

**ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΛΕΓΧΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΑ Α', Β', Γ'**

**Ταχ. Δ/ση: Κ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδ.: 101 84, ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνο: 210-3375206
Fax : 210- 3375416**

Αθήνα, 22 Φεβρουαρίου 2008

Αρ. Πρωτ. 1023056 /1210/ΔΕ-Α'

ΠΟΛ. 1041

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του ν. 3610/2007.

Σε συνέχεια της εγκυκλίου 1115142/1908/ΠΟΛ.1139/ΔΕ-Α'/29.11.07 με την οποία σας κοινοποιήσαμε το ν. 3610/2007 (ΦΕΚ 258 Α'), σας παρέχουμε οδηγίες και διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 4, 5, 6 και 18 του νόμου αυτού που αναφέρονται σε θέματα φορολογικού ελέγχου.

Άρθρο 4

Κίνητρα εθελοντικής συμμόρφωσης

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται η παροχή κινήτρων προς τους φορολογούμενους, προκειμένου αυτοί να δηλώνουν με αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και να αποκαλύπτουν οικειοθελώς τυχόν διαπραχθείσες παραβάσεις και παρατυπίες αναφορικά με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικότερα:

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής από το φορολογούμενο, πριν την έναρξη του ελέγχου και ύστερα από σχετική έγγραφη πρόσκληση της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, αρχικών ή συμπληρωματικών δηλώσεων, με μείωση στο 1/2 των πρόσθετων φόρων λόγω εκπροθέσμου, στην περίπτωση που αυτός έχει επιλεγεί για προσωρινό ή τακτικό φορολογικό έλεγχο.

Η παραπάνω δυνατότητα καταλαμβάνει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών γενικώς φορολογιών, τελών και εισφορών, για τις οποίες προβλέπεται η διενέργεια προσωρινού ή τακτικού φορολογικού ελέγχου και εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/97 περί επιβολής πρόσθετων φόρων.

Όπως έχει ήδη διευκρινιστεί στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1139/07, η πιο πάνω δυνατότητα αφορά φορολογούμενους γενικά και όχι μόνο επιτηδευματίες και δεν καταλαμβάνει τη φορολογία κεφαλαίου, με εξαίρεση το Φ.Μ.Α.Π. και τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων των άρθρων 15 έως 17 του ν. 3091/02. Επίσης, η πιο πάνω δυνατότητα καταλαμβάνει και το ενιαίο τέλος ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) των άρθρων 5 έως 20 του ν. 3634/08, ως προς τα νομικά πρόσωπα.

Περαιτέρω, οι διατάξεις της υπόψη παραγράφου δεν καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 68, παρ. 2 του ν. 2238/94 και 49, παρ. 3 του ν. 2859/00 περί έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων.

Αντίθετα, οι παραπάνω διατάξεις καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68, παρ. 4 του ν. 2238/94 και 49, παρ. 2 του ν. 2859/00, μόνο όμως εφόσον αυτά εκδίδονται σε συνέχεια μερικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων που έχουν ήδη εκδοθεί κατά τις διατάξεις αυτές και όχι μερικών φύλλων ή πράξεων που εκδίδονται εφεξής στο πλαίσιο ελέγχου για τον οποίο θα έχει ήδη επιδοθεί αρχική πρόσκληση στο φορολογούμενο.

Επίσης, οι ως άνω διατάξεις καταλαμβάνουν και τους ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα με την ΑΥΟΟ ΠΟΛ. 1130/07, περί επιλογής προς έλεγχο δηλώσεων που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του ν. 3296/04.

Σε ότι αφορά την ακολουθούμενη διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων της εν λόγω παραγράφου, θα προηγείται σε κάθε περίπτωση η έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου και στη συνέχεια θα ακολουθεί η επίδοση της προβλεπόμενης πρόσκλησης στο φορολογούμενο (επισυνάπτεται σχετικό υπόδειγμα) επί αποδείξει σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/99) περί επιδόσεων, προκειμένου αυτός, εφόσον το επιθυμεί, να κάνει χρήση της προαναφερόμενης δυνατότητας.

