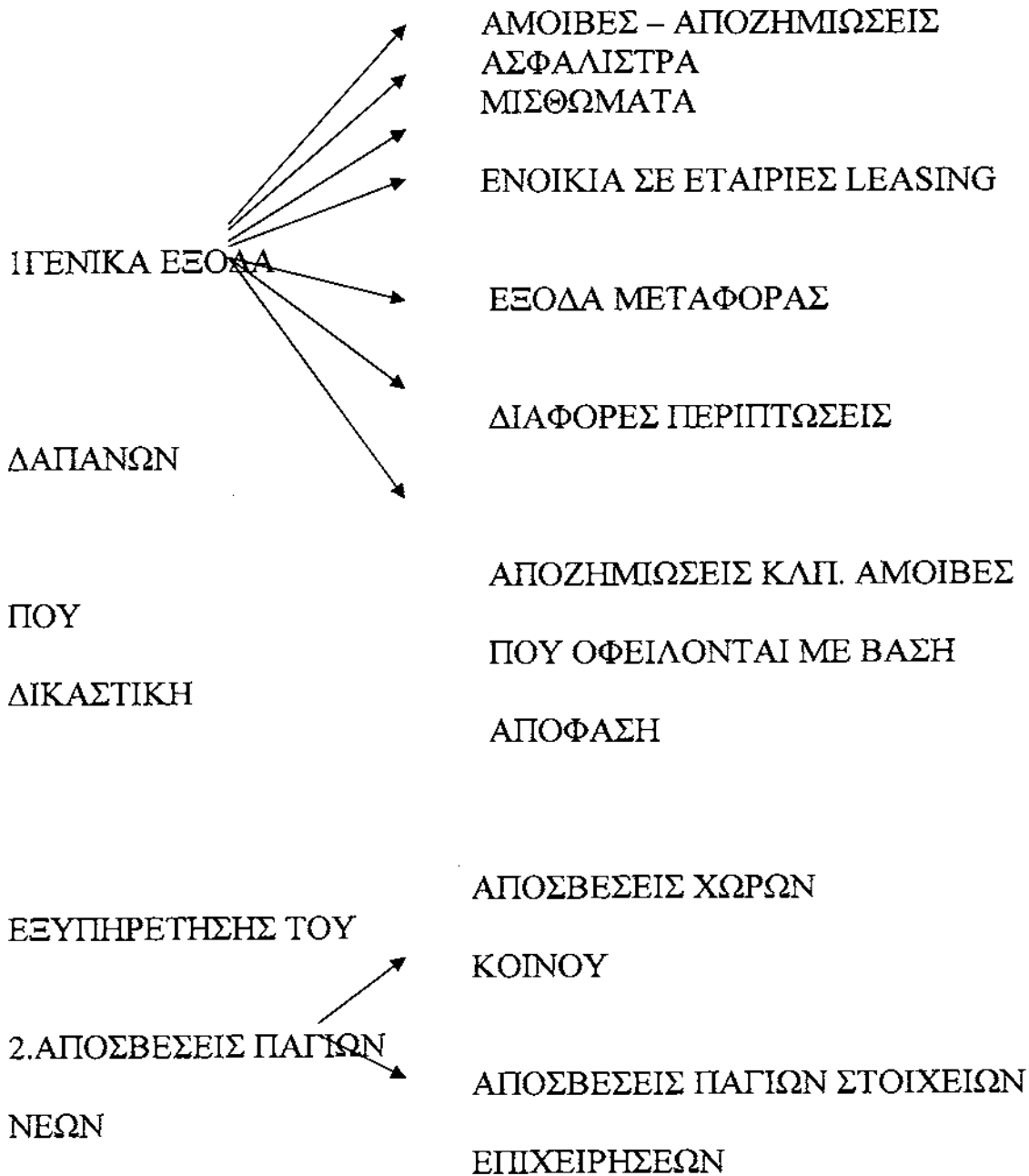
V. Η αποτίμηση των αποθεμάτων που δεν παρακολουθούνται με το σύστημα της διαρκούς απογραφής.

15. Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς των αποθεμάτων τους με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής παίρνουν ως βάση τα δεδομένα των λογαριασμών αυτών.

16. Οι λοιπές οικονομικές μονάδες έχουν υποχρέωση να διαμορφώνουν τα βιβλία τους με κατάλληλο τρόπο, ώστε να προκύπτει από αυτά το κόστος αγοράς. Οι οικονομικές αυτές μονάδες θα υπολογίζουν το κόστος παραγωγής με τη βοήθεια εξωλογιστικών στοιχείων.

Ο λογαριασμός αυτός είναι κενός. Η συμπλήρωση του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά το νόμο αρμόδιου οργάνου.

Παρακάτω σας παραθέτουμε τις πιο πολλές από τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών:



3. Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μικρής αξίας. (βάση του ν.3091/2002).

4. Δαπάνες συντήρησης και επισκευής των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων.

5. Δαπάνες λειτουργίας μοτοποδηλάτων.

6. Δαπάνες βελτιώσεων και προσθηκών.

7. Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά επιχειρήσεων έκδοσης εφημερίδων και περιοδικών.



8. Δαπάνες οι οποίες αφορούν πωλήσεις εφοδίων και λιπαντικών σε πλοία.
9. Δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών, κλπ. από εξωχώρια εταιρία.
10. Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα.
11. Δωρεές χρηματικών ποσών σε κοινωφελή ιδρύματα, σωματεία, κλπ.
12. Χορηγίες.
13. Εξοδα ίδρυσης νέων υποκαταστημάτων.
14. Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου.
15. Δαπάνες εισαγωγής στο Χ.Α.Α.
16. Αποζημίωση για δαπάνες ανατεθείσας υπηρεσίας.
17. Μισθοί, απολαβές μελών Δ.Σ. Ανώνυμης εταιρίας και εταίρων Ε.Π.Ε.:  
α. Αμοιβές γενικά, β. Μισθώματα σε εταιρίες leasing, γ. Μισθώματα για κινητά.
18. Απόσβεση χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από την εξόφληση ή αποτίμηση υποχρεώσεων σε \$ Η.Π.Α. ή σε ΓΙΕΝ ΙΑΠΩΝΙΑΣ.
19. Ζημία από συμμετοχή σε εκκαθαρισθείσα επιχείρηση.
20. Φ.Π.Α. Εισροών τραπεζών.
21. Η αποζημίωση για κάλυψη αποθετικής ζημίας (διαφυγόντος κέρδους) που επιδικάζεται σε βάρος επιχείρησης με απόφαση διαιτητικού δικαστηρίου, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της. (1011706/10109/B0012/14-02-2003).
22. Η αποζημίωση που καταβάλει επιχείρηση σε κληρονόμους φονευθέντος από πτώση-συνέπεια σεισμού-κτιρίου ιδιοκτησίας της, εκπίπτει ως παραγωγική δαπάνη, από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία καταβλήθηκε στους δικαιούχους. (1015381/322/A0012/24-09-2002).
23. Η συμπληρωματική αποζημίωση στην οικογένεια θανόντος υπαλλήλου επιχείρησης από σύγκρουση με αυτοκίνητο της κατά την ώρα της επαγγελματικής απασχόλησής του, εκπίπτει ως παραγωγική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της. (1015381/322/A0012/24-09-2002), (Σ.Τ.Ε. 3214/1982).
24. Η συμπληρωματική αποζημίωση για σωματικές βλάβες που καταβάλει η επιχείρηση σε τρίτο, ο οποίος τραυματίστηκε από αυτοκίνητο της, χρησιμοποιούμενο στα πλαίσια της επαγγελματικής της απασχόλησης, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της.
25. Η αποζημίωση που καταβάλει επιχείρηση σε υπάλληλο της για δαπάνες υπηρεσίας που του έχουν ανατεθεί, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ και δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τις

διατάξεις της περιόδου α, της παραγράφου 4, του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. (1067765/10615/B0012/31-08-1999).

26. Επιχειρήσεις επεξεργασίας αποβλήτων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους τις αμοιβές που καταβάλουν σε αλλοδαπές επιχειρήσεις για τη διαχείριση των αποβλήτων, εφόσον δεν μπορούν να την αναλάβουν οι ίδιες, καθώς και τις αμοιβές που καταβάλουν στην βιομηχανία τσιμέντου, η οποία αναλαμβάνει να καταστρέψει με καύση τα μη εκμεταλλεύσιμα εμπορικά προϊόντα που προκύπτουν από την επεξεργασία των αποβλήτων. (1109541/10798/B0012/27-11-2001).

27. Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλει βάσει νόμου, εκμισθώτρια επιχείρηση στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο μέχρι του ύψους του ακαθάριστου εισοδήματος που αποκτά από το συγκεκριμένο μίσθιο κατά το έτος καταβολής της αποζημίωσης.

(Κ.Φ.Ε. άρθρο 23, παράγραφος 1, περίοδος ζ).

28. Αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογράφων για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (Κ.Φ.Ε. άρθρο 31, παράγραφος 1, περίοδος α).

29. Αμοιβές μηχανικών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους και εφόσον δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος οικοδομής (π.χ. σύνταξη τοπογραφικών διαγραμμάτων, επιμετρήσεις οικοπέδων, οριοθετήσεις, κλπ) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

30. Αμοιβές τρίτων για παρασχεθείσες υπηρεσίες τους, εφόσον έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο στοιχείο του Κ.Β.Σ, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

31. Αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων ή φυσικών προσώπων για υπηρεσίες που παρέχουν στην Ελλάδα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

32. Αμοιβές αλλοδαπών δικηγόρων για υπηρεσίες που προσέφεραν στην αλλοδαπή (π.χ. δικαστική εκπροσώπηση) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

33. Αμοιβές αλλοδαπών φυσικών ή νομικών προσώπων για την έρευνα αγοράς ή προώθηση ελληνικών προϊόντων στην αλλοδαπή εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

34. Αμοιβές αλλοδαπών για τη σύνταξη τεχνικών και λοιπών επιστημονικών μελετών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

35. Αμοιβές λογιστών όταν δεν ανήκουν στο προσωπικό και εφόσον έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο στοιχείο του Κ.Β.Σ εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

36. Αμοιβές που καταβάλουν επιχειρήσεις σε άλλες επιχειρήσεις για την παραγωγή των προϊόντων τους με τη μέθοδο του ΦΑΣΟΝ εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

37. Αμοιβές και αποζημιώσεις που καταβάλλονται στα μέλη Δ.Σ ανώνυμης εταιρίας σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 24 του κ.ν 2190/1920, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της.(Κ.Φ.Ε. άρθρο 105, παράγραφος 6, περίοδος γ).

38. Ο επιμερισμός των δαπανών δικηγόρου που αποκτά εισόδημα από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος και από μισθωτές υπηρεσίες, θα γίνει με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από κάθε πηγή εισοδήματος και θα αφαιρεθεί τελικά εκείνο το ποσοστό που αναλογεί στα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος.(1098565/2051/Α0012/10-02-2003).

39. Αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους, πέραν των συμβατικών ή νομίμων εκπίπτουν ως παραγωγική δαπάνη, εφόσον έχουν καταβληθεί οι εισφορές και σύμφωνα με τις λοιπές προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος. (Ε3341/24-02-1967).

40. Τα ασφάλιστρα που καταβάλει ανώνυμη εταιρία για ασφάλιση σύνταξης των διευθυνόντων συμβούλων της και των προσώπων που νόμιμα την εκπροσωπούν, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της.

**Παρακάτω θα αναλύσουμε την 6<sup>η</sup> ομάδα του Ε.Γ.Α.Σ που περιλαμβάνει τα οργανικά έξοδα κατ είδος.**

#### **60. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ**

#### **61. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ**

#### **62. ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ**

#### **63. ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ**

#### **64. ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ**

#### **65. ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ**

#### **66. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ**

#### **68. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ**

#### **Περιεχόμενο της 6<sup>ης</sup> ομάδας και εννοιολογικοί προσδιορισμοί:**

1. Στην ομάδα 6 απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατ είδος τα έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για τη διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

2. Στους λογαριασμούς της ομάδας 6 δεν καταχωρούνται:

α. Ποσά που αφορούν επενδύσεις ή τοποθετήσεις. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς των ομάδων 1 και 3, που αφορούν τις ιδιοκατασκευές και λαμβάνονται υπόψη κατά την κοστολόγηση τους, οπότε με τα σχετικά ποσά χρεώνονται οι οικείοι λογαριασμοί της ομάδας 1, με πίστωση του λογαριασμού 78.00

<<ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΚΑΙ ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ>>.

β. Ποσά που αφορούν ζημίες και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς του 81 <<ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ>>.

γ. Ποσά που αφορούν ζημίες και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς του 82 <<ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ>>.

δ. Ποσά προβλέψεων που δεν αφορούν άμεσα την εκμετάλλευση, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς του 83 <<ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ>>.

ε. Ποσά που αφορούν φόρο εισοδήματος επί των αδιανέμητων κερδών της χρήσεως τα οποία σαν αφαιρετικά στοιχεία των αποτελεσμάτων καταχωρούνται στη χρέωση του 88.08 <<φόρος εισοδήματος και εισφορά Ο.Γ.Α.>>.

στ. Τα υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα (π.χ. τόκοι ιδίων κεφαλαίων, αμοιβή επιχειρηματία στις προσωπικές εταιρίες), τα οποία δεν συνδέονται με εκταμίευση και δε λογιστικοποιούνται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής.

3. Αν κατά το χρόνο που γίνονται οι εγγραφές καταχώρησης των εξόδων δεν είναι γνωστός ο χαρακτήρας ή ο προορισμός τους, τα ποσά των εξόδων αυτών είναι δυνατό να καταχωρούνται προσωρινά στους λογαριασμούς της ομάδας 6 και από αυτούς, είτε περιοδικά μέσα στη χρήση, είτε στο τέλος της κατά την περίοδο του ισολογισμού, να μεταφέρονται στους λογαριασμούς τους οποίους πραγματικά ανήκουν (δηλαδή στους λογαριασμούς του ενεργητικού ή στους λογαριασμούς της ομάδας 8).

4. Ο τρόπος διορθώσεως των λογαριασμών εξόδων τις ομάδας 6, που περιγράφεται στην πιο πάνω περίπτωση 3, δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες δύο περιπτώσεις:

α. Στην περίπτωση που τα έξοδα αφορούν κατασκευές ή βελτιώσεις παγίων στοιχείων, των οποίων το κόστος προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως της ομάδας 9 ή, αν δε λειτουργεί η λογιστική αυτή, εξωλογιστικά με υπολογισμούς που βασίζονται σε λογιστικά στοιχεία. Στην περίπτωση αυτή οι διορθωτικές εγγραφές των εξόδων γίνονται με πίστωση του λογαριασμού 78.00 <<Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων>> και χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 1.

β. Στην περίπτωση που, για τα έξοδα που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση και από τη φύση τους αφορούν λογαριασμούς της ομάδας 6, έχει προηγηθεί, σε προηγούμενες χρήσεις, ο σχηματισμός προβλέψεων. Στην περίπτωση αυτή, προκειμένου να εμφανίζεται στους λογαριασμούς της ομάδας 6 το πραγματικό ύψος των εξόδων που πραγματοποιούνται κατά τη χρήση, οι διορθωτικές εγγραφές των εξόδων γίνονται με πίστωση του λογαριασμού 78.05 <<χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη

εξόδων εκμεταλλεύσεως>> και χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 44 <<ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ>>.

5. Σε περιπτώσεις που η οικονομική μονάδα καταλογίζει σε βάρος τρίτων έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τους, όπως π.χ. έξοδα εκτυπώσεως εντύπων ή γραφική ύλη, τα οποία για οποιοδήποτε λόγο έχουν καταχωρηθεί στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 6, τα αντίστοιχα ποσά μπορούν να μεταφέρονται με αντιλογισμό στη χρέωση των οικείων λογαριασμών των τρίτων.

#### **Περιοδική κατανομή εξόδων μέσα στη χρήση:**

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα υπολογίζει βραχύχρονα (π.χ. μηνιαία ή τριμηνιαία) αποτελέσματα ή καταρτίζει περιοδικές συγκρίσιμες καταστάσεις, η περιοδική κατανομή των εξόδων αντιμετωπίζεται, είτε με απευθείας χρεοπίστωση των οικείων λογαριασμών εξόδων, είτε με παρεμβολή ενδιάμεσων λογαριασμών εξόδων, (60.99, 61.99, 62.99, 63.99, 64.99, 65.99, 66.999, 68.99).

#### **Τακτοποίηση λογαριασμών εξόδων στο τέλος της χρήσεως:**

1. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 6, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 <<λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως>>. Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί εξόδων περιλαμβάνουν και προπληρωμένα ποσά εξόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις ή σε περίπτωση που οι λογαριασμοί αυτοί δεν περιλαμβάνουν ποσά δουλεμένων εξόδων, επειδή θα πληρωθούν κατά τις επόμενες χρήσεις, πριν από τη μεταφορά των υπολοίπων τους στο λογαριασμό 80.00 γίνονται εγγραφές τακτοποιήσεως, έτσι ώστε τα υπόλοιπα αυτά να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δουλεμένων εξόδων εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει.

2. Οι εγγραφές τακτοποιήσεως της προηγούμενης περιπτώσεως γίνονται με τη βοήθεια μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού (λογαριασμός 36) και παθητικού (λογαριασμός 56).

#### **Δυνητική ευχέρεια αναπτύξεως λογαριασμών εξόδων:**

Η υποδεικνυόμενη ανάπτυξη των λογαριασμών τρίτου βαθμού στους οποίους αναλύονται οι δευτεροβάθμιοι των λογαριασμών 60-68 είναι ενδεικτική.

Κάθε οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα, αντί να αναπτύξει κατά είδος τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς εξόδων, να τους αναπτύξει κατά προορισμό.

Στην περίπτωση όμως αυτή οι υποχρεωτικοί τριτοβάθμιοι λογαριασμοί των εξόδων κατά είδος εμφανίζονται υποχρεωτικά ως αναλυτικοί των περιληπτικών, κατά προορισμό, λογαριασμών, στους οποίους θα αναλύονται οι δευτεροβάθμιοι κατά είδος λογαριασμοί των 60-68 πρωτοβαθμίων.

**Παρακάτω αναλύεται ο λογαριασμός 60 <<ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ>>.**

- 60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού.
- 60.00.00 Τακτικές αποδοχές.
- 60.00.02 Αμοιβές υπερωριακής απασχολήσεως.
- 60.00.03 Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και Πάσχα).
- 60.00.05 Αποδοχές ασθένειας.
- 60.00.06 Αποδοχές κανονικής άδειας.
- 60.00.07 Επιδόματα κανονικής άδειας.
- 60.00.08 Αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών.
- 60.00.09 Ποσοστά για πωλήσεις και αγορές.
- 60.00.10 Έκτακτες αμοιβές (πριμ, βραβεία, επιδόματα ή αποζημιώσεις για παροχές σε είδος, κλπ).
- 60.00.11 Αμοιβές εκτός έδρας (όταν δεν καλύπτουν έξοδα εκτός έδρας).
- 60.01 Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού.
- 60.01.00 Τακτικές αποδοχές (περιλαμβάνονται και προσαυξήσεις λόγω νυκτερινών, Κυριακών και εξαιρετικών περιπτώσεων).
- 60.01.02 Αμοιβές υπερωριακής απασχόλησης.
- 60.01.03 Δώρα εορτών (Χριστούγεννα και Πάσχα).
- 60.01.04 Αποδοχές επισήμων αργιών.
- 60.01.05 Αποδοχές ασθευίας.
- 60.01.06 Αποδοχές κανονικής άδειας.
- 60.01.07 Επιδόματα κανονικής άδειας.
- 60.01.08 Αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών.
- 60.01.09 Ποσοστά για πωλήσεις και αγορές.
- 60.01.10 Έκτακτες αμοιβές (πριμ, βραβεία, επιδόματα ή αποζημιώσεις για παροχές σε είδος, κλπ)
- 60.01.11 Αμοιβές εκτός έδρας (όταν δεν καλύπτουν έξοδα εκτός έδρας).
- 60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού.
- 60.02.00 Είδη ενδύσεως.
- 60.02.01 Έξοδα στεγάσεως (π.χ. κατοικιών).
- 60.02.02 Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου-εστιατορίου.
- 60.02.03 Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού (π.χ. εκδρομών, χορ/ρίδων ή εορταστικών εκδηλώσεων).
- 60.02.04 Έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού (π.χ. δίδακτρα έξοδα εκπαιδευτικών ταξιδιών, έξοδα μετεκπαιδεύσεων).
- 60.02.05 Έξοδα ιατροφαρμακευτικής περιθάλψεως (π.χ. νοσήλια, φάρμακα, έξοδα εγχειρήσεως, έξοδα κηδειών).
- 60.02.06 Ασφάλιστρα προσωπικού (π.χ. ομαδικής ή ατομικής ασφαλίσεως).
- 60.02.07 Αξία χορηγούμενων αποθεμάτων (Γνωμ. 44/1129/1989).
- 60.03 Εργοδοτικές εισφορές και επίβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού.
- 60.03.00 Εργοδοτικές εισφορές Ι.Κ.Α.

**60.03.01 Εργοδοτικές εισφορές λοιπών ταμείων κύριας ασφαλίσεως.**

**60.03.02 Εργοδοτικές εισφορές ταμείων επικουρικής ασφαλίσεως.**

**60.03.04 Χαρτόσημο μισθοδοσίας.**

**60.04 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού.**

**60.04.00 Εργοδοτικές εισφορές Ι.Κ.Α.**

**60.04.01 Εργοδοτικές εισφορές λοιπών ταμείων κύριας ασφαλίσεως.**

**60.04.02 Εργοδοτικές εισφορές ταμείων επικουρικής ασφαλίσεως.**

**60.04.03 Δωρόσημο οικοδομών (Γνωμ. 252/2244/1495).**

**60.04.04 Χαρτόσημο μισθοδοσίας.**

Στο λογαριασμό 60 καταχωρούνται όλα τα έξοδα της οικονομικής μονάδας που προκύπτουν από την απασχόληση προσωπικού της, το οποίο συνδέεται με αυτή με σύμβαση μισθώσεως.

Στους λογαριασμούς 60.00 <<Αμοιβές έμμισθου προσωπικού>> και 60.01 <<Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού>> καταχωρούνται οι κάθε είδους αμοιβές του έμμισθου και ημερομίσθιου προσωπικού, αντίστοιχα. Οι λογαριασμοί αυτοί, στην περίπτωση που η μισθοδοτική κατάσταση λογιστικοποιείται με συμψηφιστική εγγραφή, χρεώνονται, με βάση μισθοδοτικές καταστάσεις ή ατομικές εκκαθαρίσεις, με τις ονομαστικές (μικτές) αποδοχές του προσωπικού, με πίστωση:

-των λογαριασμών 33.00, 33.01 και 33.02, με τα ποσά που ενδεχόμενα παρακρατούνται για την εξόφληση προκαταβολών, χρηματικών διευκολύνσεων και δανείων.

-των οικείων υπολογαριασμών των λογαριασμών 54 και 55, με τα ποσά που παρακρατούνται από τις αποδοχές του προσωπικού για φόρους, χαρτόσημο και εισφορές υπέρ των ασφαλιστικών οργανισμών.

-του λογαριασμού 53.00, με τα καθαρά ποσά που καταβάλλονται στο προσωπικό με χρέωση του λογαριασμού αυτού. Στην περίπτωση που η μισθοδοτική κατάσταση λογιστικοποιείται ταμιακά, ο λογαριασμός 53.00 δεν χρησιμοποιείται.

Στο λογαριασμό 60.00 καταχωρούνται και οι αποδοχές που καταβάλλονται σε διευθυντές, γενικούς διευθυντές και μέλη του διοικητικού συμβουλίου ανωνύμων εταιριών, για υπηρεσίες που παρέχουν στην οικονομική μονάδα με βάση σύμβαση μισθώσεως εργασίας, όπως για το λοιπό έμμισθο προσωπικό.

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα αδυνατεί ή δε θέλει να παρακολουθεί χωριστά τα οικογενειακά επιδόματα και τις αμοιβές μαθητευομένων στους προαιρετικούς τριτοβάθμιους λογαριασμούς 60.00.01, 60.00.12, 60.01.01 και 60.01.12, έχει τη δυνατότητα να παρακολουθεί τις κατηγορίες αυτές αμοιβών προσωπικού, μαζί με τις τακτικές αποδοχές, στους λογαριασμούς 60.00.00 και 60.01.00, κατά περίπτωση.

Στο λογαριασμό 60.02 <<Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού>> καταχωρούνται τα ποσά που αντιπροσωπεύουν, εκτός από τις αμοιβές και τις εργοδοτικές εισφορές, λοιπές παροχές και έξοδα που πραγματοποιούνται για το προσωπικό της οικονομικής μονάδας. Στις περιπτώσεις εκείνες που η οικονομική μονάδα κρίνει σκόπιμο να παρακολουθεί τα διάφορα είδη που προορίζονται για το προσωπικό της (π.χ. είδη ενδύσεως ή φάρμακα) σε λογαριασμούς αποθεμάτων, κατά την αγορά των ειδών αυτών χρεώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 25 <<Αναλώσιμα υλικά>>.

Τα ποσά που ενδεχόμενα εισπράττονται από το προσωπικό ή λογίζονται σε βάρος του για συμμετοχή στα παραπάνω έξοδα, φέρονται σε πίστωση του λογαριασμού 75.01 <<έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό>>.

Στους λογαριασμούς 60.03 <<εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού>> και 60.04 <<εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού>> καταχωρούνται τα ποσά των εργοδοτικών εισφορών και λοιπών επιβαρύνσεων (χαρτόσημο, φόρος α.ν. 843/48) που αναλογούν στις αποδοχές που καταβάλλονται στο έμμισθο (60.03) και ημερομίσθιο (60.04) προσωπικό της οικονομικής μονάδας, με αντίστοιχη πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των λογαριασμών 54 και 55.

Τα ποσά προστίμων και προσαυξήσεων που ενδεχόμενα επιβάλλονται στις εισφορές, π.χ. λόγω καθυστερημένης καταβολής τους, καταχωρούνται, αν αφορούν τη χρήση στο λογαριασμό 81.00 <<Εκτακτα και ανόργανα έξοδα>>, αν όμως αφορούν προηγούμενες χρήσεις, έστω και αν βεβαιώνονται μέσα στη χρήση, στο λογαριασμό 82.00 <<Έξοδα προηγούμενων χρήσεων>>.

Στο λογαριασμό 60.05 <<αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία>> καταχωρούνται οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από την οικονομική μονάδα στο προσωπικό που αποχωρεί από την υπηρεσία, είτε λόγω καταγγελίας της συμβάσεως εργασίας, είτε λόγω συμπληρώσεως του χρόνου συνταξιοδοτήσεως, ανεξάρτητα από το αν έχει προηγηθεί ο σχηματισμός σχετικής προβλέψεως (λογαριασμός 44.00).

**Λογαριασμός 61 <<Αμοιβές και έξοδα τρίτων>>.**

**61.00 Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών υποκειμένων σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος.**

**61.00.00 Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων.**

**61.00.01 Αμοιβές και έξοδα συμβολαιογράφων (όταν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος).**

**61.00.02 Αμοιβές και έξοδα τεχνικών.**

**61.00.03 Αμοιβές και έξοδα οργάνωτων-μελετητών-ερευνητών.**

**61.00.04 Αμοιβές και έξοδα ελεγκτών.**



- 61.00.05 Αμοιβές και έξοδα ιατρών.
- 61.00.06 Αμοιβές και έξοδα λογιστών.
- 61.01 Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενων σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος.
- 61.01.00 Αμοιβές συνεδριάσεων μελών διοικητικού συμβουλίου.
- 61.01.02 Αμοιβές σε εταιρίες μελετών τεχνικών έργων εξωτερικού (Γνωμάτευση 252/2244/1995).
- 61.02 Λοιπές προμήθειες τρίτων
- 61.02.00 Προμήθειες για αγορές.
- 61.02.01 Προμήθειες για πωλήσεις.
- 61.02.02 Προμήθειες εισπράξεως τιμολογίων και φορτωτικών εγγράφων.
- 61.02.03 Μεσιτείες.
- 61.03 Επεξεργασίες από τρίτους.
- 61.03.00 Επεξεργασίες (Facon).
- 61.03.01 Αμοιβές μηχανογραφικής επεξεργασίας (Service).
- 61.90 Αμοιβές τρίτων μη υποκείμενων σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος (Γνωμάτευση 252/2244/1995).
- 61.90.00 Αμοιβές σε εταιρίες μελετών τεχνικών έργων.
- 61.91 Πνευματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα τρίτων επί πωλήσεων (Γνωμάτευση 95/1694/1992).
- 61.92 Εισφορές υπέρ τρίτων για ελεύθερους επαγγελματίες.
- 61.92.00 Εισφορές ταμείου νομικών έμμισθων δικηγόρων (άρθρο 37 Νόμου 2145/1993).
- 61.92.01 Εισφορές Τ.Σ.Α.Υ έμμισθων ιατρών.
- 61.93 Αμοιβές υπεργολάβων εκτελέσεως εργασιών τεχνικών έργων (Γνωμάτευση 252/2244/1995).
- 61.94 Εισφορές υπέρ ασφαλιστικών οργανισμών για κατ/ζόμενα τεχνικά έργα (Γνωμάτευση 252/2244/1995).
- 61.94.00 Εισφορές Ι.Κ.Α. προσωπικού υπεργολάβων εκτελέσεως εργασιών τεχνικών έργων.
- 61.94.01 Δωρόσημο οικοδομών υπεργολάβων εκτελέσεως εργασιών τεχνικών έργων.
- 61.94.05 Κρατήσεις-Εισφορές υπέρ Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε.
- 61.94.06 Κρατήσεις-Εισφορές υπέρ Τ.Π.Ε.Δ.Ε.
- 61.94.07 Κρατήσεις-Εισφορές υπέρ Μ.Τ.Π.Υ.

Στους υπολογαριασμούς του 61 καταχωρούνται οι αμοιβές που λογίζονται από την οικονομική μονάδα για εργασίες τρίτων, οι οποίοι δεν συνδέονται με αυτή με σχέση εξαρτημένης εργασίας.

Οι αμοιβές τρίτων που δεν περιλαμβάνονται στους υπολογαριασμούς 61.00-61.03 καταχωρούνται στο λογαριασμό 61.98 <<λοιπές αμοιβές τρίτων>>. Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται και τα ποσά που λογίζονται ή καταβάλλονται σε τρίτους κάθε χρόνο για την παραχώρηση

της χρήσεως π.χ. σημάτων, μεθόδων παραγωγής ή διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας. Αν τα ποσά αυτά προκαταβάλλονται για τη χρήση δικαιωμάτων και προνομίων για περισσότερα χρόνια, χρεώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 16.

**Λογαριασμός 62 <<Παροχές τρίτων>>.**

**62.00 Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής.**

**62.01 Φωταέριο παραγωγικής διαδικασίας.**

**62.02 Ύδρευση παραγωγικής διαδικασίας.**

**62.03 Τηλεπικοινωνίες.**

**62.03.00 Τηλεφωνικά-Τηλεγραφικά.**

**62.03.01 TELEX (Τηλέτυπο) – FAX.**

**62.03.02 Ταχυδρομικά.**

**62.03.10 Αγορές τηλεκαρτών προς διάθεση (Γνωμάτευση 147/1968/1993).**

**62.04 Ενοίκια.**

**62.04.00 Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων.**

**62.04.01 Ενοίκια κτιρίων-τεχνικών έργων.**

**62.04.02 Ενοίκια μηχανημάτων-τεχνικών εγκαταστάσεων-λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού.**

**62.04.03 Ενοίκια μεταφορικών μέσων.**

**62.04.04 Ενοίκια επίπλων.**

**62.04.05 Ενοίκια μηχανογραφικών μέσων.**

**62.04.06 Ενοίκια λοιπού εξοπλισμού.**

**62.04.07 Ενοίκια φωτοαντιγραφικών μέσων.**

**62.04.08 Ενοίκια φωτεινών επιγραφών.**

**62.04.10 Ενοίκια χρονομεριστικής μισθώσεως Νόμου 1652/1986 (Γνωμάτευση 85/1644/1991).**

**62.05 Ασφάλιστρα.**

**62.05.00 Ασφάλιστρα πυρός.**

**62.05.01 Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων.**

**62.05.02 Ασφάλιστρα μεταφορών.**

**62.05.03 Ασφάλιστρα πιστώσεων.**

**62.06 Αποθήκευτρα**

**62.07 Επισκευές και συντηρήσεις.**

**62.07.00 Εδαφικών εκτάσεων.**

**62.07.01 κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων-τεχνικών έργων.**

**62.07.02 Μηχανημάτων-τεχνικών εγκαταστάσεων-λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού.**

**62.07.03 Μεταφορικών μέσων.**

**62.07.04 Επίπλων και λοιπού εξοπλισμού.**

**62.07.05 Εμπορευμάτων.**

**62.07.06 Ετοιμών προϊόντων.**

**62.91 Έξοδα μεταφορικού έργου.**

**62.98 Λοιπές παροχές τρίτων.****62.98.00 Φωτισμός (πλην ηλεκτρικής ενέργειας παραγωγής).****62.98.01 Φωταέριο (πλην φωταερίου παραγωγής).****62.98.02 Ύδρευση (πλην υδρεύσεως παραγωγής).****62.98.03 Έξοδα ξενοδοχείων για εξυπηρέτηση πελατών μας****(Γνωμάτευση 219/2184/1994).**

Στους υπολογαριασμούς του 62 καταχωρούνται:(1) τα αντίτιμα των παροχών κοινής ωφέλειας, (2) τα ενοίκια μισθώσεως παγίων στοιχείων, εκτός από εκείνα που αφορούν στέγαση προσωπικού, τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 60.02.01 <<έξοδα στεγάσεως>>, (3) τα κάθε μορφής ασφάλιστρα, εκτός από εκείνα που αφορούν ασφάλειες προσωπικού και καταχωρούνται στο λογαριασμό 60.02.06 <<ασφάλιστρα προσωπικού>>, καθώς και εκείνα που αφορούν ασφάλειες μεταφοράς των αγοραζόμενων ειδών, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς του 32 <<παραγγελίες στο εξωτερικό>> ή σε λογαριασμούς αποθεμάτων της ομάδας 2 ή παγίων στοιχείων της ομάδας 1, (4) τα κάθε είδους αποθήκευτρα, (5) το κόστος επισκευής και συντηρήσεως πάγιων και λοιπών στοιχείων ενεργητικού, που γίνονται από τρίτους και (6) οι κάθε είδους παροχές τρίτων που δεν υπάγονται σε έναν από τους υπολογαριασμούς του 62.

**Λογαριασμός 63 <<Φόροι – Τέλη>>.****63.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος.****63.00.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος εσωτερικού.****63.00.01 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος εξωτερικού.****63.01 Εισφορά Ο.Γ.Α.****63.02 Τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων.****63.02.00 Χαρτόσημα συναλλαγματικών και αποδείξεων.****63.02.01 Χαρτόσημα λοιπών πράξεων.****63.03 Φόροι-Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων.****63.03.00 Αυτοκινήτων επιβατικών.****63.03.01 Αυτοκινήτων φορτηγών.****63.03.02 Σιδηροδρομικών οχημάτων.****63.03.03 Πλωτών μέσων.****63.03.04 Εναέριων μέσων.****63.04 Δημοτικοί φόροι-τέλη.****63.04.00 Τέλη καθαριότητας και φωτισμού.****63.04.01 Φόροι και τέλη ανεγειρόμενων ακινήτων.****63.04.03 Τέλη ακίνητης περιουσίας (άρθρο 24 Νόμου 2130/1993).****63.05 Φόροι-τέλη προβλεπόμενοι από διεθνείς οργανισμούς.****63.06 Λοιποί φόροι-τέλη εξωτερικού.****63.90 Τέλη υπέρ τρίτων επί κατασκευαζόμενων τεχνικών έργων (Γνωμάτευση 52/2244/1995).****63.98 Διάφοροι φόροι-τέλη.**

**63.98.00 Χαρτόσημο μισθωμάτων.**

**63.98.01** (Τα τέλη υδρεύσεως καταργήθηκαν με το άρθρο 43 παράγραφος 2 του Νόμου 2065/1992).

**63.98.02** Φόρος ακίνητης περιουσίας (καταργήθηκε με το άρθρο 37 του Νόμου 2065/1992).

**63.98.03** Χαρτόσημο κερδών.

**63.98.04** Χαρτόσημο εσόδων από τόκους.

**63.98.06** Χαρτόσημο αμοιβών τρίτων.

**63.98.07** Κρατήσεις υπέρ δημοσίου και τρίτων από πωλήσεις στο δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ.

**63.98.08** Φ.Π.Α. εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος (Γνωμάτευση 243/2162/1995).

**63.98.09** Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος (Γνωμάτευση 243/2162/1995).

Στους υπολογαριασμούς του 63 καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την οικονομική μονάδα εκτός από τους φόρους που σας παραθέτουμε παρακάτω.

Στους υπολογαριασμούς του 63 δεν καταχωρούνται οι ακόλουθοι φόροι-τέλη:

-Ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος, σαν αφαιρετικό στοιχείο των ετήσιων κερδών, καταχωρείται στον λογαριασμό 88.08 <<φόρος εισοδήματος και εισφορά Ο.Γ.Α>>, εκτός αν πρόκειται για ποσά παρακρατημένου και μη συμψηφιζόμενου φόρου εισοδήματος, τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 63.00 <<φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος>>.

-Οι φόροι προηγούμενων χρήσεων, οι οποίοι καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.00 <<έξοδα προηγούμενων χρήσεων>>.

-Οι φορολογικές ποινές και τα πρόστιμα, που καταχωρούνται στο λογαριασμό 81.00.00 <<φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις>>.

-Το χαρτόσημο μισθοδοσίας και ο φόρος α.ν. 843/48, που καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 60.

-Το χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων, που καταχωρείται στο λογαριασμό 65.07 <<χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων>>.

-Οι δασμοί και γενικά οι φόροι επί των αγορών, οι οποίοι καταχωρούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων και στους λογαριασμούς της ομάδας 1, όταν αφορούν αγορές παγίων στοιχείων.

**Λογαριασμός 64 <<Διάφορα έξοδα>>.**

**64.00** Έξοδα μεταφορών.

**64.00.00** Έξοδα κινήσεως (καύσιμα-λιπαντικά-διόδια) ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων.

**64.00.01** Έξοδα μεταφοράς προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων.

**64.00.02** Έξοδα μεταφοράς υλικών-αγαθών αγορών με μεταφορικά μέσα τρίτων.

- 64.00.03 Έξοδα μεταφοράς υλικών-αγαθών πωλήσεων με μεταφορικά μέσα τρίτων.
- 64.00.04 Έξοδα διακινήσεων (εσωτερικών) υλικών-αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων.
- 64.01 Έξοδα ταξιδιών.
- 64.01.00 Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού.
- 64.01.01 Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού.
- 64.02 Έξοδα προβολής και διαφημίσεως.
- 64.02.00 Διαφημίσεις από τον τύπο.
- 64.02.01 Διαφημίσεις από το ραδιόφωνο-τηλεόραση.
- 64.02.02 Διαφημίσεις από τον κινηματογράφο.
- 64.02.03 Διαφημίσεις από τα λοιπά μέσα ενημέρωσης.
- 64.02.04 Έξοδα λειτουργίας φωτεινών επιγραφών.
- 64.02.05 Έξοδα συνεδριών-δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων.
- 64.02.06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας.
- 64.02.07 Έξοδα προβολής και λοιπών μεθόδων.
- 64.02.08 Έξοδα λόγω εγγυήσεως πωλήσεων (συμβατικές υποχρεώσεις).
- 64.02.09 Έξοδα αποστολής δειγμάτων.
- 64.02.10 Αξία χορηγούμενων δειγμάτων (Γνωμάτευση 44/1129/1989).
- 64.03 Έξοδα εκθέσεων-επιδείξεων.
- 64.03.00 Έξοδα εκθέσεων εσωτερικού.
- 64.03.01 Έξοδα εκθέσεων εξωτερικού.
- 64.03.02 Έξοδα επιδείξεων.
- 64.04 Ειδικά έξοδα προωθήσεως εξαγωγών.
- 64.04.00 Ειδικά έξοδα εξαγωγών δίχως δικαιολογητικά.
- 64.05 Συνδρομές-Εισφορές.
- 64.05.00 Συνδρομές σε περιοδικά και εφημερίδες.
- 64.05.01 Συνδρομές-εισφορές σε επαγγελματικές οργανώσεις.
- 64.05.02 Δικαιώματα χρηματιστηρίου διαπραγματεύσεως τίτλων.
- 64.06 Δωρεές-Επιχορηγήσεις.
- 64.06.00 Δωρεές για κοινωφελείς σκοπούς.
- 64.06.01 Επιχορηγήσεις για κοινωφελείς σκοπούς.
- 64.06.02 Αξία δωρεών αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς (Γνωμάτευση 44/1129/1989).
- 64.07 Έντυπα και γραφική ύλη.
- 64.07.00 Έντυπα.
- 64.07.01 Υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων.
- 64.07.02 Έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων.
- 64.07.03 Γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείων.
- 64.08 Υλικά άμεσης αναλώσεως.
- 64.08.00 Καύσιμα και λοιπά υλικά θερμάνσεως.

**64.08.01 Υλικά καθαριότητας.**

**64.08.02 Υλικά φαρμακείου.**

**64.09 Έξοδα δημοσιεύσεων.**

**64.09.00 έξοδα δημοσιεύσεως ισολογισμών και προσκλήσεων.**

**64.09.01 Έξοδα δημοσιεύσεως αγγελιών και ανακοινώσεων.**

**64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων.**

**64.10.00 Προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων.**

**64.10.01 Προμήθειες και λοιπά έξοδα πώλησεως συμμετοχών και χρεογράφων.**

**64.10.99 Λοιπά έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων.**

**64.11 Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων.**

**64.12 Διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων.**

**64.12.00 Διαφορές από πώληση συμμετοχών.**

**64.12.01 Διαφορές από πώληση συμμετοχών σε λοιπές πλην Α.Ε. επιχειρήσεις.**

**64.12.02 Διαφορές από πώληση χρεογράφων.**

**64.91 Διαφορές από πράξεις hedging (Γνωμάτευση 268/2272/1986).**

**64.98 Λοιπά διάφορα έξοδα.**

Στους υπολογαριασμούς του 64 καταχωρούνται όλα τα κατ είδος οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της ομάδας 6.

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του 64.00 <<έξοδα μεταφορών>> διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

-Στο λογαριασμό 64.00.00 καταχωρούνται τα έξοδα κινήσεως των μεταφορικών μέσων της οικονομικής μονάδας, όταν τα μέσα αυτά ανήκουν κατά κυριότητα σε αυτή.

-Στο λογαριασμό 64.00.01 καταχωρούνται τα έξοδα μεταφοράς του προσωπικού της οικονομικής μονάδας, όταν η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους, οι οποίοι αναλαμβάνουν το έργο αυτό. Αν η μεταφορά γίνεται με μισθωμένα μεταφορικά μέσα, τα ενοίκια που καταβάλλονται ή λογίζονται καταχωρούνται στο λογαριασμό 62.04.03 <<ενοίκια μεταφορικών μέσων>>.

-Στο λογαριασμό 64.00.02 καταχωρούνται τα έξοδα μεταφοράς των διάφορων υλικών-αγαθών που αγοράζονται από την οικονομική μονάδα, όταν η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους.  
Σημείωση:Πρόκειται για ειδικά έξοδα αγοράς, τα οποία είναι διαμορφωτικά της αξίας κτήσεως των αγοραζόμενων και καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 32 <<παραγγελίες εξωτερικού>> ή στους λογαριασμούς της ομάδας 2. Εδώ στον λογαριασμό 64.00.02 καταχωρούνται κατ εξαίρεση τα μεταφορικά εκείνα που για διάφορους λόγους λογιστικοποιούνται καθυστερημένα και τα αντίστοιχα αγαθά έχουν χρησιμοποιηθεί (οι πρώτες ύλες βιομηχανοποιήθηκαν & έχει

υπολογισθεί το μηνιαίο κόστος παραγωγής, τα εμπορεύματα πωλήθηκαν και υπολογίστηκαν τα βραχύχρονα αποτελέσματα. κ.λπ.), οπότε κατ'ανάγκη βαρύνουν το λογαριασμό 97. (ΑΥΟ 1116200/885/0015/ΠΙΟΛ 1282/30-10-96).

-Στο λογαριασμό 64.00.03 καταχωρούνται τα έξοδα μεταφοράς των διάφορων υλικών-αγαθών που πωλούνται από την οικονομική μονάδα, όταν η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους.

-Στο λογαριασμό 64.00.04 καταχωρούνται τα έξοδα εσωτερικής διακινήσεως των υλικών-αγαθών της οικονομικής μονάδας, όταν η διακίνηση αυτή, από τη μια εγκατάσταση στην άλλη, γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους.

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του 64.01 <<έξοδα ταξιδιών>> διευκρινίζεται ότι, στις περιπτώσεις που οι λογαριασμοί εξόδων ταξιδιών περιλαμβάνουν και αμοιβές πέρα από εκείνες που καλύπτουν τα έξοδα, π.χ. κινήσεως, διατροφής ή διανυκτερεύσεως, οι επί πλέον αυτές αμοιβές διαχωρίζονται και καταχωρούνται στο λογαριασμό 60.00.11 <<αμοιβές εκτός έδρας>>, όταν πρόκειται για έμμισθο προσωπικό ή μέλη της διοικήσεως, ή στο λογαριασμό 60.01.11 <<αμοιβές εκτός έδρας>>, όταν πρόκειται για ημερομίσθιο προσωπικό.

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του 64.02 <<έξοδα προβολής και διαφημίσεως>> ορίζονται τα ακόλουθα:

-Στο λογαριασμό 64.02.04 <<έξοδα λειτουργίας φωτεινών επιγραφών>> καταχωρούνται έξοδα συντηρήσεως, επισκευών και άλλα των φωτεινών επιγραφών της οικονομικής μονάδας. Σε περίπτωση μισθώσεως δικαιωμάτων εγκαταστάσεως και λειτουργίας φωτεινών επιγραφών, τα ενοίκια καταχωρούνται στο λογαριασμό 62.04.08 <<ενοίκια φωτεινών επιγραφών>>. Τα αρχικά έξοδα κατασκευής και εγκαταστάσεως των φωτεινών επιγραφών, όταν πρόκειται για περιπτώσεις αποσβέσεως τους σε περισσότερες από μία χρήσεις, καταχωρούνται στον οικείο υπολογαριασμό του 14.09 <<λοιπός εξοπλισμός>>.

-Στο λογαριασμό 64.02.08 <<έξοδα λόγω εγγυήσεως πωλήσεων>> καταχωρούνται τα έξοδα που καταβάλλονται από την οικονομική μονάδα σε πελάτες της με βάση τις εγγυήσεις που δίνονται σε αυτούς για τα πωλημένα αγαθά. Στον ίδιο λογαριασμό καταχωρούνται οι διαφορές από την ενεργοποίηση των εγγυήσεων προμηθευτών, δηλαδή οι διαφορές μεταξύ κόστους αποκαταστάσεως, από την οικονομική μονάδα, ζημιών πελατών της και ποσών που καταβάλλουν οι προμηθευτές της για συμμετοχή στις ζημιές αυτές.

-Στο λογαριασμό 64.02.09 <<έξοδα αποστολής δειγμάτων>> καταχωρούνται τα έξοδα αποστολής, σε πελάτες ή υποψήφιους πελάτες, δειγμάτων από τα προς πώληση αποθέματα.

-Στο λογαριασμό 64.02.99 <<διάφορα έξοδα προβολής και διαφημίσεως>> καταχωρούνται όλα τα παρόμοιας φύσεως έξοδα που δεν εντάσσονται σε οποιαδήποτε κατηγορία των λογαριασμών 64.02.00-64.02.98.

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του 64.03 <<έξοδα εκθέσεων-επιδείξεων>> ορίζεται ότι στους υπολογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα κάθε είδους έξοδα συμμετοχής σε εκθέσεις εμπορικές και άλλες, όπου εκθέτονται τα αγαθά που προορίζονται για πώληση (λογαριασμοί 64.03.00 και 64.03.01), και τα κάθε είδους έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την επίδειξη με οποιοδήποτε τρόπο των αγαθών που προορίζονται για πώληση (λογαριασμός 64.03.02).

