

Αθήνα, 21 Νοεμβρίου 2008

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΑ Β', Α'**

Αρ. Πρωτ:1116477/5189/ΔΕ-Β

ΠΟΛ : 1156

Ταχ. Δ/ση :Κ. Σερβίας 10

Ταχ. Κωδ. :101 84 ΑΘΗΝΑ

ΠΡΟΣ:ΩΣ Π.Δ.

Τηλ. :210 3375204 ,3375203,3375063

FAX :210 3375416

Θέμα:Παροχή πρόσθετων οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1-11 του ν. 3259/04 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το ν. 3697/08.

Σε συνέχεια της αριθ. πρωτ. 1098594/4811/ΔΕ-Β/ΠΟΛ.1130/2-10-08 εγκυκλίου με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 – 11 του ν. 3259/2004 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το ν. 3697/2008(άρθρο28), παρέχουμε τις παρακάτω πρόσθετες διευκρινίσεις:

1.Σε περίπτωση υποβολής συμπληρωματικών δηλώσεων στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 4 του ν. 3610/2007(κίνητρα εθελοντικής συμμόρφωσης) με τις οποίες δηλώνεται φορολογητέα ύλη που έπρεπε να είχε ήδη δηλωθεί, η ύλη αυτή λαμβάνεται υπόψη κατά την περαίωση της υπόθεσης με τις διατάξεις των άρθρων 1-11 του ν. 3259/2004, εφόσον οι εν λόγω δηλώσεις έχουν υποβληθεί μέχρι την 25-9-08, ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 3697/2008 και με την προϋπόθεση βεβαίως ότι δεν πρόκειται για υποθέσεις για τις οποίες συντρέχουν λόγοι εξάιρεσης από την περαίωση (π.χ. λόγω έκδοσης εικονικών στοιχείων κ.λ.π).

Γενικότερα, τα δεδομένα συμπληρωματικών-τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. λαμβάνονται υπόψη κατά την περαίωση, εφόσον οι εν λόγω

δηλώσεις έχουν υποβληθεί έως την 25-9-08 και με την προϋπόθεση ότι δεν ανακαλείται φορολογητέα ύλη.

Αυτονόητο είναι ότι σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να προηγείται η εκκαθάριση των προαναφερόμενων δηλώσεων και στη συνέχεια θα ακολουθεί η υπαγωγή της υπόθεσης στις διατάξεις των άρθρων 1-11 του ν. 3259/2004, όπως ισχύουν.

2. Στην περίπτωση που σε κάποια υπόθεση έχει διενεργηθεί τακτικός έλεγχος και έχουν εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής έως την 25-9-08 οι οικείες καταλογιστικές πράξεις, οι οποίες δεν έχουν οριστικοποιηθεί με οποιοδήποτε τρόπο, εξαιρούνται και δεν υπάγονται στη ρύθμιση της περαίωσης οι τυχόν χρήσεις για τις οποίες προέκυψε από τον έλεγχο η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή ή η νόθευση τέτοιων στοιχείων, ενώ οι υπόλοιπες ελεγχμένες χρήσεις υπάγονται στη ρύθμιση.

Παράδειγμα:

Έστω ότι επιχείρηση έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο για τις χρήσεις 2000 έως και 2006, οι οικείες καταλογιστικές πράξεις δεν έχουν οριστικοποιηθεί μέχρι σήμερα και η χρήση 2003 βαρύνεται με έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η χρήση 2003 εξαιρείται της περαίωσης, ενώ οι υπόλοιπες προηγούμενες και επόμενες αυτής χρήσεις είναι υπαγόμενες.

3. Αν σε ήδη περαιωθείσα χρήση πρέπει να εκδοθούν συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου κατά τις κείμενες διατάξεις, διότι προκύπτει αναμφισβήτητα από συμπληρωματικά στοιχεία (έκθεση ελέγχου ή δελτίο πληροφοριών ή άλλο έγγραφο στοιχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή άλλης Δ.Ο.Υ. ή του Σ.Δ.Ο.Ε. ή της ΥΠ.Ε.Ε. ή άλλης αρχής) η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή ή η νόθευση τέτοιων στοιχείων, τότε η χρήση αυτή εξαιρείται από τη ρύθμιση της περαίωσης, υπάγονται όμως σ' αυτήν οι τυχόν επόμενες ανέλεγκτες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2006.