Ειδικά επί τακτικού ελέγχου επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., με την επίδοση της ανωτέρω πρόσκλησης θα διενεργούνται υποχρεωτικά και οι προβλεπόμενες από την ΑΥΟΟ ΠΟΛ. 1037/05 (άρθ. 3, περ. Γ.1 και 2) ελεγκτικές επαληθεύσεις της πρώτης ημέρας (έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, ποσοτική καταμέτρηση σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη αποθεμάτων και αντιπαραβολή με τα

εμφανιζόμενα υπόλοιπα στο βιβλίο αποθήκης), δεδομένου ότι οι επαληθεύσεις αυτές συνιστούν προληπτικό έλεγχο της τρέχουσας χρήσης. Το ίδιο θα γίνεται και επί προσωρινού ελέγχου των παραπάνω επιτηδευματιών ως προς την επαλήθευση ταμείου και αξιογράφων, εφόσον η επαλήθευση αυτή αναγράφεται στην οικεία εντολή ελέγχου (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ. 1027/05).

Αντίθετα, επί προσωρινού ή τακτικού ελέγχου μη τηρούντων βιβλία ή τηρούντων βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η επίδοση της ως άνω πρόσκλησης δεν συναρτάται αναγκαστικά με ταυτόχρονη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων που συνιστούν προληπτικό έλεγχο της τρέχουσας χρήσης.

Σημειώνεται πάντως γενικώς ότι, ανάλογα με την περίπτωση, δεν αποκλείεται η ταυτόχρονη με την επίδοση της πρόσκλησης διενέργεια οποιωνδήποτε τέτοιου είδους ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επισημαίνεται ότι θα πρέπει να δίδεται ιδιαίτερη προσοχή εκ μέρους των ελεγκτικών υπηρεσιών, ώστε οι προσκλήσεις που επιδίδονται να είναι απολύτως σαφείς ως προς τα φορολογικά αντικείμενα, τις χρήσεις κλπ που αποτελούν αντικείμενο του ελέγχου, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει, εφόσον επιθυμεί, το σχετικό δικαίωμά του. Προς τούτο πρέπει στην πρόσκληση να αναγράφονται επακριβώς όλα τα παραπάνω στοιχεία όπως αυτά αναγράφονται και στην εκδοθείσα εντολή, καθώς επίσης και το είδος του ελέγχου (προσωρινός, τακτικός).

Εάν ο φορολογούμενος αποφασίσει να κάνει χρήση της πιο πάνω δυνατότητας, θα πρέπει να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τις σχετικές δηλώσεις που επιθυμεί με τη φορολογητέα ύλη που εκτιμά ότι θα πρέπει να περιληφθεί σε αυτές, εντός αποκλειστικής προθεσμίας δέκα (10) ημερολογιακών ημερών από της επίδοσης σε αυτόν της προβλεπόμενης πρόσκλησης, η οποία και θα πρέπει να επιδεικνύεται κατά την υποβολή των δηλώσεων, φωτοαντίγραφο δε αυτής θα επισυνάπτεται σε κάθε δήλωση. Η παραπάνω προθεσμία αρχίζει την επόμενη ημέρα της ημέρας επίδοσης της πρόσκλησης, εφόσον δε η ημέρα λήξης της είναι αργία, αυτή παρατείνεται μέχρι την πρώτη εργάσιμη ημέρα.

Σε περίπτωση ανταπόκρισης του φορολογούμενου και υποβολής σχετικών δηλώσεων κατά τα ανωτέρω, οι προβλεπόμενοι πρόσθετοι φόροι των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/97 επί εκπρόθεσμων δηλώσεων μειώνονται στο 1/2 (από 1,5% σε 0,75% ή από 1% σε 0,5% προκειμένου για φορολογία εισοδήματος και από 2,5% σε 1,25% ή από 1,5% σε 0,75% προκειμένου για Φ.Π.Α., φόρο κύκλου εργασιών, παρακρατούμενους και επιρριπτομένους φόρους, τέλη και εισφορές, για κάθε μήνα καθυστέρησης, ανάλογα με τη χρήση κλπ).

Μετά την εκπνοή της προαναφερόμενης προβλεπόμενης προθεσμίας, η παραπάνω δυνατότητα του φορολογούμενου παύει να υφίσταται και εφαρμόζονται πλέον οι ισχύουσες γενικές διατάξεις στο πλαίσιο του σχετικού ελέγχου της υπόθεσης.

Επισημαίνεται ότι επί φορολογούμενων ελεγκτικής αρμοδιότητας των ελεγκτικών κέντρων για τους οποίους έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου και έχουν επιδοθεί σχετικές προσκλήσεις από τις εν λόγω υπηρεσίες, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. θα πρέπει για τις τυχόν υποβαλλόμενες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις να ενημερώνουν χωρίς καθυστέρηση τα αρμόδια ελεγκτικά κέντρα, τα οποία και θα πρέπει να αναζητούν τις δηλώσεις αυτές.