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του 64.04 <<ειδικά έξοδα προωθήσεως εξαγωγών>> ορίζεται ότι στους υπολογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα ειδικά εκείνα ποσά που καταβάλλονται από την οικονομική μονάδα, σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Σημείωση:Σχετικά με το περιεχόμενο του υπολογαριασμού 64.06.02, η αξία των δωριζόμενων κινητών αγαθών δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών.

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του 64.07 <<έντυπα και γραφική ύλη>> διευκρινίζεται ότι στους υπολογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται από την οικονομική μονάδα για εκτύπωση και αγορά εντύπων (λογαριασμός 64.07.00), για υλικά (π.χ. χαρτί) που προορίζονται για πολλαπλές εκτυπώσεις, είτε στις εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, είτε σε τρίτους (λογαριασμός 64.07.01), για έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων όταν αυτές γίνονται από τρίτους με υλικά που προέρχονται από την οικονομική μονάδα (λογαριασμός 64.07.02) και για γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείων (λογαριασμός 64.07.03).

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του 64.08 <<υλικά άμεσης αναλώσεως>> ορίζεται ότι στους υπολογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα διάφορα αναλώσιμα υλικά τα οποία κατά την αγορά τους δεν εισάγονται στις αποθήκες των λογαριασμών αποθεμάτων της ομάδας 2.

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του 64.10 <<έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων>> ορίζεται ότι στους υπολογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα κάθε είδους και μορφής έξοδα που πραγματοποιούνται από την οικονομική μονάδα για την αγορά, πώληση και γενικά τη διαχείριση των συμμετοχών της και των χρεογράφων της.

Σχετικά με το περιεχόμενο του λογαριασμού 64.11 <<διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων>> ορίζεται ότι στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι διαφορές ανάμεσα στην τιμή



κτήσεως των συμμετοχών και των χρεογράφων και στη συνολική τρέχουσα τιμή τους.

Στον λογαριασμό 64.12 <<διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων>> καταχωρούνται οι ζημίες που πραγματοποιούνται από την πώληση συμμετοχών και χρεογράφων.

Σχετικά με το περιεχόμενο του λογαριασμού 64.98 <<διάφορα έξοδα >> ορίζονται τα ακόλουθα:

-Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα έξοδα που δεν είναι δυνατό να ενταχθούν σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό του 64.

-Στους υπολογαριασμούς 64.98.03, 64.98.04, και 64.98.05 καταχωρούνται έξοδα τα οποία καταβάλλονται σε συμβολαιογράφους, σε λοιπούς ελεύθερους επαγγελματίες και σε διάφορους τρίτους, όταν για τα έξοδα αυτά δεν γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Στις περιπτώσεις που γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος, τα έξοδα αυτά καταχωρούνται, μαζί με τις αμοιβές τρίτων, στους οικείους υπολογαριασμούς του 61.

**Λογαριασμός 65 <<Τόκοι και συναφή έξοδα>>.**

**65.00 Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων.**

**65.00.00 Τόκοι και έξοδα δανείων σε ευρώ μη μετατρέψιμων σε μετοχές.**

**65.00.01 Τόκοι και έξοδα δανείων σε ευρώ μετατρέψιμων σε μετοχές.**

**65.00.02 Τόκοι και έξοδα δανείων με ρήτρα Ξ.Ν. μη μετατρέψιμων σε μετοχές.**

**65.00.03 Τόκοι και έξοδα δανείων με ρήτρα Ξ.Ν. μετατρέψιμων σε μετοχές.**

**65.00.04 Τόκοι και έξοδα δανείων με ρήτρα Ξ.Ν. μη μετατρέψιμων σε μετοχές.**

**65.00.05 Τόκοι και έξοδα δανείων σε Ξ.Ν. μετατρέψιμων σε μετοχές.**

**65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων.**

**65.01.00 Τόκοι και έξοδα τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ευρώ.**

**65.01.01 Τόκοι και έξοδα τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ευρώ, με ρήτρα Ξ.Ν.**

**65.01.02 Τόκοι και έξοδα τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.**

**65.01.03 Τόκοι και έξοδα τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ταμειυτήρια.**

**65.01.04 Τόκοι και έξοδα τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε ευρώ.**

**65.01.05 Τόκοι και έξοδα τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.**

**65.01.06 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς εταίρους και διοικούντες.**

**65.01.07 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων γραμματίων πληρωτέων σε ευρώ.**

**65.01.08 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων γραμματίων πληρωτέων σε Ξ.Ν.**

**65.01.09 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς το δημόσιο από φόρους.**

**65.01.10 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς ασφαλιστικά ταμεία.**

**65.02 Προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα τραπεζών.**

**65.03 Τόκοι και έξοδα χρηματοδοτήσεων τραπεζικών εγγυημένων με αξιόγραφα.**

**65.04 Τόκοι και έξοδα βραχυπρόθεσμων τραπεζικών χορηγήσεων για εξαγωγές.**

**65.05 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων τραπεζικών χρηματοδοτήσεων.**

**65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.**

**65.07 Ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών και χαρτόσημο συμβάσεων και χρηματοδοτήσεων.**

**65.08 Έξοδα ασφαλειών δανείων και χρηματοδοτήσεων.**

**65.09 Παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκου.**

**65.10 Προμήθειες εγγυητικών επιστολών.**

**65.90 Τόκοι και έξοδα εισπράξεων απαιτήσεων με σύμβαση Factoring (Γνωμάτευση 216/2176/1994).**

**65.98 Λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα.**

Στο λογαριασμό 65 καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα που αναφέρονται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της οικονομικής μονάδας. Στους λογαριασμούς τόκων (65.00-65.06) καταχωρούνται, εκτός από τους τόκους και οι προμήθειες που συνυπολογίζονται με αυτούς, καθώς και τα κάθε είδους παρεπόμενα με αυτούς έξοδα (π.χ. Φ.Κ.Ε., χαρτόσημο τόκων).

Στο λογαριασμό 65.09 <<παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκου>> καταχωρούνται οι τυχόν πρόσθετες παροχές που δίνονται σε ομολογιούχους της οικονομικής μονάδας επιπλέον του τόκου των τοκομεριδίων.

Στο λογαριασμό 65.98 <<λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα>> καταχωρούνται όλα τα έξοδα που αφορούν το χρηματοδοτικό κύκλωμα και δεν εντάσσονται σε οποιοδήποτε από τους λοιπούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 65. Εξαίρεση αποτελούν τα έξοδα που έχουν σχέση με τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα, τα οποία καταχωρούνται στον υπολογαριασμό 64.10.

**Λογαριασμός 66 <<Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος>>.**

Ο πάγιος εξοπλισμός των επιχειρήσεων, συντελεί στην παραγωγή των προϊόντων, με τις υπηρεσίες που παρέχει η λειτουργία του, στη διαδρομή του χρόνου. Μια λειτουργία που από τη μεριά του προϊόντος συλλαμβάνεται ως νέες ιδιότητες που αποκτάει το προϊόν αυτό, ενώ από τη μεριά των παγίων σαν φθορά τους. Συνεπώς ο πάγιος εξοπλισμός συντελεί στο κόστος, με την αξία αυτών των υπηρεσιών, που καταναλώνονται είτε για να παραχθεί μια συγκεκριμένη ποσότητα από προϊόντα ανεξάρτητα από το χρόνο που χρειάστηκε αυτή η παραγωγή, είτε για την παραγωγή μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου, ανεξάρτητα από την ποσότητα αυτής της παραγωγής (ανάλογα με την κοστολογική μέθοδο που ακολουθείται, αν δηλαδή υπολογίζεται κόστος κατά ένα ειδικό προϊόν, π.χ. ένα πλοίο ή μια παρτίδα προϊόντων ειδικών προδιαγραφών, είτε προκειμένου για τα προϊόντα της τυποποιημένης παραγωγής, για την ποσότητα που παράγεται στη μονάδα του χρόνου). Αναφορικά με τη φύση της απόσβεσης, παρατηρούμε τα εξής.

Η επιχείρηση δαπανά χρήματα για να αγοράσει ένα πάγιο στοιχείο, πριν από την έναρξη της παραγωγής της και το χρησιμοποιεί για μια μακριά χρονική περίοδο, αντλώντας τμηματικά τις υπηρεσίες του για την πραγματοποίηση της παραγωγής της. Η επιχείρηση δηλαδή αγοράζοντας ένα πάγιο πραγματοποιεί ένα πολυετές μελλοντικό έξοδο. Αργότερα κατά το χρόνο διεξαγωγής της παραγωγής, το μέρος της αξίας του παγίου, που καλύπτει αυτή την τμηματική φθορά, το οποίο εκφράζεται με την απόσβεση, θα απομονωθεί σε κάθε χρήση σαν ετήσιο έξοδο της χρήσης και θα καταχωρηθεί στον λογαριασμό 66 σαν έξοδο κατ είδος της χρήσης αυτής. Το έξοδο αυτό όταν προσδιορίζεται, έχει ήδη γίνει δαπάνη, επειδή σαν παραγωγική υπηρεσία των παγίων, έχει ήδη ενσωματωθεί στο έργο που έχει παραχθεί. Συνεπώς το έξοδο αυτό, όπως οι άλλες ανάλογες υπηρεσίες (ανθρώπινη δουλειά, ενέργεια, κ.λπ.) θα θεωρηθεί σύγχρονα ισόποση δαπάνη (κόστους) παραγωγής του ανάλογου έργου και τελικά των προϊόντων. Παρατηρούμε λοιπόν, ότι η διαδικασία αυτή είναι πανομοιότυπη με τη διαδικασία απόκτησης και ανάλωσης, οποιασδήποτε άλλης υπηρεσίας.

Το Ε.Γ.Λ.Σ σε σχέση με την έννοια των αποσβέσεων, παρέχει τους παρακάτω προσδιορισμούς:

-Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμιά χρήση.

Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου,

που επέρχεται λόγω της χρήσεως του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως.

-Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

-Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

-Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

-Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του. Τα βασικά αίτια που προκαλούν τις αποσβέσεις, μπορούν να καταταγούν σε τρεις κατηγορίες:

Είναι πρώτο η φθορά που επέρχεται στα πάγια, βασικά και κύρια από την παραγωγική χρησιμοποίησή τους, αλλά και με βραδύτερους όμως ρυθμούς από την αδράνεια τους. Η φθορά συνεπώς είναι ένα πρώτο αίτιο για να υπολογίζονται και να συσσωρεύονται οι αποσβέσεις.

Δεύτερο αίτιο που λειτουργεί στην ίδια κατεύθυνση είναι η τεχνολογική απαξίωση των παγίων. Η απαξίωση αυτή, έχει πολλές εκφράσεις.

Εκφράζεται πρώτον, με την αδυναμία των παγίων να κατασκευάσουν τα νέα προϊόντα που ολοένα μπαίνουν στην αγορά, με ιδιότητες νέες.

Εκφράζεται δεύτερο, με τη μείωση της παραγωγικότητας του παγίου, που τώρα παράγει λιγότερες μονάδες προϊόντα στη μονάδα του χρόνου.

Εκφράζεται τρίτο, με τη μείωση της ποιότητας των προϊόντων που παράγονται, επειδή το παραγωγικό μέσο, δεν μπορεί να λειτουργήσει τώρα με την ακρίβεια και την αυστηρότητα των ανοχών που προσδιορίζουν οι προδιαγραφές του. Τέλος η τεχνολογική απαξίωση του παγίου, εκφράζεται με την αδυναμία της επιχείρησης, να εφαρμόσει τις περισσότερο σύγχρονες μεθόδους παραγωγής, οι οποίες ταιριάζουν με τα πιο σύγχρονα κάθε φορά παραγωγικά μέσα. Η τεχνολογική απαξίωση

συνεπώς, είναι ένα δεύτερο αίτιο για να υπολογίζονται και να συσσωρεύονται αποσβέσεις.

Τρίτο αίτιο που προκαλεί την ανάγκη απόσβεσης, είναι η οικονομική απαξίωση των παγίων. Η απαξίωση αυτή, είναι βασικά και κύρια συνέπεια των δύο προηγούμενων αιτιών: της φθοράς και της τεχνολογικής απαξίωσης. Πράγματι, τόσο η φθορά, όσο και η τεχνολογική απαξίωση, που συνεπάγονται μείωση της παραγωγικότητας, μείωση της ποιότητας, εφαρμογή παλιότερων μεθόδων παραγωγής κυρίως, συνεπάγονται αύξηση του κόστους παραγωγής των προϊόντων και φυσικά, ανάλογη μείωση του κέρδους. Καθιστούν δηλαδή τη χρήση των παγίων αντιοικονομική για την επιχείρηση. Και είναι βέβαια αλήθεια, ότι η μακροχρόνια χρήση των παγίων συνεπάγεται τη μείωση της δαπάνης των αποσβέσεων, όμως η μείωση αυτή αντισταθμίζει, μόνο ένα μικρό μέρος από τη ζημία που προκαλεί η αντιοικονομική λειτουργία των παγίων. Συνεπώς η έγκαιρη αντικατάσταση των παγίων με καινούργιας τεχνολογίας, είναι, με οικονομικά κριτήρια ένα επιτακτικό αίτημα.

Με τα δεδομένα αυτά, η οικονομική απαξίωση των παγίων, αναγορεύεται σε τρίτο, αλλά πρωταρχικό αίτιο για να υπολογίζονται και να συσσωρεύονται αποσβέσεις.

Καταλήγουμε λοιπόν στο συμπέρασμα, ότι σκοπός της διενέργειας των αποσβέσεων είναι να συσσωρευτεί βαθμιαία και τμηματικά, με μέτρο τη βαθμιαία απαξίωση του παγίου, η αξία του. Με τον τρόπο αυτό θα συσσωρευτεί το ποσό που θα πρέπει να είναι διαθέσιμο στο χρονικό σημείο που το πάγιο θα καταλήξει να είναι αντιοικονομικό, ώστε το ποσό αυτό να δοθεί για να αγοραστεί το καινούργιο πάγιο.

Έτσι εξηγείται και ο μηχανισμός της απόσβεσης.

**Παρακάτω αναλύεται ο λογαριασμός 66 <<Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος>> σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ.**

**66.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων.**

**66.00.01 Αποσβέσεις ορυχείων.**

**66.00.02 Αποσβέσεις μεταλλείων.**

**66.00.03 Αποσβέσεις λατομείων.**

**66.00.05 Αποσβέσεις φυτειών.**

**66.00.06 Αποσβέσεις δασών.**

**66.00.11 Αποσβέσεις ορυχείων εκτός εκμεταλλεύσεως.**

**66.00.12 Αποσβέσεις μεταλλείων εκτός εκμεταλλεύσεως.**

**66.00.13 Αποσβέσεις λατομείων εκτός εκμεταλλεύσεως.**

**66.00.15 Αποσβέσεις φυτειών εκτός εκμεταλλεύσεως.**

**66.00.16 Αποσβέσεις δασών εκτός εκμεταλλεύσεως.**

**66.01 Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων-τεχνικών έργων.**

**66.01.00 Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων.**

- 66.01.01 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρετήσεως μεταφορών.
- 66.01.02 Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων.
- 66.01.03 Αποσβέσεις διαμορφώσεως γηπέδων.
- 66.01.07 Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων σε ακίνητα τρίτων.
- 66.01.08 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρετήσεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων.
- 66.01.09 Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων σε ακίνητα τρίτων.
- 66.01.10 Αποσβέσεις διαμορφώσεως γηπέδων τρίτων.
- 66.01.14 Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.01.15 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρετήσεως μεταφορών εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.01.16 Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.01.17 Αποσβέσεις διαμορφώσεως γηπέδων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.01.21 Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.01.22 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρετήσεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.01.23 Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.01.24 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γηπέδων τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων-τεχνικών εγκαταστάσεων-λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού.
- 66.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων.
- 66.02.01 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων.
- 66.02.02 Αποσβέσεις τεχνικών μηχανημάτων χειρός.
- 66.02.03 Αποσβέσεις εργαλείων.
- 66.02.04 Αποσβέσεις καλουπιών-ιδιοσκευών.
- 66.02.05 Αποσβέσεις μηχανολογικών οργάνων.
- 66.02.06 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού.
- 66.02.07 Αποσβέσεις μηχανημάτων σε ακίνητα τρίτων.
- 66.02.08 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων σε ακίνητα τρίτων.
- 66.02.09 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού σε ακίνητα τρίτων.
- 66.02.10 Αποσβέσεις μηχανημάτων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.02.11 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.02.12 Αποσβέσεις φορητών μηχανημάτων χειρός εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.02.13 Αποσβέσεις εργαλείων εκτός εκμεταλλεύσεως.

- 66.02.14 Αποσβέσεις καλουπιών-ιδιοσυσκευών εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.02.15 Αποσβέσεις μηχανολογικών οργάνων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.02.16 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.02.17 Αποσβέσεις μηχανημάτων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.02.18 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.02.19 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων.
- 66.03.00 Αποσβέσεις αυτοκινήτων-λεωφορείων.
- 66.03.01 Αποσβέσεις λοιπών επιβατικών αυτοκινήτων.
- 66.03.02 Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών-ρυμουλκών-ειδικής χρήσεως.
- 66.03.03 Αποσβέσεις σιδηροδρομικών οχημάτων.
- 66.03.04 Αποσβέσεις πλωτών μέσων.
- 66.03.05 Αποσβέσεις εναέριων μέσων.
- 66.03.06 Αποσβέσεις μέσων εσωτερικών μεταφορών.
- 66.03.09 Αποσβέσεις λοιπών μέσων μεταφοράς.
- 66.03.10 Αποσβέσεις αυτοκινήτων λεωφορείων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.03.11 Αποσβέσεις λοιπών επιβατικών αυτοκινήτων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.03.12 Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών-ρυμουλκών-ειδικής χρήσεως εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.03.13 Αποσβέσεις σιδηροδρομικών οχημάτων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.03.14 Αποσβέσεις πλωτών μέσων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.03.15 Αποσβέσεις εναέριων μέσων εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.03.16 Αποσβέσεις μέσων εσωτερικών μεταφορών εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.03.19 Αποσβέσεις λοιπών μέσων μεταφοράς εκτός εκμεταλλεύσεως.
- 66.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού.
- 66.04.00 Αποσβέσεις επίπλων.
- 66.04.01 Αποσβέσεις σκευών.
- 66.04.02 Αποσβέσεις μηχανών γραφείων.
- 66.04.03 Αποσβέσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών και ηλεκτρονικών συγκροτημάτων.
- 66.04.04 Αποσβέσεις μέσων αποθηκείσεως και μεταφοράς.

- 66.04.05 Αποσβέσεις επιστημονικών οργάνων.
  - 66.04.06 Αποσβέσεις ζώων για πάγια εκμετάλλευση.
  - 66.04.08 Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών.
  - 66.04.09 Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού.
  - 66.04.10 Αποσβέσεις επίπλων εκτός εκμεταλλεύσεως.
  - 66.04.11 Αποσβέσεις σκευών εκτός εκμεταλλεύσεως.
  - 66.04.12 Αποσβέσεις μηχανών γραφείου εκτός εκμεταλλεύσεως.
  - 66.04.13 Αποσβέσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών και ηλεκτρονικών συγκροτημάτων εκτός εκμεταλλεύσεως.
  - 66.04.14 Αποσβέσεις μέσων αποθηκείσεως και μεταφοράς εκτός εκμεταλλεύσεως.
  - 66.04.15 Αποσβέσεις επιστημονικών οργάνων εκτός εκμεταλλεύσεως.
  - 66.04.16 Αποσβέσεις ζώων για πάγια εκμετάλλευση εκτός εκμεταλλεύσεως.
  - 66.04.18 Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών εκτός εκμεταλλεύσεως.
  - 66.04.19 Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού εκτός εκμεταλλεύσεως.
  - 66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως.
  - 66.05.00 Αποσβέσεις υπεραξίας επιχειρήσεως.
  - 66.05.01 Αποσβέσεις δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας.
  - 66.05.02 Αποσβέσεις δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων.
  - 66.05.03 Αποσβέσεις λοιπών παραχωρήσεων.
  - 66.05.04 Αποσβέσεις δικαιωμάτων χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων.
  - 66.05.05 Αποσβέσεις λοιπών δικαιωμάτων.
  - 66.05.10 Αποσβέσεις εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως.
  - 66.05.11 Αποσβέσεις εξόδων ερευνών ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων.
  - 66.05.12 Αποσβέσεις εξόδων λοιπών ερευνών.
  - 66.05.13 Αποσβέσεις εξόδων αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων.
  - 66.05.14 Αποσβέσεις εξόδων κτήσεως ακινητοποιήσεως.
  - 66.05.16 Αποσβέσεις διαφορών εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών.
  - 66.05.17 Αποσβέσεις εξόδων αναδιοργανώσεως.
  - 66.05.18 Αποσβέσεις τόκων δανείων κατασκευαστικής περιόδου.
  - 66.05.19 Αποσβέσεις λοιπών εξόδων πολυετούς αποσβέσεως.
- Στο λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις στοιχείων του πάγιου ενεργητικού που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας, δηλαδή στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι



τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 66 χρεώνονται με πίστωση των λογαριασμών της ομάδας 1 (10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99, και 16.99). Για τον κοστολογικό χειρισμό του λογαριασμού 66.05 πρέπει να σημειώσουμε τα ακόλουθα:

α) Για τα περισσότερα άϋλα στοιχεία και έξοδα του λογαριασμού 16, οι αποσβέσεις των οποίων καταχωρούνται στον πιο πάνω λογαριασμό 66.05, παρέχεται από το νόμο η ευχέρεια να αποσβένονται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Στις περιπτώσεις που επιλέγεται η εφάπαξ απόσβεση τους δεν ενδείκνυται να επιβαρύνεται το λειτουργικό κόστος, αλλά πρέπει να καταχωρούνται στο λογαριασμό 85 <<Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος>> και όχι στον 66.05.

β) Οι αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.01, 66.05.02 και 66.05.03 επιβαρύνουν το λογαριασμό 92.00 <<Έξοδα λειτουργίας παραγωγής>>.

γ) Οι αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.00, 66.05.10, 66.05.13 και 66.05.17, επιβαρύνουν το λογαριασμό 92.01 <<Έξοδα διοικητικής λειτουργίας>>. Διευκρινίζεται ότι στο λογαριασμό 66.05.17

περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις των λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ.

δ) Οι αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.11 και 66.05.12 βαρύνουν το λογαριασμό 92.02 <<Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως>>.

ε) Οι αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.13, 66.05.16 και 66.05.18 βαρύνουν το λογαριασμό 92.04 <<Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας>>.

στ) Η επιβάρυνση των θέσεων κόστους του 92 με τις αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.04, 66.05.05, 66.05.14 και 66.05.19, γίνεται ανάλογα με τη χρησιμοποίηση των αντίστοιχων περιουσιακών στοιχείων των λογαριασμών 16.04, 16.14 και 16.19.

**Λογαριασμός 68 <<προβλέψεις εκμεταλλεύσεως>>.**

**68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.**

**68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων.**

**68.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως.**

Στους υπολογαριασμούς του 68 καταχωρούνται οι προβλέψεις που γίνονται από την οικονομική μονάδα για κινδύνους εκμεταλλεύσεως.

Ο λογαριασμός 68.09, <<Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως>>

αναφέρεται στην κάλυψη κινδύνων, αν όχι βέβαιων, τουλάχιστον σφόδρα πιθανών. Σε ορισμένες περιπτώσεις η αιτία ενδέχεται να είναι ήδη γνωστή, ο κίνδυνος γεννημένος, η ζημία οιονεί βέβαιη και μόνο το ποσό δεν είναι γνωστό με βεβαιότητα.

**Λογαριασμός 81.00 <<Εκτακτα και ανόργανα έξοδα>>.**

**81.00.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις.**

**81.00.01 Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων.**

**81.00.02 Καταπτώσεις εγγυήσεων-ποινικών ρητρών.**

**81.00.03 Κλοπές-Υπεξαιρέσεις.**

**81.00.04 Συναλλαγματικές διαφορές.**

**81.00.05 Αξία σημαντικών δωρεών αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς.**

**81.00.99 Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα.**

Στο λογαριασμό 81.00 <<Έκτακτα και ανόργανα έξοδα>>

καταχωρούνται κατ είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν τη χρήση. Στο λογαριασμό αυτό δεν καταχωρούνται έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έξοδα καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.00.

Ειδικά για τα φορολογικά πρόστιμα και τις προσαυξήσεις τους διευκρινίζεται ότι, αν πρόκειται για περιπτώσεις που δεν έχει προηγηθεί η άσκηση προσφυγής στα αρμόδια δικαστήρια, καταχωρούνται στο λογαριασμό 81.00.

**Λογαριασμός 82.00 <<Έξοδα προηγούμενων χρήσεων>>.**

**82.00.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις.**

**82.00.01 Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων.**

**82.00.02 Καταπτώσεις εγγυήσεων-ποινικών ρητρών.**

**82.00.03 Κλοπές-Υπεξαιρέσεις.**

**82.00.04 Φόροι και τέλη προηγούμενων χρήσεων (πλην φόρου εισοδήματος).**

**82.00.05 Οριστικοποιημένοι επίδικοι φόροι δημοσίου (πλην φόρου εισοδήματος).**

**82.00.06 Εισφορές ασφαλιστικών ταμείων προηγούμενων χρήσεων.**

**82.00.07 Χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού 36.01.**

**82.00.08 Χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού 36.03.**

**82.00.09 Χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού 56.01.**

**82.00.10 Χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού 56.03.**

**82.00.60 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία.**

**82.00.61 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία.**

**82.00.62 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία.**

**82.00.63 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία.**

**82.00.64 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία.**

Στο λογαριασμό 82.00 <<Έξοδα προηγούμενων χρήσεων>>

καταχωρούνται κατ είδος τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, όπως οι φόροι και τα τέλη που επιβάλλονται για φορολογικές υποχρεώσεις που δημιουργούνται από πράξεις ή παραλείψεις προηγούμενων χρήσεων, αλλά η αποδοχή της υποχρεώσεως για πληρωμή τους γίνεται μέσα στη χρήση που τρέχει, χωρίς να προηγηθεί άσκηση προσφυγής στα αρμόδια δικαστήρια. Στον ίδιο λογαριασμό καταχωρούνται φόροι και τέλη που

βεβαιώνονται μετά από οριστικοποίηση αποφάσεων των αρμόδιων δικαστηρίων.

Στους παραπάνω φόρους δεν περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος που αφορά προηγούμενες χρήσεις. Ο φόρος αυτός καταχωρείται στο λογαριασμό 42.04.

### **Έλεγχος δαπανών, σύμφωνα με έκθεση του ΟΟΣΑ.**

Στην εισηγητική έκθεση της επιτροπής του ΟΟΣΑ του νόμου 2459/1997 για δημοσιονομικά θέματα, που αφορά το <<Transfer pricing and multinational enterprises>>, αναφέρεται το πιο κάτω κείμενο. Στο κείμενο αυτό δίνονται οι παρακάτω οδηγίες προς τις ελεγκτικές υπηρεσίες των χωρών-μελών, όσον αφορά τον έλεγχο των δαπανών. Τα διαδοχικά βήματα για αποδοχή της δαπάνης από τις φορολογικές αρχές είναι:

- να προσδιοριστεί το είδος της υπηρεσίας.
- να ερευνηθεί αν υπάρχει όφελος από τη συγκεκριμένη υπηρεσία για την επιχείρηση που τη δέχεται.

- να αποτιμηθεί το κόστος της, σε περίπτωση που η επιχείρηση που την παρείχε ανήκει στον ίδιο όμιλο.

Η επιχείρηση φέρει το βάρος της απόδειξης για:

- το αν η υπηρεσία πράγματι παρασχέθηκε.
- το μέγεθος του κόστους.
- το αν υπάρχει πραγματικό όφελος.

Στην παράγραφο 152 αναφέρεται ότι ο φορολογικός ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει αν η παρασχεθείσα υπηρεσία χρησιμοποιήθηκε πραγματικά από την επιχείρηση που τη δέχθηκε.

Στην παράγραφο 153 προβλέπεται έμμεσα και απομακρυσμένα οφέλη δεν πρέπει να θεωρούνται ικανά για την αποδοχή της δαπάνης.

Στην παράγραφο 154 αναφέρεται ότι οι δαπάνες που γίνονται από την μητρική για την παρακολούθηση, διεύθυνση και προστασία της επένδυσης (συμμετοχής) πρέπει να βαρύνουν αυτή και όχι τη θυγατρική της.

Στην παράγραφο 155 αναφέρεται ότι κάποιες δαπάνες είναι φυσικό να ωφελούν και τη θυγατρική, οπότε κατά το μέρος αυτό θα πρέπει να γίνονται δεκτές αφού βέβαια το όφελος τεκμηριωθεί με στοιχεία.

Υπάρχουν υπηρεσίες που είναι πολύ δαπανηρό να γίνουν από κάποια μεμονωμένη επιχείρηση και γι αυτό αποφασίζεται να γίνουν κεντρικά. Οι δαπάνες αυτές θα μπορούσαν να γίνουν δεκτές, αφού ληφθούν υπόψη τα προσδοκώμενα κέρδη από τη συγκεκριμένη δραστηριότητα (παράγραφος 159).

Όσον αφορά την αξία των υπηρεσιών που προσφέρονται στην επιχείρηση από άλλη εταιρία του ομίλου, ο υπολογισμός με βάση το κόστος θα ήταν μια αποδεκτή μέθοδος (παράγραφος 165).

Ο προσδιορισμός της πραγματικότητας που κρύβεται πίσω από τις ενδοομιλικές συμφωνίες για παροχή υπηρεσιών ή για το μερισμό του κόστους είναι μια κρίσιμη ερώτηση που πρέπει να απαντηθεί από τις φορολογικές αρχές, προκειμένου να αποφασίσουν αν θα δεχθούν ή όχι τις δαπάνες ως εκπεστέες από το εισόδημα της επιχείρησης (παράγραφος 170).

Σημειώνουμε πως με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής το φέρει ο φορολογικός έλεγχος.

**Αυτοτέλεια των χρήσεων. Μη αναγνώριση δαπάνης που αναφέρεται σε άλλη χρήση.**

Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι αυτό δεν αναγνωρίζονται δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες διαχειριστικές χρήσεις, έστω και αν καλύπτονται από δικαιολογητικά.

Οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται.

Εξαιρέση αποτελούν και εκπίπτονται στον χρόνο καταβολής οι δαπάνες:

- ασφάλιστρα ομαδικής ασφάλισης ζωής προσωπικού.
- φόροι, τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση.
- δικαιώματα ή αποζημιώσεις για χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, σημάτων, σχεδίων κ.λπ.

Φορολογική εγγραφή που αφορά δαπάνη προηγούμενου έτους.

Με την απόφαση του Σ.Τ.Ε. 1018/1996 κρίθηκε ότι στη συγκεκριμένη δίκη δεν εξετάζεται η ενέργεια του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. να μη μεταφέρει στη χρήση που αφορούσε δαπάνη και να την χαρακτηρίσει λογιστική διαφορά, γιατί η ενέργεια αυτή κρίνεται αυτοτελώς με προσφυγή στο πρωτοδικείο. Η απόφαση 1018/1996 Σ.Τ.Ε. έχει ως εξής: <<Επειδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 63 του π.δ. 129/1989. <<Για την κωδικοποίηση σε ενιαίο κείμενο, με τίτλο <<Κώδικας φορολογίας εισοδήματος>> των διατάξεων που ισχύουν και αναφέρονται στην φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων>> (Φ.Ε.Κ. 62 τ.Α), με το οποίο άρθρο που έχει τον υπέρτιτλο <<Μεταφορά φορολογητέας ύλης>>, κωδικοποιήθηκε με απόδοση στη δημοτική, το άρθρο 6 του νομοθετικού διατάγματος 4486/1965, ορίζονται τα εξής:<<Αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά. Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη, έχει γίνει τελεσίδικη, αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί, προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, προσαυξημένος

με τον τυχόν πρόσθετο φόρο, προσαύξηση ή πρόστιμο, ή κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο αυτού του έτους.

Κατά την έννοια της πιο πάνω διάταξης, η αρμοδιότητα του οικονομικού εφόρου, που προβλέπεται από αυτήν, ασκείται με ιδιαίτερη πράξη, η οποία σε περίπτωση αμφισβητήσεων υπόκειται αυτοτελώς σε προσφυγή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου και επομένως αποκλείεται η εφαρμογή της διάταξης αυτής πρωτοτύπως από το δικαστήριο κατά τη δίκη, στην οποία κρίνεται το ζήτημα για το έτος στο οποίο ανήκει η σχετική φορολογητέα ύλη.

Μη βέβαιες και μη εκκαθαρισμένες δαπάνες δεν εκπίπτονται.

Με την απόφαση του Σ.Τ.Ε. 810/1982 κρίθηκε ότι για να εκπέσει μια δαπάνη πρέπει να είναι βεβαία και εκκαθαρισμένη και να μην αποτελεί πρόβλεψη. Η απόφαση 810/1982 Σ.Τ.Ε. έχει ως εξής:

<<Επειδή κατά το άρθρο 35 του Ν.Δ. 3323/1955, δεν εκπίπτονται κονδύλια που εκφράζουν μη βεβαία και εκκαθαρισμένη δαπάνη, αλλά πρόβλεψη δαπάνης μη οριστικοποιημένης, που τελεί υπό την βούληση προς την εκπλήρωση της από τα αναφερόμενα πρόσωπα>>.

Για να εκπέσει δαπάνη πρέπει να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη, εκκαθαρισμένη και να καλύπτεται από δικαιολογητικό στοιχείο. Δεν είναι δυνατόν να αναγνωρισθεί με τη μορφή πρόβλεψης πριν την πραγματοποίησή της.

Με την απόφαση του Σ.Τ.Ε. 2968/1988 κρίθηκε ότι δεν εκπίπτεται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η πρόβλεψη δαπάνης, γιατί αυτή δεν είχε πραγματοποιηθεί και δεν είχε εκδοθεί κανένα παραστατικό στοιχείο.

Για να αναγνωρισθεί μια δαπάνη πρέπει να είναι εκκαθαρισμένη και δεν απαιτείτε ως αναγκαία προϋπόθεση και η καταβολή αυτής στην υπόλογη χρήση.

Ο έλεγχος πρέπει να κρίνει την παραγωγικότητα μιας δαπάνης και αν αυτή καλύπτεται από νόμιμα δικαιολογητικά. Με την απόφαση του Σ.Τ.Ε. 939/1992 κρίθηκε ότι δεν εκπίπτεται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης μέρος των δαπανών για ξενοδοχεία και γεύματα που έγιναν από διευθυντές και υπαλλήλους της εταιρίας, εις το εσωτερικόν και το εξωτερικόν, ως μη παραγωγικές και γιατί δεν υπήρχαν θεωρημένα τιμολόγια.

**Παραγωγικές** είναι οι δαπάνες της επιχείρησης που συμβάλουν στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση των κερδών της και καταβάλλονται όχι μόνο από νομική ή συμβατική υποχρέωση, αλλά και οικειοθελώς, εφόσον αποβλέπουν αμέσως ή εμμέσως στην παραγωγή κέρδους.

Ως παραγωγικές δαπάνες νοούνται και τα έξοδα αυτοκινήτων των υπαλλήλων, εφόσον χρησιμοποιούνται για την επαγγελματική εξυπηρέτηση της επιχείρησης και αποδεικνύονται με αποδείξεις

επαγγελματικών δαπανών, υπογραφόμενες από τους δικαιούχους υπαλλήλους ή με εντάλματα πληρωμής, εφόσον συγκεντρώνουν τα στοιχεία των εν λόγω αποδείξεων.

Γενικό έξοδο διαχείρισης θεωρείται η δαπάνη που μπορεί να συμβάλλει στην απόκτηση εισοδήματος. Αναγνωρίζεται αμοιβή που καταβάλλεται σε αλλοδαπούς ελεγκτές.

Με την απόφαση του Σ.Τ.Ε. 3928/1986 κρίθηκε ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως γενικά έξοδα διαχείρισης οι αμοιβές σε ειδικευμένους ελεγκτές για τον έλεγχο στο οικονομικολογιστικό σύστημα της.

Γενικό έξοδο διαχείρισης θεωρείται η δαπάνη που μπορεί να συμβάλλει άμεσα ή έμμεσα στην απόκτηση εισοδήματος. Σε αυτά τα έξοδα συμπεριλαμβάνονται και οι δαπάνες που γίνονται για την καλύτερη οργάνωση και λειτουργία μιας επιχείρησης ακόμα και όταν αυτές αναφέρονται σε:

-Έρευνα αγοράς, παραγωγής, σε ποιοτικό, ποσοτικό ή διαχειριστικό έλεγχο μιας επιχείρησης και συμβάλουν στην καλή εικόνα αυτής. Άρα ως γενικά έξοδα διαχείρισης δεν θεωρούνται μόνο οι δαπάνες οι στενά συνδεδεμένες με την πρόσκαιρη απόκτηση εισοδήματος, αλλά και οι προαναφερόμενες, γιατί ως προϋπόθεση για αποτελεσματικότητα και διάρκεια ζωής στις επιχειρήσεις πρέπει να τίθεται η λειτουργία ενός άρτια οργανωμένου και ελεγχόμενου συνόλου ανθρώπων, μέσω παραγωγής δικτύων αγοράς και πώλησης και κάθε στοιχείου που κρίνεται επιχειρηματικά απαραίτητο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού.

#### **Προπληρωμή δαπανών.**

Αναφέραμε προηγουμένα ότι για να εκπέσει μια δαπάνη πρέπει να είναι δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. Πολλές φορές οι επιχειρήσεις προπληρώνουν κάποια έξοδα, όπως συμβαίνει π.χ. με τα ενοίκια, όπου ο ιδιοκτήτης μπορεί να ζητήσει την καταβολή των ενοικίων του ενός χρόνου προκαταβολικά. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να γίνει κατανομή της δαπάνης ανάλογα με τους μήνες που αντιστοιχούν σε κάθε χρήση και να επιβαρυνθούν οι χρήσεις με τα ενοίκια που τους αναλογούν. Δηλαδή δεν ασκεί επίδραση το γεγονός του χρόνου πληρωμής ενός εξόδου ή αν αυτό οφείλεται, αλλά το χρονικό διάστημα στο οποίο αντιστοιχεί και καθίσταται αυτό δεδουλευμένο, οριστικό, βέβαιο και εκκαθαρισμένο.

#### **Λογιστικά μη ορθή εγγραφή δαπανών δεν συνεπάγεται και μη αναγνώριση της.**

Με την απόφαση του Σ.Τ.Ε. 4452/1983 κρίθηκε ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως γενικά έσοδα διαχείρισης οι ναύλοι, τα αποθήκευτρα και τα λοιπά έξοδα αγοράς ανταλλακτικών και εργαλείων τα οποία χρεώθηκαν σε αποτελεσματικό λογαριασμό, αντί του λογαριασμού ανταλλακτικών και εργαλείων ως στοιχείο κόστους.

Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που πράγματι μια επιχείρηση απαίτησε από τους πελάτες της και όχι τα ποσά που θα μπορούσε να συμφωνήσει. Το ίδιο ισχύει αναλόγως και ως προς τις δαπάνες αγοράς πρώτων και λοιπών υλών, όπου εκπεστέο ποσό δαπάνης θεωρείται το πράγματι καταβληθέν από την επιχείρηση.

Δεν επιτρέπεται στην φορολογική αρχή και στα διοικητικά δικαστήρια να ελέγχουν τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών.

Απόρριψη μέρους τόκων ως δαπάνη, με την αιτιολογία ότι το επιτόκιο ήταν υπερβολικό, δεν επιτρέπεται, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν δικαιούται να ελέγχει το προσήκον μέτρο της δαπάνης.

Μη αναγνώριση δαπάνης, συνολικά ή εν μέρει, όταν η φορολογική αρχή με συγκεκριμένα στοιχεία αποδεικνύει, ότι η δαπάνη δεν πραγματοποιήθηκε ή δεν είναι παραγωγική εν όλω ή εν μέρει.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>.**

### **ΤΡΟΠΟΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΤΟΥΣ.**

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται μια εκτενής αναφορά στον έλεγχο των επιχειρήσεων ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων τους, γενικά και ειδικά, καθώς και για τον έλεγχο στις τεχνικές επιχειρήσεις. Τα στοιχεία που παραθέτουμε στο κεφάλαιο αυτό, ισχύουν για τη διαχειριστική χρήση 2006, βασίζονται πάνω σε νόμους και τροποποιήσεις που έχουν γίνει έως και τον Φεβρουάριο του 2006.

#### **ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ.**

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

Α. Επαληθεύσεις βάσει στοιχείων επιτηδευματία.

1. Αν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ., για το κεντρικό και τα υποκαταστήματα.
2. Αν τα τηρηθέντα βιβλία του κεντρικού και των υποκαταστημάτων συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων, τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.
3. Αν για τις προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., - Ε.Ε.), τις Ε.Π.Ε. και τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπάρχει νόμιμο συστατικό έγγραφο και στη συνέχεια οι τυχόν τροποποιήσεις καλύπτονται νομότυπα.
4. Αν για τις κοινοπραξίες των επιτηδευματιών υπάρχει κατάθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της σχετικής έγγραφης συμφωνίας πριν από την έναρξη των εργασιών τους και αν τηρήθηκαν οι λοιπές προϋποθέσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.
5. Επαλήθευση του ύψους των ακαθάριστων εσόδων με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων:
  - α. Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία, των λιανικών πωλήσεων από τα αθροίσματα <<Ζ>> των φορολογικών ταμειακών μηχανών, των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, των χονδρικών πωλήσεων από τα οικεία τιμολόγια πώλησης και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.
  - β. Επαλήθευση της έκδοσης αντίστοιχων τιμολογίων πώλησης ή αποδείξεων λιανικής πώλησης και γενικώς φορολογικών στοιχείων αξίας για τα εκδοθέντα δελτία αποστολής ως και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά, για διάστημα οπωσδήποτε είκοσι (20) ημερών αν πρόκειται για μη τηρούντες βιβλία ή για βιβλία



Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και δέκα (10) ημερών αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

γ. Επαλήθευση των επιστροφών και εκπτώσεων εάν καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά, για διάστημα οπωσδήποτε ενός μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

δ. Επαλήθευση της έκδοσης αντίστοιχων στοιχείων εσόδων σε σχέση με τις καταχωρήσεις στα πρόσθετα βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με το άρθρο 10 του Κ.Β.Σ., για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

ε. Σε περίπτωση που τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα, επαλήθευση των αθροίσεων εσόδων, για διάστημα τουλάχιστον δύο (2) μηνών κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

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

α. Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία με βάση τα τιμολόγια και τις διασαφήσεις εισαγωγής, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

β. Επαλήθευση των επιστροφών, εκπτώσεων και ειδικών εξόδων αγορών, εάν καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά, για διάστημα τουλάχιστον ενός μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

γ. Επαλήθευση των αγορών με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία δελτία αποστολής ή και τυχόν φορτωτικές, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

δ. Σε περίπτωση που τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα, επαλήθευση των αθροίσεων αγορών, για διάστημα τουλάχιστον δύο (2) μηνών κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

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

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

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

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

**B. Επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων.**

1. Αν υπάρχουν παραβάσεις Κ.Β.Σ. ή άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία προκύπτει φοροδιαφυγή ή επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.
2. Αξιοποίηση τυχόν στοιχείων ελεγκτικών επαληθεύσεων ή διασταυρώσεων που αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ., δελτίων πληροφοριών, καταστάσεων της Γ.Γ.Π.Σ. και λοιπών στοιχείων από Οργανισμούς, Τράπεζες, Συνεταιριστικές οργανώσεις και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.

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

1. Αξιοποίηση στοιχείων, καταστάσεων και πληροφοριών, για εκδότες πλαστών ή εικονικών καθώς και λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων, έλεγχος μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. μεμονωμένων αγορών ή δαπανών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας από προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές, καθώς και έλεγχος των φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερα αυτών με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευση τους, με ιδιαίτερη έμφαση στον έλεγχο της θεώρησης τους και της ορθής έκδοσης τους κατά τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ.
2. Έλεγχος του τρόπου διακίνησης των αγαθών και έκδοσης των προβλεπόμενων στοιχείων διακίνησης και μεταφοράς (δελτία αποστολής, φορτωτικές), διασταυρωτικές επαληθεύσεις των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων με τα αντίστοιχα στελέχη δειγματοληπτικά, καθώς και έλεγχος δυνατότητας παραγωγής, αποθήκευσης και διακίνησης αγαθών που περιγράφονται κυρίως στα μεγάλης αξίας φορολογικά στοιχεία και ύπαρξης ανάλογων επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων ή εξοπλισμού.
3. Ειδικά επί επιχειρήσεων που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ζητούνται, αξιολογούνται και ελέγχονται στοιχεία του τμήματος Δ' (Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών) της διεύθυνσης 14<sup>ης</sup> Φ.Π.Α., σχετικά με την εγκυρότητα των Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. κοινοτικών εμπορών και τις αξίες των ενδοκοινοτικών συναλλαγών που διενεργήθηκαν.

### **ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ.**

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

Α. Στα βιβλία πρώτης (Α') κατηγορίας:

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

Στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α κατηγορίας γίνονται η εξής ειδικές επαλήθευσεις: Θα γίνεται επαλήθευση των αθροίσεων και της μεταφοράς των αθροίσεων από σελίδα σε σελίδα του βιβλίου για ολόκληρο το έτος.

2. Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης της αξίας των ληφθέντων στοιχείων αγορών και δαπανών στο βιβλίο αγορών, για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.

Θα γίνεται επαλήθευση της ορθής καταχώρησης της αξίας των δικαιολογητικών αγοράς αγαθών κτλ. και της λήψης υπηρεσιών για ολόκληρο το έτος και θα διαπιστώνεται αν τα συνολικά ποσά των αγορών και δαπανών μεταφέρθηκαν ορθά στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

3. Διαπίστωση της κανονικής μεταφοράς του συνόλου των αγορών και δαπανών στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

B. Στα βιβλία δεύτερης (B') κατηγορίας:

1. Επαλήθευση αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

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

2. Όπου έχει διενεργηθεί απογραφή πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικός και λιανικός ή αποκλειστικά λιανικός.

Όπως είναι γνωστό, στις επιχειρήσεις με βιβλία Β κατηγορίας στο τέλος κάθε έτους διενεργείται απογραφή, εκτός ορισμένων επιχειρήσεων, οι οποίες απαλλάσσονται από την υποχρέωση αυτή με Υπουργικές Αποφάσεις. Σύμφωνα με την παρ.Β.2 του άρθρου 3. της ΠΟΛ. 1037/1.3.2005, εφόσον τηρείται βιβλίο απογραφής, θα πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη, σε δύο τουλάχιστον είδη επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή την συνολική αξία. Η ποσοτική αυτή επαλήθευση θα γίνεται υποχρεωτικά σε όσους πωλούν χονδρικά και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικά και λιανικά ή αποκλειστικά λιανικά.

Σημείωση: Με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 9 του Ν.3052/2002 (Φ.Ε.Κ. Α' 221/24-9-2002), με τις οποίες συμπληρώθηκαν οι διατάξεις της περιπτ. Α' της παρ.10 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, προβλέπονται τα ακόλουθα: Το πρόστιμο που επιβάλλεται από τη διαπίστωση ποσοτικών ελλειμμάτων κατά τη

διενέργεια επαληθεύσεων με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης θα πρέπει να είναι ισόποσο με την αξία του διαπιστούμενου ελλείμματος, όχι όμως πάνω από το δεκαπενταπλάσιο της βάσης υπολογισμού 1, δηλαδή το δεκαπενταπλάσιο των 293,586 και 880 ευρώ αντίστοιχα, με εξαίρεση τις περιπτώσεις τήρησης βιβλίων αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο μειώνεται κατά ποσοστό 50%. Η έννοια της κλειστής αποθήκης περικλείεται μέσα από ένα σύνολο ενεργειών που γίνονται με σκοπό την παρακολούθηση της ποσοτικής διακίνησης ενός αγαθού ή μιας ομάδας ομοειδών αγαθών σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

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

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

3. Έλεγχος αν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τα καθαρά κέρδη ή επί ελεύθερων επαγγελματιών οι καθαρές αμοιβές, προσδιορίστηκαν ορθά, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα για κάθε χρήση από τις κείμενες διατάξεις.

