



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΑ: Α' – Β'
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Δ15)
ΤΜΗΜΑΤΑ: Α' – Β' – Γ'**

**Αθήνα, 9 Απριλίου 2008
Αριθ. Πρωτ.:1042042 / 1398 / ΔΕ-Α**

ΠΟΛ. 1074

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνο : 210-3375206, 210-3375063
210-3638389, 210-3610065

ΠΡΟΣ: Αποδέκτες Π.Δ.

ΘΕΜΑ: «Ακρόαση επιτηδευματιών πριν την έκδοση σε βάρος τους απόφασης επιβολής προστίμου για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ.»

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.

Το Σ.τ.Ε., στηριζόμενο στις ως άνω διατάξεις του Συντάγματος, με την 2370/2007 απόφασή του (Ολομέλεια) έκρινε ότι προκειμένου να επιβληθεί πρόστιμο σε βάρος επιτηδευματία για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ., η επίδοση σε αυτόν σχετικού σημειώματος με κλήση για παροχή εξηγήσεων για την παράβαση που του αποδίδεται αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας και συνεπώς η

παράλειψη της επίδοσης αυτού του σημειώματος πριν την επιβολή του προστίμου συνεπάγεται ακυρότητα της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999 – Φ.Ε.Κ. Α' 45) ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα (παράγραφος 1).

Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερόμενου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερόμενου (παράγραφος 2).

3. Μετά από όσα προαναφέρθηκαν και με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους θα ακολουθούνται εφεξής οι πιο κάτω οδηγίες:

α. Σε κάθε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων για μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ανεξαρτήτως του είδους του ελέγχου στο πλαίσιο του οποίου διαπιστώνονται οι παραβάσεις αυτές και των ελεγκτικών υπηρεσιών ή ελεγκτικών οργάνων, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές οφείλουν μετά το τέλος του ελέγχου και πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, να επιδίδουν με απόδειξη στον υπόχρεο κλήση προς ακρόαση για τις παραλείψεις ή παρατυπίες που διαπιστώθηκαν. Με την κλήση αυτή θα καλείται ο υπόχρεος εντός δέκα (10) ημερών να παράσχει εγγράφως τις απόψεις του επί των παραλείψεων ή παρατυπιών, προσκομίζοντας και κάθε αποδεικτικό στοιχείο των ισχυρισμών του. Η παραπάνω προθεσμία αρχίζει την επόμενη ημέρα της ημέρας επίδοσης της κλήσης, εφόσον δε η ημέρα λήξης της είναι αργία, αυτή παρατείνεται μέχρι την πρώτη εργάσιμη ημέρα. Εντός της ίδιας ως άνω προθεσμίας και οποιαδήποτε εργάσιμη για τις υπόψη φορολογικές αρχές ημέρα και ώρα ο υπόχρεος δύναται να παράσχει στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής και προφορικές διευκρινήσεις

αναφορικά με τις απόψεις που έχει καταθέσει εγγράφως. Οι προφορικές αυτές διευκρινήσεις, ανάλογα με την κρίση του προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την προσέλευση του υπόχρεου, μπορεί να παρέχονται και στο διενεργήσαντα τον έλεγχο ελεγκτή ή έναν από αυτούς, αν είναι περισσότεροι του ενός. Ειδικά για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται από τα ειδικά συνεργεία προληπτικού ελέγχου, οι μεν έγγραφες απόψεις του υπόχρεου θα υποβάλλονται στην έδρα του αρμόδιου ειδικού συνεργείου ελέγχου, οι δε τυχόν προφορικές διευκρινήσεις αυτού επί των έγγραφων απόψεών του θα παρέχονται στο Συντονιστή – Επόπτη του ειδικού συνεργείου ελέγχου ή στον αναπληρωτή του στον τόπο και το χρόνο που θα ορίζονται στην κλήση προς ακρόαση που θα επιδίδεται.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις (π.χ. λόγω επικείμενης παραγραφής) μπορεί να τίθεται και μικρότερη προθεσμία από αυτή των δέκα ημερών που αναφέρεται ανωτέρω, πάντα όμως μέσα στο πλαίσιο των πιο πάνω διατάξεων του ν. 2690/1999 (όχι μικρότερη των πέντε ημερών).

β. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται στο πλαίσιο προληπτικού ελέγχου, η κλήση προς ακρόαση θα επιδίδεται άμεσα από τον ελεγκτή ή έναν από αυτούς, αν είναι περισσότεροι του ενός, πριν την αναχώρησή τους από την επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου. Τα ανωτέρω θα εφαρμόζονται και κατά τους διενεργούμενους προσωρινούς ελέγχους, εφόσον διενεργείται ταυτόχρονα και προληπτικός έλεγχος και διαπιστώνονται παραβάσεις Κ.Β.Σ. (π.χ. από έλεγχο ταμείου και αξιογράφων κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθ. 28 του ν. 3296/2004, μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων κ.λπ.), καθώς επίσης και για τις τυχόν διαπιστούμενες παραβάσεις Κ.Β.Σ. με βάση τις επαληθεύσεις της πρώτης ημέρας του τακτικού ελέγχου, οι οποίες αφορούν την τρέχουσα χρήση και συνιστούν προληπτικό έλεγχο (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ.1087/2005, «Λοιπά Θέματα Ελέγχου», παρ.3). Συνεπώς και στις εν λόγω περιπτώσεις η κλήση προς ακρόαση θα επιδίδεται στο χρόνο που αναφέρεται πιο πάνω (μετά την ολοκλήρωση των οικείων επαληθεύσεων και πριν την αναχώρηση των ελεγκτικών οργάνων από την επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου). Ειδικά για παραβάσεις Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται από προληπτικό έλεγχο ο οποίος διενεργείται εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου (π.χ. έλεγχος στο δρόμο για τη διακίνηση των αγαθών κ.λπ.) ή μετά από επεξεργασία κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων, καθώς και για παραβάσεις Κ.Β.Σ. γενικώς που διαπιστώνονται επίσης από προληπτικό έλεγχο για τις οποίες αντικειμενικά δεν μπορεί να γίνει άμεση (επιτόπια) επίδοση της κλήσης προς

ακρόαση, αυτή θα επιδίδεται όσο το δυνατό συντομότερα, πάντα πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις περί επιδόσεων.

Στην κλήση προς ακρόαση που θα επιδίδεται, εφόσον πρόκειται για ειδικά συνεργεία προληπτικού ελέγχου, θα επισυνάπτεται και το ήδη προβλεπόμενο για αυτά Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), χωρίς να παρίσταται πλέον ανάγκη συμπλήρωσης του ιδιαίτερου και ενσωματωμένου σ' αυτό αποδεικτικού επίδοσης. Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις προληπτικού ελέγχου θα επισυνάπτεται το συνημμένο στην παρούσα Υ.Σ.Ε. Τονίζεται ιδιαίτερος ότι σε κάθε περίπτωση στο αποδεικτικό επίδοσης της κλήσης προς ακρόαση πρέπει να γίνεται ρητή μνεία και των στοιχείων του κατά περίπτωση Υ.Σ.Ε. που επισυνάπτεται σ' αυτή.