Σημειώνεται εξάλλου ότι οι παραπάνω διατάξεις της παραγράφου 1 του υπόψη άρθρου 4 εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις δηλώσεων που υποβάλλονται κατόπιν τηλεφωνικών ειδοποιήσεων από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις παρεχόμενες κατά καιρούς οδηγίες, ύστερα από προηγηθείσες διασταυρώσεις και εκτυπώσεις σχετικών καταστάσεων του πληροφοριακού συστήματος TAXIS. Ειδικά στις περιπτώσεις αυτές δεν θα προηγείται η έκδοση σχετικής εντολής ελέγχου, θα επιδίδεται όμως και εν προκειμένω στον ίδιο το φορολογούμενο ή σε άλλο νόμιμα εξουσιοδοτημένο πρόσωπο, κατά την προσέλευσή τους στη Δ.Ο.Υ. και πριν την υποβολή των δηλώσεων, η προβλεπόμενη από τις ανωτέρω διατάξεις πρόσκληση, η οποία ομοίως πρέπει να είναι απολύτως σαφής ως προς το φορολογικό αντικείμενο, τη χρήση κλπ. Εφόσον τελικά στις παραπάνω περιπτώσεις εκδίδεται εντολή προσωρινού ελέγχου, οι ανωτέρω διατάξεις θα έχουν εκ νέου εφαρμογή μόνο για τα τυχόν επιπλέον ελεγκτικά φορολογικά αντικείμενα ή θέματα τα οποία δεν αποτελούσαν αντικείμενο της ήδη επιδοθείσας αρχικής πρόσκλησης.

Για τις υποβαλλόμενες με βάση τις ανωτέρω διατάξεις δηλώσεις εφαρμόζονται ως προς τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής οι ισχύουσες κατά περίπτωση γενικές διατάξεις, οι οποίες και δεν θίγονται. Αναλυτικές οδηγίες ως προς την εκκαθάριση των δηλώσεων αυτών και κάθε αναγκαία σχετική λεπτομέρεια θα σας παρασχεθούν από τη Γ.Γ.Π.Σ. (Δ/30) και τη Δ/νση Ελέγχου.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι οι εν λόγω διατάξεις εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που προβλέπεται απόδοση φόρων εντός ορισμένης προθεσμίας χωρίς την υποβολή δήλωσης (όπως για παράδειγμα συμβαίνει στα περισσότερα τέλη χαρτοσήμου) για τις οποίες κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 1 του ν. 2523/97 επιβάλλονται επίσης οι πρόσθετοι φόροι των παραγράφων 1 και 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ανταποκριθεί στην πιο πάνω έγγραφη πρόσκληση και υποβάλλει σχετικές αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις εντός της οριζόμενης προθεσμίας,

μειώνονται στο 1/5 και τα πρόστιμα των άρθρων 4 και 5 του ν. 2523/97 για φορολογικές παραβάσεις που σχετίζονται άμεσα με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ή τη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη.

Ειδικά σε ότι αφορά τα πρόστιμα του άρθρου 5 του ν. 2523/97, η προαναφερόμενη μείωση στο 1/5 ισχύει με την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος δηλώνει τη φορολογητέα ύλη που σχετίζεται με τις οικείες παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που συναρτώνται ή επηρεάζονται από αυτές (φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α. κλπ).

Εφόσον με τις αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις δηλώνεται μέρος της φορολογητέας ύλης σε σχέση με αυτήν που πράγματι έπρεπε να δηλωθεί, η βάση υπολογισμού του οικείου προστίμου προσδιορίζεται ανάλογα με το ύψος της φορολογητέας ύλης που δηλώνεται, όπου συντρέχει τέτοια περίπτωση (π.χ. πρόστιμα των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/97 όταν η αξία της συναλλαγής ή καταχώρισης είναι μεγαλύτερη των 880 ευρώ κλπ). Ευνόητο είναι ότι για το πρόστιμο που αντιστοιχεί στο μέρος της φορολογητέας ύλης που τυχόν δεν δηλώνεται από το φορολογούμενο θα επιλαμβάνεται η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία στο πλαίσιο του σχετικού ελέγχου.