Ο έλεγχος αυτός θα έχει διττό χαρακτήρα. Πρώτον θα αποβλέπει στο να διαπιστωθεί αν στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών χωρίς αξιόλογα αποθέματα στο τέλος της χρήσης καθώς και στους ελεύθερους επαγγελματίες (εκτός από τους αρχιτέκτονες και μηχανικούς) τα αποτελέσματα προσδιορίζονται κατά τρόπο λογιστικό (έσοδα μείον έξοδα), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις άρθρου 31 του ν. 2238/1994 και όχι εξωλογιστικά με Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.). Δεύτερον, θα ερευνάται αν εφαρμόστηκε ο ορθός συντελεστής καθαρού κέρδους, όπου αυτό προβλέπεται.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να αποδίδεται ως προς τον τρόπο προσδιορισμού των καθαρών κερδών των μικτών επιχειρήσεων. Σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1343/30-12-1997, όταν πρόκειται για επιχειρήσεις πραγματικά μικτές, τα καθαρά κέρδη όλων των κλάδων της δραστηριότητας τους θα προσδιορισθούν εξωλογιστικά με τη χρησιμοποίηση Συντελεστή Καθαρού Κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων κάθε κλάδου. Αν για κάποιο κλάδο παροχής

υπηρεσιών δεν προβλέπεται Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.), χρησιμοποιείται ο μέσος όρος των συντελεστών καθαρού κέρδους της 8<sup>ης</sup> κατηγορίας (Υπηρεσίες, Τεχνικά έργα) που είναι 32%.

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

Υπενθυμίζουμε ότι ο τρόπος του προσδιορισμού των καθαρών κερδών γίνεται με διαφορετικό τρόπο για τη χρήση 1999 και τις επόμενες.

4. Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, έλεγχος των αθροίσεων εσόδων-αμοιβών και δαπανών για όλο το διάστημα κάθε διαχειριστικής περιόδου.
5. Έλεγχος στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών χωρίς αξιόλογα αποθέματα, κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 294 ευρώ. Η επαλήθευση αυτή ενεργείται και στις επιχειρήσεις πώλησης αγαθών ή παραγωγής και στις μικτές, για τις χρήσεις 1999 και επόμενες. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994, καθώς και οι αποσβέσεις παγίων.

Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τους αρχιτέκτονες και μηχανικούς και ειδικά για τους γεωλόγους μελετητές για τις χρήσεις 2003 και μετά.

6. Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, ο έλεγχος των δαπανών διενεργείται για όλες γενικά τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού. Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στη διαπίστωση τυχόν εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δαπανών που στην πραγματικότητα δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή δαπανών που δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά.
7. Έλεγχος αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι προβλεπόμενοι ειδικά για τις επιχειρήσεις αυτές συντελεστές επί των ακαθάριστων εσόδων και αν οι δαπάνες κατασκευής βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το πραγματικό κόστος κατά τα οριζόμενα από τις οικείες διατάξεις.
8. Έλεγχος αρχιτεκτόνων, μηχανικών και γεωλόγων.  
Για τους αρχιτέκτονες, μηχανικούς και ειδικά για τους γεωλόγους μελετητές για τις χρήσεις 2003 και μετά ο έλεγχος θα περιλαμβάνει τις ακόλουθες ενέργειες:

α) Γενικά θα ελέγχεται αν τα καθαρά κέρδη των αρχιτεκτόνων και μηχανικών κάθε ειδικότητας προσδιορίζονται με τη χρήση των συντελεστών που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.2238/1994. Θα ελέγχεται επιπλέον, εάν οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με τις τεκμαρτές δαπάνες, οπότε ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 20% από το οικονομικό έτος 1995 και μετά. (Πριν από το οικονομικό έτος 1995 ο συντελεστής προσαύξησης ήταν 30%).

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1291/7-12-2000 παρέχονται συμπληρωματικές οδηγίες σχετικά με τον έλεγχο των αρχιτεκτόνων και μηχανικών. Σύμφωνα με αυτές θα γίνεται έλεγχος, για να διαπιστωθεί αν οι νόμιμες ακαθάριστες αμοιβές τους μειώθηκαν τυχόν με την αξία των εκπτώσεων που χορηγήθηκαν με πιστωτικά τιμολόγια κτλ., καθόσον οι εκπτώσεις αυτές δεν αναγνωρίζονται και συνεπώς προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Ο έλεγχος θα γίνεται για όλους τους μήνες κάθε ελεγχόμενης χρήσης ανεξάρτητα από το ύψος των εκπτώσεων αυτών.

Θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν οι πραγματικές δαπάνες δεν είναι συμβατές (υπάρχει διαφορά πέραν του 20%) με τις τεκμαρτές δαπάνες που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή.

Παράδειγμα:

Εστω οι ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές από επίβλεψη κτιριακών έργων (Σ.Κ.Κ. 38%), 30000 ευρώ και δαπάνες βιβλίων 6600 ευρώ. Καθαρά κέρδη  $30000 * 38\% = 11400$  ευρώ. Υπάρχει προφανής δυσαναλογία πραγματικών και τεκμαρτών δαπανών, αφού η σχέση διαμορφώνεται ως εξής:

Τεκμαρτές δαπάνες  $30000 - 11400 = 18600$  ευρώ.

Διαφορά δαπανών  $18600 - 6600 = 12000$  ευρώ.

Τεκμαρτές δαπάνες σε ποσοστό 20%,  $18600 * 20\% = 3720$  ευρώ. Το ποσό αυτό, που αντιστοιχεί σε ποσοστό 20% των τεκμαρτών δαπανών, είναι μικρότερο του ποσού των 12000 ευρώ, που είναι η διαφορά μεταξύ τεκμαρτών (18600 ευρώ) και πραγματικών δαπανών (6600 ευρώ).

Αντίθετα, αν οι δαπάνες των βιβλίων ήταν 15000 ευρώ (αντί 6600 ευρώ), τότε δε θα υπήρχε προφανής δυσαναλογία, επειδή η διαφορά δαπανών θα ήταν μικρότερη του ποσοστού του 20%, δηλαδή:

Διαφορά δαπανών  $18600 - 15000 = 3600$  ευρώ.

Τεκμαρτές δαπάνες σε ποσοστό 20%,  $18600 * 20\% = 3720$  ευρώ και συνεπώς,  $3600 < 3720$  ευρώ.

Στην πρώτη περίπτωση (κατάσταση προφανούς δυσαναλογίας), ο

Σ.Κ.Κ. θα προσαυξηθεί κατά ποσοστό 20%, δηλαδή θα ανέλθει στο δείκτη 45,60 (κανονικός συντελεστής  $38 * 20\% = 45,60$ ).

### 9. Έλεγχος τεχνικών επιχειρήσεων:

α) Γενικά, σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1087/10.6.2005 ο έλεγχος των τεχνικών επιχειρήσεων θα πρέπει να επικεντρωθεί στα ακόλουθα σημεία:

-Αν εφαρμόστηκαν οι προβλεπόμενοι από τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 συντελεστές καθαρού κέρδους.

-Αν οι δαπάνες κατασκευής βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το πραγματικό κόστος.

β) Έννοια τεχνικής επιχείρησης: Με τον όρο αυτό νοούνται οι επιχειρήσεις κατασκευής τεχνικών έργων που έχουν ως αντικείμενο την εκτέλεση εργασιών για κατασκευή έργων που συνδέονται με το έδαφος, όπως οικοδομικών, λιμενικών, υδραυλικών, οδοποιίας, ηλεκτρομηχανολογικών εγκαταστάσεων κτλ. (άρθρο 34 Ν. 2238/1994, ΣτΕ 1964/1979).

Ως τεχνικά έργα νοούνται τα οικοδομικά έργα, τα λιμενικά, υδραυλικά, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και γενικά τα έργα υπαίθρου και όχι η κατασκευή βιομηχανικών, βιοτεχνικών ή άλλων προϊόντων.

Στις οικοδομικές εργασίες εντάσσονται και οι εργασίες που αφορούν στις εκσκαφές, κατεδαφίσεις, ξυλουργικές εργασίες, λιθοδομές αμμοκονιάσματα, υδροχρωματισμούς, και ελαιοχρωματισμούς, διακοσμήσεις, κατασκευές μπετόν αρμέ, υδραυλικές και ηλεκτρικές εγκαταστάσεις, εγκαταστάσεις ανελκυστήρων, πλακοστρώσεις κτλ. (εγκ. 173/1957).

Σε περίπτωση που οι εργασίες αυτές εκτελούνται σε οικοδομές με σκοπό τη συντήρηση ή επισκευή οικοδομικών εγκαταστάσεων που ήδη υπάρχουν, τότε δε θεωρείται ότι αποτελούν τεχνικά έργα.

Πρακτική συνέπεια τούτου είναι ότι για τις εργασίες αυτές δεν θα έχουν εφαρμογή οι ειδικές διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών, αλλά οι γενικές διατάξεις.

Προβλεπόμενοι συντελεστές: Ειδικότερα, τα καθαρά κέρδη των οικοδομικών και τεχνικών επιχειρήσεων προσδιορίζονται τεκμαρτά με τη χρήση συντελεστών καθαρού κέρδους ως εξής:

-Δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για τα έσοδα από την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών.

-Δέκα τοις εκατό (10%) για τα έσοδα από δημόσια τεχνικά έργα, χωρίς να εξετάζεται αν τα υλικά που χρησιμοποιούνται είναι του εργολάβου ή όχι.

-Δώδεκα τοις εκατό (12%) για τα έσοδα από ιδιωτικά τεχνικά έργα, με υλικά που παρέχονται από τον εργολάβο.

-Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα έσοδα από ιδιωτικά τεχνικά έργα, χωρίς ίδια υλικά. (Άρθρο 34 παρ. 4 του Ν. 2238/1994).

### **Συντελεστές καθαρού κέρδους και τόκοι δανείων οικοδομικών επιχειρήσεων.**

Διευκρινίζεται ότι από τα προσδιοριζόμενα με τον τρόπο αυτό καθαρά κέρδη (τεκμαρτά) δεν αφαιρείται καμία δαπάνη, καθόσον αυτές έχουν ληφθεί υπ' όψιν από το νόμο για τον καθορισμό του συντελεστή καθαρού κέρδους. Ενόψει των ανωτέρω και οι τόκοι δανείων των οικοδομικών επιχειρήσεων δεν αφαιρούνται από τα υπολογιζόμενα τεκμαρτά, καθαρά κέρδη (Σ.τ.Ε. 1070/1983, 4243/1985, 1961/1986). Για τον ίδιο λόγο δεν μπορούν να αποτελέσουν ζημία αυτών (Υπ. Οικον. 1131/8.6.1990, Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. 726/1984). Υπό την έννοια αυτή και σε περίπτωση αποκατάστασης εκ μέρους του εργολάβου των ζημιών που παρουσιάστηκαν μετά την εκτέλεση του έργου δεν μπορούν να εκπέσουν ως δαπάνες του άρθρου 31 του Ν.2238/1994. Αυτό γίνεται γιατί η πρόσθετη αυτή δαπάνη, όπως και οι λοιπές δαπάνες, αποτελεί μέρος της συνολικής δαπάνης για την κατασκευή του έργου και περιλαμβάνεται στο συντελεστή καθαρού κέρδους. Τέλος υπενθυμίζουμε ότι με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 7 του Ν. 2940/2001 από το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002) άλλαξε ο τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών των οικοδομικών και τεχνικών επιχειρήσεων (προσδιορισμός κερδών με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος των άρθρων 105 και 31) και όχι ο τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων αυτών, για τα οποία εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994.

### **Προφανής δυσαναλογία.**

Θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν οι δαπάνες κατασκευής του τεχνικού έργου που εμφανίζονται στα βιβλία δεν είναι συμβατές με το πραγματικό κόστος κατασκευής αυτών. Η έλλειψη συμβατότητας συνίσταται στην ύπαρξη διαφοράς μεγαλύτερης του είκοσι τοις εκατό (20%). (Άρθρο 34 παρ. 2 και 4 Ν. 2238/1994).

Σε περίπτωση που η διαφορά μεταξύ των δαπανών που προκύπτει από τα βιβλία και του πραγματικού κόστους που προσδιορίζεται από τον έλεγχο δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους, θεωρείται, κατά πλάσμα του νόμου, ότι δεν υπάρχει αξιόλογη δυσαναλογία και συνεπώς δεν θα υπολογισθεί η προσαύξηση του συντελεστή.

Υπό την έννοια αυτή δε θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, εάν σε κάποια χρήση υπάρχουν μόνο δαπάνες από την εκτέλεση του τεχνικού έργου, όχι όμως και έσοδα, καθόσον τα έσοδα της επιχείρησης είναι στοιχείο ουδέτερο και δε λαμβάνονται



υπ' όψιν προς σύγκριση. Συγκρίσιμα στοιχεία αποτελούν οι δαπάνες των βιβλίων και το πραγματικό κόστος.

**Παράδειγμα:**

Έστω ότι η επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών (Σ.Κ.Κ. 15%) παρουσιάζει, σε συγκεκριμένη χρήση, δαπάνες κατασκευής (κόστος ανέγερσης) βάσει βιβλίων και στοιχείων 300000 ευρώ, ενώ το πραγματικό κόστος κατασκευής είναι 1200000 ευρώ. Έτσι θα έχουμε:

Πραγματικό κόστος κατασκευής	1200000 ευρώ
Μείον δαπάνες κατασκευής βάση βιβλίων και στοιχείων.	<u>300000 ευρώ</u>
Διαφορά	<b>900000</b>
Ποσοστό 20% επί του πραγματικού κόστους κατασκευής 1200000 *	
20%=240000 ευρώ.	

Άρα, υπάρχει προφανής δυσαναλογία μεταξύ των δαπανών κατασκευής βάσει βιβλίων και στοιχείων και του πραγματικού κόστους κατασκευής, αφού η διαφορά αυτών των μεγεθών υπερβαίνει κατά πολύ το ποσοστό 20% επί του πραγματικού κόστους κατασκευής, είναι δηλαδή 900000 ευρώ > 240000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή ο Σ.Κ.Κ. 15% θα προσαυξηθεί μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%), δηλαδή η αύξηση θα είναι μέχρι 24% (Σ.Κ.Κ. 15 \* 1,6=24%).

Η διατύπωση της διάταξης είναι τέτοια, που σημαίνει ότι δεν είναι υποχρεωτικό να γίνει η ανώτατη προσαύξηση (60%), αλλά μπορεί αυτή να κλιμακώνεται από το 1% έως το 60% (σε αντίθεση με την προφανή δυσαναλογία στις αμοιβές των αρχιτεκτόνων-μηχανικών, όπου ο Σ.Κ.Κ. προσαυξάνεται κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%), δηλαδή με πάγιο συντελεστή προσαύξησης και όχι κυμαινόμενο).

Τέλος σημειώνεται ότι η έρευνα για την διαπίστωση της ύπαρξης ή μη προφανούς δυσαναλογίας κατά τα ανωτέρω θα γίνεται για κάθε χρήση χωριστά και όχι ενιαία για όλες τις υπό έλεγχο χρήσεις.

**Προσαύξηση συντελεστών καθαρού κέρδους (Σ.Κ.Κ.).**

Οι προβλεπόμενοι Σ.Κ.Κ. των τεχνικών επιχειρήσεων του άρθρου 34 προσαυξάνονται, υποχρεωτικά ως εξής:

α) Κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) στις ακόλουθες περιπτώσεις:

-Όταν δεν τηρούνται τα βιβλία ή στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ.

-Όταν τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.(Άρθρο 34<sup>α</sup> παρ. 2 και 4 Ν. 2238/1994).

Με την περίπτωση της μη τήρησης των βιβλίων και στοιχείων που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. εξομοιώνεται και η περίπτωση της μη επίδειξης αυτών στον υπάλληλο που διενεργεί το φορολογικό έλεγχο και συνεπώς και στην περίπτωση αυτή δικαιολογείται η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους (Σ.τ.Ε. 1887/1998).

β) Κατά ποσοστό μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%), εφόσον υπάρχει προφανής δυσαναλογία μεταξύ του κόστους κατασκευής και του πραγματικού κόστους, όπως εξηγήσαμε και προηγουμένως (άρθρο 34 παρ. 2 και 4 Ν. 2238/1994).

Τόσο τα ποσοστά, όσο και λόγοι προσαύξησης των συντελεστών παραμένουν αμετάβλητα μετά το νόμο 3296/2004, με τις διατάξεις του οποίου, όπως είναι γνωστό, επήλθαν τροποποιήσεις στην προσαύξηση των συντελεστών καθαρού κέρδους των λοιπών επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, όπως προβλέπεται από την παρ. 2 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε.

#### **Σημείωση:**

Στις υποθέσεις που περαιώνονται με βάση τη διαδικασία των αποφάσεων ΠΟΛ. 1144/1998 και ΠΟΛ. 1168/2001 (άρθρα 3 έως 7), προβλέπεται ο περιορισμός στο μισό (1/2) στις περιπτώσεις προσαύξησης κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%). Αντίθετα, δεν προβλέπεται μείωση κατά το συμβιβασμό στην περίπτωση προσαύξησης του συντελεστή μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) λόγω προφανούς δυσαναλογίας. (Άρθρο 10 παρ. 5 Απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998 και άρθρο 7 παρ. 3 της Απόφασης ΠΟΛ. 1168/2001).

#### **Γ. Στα βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας:**

1. Έλεγχος ταμείου και αξιόγραφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, για διάστημα οπωσδήποτε δέκα (10) ημερών κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των εκκρεμών διαχειριστικών περιόδων και πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε άλλης ελεγκτικής επαλήθευσης, διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιόγραφων κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 3296/2004.

Γενικά:

Πρόκειται για επαλήθευση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.3296/2004. Θα γίνεται κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν από κάθε άλλη επαλήθευση, κατ'αρχήν

για την τρέχουσα χρήση. Θα αποβλέπει σε διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών. Στη συνέχεια, θα γίνεται η ίδια επαλήθευση σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε δέκα (10) ημερών ή και για διάστημα μεγαλύτερο των δέκα ημερών, κατά την κρίση του ελεγκτή ή και του επόπτη ελέγχου ή και του υποδιευθυντή ελέγχου ή και του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας.

2. Εάν στον τόπο τήρησης των βιβλίων υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται από την επιχείρηση βιβλίο αποθήκης, διενεργείται κατά την πρώτη επίσης ημέρα του ελέγχου ποσοτική καταμέτρηση σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη και αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης. Ευνόητο είναι ότι για τη διαπίστωση ύπαρξης ή μη διαφορών στο πλαίσιο της επαλήθευσης αυτής θα λαμβάνονται υπόψη και οι εισαχθείσες και εξαχθείσες ποσότητες βάσει των ληφθέντων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την τελευταία ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου. Σημειώνεται ότι οι διαπιστώσεις από τη συγκεκριμένη επαλήθευση καθώς και από τον έλεγχο της πρώτης ημέρας ταμείου και αξιογράφων κατά την πιο πάνω παράγραφο Γ.1, αν και αφορούν την τρέχουσα χρήση αναγράφονται πάντα στις συντασσόμενες εκθέσεις τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των εκκρεμών χρήσεων, ανεξάρτητα αν προκύπτουν ή όχι διαφορές. Περαιτέρω, εφόσον από τις επαληθεύσεις αυτές προκύπτουν παραβάσεις ΚΒΣ συντάσσεται και ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για τον καταλογισμό των παραβάσεων αυτών, με σχετική μνεία στην παραπάνω έκθεση φορολογίας εισοδήματος. Τόσο η εν λόγω έκθεση φορολογίας εισοδήματος, όσο βεβαίως και η τυχόν συντασσόμενη έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, θα λαμβάνονται υπόψη από τον μελλοντικό τακτικό έλεγχο της τρέχουσας χρήσης.
3. Επαλήθευση αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου αποθήκης, επιλεκτικά για τρία είδη με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.
4. Πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη σε κάθε εκκρεμή διαχειριστική περίοδο, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά

- σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς.
5. Έλεγχος της ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου, επιλεκτικά σε δύο τουλάχιστον είδη, με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, για κάθε αποθηκευτικό χώρο, εφόσον τηρείται πλήρης αποθήκη και σε ένα τουλάχιστον είδος στις λοιπές περιπτώσεις. Σε περίπτωση διαπίστωσης διαφορών, ο έλεγχος επεκτείνεται και σε περισσότερα είδη.
  6. Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, έλεγχος των αθροίσεων εσόδων –αμοιβών και δαπανών για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.
  7. Έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 881 ευρώ. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994. Επίσης, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού τα έξοδα και οι δαπάνες των λογαριασμών 60 <<αμοιβές και έξοδα προσωπικού>>, 63 <<φόροι-τέλη>> και 68 <<προβλέψεις εκμεταλλεύσεως>> του Ε.Γ.Λ.Σ και οι αποσβέσεις παγίων και επισφαλών απαιτήσεων.
  8. Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, ο έλεγχος των δαπανών διενεργείται για όλες γενικά τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού. Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στη διαπίστωση τυχόν εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δαπανών που στην πραγματικότητα δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή δαπανών που δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά.
  9. Έλεγχος αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι κείμενες κατά περίπτωση διατάξεις.
  10. Επαλήθευση στους λογαριασμούς “Γενικής Εκμετάλλευσης” και “Αποτελεσμάτων Χρήσης” της ορθής καταχώρησης των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών από το γενικό και τα αναλυτικά καθολικά, καθώς και διαπίστωση τυχόν καταχώρησης σ' αυτούς ποσών από μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς ή προβλέψεων μη εκπεστέων ή αντιλογισμών.
  11. Στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις έχουν ελεγχθεί από ορκωτούς ελεγκτές και γενικά αναγνωρισμένους ελεγκτικές εταιρίες, λαμβάνονται υπ' όψιν και συνεκτιμούνται οι

παρατηρήσεις που αναφέρονται στα σχετικά πιστοποιητικά και στις τυχόν εκθέσεις ελέγχου.

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

Δ. Στους επιτηδευματίες που δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων:

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

### **ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ:**

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

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

- Ενδεικτικά αναφέρεται ότι επί υποθέσεων που περαιώνονται με βάση τα άρθρα 1-11 του ν.3259/04 και η πρώτη μετά την τελευταία περαιωθείσα με βάση τις διατάξεις αυτές χρήση είναι εκκρεμής και ελέγχεται με την απόφαση ΠΟΛ. 1037/05, θα πρέπει να ερευνάται αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει μεταφέρει και συμψηφίσει στην ελεγχόμενη αυτή χρήση ζημίες από τις προηγούμενες περαιωθείσες χρήσεις και δεν έχει υποβάλει εντός μηνός από την περαίωση ή αργότερα σχετική τροποποιητική δήλωση (σχετ. εγκ. ΠΟΛ.1093/04).

Ακόμη, επί επιτηδευματιών γενικώς, ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων, που τυχόν εκδίδουν αθεώρητα φορολογικά στοιχεία κατ' εφαρμογή των αποφάσεων ΠΟΛ.1105/99, 1071/2000, 1213/2000, 1304/2000, 1166/2002 και 1083/2003 ή φορολογικά στοιχεία με ειδική σήμανση κατ' εφαρμογή των αποφάσεων ΠΟΛ.1284/2002 και 1082/2003, θα πρέπει να ερευνάται αν συντρέχουν οι σχετικοί όροι και προϋποθέσεις σύμφωνα με τις εν λόγω αποφάσεις.

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

Εξάλλου, επί εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών πολυμετοχικών επιχειρήσεων θα πρέπει να ερευνάται αν μερίσματα που παρεγράφησαν υπέρ του δημοσίου επειδή δεν αναζητήθηκαν από τους δικαιούχους εντός πενταετίας από τότε που κατέστησαν απαιτητά, αποδόθηκαν στο δημόσιο (σχετ. οι διατάξεις του Ν.Δ.1195/1942, σχετ. γνωμοδ. Ν.Σ.Κ. 992/74).

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

### **Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων.**

1. Οι λοιπές φορολογίες ελέγχονται συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος.
2. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις φορολογίες αυτές διενεργούνται οι απαραίτητες κατά περίπτωση επαληθεύσεις και εφαρμόζονται οι οικείες ανά φορολογία διατάξεις. Τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπ' όψιν για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

3.Ειδικά στη φορολογία Φ.Π.Α. γίνεται υποχρεωτικά έλεγχος τουλάχιστον για τα εξής:

- α. Αν μεταφέρθηκαν σωστά τα δεδομένα των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. Ελέγχονται επίσης και οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καθώς και οι δηλώσεις INTRASTAT, όπου συντρέχει περίπτωση.
- β. Αν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και προϋποθέσεις στις περιπτώσεις έκπτωσης επί του τζίρου και στα ειδικά καθεστάτα Φ.Π.Α.
- γ. Αν για δαπάνες της παρ. 4 του ν. 2859/2000 ποσού άνω των 147 ευρώ εκπέσθηκε ο αναλόγων Φ.Π.Α., χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.
- δ. Αν για δαπάνες αξίας μεγαλύτερης των 294 ευρώ, προκειμένου για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας και των 881 ευρώ, προκειμένου για βιβλία Γ' κατηγορίας, για τις οποίες έχει εκπέσει Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται για αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.
- ε. Αν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα λόγω παραγραφής ή άλλου λόγου.
- στ. Αν διενεργήθηκε διακανονισμός εμπορεύσιμων ή πάγιων στοιχείων εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν.2859/2000.
- ζ. Αν διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (Pro-rata) εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2859/2000.
- η. Αν εφαρμόστηκαν οι ορθοί συντελεστές Φ.Π.Α. εκροών και εισροών και προκειμένου για απαλλασσόμενες πωλήσεις αν έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες διαδικασίες και υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά.
- θ. Αν επί πωλήσεων αγαθών με προορισμό περιοχές με μειωμένους συντελεστές πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις και τις σχετικές εγκυκλίους, για φορολογικά στοιχεία άνω των 1468 ευρώ.
- ι. Αν έγινε μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.
- ια. Αν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που εμφανίζονται από την επιχείρηση όντως πραγματοποιήθηκαν και αν είναι νόμιμα τα οικεία εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Για τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών θα πρέπει:

- α. Επί ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, σε κάθε περίπτωση να ζητούνται εγγράφως με FAX από τη Δ/νση Φ.Π.Α. (Δ/14) / Τμήμα V.I.E.S. (FAX 210-3637103, 210-3616216) κατ' αρχήν συγκεντρωτικές καταστάσεις

που θα περιέχουν τις συνολικές αξίες των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (ποσό και νόμισμα) ανά Κράτος Μέλος και ανά τρίμηνο - έτος, για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις.

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

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

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

γ. Εφόσον τελικώς με βάση τα αναφερόμενα στις πιο πάνω περιπτώσεις α' και β' προκύπτουν σημαντικές διαφορές που δεν δικαιολογούνται ή υπόνοιες φοροδιαφυγής, θα αποστέλλεται αίτημα στη Δ/ση Φ.Π.Α. προκειμένου να ενεργοποιηθεί αρμοδίως από το Τμήμα V.I.E.S. η αμοιβαία διοικητική συνδρομή μεταξύ των Κρατών- Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στο αίτημα αυτό θα αναγράφονται τα στοιχεία της συγκεκριμένης κοινοτικής επιχείρησης (ΑΦΜ/ΦΠΑ - επωνυμία - ταχ. δ/ση) καθώς και οι προς έλεγχο συναλλαγές (ανά τρίμηνο-έτος,



ποσό κλπ) και επίσης θα αποστέλλονται συνημμένα, εφόσον υπάρχουν, τα σχετικά παραστατικά (τιμολόγια, τραπεζικά, διεθνή μεταφορικά έγγραφα κλπ) ή ενδεικτικώς μέρος αυτών, εφόσον αυτά είναι πολυάριθμα. Επισημαίνεται ότι αιτήματα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κρατών Μελών υποβάλλονται και για τον έλεγχο των συναλλαγών στον τομέα της παροχής υπηρεσιών.

4.Οι διατάξεις του άρθρου 4 ισχύουν και ως προς τον έλεγχο φορολογίας Φ.Π.Α.

#### **ΤΕΛΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ-ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ.**

Η εντατικοποίηση του ελεγκτικού έργου αποτελεί βούληση του Υπουργείου Οικονομικών, καθότι ο έλεγχος και τη φορολογική συνείδηση των φορολογούμενων εμποδώνει και τη συνταγματική επιταγή για δίκαιη συμμετοχή στα φορολογικά βάρη κατοχυρώνει. Έτσι προβλέπεται αντικειμενικός τρόπος ελέγχου, εναρμονισμένος με τις γενικές διατάξεις, αλλά με συγκεκριμένες διαδικασίες. Η καθιέρωση συγκεκριμένων διαδικασιών ελέγχου είναι βέβαιο ότι βοηθά και στην αύξηση της απόδοσης των ελέγχων και στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενων και φορολογούσες αρχής. Η επιτυχία εφαρμογής αυτών των διαδικασιών ελέγχου ωστόσο, εξαρτάται πρωτίστως από την προσπάθεια των υπαλλήλων των ΔΟΥ και των άλλων ελεγκτικών υπηρεσιών, την οποία, όπως και μέχρι τώρα, θεωρούμε δεδομένη. Ιδιαίτερο βάρος στο έργο της εφαρμογής αυτών των διαδικασιών ελέγχου έχουν οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ και οι επόπτες ελέγχου, αλλά και οι αρμόδιοι Επιθεωρητές, οι οποίοι σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να παρακολουθούν στενά το επιτελούμενο έργο και να παρέχουν στις ΔΟΥ κάθε απαιτούμενη οδηγία.

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.

#### ΟΡΓΑΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.

Στο κεφάλαιο αυτό θα ασχοληθούμε με τα όργανα που ελέγχουν τις επιχειρήσεων, λέγοντας όργανα ελέγχου εννοούμε τις κρατικές υπηρεσίες που έχουν θεσπιστεί από τις εκάστοτε κυβερνήσεις. Οι υπηρεσίες αυτές είναι οι Δ.Ο.Υ., η ΥΠ.Ε.Ε., τα Δ.Ε.Κ. και τα Π.Ε.Κ.

Η ΥΠ.Ε.Ε. είναι η υπηρεσία ειδικών ελέγχων που θεσπίστηκε το έτος 2005 και αντικατέστησε το Σ.Δ.Ο.Ε. (σώμα δίωξης οικονομικού εγκλήματος). Ξεκινώντας το κεφάλαιο θα ασχοληθούμε με την Υ.Π.Ε.Ε. και θα αναλύσουμε σε τι χρησιμεύει αυτή η υπηρεσία, τους στόχους που έχει θέσει και τον προγραμματισμό δράσης της.

#### Ι. ΓΕΝΙΚΑ

Η χώρα μας, στα πλαίσια της Ε.Ε., του παγκόσμιου οικονομικού συστήματος και του διεθνούς γίνεσθαι είναι υποχρεωμένη να ακολουθεί τις εξελίξεις και μεταβολές που συντελούνται με γρήγορους ρυθμούς. Οι εξελίξεις και οι μεταβολές οφείλονται κυρίως στην ανάπτυξη και την εξάπλωση της χρήσης νέων τεχνολογιών σε όλους τους τομείς των δραστηριοτήτων και διαμορφώνουν ένα νέο και διαρκώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον. Μέσα σε αυτό το περιβάλλον δεν πραγματοποιούνται μόνο σύννομες οικονομικές δραστηριότητες αλλά και δραστηριότητες που χαρακτηρίζονται ως οικονομικό έγκλημα.

Στα πλαίσια αντιμετώπισης των παράνομων αυτών δραστηριοτήτων εντάσσεται η δημιουργία της ΥΠ.Ε.Ε. η οποία στοχεύει, με τη χρήση σύγχρονων μεθόδων και την αμεσότητα επέμβασης, στην πρόληψη και καταστολή της κάθε μορφής οικονομικού εγκλήματος, της απάτης, του λαθρεμπορίου, της μεγάλης φοροδιαφυγής ιδιάζουσας μορφής (εικονικές συναλλαγές κ.λ.π.) και στην εμπέδωση φορολογικής συνείδησης.

Βασικό εργαλείο στη διαμόρφωση της δράσης της Υπηρεσίας αποτελεί ο ετήσιος προγραμματισμός δράσης. Προς αυτή τη κατεύθυνση και στα πλαίσια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του Ν.3296/04, δομήθηκε κατά τέτοιο τρόπο ο προγραμματισμός δράσης του έτους 2006 (πρώτος της νέας υπηρεσίας), ούτως ώστε να ανταποκρίνεται και στις σημερινές απαιτήσεις, αλλά και να μπορεί εύκολα να προσαρμόζεται στο συνεχώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον.

#### 2. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ ΔΡΑΣΗΣ

## **2.1. Παραδοχές κατάρτισης προγραμματισμού.**

Το πρόγραμμα δράσης του έτους 2006 καταρτίστηκε με βάση τις παρακάτω παραμέτρους:

Την ανάγκη υλοποίησης της δημοσιονομικής πολιτικής για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και παράλληλα την περιστολή του παραεμπορίου και της παραοικονομίας.

Τους δείκτες παραβατικότητας, για το εννιάμηνο 2005, ανά κατηγορία δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.).

Την υλοποίηση της προσπάθειας για μετατόπιση του κέντρου βάρους των ελέγχων σε μεγάλου μεγέθους επιχειρήσεις και ομίλους.

Τις συνθήκες λειτουργίας της αγοράς.

Τις ιδιαιτερότητες κάθε περιοχής της Ελληνικής επικράτειας, έχοντας ως βάση τη χαρτογράφηση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων της.

Τη γνώση και εμπειρία που αποκτήθηκαν από την μέχρι σήμερα δράση καθώς και τη στατιστική ανάλυση των διαθέσιμων δεδομένων.

Την αποτελεσματικότητα των διενεργηθέντων ελέγχων και τα χρησιμοποιούμενα μέσα δίωξης.

Την αριθμητική σύνθεση του προσωπικού κάθε Περιφερειακής Δ/σης.

Την αναγκαιότητα της ποιοτικής αναβάθμισης των ελέγχων της ΥΠ.Ε.Ε., οι οποίοι πρέπει να αφορούν στην ταυτόχρονη εφαρμογή της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, όπου αυτό απαιτείται και να μην εξαντλούνται μόνο στο φορολογικό ή μόνο στο τελωνειακό αντικείμενο, προκειμένου να έχουμε ουσιαστική παρέμβαση και όχι αποσπασματική παρουσία σε όλες τις επιχειρήσεις.

## **2.2. Κριτήρια του προγραμματισμού δράσης.**

### **Κύρια κριτήρια του προγραμματισμού δράσης αποτέλεσαν:**

Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως τομέας δραστηριότητας, η νομική μορφή, η κατηγορία τηρουμένων βιβλίων, η επικινδυνότητα και η παραβατικότητα κατά κλάδο και δραστηριότητα.

Τα οικονομικά χαρακτηριστικά, όπως ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη ή ζημιές, συντελεστής καθαρού κέρδους και ύψος δαπανών, δεδομένα από δηλώσεις άμεσης και έμμεσης φορολογίας, καθώς και η προέλευση κεφαλαίων.

Τα χωροταξικά και χρονικά δεδομένα, όπως τόπος παραγωγής και διακίνησης, εποχικές δραστηριότητες και τοπικές ιδιαιτερότητες.

### **2.3. Η μορφή του προγραμματισμού δράσης**

Για να ανταποκρίνεται ο προγραμματισμός στο ανωτέρω πλαίσιο χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση του προγραμματισμού δράσης 2006 οι κατηγορίες ελέγχου που χρησιμοποιούνται σήμερα και αφορούν κατηγορίες ελέγχου με βάση:

τις δραστηριότητες και τα αγαθά, όπως αυτές περιγράφονται με τον Κωδικό Αριθμό Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) και εμφανίζονται στις γενικές και επιμέρους κατηγορίες έχοντας πρώτο ψηφίο τη μονάδα (1)

τα προϊόντα, καθεστώτα, κ.λ.π. τα οποία δεν εντάσσονται στην κωδικοποίηση με βάση τη δραστηριότητα ή είναι αναγκαίο να ελέγχονται ως προϊόντα (πετρέλαιο, αιθυλική αλκοόλη κ.λ.π.) ή ως καθεστώτα (επιδοτήσεις κ.λ.π.). Οι γενικές και επιμέρους κατηγορίες, που αφορούν τους ελέγχους αυτούς, έχουν πρώτο ψηφίο τον αριθμό δύο (2)

τους ελέγχους διάκίνησης που εμφανίζονται στη γενική και επιμέρους κατηγορίες έχοντας ως πρώτο ψηφίο τον αριθμό τρία (3).

#### **2.3.1. Γενικές-επιμέρους κατηγορίες στοχευμένων ελέγχων**

Στην κατάρτιση του προγραμματισμού δράσης 2006 χρησιμοποιήθηκαν τα δεδομένα που δόθηκαν τον Μάρτη 2005 από τη Γενική Γραμματεία

Πληροφορικών Συστημάτων και αφορούν το Μητρώο, το Εισόδημα οικονομικού έτους 2004 και τις Εκκαθαριστικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. οικονομικού έτους 2004.

Από την επεξεργασία των δεδομένων αυτών:

Προσδιορίστηκαν οι ενεργές επιχειρηματικές μονάδες (έδρες, υποκαταστήματα, λοιπές εγκαταστάσεις) που ανέρχονται σε 1.357.103 περίπου.

Έγινε γεωγραφική απεικόνιση των επιχειρηματικών μονάδων με βάση τις Γενικές και Επιμέρους Κατηγορίες για κάθε Περιφερειακή Διεύθυνση.

Προσδιορίστηκε συνολικός αριθμός στόχων ανά Γενική Κατηγορία Ελέγχου και Περιφερειακή Διεύθυνση.

### **2.3.2. Γενική -επιμέρους κατηγορίες ελέγχου διακίνησης**

Με βάση το μέγεθος της επιχειρηματικής δραστηριότητας και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε Περιφερειακής Διεύθυνσης προσδιορίστηκαν στη γενική κατηγορία διακίνησης τα συνεργεία ελέγχου. Σημειώνεται ότι κάθε συνεργείο ελέγχου διακίνησης θα πρέπει να πραγματοποιεί τουλάχιστον επτά ελέγχους.

### **2.3.3. Κατάρτιση Προγραμματισμού**

Η εξειδίκευση των στόχων στις επιμέρους κατηγορίες ελέγχων και η κατανομή αυτών σε μηνιαία βάση έγινε από τις Περιφερειακές Διευθύνσεις που έλαβαν υπόψη τους την κατανομή των ενεργών επιχειρήσεων χωρικής αρμοδιότητάς τους, τα ποσοστά παραβατικότητας και την διαθεσιμότητα του υπηρετούντος προσωπικού τους.

## **3. ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΕΙΣ-ΑΞΟΝΕΣ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ ΔΡΑΣΗΣ**

### **3.1. Στρατηγικοί άξονες του προγραμματισμού δράσης.**

Το πρόγραμμα δράσης του έτους 2006 κινείται στους παρακάτω στρατηγικούς άξονες:

#### **Έλεγχοι απόδοσης Φ.Π.Α.**

Η επιλογή αυτή αποτελεί πάγια επιδίωξη και βασίζεται, εκτός των άλλων, στις εκτιμήσεις, τόσο των υπηρεσιών του υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, όσο και των οικονομικών αναλυτών για το μέγεθος της παραοικονομίας, αλλά και για την απώλεια εσόδων από την αποφυγή καταβολής του Φ.Π.Α. στην εγχώρια παραγωγή, κατανάλωση, την παροχή υπηρεσιών και τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

**Έλεγχοι για την αποκάλυψη χρήσης πλαστών, εικονικών και νοθευμένων στοιχείων**

Με ιδιαίτερη ένταση και έμφαση, θα συνεχισθούν οι έλεγχοι για την αποκάλυψη χρήσης πλαστών, εικονικών και νοθευμένων στοιχείων. Η περίπτωση αυτή συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση, που θίγει ευθέως τα δημόσια έσοδα (Φ.Π.Α., Φόρο Εισοδήματος κ.λ.π.) και στην ουσία δεν πρόκειται για φοροδιαφυγή, αλλά για φοροκλοπή που ενέχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της υπεξαίρεσης.

Υπενθυμίζουμε ότι για τους συγκεκριμένους ελέγχους έχει εκπονηθεί οδηγός ελέγχου (έγγραφο μας 106122/3-9-2001), ο οποίος βρίσκεται στη διαδικασία επικαιροποίησής του, καθώς επίσης ότι υπάρχει στη διάθεση κάθε Περιφερειακής Διεύθυνσης το τελευταίο αναθεωρημένο αρχείο εκδοτών πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων (έγγραφο μας ΕΜΠ. 316/4-11-05) που πρέπει να αξιοποιείται σε συνδυασμό με την πληροφόρηση που παρέχει η Γ.Γ.Π.Σ.. Προτεραιότητα επιβάλλεται να δοθεί στην άντληση και διασταύρωση πληροφοριών που αφορούν τους λήπτες τέτοιων στοιχείων.

#### **Έλεγχοι στην παροχή υπηρεσιών**

Η αναγκαιότητα εντατικών ελέγχων στον τομέα αυτό αναδεικνύεται από την μελέτη των σχετικών στοιχείων των προηγούμενων χρόνων, τα οποία αποκαλύπτουν μεγάλο αριθμό παραβατών και παραβάσεων. Ιδιαίτερη έμφαση θα δοθεί στην μη εμφάνιση των εσόδων και στην υποτιμολόγηση των υπηρεσιών.

## **Έλεγχοι διακίνησης**

Μεγάλο μέρος των οικονομικών δραστηριοτήτων εκφράζεται μέσα από την διακίνηση αγαθών, με αποτέλεσμα οι έλεγχοι διακίνησης να αποτελούν διαρκή στόχο για την ΥΠ.Ε.Ε. Για αυτό το λόγο οι συγκεκριμένοι έλεγχοι θα πρέπει να είναι όσο το δυνατόν πιο ολοκληρωμένοι διερευνώντας τόσο τα φορολογικά θέματα (ύπαρξη στοιχείων διακίνησης, καταμέτρηση μεταφερομένων ποσοτήτων κ.λ.π.) όσο και τα λοιπά, κατά περίπτωση, θέματα όπως νομιμότητα κυκλοφορίας και μεταφοράς Φ.Δ.Χ. και Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτων (Ν.2800/00), παράνομη χρήση πετρελαίου θέρμανσης κ.λ.π. καυσίμων (Ν.2873/00) ή νομιμότητα κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων με ξένες πινακίδες.

Θεωρούμε απαραίτητο να τονίσουμε για μια ακόμη φορά κάποιες παραμέτρους που θα καταστήσουν τους συγκεκριμένους ελέγχους αποτελεσματικότερους και θα συμβάλλουν αποφασιστικά στη δημιουργία κλίματος πρόληψης, όπως:

Η προεπιλογή στόχων για έλεγχο:

**-Βυτιοφόρων αυτοκινήτων**

**-Εμπορικών κέντρων**

**-Κεντρικών και δημοτικών αγορών**

Η προεπιλογή κομβικών σημείων (Εθνικοί οδοί, λιμάνια κ.λ.π.) για έλεγχο:

**-Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων**

**-Βυτιοφόρων μεταφοράς καυσίμων και οινοπνεύματος**

## **-Έλεγχος εμπορευματοκιβωτίων**

**Η διενέργεια εμφανών ελέγχων σε:**

**-Εμπορικά κέντρα**

**-Περιοχές με μεγάλο ελεγκτικό ενδιαφέρον**

Οι έλεγχοι αυτοί θα διενεργούνται με τη χρήση υπηρεσιακών αυτοκινήτων αλλά και πεζών συνεργείων που θα βρίσκονται σε διαρκή κίνηση με σκοπό τη δημιουργία κλίματος πρόληψης.

Η χρησιμοποίηση των VAN για έλεγχο:

**-Στα διόδια**

**-Στα λιμάνια**

**-Σε κεντρικούς οδικούς άξονες**

## **Έλεγχοι επενδύσεων- επιδοτήσεων και επιχορηγήσεων**

Οι επενδύσεις -επιδοτήσεις αποτελούν κύριο μοχλό ανάπτυξης των οικονομιών και ως εκ τούτου ο έλεγχος διάθεσης και διαχείρισης των σχετικών κονδυλίων αποτελεί διαρκή στόχο, έτσι ώστε να διασφαλίζονται οι σκοποί που εξυπηρετούνται μέσω των υπόψη χρηματοδοτήσεων προς όφελος της εθνικής οικονομίας.

### **Έλεγχοι ειδικών φόρων κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.)**

Οι υψηλές δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις σε συνδυασμό με το μέγεθος των διακινούμενων ποσοτήτων στα πετρελαιοειδή προϊόντα, στα καπνικά και στο οινόπνευμα, αποτελούν κίνητρο για παράνομα κέρδη και ιδιαίτερο λόγο επιλογής του συγκεκριμένου τομέα ελέγχου.

Για τον έλεγχο στα πετρελαιοειδή προϊόντα έχει εκπονηθεί Ειδικό Επιχειρησιακό Σχέδιο Ελέγχου και ιδιαίτερο, επικαιροποιημένο, Έκτακτο Επιχειρησιακό Σχέδιο Ελέγχου (103070/11-03-2003) για τα ναυτιλιακά καύσιμα και τους μεταπωλητές πετρελαίου και κηροζίνης θέρμανσης.

Ειδικότερα, πέραν της γενικής εγκυκλίου μας 102715/15-03-2005 για ένταξη των ελέγχων σε θέματα Ε.Φ.Κ., για τη διάθεση πετρελαίου θέρμανσης κατά τη χειμερινή περίοδο εκδόθηκε και εφαρμόζεται η



3001/13-10-2005 εγκύκλιος διαταγή μας.

Στις παραπάνω εγκυκλίους τονίζεται ότι, κατά το στάδιο της διακίνησης, οι έλεγχοι θα διενεργούνται με τη λήψη δειγμάτων και τη χρήση των ειδικών ΤΕΣΤ ανίχνευσης ιχνηθετών.

Οι ανωτέρω έλεγχοι θα ενταθούν και θα γίνουν αποτελεσματικότεροι, με την επικείμενη χρήση από την υπηρεσία μας, των ειδικών αυτοκινούμενων μονάδων χημικής ανάλυσης τύπου VAN, που παρελήφθησαν από το Υπουργείο Ανάπτυξης.

Τέλος, υπενθυμίζουμε ότι για τους ελέγχους στην αιθυλική αλκοόλη - αλκοολούχα ποτά και στα βιομηχανοποιημένα καπνικά προϊόντα έχουν εκπονηθεί και εφαρμόζονται αντίστοιχα οι υπ' αριθμ. 110791/26-09-2003 και 103313/18-03-2003, οδηγοί ελέγχου.

Ναρκωτικά, όπλα, πρόδρομες ουσίες.

Με στόχο την αποτελεσματική και ποιοτική αναβάθμιση των ελέγχων κρίνεται απαραίτητο να συνεχιστεί η ροή πληροφοριών καθώς και έντυπου ενημερωτικού υλικού, με σκοπό την άμεση ενημέρωση του ανθρώπινου δυναμικού των τμημάτων, πάνω σε νέα δεδομένα όπως, νέες χώρες παραγωγής ναρκωτικών, δρόμοι διακίνησης, μέθοδοι απόκρυψης, νέες συνθετικές ουσίες, αλλαγές στην νομοθεσία.

Λόγω της ιδιαιτερότητας που παρουσιάζει το πεδίο δράσης της Υ.Π.Ε.Ε. θα δοθεί προτεραιότητα στην συγκέντρωση αξιολόγηση και αξιοποίηση πληροφοριών από τις συναρμόδιες Υπηρεσίες της χώρας, της Ε.Ε. αλλά και τις τρίτες Χώρες με σκοπό την εντατικοποίηση των ελέγχων επί συγκεκριμένων υποθέσεων-στόχων .

Προκειμένου να αποφευχθεί η εκτροπή προδρόμων ουσιών ναρκωτικών θα διενεργηθούν έλεγχοι σε επιχειρήσεις οι οποίες συμμετέχουν σε εισαγωγές εξαγωγές ή δραστηριότητες μεσαζόντων καθώς και σε επιχειρήσεις που αποθηκεύουν, παρασκευάζουν, παράγουν, επεξεργάζονται, εμπορεύονται ή διανέμουν αυτές με σκοπό να διαπιστωθεί αν εφαρμόζονται οι ευρωπαϊκοί κανονισμοί και η σχετική κοινή Υπουργική Απόφαση.