γ. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται στο πλαίσιο τακτικού ελέγχου, η κλήση προς ακρόαση, εφόσον είναι εφικτό, θα επιδίδεται επίσης άμεσα από τον ελεγκτή ή έναν από αυτούς, αν είναι περισσότεροι του ενός, μετά την ολοκλήρωση όλων των σχετικών ενεργειών για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. στις ελεγχόμενες χρήσεις και πριν την τελική αναχώρησή τους από την επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου και αν αυτό δεν είναι εφικτό, η κλήση θα επιδίδεται όσο το δυνατό συντομότερα σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις περί επιδόσεων. Σε κάθε περίπτωση πάντως η επίδοση της παραπάνω κλήσης θα πρέπει να γίνεται πριν τη συνέχιση του ελέγχου στις λοιπές φορολογίες (εισοδήματος κ.λπ.). Επισημαίνεται ότι στους τακτικούς ελέγχους που διενεργούνται από τα Δ.Ε.Κ. η ανωτέρω επίδοση θα γίνεται ανεξάρτητα αν οι διαπιστωθείσες παραβάσεις άπτονται του κύρους των βιβλίων και στοιχείων των υποχρεών, οπότε και υπάρχει υποχρέωση των Δ.Ε.Κ. να κοινοποιούν επί πλέον σ' αυτούς και σημείωμα της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.

δ. Στις εντολές προληπτικού ή τακτικού ελέγχου που θα εκδίδονται εφεξής πρέπει να αναγράφεται ρητά και σχετική εξουσιοδότηση του οργάνου που τις υπογράφει για σύνταξη και επίδοση από τους ελεγκτές στον υπόχρεο της προαναφερόμενης κλήσης προς ακρόαση, εφόσον συντρέχει περίπτωση.

ε. Η κλήση του υπόχρεου προς ακρόαση, καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις και διευκρινίσεις του (στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν) ή η ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του σ' αυτή την κλήση πρέπει να προκύπτουν από τη σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.

στ. Ευνόητο είναι ότι για τυχόν διαπιστωθείσες κατ' αρχήν παραβάσεις για τις οποίες με βάση τις απόψεις και διευκρινήσεις του υπόχρεου αποδεικνύεται η μη διάπραξή τους, δεν θα επιβάλλεται τελικά πρόστιμο. Η σχετική αιτιολογία, πλήρως τεκμηριωμένη, θα αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.

4. Εάν κατά τη λήψη της παρούσας έχουν ήδη διαβιβαστεί και εκκρεμούν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΥΠ.Ε.Ε. ή των ειδικών συνεργείων προληπτικού ελέγχου από τις οποίες δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε κλήση των υπόχρεων προς ακρόαση, τότε οι Δ.Ο.Υ. πριν την έκδοση των σχετικών αποφάσεων επιβολής προστίμου πρέπει να επιδώσουν με απόδειξη στον υπόχρεο κλήση προς ακρόαση, λαμβάνοντας υπόψη όσα προαναφέρονται στην περίπτωση α' της προηγούμενης παραγράφου. Στην κλήση αυτή προς ακρόαση θα επισυνάπτεται φωτοαντίγραφο του Υ.Σ.Ε. που είχε παραδοθεί μετά το τέλος του ελέγχου στον υπόχρεο, με ρητή μνεία των στοιχείων του στο αποδεικτικό επίδοσης της κλήσης. Μετά την παρέλευση της οικείας προθεσμίας θα συντάσσεται από τις Δ.Ο.Υ. νέα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., στην οποία θα αναφέρεται η κλήση του υπόχρεου προς ακρόαση, καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις και διευκρινίσεις του (στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν) ή η ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του σ' αυτή την κλήση και στην οποία θα προσαρτάται ως αναπόσπαστο τμήμα αυτής η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΥΠ.Ε.Ε. ή του ειδικού συνεργείου ελέγχου και στη συνέχεια θα ακολουθούν οι περαιτέρω προβλεπόμενες ενέργειες (έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου και κοινοποίηση αυτής μαζί με την ως άνω τελική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. κ.λπ.). Ομοίως και στις τυχόν περιπτώσεις που έχουν ήδη διαβιβαστεί και εκκρεμούν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. ειδικών συνεργείων τακτικού ελέγχου από τις οποίες δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε κλήση των υπόχρεων προς ακρόαση, πρέπει οι Δ.Ο.Υ. να προβούν στις απαραίτητες ανάλογες ενέργειες.