Προϋπόθεση σε κάθε περίπτωση μείωσης των προστίμων των άρθρων 4 και 5 του ν. 2523/97, κατά τα ανωτέρω, είναι η υπογραφή της σχετικής πράξης συμβιβασμού εντός της πιο πάνω προβλεπόμενης για την υποβολή των δηλώσεων προθεσμίας των δέκα ημερών, προσαυξημένης κατά δύο επιπλέον εργάσιμες για τις Δ.Ο.Υ. ημέρες. Προς τούτο, ο φορολογούμενος θα πρέπει να υποβάλει στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία ειδική δήλωση-αναφορά στην οποία θα αναγράφεται το είδος της παράβασης που σχετίζεται με τις υποβληθείσες αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις ή τη δηλωθείσα μ' αυτές φορολογητέα ύλη. Στην εν λόγω υποβαλλόμενη ειδική δήλωση-αναφορά θα επισυνάπτονται φωτοαντίγραφα των σχετικών ως άνω δηλώσεων.

Διευκρινίζεται ότι στην ανωτέρω ειδική δήλωση-αναφορά πρέπει να γίνεται πλήρης και σαφής περιγραφή της παράβασης και να αναγράφεται κάθε απαραίτητο σχετικό στοιχείο (αξίες, κατηγορία βιβλίων, χρήση κλπ), έτσι ώστε να προκύπτει ευθέως και με άμεσο και αδιαμφισβήτητο τρόπο το είδος της παράβασης και η βάση υπολογισμού του προστίμου και να είναι δυνατή η ορθή έκδοση της σχετικής απόφασης επιβολής του.

Σε περίπτωση που υποβάλλεται ειδική δήλωση-αναφορά με ασαφή περιγραφή της παράβασης και ελλιπή στοιχεία, με αποτέλεσμα την αντικειμενική αδυναμία έκδοσης ορθής απόφασης επιβολής προστίμου, αυτή δεν θα εκδίδεται, με

υπαιτιότητα του φορολογούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές, θα συντάσσεται σχετική πλήρως αιτιολογημένη πράξη του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας επί της υποβληθείσας ειδικής δήλωσης-αναφοράς.

Για τον καταλογισμό του οικείου προστίμου ορίζεται ρητά από τις διατάξεις ότι δεν απαιτείται να συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου εκ μέρους της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, καθόσον η υποβληθείσα εκ μέρους του φορολογούμενου ειδική δήλωση-αναφορά αποτελεί τη δικαιολογητική βάση επιβολής του προστίμου.

Η έκδοση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου θα γίνεται άμεσα με την υποβολή της ειδικής δήλωσης-αναφοράς και θα ακολουθεί η άμεση επίσης υπογραφή της οικείας πράξης συμβιβασμού από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλο αρμόδιο όργανο και τον ίδιο το φορολογούμενο ή άλλο εξουσιοδοτημένο νόμιμο πρόσωπο. Σε κάθε περίπτωση, μετά την ολοκλήρωση του συμβιβασμού, θα παραδίδεται στο φορολογούμενο αντίγραφο της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου με την οικεία πράξη συμβιβασμού.

Στις όλως εξαιρετικές περιπτώσεις που για οποιοδήποτε λόγο δεν είναι δυνατή η άμεση έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου με την υποβολή της ειδικής δήλωσης-αναφοράς, η απόφαση απλώς θα συντάσσεται το ταχύτερο δυνατό και μόνο όταν προσέλθει ο φορολογούμενος ή νόμιμο εξουσιοδοτημένο πρόσωπο, τότε και θα εκδίδεται τελικώς ως διοικητική πράξη (υπογραφή από τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας κλπ) και θα ακολουθεί άμεσα σχετικός συμβιβασμός. Εφόσον στις παραπάνω περιπτώσεις μη άμεσης έκδοσης της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου δεν προσέλθει τελικά ο φορολογούμενος στην προβλεπόμενη προθεσμία για να συμβιβαστεί, η ήδη συνταχθείσα απόφαση επιβολής προστίμου θα παραμένει στον οικείο φάκελο και η υποβληθείσα ειδική δήλωση-αναφορά θα λαμβάνεται υπόψη ως δελτίο πληροφοριών από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία στο πλαίσιο του σχετικού ελέγχου της υπόθεσης. Τα ίδια ως άνω ισχύουν και στην περίπτωση που λόγω υποβολής μη ορθής και ασαφούς ειδικής δήλωσης-αναφοράς εκ μέρους του φορολογούμενου δεν εκδίδεται τελικά απόφαση επιβολής προστίμου.