Θα πραγματοποιηθούν έλεγχοι σε ιατρούς και φαρμακεία προκειμένου να αποφευχθεί η χορήγηση ναρκωτικών χωρίς να υπάρχει πραγματική και συγκεκριμένη ιατρική ένδειξη ή χορήγηση τους χωρίς την προσήκουσα κατά τους όρους του νόμου ιατρική συνταγή ή πέρα από όσα αναγράφονται σε αυτή.

Επίσης προτεραιότητα να δοθεί στην διενέργεια ελέγχων σε εμπορεύματα που προέρχονται από χώρες υψηλού κινδύνου στην παραγωγή και διακίνηση ναρκωτικών και ειδικότερα σε εμπορευματοκιβώτια (container) τα οποία προέρχονται από χώρες της Λατινικής Αμερικής.

Κρίνεται απαραίτητο να συνεχιστεί η διενέργεια ελέγχων στα βόρεια σύνορα της χώρας σε άτομα και μεταφορικά μέσα με σκοπό την αντιμετώπιση της διακίνησης ναρκωτικών ουσιών και όπλων είτε αυτά έχουν σαν ενδιάμεσο σταθμό μεταφοράς την Ελλάδα είτε σαν τελικό προορισμό την διοχέτευσή τους στην ελληνική αγορά.

Σε περιόδους με αυξημένη τουριστική κίνηση θα εντατικοποιούνται οι έλεγχοι σε Αεροδρόμια και Λιμάνια που παρουσιάζουν αυξημένη κίνηση επιβατών και εμπορευμάτων, ιδιαίτερα προς ορισμένους νησιωτικούς προορισμούς της Ελλάδος. Ιδιαίτερη βαρύτητα θα πρέπει να δοθεί σε ελέγχους επιβατών και οχημάτων που διακινούνται με ημερήσια δρομολόγια μεταξύ των νησιών του Ανατολικού Αιγαίου και των Τούρκικων παραλίων.

Πέρα από τους ελέγχους που αφορούν στον εντοπισμό παραβάσεων στη διακίνηση ναρκωτικών και εκτροπή προδρόμων ουσιών θα ενταθούν οι έλεγχοι που αφορούν το εμπόριο και την διακίνηση όπλων και εκρηκτικών.

### **3.2 Ελεγκτικοί στόχοι πρώτης προτεραιότητας.**

Στο πεδίο δράσης της ΥΠ.Ε.Ε. θα είναι το επόμενο έτος όλες οι οικονομικές δραστηριότητες που περιλαμβάνονται στον παρόντα προγραμματισμό δράσης, πλην όμως στους παρακάτω τομείς θα δοθεί ιδιαίτερη βαρύτητα διότι από την μέχρι σήμερα ανάλυση των δεδομένων και την αξιοποίηση των υπαρχόντων στοιχείων θεωρούνται αυξημένου ελεγκτικού ενδιαφέροντος:

- Μεγάλες επιχειρήσεις, ιδιαίτερα σε σχέση με το αν υπάρχουν ενδείξεις μη εκπλήρωσης των φορολογικών τους υποχρεώσεων
- Μονάδες φιλοξενίας-εστίασης
- Πετρελαιοειδή προϊόντα
- Κατασκευές και συναφείς δραστηριότητες
- Υγεία και κοινωνική μέριμνα
- Εμπορία, συντήρηση, επισκευή και νομιμότητα κυκλοφορίας επιβατικών κ.λ.π. αυτοκινήτων

Λιανικό εμπόριο  
 Διακίνηση- εμπορία-τυποποίηση αγροτικών προϊόντων  
 Επιχειρηματικές δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών (διαφημίσεις,  
 λογιστική υποστήριξη, μεσιτείες κ.λ.π.)  
 Χονδρικό εμπόριο  
 Μηχανήματα έργου  
 Ελεύθεροι Επαγγελματίες  
 Εκπαίδευση  
 Βιομηχανία τροφίμων και ποτών  
 Ναρκωτικά- όπλα-πρόδρομες ουσίες  
 Χερσαίες μεταφορές και συναφείς δραστηριότητες- νομιμότητα  
 κυκλοφορίας και μεταφοράς

Κατασκευή μεταλλικών προϊόντων

Αιθυλική αλκοόλη

Επιδότησεις κατά την εξαγωγή

Έλεγχος παράνομης προέλευσης κεφαλαίων

Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις-παραεμπόριο

Πνευματικά δικαιώματα-εμπορικά σήματα

### 3.3 Αριθμητικοί στόχοι.

Το ετήσιο πρόγραμμα της ΥΠ.Ε.Ε. για το έτος 2006 προβλέπει μεταξύ των άλλων:

Στοχευμένους ελέγχους (εντός της επιχείρησης) 70.000.

Για τους ελέγχους διακίνησης, 11.500 συνεργεία (κατά μέσο όρο σε κάθε συνεργείο αντιστοιχούν τουλάχιστον επτά έλεγχοι).

Το ετήσιο πρόγραμμα έχει ως εξής

### **Συγκεντρωτικός πίνακας στόχων για το 2006**

<b>Περιφερειακή Διεύθυνση</b>	<b>Στοχευμένοι έλεγχοι</b>	<b>Συνεργεία διακίνησης</b>
<b>Αττικής</b>	<b>20.400</b>	<b>4.500</b>
<b>Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών</b>	<b>1.200</b>	<b>0</b>
<b>Κεντρικής Μακεδονίας</b>	<b>10.000</b>	<b>1.300</b>
<b>Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης</b>	<b>300</b>	<b>0</b>
<b>Ανατ. Μακεδονίας-Θράκης</b>	<b>3.700</b>	<b>700</b>
<b>Δυτικής Μακεδονίας</b>	<b>2.400</b>	<b>300</b>
<b>Ηπείρου</b>	<b>3.200</b>	<b>800</b>
<b>Θεσσαλίας</b>	<b>4.800</b>	<b>850</b>
<b>Ιονίων Νήσων</b>	<b>1.500</b>	<b>200</b>
<b>Δυτικής Ελλάδας</b>	<b>6.500</b>	<b>1.000</b>
<b>Στερεάς Ελλάδας</b>	<b>1.900</b>	<b>350</b>
<b>Πελοποννήσου</b>	<b>3.800</b>	<b>400</b>
<b>Βορείου Αιγαίου</b>	<b>3.100</b>	<b>200</b>
<b>Νοτίου Αιγαίου</b>	<b>3.000</b>	<b>200</b>
<b>Κρήτης</b>	<b>4.200</b>	<b>700</b>
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>70.000</b>	<b>11.500</b>

#### **4. ΒΑΣΙΚΕΣ ΣΥΝΙΣΤΩΣΕΣ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ**

##### **4.1. Πληροφορική**

Πρέπει να γίνεται όσο το δυνατόν μεγαλύτερη αξιοποίηση των

υπαρχόντων συστημάτων

«ARTEMIS»

«TAXIS»

«REGDATA»

Η συνεχής χρήση της ανανεωμένης έκδοσης του ευρετηρίου ενεργών επιχειρήσεων «REGDATA 5», σε συνδυασμό με την επαλήθευση των στοιχείων του από τις αναζητήσεις των υποσυστημάτων του TAXIS θα συντελέσει στην σωστή προετοιμασία των ελεγκτών πριν τον έλεγχο και θα οδηγήσει στη μεγιστοποίηση της απόδοσης των υπηρεσιών και στην αποφυγή άσκοπων μετακινήσεων ελεγκτών.

#### 4.2. Προσωπικό

Θεωρείται ως ο πιο κρίσιμος και σημαντικός παράγοντας για την υλοποίηση του προγραμματισμού δράσης και για αυτό το λόγο απαιτείται η βέλτιστη αξιοποίησή του.

Η στελέχωση των συνεργείων ελέγχου θα πρέπει να γίνεται με γνώμονα, αφενός το βαθμό δυσκολίας του ελέγχου και αφετέρου δυνατότητες, γνώσεις και εμπειρίες των υπαλλήλων.

Περαιτέρω οι υπάλληλοι πρέπει να κατανοήσουν τον ρόλο και τη σημασία της υπηρεσιακής τους λειτουργίας, ώστε κάθε υπηρεσιακή ενέργεια να επιβεβαιώνει την ύπαρξη μιας συντεταγμένης, οργανωμένης και αξιόπιστης υπηρεσίας.

Για τους λόγους αυτούς, κατά την άσκηση των ελεγκτικών τους καθηκόντων, επιβάλλεται:

Το ήθος και η ευγένεια

Ο σεβασμός στα δικαιώματα και την προσωπικότητα των πολιτών

Η διαφάνεια των ενεργειών

Η πίστη στην νομιμότητα και την ισονομία, χωρίς διακρίσεις και προκαταλήψεις

Ο επαγγελματισμός και ο αυτοέλεγχος

#### 4.3. Μέσα Δίωξης

Θα επιδιωχθεί η μεγαλύτερη δυνατή αξιοποίηση όλων των υπαρχόντων μέσων δίωξης ( VAN, X-RAY κ.λ.π.) στα διόδια, στο εθνικό επαρχιακό οδικό δίκτυο, στα λιμάνια, στα σύνορα, έξω από τα εισαγωγικά-εξαγωγικά Τελωνεία και ελεύθερες ζώνες καθώς και σε κάθε σημείο που κρίνεται πρόσφορο για καλύτερους και αποτελεσματικότερους ελέγχους

στον τομέα της διακίνησης.

#### 4.4. Διαδικαστικά

Ο προγραμματισμός γίνεται με βάση την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης, ώστε αυτή να προσδιορίζεται μοναδικά. Με αυτό τον τρόπο θα αποφευχθούν αλληπάλληλες επισκέψεις στην ίδια επιχείρηση. Σημειώνεται εδώ ότι στην εκτύπωση του προγράμματος RegData 5 για ένα συγκεκριμένο Α.Φ.Μ. δίνονται η κύρια και όλες οι δευτερεύουσες δραστηριότητες της επιχείρησης.

Οι στοχευμένες εντολές πρέπει με σαφήνεια να αναφέρουν τους κωδικούς των Γενικών και Επιμέρους Κατηγοριών ελέγχου καθώς και τις επιχειρήσεις στόχους.

Επιβάλλεται υποχρεωτικά το κάθε συνεργείο ελέγχου να συμπληρώνει τα κατάλληλα έντυπα ελεγκτικών επαληθεύσεων για κάθε έλεγχο.

Τα τμήματα Προγραμματισμού και Πληροφορικής των Π.Δ. πρέπει να στελεχωθούν κατάλληλα, ώστε σε συνεργασία με το αντίστοιχο Τμήμα της Κ.Υ. να έχουν τη δυνατότητα παρακολούθησης της υλοποίησης του προγραμματισμού.

### 5. ΤΕΛΙΚΑ

Θεωρούμε βέβαιο ότι με κύρια κατεύθυνση τον παρόντα προγραμματισμό δράσης θα επιτευχθεί η επιδιωκόμενη με τη δημιουργία της ΥΠ.Ε.Ε., ποιοτική αναβάθμιση των ελέγχων, η οποία αποτελεί τη σημαντικότερη παράμετρο υλοποίησης των σκοπών της Υπηρεσίας για στήριξη των δημοσιονομικών στόχων, διασφάλιση υγιούς οικονομικού περιβάλλοντος και εμπέδωση αισθήματος δικαιοσύνης και ισονομίας στους πολίτες.

Στο πλαίσιο υλοποίησης των ελέγχων για το τέταρτο τρίμηνο τρέχοντος έτους θα πρέπει να δοθεί προτεραιότητα στους ελέγχους των πετρελαιοειδών προϊόντων και ειδικότερα του πετρελαίου θέρμανσης κατά τη χειμερινή περίοδο, το οποίο θα διατίθεται στην κατανάλωση από 14-10-2005 έως και 02-05-2006 με μειωμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης ( 21 ευρώ το χιλιόλιτρο ).

Έχει αποδειχθεί ότι, η χαμηλή τιμή διάθεσης του πετρελαίου θέρμανσης, αποτελεί ισχυρό κίνητρο για λαθρεμπόρευση, τόσο κατά το στάδιο της διακίνησης και διάθεσης όσο και της χρήσης από τον τελικό καταναλωτή.

Η προσπάθειά μας για περιορισμό του λαθρεμπορίου και της φοροδιαφυγής, με ότι αυτό συνεπάγεται για τα δημόσια έσοδα, τον υγιή ανταγωνισμό και την προστασία των καταναλωτών, πρέπει να ενταθεί και για το σκοπό αυτό παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες και κατευθύνσεις.

1. Κάθε περιφερειακή Διεύθυνση να συγκροτήσει ικανό αριθμό συνεργείων, κατά την παραπάνω χρονική περίοδο ισχύος του μειωμένου ειδικού φόρου κατανάλωσης, λαμβάνοντας υπόψη το πρόγραμμα δράσης και τους αριθμητικούς στόχους του τρέχοντος έτους και να διενεργήσει ελέγχους, κατά το στάδιο της διακίνησης (Εθνικούς δρόμους, λιμάνια, διόδια κλπ), της διάθεσης και χρήσης του πετρελαίου στις παρακάτω δραστηριότητες:

- Βυτιοφόρα Οχήματα
- Φορτηγά Δ.Χ. & Ι.Χ.
- Μηχανήματα έργου
- Λεωφορεία
- Επιβατικά αυτοκίνητα Δ.Χ.
- Πρατήρια υγρών καυσίμων
- Πωλητές πετρελαίου θέρμανσης
- Ξενοδοχεία
- Εστιατόρια
- Αρτοποιεία Ζαχαροπλαστεία
- Δημόσια Ιδιωτικά Νοσοκομεία & Προνοιακά ιδρύματα
- Βιοτεχνίες Βιομηχανίες

Εξυπακούεται ότι, για τις πρώτες πέντε δραστηριότητες (οχήματα), κατά το στάδιο των ελέγχων διακίνησης, οι έλεγχοι θα διενεργούνται στα πλαίσια των διατάξεων του ν. 2960/01 σε συνδυασμό με εκείνες των ν. 2873/2000 και 2093/92, με τη λήψη δειγμάτων και τη χρήση των TEST ανίχνευσης ιχνηθετών.

Εφόσον από τους ελέγχους αυτούς προκύψουν βάσιμα στοιχεία ότι εταιρείες εμπορίας (πρατήρια) έχουν τροφοδοτήσει οχήματα με πετρέλαιο θέρμανσης ή πετρέλαιο κίνησης νοθευμένο με θέρμανσης ή άλλα παράγωγα πετρελαίου, είναι αυτονόητο ότι οι έλεγχοι θα πρέπει να επεκταθούν και στις επιχειρήσεις αυτές για διαπίστωση τελωνειακών και φορολογικών παραβάσεων.

Επισημαίνεται ότι οι επιτηδευματίες που διαθέτουν πετρέλαιο θέρμανσης από 15-10-2005, επιβάλλεται βάσει του άρθρου 1 της 1086978/0015/ΠΟΛ 1121/15-09-2005 Α.Υ.Ο.Ο., να εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης -για τις λιανικές πωλήσεις του είδους αυτού- από θεωρημένα χειρόγραφα στελέχη ή από μηχανογραφικά έντυπα σημαινόμενα με τη χρήση ειδικού φορολογικού μηχανισμού (ΕΑΦΔΣΣ) του ν. 1089/1988 κατά την παράδοση ή την αποστολή στον πελάτη (αγοραστή), ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. που τηρούν. Το περιεχόμενο των αποδείξεων αυτών καθορίζεται από το άρθρο 2 της παραπάνω Α.Υ.Ο.Ο.

Σχετική με τον τρόπο έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πετρελαίου θέρμανσης είναι και η Ε.Δ.Υ.Ο.Ο. 1096529/673/0015/12-10-2005, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της προηγούμενης απόφασης.

2. Επίσης, ιδιαίτερη προσοχή και βαρύτητα πρέπει να δοθεί στον τομέα της διακίνησης και διάθεσης των ναυτιλιακών καυσίμων με τη διενέργεια ελέγχων στα:

Δ/Ε - ΣΛΕΠΙΑ (εφοδιαστικά), στα πλοία που εκτελούν πλόες εσωτερικού εξωτερικού μικτόπλοα, αλιευτικά κ.λ.π.

Οι συγκεκριμένοι έλεγχοι θα διενεργηθούν από την Π.Δ. Αττικής με σκάφη του Λιμενικού Σώματος και εφαρμογή της 113451/20-09-2002 Κ.Υ.Α.

Στα εφοδιαζόμενα πλοία που είναι ελλιμενισμένα στα κρηπιδώματα των λιμένων (εντός και εκτός υποκείμενων χώρων) καθώς και στα βυτιοφόρα οχήματα δημόσιας χρήσης που μεταφέρουν ναυτιλιακά καύσιμα. Οι έλεγχοι αυτοί θα διενεργηθούν από όλες τις Π.Δ. της Υπηρεσίας μας.

3. Προκειμένου να καταστούν οι προαναφερόμενοι έλεγχοι αποτελεσματικότεροι και ιδιαίτερα εκείνοι που αφορούν στον έλεγχο του πετρελαίου θέρμανσης κατά το στάδιο της διακίνησης και της διάθεσης στην κατανάλωση παρακαλούμε, όπως απευθύνεστε στις κατά τόπους



Χημικές Υπηρεσίες για τη συμμετοχή χημικού υπαλλήλου στα σχετικά συνεργεία ελέγχου.

Παρακαλούμε για την υλοποίηση των προαναφερομένων, προκειμένου να πετύχουμε το στόχο μας, που δεν είναι άλλος από τον περιορισμό του νοσηρού φαινομένου του λαθρεμπορίου και της φοροδιαφυγής στον ευαίσθητο τομέα των πετρελαιοειδών προϊόντων.

ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΣΑΣ ΠΑΡΑΘΕΤΟΥΜΕ ΤΙΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΟΥ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΥΠ.Ε.Ε. ΜΕ ΤΙΣ :  
1050277/199/Α0013/18-05-05 ΠΟΛ. 1079 ΚΑΙ

1051940/211/Α0013/23/05/05 ΠΟΛ.1083 εγκυκλίους για τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας κεφαλαίου, ώστε να αποφεύγεται η συσσώρευση αυτών στα έτη παραγραφής. Συγκεκριμένα:

α) Μέχρι 22/6/2005, αφενός να έχει ολοκληρωθεί η αποστολή των ΔΑΠ των παραγραφόμενων υποθέσεων προς τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και αφετέρου, αφού ληφθεί υπόψη η σοβαρότητα κάθε υπόθεσης, να έχουν εκδοθεί οι οικείες εντολές ελέγχου προς τους ελεγκτές της υπηρεσίας.

β) Μέχρι 1/7/2005 να έχουν εκδοθεί οι οικείες εντολές ελέγχου για τα ΔΑΠ των άλλων Δ.Ο.Υ. που θα περιέρχονταν στην υπηρεσία σας.

γ) Παράλληλα με τη διενέργεια των πιο πάνω ελέγχων, να εκδοθούν εντολές ελέγχου για τις υποθέσεις των επόμενων μη παραγραφόμενων ετών, οι οποίες έχουν σοβαρό φορολογικό ενδιαφέρον.

Επειδή οι ανωτέρω προθεσμίες έχουν ήδη παρέλθει, παρακαλούμε να μεριμνήσετε για την έγκαιρη διενέργεια ελέγχου των πιο πάνω υποθέσεων και την κοινοποίηση των οικείων πράξεων επιβολής φόρου σε σύντομο χρονικό διάστημα, με στόχο την έγκαιρη περαίωση των υποθέσεων αυτών.

Παράλληλα παρακαλούμε να ελεγχθεί το αρχείο των νόμων εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας κεφαλαίου, δεδομένου ότι έχει παρατηρηθεί πολύ συχνά ότι έχει μεν γεννηθεί η φορολογική υποχρέωση, πλην όμως οι υπόχρεοι σε φόρο δεν υποβάλλουν τις κατά νόμο δηλώσεις, με συνέπεια την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.

Αρμόδιοι για τη διενέργεια του ελέγχου και των υποθέσεων φορολογίας κεφαλαίου είναι οι ελεγκτές της υπηρεσίας σας. Παράλληλα όμως θα φροντίσετε για την ενίσχυση με προσωπικό των τμημάτων κεφαλαίου, προκειμένου έγκαιρα να υλοποιηθεί η περαίωση των εκκρεμών στην υπηρεσία σας υποθέσεων.

Παρακάτω αναλύουμε τις αρμοδιότητες των Δ.Ο.Υ (δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών), των Π.Ε.Κ. (περιφερειακών ελεγκτικών κέντρων) και των ΕΘ.Ε.Κ (Εθνικών ελεγκτικών κέντρων) σύμφωνα με την ΠΟΛ.1144/1998, την ΠΟΛ.1245/23.10.2001 και τις αποφάσεις 1063790/1444 της ΠΟΛ.1168/2.7.2001 και 1093491/1656 της ΠΟΛ.1230/8.10.2001.

## ΑΡΘΡΟ 1

Το άρθρο 1 αναφέρεται ειδικά στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου των ανέλεγκτων υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών επιτηδευματιών, που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν εντός του έτους 2000.

Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ανωτέρω άρθρου, επεκτείνεται η εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, όπως αυτή ισχύει, και επί των προαναφερόμενων ανέλεγκτων υποθέσεων που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν εντός του έτους 2000, λαμβανομένων υπόψη και των οριζομένων στις υπόλοιπες παραγράφους του ίδιου άρθρου καθώς και στο επόμενο αυτού άρθρο 2.

Συνεπώς, η παραπάνω απόφαση εφαρμόζεται πλέον και ισχύει κατά τα ως άνω οριζόμενα και για ανέλεγκτες χρήσεις που έκλεισαν οποτεδήποτε εντός του έτους 2000 (π.χ. χρήσεις 1/1-31/12/2000, 1/7/1999 - 30/6/2000 κλπ.).

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι για τις διενεργούμενες επαληθεύσεις και την εν γένει ελεγκτική διαδικασία επί των υποθέσεων της παραγράφου 1, καθώς και την επίλυση των οικείων φορολογικών διαφορών, εφαρμόζονται κατ' αρχήν όσα ήδη ορίζονται και για τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν εντός του έτους 1999 βάσει της απόφασης ΠΟΛ.1231/2000, σε συνδυασμό και με τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο 2.

Έτσι, και για τις χρήσεις που έκλεισαν εντός του έτους 2000, έχουν εφαρμογή για τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις και για όλα τα στάδια του ελέγχου μέχρι και της περαιώσης και καταβολής των φόρων, όσα ήδη ισχύουν και για τις χρήσεις που έκλεισαν εντός του έτους 1999, λαμβανομένων υπόψη και των νέων ρυθμίσεων του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001, ισχύουν όμως επί πλέον και οι μεταβολές που ορίζονται στις παραγράφους 3 και 4, όπως αυτές αναπτύσσονται κατωτέρω.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 προβλέπεται ότι πέραν των υποχρεωτικών επαληθεύσεων που διενεργούνται για τις χρήσεις που έκλεισαν εντός του έτους 1999, ειδικά για τις χρήσεις που έκλεισαν εντός του έτους 2000, στις οποίες κατά τα ανωτέρω επεκτείνεται η εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, διενεργούνται υποχρεωτικά και πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ανάλογα με την ελεγκτική αρχή που διενεργεί τον έλεγχο.

Συγκεκριμένα:

α) Υποθέσεις που ελέγχονται από τις Δ.Ο.Υ. και τα Τ.Ε.Κ.

Για υποθέσεις που ελέγχονται από τις Δ.Ο.Υ. και μόνο επί τηρούντων βιβλία Γ' κατηγορίας, καθώς και από τα Τ.Ε.Κ., ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων,

του μηνός Δεκεμβρίου, προκειμένου για επιχειρήσεις που κλείνουν διαχείριση στις 31 Δεκεμβρίου ή του μηνός Ιουνίου, προκειμένου για επιχειρήσεις που κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου, αντί όλου αυτού του διαστήματος των μηνών αυτών, κατά περίπτωση.

5. Με την παράγραφο 5 προβλέπεται ότι οι αναφερόμενες στην παράγραφο αυτή διατάξεις των αποφάσεων ΠΟΛ.1144/1998 και 1145/1999, ισχύουν ανάλογα και για τις ανέλεγκτες ή και ελεγμένες, κατά περίπτωση, χρήσεις που έκλεισαν (έληξαν) εντός του έτους 2000.

Έτσι, για τις άνω χρήσεις ισχύουν κατά περίπτωση τα εξής:

Για αυτές που ήταν ανέλεγκτες κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001 (9/7/2001), ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 1 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, περί εξαιρουμένων από την απόφαση αυτή υποθέσεων.

Για αυτές που τυχόν είχαν εκδοθεί, αλλά δεν είχαν κοινοποιηθεί κατά την ανωτέρω ημερομηνία (9/7/2001) φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατόπιν ήδη διενεργηθέντος τακτικού ελέγχου κατά τις γενικές διατάξεις, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου πιο πάνω άρθρου 1 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998.

Για τις εξαιρούμενες από τον τρόπο ελέγχου της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 καθώς και για αυτές που τυχόν είχαν κοινοποιηθεί κατά την ανωτέρω ημερομηνία (9/7/2001) φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατόπιν ήδη διενεργηθέντος τακτικού ελέγχου κατά τις γενικές διατάξεις, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 12 της ανωτέρω απόφασης ΠΟΛ.1144/1998.

Τέλος, για όλες γενικά τις ανέλεγκτες ή και τις ελεγμένες, κατά τα ανωτέρω, χρήσεις που έκλεισαν (έληξαν) εντός του έτους 2000, ισχύουν επίσης ανάλογα και οι διατάξεις της παραγράφου 2, περίπτ.

2.2. του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1145/1999, δηλαδή σε περίπτωση περαίωσης και σε ότι αφορά τους πρόσθετους φόρους ή προσαυξήσεις, ισχύουν σε κάθε περίπτωση και για όλες τις φορολογίες οι μειώσεις που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις του ν. 2523/1997 (μείωση στα 3/5 - άρθρο 2, παρ. 8 ν. 2523/1997) και όχι οι μειώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998.

6. Με την παράγραφο 6 ορίζεται ότι δεν ισχύουν για τις χρήσεις που έκλεισαν εντός του έτους 2000, στις οποίες επεκτείνεται η εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, τα οριζόμενα στην παράγραφο Β2 του άρθρου 7 της απόφασης αυτής, σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 33 και 51 του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με το ν. 2753/1999, δεδομένου ότι, για τις προαναφερόμενες χρήσεις έχει πλέον εφαρμογή το νέο καθεστώς προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7 αντίστοιχα του ν. 2753/1999, με τα οποία και αντικαταστάθηκαν τα προαναφερόμενα άρθρα του ν. 2238/1994.

## ΑΡΘΡΟ 2

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, επεκτείνονται τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του προηγούμενου άρθρου, περί μείωσης του χρονικού διαστήματος για το οποίο διενεργούνται οι ειδικές επαληθεύσεις των παραγράφων Ε2 και Ε5 του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, και στις χρήσεις που έκλεισαν μέχρι 31/12/99 υποθέσεων που ελέγχονται από τα Π.Ε.Κ., εφόσον τα οικεία ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν τα δύο (2) δισεκατομμύρια δραχμές.

Κατά συνέπεια, για τις χρήσεις που έκλεισαν τα έτη 1999 και 1998, για τις οποίες τα ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν το ανωτέρω ποσό, οι προαναφερόμενες ειδικές επαληθεύσεις διενεργούνται πλέον για τις ίδιες ημέρες που διενεργούνται και για τις χρήσεις που έκλεισαν εντός του έτους 2000 (19η και 20η του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα και του Δεκεμβρίου ή Ιουνίου, κατά περίπτωση), ενώ, σε ότι αφορά όλες τις προηγούμενες χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31/12/1997 και με την ίδια βεβαίως ως άνω προϋπόθεση ως προς το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, η επαλήθευση της παραγράφου Ε2 διενεργείται για τις τελευταίες δύο ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα και της παραγράφου Ε5 για τις τελευταίες επίσης δύο ημέρες των μηνών Δεκεμβρίου ή Ιουνίου, κατά περίπτωση.

Περαιτέρω, με τις ίδιες ως άνω διατάξεις της συγκεκριμένης παραγράφου 1 ορίζεται επίσης ότι όλα τα παραπάνω, ισχύουν ανάλογα και επί υποθέσεων που ελέγχονται από το ΕΘ.Ε.Κ.

Συνεπώς, και κατά τους ελέγχους του ΕΘ.Ε.Κ., κατά τους οποίους ως γνωστόν διενεργούνται υποχρεωτικά, ως ελάχιστες επαληθεύσεις, οι επαληθεύσεις των άρθρων 3,4 ,5 και 8 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, οι προαναφερόμενες ειδικές επαληθεύσεις θα διενεργούνται πλέον, κατά χρήση, όπως πιο πάνω αναφέρεται και για τα Π.Ε.Κ., με την προϋπόθεση βεβαίως και εν προκειμένω ότι πρόκειται για χρήσεις για τις οποίες τα οικεία ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν τα δύο δισεκατομμύρια δραχμές.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 αναφέρονται σε ανέλεγκτες χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31/12/1998, επιχειρήσεων που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999, δηλαδή επιχειρήσεων εμπορίας και παραγωγής ή παροχής υπηρεσιών ή μικτών επιχειρήσεων με βιβλία Β' κατηγορίας, καθώς και επιχειρήσεων αμιγώς παροχής υπηρεσιών με βιβλία Γ' κατηγορίας προαιρετικώς.

Συγκεκριμένα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι η έρευνα περί ύπαρξης ή μη συνάφειας μεταξύ των οικονομικών μεγεθών και αριθμητικών δεδομένων της επιχείρησης, κατ' εφαρμογή της παραγράφου Γ.11 του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, όπως αυτή ισχύει, διενεργείται, ειδικά για τις παραπάνω επιχειρήσεις και για τις χρήσεις που έκλεισαν μέχρι 31/12/1998, ανεξαρτήτως του αριθμού των ελεγχόμενων χρήσεων, δηλαδή και για λιγότερες από τρεις χρήσεις, δεδομένου ότι για τις επόμενες χρήσεις των συγκεκριμένων κατηγοριών επιχειρήσεων έχουν πλέον εφαρμογή οι προαναφερόμενες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω δεν αφορούν:

Τους αμιγώς ελεύθερους επαγγελματίες, τις τεχνικές επιχειρήσεις άρθρου 34 παραγρ. 3 του ν. 2238/1994 που εκτελούν αποκλειστικά δημόσια έργα, καθώς και επιχειρήσεις των οποίων το σύνολο των εκροών τους απαλλάσσεται του ΦΠΑ, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, δεδομένου ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999 δεν καταλαμβάνουν τους επιτηδευματίες αυτούς.

Επιχειρήσεις που υπάγονται κατ' αρχήν στις ανωτέρω διατάξεις του ν. 2753/1999, αλλά διέκοψαν τις εργασίες τους εντός του έτους 1999 ή 2000.

Επιχειρήσεις που κατά τη χρήση 1999 ή 2000 τήρησαν μεν για ορισμένους κλάδους ή δραστηριότητες βιβλία Β' κατηγορίας ή Γ' προαιρετικώς και συνεπώς θα υπήγοντο κατ' αρχήν στις ανωτέρω διατάξεις του ν. 2753/1999 για τους συγκεκριμένους κλάδους ή δραστηριότητες, συγχρόνως όμως για άλλους κλάδους ή δραστηριότητες τήρησαν βιβλία Α' κατηγορίας (π.χ. πρατήρια υγρών καυσίμων με ταυτόχρονη εμπορία λιπαντικών και παροχή υπηρεσιών - βιβλία Α', Β' κατηγοριών).

Επιχειρήσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στις ανωτέρω διατάξεις του ν. 2753/1999 με βάση το κριτήριο κατηγορίας βιβλίων, έστω και για μια από τις χρήσεις 1999, 2000 και 2001 (π.χ. αλλαγή κατηγορίας βιβλίων επιχείρησης εμπορίας ή μεταποίησης από 1/1/2000 ή από 1/1/2001 από Β' σε Γ' ).

Επιχειρήσεις που καθ' όλο το διάστημα και των δύο χρήσεων 1999 και 2000 ευρίσκοντο σε αδράνεια. Θεωρείται ότι επιχείρηση ευρίσκεται σε αδράνεια εφόσον κατά το παραπάνω διάστημα δεν πραγματοποιήθηκαν καθόλου αγορές αλλά ούτε και πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Σε περίπτωση που υφίστανται αγορές εμπορεύσιμων αγαθών και όχι πωλήσεις ή το αντίθετο, δηλαδή μόνο πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών, έστω και αν αυτές προέρχονται από αποθέματα προηγούμενων χρήσεων, τότε δεν θεωρείται ότι η επιχείρηση ευρίσκεται σε αδράνεια. Επί πωλήσεων αποκλειστικά παγίων στοιχείων θεωρείται ότι υφίσταται αδράνεια.

Επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών με ακαθάριστα έσοδα, έστω και για μια από τις χρήσεις 1999 ή 2000, μεγαλύτερα των είκοσι εκατομμυρίων (20.000.000) δρχ. ή μικτές επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών, έστω και για μια από τις εν λόγω χρήσεις, μεγαλύτερα του ίδιου ως άνω ποσού.

Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις δεν θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999 και δεν θα διενεργούνται οι προβλεπόμενες απ' αυτές επαληθεύσεις, αλλά θα συνεχίσουν και για τις χρήσεις 1999 και 2000 να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου Γ11 του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, περί διενέργειας της επαλήθευσης για ύπαρξη ή μη συνάφειας, ενιαία μαζί με τις προηγούμενες χρήσεις.

Διευκρινίζεται ότι σε περιπτώσεις ελεύθερων επαγγελματιών με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας ή επιχειρήσεων για τις οποίες μόνο για ένα κλάδο ή δραστηριότητα οι εκροές τους απαλλάσσονται του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του αντίστοιχου φόρου εισροών (π.χ. φροντιστήριο με παράλληλη πώληση βιβλίων ή ανέγερση οικοδομών με παράλληλη εμπορία οικοδομικών υλικών), θα διενεργούνται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999 επαληθεύσεις για όλους τους κλάδους ή δραστηριότητες καθόσον οι διατάξεις αυτές καταλαμβάνουν και τις ανωτέρω περιπτώσεις.

Ειδικά επί ελευθέρων επαγγελματιών με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας που οι ακαθάριστες αμοιβές έστω και μια από τις προαναφερόμενες χρήσεις υπερέβησαν τα είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) δραχμές, δεν διενεργούνται οι επαληθεύσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753, αλλά συνεχίζουν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου Γ11 του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 για όλες τις δραστηριότητες.

Στις περιπτώσεις όμως επιχειρήσεων που εκτελούν δημόσια τεχνικά έργα (αρθ. 34, παραγρ. 3 ν. 2238/1994) και συγχρόνως ασκούν και οποιαδήποτε άλλη ή άλλες δραστηριότητες εκ των οποίων υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν.2753/1999, οι προβλεπόμενες από τις εν λόγω διατάξεις του ν.2753/1999 επαληθεύσεις θα διενεργούνται μόνο για τις λοιπές δραστηριότητες, με



επιμερισμό των τυχόν κοινών δαπανών, ενώ ειδικά για τα δημόσια έργα θα συνεχίσει να διενεργείται η επαλήθευση της παραγράφου Γ11 του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, με χωριστούς υπολογισμούς για τα έτη 1999 και 2000.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 καταργείται το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της απόφασης ΠΟΛ.1231/2000, με το οποίο προεβλέπετο εξαίρεση από τον έλεγχο με βάση την απόφαση αυτή των ανέλεγκτων χρήσεων που έκλεισαν εντός του έτους 1999, επιχειρήσεων που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999. Συνεπώς, οι παραπάνω ανέλεγκτες χρήσεις των συγκεκριμένων επιχειρήσεων υπάγονται πλέον στον τρόπο και τις διαδικασίες ελέγχου που ήδη προβλέπονται με την προαναφερόμενη απόφαση ΠΟΛ.1231/2000, λαμβανομένων βεβαίως υπόψη και των οριζομένων στις παραγράφους 4, 5 και 6 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 αναφέρονται στον τρόπο ελέγχου των ανέλεγκτων χρήσεων που έκλεισαν εντός των ετών 1999 και 2000, ειδικά επί των επιχειρήσεων που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999, σύμφωνα και με τις διευκρινίσεις που αναφέρονται στην ανωτέρω παράγραφο 2.

Ειδικότερα, με τις συγκεκριμένες διατάξεις ορίζεται ότι ειδικά για τις ως άνω ανέλεγκτες χρήσεις των προαναφερομένων επιχειρήσεων που ελέγχονται κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 του άρθρου 1 της απόφασης ΠΟΛ.1231/2000 και 1 του άρθρου 1 της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001, διενεργούνται οι επαληθεύσεις που ορίζονται από τις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999, και όχι δηλαδή η επαλήθευση που προβλέπεται με την παράγραφο Γ11 του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 για τη διαπίστωση ύπαρξης ή μη συνάφειας, με την προϋπόθεση όμως ότι υφίσταται τουλάχιστον μια ανέλεγκτη ή ελεγμένη χρήση πριν από τη χρήση του έτους 1999.

Κατά συνέπεια, επί επιχειρήσεων υπαγόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999 που έχουν κάνει έναρξη εργασιών μετά την 31/12/1998, δεν θα διενεργούνται για τις χρήσεις 1999 και 2000 οι επαληθεύσεις των εν λόγω διατάξεων, μέχρι της συμπλήρωσης της προβλεπόμενης από τις ίδιες διατάξεις τριετίας. Στις περιπτώσεις αυτές, για τις συγκεκριμένες χρήσεις, σκόπιμο είναι να αποφεύγεται προς το παρόν η διενέργεια τακτικού ελέγχου, εκτός αν αυτό επιβάλλεται από εξαιρετικούς λόγους, οπότε η υπόθεση θα

εξαιρείται από τον έλεγχο βάσει της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, όπως αυτή ισχύει και θα ελέγχεται κατά τις γενικές διατάξεις, με την έκδοση μερικών φύλλων ελέγχου λόγω επιφύλαξης ως προς τις επαληθεύσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999.

Για την εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν.2753/1999 και συνεπώς για τον τρόπο διενέργειας των επαληθεύσεων που ορίζονται από τις διατάξεις αυτές, διευκρινίζονται τα εξής:

Επί ελεγχόμενων επιχειρήσεων που υπάγονται στις εν λόγω διατάξεις, όλες οι λοιπές προβλεπόμενες ανάλογα με την περίπτωση επαληθεύσεις θα γίνονται ανά χρήση όπως και για τις λοιπές επιχειρήσεις, χωρίς ιδιαιτερότητες ή διακρίσεις ειδικά για τις επιχειρήσεις αυτές. Σε ότι όμως αφορά ειδικότερα την επαλήθευση περί ύπαρξης ή μη συνάφειας της παραγράφου Γ11 του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, αυτή, προκειμένου για τις παραπάνω επιχειρήσεις, θα διενεργείται, κατά τη γνωστή διαδικασία, μόνο για τις χρήσεις μέχρι και το 1998, ενώ για τις χρήσεις 1999 και 2000 θα διενεργούνται χωριστά, με ιδιαίτερους υπολογισμούς, οι επαληθεύσεις που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999, με βάση τα δεδομένα των συγκεκριμένων αυτών χρήσεων.

Οι παραπάνω επαληθεύσεις βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων του ν.2753/1999, διενεργούνται συγχρόνως και για τις δύο χρήσεις 1999 και 2000 και το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν και για τις δύο χρήσεις με βάση την άθροιση των προβλεπόμενων προσδιοριστικών παραγόντων α', β', γ' και δ' (αγορές, δαπάνες, αποσβέσεις και αναλογούντα καθαρά κέρδη) συγκρίνεται με το σύνολο των δηλωθέντων για τις ίδιες χρήσεις ακαθάριστων εσόδων. Περαιτέρω, όπως και για τις χρήσεις μέχρι και 1998, ομοίως και για τις χρήσεις 1999 και 2000, η τυχόν προκύπτουσα διαφορά ακαθάριστων εσόδων κατανέμεται ισομερώς και στις δυο αυτές χρήσεις και τα επιμέρους ποσά των διαφορών που αναλογούν σε κάθε χρήση με βάση την κατανομή προσαυξάνουν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα. Τα νέα ακαθάριστα έσοδα, μετά την ανωτέρω προσαύξηση, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη τόσο στο ΦΠΑ, όσο και στη φορολογία εισοδήματος και στις λοιπές φορολογίες.

Σε ότι αφορά το ΦΠΑ, οι κατανεμόμενες σε κάθε χρήση διαφορές ακαθάριστων εσόδων επιμερίζονται κατ' αναλογία των εκροών που αντίστοιχα έχουν δηλωθεί, σε εκροές φορολογητέες, κατά συντελεστή, καθώς και σε εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ή ακόμη και με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, εφόσον ειδικά στην τελευταία αυτή περίπτωση (με δικαίωμα έκπτωσης) αυτό δικαιολογείται με βάση τα δεδομένα της υπόθεσης και επιπλέον δεν υφίσταται ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων για την οικεία χρήση. Εκροές οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστα έσοδα (π.χ. ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, πράξεις λήπτη, αυτοπαραδόσεις, πωλήσεις παγίων) καθώς και πάσης φύσεως επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις ή οικονομικές ενισχύσεις, δεν λαμβάνονται υπόψη.

Σε ότι αφορά εξάλλου τη φορολογία εισοδήματος, εφόσον σε μια χρήση υφίστανται περισσότεροι του ενός κλάδοι ή δραστηριότητες, τότε η διαφορά ακαθάριστων εσόδων που αναλογεί στη χρήση κατανέμεται στους κλάδους ή δραστηριότητες ανάλογα με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα αυτών.

Επί σύνταξης απογραφών προαιρετικώς, λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών κατά τους σχετικούς υπολογισμούς. Ειδικά σε περιπτώσεις μη συνεχόμενης σύνταξης προαιρετικών απογραφών για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, οι συνταχθείσες απογραφές λαμβάνονται μεν υπόψη, αλλά θα δίδεται ιδιαίτερη έμφαση στον έλεγχο κλειστής αποθήκης ή, εφόσον συντρέχει περίπτωση, η υπόθεση μπορεί και να εξαιρείται από τον τρόπο ελέγχου με βάση την απόφαση ΠΟΛ.1144/1998. Σε κάθε περίπτωση σκόπιμο είναι να αναγράφεται παρατήρηση για τη μη συνεχόμενη σύνταξη απογραφών σε πρόχειρο σχετικό σημείωμα που θα τίθεται στο φάκελο της υπόθεσης για την ενημέρωση του επόμενου ελέγχου.

Σε ότι αφορά το προστιθέμενο ποσό αποσβέσεων, λαμβάνονται υπόψη οι αναλογούσες αποσβέσεις βάσει βιβλίων, που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερες από το 1% του αθροίσματος των προβλεπόμενων προσδιοριστικών παραγόντων α' και β' (αγορές και δαπάνες) προκειμένου περί εμπορικών επιχειρήσεων και από το 3% του ίδιου αθροίσματος, προκειμένου περί μεταποιητικών επιχειρήσεων.

Εφόσον δεν έχουν διενεργηθεί και καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία οι αναλογούσες αποσβέσεις ή αυτές δεν έχουν υπολογισθεί ορθά κατά τις κείμενες διατάξεις, ως αποσβέσεις λαμβάνονται τα ανωτέρω ποσοστά 1% ή 3%, κατά περίπτωση, επί του αθροίσματος των προαναφερόμενων προσδιοριστικών παραγόντων που αφορούν την οικεία χρήση.

Στις περιπτώσεις που οι αποσβέσεις υπολογίζονται με το ποσοστό 1% ή 3%, κατά περίπτωση, μόνο για τη μία από τις δύο χρήσεις, ο υπολογισμός θα γίνεται επί του αθροίσματος των προσδιοριστικών παραγόντων α' και β' που αφορούν τη συγκεκριμένη χρήση και το προκύπτον αποτέλεσμα θα προστίθεται στο πραγματικό βάσει βιβλίων ποσό αποσβέσεων της άλλης χρήσης.

Στις περιπτώσεις που από τα τηρούμενα βιβλία δεν προκύπτουν αποσβέσεις και ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι τα πάγια που χρησιμοποιεί είχαν ήδη αποσβεσθεί σε προηγούμενες χρήσεις, δεν υπολογίζονται και δεν προστίθενται καθόλου αποσβέσεις.

Επί επιχειρήσεων που ασκούν τόσο εμπορική δραστηριότητα (εμπορία αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) όσο και μεταποιητική, εφόσον δεν προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία οι αναλογούσες αποσβέσεις ή αυτές δεν έχουν υπολογισθεί ορθά, λαμβάνεται υπόψη το κατά τα ανωτέρω ποσοστό 1% ή 3%, ανάλογα με την κύρια δραστηριότητα από πλευράς ακαθαρίστων εσόδων, επί του συνόλου του αθροίσματος των πιο πάνω προσδιοριστικών παραγόντων. Ειδικά, όταν αποδεδειγμένα δεν υφίστανται αναπόσβεστα πάγια στη μεταποιητική δραστηριότητα, λαμβάνεται υπόψη το ποσοστό 1%.

Σε ότι αφορά τα προστιθέμενα αναλογούντα καθαρά κέρδη, αυτά προσδιορίζονται με πολλαπλασιασμό του αθροίσματος των προσδιοριστικών παραγόντων α', β' και γ' (αγορές, δαπάνες και αποσβέσεις) με τον προβλεπόμενο κατά περίπτωση Μ.Σ.Κ.Κ. Επί επιχειρήσεων, ανεξαρτήτως είδους δραστηριότητας, που για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών τους για τις ελεγχόμενες χρήσεις (1999, 2000) εφαρμόζονται περισσότεροι από ένας Μ.Σ.Κ.Κ., τα προστιθέμενα αναλογούντα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με πολλαπλασιασμό του αθροίσματος των ανωτέρω προσδιοριστικών παραγόντων με το μέσο σταθμικό συντελεστή καθαρού κέρδους, ο

οποίος προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών της επιχείρησης, βάσει των προβλεπόμενων γι' αυτήν Μ.Σ.Κ.Κ. και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις (1999, 2000) δια των συνολικών δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων της. Σε περίπτωση που για ένα επάγγελμα δεν προβλέπεται Μ.Σ.Κ.Κ. λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής του περισσότερο συναφούς ή συγγενούς επαγγέλματος και ελλείψει αυτού ο συντελεστής προσδιορίζεται με βάση τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης και τα διαθέσιμα εν γένει σχετικά στοιχεία.

Σε τυχόν περιπτώσεις που τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα διαφέρουν από τα προκύπτοντα από τα βιβλία και στοιχεία, προκειμένου στο πλαίσιο των ανωτέρω επαληθεύσεων του ν. 2753/1999 να γίνει η σύγκριση με το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν με βάση την άθροιση των προβλεπόμενων προσδιοριστικών παραγόντων α', β', γ' και δ', λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα μεταξύ αυτών που έχουν δηλωθεί και αυτών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και περαιτέρω, για κάθε χρήση, στα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν ύστερα και από την κατανομή των τυχόν διαφορών βάσει των ως άνω επαληθεύσεων, προστίθενται τα επιπλέον των δηλωθέντων που τυχόν προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ότι για τις υποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, δηλαδή για ανέλεγκτες χρήσεις που έκλεισαν εντός των ετών 1999 και 2000 επιχειρήσεων υπαγόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου Γ11 του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, περί διενέργειας έρευνας για την ύπαρξη ή μη συνάφειας, δεδομένου ότι, όπως αναφέρθηκε, για τις υποθέσεις αυτές διενεργούνται πλέον οι επαληθεύσεις που ορίζονται από τις ως άνω διατάξεις του ν.2753/1999.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 ορίζεται ότι ειδικά για τις τυχόν διαφορές ΦΠΑ που προκύπτουν για τις υποθέσεις της παραγράφου 4, βάσει των διενεργούμενων για τις εν λόγω υποθέσεις επαληθεύσεων της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν.2753/1999, δεν επιβάλλονται πρόσθετοι φόροι, εφόσον επέρχεται περαιώση των αντίστοιχων χρήσεων κατά τις οικείες διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998,

όπως αυτή ισχύει.