5. Για τις τυχόν εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. που έχουν ήδη συνταχθεί από τις ίδιες τις Δ.Ο.Υ ή τις λοιπές ελεγκτικές υπηρεσίες (Ελεγκτικά Κέντρα, ειδικά συνεργεία ελέγχου κ.λπ.) και εκκρεμούν κατά τη λήψη της παρούσας στις υπηρεσίες που τις συνέταξαν, εφόσον από τις εκθέσεις αυτές δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε κλήση των υπόχρεων προς ακρόαση, πρέπει να γίνουν οι απαραίτητες ανάλογες ενέργειες από τις υπηρεσίες αυτές, λαμβανομένων υπόψη όσων προαναφέρονται.

6. Όλα όσα προαναφέρονται ισχύουν ανάλογα και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται με βάση τις διατάξεις του ν. 1809/1988 περί καθιέρωσης Φορολογικών Μηχανισμών.

7. Στις περιπτώσεις που διοικητικά δικαστήρια ακυρώνουν ως νομικώς πλημμελείς εκδοθείσες κατά το παρελθόν αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. λόγω παράλειψης επίδοσης προς τον υπόχρεο κλήσης προς ακρόαση, πρέπει να γίνεται επανάληψη της διαδικασίας, τηρουμένου του ουσιώδους τύπου που παραλήφθηκε (επίδοση κλήσης προς ακρόαση), λαμβανομένων υπόψη όσων προαναφέρονται.

8. Για διευκόλυνση των αρμόδιων φορολογικών αρχών επισυνάπτονται στην παρούσα:

- Υπόδειγμα κλήσης προς ακρόαση του υπόχρεου το οποίο θα χρησιμοποιείται από τα ειδικά συνεργεία προληπτικού ελέγχου (ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Α).

- Υπόδειγμα κλήσης προς ακρόαση του υπόχρεου το οποίο θα χρησιμοποιείται από τις λοιπές φορολογικές αρχές στις περιπτώσεις προληπτικού ελέγχου (ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Β), καθώς και υπόδειγμα Υ.Σ.Ε.

- Υπόδειγμα κλήσης προς ακρόαση του υπόχρεου το οποίο θα χρησιμοποιείται από τις φορολογικές αρχές γενικά στις περιπτώσεις τακτικού ελέγχου, δηλαδή στις περιπτώσεις που δεν συντάσσεται Υ.Σ.Ε. (ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Γ).

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας**

ΑΝΤΩΝΙΟΣ ΜΠΕΖΑΣ

Συνημμένα: Φύλλα πέντε (5)

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

Αποδέκτες Πίνακα Β', εκτός του αριθ. 2 αυτού

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Οικονομικές Επιθεωρήσεις/ Όλοι οι Οικονομικοί Επιθεωρητές
2. Δ/νσεις ΥΠ.Ε.Ε. (Κ.Υ.)
3. Ειδικό Γραφείο Νομικού Συμβούλου Φορολογίας Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών, Ακαδημίας 68, 106 78 Αθήνα
4. ΠΟΕ-ΔΟΥ

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Υπουργού
2. Γραφείο Υφυπουργού
3. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων
4. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Γ.Γ.Π.Σ.
5. Γραφείο Ειδ. Γραμματέα ΥΠ.Ε.Ε.
6. Γραφεία Γεν. Δ/ντών
7. Όλες οι Φορολογικές Δ/νσεις και Τμήματα
8. Ομάδα Έργου Εφαρμογών του TAXIS
9. Διεύθυνση Ελέγχου, Τμήματα Α', Β', Γ', Δ' (από 10 αντίγραφα)
10. Δ/νση Βιβλίων και Στοιχείων, Τμήματα Α', Β', Γ' (από 10 αντίγραφα)
11. Μ.Ε.Τ.Α.
12. Τράπεζα Δημοσιονομικών Δεδομένων (Τ.Δ.Δ.)
13. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
14. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων (20 αντίγραφα)