Σημειώνεται ότι πέραν της πιο πάνω ευνοϊκής ρύθμισης ως προς την αντιμετώπιση των προστίμων των άρθρων 4 και 5 του ν. 2523/97, λοιπές εν γένει διατάξεις που προβλέπουν άλλες συνέπειες ή επιπτώσεις ή κάθε είδους άλλες κυρώσεις δεν θίγονται και συνεχίζουν να εφαρμόζονται (π.χ. συνέπειες επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων κλπ).

3. Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι στις τυχόν περιπτώσεις συμβιβασμού προστίμων κατά την προηγούμενη παράγραφο που δεν καταβάλλεται άμεσα, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/97 (δηλαδή κατά την

υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις Δ.Ο.Υ. ημερών), το προβλεπόμενο από τις ίδιες διατάξεις καταβλητέο ποσό (1/5) του τελικού βάσει συμβιβασμού προστίμου, ο επιτευχθείς συμβιβασμός ανατρέπεται και η οικεία πράξη επιβολής του προστίμου δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. Ομοίως και στις περιπτώσεις αυτές, η υποβληθείσα ειδική δήλωση-αναφορά θα λαμβάνεται υπόψη ως δελτίο πληροφοριών στο πλαίσιο του σχετικού ελέγχου της υπόθεσης.

4. Με την παράγραφο 4 αντιμετωπίζονται οι περιπτώσεις συμβιβασθέντων κατά τα ανωτέρω προστίμων του άρθρου 5 του ν. 2523/97 για τα οποία διαπιστώνεται εκ των υστέρων ότι δεν πληρούνται η προαναφερθείσα στην παράγραφο 2 προϋπόθεση, δηλαδή διαπιστώνεται ότι δεν έχει δηλωθεί η φορολογητέα ύλη που σχετίζεται με τις οικείες παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που συναρτώνται ή επηρεάζονται από αυτές.

Συγκεκριμένα, εφόσον η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία διαπιστώσει την προαναφερόμενη παράλειψη, συντάσσει σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., θεωρούμενης της διαπίστωσης αυτής ως συμπληρωματικού στοιχείου κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθ. 68, παράγρ. 2 του ν.2238/94 οι οποίες ισχύουν και ως προς τον Κ.Β.Σ. και προβαίνει στην επιβολή του εναπομένοντος ποσού (4/5) του αρχικώς προσδιορισθέντος προστίμου εκδίδοντας σχετική συμπληρωματική απόφαση επιβολής προστίμου.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις, επί συμβιβασμού δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 περί μείωσης του επιβληθέντος σχετικού προστίμου (4/5) στο 1/3.

5. Σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 27 του ν. 3610/07, οι διατάξεις του υπόψη άρθρου 4 ισχύουν για υποθέσεις που επιλέγονται για προσωρινό ή τακτικό έλεγχο από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.11.07), καθώς και για υποθέσεις που έχουν ήδη επιλεγεί για προσωρινό ή τακτικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οι οικείες εντολές ελέγχου κατά την ανωτέρω ημερομηνία αλλά δεν έχει γίνει θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων κατά την ημερομηνία αυτή. Συνεπώς, για υποθέσεις για τις οποίες είχαν θεωρηθεί τα βιβλία και στοιχεία κατά το χρόνο δημοσίευσης του παραπάνω νόμου, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του υπόψη άρθρου 4 ανεξαρτήτως του σταδίου στο οποίο βρίσκονταν ο έλεγχος κατά το χρόνο αυτό.

Άρθρο 5

Ρυθμίσεις για νέους επιτηδευματίες

Η διεθνής εμπειρία έχει δείξει, μέσω των αρχών της ανάλυσης κινδύνου, ότι η ειδική αντιμετώπιση των νέων επιτηδευματιών μέσω της εκπαίδευσης και καθοδήγησης παράγει μεσο-μακροπρόθεσμα μεγαλύτερα οφέλη (αυξημένη εθελούσια συμμόρφωση κλπ) σε σχέση με το πιθανό βραχυπρόθεσμο κόστος.

Στο πλαίσιο των αρχών αυτών, με τις διατάξεις του υπόψη άρθρου προβλέπεται ειδική αντιμετώπιση των νέων επιτηδευματιών σε ορισμένες ρητά αναφερόμενες στις διατάξεις αυτές περιπτώσεις. Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις παραβάσεων της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. νέων επιτηδευματιών που αφορούν τις τρεις πρώτες διαχειριστικές περιόδους από την έναρξη της δραστηριότητάς τους, δεν επιβάλλονται τα σχετικά πρόστιμα Κ.Β.Σ., ούτε τα βιβλία και στοιχεία χαρακτηρίζονται ως ανεπαρκή εκ των παραβάσεων αυτών, ανεξαρτήτως του είδους και της έκτασης της παράβασης.