Επισημαίνεται όμως εν προκειμένω, ότι δεν επιβάλλονται μεν πρόσθετοι φόροι στις παραπάνω περιπτώσεις, ταυτόχρονα όμως δεν είναι δυνατή, ειδικά στις περιπτώσεις αυτές, και η μείωση, στο πλαίσιο του συμβιβασμού, της προκύπτουσας διαφοράς ακαθάριστων εσόδων βάσει των επαληθεύσεων των προαναφερόμενων διατάξεων του ν. 2753/1999, δεδομένου ότι κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις εν λόγω διατάξεις.

Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις της παραγράφου 6 ορίζεται επίσης ότι τα πιο πάνω αναφερόμενα, περί μη επιβολής πρόσθετων φόρων στο ΦΠΑ, δεν εφαρμόζονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α. Εφόσον οι προκύπτουσες διαφορές αφορούν χρήσεις για τις οποίες:

αα. Παρήλθε η προθεσμία απόδοσης της οφειλόμενης διαφοράς ΦΠΑ, κατά τα προβλεπόμενα από τις ως άνω διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν.2753/1999 και της κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και νόμου σχετικής υπουργικής απόφασης.

ββ. Υφίσταται ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων.

β. Για τυχόν άλλες υφιστάμενες συγχρόνως διαφορές ΦΠΑ, οφειλόμενες σε άλλους λόγους (π.χ. λόγω μη απόδοσης, ανακριβούς απόδοσης ΦΠΑ, λόγω μη διενέργειας ή εσφαλμένης διενέργειας Pro - rata, κλπ.). Στην περίπτωση αυτή οι πρόσθετοι φόροι επιβάλλονται κατά το μέρος μόνο των διαφορών που οφείλονται σε άλλους λόγους.

Σημειώνεται, σε ότι αφορά ειδικά τις περιπτώσεις ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, ότι σε καμιά περίπτωση δεν είναι δυνατόν τα προσδιοριζόμενα ακαθάριστα έσοδα υπό το βάρος της ανακρίβειας, τόσο κατ' έλεγχο όσο και κατά συμβιβασμό, να είναι μικρότερα από τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται βάσει των επαληθεύσεων της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν.2753/1999.

7. Με τη συμπληρωματική απόφαση ΠΟΛ.1230/8.10.2001 προστέθηκε μετά την παράγραφο 6 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1168/2.7.2001 νέα παράγραφος 6α, με την οποία αντιμετωπίζεται το θέμα της επιβολής ή μη προσθέτων φόρων για τις τυχόν διαφορές φόρων εισοδήματος οι οποίες οφείλονται σε προκύπτουσες διαφορές ακαθάριστων εσόδων βάσει των ως άνω επαληθεύσεων της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999 που όπως αναφέρθηκε δεν υπόκεινται σε συμβιβασμό.

Ειδικότερα, με τη νέα διάταξη προβλέπεται ότι στις παραπάνω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται πρόσθετοι φόροι για τις τυχόν προκύπτουσες διαφορές φόρων εισοδήματος, εφόσον επέρχεται περαιώση των αντίστοιχων χρήσεων κατά τις οικείες διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 και με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι τα βιβλία και στοιχεία για κάθε εξεταζόμενη χρήση έχουν κριθεί επαρκή και ακριβή.

Τονίζεται ότι εφόσον οι διαφορές φόρων εισοδήματος οφείλονται και σε οποιοσδήποτε άλλους λόγους (λογιστικές διαφορές, μη εφαρμογή του ορθού Μ.Σ.Κ.Κ., λανθασμένο υπολογισμό των καθαρών κερδών κατά το άρθρο 33 του ν. 2238/94, όπως αυτό ισχύει κλπ.), επιβάλλονται κανονικά οι προβλεπόμενοι πρόσθετοι φόροι, για τις διαφορές φόρων εισοδήματος που αναλογούν επιμεριστικά στις οφειλόμενες στους λόγους αυτούς διαφορές καθαρών κερδών.

Επί ανεπάρκειας εξάλλου των βιβλίων και στοιχείων και εφόσον εκ του λόγου αυτού προκύπτουν διαφορές φόρων εισοδήματος στο πλαίσιο εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, για τις διαφορές αυτές έχουν ανάλογη εφαρμογή τα ανωτέρω αναφερόμενα περί επιβολής πρόσθετων φόρων, ενώ για τις τυχόν λοιπές διαφορές φόρων που οφείλονται αποκλειστικά στις προαναφερόμενες επαληθεύσεις του ν. 2753/1999, δεν επιβάλλονται πρόσθετοι φόροι.

Περαιτέρω, για τη δίκαιη μεταχείριση και των υποθέσεων εκείνων που ήδη έχουν ελεγχθεί και περαιωθεί, με την ίδια πιο πάνω νέα διάταξη ορίζεται επίσης ότι τυχόν ήδη καταλογισθέντες πρόσθετοι φόροι για διαφορές φόρων εισοδήματος οφειλόμενες σε διαφορές ακαθάριστων εσόδων βάσει των προαναφερόμενων επαληθεύσεων του ν.2753/1999, λαμβανομένων υπόψη και των ανωτέρω προϋποθέσεων και διευκρινίσεων, διαγράφονται.

8. Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 μεταβάλλεται ο τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, που προκύπτουν από την επίλυση φορολογικών διαφορών κατά τα άρθρα 10 και 12 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 , όπως αυτά ισχύουν.

Ειδικότερα, αυξάνεται ο αριθμός των δόσεων που ίσχυε βάσει του παλαιού καθεστώτος (12 ίσες μηνιαίες δόσεις) και καθορίζεται πλέον σε δώδεκα (12), δεκαοχτώ (18) ή είκοσι τέσσερις (24) ίσες μηνιαίες δόσεις κατά φύλλο ελέγχου ή πράξη, ανεξαρτήτως φορολογίας, ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων που τηρήθηκαν κατά την τελευταία περαιωθείσα χρήση και το ύψος της συνολικής βάσει συμβιβασμού οφειλής για όλες

τις περαιωθείσες χρήσεις και για όλες τις φορολογίες.

Περαιτέρω, παραμένει η προϋπόθεση ότι το ποσό κάθε δόσης δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το 1/2 του κατώτερου ποσού κάθε δόσης που ορίζεται από τις οικείες διατάξεις κάθε φορολογίας, εκτός από την τελευταία δόση, ενώ, ειδικά για τους πληγέντες από το σεισμό της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, οι ανωτέρω δόσεις διπλασιάζονται, χωρίς όμως να μπορούν να υπερβούν τις είκοσι τέσσερις (24), και το ποσό κάθε δόσης δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το του κατώτερου ποσού κάθε δόσης που ορίζεται από τις οικείες διατάξεις κάθε φορολογίας, εκτός από την τελευταία δόση.

Κατά τα λοιπά, συνεχίζουν να εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 14 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, όπως αυτές ισχύουν, καθώς και αυτές του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1239/1999, αναφορικά με την υποχρέωση άμεσης καταβολής, επί συμβιβασμού, ορισμένου ποσοστού του βάσει αυτού οφειλόμενου ποσού (1/5 έως 1/10, μειούμενο στο μισό επί πληγέντων από το σεισμό της 7ης Σεπτεμβρίου 1999).

Ευνόητο είναι ότι συνεχίζει επίσης να παρέχεται έκπτωση 5% στις περιπτώσεις εφάπαξ άμεσης καταβολής ολόκληρης της βάσει συμβιβασμού οφειλής που αναφέρονται στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1100/1999 (παραγρ. Α6).

9. Με την παράγραφο 8 ορίζεται ότι παύουν να εφαρμόζονται, στο σύνολο τους, οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, όπως αυτές ισχύουν, δεδομένου ότι εφαρμόζεται πλέον το νέο καθεστώς δόσεων που ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο 7.

10. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 προβλέπεται ότι σε περίπτωση περαίωσης των ανέλεγκτων χρήσεων των επιχειρήσεων που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999, κατά τις οικείες διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, όπως αυτή ισχύει, και τις διατάξεις της παραγράφου 6, καθώς και της παραγράφου 6α του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001, όπως αυτές αναλύονται ανωτέρω, πρώτη χρήση για τον υπολογισμό της προβλεπόμενης από τις ανωτέρω διατάξεις του ν. 2753/1999 τριετίας, θεωρείται η επόμενη της τελευταίας ήδη περαιωθείσας. Έτσι, επί περαίωσης εν προκειμένω και των δύο χρήσεων 1999 και 2000, η προαναφερόμενη τριετία αρχίζει πλέον από τη χρήση 2001, ενώ, βεβαίως, σε περίπτωση μη περαίωσης<sup>ο</sup> και των δύο χρήσεων 1999 και 2000, η τριετία συνεχίζει να αρχίζει από



τη χρήση 1999.

Σημειώνεται ότι στις τυχόν περιπτώσεις μη περαίωσης του συνόλου ή μέρους των ελεγχόμενων χρήσεων 1999 και επόμενων των παραπάνω επιχειρήσεων, λόγω μη αποδοχής των αποτελεσμάτων, έχουν βεβαίως εφαρμογή και εν προκειμένω οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, περί επέκτασης του ελέγχου κατά τις γενικές πλέον διατάξεις. Ειδικά όμως επί των παραπάνω επιχειρήσεων και για τις συγκεκριμένες χρήσεις, θα αναμένεται, για την επέκταση του ελέγχου, η συμπλήρωση της προαναφερόμενης τριετίας, όπως αυτή υπολογίζεται κατά τα ανωτέρω, και η παρέλευση της προθεσμίας απόδοσης της τυχόν οφειλόμενης διαφοράς ΦΠΑ κατά τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999, καθώς και τις διατάξεις της κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και νόμου σχετικής υπουργικής απόφασης, εκτός αν εξαιρετικοί λόγοι επιβάλλουν την επίσπευση του ελέγχου, οπότε θα εκδίδονται μερικά φύλλα ελέγχου, με επιφύλαξη ως προς τις επαληθεύσεις που ορίζονται από τις ανωτέρω διατάξεις του ν. 2753/1999.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

### ΑΡΘΡΟ 3

1. Το άρθρο 3, καθώς και τα επόμενα αυτού, αναφέρονται ειδικά στις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών επιτηδευματιών, με βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. ή χωρίς υποχρέωση τήρησης βιβλίων, που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31/12/1998, ελεγκτικής αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., για τις οποίες και ορίζεται νέος ειδικός τρόπος ελέγχου και επίλυσης των διαφορών.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ανωτέρω άρθρου, ορίζονται ρητά οι κατά τα ανωτέρω ανέλεγκτες υποθέσεις οι οποίες κατ' αρχήν υπάγονται στον ειδικό αυτό τρόπο ελέγχου και επίλυσης των διαφορών.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ποιες από τις υπαγόμενες υποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου 1 εξαιρούνται από τον ειδικό τρόπο ελέγχου και επίλυσης των διαφορών.

Συγκεκριμένα, εξαιρούνται οι υποθέσεις για τις οποίες, έστω και για μία από τις κατά τα ανωτέρω υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις:

α) Υπάρχουν κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία.

β) Υπάρχουν στοιχεία (π.χ. Δελτία πληροφοριών, διαπιστωθείσες από προηγούμενους ελέγχους παραβάσεις κλπ.), από τα οποία προκύπτει η έκδοση πλαστών ή εικονικών ή η λήψη εικονικών ή η νόθευση φορολογικών στοιχείων, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες διαπιστώνεται η έκδοση πλαστών ή εικονικών ή η νόθευση φορολογικών στοιχείων κατά τη διάρκεια του ίδιου του διενεργούμενου με τον ειδικό τρόπο ελέγχου. Στις τελευταίες αυτές περιπτώσεις υποθέσεων, ο ελεγκτής αμέσως μετά τη διαπίστωση της έκδοσης πλαστού ή εικονικού ή της νόθευσης φορολογικού στοιχείου, υποβάλλει ειδικό σημείωμα με τις διαπιστώσεις του στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος και εξαιρεί την υπόθεση, συντάσσοντας προς τούτο σύντομο, πρακτικό επί του σώματος του σημειώματος. Το σημείωμα παραμένει στον οικείο φάκελο και αποτελεί στοιχείο αυτού.

γ) Τηρήθηκαν βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ ή υπήρχε υποχρέωση και δεν τηρήθηκαν τέτοια βιβλία.

δ) Τα ακαθάριστα έσοδα υπερέβησαν τα όρια που ορίζονται στην παράγραφο 1 της απόφασης 1017350/5552/15.2.2001 περί ανακαθορισμού της καθ' ύλην αρμοδιότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών, δηλαδή υπερέβησαν τα 50 ή 25 εκατομμύρια δραχμές, ανάλογα αν πρόκειται για επιχειρήσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών - ελευθέρια επαγγέλματα.

ε) Αποκτήθηκαν εισοδήματα τεχνικών και γεωργικών επιχειρήσεων.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι για όλες τις ανωτέρω υποθέσεις, που εξαιρούνται από τον ειδικό τρόπο ελέγχου και επίλυσης των διαφορών που ορίζεται από τα άρθρα 3 και επόμενα, εφαρμόζονται στο σύνολο τους οι διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, όπως αυτή ισχύει, δηλαδή ακολουθείται στο σύνολο της η διαδικασία ελέγχου και επίλυσης των διαφορών που προβλέπεται από την εν λόγω απόφαση και επιπλέον εφαρμόζονται και οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1231/2000 και των παραγράφων 2, 7 και 8 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001.

Επισημαίνεται ότι, ανεξάρτητα από τα παραπάνω, συνεχίζουν και για τις υποθέσεις που κατ' αρχήν υπάγονται στον ειδικό τρόπο ελέγχου και επίλυσης των διαφορών των άρθρων 3 και επόμενα της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001, να έχουν ανάλογη εφαρμογή τα όριζόμενα στην παράγραφο 2δ' του άρθρου 1 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, περί

δυνατότητας εξαίρεσης από τον τρόπο ελέγχου βάσει της απόφασης αυτής σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Συνεπώς και για τις παραπάνω υποθέσεις, εφόσον υπάρχουν στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι πράγματι είναι επιβεβλημένη η διενέργεια πλήρους ελέγχου, θα γίνεται εξαίρεση από τον τρόπο ελέγχου και επίλυσης των διαφορών των άρθρων 3 και επόμενα της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001 κατά την ίδια διαδικασία με αυτήν που ορίζεται, με τις προαναφερόμενες διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 και η υπόθεση θα ελέγχεται πλέον κατά τις γενικές διατάξεις, με εφαρμογή των οριζόμενων στην παράγραφο 3 του άρθρου 1 της εν λόγω απόφασης ΠΟΛ.1144/1998.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ορίζεται ότι για την επιλογή προς έλεγχο των υπαγόμενων υποθέσεων στον ειδικό αυτό τρόπο ελέγχου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, όπως αυτή ισχύει, οι οποίες καθορίζουν συγκεκριμένα κριτήρια επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων, αλλά προβλέπουν επίσης την υποχρεωτική διενέργεια ελέγχου επί ποσοστού 5% έως 10% των συνολικά ελεγχόμενων υποθέσεων, βάσει τυχαίου δείγματος και ανεξαρτήτως κριτηρίων επιλογής. Συνεπώς, ως προς την επιλογή των υποθέσεων, ακολουθούνται τα οριζόμενα από τις ανωτέρω διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, σύμφωνα και με τις σχετικές εγκυκλίους.

#### ΑΡΘΡΟ 4

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 ορίζονται επακριβώς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργούνται κατά τον έλεγχο των υποθέσεων που υπάγονται στον ειδικό τρόπο ελέγχου και επίλυσης των διαφορών.

Ειδικότερα, οι προβλεπόμενες επαληθεύσεις διακρίνονται:

Σε γενικές, οι οποίες διενεργούνται για όλες γενικά τις επιχειρήσεις και τα ελευθέρια επαγγέλματα, ανεξαρτήτως του είδους της ασκούμενης δραστηριότητας, και

Σε ειδικές, οι οποίες διαφοροποιούνται ανάλογα με το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας και αναφέρονται:

σε επιχειρήσεις εμπορίας και παραγωγής,

σε επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών και μικτές και

στα ελευθέρια επαγγέλματα.

Αν και οι εν λόγω επαληθεύσεις ορίζονται με σαφήνεια, διευκρινίζονται εξής:

Σε περίπτωση αλλαγής δραστηριότητας εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, θα διενεργούνται για κάθε χρήση οι ειδικές επαληθεύσεις που προβλέπονται κατά τις ανωτέρω διακρίσεις, ανάλογα με την ασκηθείσα ή τις ασκηθείσες δραστηριότητες εντός της χρήσης.

Ως προς την επαλήθευση αν τα εμφανιζόμενα αριθμητικά δεδομένα και οικονομικά μεγέθη βρίσκονται σε συνάφεια μεταξύ τους, ισχύουν οι διευκρινίσεις και οδηγίες που κατά καιρούς έχουν παρασχεθεί για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων Β4 και Γ11 του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, όπως αυτή ισχύει.

Σημειώνεται περαιτέρω ότι η ανωτέρω επαλήθευση συνεχίζει να γίνεται ενιαία για όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις και γενικά συνεχίζει να ακολουθείται όλη η γνωστή διαδικασία, με μόνη τη διαφορά ότι δεν ισχύει εν προκειμένω ο περιορισμός των τριών τουλάχιστον χρήσεων που τίθεται από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998. Συνεπώς, η ανωτέρω επαλήθευση διενεργείται ακόμη

και αν υφίσταται μία μόνο ανέλεγκτη χρήση υπαγόμενη στον ειδικό τρόπο ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος της δραστηριότητας.

Επί ελευθερίων, επαγγελμάτων δεν διενεργούνται οι επαληθεύσεις της παραγράφου Δ2 για τυχόν ανέλεγκτες χρήσεις μέχρι και 1992.

Διευκρινίσεις και οδηγίες, που κατά καιρούς έχουν παρασχεθεί για την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, οι οποίες αναφέρονται σε ανάλογες γενικά επαληθεύσεις που προβλέπονται από την εν λόγω απόφαση, ισχύουν ανάλογα και εν προκειμένω.

## ΑΡΘΡΟ 5

1. Οι διατάξεις του άρθρου 5 αναφέρονται στον τρόπο προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών επί των υποθέσεων που ελέγχονται κατά τα προηγούμενα άρθρα 3 και 4.

Ειδικότερα, με την παράγραφο 1 του συγκεκριμένου άρθρου ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών επί των παραπάνω υποθέσεων, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 7 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, όπως αυτή ισχύει, καθώς και της παραγράφου 3 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1231/2000, λαμβανομένων όμως υπόψη και των μεταβολών που ορίζονται στις επόμενες παραγράφους.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι επί ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, το ποσοστό προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων ή αγορών ανέρχεται σε 5%, αν πρόκειται για τις περιπτώσεις α' και β', αντίστοιχα, της παραγράφου Α3 του άρθρου 7 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 και σε 10%, αν η ανακρίβεια οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους λόγους της περίπτωσης γ' της ίδιας παραγράφου και του ίδιου άρθρου της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, αντί των ποσοστών προσαύξησης 10% και 20%, αντίστοιχα, που ισχύουν στο πλαίσιο εφαρμογής της απόφασης αυτής, βάσει της παραγράφου 3 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1231/2000.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι παραβάσεις που

αφορούν αποκλειστικά το σκέλος των δαπανών ή των εξόδων που συγκαταλέγονται στις ομάδες 1 και 6 του Ε.Γ.Λ.Σ. δεν επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων, εκτός αν πρόκειται για παραβάσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης τέτοιων στοιχείων, οπότε έχουν βεβαίως εφαρμογή, ανάλογα με την περίπτωση, τα οριζόμενα στην παράγραφο 2β' του άρθρου 3 περί εξαίρεσης από τον ειδικό τρόπο ελέγχου και επίλυσης των διαφορών και το κύρος των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται υποχρεωτικά και σε κάθε περίπτωση κατά τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 προβλέπεται ειδικό καθεστώς προσαύξησης του Μ.Σ.Κ.Κ., σε περιπτώσεις ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, επί ανέλεγκτων χρήσεων 1992 και επόμενων εμπορικών επιχειρήσεων.

Ουσιαστικά, πρόκειται για ανάλογη εφαρμογή και για τις παραπάνω παλαιότερες χρήσεις, ορισμένων από τις ρυθμίσεις που ισχύουν για τη χρήση 2000 και επόμενες και περιέχονται στην παράγραφο 20 του άρθρου 4 του ν. 2873/2000, με την οποία αντικαταστάθηκε μερικώς το άρθρο 32 του ν.2238/1994.

Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις της ανωτέρω παραγράφου 4, ορίζεται ότι στις προαναφερόμενες περιπτώσεις ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, προκειμένου για χρήσεις 1992 και επόμενες εμπορικών επιχειρήσεων, ο προβλεπόμενος Μ.Σ.Κ.Κ. προσαυξάνεται κατά 50%, αντί της προσαύξησης 100% που ισχύει κατά τις γενικές διατάξεις (άρθρο 32 ν. 2238/1994), εκτός αν η μη έκδοση έχει διαπιστωθεί πάνω από δύο φορές για την ίδια χρήση από διαφορετικούς ελέγχους ή η απόκρυψη της φορολογητέας ύλης λόγω της μη έκδοσης υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και συγχρόνως, σε ποσό, το ένα εκατομμύριο (1.000.0000) δραχμές, οπότε ο Μ.Σ.Κ.Κ. συνεχίζει να προσαυξάνεται κατά 100%.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ότι σε κάθε περίπτωση, ο συντελεστής που τελικά εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων ή των ελευθέρων επαγγελματιών ή που αντιστοιχεί στα τελικώς προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη τους, είτε αυτά προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, είτε λογιστικώς, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 85%.

1. Οι διατάξεις του άρθρου 6 αναφέρονται στον έλεγχο λοιπών φορολογιών των υποθέσεων που υπάγονται στον ειδικό τρόπο ελέγχου και επίλυσης των διαφορών.

Ειδικότερα, με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι για τον έλεγχο των λοιπών φορολογιών των παραπάνω υποθέσεων, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 8 της απόφασης Π.Ο.Λ. 1144/1998, όπως αυτή ισχύει, σύμφωνα με τις οποίες:

Οι λοιπές φορολογίες ελέγχονται συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος.

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις φορολογίες αυτές εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις κάθε φορολογίας, λαμβανομένων υποχρεωτικά υπόψη των ακαθάριστων εσόδων ή αγορών που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων και των περιπτώσεων επιτηδευματιών που στη φορολογία αυτή έχουν φορολογηθεί με τις διατάξεις των άρθρων 33 και 51 του ν. 2238/1994.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζονται οι συγκεκριμένες επαληθεύσεις που διενεργούνται ειδικά στη φορολογία ΦΠΑ.

Για τις επαληθεύσεις αυτές, αλλά και τις επαληθεύσεις των λοιπών φορολογιών γενικά, σημειώνεται ότι ισχύουν ανάλογα όλες οι σχετικές διευκρινίσεις και οδηγίες που κατά καιρούς έχουν παρασχεθεί για την εφαρμογή της απόφασης Π.Ο.Λ. 1144/1998 (π.χ. επιμερισμός τυχόν διαφοράς ακαθάριστων εσόδων στο ΦΠΑ - σχετ. εγκ.-Π.Ο.Λ. 1219/1998, έλεγχος για τυχόν μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ - σχετ. εγκ. Π.Ο.Λ. 1242/1998, κλπ.).

Ειδικά σε ότι αφορά τον έλεγχο ΦΠΑ επί ελευθέρων επαγγελματιών, διευκρινίζεται ότι η επαλήθευση της παραγράφου 2β σχετικά με τον έλεγχο της έκπτωσης του ΦΠΑ δαπανών, θα γίνεται για δαπάνες άνω των 15.000 δραχμών, αντί των 100.000 δραχμών που ισχύει για τους λοιπούς επιτηδευματίες.

## ΑΡΘΡΟ 7

1. Οι διατάξεις του άρθρου 7 αναφέρονται σε θέματα διαδικασίας ελέγχου των υποθέσεων που υπάγονται στον ειδικό τρόπο ελέγχου, στην επίλυση των φορολογικών διαφορών και σε άλλα θέματα σχετικά με τις εν λόγω υποθέσεις.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι τα προβλεπόμενα από την παράγραφο 2 του άρθρου 5 ποσοστά προσαύξησης 5% και 10%, κατά περίπτωση, των ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, όταν τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, δεν μειώνονται κατά τη διαδικασία επίλυσης των διαφορών.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι στις περιπτώσεις που από την επαλήθευση περί ύπαρξης ή μη συνάφειας μεταξύ των αριθμητικών δεδομένων και οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης, κατά τις παραγράφους Β4, Γ5 και Δ5 του άρθρου 4, προκύπτει διαφορά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, η προκύπτουσα διαφορά μειώνεται κατ' έλεγχο κατά 25%, χωρίς να παρέχεται η δυνατότητα για περαιτέρω μείωση κατά τη διαδικασία επίλυσης των διαφορών. Εξαιρετικά, κατά τη διαδικασία επίλυσης των διαφορών μπορεί να γίνει περαιτέρω μείωση μέχρι 20% επί της διαφοράς που απομένει μετά τη μείωση του προηγούμενου εδαφίου, δηλαδή επί του υπολοίπου 75% της αρχικής διαφοράς, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Στις περιπτώσεις του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 10 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, όπως αυτή ισχύει, δηλαδή αν με βάση στοιχεία που προσκομίζει ο επιτηδευματίας προκύπτει αποδεδειγμένα ότι γεγονότα ανώτερης βίας επηρέασαν αρνητικά τη λειτουργία της επιχείρησης ή αν πρόκειται για επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή μεταποίησης ή επιχειρήσεις και με τους δύο αυτούς κλάδους, που δεν πραγματοποίησαν αγορές και πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών σε μία ή περισσότερες από τις ελεγχόμενες χρήσεις, λόγω αδράνειας ή αναστολής εργασιών (σχετ. εγκ. ΠΟΛ.1242/1998).

β) Στις περιπτώσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 της απόφασης ΠΟΛ.1145/1999, δηλαδή αν πρόκειται για επιτηδευματίες για τους οποίους προκύπτει αποδεδειγμένα ότι ειδικοί λόγοι ή ιδιαίτερες συνθήκες επηρέασαν αρνητικά τη λειτουργία της επιχείρησης, εφόσον για καμιά από τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν υφίστανται ή δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. που καθιστούν τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή (σχετ. εγκ. ΠΟΛ.1169/1999).



Ως προς τη διαδικασία επίλυσης των διαφορών σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις, από πλευράς οργάνων που συμμετέχουν, εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην παράγραφο 4.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι για τις προκύπτουσες διαφορές φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων βάσει του διενεργούμενου κατά τα άρθρα 3 και επόμενα ελέγχου, εκδίδονται ειδικές πράξεις καταλογισμού.

Επ' αυτού διευκρινίζεται ότι προς το παρόν θα συνεχίσουν να εκδίδονται τα φύλλα ελέγχου και οι λοιπές καταλογιστικές πράξεις που εκδίδονται μέχρι σήμερα, έως ότου προβλεφθούν και σχεδιαστούν νέες ειδικές πράξεις καταλογισμού, με κύριο στόχο την απλούστευση των διαδικασιών και τη σύντμηση του απαιτούμενου χρόνου.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της ίδιας παραγράφου 3 ορίζεται επίσης ότι, κατά την έκδοση των κατά τα ανωτέρω πράξεων, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, όπως αυτή ισχύει, καθώς και της περίπτωσης 2.2 της παραγράφου 2 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1145/1999.

Συνεπώς, όλες οι ευνοϊκές για τους επιτηδευματίες ρυθμίσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 (μειώσεις πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και προστίμων κλπ.), που ισχύουν επί περαίωσης των υποθέσεων κατά την απόφαση αυτή, εφαρμόζονται ανάλογα και εν προκειμένω, ενώ ειδικά για τη χρήση 1998 οι πρόσθετοι φόροι ή προσαυξήσεις μειώνονται κατά τις οικείες διατάξεις του ν. 2523/1997 (στα 3/5).

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 αναφέρονται στα όργανα που συμμετέχουν στη διαδικασία επίλυσης των διαφορών.

Ειδικότερα με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι:

Στις περιπτώσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 (δηλαδή στις περιπτώσεις α' και β' που αναφέρονται ανωτέρω στην ανάλυση της εν λόγω παραγράφου), καθώς και όταν αμφισβητούνται από τον υπόχρεο ο Μ.Σ.Κ.Κ. που εφαρμόστηκε κατ' έλεγχο ή καταλογισθέντα ποσά λογιστικών διαφορών, στη διαδικασία επίλυσης των διαφορών συμμετέχει και ο επόπτης ελέγχου, εφόσον βέβαια υπάρχει. Συνεπώς, σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις, στη διαδικασία επίλυσης των διαφορών συμμετέχει μόνο ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.

Ειδικά στις προαναφερόμενες περιπτώσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 συμμετέχει και ο αρμόδιος Οικον. Επιθεωρητής, εφόσον η διαφορά λόγω έλλειψης συνάφειας, που απομένει μετά την αρχική μείωση κατά 25%, συνολικά για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, υπερβαίνει τα 20.000.000 δραχμές και εφόσον βεβαίως ο φορολογούμενος επικαλείται λόγους για περαιτέρω μείωση.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ρυθμίζονται θέματα διαδικασίας ελέγχου, επίλυσης των φορολογικών διαφορών, βεβαίωσης και καταβολής των φόρων, καθώς και άλλα διαδικαστικά και λοιπά θέματα επί των υποθέσεων που ελέγχονται κατά τα άρθρα 3 και επόμενα, με παραπομπή σε αντίστοιχες διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 καθώς και άλλων μεταγενέστερων αποφάσεων, για ανάλογη εφαρμογή.

Ειδικότερα, στη συγκεκριμένη παράγραφο ορίζεται ότι και για τις παραπάνω υποθέσεις, εφαρμόζονται ανάλογα οι ακόλουθες διατάξεις:

Των άρθρων 9, 10 (παραγρ. 1, 2, 3 εδάφ. πέμπτο και έκτο, 4,6), 11, 13 και 14 (παραγρ. 1 β' και 2) της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, όπως αυτή ισχύει. Οι διατάξεις αυτές της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 αναφέρονται ως γνωστόν, στη διαδικασία ελέγχου (εντολή ελέγχου, σύνταξη, επίδοση ειδικών σημειωμάτων ελέγχου κλπ. - αρθρ. 9), στην επίλυση των φορολογικών διαφορών (διαδικασία, προθεσμία υποβολής αίτησης από το φορολογούμενο, προθεσμία, διαδικασία, προϋποθέσεις επίλυσης διαφορών - αρθ. 10), στην ταυτόχρονη επίλυση υφιστάμενων εκκρεμών φορολογικών διαφορών στη Δ.Ο.Υ. ή τα διοικητικά δικαστήρια (αρθ. 11), σε διάφορα γενικά και διαδικαστικά θέματα (δυνατότητα και προϋποθέσεις καταστροφής των φορολογικών στοιχείων επί περαιούμενων υποθέσεων, επέκταση του ελέγχου κατά τις γενικές διατάξεις επί μη περαίωσης, δυνατότητα περαίωσης χρήσεων μέχρι και 1992 με την απόφαση ΠΟΛ.1099/1994 εφόσον δεν τίθεται θέμα εξαίρεσης, κλπ. - αρθ. 13) και στη βεβαίωση και καταβολή των φόρων (βεβαίωση, καταβολή ποσών βάσει περαίωσης εκκρεμών διαφορών στη Δ.Ο.Υ. ή τα διοικητικά δικαστήρια του αρθ. 11, άμεση καταβολή ποσοστού  $\frac{1}{5}$  μέχρι και  $\frac{1}{10}$  της βάσει συμβιβασμού οφειλής - αρθ. 14).

Του άρθρου 3, παράγραφος 3 της απόφασης ΠΟΛ.1145/1999 (περί φορολογικών διαφορών οφειλόμενων στη μη ορθή εφαρμογή αναπτυξιακών νόμων που ανάγονται σε ελεγμένες ή περαιωμένες χρήσεις).

Της απόφασης ΠΟΛ.1239/1999, με την επιφύλαξη των οριζομένων στην παράγραφο 7 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001 (περί μέτρων ειδικά επί επιτηδευματιών πληγέντων από το σεισμό της 7ης Σεπτεμβρίου 1999).

Του άρθρου 2, παράγραφος 4 της απόφασης ΠΟΛ.1231/2000 (περί μη υποχρεωτικής ταυτόχρονης επίλυσης φορολογικών διαφορών για τις οποίες εκκρεμεί ερώτημα στο Ειδικό Νομικό Γραφείο Φορολογίας).

Του άρθρου 2, παράγραφοι 7 και 8 της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001, όπως οι παράγραφοι αυτοί αναλύονται κατά την ανάπτυξη του οικείου άρθρου στην παρούσα.

Ευνόητο είναι ότι διευκρινίσεις και οδηγίες που κατά καιρούς έχουν παρασχεθεί με σχετικές εγκυκλίους για την εφαρμογή όλων των παραπάνω διατάξεων, ισχύουν ανάλογα και εν προκειμένω.

Για την υποβοήθηση των ελεγκτών και του ελεγκτικού έργου, επισυνάπτεται στην παρούσα υπόδειγμα ειδικού σημειώματος ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. ειδικά για βιβλία Β' κατηγορίας, προκειμένου να χρησιμοποιείται κατά τους διενεργούμενους ελέγχους σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 3 και επόμενα.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 ορίζεται ότι ειδικά για τις υποθέσεις επιτηδευματιών με έναρξη δραστηριότητας εντός των ετών 1997 και 1998, δηλαδή νέων επιτηδευματιών με λιγότερες από τρεις ανέλεγκτες χρήσεις, εφόσον δεν περαιωθούν κατά τα άρθρα 3 και επόμενα, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 3.

Συνεπώς, ειδικά στις παραπάνω περιπτώσεις υποθέσεων, ο έλεγχος δεν επεκτείνεται κατά τις γενικές διατάξεις, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, αλλά εφαρμόζονται πλέον εξ αρχής, στο σύνολο τους, οι διατάξεις της εν λόγω απόφασης, όπως αυτή ισχύει, καθώς και οι λοιπές διατάξεις που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001.

Β. Γενικά επί της εφαρμογής της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 και επί θεμάτων ελέγχου.

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν. 2892/2001, παρατάθηκαν για ένα έτος από τη λήξη τους, δηλαδή μέχρι 31/12/2002, οι προθεσμίες παραγραφής για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, που λήγουν την 31/12/2001, μη συμπεριλαμβανομένων των φορολογιών κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων, Φ.Μ.Α.Π. και Φ.Α.Π.

Όπως εξάλλου είναι γνωστό, κατά την 31/12/2001 παρεγράφετο το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. κλπ. για δύο ταυτόχρονα οικονομικά έτη και συγκεκριμένα για τα οικονομικά έτη 1991 και 1996, δηλαδή χρήσεις 1990 και 1995 (σχετ. διατ. αρθ. 35, παραγρ. 1 ν. 2648/98 - εγκ. ΠΟΛ.1068/99, αρθ. 52 παραγρ. 1 ν. 1642/86 κλπ.).

Με βάση τα παραπάνω, για τις φορολογικές υποθέσεις που αφορούν τα παραπάνω οικονομικά έτη 1991 και 1996 (χρήσεις 1990 και 1995), μπορούν πλέον να κοινοποιηθούν καταλογιστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμων Κ.Β.Σ. κλπ., μέχρι την 31/12/2002.

Ευνόητο είναι ότι για τα ενδιάμεσα οικονομικά έτη 1992, 1993, 1994 και 1995 (χρήσεις 1991, 1992, 1993 και 1994), το καθεστώς παραγραφής δεν θίγεται και συνεπώς το δικαίωμα κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων για τα οικονομικά αυτά έτη συνεχίζει να παραγράφεται την 31/12/2002, 31/12/2003, 31/12/2004 και 31/12/2005,

αντίστοιχα.

Ενόψει της παρασχεθείσας παράτασης της παραγραφής, σύμφωνα με τα πιο πάνω αναφερόμενα, κατά την 31/12/2002 θα παραγράφονται ταυτόχρονα τέσσερα (4) οικονομικά έτη και συγκεκριμένα τα οικονομικά έτη 1991, 1992, 1996 και 1997 (χρήσεις 1990, 1991, 1995 και 1996).

Συνεπώς είναι επιβεβλημένο κάθε ελεγκτική υπηρεσία να λάβει έγκαιρα τα απαραίτητα μέτρα για τον καλύτερο προγραμματισμό του ελεγκτικού της έργου και την αποφυγή περιπτώσεων παραγραφής, καταρτίζοντας προς τούτο ιδιαίτερη κατάσταση των ελεγκτέων υποθέσεων με χρήσεις που παραγράφονται κατά την 31/12/2002.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 της απόφασης ΠΟΛ.1045/1999 και σε ότι αφορά τη διενέργεια της προβλεπόμενης επαλήθευσης περί ύπαρξης ή μη συνάφειας επί βιβλίων Β' κατηγορίας, ορίζεται ότι σε περιπτώσεις που επιχειρήσεις εμφανίζουν αδικαιολόγητα υψηλή απογραφή λήξης της τελευταίας ελεγχόμενης χρήσης, χωρίς να υφίσταται απογραφή έναρξης της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, δεν λαμβάνεται ως απόθεμα έναρξης της χρήσης αυτής το 10% των αγορών της αμέσως προηγούμενης, αλλά, αντί αυτού, λαμβάνεται η διενεργηθείσα για πρώτη φορά εντός των ελεγχόμενων χρήσεων απογραφή λήξης, μειούμενη κατά το 10% του συνόλου των αγορών της οικείας χρήσης και όλων των προηγούμενων ελεγχόμενων χρήσεων.

Κατά την εφαρμογή όμως των παραπάνω διατάξεων διαπιστώθηκε ότι σε ορισμένες περιπτώσεις επιχειρήσεων είναι δυνατόν να προκύπτουν αποθέματα έναρξης της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης μικρότερα τελικά και από το 10% των αγορών της αμέσως προηγούμενης χρήσης ή να προκύπτουν ακόμη και αρνητικά ποσά.

Κατόπιν αυτών, κατά την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων θα γίνεται, τελικώς, σύγκριση των ποσών που προκύπτουν και με τους δύο πιο πάνω τρόπους προσδιορισμού των αποθεμάτων έναρξης της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης και ως αποθέματα θα λαμβάνονται τα μεγαλύτερα.

3. Σε περίπτωση μη διαφύλαξης ή μη προσκόμισης για έλεγχο του βιβλίου απογραφών, κατά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 σχετικά με τη διενέργεια επαλήθευσης για την ύπαρξη ή μη συνάφειας μεταξύ των αριθμητικών δεδομένων και οικονομικών μεγεθών, καθώς και των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001, ως απογραφή λήξης ή

έναρξης, κατά περίπτωση, λαμβάνεται το 10% των αγορών της τρέχουσας ή της προηγούμενης από αυτήν χρήσης, αντίστοιχα.

4. Κατά τον έλεγχο ανέλεγκτων υποθέσεων επιχειρήσεων εκμετάλλευσης ουζερι, ανακύπτουν ζητήματα ως προς τον εφαρμοστέο συντελεστή καθαρών κερδών και τον περαιτέρω προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, επειδή το συγκεκριμένο αυτό επάγγελμα δεν συμπεριλαμβάνεται στους σχετικούς πίνακες, όπως αυτοί κωδικοποιήθηκαν διοικητικά με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1039/2000 της Δ/σης Φορ/γίας Εισ/τος.

Σχετικά με το θέμα αυτό, σε υποβληθέντα υπομνήματα φορέων του πιο πάνω κλάδου εκμετάλλευσης ουζερι υποστηρίζεται ότι οι συνθήκες λειτουργίας των επιχειρήσεων του συγκεκριμένου κλάδου είναι συναφείς με αυτές των οινεστιατορίων ή οινομαγειρειών και πραγματοποιούν ίδια περίπου ποσοστά καθαρών κερδών με αυτά των οινεστιατορίων ή οινομαγειρειών και ότι με βάση το δεδομένο αυτό υπέβαλλαν στην πλειοψηφία τους μέχρι τώρα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οι οποίες και παραλαμβάνοντο από τις Δ.Ο.Υ. χωρίς συστάσεις ή παρατηρήσεις.

Όπως εξάλλου είναι γνωστό, σε περίπτωση που για ένα επάγγελμα δεν προβλέπεται Μ.Σ.Κ.Κ., τότε για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών εφαρμόζεται ο συντελεστής του περισσότερο συναφούς ή συγγενούς επαγγέλματος και ελλείψει αυτού τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με βάση τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης και τα διαθέσιμα εν γένει σχετικά στοιχεία.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω και για λόγους χρηστής διοίκησης και ομοιόμορφης αντιμετώπισης των υποθέσεων των προαναφερόμενων επιχειρήσεων, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α. Κατά τους διενεργούμενους εφεξής ελέγχους των ανωτέρω επιχειρήσεων στο πλαίσιο της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, ανέλεγκτων χρήσεων μέχρι και 2000, θα γίνονται δεκτοί και θα λαμβάνονται υπόψη, τόσο για τους υπολογισμούς περί ύπαρξης ή μη συνάφειας και τις επαληθεύσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999, όσο και για τον προσδιορισμό των τελικών καθαρών κερδών, οι εφαρμοσθέντες κατά δήλωση συντελεστές καθαρών κερδών, που δεν μπορεί όμως να είναι κατώτεροι από το συντελεστή 14% που αντιστοιχεί στον Κ.Α. οινεστιατορίων ή οινομαγειρειών 9014.

β. Τυχόν υποθέσεις των ανωτέρω επιχειρήσεων, χρήσεων μέχρι και

2000, οι οποίες έχουν ήδη ελεγχθεί βάσει της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, με εφαρμοσθέντα κατ' έλεγχο συντελεστή καθαρών κερδών μεγαλύτερο από αυτόν που λαμβάνεται και εφαρμόζεται κατά τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση α' και οι οποίες τελικά δεν περαιώθηκαν για ορισμένες ή και όλες τις ελεγχθείσες χρήσεις κατά τα οριζόμενα με την ανωτέρω απόφαση, μπορούν να περαιώνονται σύμφωνα με την απόφαση αυτή, εφαρμοζομένων και στις περιπτώσεις αυτές όσων ορίζονται στην πιο πάνω περίπτωση α' ως προς το θέμα των συντελεστών, με την προϋπόθεση ότι για τις εν λόγω υποθέσεις δεν έχουν ήδη εκδοθεί οποιουδήποτε είδους καταλογιστικές πράξεις (φύλλα ελέγχου κλπ.) λόγω επέκτασης του ελέγχου ή συνεπεία προσωρινού ελέγχου. Προς τούτο, σε τέτοιες περιπτώσεις και ανεξάρτητα αν έχει λήξει ήδη η σχετική προθεσμία επίλυσης των διαφορών του διενεργηθέντος, ελέγχου, θα καλείται εκ νέου η επιχείρηση με έγγραφη πρόσκληση, όπως, εφόσον επιθυμεί, αποδεχθεί την περαίωση κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοση της πρόσκλησης.

5. Στην παράγραφο Β5 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1291/2000, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για τον εφαρμοστέο Μ.Σ.Κ.Κ. επί εστιατορίων και συναφών επιχειρήσεων για παλαιές χρήσεις, αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι "σε ότι αφορά την εκμετάλλευση ταβερνών, ανεξαρτήτως παλαιότερου χαρακτηρισμού τους (πολυτελείας κλπ) υπήγοντο πάντα στον ίδιο συντελεστή (ΚΑ 9006 α' 19%) και συνεπώς δεν τίθεται γι' αυτές θέμα".

Επ' αυτού διευκρινίζεται περαιτέρω ότι τα ανωτέρω αναφερόμενα δεν αφορούν το σύνολο των ταβερνών, αλλά μόνο τις ταβέρνες πολυτελείας και υπερπολυτελείας του Κ.Α. 9006 α', δηλαδή αυτές που διαθέτουν ζωντανή μουσική. Βεβαίως, στον ίδιο συντελεστή (19%) υπάγονται και τα κέντρα διασκέδασης (κοσμικές ταβέρνες) του Κ.Α. 9006.

Αντίθετα, για τις λοιπές ταβέρνες, χωρίς δηλαδή ζωντανή μουσική, δεν προβλέπεται ευθέως αντίστοιχος Μ.Σ.Κ.Κ. και συνεπώς γι' αυτές τίθεται θέμα εφαρμοστέου συντελεστή καθαρών κερδών.

Κατόπιν αυτών και επειδή οι συνθήκες λειτουργίας των παραπάνω ταβερνών, χωρίς ζωντανή μουσική, είναι κατά τεκμήριο συναφείς με αυτές των εστιατορίων και πάντως οι ταβέρνες αυτές δεν πραγματοποιούν ποσοστά καθαρών κερδών ανάλογα με αυτά των ταβερνών με ζωντανή μουσική, για τους λόγους αυτούς και για λόγους χρηστής διοίκησης και ομοιόμορφης αντιμετώπισης των συναφών υποθέσεων, διευκρινίζεται ότι κατά τους διενεργούμενους εφεξής

ελέγχους των συγκεκριμένων ταβερνών χωρίς ζωντανή μουσική, για τις ανέλεγκτες χρήσεις μέχρι και 2000, στο πλαίσιο της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, θα γίνονται δεκτοί και θα λαμβάνονται υπόψη σε όλους τους υπολογισμούς οι εφαρμοσθέντες κατά δήλωση συντελεστές καθαρών κερδών, που δεν μπορεί όμως να είναι κατώτεροι από το συντελεστή 14% που αντιστοιχεί στον Κ.Α. εστιατορίων 9012.

Τα αναφερόμενα στην περίπτωση β' της προηγούμενης παραγράφου για τα ουζερί, εφαρμόζονται ανάλογα και εν προκειμένω.

6. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου Γ11 του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, περί διενέργειας της επαλήθευσης για ύπαρξη ή μη συνάφειας επί βιβλίων Β' κατηγορίας, διαπιστώθηκε ότι επί επιχειρήσεων πώλησης αγαθών, για τα οποία λόγω της φύσης τους δεν δικαιολογείται η ύπαρξη μεγάλου ύψους αποθεμάτων, είναι ενδεχόμενο να υπάρχει απογραφή λήξης της τελευταίας ελεγχόμενης χρήσης, λόγω σχετικής υποχρέωσης κατά τον Κ.Β.Σ., χαμηλού όμως ύψους λόγω του είδους των εμπορευομένων αγαθών (π.χ. εμπορία νωπών κρεάτων), αλλά να μην υφίσταται απογραφή έναρξης της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, με αποτέλεσμα να προστίθεται ως απόθεμα έναρξης της χρήσης αυτής το 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης, ποσοστό όμως που κατά τεκμήριο οδηγεί στις συγκεκριμένες αυτές περιπτώσεις επιχειρήσεων σε δυσανάλογα μεγάλο ύψος τεκμαρτών αποθεμάτων σε σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης.

Υστερα από τα παραπάνω διευκρινίζεται ότι κατά την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων ειδικά επί επιχειρήσεων εμπορίας αγαθών, για τα οποία εκ της φύσης τους δεν δικαιολογείται η ύπαρξη μεγάλου ύψους αποθεμάτων, με υφιστάμενη απογραφή λήξης της τελευταίας ελεγχόμενης χρήσης, αλλά χωρίς απογραφή έναρξης της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, ως απόθεμα έναρξης της χρήσης αυτής θα λαμβάνεται, αντί του ποσοστού 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης, η διενεργηθείσα για πρώτη φορά εντός των ελεγχόμενων χρήσεων απογραφή λήξης, εφόσον βέβαια αυτή είναι μικρότερη από τα τεκμαρτά αποθέματα που προκύπτουν με την εφαρμογή του πιο πάνω ποσοστού 10%.

Τα αναφερόμενα στην περίπτωση β' της παραγράφου 4 ισχύουν ανάλογα και για τυχόν ελεγχθείσες αλλά μη περαιωθείσες υποθέσεις επιχειρήσεων όπως οι προαναφερόμενες.

7. Σε συνέχεια σχετικών διευκρινίσεων που παρασχέθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1291/2000 (παραγρ. Β8), αναφορικά με τη δυνατότητα



εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 3 της απόφασης 1145/1999, επί ορισμένων κατηγοριών υποθέσεων, δηλαδή τη δυνατότητα μείωσης μέχρι 40%, αντί μέχρι 25%, της διαφοράς ακαθάριστων εσόδων ή αγορών λόγω έλλειψης συνάφειας, διευκρινίζουμε επιπρόσθετα ότι οι προαναφερόμενες διατάξεις μπορεί επίσης να εφαρμόζονται και σε ελεγχόμενες υποθέσεις επιχειρήσεων του κλάδου γουνοποιίας, ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών και των ιδιαιτεροτήτων του συγκεκριμένου κλάδου, που επηρεάζουν αρνητικά τη λειτουργία των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σ' αυτόν.

Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμογής των πιο πάνω διατάξεων (προϋποθέσεις κλπ.), ισχύουν ανάλογα και εν προκειμένω οι διευκρινίσεις της πιο πάνω παραγράφου Β8 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1291/2000, καθώς και αυτές της εγκυκλίου ΠΟΛ.1169/1999.

Τα αναφερόμενα στην περίπτωση β' της παραγράφου 4 ισχύουν ανάλογα και για τυχόν ελεγχθείσες αλλά μη περαιωθείσες υποθέσεις επιχειρήσεων γουνοποιίας.

8. Όπως είναι γνωστό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του π.δ. 186/1992, σε περίπτωση που επιτηδευματίας τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας εκείνης στην οποία εντάσσεται, τότε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή. Ανεπάρκεια επίσης υπάρχει και όταν ο επιτηδευματίας δεν τηρεί τα προβλεπόμενα γι' αυτόν βιβλία, εκτός βεβαίως των προσθέτων, η μη τήρηση των οποίων επισύρει ανακρίβεια από 1/1/95.

Περαιτέρω, με την παράγραφο Α2 του άρθρου 7 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 ορίζεται ότι επί ανεπαρκών βιβλίων και στοιχείων, κατά την εφαρμογή της ανωτέρω απόφασης, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται όπως και επί επαρκών βιβλίων και στοιχείων, δηλαδή όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, εκτός βέβαια αν προκύπτουν διαφορές εκ της προβλεπόμενης επαλήθευσης περί συνάφειας μεταξύ των εμφανιζόμενων αριθμητικών δεδομένων και οικονομικών μεγεθών ή με βάση τις επαληθεύσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999.

Συνεπώς, στις παραπάνω περιπτώσεις τήρησης βιβλίων κατώτερης της προβλεπόμενης κατηγορίας ή μη τήρησης των προβλεπόμενων βιβλίων (π.χ. μη τήρηση βιβλίου Εσόδων - Εξόδων από παραγωγό ασφαλειών), δεν προσαυξάνονται εκ των λόγων αυτών, στο πλαίσιο εφαρμογής της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, τα βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα έσοδα, αλλά λαμβάνονται υπόψη αυτά που προκύπτουν από τα βιβλία,

αν αυτά τηρήθηκαν και τα στοιχεία της επιχείρησης.

Σε ότι αφορά βεβαίως τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι κατά περίπτωση οικείες διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, λαμβανομένων υπόψη των ακαθάριστων εσόδων, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τα ανωτέρω (π.χ. εφαρμογή άρθρων 32, 50 κ.λπ., ν. 2238/1994, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος, με την προβλεπόμενη κατά περίπτωση προσαύξηση, του οικείου συντελεστή λόγω μη τήρησης των προβλεπομένων βιβλίων, σύγκριση, όπου προβλέπεται, με το λογιστικό συντελεστή, μη δυνατότητα εφαρμογής τελικού συντελεστή μεγαλύτερου από 85% κλπ).

9. Επί υποθέσεων ελεγκτικής αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ. που υπάγονται στον ειδικό τρόπο ελέγχου και επίλυσης διαφορών που ορίζεται στα άρθρα 3 και επόμενα της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001, θα εκδίδονται, επί του παρόντος, εντολές ελέγχου μόνο για τις ανέλεγκτες χρήσεις μέχρι και 1998. Οι επόμενες χρήσεις 1999 και 2000 θα ελέγχονται κατά τα ισχύοντα για τις χρήσεις αυτές και με τη σύνταξη, σε κάθε περίπτωση, ιδιαίτερων ειδικών σημειωμάτων ελέγχου, μόνο εφόσον εξαιρετικοί λόγοι το επιβάλλουν.

10. Επί ελεγχόμενων κατά την απόφαση ΠΟΛ.1144/1998 υποθέσεων από τα Τ.Ε.Κ. και τα Π.Ε.Κ., καθώς και από τις Δ.Ο.Υ., εφόσον πρόκειται για υποθέσεις που δεν υπάγονται στον ειδικό τρόπο ελέγχου και επίλυσης των διαφορών που ορίζεται στα άρθρα 3 και επόμενα της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001, μπορεί, αντί όλων των ανέλεγκτων χρήσεων, προκειμένου για χρήσεις 1993 και μετά, να ελέγχονται, με χωριστή εντολή ελέγχου, μόνο οι πέντε πρώτες ανέλεγκτες χρήσεις, εφόσον κατά την πέμπτη κατά σειρά χρήση τηρήθηκαν βιβλία Γ' κατηγορίας υποχρεωτικώς ή μόνο οι χρήσεις μέχρι και 1998, εφόσον αυτές είναι τουλάχιστον πέντε, στις λοιπές περιπτώσεις, με την προϋπόθεση ότι αν υφίστανται και άλλες ανέλεγκτες χρήσεις πριν από τη χρήση 1993, αυτές οπωσδήποτε περαιώνονται με την απόφαση ΠΟΛ.1099/1994 ή ελέγχονται συγχρόνως με τις επόμενες ανέλεγκτες χρήσεις σύμφωνα με τα παραπάνω, κατά περίπτωση.

Οι επόμενες ανέλεγκτες χρήσεις στις παραπάνω περιπτώσεις, που παραμένουν ανέλεγκτες, συνεχίζουν να είναι υποχρεωτικά ελεγκτές και ελέγχονται με νέα εντολή ελέγχου που εκδίδεται το αργότερο εντός διετίας από της έκδοσης της αρχικής εντολής, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

11. Επί υποθέσεων που ελέγχονται για όλες συγχρόνως τις ανέλεγκτες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2000, αλλά για τις χρήσεις 1999 και 2000 διενεργούνται οι επαληθεύσεις που ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001 και σύμφωνα με τις σχετικές με τις διατάξεις αυτές διευκρινίσεις, ευνόητο είναι ότι δεν είναι πλέον υποχρεωτική, επί έλλειψης συνάφειας για τις χρήσεις μέχρι και 1998, η ταυτόχρονη περαίωση και των χρήσεων 1999 και 2000, δεδομένου ότι για τις χρήσεις αυτές διενεργούνται πλέον χωριστά, με ιδιαίτερους υπολογισμούς, οι ανωτέρω επαληθεύσεις του ν. 2753/1999.

12. Επειδή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999 είναι υποχρεωτικής εφαρμογής για όλες τις υπαγόμενες σ' αυτές επιχειρήσεις, οι οριζόμενες από τις διατάξεις αυτές επαληθεύσεις και γενικά ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων αυτών, θα γίνονται υποχρεωτικά και κατά τους διενεργούμενους κατά τις γενικές διατάξεις ελέγχους λόγω εξαίρεσης από τον τρόπο ελέγχου της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, κατά το άρθρο 1 αυτής, ανεξαρτήτως ελέγχουσας υπηρεσίας.

Οι διευκρινίσεις που παρέχονται επί της παραγράφου 9 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1168/2001, στο Α' μέρος της παρούσας, για αναμονή της συμπλήρωσης της τριετίας και έκδοση μερικών φύλλων ελέγχου στις εξαιρετικές περιπτώσεις που επισπεύδεται ο έλεγχος, έχουν βεβαίως εφαρμογή και εν προκειμένω.

13. Σύμφωνα με την υπουργική απόφαση 1100411/16051/4.9.95, για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των εμπορικών, βιοτεχνικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων, χωρικής αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, Πτολεμαΐδας, Νεάπολης Βοίου, Σερβίων, Σιάτιστας του νομού Κοζάνης και των Δ.Ο.Υ. Γρεβενών και Δεσκάτης του νομού Γρεβενών, προεβλέπετο η εφαρμογή μειωμένου κατά 30% συντελεστή καθαρών κερδών για τις χρήσεις 1995 έως και 1998, λόγω του καταστρεπτικού σεισμού της 13ης Μαΐου 1995 και προκειμένου να αποκατασταθεί η οικονομική και κοινωνική ζωή στις ανωτέρω περιοχές.

Κατόπιν αυτών, κατά τους διενεργούμενους ελέγχους των ανωτέρω επιχειρήσεων, η ανωτέρω μείωση των συντελεστών καθαρών κερδών, εκτός από τον προσδιορισμό των τελικών καθαρών κερδών για τις προαναφερόμενες χρήσεις, θα λαμβάνεται επίσης υπόψη και κατά τη διενέργεια της επαλήθευσης περί ύπαρξης ή μη συνάφειας κατά την εφαρμογή των οικείων διατάξεων της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, για τον υπολογισμό των προβλεπόμενων από τις διατάξεις αυτές

προστιθέμενων ποσών καθαρών κερδών (περίπτωση στ' των παραγράφων Β4 και Γ11 του άρθρου 4 της απόφασης).

Τα αναφερόμενα στην περίπτωση β' της παραγράφου 4 ισχύουν ανάλογα και για τυχόν ελεγχθείσες αλλά μη περαιωθείσες υποθέσεις επιχειρήσεων που υπάγονται στην ανωτέρω απόφαση περί μείωσης των συντελεστών καθαρών κερδών.

14. Λόγω της ιδιαιτερότητας των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης πρατηρίων υγρών καυσίμων με ταυτόχρονη εμπορία λιπαντικών ή και λοιπών ειδών αυτοκινήτων ή και παροχή υπηρεσιών (βιβλία Α' κατηγορίας για τα καύσιμα και Β' κατηγορίας για τους λοιπούς κλάδους ή δραστηριότητες) και ενόψει ορισμένων ζητημάτων που ανέκυψαν κατά τη διενέργεια της προβλεπόμενης από την απόφαση ΠΟΛ.1144/1998 επαλήθευσης περί ύπαρξης ή μη συνάφειας στις επιχειρήσεις αυτές, κατά τους διενεργούμενους εφεξής ελέγχους στις εν λόγω επιχειρήσεις και σε ότι αφορά τη συγκεκριμένη επαλήθευση θα εφαρμόζονται τα εξής:

α. Η ανωτέρω επαλήθευση θα διενεργείται χωριστά για κάθε κατηγορία βιβλίων, κατά τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις (παραγρ. Β4 αρθ. 4 απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 για το βιβλίο Αγορών και παραγρ. Γ11 του ίδιου άρθρου της απόφασης για το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων) και με βάση όσα ειδικότερα ισχύουν για τις παραπάνω επιχειρήσεις (μη υπολογισμός αγορών βενζίνης και πετρελαίου για τον υπολογισμό αποσβέσεων), με τις ακόλουθες πρόσθετες διευκρινίσεις:

Σε ότι αφορά τους υπολογισμούς ειδικά για το βιβλίο Αγορών, ως προστιθέμενο ποσό καθαρού κέρδους (περίπτ. στ', παραγρ. Β4 αρθ. 4 απόφασης), θα λαμβάνονται τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από την εφαρμογή επί των αγορών όλων των χρήσεων του οικείου συντελεστή καθαρών κερδών επί αγορών.

Σε ότι αφορά τα προστιθέμενα ποσά μισθών - ημερομισθίων και εργοδοτικών εισφορών, ενοικίων και λοιπών εξόδων και δαπανών (περίπτ. β', γ', δ' παραγρ. Β4 και Γ11 αρθ. 4 απόφασης), αν μεν αυτά αφορούν αποδεδειγμένα κλάδους ή δραστηριότητες μιας μόνο κατηγορίας βιβλίων τότε βαρύνουν την κατηγορία αυτή, ενώ αν αφορούν κλάδους ή δραστηριότητες και των δύο κατηγοριών βιβλίων

(κοινές δαπάνες), τότε επιμερίζονται ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των καθαρών κερδών των οικείων κλάδων ή δραστηριοτήτων κάθε κατηγορίας βιβλίων, επί του συνόλου των καθαρών κερδών των κλάδων αυτών ή δραστηριοτήτων με βάση τα βιβλία και των δύο κατηγοριών. Σε περίπτωση που ασκείται ταυτόχρονα και δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών (π.χ. πλυντήριο αυτοκινήτων), τότε το ποσοστό συμμετοχής των κοινών δαπανών στους κλάδους ή δραστηριότητες του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 50%.

β. Τυχόν αρνητικές διαφορές ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από την ως άνω διενεργούμενη χωριστά για κάθε κατηγορία βιβλίων επαλήθευση λόγω έλλειψης συνάφειας, βαρύνουν αποκλειστικά την κατηγορία βιβλίων που αφορούν και δεν επηρεάζουν τα δεδομένα της άλλης κατηγορίας βιβλίων. Για τις διαφορές αυτές ακολουθείται, κατά κατηγορία βιβλίων, η προβλεπόμενη περαιτέρω διαδικασία (ισομερής κατανομή στις ελεγχόμενες χρήσεις με προηγούμενη αναγωγή σε αγορές ειδικά επί βιβλίου Αγορών κλπ.).

Ειδικά όμως στην περίπτωση που μόνο για τη μια κατηγορία βιβλίων προκύπτει αρνητική διαφορά ακαθάριστων εσόδων, ενώ για την άλλη κατηγορία προκύπτει θετική διαφορά, τα δύο επιμέρους ποσά διαφορών προστίθενται αλγεβρικά και τελικώς υφίσταται έλλειψη συνάφειας μόνο εφόσον το προκύπτον αποτέλεσμα είναι αρνητικό. Σε τέτοια περίπτωση, η προκύπτουσα τελική αρνητική διαφορά είναι ευνόητο ότι βαρύνει αποκλειστικά την κατηγορία βιβλίων από την οποία προέρχεται.

Τα αναφερόμενα στην περίπτωση β' της παραγράφου 4 έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τις ελεγχθείσες αλλά μη περαιωθείσες υποθέσεις πρατηρίων υγρών καυσίμων.

15. Για τον έλεγχο των χρήσεων 1999 και επόμενων ειδικά επί εμπορικών επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών που υπάγονται στις διατάξεις των άρθρων 33 και 51 του ν. 2238/94: όπως αυτές ισχύουν ύστερα από τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7 του ν. 2753/1999, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 28 του ν. 2789/2000 καθώς και της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του ν. 2873/2000 (περί περιορισμού των λογιστικών κερδών, επί εμπορικών επιχειρήσεων με δραστηριότητα πώλησης ή παραγωγής, στο ύψος των κερδών που προσδιορίζονται εξωλογιστικά πλέον

προσαύξησης 50%), εφαρμόζονται τα ακόλουθα, ανεξαρτήτως τρόπου ελέγχου (με απόφαση ΠΟΛ.1144/1998 ή με γενικές διατάξεις) και ελέγχουσας υπηρεσίας:

Ελέγχεται κατ' αρχήν η ορθή εν γένει εφαρμογή εκ μέρους του φορολογούμενου, κατά δήλωση, των ανωτέρω διατάξεων των άρθρων 33 και 51 του ν. 2238/1994 και εφόσον συντρέχει περίπτωση το καθαρό εισόδημα επαναπροσδιορίζεται (π.χ. λόγω μη ορθού υπολογισμού του λογιστικού αποτελέσματος, λόγω επαναπροσδιορισμού από τον έλεγχο των σταθερών επαγγελματικών δαπανών ελεύθερου επαγγελματία - παραγρ. 2,3 αρθ. 51 κλπ).

Περαιτέρω, ειδικά στις περιπτώσεις που επαναπροσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα ή οι ακαθάριστες αμοιβές λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων ή έλλειψης συνάφειας κατά τις διατάξεις της παραγράφου Γ11 του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 ή ύπαρξης διαφορών ακαθάριστων εσόδων βάσει των επαληθεύσεων της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999, προσδιορίζεται το καθαρό εισόδημα που αναλογεί στα επιπλέον ακαθάριστα έσοδα ή στις επιπλέον ακαθάριστες αμοιβές, με τη χρήση του προβλεπόμενου για το οικείο επάγγελμα μοναδικού συντελεστή καθαρών κερδών ή αμοιβών.

Το προκύπτον κατά τα ανωτέρω ποσό καθαρού εισοδήματος προστίθεται στο δηλωθέν ή στο επαναπροσδιοριζόμενο, κατά περίπτωση, καθαρό εισόδημα που προκύπτει εκ της εφαρμογής, επί των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων ή αμοιβών, των διατάξεων των παραγράφων 1, 2, 3 ή 4 του άρθρου 33 ή της παραγράφου 1 του άρθρου 51 του ν. 2238/1994, αναλόγως της περιπτώσεως και το προκύπτον άθροισμα αποτελεί το κατ' έλεγχο ελάχιστο καθαρό εισόδημα.

Βεβαίως, αν από την εφαρμογή των άρθρων 32 ή 50 του ν. 2238/1994 προκύπτει μεγαλύτερο ποσό καθαρού εισοδήματος, τότε λαμβάνεται υπόψη το μεγαλύτερο ποσό βάσει των άρθρων αυτών.

Ευνόητο είναι επίσης ότι ειδικά επί ελεύθερων επαγγελματιών, αν το τυχόν επαναπροσδιοριζόμενο καθαρό εισόδημα με βάση τις σταθερές

επαγγελματικές δαπάνες είναι μεγαλύτερο, λαμβάνεται υπόψη το μεγαλύτερο αυτό καθαρό εισόδημα.

Για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 του ανωτέρω άρθρου 33 του ν. 2238/1994 σε περιπτώσεις εμπορικών επιχειρήσεων για τις οποίες δεν προβλέπεται Μ.Σ.Κ.Κ. ως συντελεστής καθαρών κερδών, προκειμένου να γίνουν όλοι οι σχετικοί υπολογισμοί, λαμβάνεται ο συντελεστής του περισσότερο συναφούς ή συγγενούς επαγγέλματος και ελλείψει αυτού ο συντελεστής προσδιορίζεται με βάση τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης και τα διαθέσιμα εν γένει σχετικά στοιχεία.

Αντίθετα, σε περιπτώσεις ελευθερίων επαγγελμάτων που δεν προβλέπεται μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ως συντελεστής, προκειμένου επίσης να γίνουν όλοι οι σχετικοί υπολογισμοί, λαμβάνεται ο μέσος όρος των μοναδικών συντελεστών του οικείου πίνακα (47,75%), καθότι υπάρχει σχετική πρόβλεψη στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 51 του ν. 2238/1994.

Σε περίπτωση μη διαφύλαξης ή μη προσκόμισης για έλεγχο του βιβλίου απογραφών, ως απογραφή λήξης ή έναρξης, κατά περίπτωση, για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του ν. 2238/1994, λαμβάνεται το 10% των αγορών της τρέχουσας ή της προηγούμενης από αυτήν χρήσης, αντίστοιχα. Σε περίπτωση εξάλλου σύνταξης απογραφών προαιρετικώς, σκόπιμο είναι, για την εξακρίβωση της τήρησης της προβλεπόμενης προϋπόθεσης για υποχρεωτική σύνταξη απογραφών για μια τριετία, να αναγράφεται σχετική παρατήρηση σε πρόχειρο σημείωμα που θα τίθεται στο φάκελο της υπόθεσης για την ενημέρωση του επόμενου ελέγχου.

**Παρακάτω έχουμε ένα απόσπασμα από την εφημερίδα το βήμα σχετικά με τα ειδικά ελεγκτικά κέντρα:**

**Ειδικό ελεγκτικό κέντρο του υπουργείου Οικονομικών για τις εταιρείες με τζίρο άνω των 2 δισ.**

**Ελεγχοι σε 1.391 κολοσσούς Σε τακτά χρονικά διαστήματα από ειδικευμένους επόπτες**

ΟΙ 1.391 μεγάλες επιχειρήσεις που παρουσιάζουν ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 2 δισεκατομμύρια δραχμές θα υφίστανται εξονυχιστικούς φορολογικούς ελέγχους από ειδική υπηρεσία του υπουργείου Οικονομικών. Μαζί με αυτές θα ελέγχονται σε τακτική βάση και όλες οι επιχειρήσεις με ετήσιο τζίρο από 350 εκατομμύρια ως 2 δισ. δρχ.

Σύμφωνα με πληροφορίες του «Βήματος», το υπουργείο Οικονομικών έχει καταλήξει σε τελικές αποφάσεις για τη δημιουργία, την εγκατάσταση και τη στελέχωση ενός Εθνικού Ελεγκτικού Κέντρου και έξι περιφερειακών, τα οποία θα αρχίσουν να λειτουργούν από το φθινόπωρο.

Η έδρα του Εθνικού Ελεγκτικού Κέντρου θα είναι στην Αθήνα, θα στελεχωθεί με 87 έμπειρους εφοριακούς και στην αρμοδιότητά του ανήκουν οι έλεγχοι 1.391 επιχειρήσεων σε όλη την επικράτεια με τζίρο μεγαλύτερο από δύο δισεκατομμύρια δραχμές.

Από τους 87 εφοριακούς οι 64 θα είναι ελεγκτές, οι 5 επόπτες, θα υπάρχει ένας προϊστάμενος και 17 θα παρέχουν γραμματειακή υποστήριξη.

Οι 717 από αυτές τις μεγάλες επιχειρήσεις βρίσκονται στην Αθήνα, οι 247 στη Μακεδονία και στη Θράκη, οι 278 στον Πειραιά, στην Κρήτη, στα Δωδεκάνησα και στα νησιά του Αιγαίου, οι 46 στην Πελοπόννησο, οι 28 στην Ηπειρο, στην Κέρκυρα και στη Δυτική Στερεά Ελλάδα και οι 75 στη Θεσσαλία και στην Ανατολική Στερεά Ελλάδα.

Τα έξι περιφερειακά ελεγκτικά κέντρα, τα οποία θα ελέγχουν επιχειρήσεις με τζίρο μεγαλύτερο από 350 εκατομμύρια και μικρότερο από 2 δισεκατομμύρια δραχμές, θα εγκατασταθούν στην Αθήνα, στον Πειραιά, στη Θεσσαλονίκη, στην Πάτρα, στη Λάρισα και στα Ιωάννινα. Το πρώτο, που θα έχει υπό τον έλεγχό του 3.028 επιχειρήσεις, θα στελεχωθεί από 5 επόπτες, 74 ελεγκτές και άλλους 16 διοικητικούς υπαλλήλους.

Το ελεγκτικό κέντρο του Πειραιά θα ελέγχει 1.908 επιχειρήσεις και θα επανδρωθεί με 72 υπαλλήλους, εκ των οποίων 3 επόπτες, 56 ελεγκτές και άλλα 12 διοικητικούς. Της Θεσσαλονίκης θα αναλάβει τον έλεγχο 1.663



επιχειρήσεων και θα απαρτίζεται από 62 υπαλλήλους (3 επόπτες, 46 ελεγκτές και 12 διοικητικοί). Της Πάτρας θα ελέγχει 420 επιχειρήσεις και θα στελεχωθεί από 27 υπαλλήλους (1 επόπτης, 17 ελεγκτές, 8 διοικητικοί). Της Λάρισας θα έχει στη δικαιοδοσία του 392 επιχειρήσεις και θα απασχολεί 1 επόπτη, 17 ελεγκτές και 8 διοικητικούς υπαλλήλους.

Τέλος, το Περιφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο Ιωαννίνων θα ελέγχει 263 επιχειρήσεις και θα στελεχωθεί με 22 υπαλλήλους (1 επόπτης, 12 ελεγκτές και 8 διοικητικοί).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.**

### **Έλεγχοι άλλων εγγραφών και παραστατικών πλην δαπανών.**

Σ' αυτό το κεφάλαιο θα ασχοληθούμε με τους ελέγχους εγγραφών και παραστατικών, ξεκινώντας το κεφάλαιο θα μιλήσουμε για το κύρος των βιβλίων και στοιχείων, για την ανεπάρκεια βιβλίων και στοιχείων και τους λόγους που συντρέχουν για να έχουμε ανεπάρκεια, για την ανακρίβεια βιβλίων και στοιχείων και τους λόγους που πρέπει να συντρέχουν για την ανακρίβεια.

### **ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΤΑΞΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΘΕΣΗ ΑΠΟΚΡΥΨΗΣ ΤΗΣ 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 Δεύτερης και Τρίτης κατηγορίας.**

##### **A) Λόγοι ανεπάρκειας**

Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ, όπως η παράγραφος αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 3052, οριοθετούνται οι περιπτώσεις της ανεπάρκειας οι οποίες είναι πλέον ενιαίες τόσο για τα βιβλία της Δεύτερης κατηγορίας, όσο και για τα βιβλία Τρίτης 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 εξωλαγιστικό (τεκμαρτό)

τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Οι λόγοι αυτοί μπορεί να συντρέχουν αθροιστικά ή διαζευτικά.

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:**

- ③ Των ημερολογίων (θεωρημένων ή αθεώρητων)
- ③ Του ισοζυγίου γενικού- αναλυτικών καθολικών (ισχύει από 1-1-2003)
- ③ Του Βιβλίου εσόδων – εξόδων (χειρόγραφο ή μηχανογραφικό)
- ③ Της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων – εξόδων (ισχύει από 1-1-2003)

**β) Η μη διαφύλαξη των βιβλίων:**

- ③ Των αθεώρητων ημερολογίων (σε μηχανογραφική τήρηση, ισχύει από 1-1-2003)
- ③ Του αθεώρητου βιβλίου εσόδων – εξόδων (σε μηχανογραφική τήρηση, ισχύει από 1-1-2003)

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

- ③ Του βιβλίου αποθήκης
- ③ Του βιβλίου παραγωγής – κοστολογίου
- ③ Του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών
- ③ Του βιβλίου απογραφών (για βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας)
- ③ 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 στη επαγγελματικής του εγκατάσταση αγαθά για επισκευή που δε συνοδεύονται με στοιχεία 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).

#### **Σημείωση:**

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 αυτής 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 κτλ.

Τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας εκείνης στην οποία εντάσσεται ο επιτηδευματίας

#### **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 ακαθόριστα 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 ευρώ και άνω, κατά τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

Υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 18 του ΚΒ.Σ, όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 16 Ν.2992/2002 (ΦΕΚ Α' 54/20.03.2002) 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 ευρώ (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 20.03.2002 και μετά και καταλαμβάνει τις σχετικές έγγραφες ανεξάρτητα από την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων. (Με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1127/16.04.2002 δόθηκε μια άτυπη παράταση ισχύος της διάταξης μέχρι τις 30.04.2002).

Με την ίδια εγκύκλιο ΠΟΛ 1127/16.04.2002 διευκρινίζονται θέματα σχετικά με την απόδειξη της συναλλαγής με δίγραμμη επιταγή ή μέσω του 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 καταχώρηση 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.

### Β) 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'ανάγκη 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:

③ Να μην οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη (άξια συγχώρησης), να οφείλονται δηλαδή σε πρόθεση.

③ Να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο.

Περαιτέρω οι λόγοι της ανεπάρκειας θα πρέπει:

③ 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)

③ Να αφορούν σε οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και 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, ποιές είναι οι πράξεις ή παρατυπίες που δεν μπορούν να αποδοθούν σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη (συρροή παραβάσεων, υποτροπή, ιδιάζουσες φορολογικές παραβάσεις κτλ).

### **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 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 αν συντρέχουν αθροιστικά, όπως : α) όταν αυτά μπορούν αν επαναδημιουργηθούν με οποιονδήποτε τρόπο και σε χρόνο που θα καθορίσει ο προϊστάμενος της 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 κτλ. (εγκ ΠΟΛ 1010/26.1.2005).

### **Σημείωση:**

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 εγγράφων κτλ) όταν τα δεδομένα που 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 1010/26.01.2005)

## **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 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 επιχείρησής 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. 1163/30.06.1994).

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 1.01.2003) και της παρ. 5 του ίδιου άρθρου του Κ.Β.Σ.

η) Η μη καταχώριση των συναλλαγών στα πρόσθετα βιβλία ή μη καταχώριση σε αυτά ανακριβώς των στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής. (Η περίπτωση η' ισχύει από 1.01.2003).

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 ανωτέρα 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 περιστατικών:

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 αυτές 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.

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

### **αα) 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.

### **ββ) 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.1016/26.01.2005).

Σημείωση:

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.

## **2. Ανακρίβεια βιβλίων Πρώτης κατηγορίας**

### **Α) Λόγοι ανακρίβειας**

Οι λόγοι ανακρίβειας των βιβλίων Πρώτης 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 αγαθών.

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 περίπτωση στ' της παραγρ. 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (βλ. σχετικά ανωτέρω στην ανάλυση των οικείων διατάξεων). 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) Συντρέχοντας 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.

Σημείωση:

Η πρόθεση του επιτηδευματία 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 ακαθαρίστων εσόδων, ποσοστών και αξιών**

Νη 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 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 έσοδα, διαβαθμίζονται σε πέντε κλιμάκια, που έχουν ως εξής:

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

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 επιεικούς 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, π.χ διαπίστωση μέσα στην ίδια χρήση μιας παράβασης για μη έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης και μιας δεύτερης, από μεταγενέστερο έλεγχο, για ακριβή 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 (πχ τιμολογίου, απόδειξης παροχής υπηρεσιών, απόδειξης λιανικής πώλησης κλπ) με αξία άνω των 880 ευρώ (παραβάσεις ουσιαστικές).

δ) Η μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 και της παρ.5 του άρθρου 10 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 ευρώ (305.800 δραχ) για κάθε στοιχείο αξίας. Η χρήση τέτοιων στοιχείων μέσα στην ίδια χρήση με τυχόν μικρότερη αξία λαμβάνεται αθροιστικά και δεν πρέπει να ξεπερνά το όριο των 880 ευρώ (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 (βλέπετε σχετικά ανωτέρω, θέμα με τίτλο «Εξαιρέσεις»).

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 ευρώ. 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 δυσαπόδεικτη από 14.12.2004.

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

### **Παράδειγμα πρώτο**

Έστω ότι η επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα 140.000 ευρώ (πρώτο κλιμάκιο) καμ με βιβλία Β κατηγορίας δεν εμφάνισε στα βιβλία της ακαθάριστα έσοδα 4.200 ευρώ.

Η αξία αυτής 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 ευρώ και συνεπώς ασκεί επίδραση στο κύρος των βιβλίων (αποτελεί ανακρίβεια).

Αντίθετα αν το ποσό της απόκρυψης ήταν για παράδειγμα, 3000 ευρώ (1.022.250 δρχ) τα αποτελέσματα των βιβλίων θα ήταν αποδεκτά.

### **Παράδειγμα δεύτερο**

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

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

Σε περίπτωση όμως που το ταμειακό έλλειμμα ήταν μέχρι 14.000 ευρώ που αντιπροσωπεύει το ποσοστό 2% (4.770.000 δρχ) δεν τίθεται θέμα ανακρίβειας.

### **Παράδειγμα Τρίτο**

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

Η συγκεκριμένη παράλειψη επισύρει την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, επειδή πρόκειται για μη έκδοση στοιχείων αξίας που υπερβαίνει το όριο των 880 ευρώ (βλ. ανωτέρω «εξαιρέσεις» περίπτωση γ). 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 ευρώ.

### **Παράδειγμα τέταρτο**



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 πέμπτο**

Από γενόμενο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα πλαστό και εικονικό τιμολόγιο 800 ευρώ.

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 ευρώ. 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 ευρώ, που αποτελεί το «κλειδί» για το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως επαρκών ή 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 τηρουμένων 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 συνιστάται 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 ιδιαίζουσες 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 1010/26.01.2005 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 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 αρμόδια ΔΟΥ.

Διευκρινίζεται ότι τις περιπτώσεις που οι υποθέσεις εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (Πρωτοδικείων-Εφετείων) και του ΣτΕ οι

ενδιαφερόμενοι μπορούν να ζητήσουν την επίλυση της διαφοράς τους, με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ 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 ΔΟΥ) και η επόμενη είναι Κυριακή (αργία) η προθεσμία αυτή παρατείνεται στην επόμενη εργάσιμη ημέρα ήτοι μέχρι και την 14.02.2004. 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.Δ4600/1966 ανεξάρτητα του χρόνου που αυτές περιήλθαν στην αρμοδιότητα των Διοικητικών Δικαστηρίων και του ΣτΕ δεδομένου ότι οι υπ' όψιν διατάξεις είναι ειδικές.

δ. Δεν έχει παρέλθει μέχρι τη δημοσίευση του νόμου 3296/2004 (14.02.2004) 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 14.02.2005, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην ανωτέρω περίπτωση γ. Για το εμπρόθεσμο του ένδικου μέσου λαμβάνονται υπόψιν 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.ΠΟΛ1010/26.01.2005).

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

Σχετικά με το θέμα αυτή 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 σχετική 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 υπόψιν διαζευτικά ή αθροιστικά προκειμένου τα βιβλία να απορριφθούν ως ανακριβή.

Στην πραγματικότητα, όμως έπαυσε να ισχύει μια 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 αρτοζαχαροπλασείο 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 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει το τυπικό – αντικειμενικό στοιχείο της απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών (βλ. σχετικά «Εξαιρέσεις»), το οποίο όμως υπόκειται σε δεύτερη κρίση (εκ μέρους του προϊσταμένου της ΔΟΥ) 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 κτλ), όταν διαπράττουν κατά συρροή παραβάσεις ή είναι υπότροποι. Στην περίπτωση αυτή, ενώ η πρόθεση, ως στοιχείο πραγματικό, υπάρχει (στο παράδειγμά 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.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.

Λογιστική-Φορολογική αντιμετώπιση των διαφορών που προκύπτουν και βεβαιώνονται από τον έλεγχο.

Στο κεφάλαιο αυτό θα αναλύσουμε τα πρόστιμα των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και τις βάσεις υπολογισμού των προστίμων καθώς και τους συντελεστές βαρύτητας.

### ΤΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Β.Σ

#### Γενικά

Με το άρθρο 9 του Ν 3052/2002 (ΦΕΚ Α' 221/24.09.2002) επέρχονται σημαντικές αλλαγές στις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, σε ό,τι αφορά δηλαδή, στην επιβολή των προστίμων του Κ.Β.Σ

Οι διατάξεις αυτές έχουν άμεση εφαρμογή από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου (24-09-2002)

Κατόπιν αυτού κρίνεται αναγκαίο να παρασχεθούν ορισμένες διευκρινίσεις και παράλληλα να γίνει μια συνολική παρουσίαση και σύντομη ανάλυση (όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο) όλων των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.

#### 1. **Εννοιολογικοί προσδιορισμοί (Άρθρο 5 παρ. 2)**

Οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί ως στοιχεία υπολογισμού των προστίμων είναι οι εξής:

##### α. **Οι βάσεις υπολογισμού**

Είναι τα ποσά επί των οποίων εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας, για συγκεκριμένες παραβάσεις. Οι βάσεις υπολογισμού διακρίνονται σε δύο

κατηγορίες, ήτοι η βάση υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ ΥΠ. 1) και η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ ΥΠ.2).

### **ΒΑΣ. ΥΠ. 1**

Προβλέπονται τρία μεγέθη (ποσά) που κλιμακώνονται ανάλογα με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων και ειδικότερα:

- Για βιβλία Α'κατηγορίας ή για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων: 100.000 δρχ (ήδη 293 Ευρώ)
- Για βιβλία Β'κατηγορίας και ιδρυτές επιχειρήσεων πλην Α.Ε και ΕΠΕ 200.000 (ήδη 586 ευρώ)
- Για βιβλία Γ' κατηγορίας και ιδρυτές Α.Ε και ΕΠΕ 300.000 (ήδη 880 ευρώ)

### **ΒΑΣ. ΥΠ. 2**

Το ποσό της βάσης αυτής είναι ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, χωρίς το ΦΠΑ, κατά περίπτωση.

### **β. Ο Συντελεστής Βαρύτητας**

Είναι μία τιμή μονάδος που κλιμακώνεται από το 1 έως το 5 ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης. Εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού (ΒΑΣΗ ΥΠ 1 ή ΒΑΣΗ ΥΠ 2)

Έτσι το πρόστιμο του Κ.Β.Σ προκύπτει από την εφαρμογή της εξίσωσης:

**ΒΑΣΗ ΥΠ 1 (ή ΒΑΣΗ ΥΠ 2) Χ ΠΛΗΘΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ Χ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΒΑΡΥΤΗΤΑΣ = ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ**

### **γ. Το ανώτατο όριο (όροφη)**

Είναι το ποσό, το ύψος του οποίου δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο. Εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις. Εξαιρούνται αυτές για τις οποίες ισχύει η ΒΑΣΗ ΥΠ 2 (βλ. παρακάτω αυτοτελείς παραβάσεις)

### **δ. Οι γενικές παραβάσεις**

Είναι αυτές για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο για κάθε διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

### **ε. Οι αυτοτελείς παραβάσεις**

Είναι αυτές για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε μία παράβαση. Ορίζονται περιοριστικά στην παρ. 8 του άρθρου 5.

## **2. Ιδιαίτερο πρόστιμο-Συγχώνευση κυρώσεων (Άρθρο 5 παρ.3)**

Ιδιαίτερο πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε πράξη ή παράλειψη που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο μέσα στην ίδια χρήση.

Με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 3, όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν.3052/2002, προβλέπεται η συγχώνευση των κυρώσεων για παραβάσεις που αφορούν σε βιβλία και στοιχεία. Π.χ η μη τήρηση από ιατρό (ο οποίος τηρεί βιβλία Β κατηγορίας) του βιβλίου επίσκεψης ασθενών, καθώς και η μη καταχώρηση σε αυτό τριών (3) ασθενών τιμωρείται ως εξής:

586 ευρώ (ΒΑΣ.ΥΠΟΛ Νο1) X 1 (ΣΥΝΤ.ΒΑΡ) X 3 (ΠΛΗΘΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ)= 1.758 ευρώ.

Στην περίπτωση αυτή, δηλαδή, επιβάλλεται το βαρύτερο πρόστιμο μεταξύ αυτού που προβλέπεται για τη μη καταχώρηση των τριών ασθενών και τη μη τήρηση του βιβλίου επίσκεψης ασθενών, παράλειψη η οποία (μόνη της) τιμωρείται ως εξής:

586 ευρώ (ΒΑΣ. ΥΠΟΛ Νο1) X 2 (ΣΥΝΤ. ΒΑΡ)=1.172 ευρώ

## **3. Παραβάσεις που ανάγονται σε περισσότερες χρήσεις (Άρθρο 5 παρ.4)**

Για πράξεις ή παραλείψεις που συνιστούν παράβαση του Κ.Β.Σ, εφόσον ανάγονται σε περισσότερες χρήσεις, εκδίδεται χωριστά απόφαση προστίμου, κατά διαχειριστική περίοδο.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 4, όπως αυτές συμπληρώθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν. 2753/1999 ορίζεται ότι επιβάλλεται πρόστιμο που ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός που θεωρείται ως παράβαση και σε περίπτωση μη απόδειξης (από τον υπόχρεο φορολογούμενο) του χρόνου τέλεσης της παράβασης στο χρόνο που δηλώνεται το γεγονός.



Οι περιπτώσεις αυτές που έχουν σχέση με το χρόνο επιβολής του προστίμου είναι οι εξής:”

③ Η μη διαφύλαξη των βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών των εγγραφών

③ Η μη επίδειξη αυτών.

#### **4. Παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά τη διακοπή των εργασιών**

Ειδικά, όταν οι ανωτέρω αναφερόμενες παραβάσεις διαπράττονται ή διαπιστώνονται σε χρόνο μεταγενέστερο της διακοπής των εργασιών της επιχείρησης κλπ επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του παραβάτη, το οποίο ανάγεται στο τελευταίο έτος άσκησης της δραστηριότητας.

#### **5. Ειδικές περιπτώσεις μη επιβολής προστίμου (Άρθρο 5 παρ.5)**

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις εξής περιπτώσεις:

α) Έκδοση φορολογικών στοιχείων χωρίς την τήρηση ενιαίας αρίθμησης ή την επανάληψη της ενιαίας αρίθμησης των στοιχείων

β) Έκδοση αθεώρητων φορολογικών στοιχείων αντί θεωρημένων. Προϋπόθεση είναι αυτά να εκδόθηκαν από παραδρομή και να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα. Παράλληλα δε, να είχε γίνει και αναγγελία στο γεγονός στην αρμόδια ΔΟΥ, εννοείται πριν από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο.

γ) Έκδοση στοιχείου που θεωρείται μη προσήκον (πχ τιμολογίου αντί φορτωτικής) υπό την προϋπόθεση ότι ως προς το ουσιαστικό περιεχόμενο περιλαμβάνει αυτά που απαιτούν οι διατάξεις και είναι θεωρημένο, εφόσον απαιτείται η θεώρηση για το κανονικό στοιχείο.

δ) Μη διαφύλαξη αντίτυπων φορολογικών στοιχείων που έχουν εκδοθεί προαιρετικά.

• ε) Μη έκδοση δελτίων αποστολής σε περιπτώσεις

③ Επιστροφής αγαθών αξίας μέχρι 880 ευρώ

③ Παράδοσης αγαθών για επισκευή, συντήρηση ή άλλη αιτία που δε συνεπάγεται απόκτηση εσόδου. Ως προϋπόθεση τίθεται να έχει εκδοθεί αντίστροφο δελτίο αποστολής από τον παραλήπτη και να αποδεικνύεται από αντίτυπο ή φωτοαντίγραφο αυτού.

Στ) Έκδοση δελτίων αποστολής με γενική περιγραφή των ειδών (χωρίς ανάλυση κατ'είδος), όταν πρόκειται για διακίνηση προς δειγματισμό, εφόσον τα δείγματα δεν παραδίδονται και δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης.

ζ) Διαπίστωση τυπικών παραβάσεων. Πρόκειται δηλαδή για παραβάσεις οι οποίες:

③ Δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που οδηγούν στην απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών

③ Δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερή το διενεργούμενο φορολογικό έλεγχο.

Προϋπόθεση αποτελεί να μην οφείλονται (οι τυπικές παραβάσεις) σε εσκεμμένη ενέργεια (συγχωρείται παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη) και να μην έγινε στο παρελθόν υπόδειξη για την ορθή εφαρμογή των σχετικών διατάξεων.

η) Διαπίστωση παραβάσεων που αφορούν σε χρήσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ ή περιπτώσεις υποθέσεων που έχουν περαιωθεί καθ' οιονδήποτε τρόπο (π.χ με την απόφαση ΠΟΛ 1144/1998, ΠΟΛ 1037/2005 κτλ) εκτός αν πρόκειται για νέα στοιχεία που οδηγούν στην έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου

## **6. Γενική αρχή μη επιβολής προστίμου (Άρθρο 5 παρ.5 εδαφ. δεύτερο)**

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για ανυπαίτια εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του ΚΒΣ κατά τρόπο εσφαλμένο, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997. [Η διάταξη ισχύει και για τα πρόστιμα των λοιπών φορολογιών (βλ. σχετικά άρθρο 4 παρ. 2) καθώς και για τις προσαυξήσεις]

**7. Γενικές παραβάσεις- Συντελεστής Βαρύτητας Νο1 (άρθρο 5 παρ 6, εδάφιο πρώτο)**

Για την επιβολή του προστίμου λαμβάνεται υπ'όψιν η ΒΑΣΗ ΥΠΙ 1 (βιβλίο ποσοτικής παραλαβής) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με τιμή ένα (1) πχ για μη τήρηση βιβλίου Εσόδων-Εξόδων το πρόστιμο είναι:

586 ευρώ (ΒΑΣΗ ΥΠΙ 1) X 1 (ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΒΑΡΥΤΗΤΑΣ)= 586 ευρώ.

**8. Συντελεστής Βαρύτητας αυξημένος (Άρθρο 5 παρ. 6 εδαφ. Δεύτερο)**

Κατ'εξαιρέση για πιο κάτω (γενικές) παραβάσεις ο συντελεστής ποικίλλει ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και υπολογίζεται από 2 έως 5 κατά περίπτωση.

Οι επί μέρους παραβάσεις που αναφέρονται σε κάθε (αυξημένο) Συντελεστή βαρύτητας έχουν ως εξής:

**Συντελεστής Βαρύτητας 2**

**Εφαρμόζεται στις εξής περιπτώσεις:**

α) Μη τήρηση βιβλίων Γ κατηγορίας ή τήρηση κατώτερης κατηγορίας πχ Β ή Α (περιπτ. α)

β) Μη τήρηση των πρόσθετων βιβλίων του δεύτερου εδαφίου της παραγρ. 1 (βιβλίο ποσοτικής παραλαβής) και της παραγρ. 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ πχ βιβλίο πελατών, επίσκεψης ασθενών, μαθητολόγιο κτλ)

(περιπτ β)

γ) Μη τήρηση των βιβλίων

αα) αποθήκης

ββ) παραγωγής κοστολογίου και

γγ) τεχνικών προδιαγραφών, ανεξάρτητα αν η παράλειψη αφορά σε ένα ή περισσότερα, από αυτά (περιπτ. γ)

δ) ελλιπής περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών, πχ. Ελλιπής περιγραφή του είδους στο βιβλίο απογραφής (αναγραφή κατά γενική κατηγορία και όχι αναλυτικά κατ'είδος) (περιπτ. δ)

ε) Μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων μετά από προηγούμενη πρόσκληση. (περιπτ ε)

Συντελεστής βαρύτητας 3

Εφαρμόζεται στις εξής περιπτώσεις:

α) Μη εμπρόθεσμη ενημέρωση του βιβλίου απογραφών ή μη τήρηση αυτού (περιπτ στ)

ειδικά όταν επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης ή (μη σύνταξη ή μη εμπρόθεσμη σύνταξη και καταχώρηση του ισολογισμού) δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής

β) Μη υποβολή στοιχείων του άρθρου 20 του ΚΒΣ (Συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών) ή εκπρόθεσμη υποβολή τους μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους. Ως προϋπόθεση τίθεται οι παραλείψεις αυτές να αφορούν σε μεγέθη συνολικής αξίας ανά κατάσταση προμηθευτών – πελατών άνω των 5.000.000 δρχ (ήδη 14.673 ευρώ) (περιπτ. ζ)

γ) παράλειψη καταχώρησης αντισυμβαλλομένων στις συγκεντρωτικές καταστάσεις ή ανακριβούς καταχώρησης της αξίας, εφόσον οι παραλείψεις ή οι ανακρίβειες αυτές αναφέρονται σε συναλλαγές συνολικής αξίας άνω των 5.000.000 δρχ (ήδη 14.673 ευρώ). Για συναλλαγές κάτω των 5.000.000 δρχ (14.673 ευρώ) ο συντελεστής βαρύτητα είναι (1) περίπτ ζ)

Σημείωση: Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες επιβάλλεται ο συντελεστής βαρύτητας 1 για αταξίες ως προς την υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων είναι οι ακόλουθες:

③ Παράλειψη καταχώρησης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρισης της αξίας, εφόσον οι παραλείψεις και οι ανακρίβειες αφορούν σε μεγέθη συνολικής αξίας μέχρι 5.000.000 δρχ (ήδη 14.673 ευρώ).

③ Εκπρόθεσμη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων μετά την προθεσμία υποβολής τους και πριν από την 31 Δεκεμβρίου του οικείου έτους ανεξάρτητα από το ύψος της συνολικής αξίας αυτών

③ Εκπρόθεσμη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων μετά το τέλος του έτους υποβολής τους (μετά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου) συνολικής αξίας μέχρι 5.000.000 (ήδη 14.673 ευρώ)

③ Μη υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης συνολικής αξίας μέχρι 5.000.000 δρχ (ήδη 14.673 ευρώ)

③ Μη υποβολή ισοζυγίων ή εκπρόθεσμης υποβολής τους, μετά την παρέλευση εξαμήνου από την προθεσμία υποβολής.