Παράδειγμα:

Έστω ότι επιχείρηση έχει περαιώσει τις χρήσεις έως και 2002 με τακτικό έλεγχο και οι υπόλοιπες χρήσεις είναι ανέλεγκτες. Για την ήδη περαιωθείσα χρήση 2001 περιήλθαν πριν την 31-12-2007 συμπληρωματικά στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, για τα οποία δεν έχει διενεργηθεί ακόμη έλεγχος. Η χρήση 2001 εξαιρείται της περαίωσης και θα πρέπει να εκδοθούν συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου και λοιπές πράξεις σύμφωνα με τα οριζόμενα

στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 και στην παράγραφο 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, ενώ οι ανέλεγκτες χρήσεις 2003 έως και 2006 μπορούν να υπαχθούν στη ρύθμιση και να περαιωθούν, εφόσον δεν συντρέχει για αυτές άλλος λόγος εξαίρεσης. Στην ίδια περίπτωση, εφόσον περιήλθαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την 31-12-2007 συμπληρωματικά στοιχεία και για την ήδη περαιωθείσα χρήση 2002 για τα οποία όμως δεν συντρέχει λόγος εξαίρεσης από την περαίωση (π.χ. στοιχεία για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου), τότε και η χρήση αυτή μπορεί να υπαχθεί σε περαίωση ως προς τα εν λόγω συμπληρωματικά στοιχεία , εφόσον βεβαίως ο φορολογούμενος το επιθυμεί.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του ν. 3259/2004 , όπως ισχύουν, ορίζεται ότι θεωρείται ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη μεταξύ άλλων και το ποσό που προκύπτει από υφιστάμενα στοιχεία και αφορά την ανακριβή καταχώρηση εσόδων ή αγορών ή δαπανών στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Σε σχέση με το θέμα αυτό διευκρινίζεται ότι δεν υφίσταται απόκρυψη φορολογητέας ύλης στις περιπτώσεις που δεν έχουν μεν καταχωρηθεί ποσά εσόδων, αγορών ή δαπανών στα οικεία πεδία του εντύπου Ε3 ή δεν προκύπτει με αμεσότητα η καταχώρησή τους, πλην όμως από λοιπά έντυπα και στοιχεία της υποβληθείσας δήλωσης (π.χ. ισολογισμός) και γενικά του οικείου φακέλου προκύπτει **αποδεδειγμένα** ότι τα ποσά αυτά έχουν δηλωθεί και έχουν φορολογηθεί.

Ευνόητο βεβαίως είναι ότι στην παραπάνω περίπτωση , εφόσον πρόκειται για ποσά εσόδων, τα ποσά αυτά λαμβάνονται υπόψη ως δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα για τους περαιτέρω υπολογισμούς προσδιορισμού της τελικής οφειλής στο πλαίσιο της περαίωσης.

5. Επί υποθέσεων του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στο άρθρο 7 του ν.3259/2004, όπως ισχύει, καθώς και οι σχετικές επί του άρθρου αυτού οδηγίες της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1130/2008.

6. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1130/2008 έχει διευκρινιστεί ότι υπάγονται στη ρύθμιση και μπορούν να περαιωθούν οι υποθέσεις για τις οποίες σε μία ή περισσότερες χρήσεις δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. αλλά έχουν όμως υποβληθεί μέχρι και 31-12-2007 όλες οι περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των χρήσεων αυτών .

Στις παραπάνω περιπτώσεις διευκρινίζεται περαιτέρω ότι πρέπει να ερευνάται εάν με βάση τα στοιχεία του φακέλου συντρέχει περίπτωση διακανονισμού του φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 33 του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.(π.χ. pro-rata) ο

οποίος θα έπρεπε να καταβληθεί με την εκκαθαριστική δήλωση και το τυχόν ποσό προς καταβολή θα αναγράφεται ως διαφορά Φ.Π.Α. στο σχετικό εκκαθαριστικό σημείωμα.

7. Προκειμένου να περαιωθούν με βάση τη ρύθμιση του ν. 3259/2004 υποθέσεις για τις οποίες α) έχουν υποβληθεί δηλώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 - 17 του ν. 3296/2004 οι οποίες έχουν περιληφθεί στο δείγμα για έλεγχο σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ. 1130/2007 ή β) έχουν υποβληθεί δηλώσεις σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις του ν. 3296/2004 αλλά δεν επήλθε τελικώς περαίωσή τους κατά τις διατάξεις αυτές για οποιοδήποτε λόγο, λαμβάνονται υπόψη τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και όχι τα τυχόν μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη που προέκυψαν κατ' εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων του ν. 3296/2004, δεδομένου ότι αυτά δηλώθηκαν αποκλειστικά και μόνο για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων.

8. Όπως έχει διευκρινιστεί στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1027/2005, τυχόν δηλωθέντα ποσά ζημίας που προκύπτουν από προηγούμενες χρήσεις που δεν υπήχθησαν στις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του ν. 3296/2004 μεταφέρονται προς συμψηφισμό, κατά τις κείμενες διατάξεις, στις επόμενες χρήσεις, ανεξάρτητα αν για τις επόμενες αυτές χρήσεις οι οικείες δηλώσεις περαιώνονται σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις του ν. 3296/2004, με την επιφύλαξη τροποποίησης των μεταφερθέντων ποσών ζημίας από ενδεχόμενο έλεγχο των χρήσεων από τις οποίες προέκυψαν.