Συνεπώς, πέραν της μη επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. για τις πιο πάνω αναφερόμενες παραβάσεις, δεν θίγεται επίσης από τις συγκεκριμένες παραβάσεις το κύρος των βιβλίων και στοιχείων του νέου επιτηδευματία, τα οποία και εξακολουθούν στις περιπτώσεις αυτές να θεωρούνται ως επαρκή και ακριβή και κατά συνέπεια ο τακτικός φορολογικός έλεγχος οφείλει να προσδιορίσει τα αποτελέσματα του επιτηδευματία λογιστικώς, όπου προβλέπεται λογιστικός προσδιορισμός.

Ευνόητο είναι ότι για όλες τις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων Κ.Β.Σ., πλην των ανωτέρω, εξακολουθούν να ισχύουν ως έχουν οι υφιστάμενες διατάξεις περί επιβολής των σχετικών προστίμων καθώς και των τυχόν επιπτώσεων στο κύρος των βιβλίων και στοιχείων (π.χ. παραβάσεις που σχετίζονται με ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, με την υποβολή στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. κλπ).

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι για τους νέους επιτηδευματίες δεν επιβάλλονται επίσης για τις τρεις πρώτες διαχειριστικές περιόδους από την έναρξη της δραστηριότητάς τους, οι προβλεπόμενοι επί ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος πρόσθετοι φόροι της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/97, στις περιπτώσεις εκείνες που η ανακρίβεια οφείλεται στον μη ορθό κατά τις ισχύουσες διατάξεις λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος (άρθ. 31 ν.2238/94 κ.λπ.), με εξαίρεση συγκεκριμένες περιπτώσεις δηλώσεων που προβλέπονται ρητά στο νόμο.

3. Σύμφωνα με την παράγραφο 3, απαραίτητη προϋπόθεση για την παροχή των αναφερόμενων στις προηγούμενες παραγράφους ευεργετημάτων στους νέους επιτηδευματίες, είναι να μην έχει γίνει αποδεδειγμένα προηγούμενη γραπτή υπόδειξη στον επιτηδευματία από οποιονδήποτε γενικώς φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ., ελεγκτικό κέντρο, ΥΠ.Ε.Ε., ειδικό συνεργείο προληπτικού ελέγχου κλπ) αναφορικά με την ορθή εφαρμογή των οικείων, κατά περίπτωση, φορολογικών διατάξεων.

Προς το σκοπό αυτό επισημαίνεται ότι οι Δ.Ο.Υ. αλλά και οι ελεγκτικές υπηρεσίες γενικά θα πρέπει να μεριμνούν ώστε να διενεργούνται κατά προτεραιότητα σχετικοί έλεγχοι στους νέους επιτηδευματίες, προκειμένου να διαπιστώνεται η ορθή εφαρμογή των διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας και να παρέχεται η κατάλληλη καθοδήγηση.

Εφόσον στο πλαίσιο των διενεργούμενων ελέγχων οι προαναφερόμενες παραβάσεις και παρατυπίες διαπιστώνονται για πρώτη φορά, δεν θα επιβάλλονται οι κατά τα ανωτέρω κυρώσεις και γενικά ο επιτηδευματίας θα τυγχάνει των ανωτέρω ευεργετημάτων, παράλληλα όμως θα γίνεται γραπτή υπόδειξη σ' αυτόν για την ορθή εφεξής εφαρμογή των οικείων κατά περίπτωση διατάξεων, είτε με επίδοση κατά τις κείμενες διατάξεις ιδιαίτερου σχετικού υπηρεσιακού σημειώματος, είτε μέσω κοινοποιούμενης νομίμως έκθεσης ελέγχου, είτε μέσω οποιουδήποτε άλλου ενδεχομένως τρόπου, πάντα όμως γραπτά και με αποδεδειγμένη γνώση του επιτηδευματία.