#### **Συντελεστής βαρύτητας 4**

##### **Εφαρμόζεται στις εξής περιπτώσεις:**

α) Μη σύνταξη ή μη εμπρόθεσμη σύνταξη και καταχώρηση του ισολογισμού (περιπτ. η)

β) Μη τήρηση της αναλυτικής λογιστικής και μη εξαγωγή του βραχύχρονου ή ετήσιου αποτελέσματος μέσω των λογαριασμών της ομάδας 9 του Π.Δ 1123/1980 (ΕΓΛΣ) (περιπτ ι)

#### **Συντελεστής βαρύτητας 5**

##### **Εφαρμόζεται στις εξής περιπτώσεις**

α) Παρεμπόδιση του προληπτικού φορολογικού ελέγχου με θετικές ενέργειες πχ με χρήση βίας ή απειλής (περιπτ θ)

β) Μη επίδειξη σε προληπτικό έλεγχο των πρόσθετων βιβλίων του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 10 του ΚΒΣ (βιβλίο ποσοτικής παραλαβής από τους επισκευαστές ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων), καθώς και όλων των βιβλίων της παρ 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ (παρ ια)

**9. Πρόστιμα σε διευθυντές ή λογιστικούς και φορολογικούς συμβούλους (Άρθρο 5 παρ. 7)**

Εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεδειγμένα συμπράττουν σε αταξίες που έχουν ως συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση, τιμωρούνται με πρόστιμο 293, 586 ή 880 ευρώ, κατά περίπτωση (ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων)

Στην πραγματικότητα πρόκειται για κακή νομοτεχνική διατύπωση, αφού η σχετική διάταξη ομιλεί για πρόστιμο που ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγρ. 2 του άρθρου 5, ενώ η συγκεκριμένη διάταξη στην οποία παραπέμπει, αναφέρεται σε μία από τις παραμέτρους επιβολής του προστίμου και ειδικότερα στη βάση υπολογισμού Νο 1 (βλέπετε σχετικά παρακάτω «οι ασαφείς διατάξεις του Ποινολογίου»)

Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 7 όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 9 του Ν. 3052/2002 το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται και σε εκείνον που υπογράφει τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, εφόσον δεν έχει τέτοιο δικαίωμα. (Η σχετική διάταξη μεταφέρθηκε από το άρθρο 29 του ΚΒΣ στο άρθρο 5 του Ν. 2523/97)

**10. Αυτοτελείς παραβάσεις με Βάση Υπ 1 και συντελεστή βαρύτητας 1 (κατηγορίες παραβάσεων) (Άρθρο 5, παρ. 8)**

Στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι παρακάτω παραλείψεις και παρατυπίες:

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου (πλην δελτίων αποστολής από αγρότες και υπό τις ειδικές προϋποθέσεις)

Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείων λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας (περιπτ.α).

β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου (πλην της έκδοσης από παραδρομή και υπό προϋποθέσεις) (περιπτ.β).

γ) Η μη αναγραφή ή ανακριβής αναγραφή σε κάθε περίπτωση των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων και της συναλλαγής (είδος, ποσότητα, αξία ή αμοιβή) (περιπτ. γ)

δ) Η μη καταχώριση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου και υπό προϋποθέσεις (περιπτ. δ)

Κατ'εξαιρέση, παραβάσεις της περίπτωσης αυτής θεωρούνται γενικές μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς 880 ευρώ (περιπτ. ζ εδάφιο δεύτερο).

ζ) Η καθεμία καταχώριση ανύπαρκτης πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου και στοιχείου απογραφής (περιπτ. ζ εδάφιο πρώτο)

Κατ'εξαιρέση παραβάσεις της περίπτωσης αυτής μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς 880 ευρώ θεωρούνται γενικές (περιπτ. ζ εδάφιο δεύτερο)

η) Η κάθε μη καταχώριση ή ανακριβής καταχώριση στα πρόσθετα βιβλία (εκτός των περιπτώσεων που εκδόθηκαν τα στοιχεία εισόδου, η οποία θεωρείται γενική παράβαση).

Ως πρόσθετα βιβλία θεωρούνται:

③ Εκείνα που προβλέπονται από τις

③ Εκείνα που προβλέπονται από ειδικές αποφάσεις του Υπ.

Οικονομίας και εκδίδονται κατ'εξουσιοδότηση νόμου

Το αυτοτελές πρόστιμο επιβάλλεται, αν πρόκειται για ανακριβείς καταχωρίσεις στα παραπάνω βιβλία (των παραγρ. 1 και 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ), μόνο για τα δεδομένα εκείνα που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής πχ ημερομηνία έναρξης ή διακοπή της φοίτησης στο μητρώο μαθητών κτλ (περιπτ. η)

θ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου και στελέχους στοιχείων των 50 φύλλων (πλην των περιπτώσεων που οφείλονται σε ανωτέρα βία) (περιπτ. θ)

ι) Η μη εμπρόθεσμη εκτύπωση κάθε βιβλίου, του Ισοζυγίου Γενικού Καθολικού και της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αποθήκης (περιπτ. ι)

ια) Η μη κάλυψη από τα προγράμματα λογισμικού των υποχρεώσεων των άρθρων 23 και 24 του ΚΒΣ καθώς και η μη τήρηση των υποχρεώσεων που θεσπίζονται με τα άρθρα αυτά (περιπτ. ια

**11. Επαναλαμβανόμενες εντός της αυτής διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς παραβάσεις (Άρθρο 5. παρ 9)**

Προβλέπεται περιορισμός του προστίμου μέχρι το δεκαπενταπλάσιο ή το τριακονταπλάσιο για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων του άρθρου 5 παραγρ. 8 (βλέπετε ανωτέρω περιπτώσεις α' έως ια'), ήτοι:

Δεκαπενταπλάσιο	Τριακονταπλάσιο
Κατ.Βιβλίων Α: 293 X 15= 4.395 ευρώ	293 X 15= 8.790
Κατ.Βιβλίων Β: 586 X 15= 8.790 ευρώ	586 X 15= 17.580
Κατ.Βιβλίων Γ: 880 X 15= 13.200 ευρώ	880 X 15= 26.400

Το 15πλάσιο υπολογίζεται κατά την πρώτη έκδοση απόφασης προστίμου εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, ενώ το 30πλάσιο υπολογίζεται κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης. Όταν διαπιστώνεται για τρίτη φορά η διάπραξη των αυτών ως άνω παραβάσεων, δεν ισχύει ο περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

Παράδειγμα: Σε επιχείρηση με βιβλία Β κατηγορίας διαπιστώνονται οι εξής παραβάσεις:

Στις 13-03-2003:

Μη διαφύλαξη 20 στελεχών Δελτίων Αποστολής των 50 φύλλων

Πρόστιμο  $20 \times 586 \times 1 = 11.720$  ευρώ

Περιορισμός στα 8.790 ευρώ επειδή

$11.720 > 8.790$  (15πλάσιο)



Στις 20-03-2003:

Μη διαφύλαξη 40 στελεχών Τιμολογίων πώλησης – Δελτ. Αποστολής

Πρόστιμο  $40 \times 586 \times 1 = 23.440$  ευρώ

Περιορισμός στα 17.580 ευρώ επειδή

$23.440 > 17.580$  (30πλάσιο)

Στις 24-06-2003:

Μη έκδοση 30 Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης

Πρόστιμο  $30 \times 586 \times 1 = 17.580$  ευρώ

Περιορισμός στα 8.790 ευρώ (15πλάσιο, επειδή αφορά άλλη κατηγορία παραβάσεων.

## 12. Αυτοτελείς παραβάσεις με βάση Υπ. 2 (Άρθρο 5 παρ. 10<sup>α</sup>)

Θεωρείται αυτοτελής παράβαση για την οποία εφαρμόζεται η ΒΑΣΗ ΥΠ 2 (δηλαδή ποσό ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, χωρίς ΦΠΑ) η παρακάτω περίπτωση:

Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείων του Κ.Β.Σ με αποκρουβείσα αξία άνω των 300.000 δρχ (ήδη 880 ευρώ)

Το πρόστιμο είναι ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής, που αποκρύφθηκε. Πχ για μη έκδοση Τ.Π – ΔΑ αξίας 800.000 δρχ (2.350 ευρώ) επιβάλλεται πρόστιμο 800.000 δρχ (2.350 ευρώ)

Το μέτρο ισχύει ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούνται.

Άξιο παρατήρησης είναι ότι από τις διατάξεις της παρούσης παραγράφου παραλείπεται η αναφορά στο Συντελεστή Βαρύτητας που σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5, παραγρ. 2β και γ εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού. Ακριβέστερα, ενώ στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 παραγρ. 10 γίνεται λόγος για την εφαρμογή των Συντελεστών Βαρύτητας εντούτοις στις κατ'ιδίαν διατάξεις των περιπτώσεων α και β [ανακριβή στοιχειά αξίας άνω των 300.000 δρχ (880 ευρώ) έκδοση πλαστών και εικονικών στοιχείων] προφανώς από παραδρομή δεν αναφέρεται στο Συντελεστή Βαρύτητας.

Συνάγεται όμως έμμεσα ότι έχει εφαρμογή ο Συντελεστής Βαρύτητας 1, ήτοι στο ανωτέρω παράδειγμα θα είναι 800.000 (ΒΑΣΗ ΥΠ 2)X1 (Συντ/στης Βαρύτητας)= 800.000 δρχ. Για τις περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης στοιχείων με αποκρυβείσα αξία κάτω των 300.000 δρχ (880 ευρώ) εφαρμόζεται η ΒΑΣΗ ΥΠ. 1 επί Συντελεστή Βαρύτητας 1.

**13. Διακίνηση αγαθών χωρίς φορολογικά στοιχεία (Άρθρο 5 παρ 10<sup>α</sup>, εδαφ. Δεύτερο)**

Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και η περίπτωση διακίνησης αγαθών, χωρίς φορολογικό στοιχείο. Το πρόστιμο (εφόσον η αξία των αγαθών υπερβαίνει τις 300.000 δρχ (880 ευρώ) είναι ίσο με τη συνολική αξία ή ορθότερα εφαρμόζεται η ΒΑΣΗ ΥΠ.2 επί Συντελεστή Βαρύτητας 1.

**14. Ειδικές περιπτώσεις παραβάσεων με Βάση Υπ. 2 (Άρθρο 5 παρ 10<sup>α</sup>, εδάφιο τρίτο)**

Σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται ένα πρόστιμο της κατηγορίας του άρθρου 5 παρ. 2<sup>α</sup> (100.000, 200.000 ή 300.000 δρχ κατά περίπτωση, ήδη 293, 586 και 880 ευρώ) ή ορθότερα ΒΑΣΗ ΥΠ.1 επί Συντελεστή Βαρύτητας 1.

**15. Ποσοτικά ελλείματα με βάση τη διενέργεια κλειστής αποθήκης (Άρθρο 5 παρ. 10<sup>α</sup> τελευταίο εδάφιο)**

Για παραβάσεις με αποκρυβείσα αξία (μη έκδοση στοιχείων), της οποίας δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών (μη εκδοθέντων στοιχείων) και η αξία μιας εκάστης συναλλαγής (συνήθη περίπτωση αποτελεί η διαπίστωση ποσοτικών ελλειμμάτων με τη διενέργεια κλειστής αποθήκης), επιβάλλεται κατ'αρχήν πρόστιμο ισόποσό με την αξία της συναλλαγής, το οποίο, όμως, δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ ΥΠΟΛ 1 (κατηγορία

τηρούμενων βιβλίων), με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το πρόστιμο μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%)

Συνεπώς στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται αποκρύψεις, για τις οποίες προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας (άνω των 300.000 δρχ ήδη 880 ευρώ) χωρίς όμως να προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία της κάθε συναλλαγής, θεσπίζεται ανώτατο όριο (οροφή) ως εξής:

α) Για βιβλία Α Κατηγορίας

293 ευρώ (ΒΑΣΗ ΥΠ 1)X 15 = (4.395 X 50%)= 2.197 ευρώ

β) Για βιβλία Β κατηγορίας

586 ευρώ (ΒΑΣΗ ΥΠ 1)X 15 = 8.790

γ) Για βιβλία Γ κατηγορίας

880 ευρώ (ΒΑΣΗ ΥΠ 1)X 15 = 13.200 ευρώ

#### **16. Ιδιάζουσα φορολογική παράβαση (πλαστά – εικονικά φορολογικά στοιχεία) (Άρθρο 5 παρ. 10β)**

Θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών

Νόθευση γενικά θεωρείται η εκ των υστέρων επέμβαση που γίνεται σε κάποιο στοιχείο, εις τρόπο ώστε να αλλοιώνεται το νόημα και το περιεχόμενο αυτό, με σκοπό την εξαπάτηση.

Με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 9 του Ν. 3052/2002 εξομοιώνεται με τη λήψη εικονικών στοιχείων η καταχώριση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών και εξόδων.

Το πρόστιμο είναι ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης (χωρίς το ΦΠΑ,) εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 300.000 δρχ ήδη 880 ευρώ.

Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και τιμωρείται με πρόστιμο κατ'εφαρμογή των διατάξεων των παρ.8 και 9.

Ουσιαστικά δηλαδή, τα μικρής αξίας πλαστά, εικονικά και νοθευμένα στοιχεία (κάτω των 880 ευρώ) εξομοιώνονται με την έκδοση ανακριβών στοιχείων και για την επιβολή των προστίμων ισχύουν οι οροφές της παρ. 9 του άρθρου 5 σε συνδυασμό με την παρ. 6 του ίδιου άρθρου.

#### **Παράδειγμα πρώτο**

Εκδίδεται πλαστό τιμολόγιο αξία 1.467 ευρώ (500.000 δρχ) (χωρίς ΦΠΑ) από επιχείρηση με βιβλία Β κατηγορίας.

Το πρόστιμο ισούται με  $1.467 \text{ (ΒΑΣΗ ΥΠ.2)} \times 2 \text{ (ΣΥΝΤ.ΒΑΡ)} = 2.934$  ευρώ.

#### **Παράδειγμα δεύτερο**

Από την ίδια επιχείρηση εκδίδεται πλαστό τιμολόγιο αξίας 440 ευρώ (150.000 δρχ). Το πρόστιμο θα είναι  $586 \text{ (ΒΑΣΗ ΥΠ.1)} \times 1 \text{ (ΣΥΝΤ.ΒΑΡ)} = 586$  ευρώ.

Είναι τυπικό βέβαια το θέμα, αλλά και εδώ η ασάφεια του νόμου είναι χαρακτηριστική, αφού από πουθενά δεν προκύπτει ο Συντελεστής Βαρύτητας, δεδομένου ότι στη σχετική διάταξη γίνεται λόγος για διπλασιασμό της Βάσης Υπολογισμού.

#### **17. Μερικώς εικονική αξία (Άρθρο 5, παρ. 10β, εδάφιο τρίτο)**

Όταν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 19, παρ 4, τελευταίο εδάφιο του Ν 2523/1997, ως μερικώς εικονική αξία θεωρείται εκείνη (η αξία) που είτε είναι κατώτερη της πραγματικής είτε είναι μεγαλύτερη της πραγματικής. Στην πρώτη περίπτωση τα φορολογικά στοιχεία για την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του ποινολογίου θεωρούνται ανακριβή, ενώ στη δεύτερη περίπτωση θεωρούνται ως εικονικά, αλλά μόνο κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

**Παράδειγμα:** Εκδίδεται Τ.Π. - Δ.Α αξίας (χωρίς το ΦΠΑ) 5.869 ευρώ (2.000.000 δρχ), ενώ η πραγματική αξία της συναλλαγής είναι 2.348 ευρώ

(800.000 δρχ). Το πρόστιμο ισούται με την (μερικώς) εικονική αξία 3.522 ευρώ ή 1.200.000 δρχ (ΒΑΣΗ ΥΠΙ 2)X 2 = 7.044 ευρώ (2.400.000 δρχ).

**18. Δυσχέρεια προσδιορισμού μερικώς εικονικής αξίας (Άρθρο 5, παρ.10β, εδάφιο τέταρτο)**

Όταν δεν μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξίας το πρόστιμο μειώνεται κατά 50% πχ. Αξία τιμολογίου 1.200 ευρώ, αξία πραγματικής συναλλαγής άγνωστη. Το πρόστιμο θα είναι 1.200 (ΒΑΣΗ ΥΠΙ 2)X2=2.400X50%=1.200 ευρώ.

**19. Εικονικότητα που ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη (Άρθρο 5 παρ.10β εδάφιο πέμπτο)**

Η μείωση του προστίμου κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου, στην περίπτωση που η συναλλαγή είναι υπαρκτή, αλλά είναι διαφορετικό το πρόσωπο με το οποίο αυτός συναλλάχθηκε.

**20. Ανακριβή στοιχεία στις αποδείξεις λιανικής πώλησης (Άρθρο 5, παρ. 10β, τελευταίο εδάφιο)**

Κατ' εξαίρεση, ανακριβή ατομικά στοιχεία του εκδότη εκτυπούμενα στις Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης, από φορολογική ταμειακή μηχανή (ΦΤΜ) (περίπτωση εικονικότητας) τιμωρούνται με το γενικό πρόστιμο (άρθρο 5 παρ 2<sup>ο</sup>), εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα βιβλία και η ΦΤΜ έχει δηλωθεί από το χρήστη – επιτηδευματία στην αρμόδια ΔΟΥ.

**21. Αγρότες – Λήπτες εικονικών στοιχείων (Άρθρο 5 παρ. 10, περιπτ.γ)**

Όταν τα πρόσωπα της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΒΣ<sup>ο</sup> (αγρότες, αγροτικές εκμεταλλεύσεις) λαμβάνουν εικονικά φορολογικά στοιχεία, η δε συναλλαγή την

οποία αναφέρονται είναι ανύπαρκτη στο σύνολο ή σε μέρος αυτής, επιβάλλεται ένα αυτοτελές πρόστιμο για κάθε εικονικό στοιχείο που έλαβαν (παράβαση της παρ. 8 περιπτ. γ) ανεξάρτητα από την αξία των στοιχείων αυτών.

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στους αγρότες – λήπτες των εικονικών στοιχείων, όταν η συναλλαγή είναι υπαρκτή, αλλά είναι διαφορετικό το πρόσωπο με το οποίο συναλλάχθηκαν (Η διάταξη προστέθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 9 του Ν.3052/2002)

## **22. Καταλογισμός προστίμων μόνο στα στοιχεία αξίας και όχι στα αντίστοιχα δελτία αποστολής (Άρθρο 5, παρ.11)**

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο και στα αντίστοιχα Δ.Αποστολής, εφόσον τα πρόστιμα αφορούν:

α) Σε μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων με αποκρυβείσα αξία άνω των 300.000 δρχ (ήδη 880 ευρώ) (παράβαση της παρ.10 περιπτ. α)

β) Σε έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και τη λήψη εικονικών ή τη νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο αξίας, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 880 ευρώ (παράβαση της παρ. 10 περιτ.β)

γ) Σε περιπτώσεις παράλειψης έκδοσης κάθε άλλου στοιχείου (παράβαση της παρ. 8 περιπτ. α)

δ) Σε περιπτώσεις μη αναγραφής ή ανακριβούς αναγραφής σε κάθε περίπτωση των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων και της συναλλαγής (είδος, ποσότητα, αξία ή αμοιβή) (παράβαση της παρ. 8 περίπτ.γ)

Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλεται πρόστιμο μόνο στα στοιχεία αξίας που αναφέρονται στην ίδια συναλλαγή ή πράξη και ανεξάρτητα από την τυχόν έκδοση των στοιχείων αυτών από διαφορετικά πρόσωπα (πχ τριγωνικές συναλλαγές)

**23. Καταλογισμός προστίμου μόνο για την έκδοση και όχι για την καταχώριση πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων (Άρθρο 5, παρ.11 εδαφ.τρίτο)**

Δεν επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο και για την καταχώριση εικονικού, πλαστού ή νοθευμένου στοιχείου, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση αυτού του πλαστού ή εικονικού και τη λήψη του εικονικού ή του νοθευμένου στοιχείου, ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση.

Η διάταξη τέθηκε με το άρθρο 40 παρ. 16 του Ν 3220/04 και ισχύει από 28.1.04

Με μεταβατική διάταξη προβλέπεται ότι οι διατάξεις αυτές καταλαμβάνουν και τις εκκρεμείς υποθέσεις στις φορολογικές αρχές, τα Δ.Δικαστήρια και το Σ.τ.Ε

**24. Ολική ή μερική διαγραφή του προστίμου (Άρθρο 9, παρ 6 εδάφια δεύτερο και τρίτο)**

Το πρόστιμο διαγράφεται ολικά ή μερικά, αν υπάρχει πλήρης απόδειξη ότι δε συνετελέσθη η παράβαση ή συνετελέσθη αυτή μερικώς. Απαιτείται ειδική αιτιολογία στην πράξη της διαγραφής.

**25. Λειτουργία της αρχής της επιεικέστερης διάταξης**

**α) Γενικά**

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις για τον υπολογισμό του ύψους και τον περιορισμό, σε περίπτωση συμβιβασμού, των κάθε είδους προστίμων, δηλαδή των προστίμων όλων γενικά των φορολογιών καθώς και του ΚΒΣ, εφαρμόζονται οι διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης, εκτός αν από τις διατάξεις του Ν 2523/1997 προβλέπεται επιεικέστερη μεταχείριση, οπότε εφαρμόζονται οι διατάξεις του νόμου αυτού

ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο έχουν διαπραχθεί οι διαπιστωθείσες παραβάσεις.

### **β) Έννοια αρχής επιεικέστερης διάταξης**

Με βάση την αρχή αυτή, εφόσον δεν προβλέπεται από το Ν.2523/1997 η επιβολή προστίμου, δε θα επιβάλλονται πρόστιμα, ανεξάρτητα από το χρόνο διάπραξης των παραβάσεων, ενώ, όταν προβλέπονται πρόστιμα, θα επιβάλλονται μεν αυτά, αλλά τόσο για τον υπολογισμό του ύψους αυτών, όσο και για την κατά συμβιβασμό μείωσή τους, θα λαμβάνονται υπ' όψιν αφενός οι διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης των παραβάσεων και αφετέρου οι διατάξεις του Ν 2523/1997 και θα εφαρμόζονται οι περισσότερο επιεικείς για το φορολογούμενο.

Με τις μεταβατικού χαρακτήρα διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 10 του Ν. 2753/1999 ορίζεται ότι για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος των νέων διατάξεων (17-11-1999), ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους από τις φορολογικές αρχές, εφαρμόζονται οι διατάξεις που προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση.

Επομένως, οι ρυθμίσεις αυτές εφαρμόζονται στις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι 17-11-1999, ανεξάρτητα από το χρόνο της διαπίστωσής τους, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εκδοθεί αποφάσεις προστίμου μέχρι 17-11-1999 ή έχουν εκδοθεί οι σχετικές αποφάσεις μέχρι τότε, αλλά δεν έχουν περαιωθεί και εκκρεμούν στις ΔΟΥ

### **Παράδειγμα πρώτο**

Κατά τον έλεγχο που διενεργείται σήμερα διαπιστώνεται ότι κατά το έτος 1997 επιχείρηση φροντιστηρίου με βιβλία Β κατηγορίας δεν είχε καταχωρίσει στο μητρώο μαθητών τα στοιχεία δέκα (10) μαθητών και δεν εξέδωσε γι' αυτούς τις αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Σύμφωνα με το νέο καθεστώς της συγχώνευσης παραβάσεων «ισοδυνάμου αποτελέσματος» (άρθρο 10 παρ. 9 του Ν. 2753/1999 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 12 του ίδιου νόμου) θα



επιβληθεί πρόστιμο μόνο για τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και όχι για τη μη καταχώριση στο πρόσθετο βιβλίο.

### **Παράδειγμα δεύτερο**

Από τον έλεγχο της χρήσης 1998 μιας επιχείρησης διαπιστώνεται η λήψη ενός εικονικού τιμολογίου αξίας 500.000 δρχ. Η συναλλαγή είναι υπαρκτή, αλλά η εικονικότητα συνίσταται στο ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε από διαφορετικό πρόσωπο από εκείνο με το οποίο ο ελεγχόμενος συναλλάχθηκε. Το πρόστιμο που προβλεπόταν ήταν 1.000.000 δρχ [500.000 δρχ ΒΑΣΗ  $ΥΠ.2Χ2=1.000.000$ ]

Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 8 (σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ 12) του Ν 2753/1999 το πρόστιμο μειώνεται στο ένα δεύτερο (1/2).

### **Παράδειγμα τρίτο**

Διαπιστώνεται από έλεγχο ότι ανώνυμη εταιρεία παρέλειψε, από παραδρομή, να καταχωρίσει στα βιβλία της για το έτος 1996 μια απόδειξη μεταφοράς που έλαβε από το μεταφορέα, αξίας 3.000 δρχ για τη μεταφορά ειδών δε πελάτες της εντός της ίδιας πόλης που έχει την έδρα της.

Δε θα επιβληθεί πρόστιμο, επειδή αποτελεί τυπική περίπτωση «τυπικής» παράβασης που δε δημιουργεί ανακρίβεια ή ανεπάρκεια, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.2 περίπτ.ζ του Ν 2753/1999.

### **Παράδειγμα Τέταρτο**

Από έλεγχο ανεπίσημων στοιχείων διαπιστώνεται ότι για παρελθόντα έτη δεν εκδόθηκαν δύο τιμολόγια συνολικής αξίας 25.000 δρχ αλλά η υπόθεση έχει περαιωθεί οριστικά με τις διατάξεις της Απόφασης ΠΟΛ 1099/27-04-1994 σχετικά με την αυτόματη ρύθμιση των υποθέσεων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.2 περιπτ. η του Ν 2753/1999 δεν θα επιβληθεί πρόστιμο.

### **Νεότερη ρύθμιση**

Περαιτέρω, με τις διατάξεις των παρ. 9 και 10 του άρθρου 9 του Ν. 3052/2002 (ΦΕΚ Α 221/24-09-2002) δίνεται αναδρομική ισχύς στις επιεικέστερες διατάξεις που αφορούν στην επιβολή προστίμου ΚΒΣ, για τις εκκρεμείς υποθέσεις που ανάγονται στο προηγούμενο καθεστώς.

Ειδικότερα η ρύθμιση αναφέρει:

α) Στις παραβάσεις που διαπράχθηκαν στις 24-09-2002 (χρόνος δημοσίευσης του νόμου 3052/2002) ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους από τις φορολογικές αρχές, εφόσον δεν έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου ή έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις αυτές και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με συμβιβασμό

β) Στις υποθέσεις προστίμων του ΚΒΣ που εκκρεμούν στα διοικητικά δικαστήρια και το ΣτΕ εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ζητηθεί η εξώδικη λύση της διαφοράς με τη διαδικασία του ΝΔ 4600/1986, μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία εξήντα (60) ημερών, από τη δημοσίευση του νόμου (μέχρι 23-11-2002).

Σύμφωνα με τις παρ.1 έως 8 του άρθρου 9 του Ν. 3052/2002 με τις οποίες τροποποιούνται αντικαθίστανται και συμπληρώνονται κατά περίπτωση οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν 2523/1997, οι (νέες) ρυθμίσεις περιληπτικά έχουν ως εξής:

③ Με την παρ.1 παύουν να εφαρμόζονται σωρευτικά πρόστιμα που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, γίνεται δηλαδή απορρόφηση παραβάσεων, σε τρόπο ώστε να μην επιβάλλονται χρηματικές κυρώσεις για περισσότερες της μίας παραλείψεις, αλλά επιβάλλεται μόνο το κατά περίπτωση βαρύτερο πρόστιμο.

③ Με την παρ. 2 προστίθεται ως παράβαση με αυξημένο συντελεστή βαρύτητας ίσο με 4, η παράλειψη τήρησης αναλυτικής λογιστικής, αυξάνει ο συντελεστής βαρύτητας από 4 σε 5 για την παρεμπόδιση του προληπτικού ελέγχου με θετικές ενέργειες. Τέλος αυξάνεται από 1 σε 5, ο

συντελεστής βαρύτητας για τη μη επίδειξη των πρόσθετων βιβλίων στον προληπτικό έλεγχο.

③ Με την παρ. 3 συμπληρώνονται παλαιότερες διατάξεις με τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμου σε βάρος του λογιστή-φοροτεχνίτη που υπογράφει ισολογισμό χωρίς να έχει τέτοιο δικαίωμα.

③ Με την παρ. 5 προβλέπεται ότι το πρόστιμο που επιβάλλεται από τη διαπίστωση ποσοτικών ελλειμμάτων κατά τη διενέργεια επαληθεύσεων με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης θα πρέπει να είναι ισόποσο με την αξία του διαπιστούμενου ελλείμματος, όχι όμως πάνω από το δεκαπενταπλάσιο της βάσης υπολογισμού 1 (ΒΑΣΗ ΥΠ.1) δηλαδή, των 100.000, 200.000 ή 300.000 δρχ με εξαίρεση τις περιπτώσεις τήρησης βιβλίων αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

③ Με την παρ. 6 η καταχώρηση ανύπαρκτων αγορών και εξόδων εξομοιώνονται με τη λήψη εικονικών στοιχείων, ενώ για τα πλαστά, εικονικά και νοθευμένα στοιχεία αξίας μέχρι 880 ευρώ (299.860 δρχ) το πρόστιμο γίνεται ηπιότερο και τίθεται οροφή στο δεκαπενταπλάσιο της κατηγορίας βιβλίων.

③ Με την παρ.7 ορίζεται ότι οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις των άρθρων 41 και 42 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) που λαμβάνουν εικονικά φορολογικά στοιχεία θα τιμωρούνται με το πρόστιμο της περιπτ.γ της παρ. 8 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, όταν η συναλλαγή είναι ανύπαρκτη στο σύνολο ή μέρος αυτής και ανεξάρτητα από την αξία των στοιχείων αυτών (αυτοτελείς παραβάσεις ως προς τον υπολογισμό του προστίμου).Επίσης, δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον αγρότη- λήπτη των εικονικών στοιχείων, όταν η συναλλαγή είναι υπαρκτή, αλλά είναι διαφορετικό το πρόσωπο με το οποίο συναλλάχθηκε.

③ Με την παρ.8 δεν επιβάλλονται πρόστιμα για δελτία αποστολής ανακριβή, μη εκδοθέντα, εικονικά, πλαστά, όταν επιβάλλεται πρόστιμο για τα

στοιχεία αξίας πχ τιμολόγια που αναφέρονται στην ίδια συναλλαγή ή πράξη και ανεξάρτητα αν τα στοιχεία αυτά εκδίδονται από διαφορετικά πρόσωπα.

Η ισχύς των διατάξεων αυτών αρχίζει από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου 3052/2002, δηλαδή από 24-09-2002 (βλ. αναλυτικά οικείο κεφάλαιο προστίμων ΚΒΣ).

## **ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΒΣ - ΑΛΛΑΓΕΣ**

**1. Απορρόφηση - ενοποίηση παραβάσεων σε ίδιο βιβλίο ή στοιχείο στον ίδιο έλεγχο.**

**2. Μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων.**

Η μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων επισύρει πρόστιμο με συντελεστή βαρύτητας δύο (2) για κάθε βιβλίο.

**3. Μη τήρηση βιβλίου αποθήκης ή παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών.**

Η μη τήρηση βιβλίου αποθήκης, παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών επισύρει πρόστιμο με συντελεστή βαρύτητας δύο (2), ανεξάρτητα αν η παράλειψη μη τήρησης αφορά ένα ή περισσότερα από αυτά.

**4. Η παρεμπόδιση ελέγχου.**

Η παρεμπόδιση του προληπτικού ελέγχου με θετικές ενέργειες είχε συντελεστή βαρύτητας τέσσερα (4) και ανέβηκε σε πέντε (5).

**5. Η μη τήρηση αναλυτικής λογιστικής.**

Η μη τήρηση αναλυτικής λογιστικής ή η μη εξαγωγή βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων ήταν γενική παράβαση χωρίς συντελεστή βαρύτητας, δηλαδή επέσυρε πρόστιμο 880 ευρώ ως και 23.9.2002. Καθιερώνεται συντελεστής βαρύτητας τέσσερα (4), άρα πρόστιμο  $880 \times 4 = 3.520$  ευρώ. Συμβιβασμός στο 1/3 ευρώ 1.173.

**6. Μη επίδειξη πρόσθετων βιβλίων σε προληπτικό έλεγχο.**

Πρόστιμο με συντελεστή πέντε (5).

## **7. Η επιβολή πρόστιμου.**

Καθορίζεται ότι επιβάλλεται πρόστιμο και σε εκείνον που υπογράφει τον ισολογισμό και τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, λογιστή - φοροτεχνικό, εφόσον δεν έχει τέτοιο δικαίωμα.

## **8. Ανακριβείς καταχωρίσεις.**

Η ανακριβής καταχώριση στα πρόσθετα βιβλία ήταν και είναι αυτοτελής παράβαση, περιορίζεται όμως στην ανακριβή καταχώριση των στοιχείων εκείνων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής.

## **9. Η αποκρυβείσα αξία.**

Στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής το οποίο σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της βάσης υπολογισμού, δηλαδή για υπόχρεους βιβλίου αγορών  $293 \times 15 = 4.395$  ευρώ, βιβλίου εσόδων - εξόδων  $586 \times 15 = 8.790$  ευρώ και λογιστικών βιβλίων  $880 \times 15 = 13.200$  ευρώ.

Για τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών το πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%) ως προς το ισόποσο και την οροφή του δεκαπενταπλάσιου συναγομένου από την εισηγητική έκθεση και του σκοπού της διάταξης αλλά και από την Εγκ. ΠΟΛ. 1239/16.10.2002. Βλέπε στη συνέχεια παράδειγμα.

Πρόκειται ουσιαστικά για τις περιπτώσεις ελέγχων με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης ή από κατασχεθέντα δεύτερα βιβλία ή τετράδια σημειώσεων όπου διαπιστωνόταν συνολική απόκρυψη και, δεδομένου ότι οδηγούσε σε ακραία πρόστιμα, ο νομοθέτης έκρινε σκόπιμο να θέσει οροφή στην κατηγορία αυτών των προστίμων.

## **10. Καταχώριση ανύπαρκτων δαπανών (αγορών και εξόδων).**

Πρόστιμο διπλάσιο της αξίας καταχώρισης.

## **11. Πλαστά ή εικονικά στοιχεία.**

Οι παραβάσεις πλαστών ή εικονικών στοιχείων κάτω των 880 ευρώ θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις (των παρ. 8 και 9 του άρθρου 5) και ισχύει η οροφή του δεκαπενταπλάσιου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.

### **Διαδικασία επίλυσης των λογιστικών και φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο.**

Το κεφάλαιο αυτό αναφέρεται στην επίλυση των λογιστικών διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο. Ξεκινώντας το κεφάλαιο γίνεται μια αναφορά στις μεταβατικές διατάξεις που αφορούν τα πρόστιμα που επιβάλλονται και την επίλυση τους, ξεκινώντας με τον Ν.3052/2002 και το Άρθρο 9 παρ.9 και παρ.10, επίσης αναλύεται η διοικητική επίλυση των προστίμων και ο συμβιβασμός που επέρχεται μετά από συμφωνία με τη Δ.Ο.Υ.

**Άρθρο 9,παρ.9 και παρ.10, ν. 3052/2002 (έναρξη ισχύος 24.9.2002)**

**Σημείωση: Η κατωτέρω μεταβατική διάταξη αφορά μόνον πρόστιμα που επιβάλλονται με τις διατάξεις του ν. 3052/2002, άρθρο 9§1,...,8.**

«9. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού, αν προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, εφαρμόζονται και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι του χρόνου δημοσίευσης του νόμου αυτού, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους από τις φορολογικές αρχές, εφόσον δεν έχουν εκδοθεί από τους προϊσταμένους των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου ή έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις αυτές και κατά το χρόνο δημοσίευσής του δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής κατ' αυτών ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Σ.τ.Ε. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του νόμου αυτού να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς με βάση τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ακολουθούμενης της διαδικασίας του ν.δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α).

Στην περίπτωση που δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

10. Μέσα σε αποκλειστική προθεσμία εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος, μπορεί να ενεργείται, μετά από αίτηση των ενδιαφερομένων προς τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., διοικητική επίλυση της διαφοράς επί αποφάσεων επιβολής προστίμων του Κ.Β.Σ., οι οποίες εμπίπτουν στις περιπτώσεις των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997 ή της παρ. 12 του άρθρου 10 του ν. 2753/1999, με τους όρους και τη διαδικασία που ορίζονται στις διατάξεις αυτές, κατά περίπτωση, και εφόσον κατά το χρόνο δημοσίευσης του παρόντος νόμου εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής κατά αυτών ενώπιον των διοικητικών

δικαστηρίων και του Σ.τ. Ε.»

Άρθρο 10, παρ.12, ν. 2753/1999 (έναρξη ισχύος 17.11.1999)

Σημείωση: Η κατωτέρω μεταβατική διάταξη αφορά μόνον πρόστιμα που επιβάλλονται με τις διατάξεις του ν. 2753/99, άρθρο 10§1, ...,9.

«12. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, εφαρμόζονται και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι του χρόνου δημοσίευσης του παρόντος, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους από τις φορολογικές αρχές, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί από τους προϊσταμένους των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου ή έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις αυτές και κατά το χρόνο δημοσίευσης του παρόντος νόμου δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής κατ' αυτών ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος, να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς με βάση τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ακολουθουμένης της διαδικασίας του Ν.Δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242/Α).

Στην περίπτωση που δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.»

#### **Επιβολή προστίμων Διοικητική επίλυση της διαφοράς:**

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

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

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

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

3. Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι, προκειμένου για επιτηδευματία φυσικό πρόσωπο ή πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία κατά περίπτωση και προκειμένου για τα λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Για τις λοιπές περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του παραβάτη.

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

Ειδικά, για παραβάσεις των προσώπων του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος.

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

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

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

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

6. Σε διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό τα



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

**Παρακάτω δίνονται απαντήσεις για τις συνηθέστερες ερωτήσεις επιχειρηματιών και λογιστών.**

**1) Ποια είναι η προθεσμία άσκησης προσφυγής;**

Η προσφυγή μπορεί να ασκηθεί εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από της επίδοσης των καταλογιστικών πράξεων, εκτός και αν ο νομιμοποιούμενος για την άσκησή της διαμένει στην αλλοδαπή, οπότε η προθεσμία άσκησης της προσφυγής είναι ενενήντα (90) ημέρες. Ειδικά στις περιπτώσεις που υποβάλλεται ιδιαίτερη αίτηση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και ματαιώνεται η επίλυση ή επιτυγχάνεται μερική μόνο επίλυση αυτής, η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής αναστέλλεται με την υποβολή της αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς, μη υπολογιζόμενης της ημέρας υποβολής αυτής και συνεχίζει από την επόμενη εργάσιμη για τις δημόσιες Υπηρεσίες ημέρα της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης ή μερικής επίλυσης της διαφοράς (άρθρο 70, ν. 2238/94).

**2) Είναι δυνατή η άσκηση περισσότερων προσφυγών κατά της ίδιας πράξης για διαφορετικούς λόγους;**

Όχι, για κάθε καταλογιστική πράξη μπορεί να ασκηθεί μία μόνο προσφυγή από τον ίδιο προσφεύγοντα, στην οποία αναφέρονται όλοι οι λόγοι. Η προσφυγή όμως μπορεί να αφορά ορισμένα σημεία της καταλογιστικής πράξης και όχι το σύνολό της. Αυτό για παράδειγμα μπορεί να συμβεί στην περίπτωση μερικού συμβιβασμού, οπότε αντικείμενο της προσφυγής είναι το μέρος για το οποίο δεν επήλθε συμβιβασμός.

**3) Είναι απαιτητό άμεσα το βεβαιωθέν ποσό λόγω προσφυγής;**

Επί μη επίτευξης διοικητικού συμβιβασμού και άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής, βεβαιώνεται άμεσα ποσοστό 25% ή 30% του ποσού της καταλογιστικής πράξης, ανάλογα με τη φορολογία, το οποίο και είναι εφάπαξ καταβλητέο μέχρι το τέλος του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα (π.χ. φορολογία εισοδήματος, πρόστιμα Κ.Β.Σ. κλπ. 25%, ΦΠΑ 30%). Αν πρόκειται για φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, το προβεβαιωθέν ποσό (25%) καταβάλλεται σε έξι (6) μηνιαίες δόσεις.

Ειδικά επί προσωρινού ελέγχου παρακρατουμένων φόρων και ΦΠΑ, είναι εφάπαξ καταβλητέο ολόκληρο το ποσό της καταλογιστικής πράξης μέχρι το τέλος του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, ανεξάρτητα από την άσκηση ή μη προσφυγής. Σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τα ανωτέρω, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τον ΚΕΔΕ ταμειακές προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής ανά μήνα καθυστέρησης.

**4) Είναι δυνατόν με το ίδιο δικόγραφο της προσφυγής ο προσφεύγων να στραφεί και κατά άλλων πράξεων και κατά ποίων;**

Για κάθε καταλογιστική πράξη μη συναφή (μη άμεσα συναρτώμενη) με άλλη, πρέπει να ασκείται ιδιαίτερη προσφυγή.

**5) Ποια η προθεσμία συμβιβασμού για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. και σε πόσες δόσεις καταβάλλονται;**

Α. Η συζήτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (διοικητικός συμβιβασμός) γίνεται σε ημερομηνία που ορίζεται από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη. Το σχετικό όμως αίτημα για την επίλυση της διαφοράς, υποβάλλεται από το φορολογούμενο εντός συγκεκριμένης προθεσμίας και ειδικότερα εντός της προθεσμίας που ορίζεται για την άσκηση προσφυγής. Δικαστικός συμβιβασμός επίσης μπορεί να ενεργείται ενώπιον οποιουδήποτε δικαστηρίου και σε κάθε στάση της δίκης, μέχρι πέντε (5) ημέρες πριν από τη συζήτηση της υπόθεσης.

Β. Για να συντελεστεί διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός πρέπει σε κάθε περίπτωση να καταβληθεί άμεσα το 1/5 του βάσει συμβιβασμού ποσού ή το αργότερο εντός των δύο (2) επόμενων εργάσιμων ημερών από την ημερομηνία συμβιβασμού. Το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις με τον περιορισμό ότι καμιά από τις δόσεις αυτές δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 300 €, εκτός της τελευταίας. Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής παρέχεται έκπτωση 5%.

Γ. Για την αντιμετώπιση των προστίμων Κ.Β.Σ. στο πλαίσιο εφαρμογής ειδικά της απόφασης ΠΟΛ. 1144/98 περί διενέργειας τακτικών ελέγχων, ισχύει ειδικό καθεστώς τόσο ως προς τη διαδικασία συμβιβασμού όσο και ως προς τον αριθμό των δόσεων. (Για το θέμα αυτό, βλέπε και σχετικές απαντήσεις στο ίδιο ερώτημα, που αφορά Πρόστιμα Κ.Β.Σ., Συμβιβασμός- Δόσεις, της ενότητας «ΘΕΜΑΤΑ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ» του Εγχειριδίου).

## **Παρακάτω αναφέρονται κάποια από τα δικαιώματα του φορολογούμενου όπως προβλέπονται από το σύνταγμα**

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι "το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του". Εξάλλου, στο άρθρο 34 του ΚΒΣ, όπως η παρ. 2 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε από την παρ. 10 του άρθρου 21 του Ν.2166/1993, ορίζονται τα εξής: "1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και επί εταιρειών ομορρυθμών, ετερορρυθμών, περιορισμένης ευθύνης, ανωνύμων, καθώς και επί συνεταιρισμών και επί λοιπών νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου. 2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊστάμενου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή. 3. (...) 4. Για την διοικητική επίλυση της διαφοράς και τη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του προστίμου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του ν.δ.3323/1955, όπως ισχύουν κάθε φορά. Σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς το πρόστιμο περιορίζεται ή διαγράφεται, κατά περίπτωση, εκτός από τα πρόστιμα της παραγράφου 2 του άρθρου 32 και του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κώδικα αυτού, τα οποία μπορούν μόνο να διαγραφούν στο σύνολό τους ή μερικώς σε περίπτωση ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης". Τέλος, στην παρ. 7 του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα ορίζονται τα εξής: "Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ή ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν υποχρεούται, μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία, να παραδώσει σ' αυτόν με απόδειξη σημείωμα για τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπίστωσε κατά τον έλεγχο των αντικειμένων που ασχολήθηκε, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού. Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου". Από τις παραπάνω διατάξεις του ΚΒΣ συνάγεται ότι αν διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος και διαπιστωθεί παράβαση των διατάξεων του Κώδικα αυτού, για να εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου κατά το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα, δεν επιβάλλεται ως ουσιαδής τύπος της διαδικασίας η επίδοση στον επιτηδευματία του σχετικού σημειώματος με κλήση για παροχή εξηγήσεων. Στην περίπτωση αυτή ούτε από το άρθρο 20, παρ. 2 του Συντάγματος απορρέει υποχρέωση της φορολογικής αρχής να καλέσει τον επιτηδευματία για να δώσει σχετικές εξηγήσεις πριν από την επιβολή προστίμου. Η περιλαμβανόμενη στη συνταγματική αυτή διάταξη επιταγή για ακρόαση του διοικούμενου από τη διοίκηση ικανοποιείται στην

περίπτωση αυτή με την ευχέρεια που παρέχει η προαναφερόμενη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 34 του ΚΒΣ στον επιτηδευματία, στον οποίο επιβλήθηκε το πρόστιμο, να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και να εκθέσει τις απόψεις του στη φορολογική αρχή, η οποία κατά τη διαδικασία αυτή και ενόψει των διευκρινίσεων του επιτηδευματία, έχει κατά νόμο την αρμοδιότητα να επανέλθει και να τροποποιήσει ή και να εξαφανίσει τη σχετική πράξη της (βλ. Σ.τ.Ε.2351/2001). Συνεπώς, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος ο λόγος αναίρεσης με τον οποίο προβάλλεται ότι, κατά παράβαση του άρθρου 20, παρ. 2 του Συντάγματος, δεν κλήθηκε πριν από την έκδοση της ένδικης πράξης επιβολής προστίμου ο νόμιμος εκπρόσωπος της αναιρεσειούσας εταιρίας για να εκθέσει τις απόψεις του. Αν και κατά τη γνώμη του παρέδρου Ι. Γράβαρη, η φορολογική αρχή πριν από την επιβολή κατά τα ανωτέρω προστίμου για παράβαση του ΚΒΣ έχει από το άρθρο 20, παρ. 2 του Συντάγματος την υποχρέωση να διασφαλίζει στο φερόμενο ως παραβάτη την ευχέρεια να της εκθέτει σχετικά τις απόψεις του. Η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωσή της αυτή αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας και δεν μπορεί να αναπληρωθεί από τη δυνατότητα που έχει ο επιτηδευματίας, μετά την έκδοση σε βάρος του πράξης επιβολής προστίμου, να επιδιώξει την εξαφάνιση ή την τροποποίησή της διότι, κατά το γράμμα και το σκοπό της πιο πάνω συνταγματικής διάταξης, το θεσπιζόμενο μ' αυτή δικαίωμα του διοικούμενου συνίσταται ακριβώς στην "προηγούμενη", δηλαδή πριν την έκδοση της σε βάρος του εκτελεστής πράξης, ακρόασή του από την αρμόδια αρχή.

## **ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ**

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ**

#### **Άρθρο 1 Πρόσθετοι φόροι**

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

- α)** υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1 %) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- β)** υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου

θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.- Αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 24, παρ. 1 του ν. 3296/2004.

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

**Παρατήρηση:** Με το άρθρο 24, παρ. 3 του ν. 3296/2004. ορίζεται ότι:

Οι δύο προηγούμενες παράγραφοι ισχύουν:

α) για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1ης Ιανουαρίου 2005 και μετά,

β) για το Φ.Π.Α. για τις πράξεις που γίνονται από 1ης Ιανουαρίου 2005 και

μετά, γ) για τους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και

εισφορές, για αυτούς που παρακρατούνται ή επιρρίπτονται από 1ης

Ιανουαρίου 2005 και μετά,

δ) για τις επιστροφές Φ.Π.Α. στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα

Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται, για τις επιστροφές που διενεργούνται

από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά,

ε) για τις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου για τις περιπτώσεις που η

φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του παρόντος και

μετά και

στ) για τους λοιπούς φόρους, τέλη και εισφορές, για πράξεις, συναλλαγές ή

έγγραφα, για τις οποίες η υποχρέωση γεννιέται από 1ης Ιανουαρίου 2005

και μετά.

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

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

3. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και όταν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται απόδοση φόρου εντός ορισμένης προθεσμίας χωρίς την υποβολή δήλωσης, οπότε ως εκπρόθεσμη δήλωση νοείται η εκπρόθεσμη απόδοση του φόρου, ως ανακριβής δήλωση νοείται

η ελλιπής απόδοση του φόρου και ως μη δήλωση θεωρείται η μη απόδοση του φόρου που οφείλεται. Εξαιρετικά, οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται για τα τέλη κυκλοφορίας των οχημάτων που καταβάλλονται με ειδικό σήμα και το τέλος διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων.

4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α') δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού. Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών ή προικιών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν. Αν η αξία των δωρεών, γονικών παροχών και προικιών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίησή της. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίσθηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%).