Συνεπώς, στις περιπτώσεις που προηγούμενες, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εκκρεμείς χρήσεις περαιώνονται με βάση τη ρύθμιση του ν. 3259/2004 και η μεταφερόμενη με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις των χρήσεων αυτών ζημία περιορίζεται ή ακόμα και μηδενίζεται στο πλαίσιο της περαίωσης αυτής (σχετ. η παρ. 6 του άρθ. 6 του ν. 3259/2004, όπως ισχύει), η περαίωση με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του ν. 3296/2004 που έχει ήδη επέλθει σε επόμενες αυτών χρήσεις δεν θίγεται και συνεχίζει να είναι ισχυρή, εφόσον βεβαίως ισχύουν και όλες οι σχετικές προϋποθέσεις των διατάξεων αυτών. Για τα ήδη όμως μεταφερθέντα ποσά ζημιών στις επόμενες αυτές περαιωθείσες χρήσεις, τα οποία περιορίστηκαν ή και μηδενίστηκαν κατά τα ανωτέρω, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 68, παράγραφος 4 του ν. 2238/1994 (έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου), εκτός αν ο υπόχρεος υποβάλει σχετική συμπληρωματική- τροποποιητική δήλωση κατά το μέρος αυτό, δεδομένου ότι η μεταφορά ζημίας προηγούμενων χρήσεων δεν αποτελεί αντικείμενο της περαίωσης με

βάση τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του ν. 3296/2004, αλλά παραμένει εκκρεμής υποκείμενη σε έλεγχο(σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1027/2005, οδηγίες άρθ. 13 ν. 3296/2004).

9. Σε περίπτωση που εκκαθαριστικό σημείωμα του άρθρου 9 του ν.3259/2004 πρέπει να διορθωθεί πριν την αποδοχή του από τον επιτηδευματία, η διόρθωση γίνεται οίκοθεν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. που το εξέδωσε. Για τη διόρθωση συντάσσεται πλήρως αιτιολογημένη πράξη διόρθωσης, η οποία υπογράφεται από τον υπάλληλο που διενήργησε την εκκαθάριση, τον επόπτη ελέγχου και τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και παραμένει στο φάκελο της υπόθεσης. Η διόρθωση γίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την ίδια ως άνω διαδικασία και επί εκκαθαριστικών σημειωμάτων για τα οποία το οικείο απογραφικό δελτίο συντάχθηκε από τα Π.Ε.Κ.

Για λάθη που διαπιστώνονται μετά τη σύνταξη του απογραφικού δελτίου και πριν την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος, το απογραφικό δελτίο διορθώνεται από τον υπάλληλο που το συνέταξε και υπογράφεται από τον επόπτη ελέγχου.

10. Τέλος, επισημαίνεται ότι απαιτείται η εντατικοποίηση και επιτάχυνση όλων των απαραίτητων ενεργειών, τόσο εκ μέρους των υπηρεσιών όσο και εκ μέρους του συνόλου των εμπλεκομένων υπαλλήλων, για την όσο το δυνατόν συντομότερη διεκπεραίωση των διαδικασιών υλοποίησης της ανωτέρω ρύθμισης.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο Υφυπουργός
Οικονομίας και Οικονομικών

ΑΝΤΩΝΙΟΣ ΜΠΕΖΑΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Όλες οι Δ.Ο.Υ.
2. Δ.Ε.Κ. Αθηνών, Θεσ/νίκης
3. Όλα τα Π.Ε.Κ.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Περιφ. Οικον. Επιθ/σεις - όλοι οι Οικ. Επιθ/τές
2. Περιφερειακές Δ/νσεις ΥΠ.Ε.Ε.
3. Αποδέκτες Πινάκων: Η' (εκτός των αριθμ. 8, 9, 10), ΙΑ', ΙΒ' (εκτός των αριθμ. 9 έως 17), ΙΓ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', Κ' (εκτός των αριθμ.8,9), ΚΒ'
4. Συμβούλιο της Επικρατείας
5. Γενικός Επίτροπος Επικρατείας επί των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων
6. ΠΟΕ-ΔΟΥ - Ομήρου 18, Τ.Κ. 106 72, Αθήνα
7. Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση» - Ομήρου 18, Τ.Κ. 106 72, Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Υπουργού
2. Γραφείο Υφυπουργού
3. Γραφεία Γεν. Γραμματέων Φορ.& Τελ.Θεμάτων και Πληρ.Συστημάτων
4. Γραφείο Ειδ. Γραμματέα ΥΠ.Ε.Ε.
5. Γραφεία Γεν. Δ/ντών Φορολογίας, Φορολ. Ελέγχων, Κ.Ε.Π.Υ.Ο., Οικον. Επιθ/σης, Διοικ. Υποστήριξης και Δημ.Περ. & Εθν. Κληροδοτημάτων
6. Δ/νσεις Γεν. Δ/σεων Φορολογίας, Φορολ. Ελέγχων, Οικον. Επιθ/σης και Διοικ. Υποστήριξης
7. Δ/νσεις ΥΠ.Ε.Ε. (Κ.Υ.)
8. Γ.Γ.Π.Σ. - Δ/ση Εφαρμογών Η/Υ (Δ/30)
9. Διεύθυνση Ελέγχου – Τμήματα Α', Β', Γ', Δ' (από 10 αντίγραφα)
10. Μ.Ε.Τ.Α.
11. Τράπεζα Δημοσιονομικών Δεδομένων (Τ.Δ.Δ.)
12. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
13. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων (20 αντίγραφα)