Σε κάθε περίπτωση (π.χ. επί επίδοσης ιδιαίτερου υπηρεσιακού σημειώματος από την ΥΠ.Ε.Ε. ή από ειδικό συνεργείο προληπτικού ελέγχου) θα λαμβάνει γνώση της αποδεδειγμένης γραπτής υπόδειξης η αρμόδια Δ.Ο.Υ., με τη διαβίβαση σ' αυτήν των σχετικών εγγράφων προκειμένου να τίθενται στο φάκελο του επιτηδευματία.

Εφόσον, παρά τα ανωτέρω, διαπιστώνεται η επανάληψη από το νέο επιτηδευματία των ως άνω παραβάσεων και παρατυπιών, αν και είχε προηγηθεί αποδεδειγμένα γραπτή σχετική υπόδειξη, θα εφαρμόζονται πλέον οι υφιστάμενες γενικές διατάξεις. Διευκρινίζεται σχετικά ότι επανάληψη παράβασης υφίσταται, όταν διαπράττεται ίδια ακριβώς παράβαση ή παρατυπία με την ήδη διαπιστωθείσα για πρώτη φορά.

4. Με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι για την εφαρμογή όλων των ανωτέρω, ως προς την έννοια του νέου επιτηδευματία έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 8 του άρθρου 5 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 6 του ν. 3296/2004. Δηλαδή, δεν θεωρούνται νέοι επιτηδευματίες οι εταιρείες της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν.2238/94 (Ο.Ε.,Ε.Ε. κλπ) που κάνουν έναρξη δραστηριότητας μετά από εικονική λύση ή

διακοπή άλλης επιχείρησης, καθώς και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ίδιου νόμου που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου (σχετ. και η εγκ. ΠΟΛ. 1016/05 της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος).

Σημειώνεται επίσης ότι οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα που προβαίνουν σε έναρξη δραστηριότητας για δεύτερη κλπ φορά, ανεξαρτήτως του είδους της δραστηριότητας και της κατηγορίας βιβλίων, δεν θεωρούνται νέοι επιτηδευματίες.

5. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 27 του ν. 3610/07, οι διατάξεις του υπόψη άρθρου 5 έχουν εφαρμογή για επιτηδευματίες με έναρξη δραστηριότητας από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/11/07) και μετά.

Άρθρο 6

Κίνητρα για την αποκάλυψη φαινομένων παραβατικής συμπεριφοράς επί φορολογικών υποθέσεων

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προβλέπεται η παροχή κινήτρων στους φορολογούμενους να αποκαλύπτουν πράξεις δωροδοκίας, οι οποίες θα πρέπει να πιστοποιούνται με τη συμμετοχή αστυνομικής ή άλλης αρμόδιας αρχής, με την απαλλαγή τους στις περιπτώσεις αυτές από τα πρόστιμα, προσσαυξήσεις και ποινικές κυρώσεις για τις παραβάσεις εκείνες που επιδιώκετο μέσω της παροχής ανταλλάγματος η συγκάλυψη.

Ειδικά στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου ορίζεται ότι η κατά τα ανωτέρω απαλλαγή καταλαμβάνει κάθε είδους φορολογική παράβαση που είχε ήδη διαπιστωθεί από τον έλεγχο ή περαιτέρω θα διαπιστωθεί στο πλαίσιο της ολοκλήρωσής του, εφόσον δεν είχε ολοκληρωθεί, ενώ για λόγους μεγαλύτερης διαφάνειας, ο έλεγχος, στην τελευταία αυτή περίπτωση, θα ολοκληρώνεται από υπαλλήλους άλλης ελεγκτικής αρχής που ορίζονται με απόφαση του προϊσταμένου της οικείας οικονομικής επιθεώρησης, ο οποίος και προΐσταται του ελέγχου.

2. Πέραν των ως άνω κινήτρων, με την παράγραφο 2 προβλέπεται ειδικά επί επιτηδευματιών η απαλλαγή του καταγγέλοντα επιτηδευματία από τον τακτικό φορολογικό έλεγχο για την τρέχουσα κατά το χρόνο της δωροδοκίας χρήση και για τις δύο επόμενες συνεχόμενες αυτής, με εξαίρεση τις περιπτώσεις χρήσεων για τις οποίες διαπιστώνονται ουσιαστικές παραβάσεις Κ.Β.Σ. από οποιονδήποτε άλλο πλην του τακτικού ελέγχου (π.χ. από προληπτικό έλεγχο κλπ).

Ως ουσιαστικές παραβάσεις για την εφαρμογή των ανωτέρω θεωρούνται οι παραβάσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., δηλαδή οι παραβάσεις αυτές που προβλέπεται ότι επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, ανεξάρτητα από το είδος και την έκτασή τους και από το αν επηρεάζουν ή όχι τελικώς το κύρος των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις παραγράφους 7 και 8 του ανωτέρω άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.