5. Όταν έχει υποβληθεί εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση, ως φόρος που προκύπτει με τη δήλωση θεωρείται το συνολικό ποσό φόρου αρχικής και συμπληρωματικής δήλωσης. Σε περίπτωση καταλογισμού ποσού φόρου μετά από έλεγχο, ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας επιβάλλεται στη διαφορά του φόρου μεταξύ του ποσού που προκύπτει με την αρχική συν τη συμπληρωματική δήλωση και του ποσού του φόρου που από έλεγχο καταλογίζεται.

6. Σε περίπτωση μερικής διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, για τον προσδιορισμό της ανακρίβειας επί της τυχόν επιπλέον διαφοράς που προσδιορίζεται από το δικαστήριο, λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίσθηκε από τὸ δικαστήριο και τοῦ φόρου που αναλογεί στη φορολογητέα ύλη που προέκυψε από τη μερική διοικητική επίλυση της

διαφοράς.

7. Στη φορολογία κεφαλαίου ως παράλειψη υποβολής δήλωσης θεωρείται η μη αναγραφή περιουσιακών στοιχείων στη δήλωση που υποβλήθηκε, καθώς και η σύμβαση δωρεάς που με το συμβόλαιο χαρακτηρίστηκε εικονικά ως αγοραπωλησία. Στην περίπτωση αυτή ο πρόσθετος φόρος υπολογίζεται επί της διαφοράς του φόρου τον οποίο ζημιώθηκε το Δημόσιο λόγω της εικονικότητας. Σε ανακρίβεια δηλωθέντων και παράλειψη δήλωσης άλλων περιουσιακών στοιχείων οι πρόσθετοι φόροι ανακρίβειας και παράλειψης υποβολής της δήλωσης υπολογίζονται επιμεριστικά.

8. Πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος: α) ακολούθησε τις εγκυκλίους του Υπουργείου των Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση. Ο φορολογούμενος πάντως δεν μπορεί να επικαλεσθεί τις άνω εγκυκλίους ή έγγραφα, εφόσον δόθηκε από το Σ.τ.Ε. αντίθετη ερμηνεία στις σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στην τελευταία περίπτωση η φορολογική αρχή επιβάλλει πρόσθετο φόρο μετά την ανάκληση των πιο πάνω εγκυκλίων ή εγγράφων και β) υπέβαλε συμπληρωματική δήλωση με την οποία αποδέχεται το τεκμαρτό ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές, όπως αυτό είχε προσδιορισθεί με βάση τα στοιχεία έγγραφης πρόσκλησης του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α').

**ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ:** Με το άρθρ.8 Ν.2954/2001, ΦΕΚ Α 255/2.11.2001, ορίζεται ότι: "Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του Ν.2523/1997 εφαρμόζονται ανάλογα και για το δικαίωμα του Δημοσίου από τη συμμετοχή του στα μικτά κέρδη των καζίνων, που προβλέπεται από τη διάταξη της παραγράφου 8 του άρθρου 2 του Ν. 2206/1994 (ΦΕΚ 62 Α). Δεν θίγονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 2206/1994".

## Άρθρο 2

**Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων- Διοικητική επίλυση της διαφοράς.**

1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.
2. Όταν εκδοθεί απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ενεργείται, με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτό από την πρωτόδικη απόφαση, νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου με χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου την επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Η αυτή διαδικασία ακολουθείται και με βάση τα

όσα έχουν γίνει δεκτά με την εφετειακή απόφαση ή την απόφαση του Σ.τ.Ε. ή την απόφαση, που εκδίδεται μετά από αναίρεση.

Κατά τη διενέργεια της νέας εκκαθάρισης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια, δεν υπολογίζεται πρόσθετος φόρος επί του ποσού του οφειλόμενου κύριου φόρου που τυχόν έχει ήδη βεβαιωθεί λόγω άσκησης της προσφυγής ή εκτέλεσης προηγούμενης δικαστικής απόφασης, για το διάστημα από της ημερομηνίας βεβαίωσης μέχρι της διενέργειας της νέας εκκαθάρισης, εκτός αν κατά τις κείμενες διατάξεις έχει εκδοθεί διαταγή αναστολής εκτέλεσης της πράξης βάσει τη οποίας έγινε η βεβαίωση, με αποτέλεσμα τη μη επιβολή ταμειακών προσαυξήσεων εκ του λόγου αυτού, για όσο χρόνο διαρκεί η αναστολή.

**3.** Όταν δεν υποβληθεί φορολογική δήλωση χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη ημέρα της ημερομηνίας κατά την οποία έληξε για το φορολογούμενο η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της δήλωσής του. Όταν δεν υποβληθεί ή υποβληθεί ανακριβής περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., χρόνος αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης.

Κατά τον τακτικό έλεγχο σε μια διαχειριστική περίοδο από τον οποίο προκύπτει διαφορά φόρου που δεν μπορεί να ενταχθεί σε συγκεκριμένη περιοδική δήλωση, ο χρόνος αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου μη υποβολής ή ανακριβώς είναι η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης. Χρόνος αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1 είναι η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η επιστροφή του φόρου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

**4.** Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν:

α) το εκατό τοις εκατό (100%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και

β) το διακόσια τοις εκατό (200%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

**5.** Στη φορολογία εισοδήματος, για την επιβολή πρόσθετου φόρου ως φόρος που οφείλεται με βάση τη δήλωση θεωρείται αυτός που προκύπτει είτε από το εισόδημα που εξευρίσκεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4, είτε από το εισόδημα που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 15 έως και 19 του ν. 2238/1994.

**6.** Ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται και σύμβειώνεται με τ<sup>ο</sup> φόρο της δήλωσης, ενώ στις περιπτώσεις της ανακριβούς δήλωσης, μη υποβολής της δήλωσης ή



επιστροφής φόρου προστιθέμενης αξίας στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται, επιβάλλεται με την καταλογιστική πράξη του φόρου. Εξαιρετικά, ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται με καταλογιστική πράξη της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις περιπτώσεις που η δήλωση δεν υποβάλλεται σε δημόσια οικονομική υπηρεσία ή άλλη αρχή αρμόδια για την επιβολή πρόσθετου φόρου.

7. Για την καταβολή των πρόσθετων φόρων ευθύνονται εις ολόκληρο με τους φορολογουμένους και:

α) οι υπόχρεοι των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 61 του ν. 2238/1994,

β) οι κληρονόμοι του φορολογουμένου των οποίων η ευθύνη εκτείνεται μέχρι το ποσό της κληρονομικής μερίδας καθενός,

γ) τα πρόσωπα του άρθρου 28 του ν. 1642/1986 και

δ) τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 5 του α.ν.1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α'), του άρθρου 83 του ν.δ. 118/1973 και της παραγράφου 2 του άρθρου 22 του ν. 2459/1997 (ΦΕΚ 17 Α').

8. Όταν η διαφορά λυθεί με δικαστικό συμβιβασμό ή ολικά ή μερικά με διοικητική επίλυση, ο επιπλέον πρόσθετος φόρος υπολογίζεται για το ποσό του φόρου μέχρι το χρονικό σημείο της υπογραφής της συμβιβαστικής ή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και ο πρόσθετος φόρος που προκύπτει συνολικά περιορίζεται στα τρία πέμπτα (3/5) αυτού.

Τα οριζόμενα στο τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και κατά την επίλυση της διαφοράς σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο.

#### **Αυτουργοί και συνεργοί**

1. Στα νομικά πρόσωπα ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται:

α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Στις εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές αυτών και στις περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε εταίρος.

γ) Στους συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές αυτών.

2. Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3.

3. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

4. Επίσης, αυτουργοί θεωρούνται και:

α) όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και

β) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλοτρίων κατά τις διατάξεις του Α.Κ..

5. Ως άμεσοι συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος.

6. Οι ανωτέρω αυτουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή από την ιδιότητά τους και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων του παρόντος.

**ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ:** Με την παρ.12 άρθρου 32 Ν.2648/1998 ορίζεται ότι: "12. Δεν υποβάλλεται μηνυτήρια αναφορά από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά των προσώπων του άρθρου 20 του ν. 2523/1997 για φορολογικές παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι 31.12.1997 και οι οποίες δεν αποτελούν από 1.1.1998 ποινικά αδικήματα σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2523/1997".

### **Προσφυγή - Ποινική δίωξη - Παραγραφή**

1. Εφόσον, με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 17 και 18 του παρόντος νόμου, αν έχει ασκηθεί προσφυγή, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με την έκθεση του άρθρου 82 του Κ.Φ.Δ. υποβάλλει αίτημα εκδίκασής της κατά προτίμηση. Η προσφυγή αυτή προσδιορίζεται για εκδίκαση μέσα σε έξι (6) μήνες από την περιέλευση του φακέλου στη γραμματεία του οικείου διοικητικού δικαστηρίου. Στην ίδια προθεσμία προσδιορίζεται στο δικαστήριο που δικάζει κατ' έφεση η έφεση που τυχόν ασκήθηκε κατά της πρωτόδικης απόφασης, καθώς και στο Συμβούλιο της Επικρατείας η αναίρεση που τυχόν ασκήθηκε κατά της εφετειακής απόφασης. Αναβολή της

συζήτησης επιτρέπεται μόνο για μία φορά και η νέα δικάσιμος δεν μπορεί να απέχει περισσότερο από τριάντα (30) ημέρες. Οι αποφάσεις εκδίδονται το αργότερο εντός τριών (3) μηνών και το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από τη δημοσίευσή τους κοινοποιούνται στους διαδίκους. Τα διοικητικά δικαστήρια υποχρεώνονται αυτεπάγγελτα να καθορίζουν στην απόφασή τους το ύψος των καθαρών εισοδημάτων που έχουν αποκρυβεί και το φόρο εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά. Την άνω υποχρέωση έχουν τα διοικητικά δικαστήρια τόσο στο λογιστικό όσο και στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος. Επίσης, υποχρεώνονται να καθορίζουν αυτεπάγγελτα το ύψος των ποσών φόρων των αδικημάτων των άρθρων 17 παράγραφος 4 και 18 του παρόντος νόμου που οφείλονται στο Δημόσιο σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή να καθορίζουν τη διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τη δήλωση και του φόρου που προκύπτει με βάση τη δικαστική απόφαση. Ειδικά κατά των πράξεων επιβολής προστίμου, σε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 8, 9 και 10 του άρθρου 5, που εκδίδονται σε βάρος των εκμεταλλευτών κέντρων διασκέδασης και των λοιπών καταστημάτων ψυχαγωγίας, η εκδίκαση της προσφυγής προσδιορίζεται μέσα σε δύο (2) μήνες από την περιελευση του φακέλου στη γραμματεία του οικείου διοικητικού δικαστηρίου. Στην ίδια προθεσμία εκδικάζεται και η έφεση, καθώς και η αναίρεση που τυχόν θα ασκηθούν.

Σε περίπτωση αναβολής, που χορηγείται μόνο μία φορά, η νέα δικάσιμος προσδιορίζεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη χορήγηση αυτής.

**2.** Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα. Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής.

"Κατ' εξαίρεση, στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος νόμου η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) ή του προϊσταμένου της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο, σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργήθηκε από όργανα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) ή των Ελεγκτικών Κέντρων του άρθρου 3 του ν. 2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α). Στις περιπτώσεις του προηγούμενου εδαφίου η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς επί της οικείας απόφασης επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), ανεξάρτητα αν κατά της απόφασης αυτής ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου.

Ειδικά, όταν η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, δεν ακολουθείται η διαδικασία του προηγούμενου εδαφίου, αλλά η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου.

**3.** Η τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου δεσμεύει τα δικαστήρια που επιλαμβάνονται του ποινικού μέρους της υπόθεσης ως προς το ύψος των καθαρών εισοδημάτων που έχουν αποκρυσταλλωθεί και το φόρο εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά, σε σχέση πάντα με την τελευταία φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε νομότυπα. Κατά τον αυτό λόγο η ίδια τελεσίδικη κρίση δεσμεύει και ως προς το ύψος των λοιπών φόρων που πρέπει να αποδοθούν στο Δημόσιο ή σε άλλον οριζόμενο φορέα, καθώς και ως προς τον καθορισμό της διαφοράς του φόρου που προκύπτει κάθε φορά επί ανακριβούς δήλωσης.

Το διοικητικό δικαστήριο διαπιστώνοντας την ύπαρξη των πραγματικών περιστατικών, που στοιχειοθετούν τα αδικήματα των άρθρων 17 και 18 του παρόντος νόμου διατάσσει την αποστολή με μέριμνα της γραμματείας του επικυρωμένου αντιγράφου της απόφασής του στον αρμόδιο εισαγγελέα για την άσκηση της κατά νόμο ποινικής δίωξης. Η γραμματεία του διοικητικού δικαστηρίου υποχρεώνεται να διαβιβάζει το συντομότερο δυνατόν το άνω αντίγραφο στον αρμόδιο εισαγγελέα. Τέτοια υποχρέωση δεν συντρέχει για τη γραμματεία του διοικητικού πρωτοδικείου όταν ασκηθεί έφεση από έναν από τους διαδίκους.

**4.** Ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εφόσον δεν ασκήθηκε προσφυγή κατά του οικείου φύλλου ελέγχου, υποβάλλει σχετική μηνυτήρια αναφορά στην αρμόδια εισαγγελική αρχή, που συνοδεύεται από επικυρωμένα αντίγραφα της οικείας έκθεσης ελέγχου, της καταλογιστικής πράξης του φόρου και των στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, για την άσκηση της κατά νόμο ποινικής δίωξης. Στις ίδιες ενέργειες προβαίνει ο άνω προϊστάμενος και όταν ασκήθηκε έφεση κατά της πρωτόδικης απόφασης, πλην όμως αυτή απορρίφθηκε για τυπικούς λόγους από το διοικητικό δικαστήριο που δικάζει κατ' έφεση.

**5.** Αρμόδιο δικαστήριο είναι κατά περίπτωση το μονομελές πλημμελειοδικείο ή το τριμελές εφετείο κακουργημάτων του τόπου της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

**6.** Οι ποινές του παρόντος νόμου επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις και την προσώποκράτηση.

**7.** Τα αδικήματα του παρόντος νόμου είναι αυτοτελή και ανεξάρτητα

μεταξύ τους.

- 8.** Μετατροπή της ποινής δεν επιτρέπεται σε περίπτωση δεύτερης και κάθε περαιτέρω υποτροπής.
- 9.** Στη διαδικασία των κακουργημάτων του παρόντος νόμου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 20 και 21 του ν. 663/1977 (ΦΕΚ 215 Α').
- 10.** Η παραγραφή των αδικημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς άσκησή της. Στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος Νόμου η παραγραφή αρχίζει από το χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος, ο οποίος προσδιορίζεται από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο.
- 11.** Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγων ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων και για τις αξιώσεις του που απορρέουν από τα αδικήματα του παρόντος νόμου. Η διάταξη του άρθρου 5 του ν.δ/τος 2711/1953 (ΦΕΚ 323 Α') εφαρμόζεται και στην περίπτωση αυτή. Όταν η δίωξη ασκείται σε βαθμό πλημμελήματος, το Δημόσιο μπορεί να εκπροσωπηθεί και από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή τον οριζόμενο από αυτόν υπάλληλο.
- 12.** Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας και του γενικού μέρους του Ποινικού Κώδικα.

### **Διοικητικές κυρώσεις για τη μη καταβολή χρεών - Προσωποκράτηση**

- 1.** Στην παράγραφο 1 του άρθρου 6 του ν.δ/τος 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.) προστίθεται έκτο εδάφιο, που έχει ως εξής:  
Η προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής χρέους δεν μπορεί να υπερβεί το τριακόσια τοις εκατό (300%) του χρέους που οφείλεται, ανεξάρτητα αν πρόκειται για χρέος από κύρια οφειλή, από τόκους ή από προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής οι οποίες βεβαιώνονται αυτοτελώς.
- 2.** Οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 6 του ν.δ/τος 356/1974 καταργούνται και οι παράγραφοι αυτού 5 έως και 9 αναριθμούνται σε 3 έως και 7.
- 3.** Το άρθρο 7 του ν. 2120/1993 (ΦΕΚ 24 Α') αντικαθίστανται ως εξής:  
"Άρθρο 7  
1. Με απόφαση του Υπουργού οικονομικών μετά από πρόταση της Διεύθυνσης Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, μπορεί να ανασταλεί μέχρι ένα (1) μήνα η λειτουργία καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά κάθε επαγγελματικής εγκατάστασης επιτηδευματιών, στις

περιπτώσεις οφειλών φυσικών προσώπων ή προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, χρεών προς το Δημόσιο ληξιπρόθεσμων και απαιτητών πέραν των έτους και εφόσον το ύψος αυτών με τις νόμιμες προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής υπερβαίνει τα δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανεξάρτητα από τη λήψη άλλων μέτρων που προβλέπονται για την είσπραξη.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου του νόμου "Κώδικας διοικητικών και ποινικών κυρώσεων στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις" έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τις κυρώσεις της προηγούμενης παραγράφου."

4. Οι διατάξεις περί προσωποκράτησης που ισχύουν για τα ληξιπρόθεσμα προς το Δημόσιο χρέη εφαρμόζονται και για χρέη προς τρίτους πλην ιδιωτών που εισπράττονται κατά τις διατάξεις του ν.δ/τος 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε).

5. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 46 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α'), όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 33 του ν. 2214/1994 αντικαθίσταται ως εξής:

"δ. Η προσωπική κράτηση, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις διατάσσεται για συνολικές οφειλές μαζί με τις προσαυξήσεις που αναλογούν σε αυτές, προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών, πάνω από τρία εκατομμύρια (3.000.000) δραχμές ή πάνω από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές προκειμένου για παρακρατούμενους, επιρριπτόμενους φόρους και για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, που εισπράττονται από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ή τα τελωνεία. Προκειμένου για χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών που εισπράττονται επιμελεία αυτού κατά τις διατάξεις του ν.δ/τος 356/1974 την αίτηση για την επιβολή της προσωπικής κράτησης υπογράφει και καταθέτει στο δικαστήριο ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή του τελωνείου, που είναι βεβαιωμένα τα χρέη."

6. Αποφάσεις που διατάσσουν προσωπική κράτηση για ποσό κατώτερο των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) δραχμών ή του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών, προκειμένου για παρακρατούμενους, επιρριπτόμενους φόρους και για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου και δεν έχουν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, δεν εκτελούνται. Εκκρεμείς αιτήσεις προϊσταμένων δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων, καθώς και ένδικα μέσα κατά πρωτόδικων αποφάσεων για χρέη κατώτερα των πιο πάνω ποσών δεν εισάγονται για συζήτηση.

7. Το πρόσωπο κατά του οποίου διατάχθηκε προσωπική κράτηση συλλαμβάνεται από αστυνομικό όργανο που του επιδίδει την απόφαση του δικαστηρίου κατά τη σύλληψη και συντάσσει σχετική έκθεση.

8. Στις παρακάτω περιπτώσεις οφειλετών του Δημοσίου και τρίτων που

εισπράττουν κατά Κ.Ε.Δ.Ε. πλην ιδιωτών, προσωποκράτηση διατάσσεται και προκειμένου:

α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, κατά των προέδρων των Δ.Σ., των διευθυνόντων ή εντεταλμένων ή συμπραττόντων συμβούλων ή διοικητών ή γενικών διευθυντών ή διευθυντών αυτών ή κατά κάθε προσώπου εντεταλμένου είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, σωρευτικά ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεώς τους διατάσσεται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Για εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, κατά των ομόρρυθμων εταίρων και των διαχειριστών τους.

Για περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, κατά των διαχειριστών αυτών και όταν ελλείπουν, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεώς τους ή όταν απουσιάζουν αυτοί από την έδρα της εταιρίας χωρίς να είναι γνωστό στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή στο τελωνείο όπου είναι βεβαιωμένα τα χρέη που ευρίσκονται, κατά κάθε εταίρου, σωρευτικά ή μη.

γ) Για συνεταιρισμούς, κατά των προέδρων ή γραμματέων ή διαχειριστών ή ταμιών αυτών, σωρευτικά ή μη.

δ) Για κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές εταιρίες, που ασκούν επιχείρηση, κατά των εκπροσώπων τους και κατά των μελών τους, σωρευτικά ή μη. Για συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες που ασκούν επιχείρηση κατά των εκπροσώπων τους.

ε) Για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και για κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς κατά των διευθυντών ή αντιπροσώπων ή πρακτόρων που έχουν στην Ελλάδα, σωρευτικά ή μη.

στ) Για νομικά πρόσωπα, εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, κατά των εκπροσώπων αυτών.

Για τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή του παρόντος άρθρου προσωπική κράτηση διατάσσεται για τα χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, καθώς και για τα χρέη που βεβαιώθηκαν ανεξάρτητα από τη λύση ή μη των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή.

Τα πρόσωπα για τα οποία δεν διατάσσεται προσωπική κράτηση κατά την ισχύουσα μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου νομοθεσία προσωποκρατούνται και για τις ήδη ληξιπρόθεσμες κατά την έναρξη της ισχύος του παρόντος νόμου οφειλές προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών, μετά τέσσερις (4) μήνες από την έναρξη της ισχύος του.

9. Προσωπική κράτηση χωρεί κατά του διαχειριστή ή τυχόν διορισθέντος επόπτη της επιχείρησης που τελεί υπό αναγκαστική διαχείριση, μετά εξάμηνο από της αναλήψεως των καθηκόντων τους, σε περίπτωση καθυστέρησης πληρωμής των πάσης φύσεως οφειλών της υπό αναγκαστική διαχείριση επιχείρησης προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών των δημιουργουμένων από της αναλήψεως της διαχείρισης ή της εποπτείας.

10. Με την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους κατά τις κείμενες διατάξεις και για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους αυτής, αναστέλλεται η εκτέλεση της απόφασης προσωποκράτησης ή αν έχει αρχίσει διακόπτεται. Σε περίπτωση εξόφλησης ή διαγραφής του χρέους για το οποίο διατάχθηκε προσωπική κράτηση, η απόφαση δεν εκτελείται.

11. Η παράγραφος 5 του άρθρου 39 του ν. 2065/1992 αντικαθίσταται ως εξής:

"5. Αμελείται η λήψη των προβλεπόμενων από τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974) αναγκαστικών μέτρων είσπραξης σε βάρος οφειλετών εκτός του μέτρου της κατάσχεσης απαιτήσεων εις χείρας τρίτων, εφόσον οι συνολικές βεβαιωμένες και ληξιπρόθεσμες οφειλές τους στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες υπέρ του Δημοσίου ή νομικών προσώπων ή τρίτων δεν υπερβαίνουν τις τριάντα χιλιάδες (30.000) δραχμές συμπεριλαμβανομένων των πάσης φύσεως επιβαρύνσεων. Το παραπάνω όριο δεν ισχύει για οφειλές υπέρ οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης."

12. Παρατείνεται μέχρι 31.12.1998 ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους που παραγράφονται εντός των ετών 1997 και 1998. Η παράταση δεν ισχύει για τα χρέη προς οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης.

13. Οι διατάξεις του άρθρου 14 του παρόντος νόμου έχουν ανάλογη εφαρμογή και στην περίπτωση οφειλετών των οποίων τα μη ασφαλισμένα ληξιπρόθεσμα, κατά τις διατάξεις του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.), χρέη τους προς το Δημόσιο, από οποιαδήποτε αιτία, υπερβαίνουν το ποσό των πενήντα εκατομμυρίων (50.000.000) δραχμών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία ενημέρωσης της Διεύθυνσης Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.), προκειμένου αυτή να ενημερώσει με οποιονδήποτε τρόπο όλες τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, καθώς και τον οφειλέτη. Οι ανωτέρω υπηρεσίες και φορείς από της ενημέρωσής τους υποχρεώνονται να εφαρμόσουν αμέσως τις απαγορεύσεις και δεσμεύσεις της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, χωρίς καμία άλλη διαδικασία ή διατύπωση. Με την ίδια απόφαση καθορίζονται και οι προϋποθέσεις



άρσης των μέτρων αυτών, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

### **Ποινικές κυρώσεις για τη μη καταβολή χρεών**

1. Το άρθρο 25 του ν.1882/1990 (ΦΕΚ 43 Α') αντικαθίσταται ως εξής:

#### "Άρθρο 25

#### Ποινικό αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους

1. Η παραβίαση της προθεσμίας καταβολής, κατά τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, των χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους, πλην ιδιωτών, που εισπράττονται από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και τα τελωνεία, τα οποία είναι βεβαιωμένα και ληξιπρόθεσμα στις αρμόδιες υπηρεσίες, εφόσον αυτή αναφέρεται στη μη καταβολή τριών (3) συνεχών δόσεων, ή προκειμένου για χρέη που καταβάλλονται εφάπαξ σε καθυστέρηση καταβολής πέραν των δύο (2) μηνών από τη λήξη του χρόνου καταβολής τους, διώκεται ύστερα από αίτηση του προϊσταμένου των ανωτέρω υπηρεσιών προς τον εισαγγελέα πρωτοδικών της έδρας τους και τιμωρείται με ποινή φυλάκισης.

α) Τεσσάρων (4) τουλάχιστο μηνών προκειμένου για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και δύο (2) τουλάχιστο μηνών προκειμένου για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά, εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης για την καταβολή οφειλής, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις, υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές όταν πρόκειται για δάνεια και παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τα δύο εκατομμύρια (2.000.000) δραχμές όταν πρόκειται για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά.

β) Έξι (6) τουλάχιστο μηνών προκειμένου για δάνεια με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τεσσάρων (4) τουλάχιστο μηνών προκειμένου για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά, εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης για την καταβολή οφειλής, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις, υπερβαίνει τα δύο εκατομμύρια (2.000.000) δραχμές όταν πρόκειται για δάνεια και παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τα τρία εκατομμύρια (3.000.000) δραχμές όταν πρόκειται για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά.

γ) Ενόσ (1) τουλάχιστον έτους προκειμένου για δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και έξι (6) τουλάχιστο μηνών προκειμένου για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά, εφόσον το ποσό της ληξιπρόθεσμης για την καταβολή οφειλής, μαζί με τις κάθε είδους προσαυξήσεις, υπερβαίνει το τρία εκατομμύρια (3.000.000) δραχμές όταν πρόκειται για δάνεια και παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και τα τέσσερα εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες (4.500.000) δραχμές όταν πρόκειται για τους λοιπούς φόρους και χρέη γενικά. Η παραβίαση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της

παραγράφου αυτής δύναται να κριθεί ατιμώρητη, εφόσον το ποσό που οφείλεται καταβληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης.

2. Στις πιο κάτω περιπτώσεις οφειλετών του Δημοσίου και τρίτων πλην ιδιωτών, οι προβλεπόμενες ποινές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, επιβάλλονται και προκειμένου:

α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, στους προέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες ή εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους ή διοικητές ή γενικοί διευθυντές ή διευθυντές αυτών ή σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, σωρευτικά ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, οι ποινές επιβάλλονται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Για εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, στους ομόρρυθμους εταίρους και στους διαχειριστές τους. Για περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, στους διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεώς τους ή όταν απουσιάζουν αυτοί από την έδρα της εταιρίας χωρίς να είναι γνωστό στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή στο τελωνείο όπου είναι βεβαιωμένα το χρέη που ευρίσκονται, σε κάθε εταίρο, σωρευτικό ή μη.

γ) Για συνεταιρισμούς, στους προέδρους ή γραμματείς ή ταμίες ή διαχειριστές αυτών, σωρευτικά ή μη.

δ) Για κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές εταιρίες, που ασκούν επιχείρηση, στους εκπροσώπους τους και στα μέλη τους, σωρευτικά ή μη. Για συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες που ασκούν επιχείρηση στους εκπροσώπους τους.

ε) Για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και για κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς στους διευθυντές ή αντιπρόσωπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα, σωρευτικά ή μη.

στ) Για νομικά πρόσωπα, εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, στους εκπρόσωπους αυτών.

3. Για το πρόσωπα, που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, η ποινική δίωξη ασκείται για τα χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, καθώς και για τα χρέη που βεβαιώθηκαν ανεξάρτητα από τη λύση ή μη των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή. Για τα χρέη που ήταν ληξιπρόθεσμα κατά την απόκτηση της ιδιότητος αυτής από τους ανωτέρω, η ποινική δίωξη ασκείται μετά τρεις (3) μήνες από την απόκτησή της. Για τα πρόσωπα,

που δεν υπείχαν ποινική ευθύνη κατά τις διατάξεις του άρθρου που αντικαθίσταται, όσον αφορά τα ήδη ληξιπρόθεσμα χρέη κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, το ποινικό αδίκημα διαπράττεται μόλις συμπληρωθούν τέσσερις (4) μήνες από την έναρξη της ισχύος του.

4. Για χρέη βεβαιωμένα σε βάρος κληρονομούμενου η ποινική δίωξη των κληρονόμων ασκείται μετά ένα (1) έτος από την πάροδο της προθεσμίας προς αποποίηση της επαχθείσας κληρονομιάς ή κληροδοσίας.

5. Με την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους κατά τις κείμενες διατάξεις, αναστέλλεται η ποινική δίωξη, για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους της ρύθμισης και τελικά εξαλείφεται το αξιόποινο σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης. Επίσης, για τον ίδιο λόγο αναβάλλεται η εκτέλεση της καταγνωσθείσας ποινής ή διακόπτεται η εκτέλεση αυτής που άρχισε, η οποία τελικά εξαλείφεται σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης.

6. Την ίδια ευθύνη με τους οφειλέτες έχουν και οι από οποιαδήποτε αιτία συνυπόχρεοι καταβολής και οι εγγυητές χρεών κατά το ανωτέρω. Κατά των εγγυητών και των συνυπόχρεων καταβολής χρεών προς το Δημόσιο λαμβάνονται όλα τα μέτρα που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κατά των πρωτοφειλετών, χωρίς να απαιτείται βεβαίωση του χρέους σε βάρος τους.

7. Ο χρόνος παραγραφής του αδικήματος συμπληρώνεται μετά παρέλευση πενταετίας από την παραγραφή της οφειλής. Η υποβολή αίτησης ποινικής δίωξης αναστέλλει την παραγραφή του χρέους για το οποίο υποβλήθηκε, μέχρι να εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση."

2. Αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων που εκδόθηκαν για χρέη μικρότερα από τα οριζόμενα ανωτέρω και δεν έχουν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν εκτελούνται. Αν άρχισε η εκτέλεσή τους, διακόπτεται. Εκκρεμείς αιτήσεις προϊστάμενων δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών ή τελωνείων ή ένδικα μέσα κατά πρωτόδικων αποφάσεων για χρέη κατώτερα αυτών που ορίζονται ανωτέρω δεν εισάγονται για συζήτηση.

3. Το άρθρο 5 του α.ν. 1819/1951 (ΦΕΚ 149 Α') αντικαθίσταται ως εξής:  
"Άρθρο 5

Επιφυλασσομένων των διατάξεων του ν. 5960/1933, όπως ισχύει, για τις προβλεπόμενες κυρώσεις, η έκδοση επιταγής προς εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο, η οποία δεν πληρώθηκε από τον πληρωτή, συνεπάγεται την προσαύξηση της οφειλής για την οποία εκδόθηκε η επιταγή, κατά ποσό ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της επιταγής που δεν πληρώθηκε. Η προσαύξηση αυτή επιβάλλεται με πράξη του Γενικού Γραμματέα της οικείας περιφέρειας ή του από αυτόν εξουσιοδοτημένου οργάνου και μειώνεται κατά το ποσό που υπήρχε ως πιστωτικό υπόλοιπο στον οικείο λογαριασμό κατά την ημέρα εμφάνισης της επιταγής ή εφόσον αυτή εμφανίστηκε προς πληρωμή μετά την παρέλευση οκτώ (8)

ημερών από την έκδοσή της με το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού της τελευταίας ημέρας λήξεως του οκταημέρου. Για τους οφειλέτες που δεν καταβάλλουν το ποσό της επιταγής εντός πενθημέρου μετά την επιστροφή της ως απλήρωτης από την Τράπεζα Ελλάδος η ανωτέρω προσαύξηση της οφειλής, για την οποία εκδόθηκε η επιταγή, ανέρχεται σε ποσό ίσο με το ποσό της επιταγής. Το χρέος που εξοφλήθηκε μετά την κατάθεση επιταγής που δεν πληρώθηκε από τον πληρωτή αναβιώνει από τη χρονολογία κατά την οποία, με την παράδοση της επιταγής, εκδόθηκε το σχετικό αποδεικτικό είσπραξης, με όλες γενικά τις συνέπειες της υπερημερίας."

### **Ανεπάρκεια βιβλίων.**

Στους λόγους που κατ' αρχήν λαμβάνονται για την κρίση των βιβλίων ως ανεπαρκών προστέθηκαν για τα βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας, οι εξής περιπτώσεις:

Όταν ο υπόχρεος:

- \* λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας (μεταφέρθηκε από την ανακρίβεια),
- \* εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο (εξόφληση μέσω τραπεζών ή διγράμμων επιταγών).  
Βλ. ανάλυση στην περίπτωση 92.

Αφαιρέθηκαν οι περιπτώσεις μη παράδοσης στον φορολογικό έλεγχο του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή όταν αυτό δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση.

Παρέμειναν όλες οι άλλες διατάξεις ουσίας:

- \* για αντικειμενικά αδύνατο έλεγχο και όχι δυσχερή,
- \* να μην οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη,
- \* απόδειξη μέσω καταστάσεων ή ηλεκτρομαγνητικών μέσων που παρέχονται στον έλεγχο από τον υπόχρεο,
- \* μεγάλη έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη.

### **Ανακρίβεια βιβλίων - Γενική κρίση.**

Ουσιαστικά οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 για τη γενική κρίση των βιβλίων ως ανακριβών δεν διαφοροποιούνται ουσιαστικά ως προς τις προϋποθέσεις. Αναλυτικά όμως έχουν επέλθει οι εξής διαφοροποιήσεις:

\* Η λήψη εικονικών στοιχείων ως προς την ποσότητα, την αξία είναι κατ' αρχήν λόγος ανακρίβειας, η εικονικότητα όμως, ως προς τον αντισυμβαλλόμενο, μεταφέρθηκε στην ανεπάρκεια.

\* Στη μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των πρόσθετων βιβλίων προστέθηκε και η μη καταχώριση στα πρόσθετα βιβλία συναλλαγών ή ανακριβής καταχώριση δεδομένων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής.

\* Επαναδιατυπώνεται η περίπτωση μη διαφύλαξης ή μη επίδειξης στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων λόγω της διαφοροποίησης της θεώρησης.

Προστίθεται στους κατ' αρχήν λόγους ανακρίβειας:

\* Η νόθευση των φορολογικών στοιχείων

\* Η καταχώριση - εμφάνιση εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί γι' αυτά φορολογικό στοιχείο.

**Αντικειμενικός τρόπος με καθορισμό ποσών και ποσοστών που δεν οδηγούν σε απόρριψη των βιβλίων.**

Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 (ανεπάρκεια - ανακρίβεια) για συνολικά οικονομικά μεγέθη ως τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό 3% και για αξία μικρότερη ή ίση των 3.500 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα ως και 150.000 ευρώ.

β) Ποσοστό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των 18.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 150.001 ευρώ ως και 1.500.000 ευρώ.

γ) Ποσοστό 1% και για αξία μικρότερη ή ίση των 45.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 1.500.001 ευρώ ως και 9.000.000 ευρώ.

δ) Ποσοστό 0,5% και για αξία μικρότερη ή ίση των 90.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 9.000.001 ευρώ ως και 30.000.000 ευρώ.

ε) Ποσοστό 0,3% για αξία μικρότερη ή ίση των 180.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα άνω των 30.000.000 ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα παραπάνω οριζόμενα όρια δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 5 του άρθρου 10 των συναλλαγών, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α, β και γ του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

**Σημειώνεται** ότι έχει προστεθεί παράγραφος 8 στο άρθρο 30, με την πολύ σημαντική πρόβλεψη ότι στις περιπτώσεις που υπάρχουν πράξεις ή παραλείψεις ως ποσοστό ή ως ποσό μεγαλύτερο του καθοριζόμενου πιο πάνω ή εμπίπτουν οι παραβάσεις των ελεγχόμενων στις προαναφερόμενες εξαιρέσεις, τα βιβλία κρίνονται με τις γενικές διατάξεις (άρθρο 30 § 3, 4 και 6).

Η διάταξη αυτή (§ 7) είναι πολύ σημαντική αφού εξ ορισμού όσοι εμπίπτουν σ' αυτήν δεν απορρίπτονται τα βιβλία τους, ενώ αντιθέτως όσοι δεν εμπίπτουν δεν συνεπάγεται εξ ορισμού ότι απορρίπτονται τα βιβλία τους, αλλά κρίνονται από τις γενικές διατάξεις με εξατομικευμένη κρίση για το είδος και τις συνθήκες των παραβάσεων, για την έκταση ως προς τα οικονομικά μεγέθη, αν επηρεάζουν σημαντικά ή αν οφείλονται σε πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

**Κρίση των βιβλίων και στοιχείων με τις επιεικέστερες διατάξεις και για τα ανέλεγκτα έτη.**

Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 του

άρθρου 30 (περίπτωση 66) εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που ως τη δημοσίευση του Ν. 3052/02 (24/9/02) δεν έχουν ελεγχθεί καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ.

Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του Ν. 3052/02 (ημέρα δημοσίευσης 24/9/02 λήξη προθεσμίας 23/11/02 και, δεδομένου ότι είναι Σάββατο, ως 25/11/02) να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ακολουθούμενης της διαδικασίας του ν.δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α').

Αν δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις.

**Μεταβατικές διατάξεις ως προς το κύρος των βιβλίων. Ισχύς επιεικέστερων διατάξεων και για παλαιότερες υποθέσεις. Εγκ. ΠΟΛ. 1239/16-10-2002.**

1. Με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 7 του Ν. 3052/02 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του ΚΒΣ όπως ισχύουν, όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση (βλέπε το επόμενο θέμα), καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 του ίδιου άρθρου εφαρμόζονται και για παλαιότερες υποθέσεις, εφόσον:

**α)** Δεν έχουν ελεγχθεί ως τη δημοσίευση του παρόντος νόμου (24.9.2002).

**β)** Έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ως τη δημοσίευση του παρόντος νόμου (24.9.2002).

**γ)** Εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (Πρωτοδικείων - Εφετείων) και του ΣτΕ.

**Διευκρινίζεται** ότι στις περιπτώσεις που οι υποθέσεις εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (Πρωτοδικείων - Εφετείων) και του ΣτΕ οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να ζητήσουν την επίλυση της διαφοράς τους, με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή ως 23-11-2002 και επειδή η τελευταία ημέρα (23-11-2002) είναι Σάββατο και οι ΔΟΥ δεν

λειτουργούν και η επόμενη ημέρα είναι αργία (Κυριακή), η προθεσμία αυτή παρατείνεται την επόμενη εργάσιμη ημέρα, ήτοι ως και την 25.11.2002. Η διοικητική επίλυση της διαφοράς θα γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 9, δηλαδή θα γίνει δικαστικός συμβιβασμός με βάση τις διατάξεις του ν.δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α').

**Τονίζεται** ότι η επισήμανση που γίνεται στην παρ. 9 του άρθρου 9 εφαρμόζεται και στην παρούσα παράγραφο 9 του άρθρου 7. Βλέπε στο θέμα 98.

**Περιπτώσεις επιεικέστερης μεταχείρισης αναφορικά με το κύρος των βιβλίων και στοιχείων. Εγκ. ΠΟΛ. 1239/16-10-2002.**

**α) Λήψη εικονικού στοιχείου, για υπαρκτή συναλλαγή**

Η λήψη εικονικού στοιχείου διακίνησης ή αξίας ως προς τον αντισυμβαλλόμενο, για υπαρκτή όμως συναλλαγή, με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30, πριν από την τροποποίησή τους, αποτελούσε λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών. Ήδη με τις νέες διατάξεις (περίπτωση α' της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 7 παράγραφος 1 του ν. 3052/2002) αποτελεί πλέον λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών.

**β) Η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του Γενικού Καθολικού**

Η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του Γενικού Καθολικού (σε χειρόγραφη και σε μηχανογραφική τήρηση) με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 30, πριν από την τροποποίησή τους, αποτελούσε λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών. Ήδη με τις νέες διατάξεις (περίπτωση α' της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 7 παράγραφος 1 του νέου νόμου) δεν αποτελεί πλέον λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων. Εξυπακούεται βέβαια ότι η τήρηση των αναλυτικών καθολικών είναι απαραίτητη.

**γ) Μη παράδοση εγχειριδίου οδηγιών - Μη ανάλυση λογισμικού**

Η μη παράδοση στον φορολογικό έλεγχο του εγχειριδίου οδηγιών ή η μη λεπτομερής ανάλυση των λειτουργιών χρήσης του λογισμικού, με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 30, πριν από την τροποποίησή τους, αποτελούσε λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκή. Ήδη με τις νέες διατάξεις (περίπτωση γ' της



παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 7, παράγραφος 1, του Ν. 3052/02) δεν αποτελεί πλέον λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων.

δ) Οριοθέτηση ποσοστού μη απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων

Μη απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις, με καθιέρωση ποσοστών στα ακαθάριστα έσοδα και στις αξίες, όπως τα ποσοστά αυτά οριοθετούνται με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 30 και με τις εξαιρέσεις της, ύστερα από την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 7, παρ. 5, του Ν. 3052/02.

### **ΕΙΔΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ:**

1. Προαπαιτούμενα του συμβιβασμού.

Όπως είναι γνωστό, από 11-9-1997 δε συντελείτε διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός, αν κατά την υπογραφή των πράξεων αυτών δεν καταβληθεί το 1/5 του κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου που οφείλεται με βάση το αποτέλεσμα του συμβιβασμού. Για το ποσό που καταβάλλεται γίνεται σχετική σημείωση στο έγγραφο της πράξης του συμβιβασμού, δηλαδή στο φύλλο ελέγχου ή πράξη κτλ. Έτσι η καταβολή του 1/5 αποτελεί σε κάθε περίπτωση προϋπόθεση του συμβιβασμού. Ειδικά για τις ανάγκες του συμβιβασμού της απόφασης το οριζόμενο ποσοστό του 1/5 μπορεί να καταβληθεί και εντός των δύο επόμενων εργάσιμων ημερών για τις Δ.Ο.Υ. από την υπογραφή των οικείων πράξεων του συμβιβασμού. Ο συμβιβασμός ισχύει υπό την προϋπόθεση της εμπρόθεσμης καταβολής του ποσοστού αυτού, διαφορετικά ανατρέπεται. Η διαδικασία αυτή ισχύει για τα οφειλόμενα ποσά που προκύπτουν από την επίλυση των φορολογικών διαφορών κατά το άρθρο 70 του Ν.2238/1994.

### **ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΠΟΣΩΝ.**

Τα υπόλοιπα ποσά, ανεξαρτήτως φορολογίας, βεβαιώνονται και καταβάλλονται ως εξής:

-σε δεκαοκτώ (18) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν το συνολικό ποσό της βάσει συμβιβασμού οφειλής (συμπεριλαμβανομένου και του 1/5) για όλες τις φορολογίες και για όλες τις χρήσεις για τις οποίες επήλθε συμβιβασμός για όλες τις διαφορές, ανεξαρτήτως αν οι χρήσεις αυτές είναι συνεχόμενες ή όχι είναι μέχρι 200000 ευρώ.

-σε είκοσι τέσσερις (24) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν το παραπάνω ποσό υπερβαίνει τα 200000 ευρώ.

Σε κάθε περίπτωση το ποσό της κάθε δόσης δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 300 ευρώ, εκτός από την τελευταία δόση.(Εγκ.ΠΟΛ.1087/10.6.2005).

### Παράδειγμα:

Για την καλύτερη κατανόηση του τρόπου λειτουργίας του παραπάνω μέτρου παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα: Έστω ότι επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ελέγχθηκε για τις χρήσεις 2001 έως 2005 και ότι έγινε συμβιβασμός για όλες τις χρήσεις, στις 19-12-2006. Για το συμβιβασμό καταβλήθηκε αμέσως ποσοστό 1/5. Έστω ακόμη ότι τα ποσά που προέκυψαν βάσει συμβιβασμού, κατά φορολογία, έχουν ως εξής:

Χρήση	Φορολογία εισοδήματος	Φ.Π.Α.	Πρόστιμα Κ.Β.Σ.	ΣΥΝΟΛΟ
2001	30000	15000	400	45400
2002	46000	28000	-	74000
2003	48000	-	-	48000
2004		-	-	-
2005	55000	23000	1000	79000
Σύνολο	179000	66000	1400	246400

Επειδή η βάσει συμβιβασμού συνολική οφειλή υπερβαίνει το όριο των 200000 ευρώ (είναι 246000 ευρώ) οι δόσεις ορίζονται σε είκοσι τέσσερις (24) και το ποσό θα βεβαιωθεί ως εξής:

#### Χρήση 2001

α)Φορολογία εισοδήματος: Συνολικό ποσό 30000-6000 (ποσοστό 1/5)=24000 ευρώ. Δόσεις 24 (24\*1000), έναρξη δόσεων τέλος Ιανουαρίου 2007, λήξη τέλος Δεκεμβρίου 2008.

β)Φ.Π.Α.: Συνολικό ποσό 15000-3000 (ποσοστό 1/5)=12000 ευρώ. Δόσεις 24 (24\*500), έναρξη δόσεων τέλος Ιανουαρίου 2007, λήξη τέλος Δεκεμβρίου 2008.

γ)Πρόστιμα Κ.Β.Σ.: Συνολικό ποσό 400-80 (ποσοστό 1/5)=320 ευρώ. Δόσεις δύο (1\*300 και 1\*20), έναρξη καταβολής τέλος Ιανουαρίου 2007, λήξη τέλος Φεβρουαρίου 2007.

Κατά τρόπο ανάλογο γίνεται και ο υπολογισμός των δόσεων και για τις χρήσεις 2002,2003. Για τη χρήση 2004 δεν υπάρχουν ποσά για βεβαίωση.

Χρήση 2005.

α)Φορολογία εισοδήματος: Συνολικό ποσό 55000-11000 (ποσοστό 1/5)=44000 ευρώ. Δόσεις 24 (24\*1833,33), έναρξη δόσεων τέλος Ιανουαρίου 2007, λήξη τέλος Δεκεμβρίου 2008.

β)Φ.Π.Α.: Συνολικό ποσό 23000-4600 (ποσοστό 1/5)=18400 ευρώ. Δόσεις 24 (24\*766,66), έναρξη δόσεων τέλος Ιανουαρίου 2007, λήξη τέλος Δεκεμβρίου 2008.

γ)Πρόστιμα Κ.Β.Σ.: Συνολικό ποσό 1000-200 (ποσοστό 1/5)=800. Δόσεις τρεις (2\*300 και 1\*200), έναρξη δόσεων τέλος Ιανουαρίου 2007, λήξη τέλος Μαρτίου 2007.

Η πρώτη δόση για κάθε είδος φόρου ή τέλους καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του συμβιβασμού μήνα και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των μηνών που ακολουθούν (Άρθρο 74, παρ. 5 περίπτ.β' του Ν.2238/1994).

## ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Πιστεύουμε ότι μέσα από την εκτενή αυτή ανάλυση του θέματος του ελέγχου των φορολογικών υποθέσεων των επιχειρήσεων κ τη διαδικασία επίλυσης των διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο καταφέραμε να δώσουμε στον αναγνώστη αυτής της εργασίας να καταλάβει το νόημα του ελέγχου, καθώς και το πώς γίνεται ο έλεγχος και την λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των διαφορών που προκύπτουν και βεβαιώνονται από τον έλεγχο.

**Τέλος.**

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Δαπάνες Επιχειρήσεων (ΛΙΟΛΙΟΣ)
- 2) Κ.Β.Σ. (ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ)
- 3) Πρακτικός οδηγός Α.Ε. & Ε.Π.Ε. (ΗΛΙΟΚΑΥΤΟΣ)
- 4) Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ)
- 5) Περιοδικό Έψιλον 7
- 6) Περιοδικό Λογιστής
- 7) [www.gus.gr](http://www.gus.gr)