Στις περιπτώσεις διαπίστωσης ουσιαστικών παραβάσεων, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, ο τακτικός φορολογικός έλεγχος των οικείων χρήσεων ενεργείται επίσης από υπαλλήλους άλλης ελεγκτικής αρχής που ορίζονται με απόφαση του προϊσταμένου της οικείας οικονομικής επιθεώρησης, ο οποίος και προΐσταται του σχετικού ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι η τυχόν διαπίστωση οποιωνδήποτε άλλων παραβάσεων που αφορούν την τρέχουσα κατά το χρόνο της δωροδοκίας χρήση καθώς και τις δύο επόμενες συνεχόμενες χρήσεις, πέραν αυτών που αναφέρονται στις παραγράφους 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., δεν οδηγούν σε άρση της ανωτέρω ευνοϊκής μεταχείρισης του επιτηδευματία, επιβάλλονται όμως σε κάθε περίπτωση οι προβλεπόμενες για τις παραβάσεις αυτές κυρώσεις.

3. Σύμφωνα με την παράγραφο 3, όλα τα παραπάνω έχουν εφαρμογή επί υποθέσεων στις οποίες η δωροδοκία τελείται από τη δημοσίευση του νόμου 3610/07 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.11.07) και μετά.

4. Τέλος, με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι για τις υποθέσεις με δωροδοκίες που έχουν τελεστεί πριν τη δημοσίευση του ανωτέρω νόμου, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 2065/92.

Άρθρο 18

Έκδοση εγχειριδίου για τους φορολογικούς ελέγχους

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται η έκδοση από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών εγχειριδίου με τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τόσο των φορολογούμενων όσο και των ελεγκτικών οργάνων, τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις δυνατότητες για το φορολογούμενο επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου και γενικώς κατά τη μετ' έλεγχο διαδικασία, καθώς και θέματα κυρώσεων-ποινών επί μη τήρησης υφιστάμενων υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου και μειώσεων επί συμβιβασμού.

Το εγχειρίδιο αυτό αποσκοπεί στην εδραίωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης στις σχέσεις της φορολογικής διοίκησης με το φορολογούμενο και επισυνάπτεται στην παρούσα, προκειμένου να επιδίδεται εφεξής υποχρεωτικώς και επί αποδείξει στους φορολογούμενους κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου στις περιπτώσεις προσωρινού και τακτικού ελέγχου, για την ενημέρωσή τους, χωρίς όμως αυτό να αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο της ελεγκτικής διαδικασίας.

Σημειώνεται ότι το παραπάνω εγχειρίδιο θα αναρτηθεί στο site της Δ/σης Ελέγχου στο διαδίκτυο <http://www.de9.gr> καθώς και στο εσωτερικό δίκτυο (intranet) του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://10.16.59.100> και θα επικαιροποιείται στις περιπτώσεις που προκύπτουν ουσιαστικές αλλαγές επί των θεμάτων που περιλαμβάνονται σε αυτό. Για τις εκάστοτε επικαιροποιήσεις θα ενημερώνεσθε σχετικώς.

ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ : 1. Υπόδειγμα πρόσκλησης παρ.1, άρθ.4 ν.3610/07.

2. Εγχειρίδιο Φορολογικών Ελέγχων.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

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. Γ.Γ.Π.Σ. - Δ/ση Εφαρμογών Η/Υ (Δ/30)
2. Περιφ. Οικον. Επιθ/σεις - όλοι οι Οικ. Επιθ/τές
3. Περιφερειακές Δ/σεις ΥΠ.Ε.Ε.
4. Αποδέκτες Πινάκων Η' (εκτός των αριθ. 8, 9,10 αυτού), ΙΑ', ΙΒ' (εκτός των αριθ. 9 έως και 17 αυτού), ΙΓ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', Κ' (εκτός των αριθ.8, 9 αυτού), ΚΑ' (εκτός του αριθ. 4 αυτού), ΚΒ', ΚΓ'
5. ΠΟΕ-ΔΟΥ - Ομήρου 18, Τ.Κ. 106 72, Αθήνα
6. Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση» - Ομήρου 18, Τ.Κ. 106 72, Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Υπουργού
2. Γραφείο Υφυπουργού
3. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Φορ. και Τελ. Θεμάτων
4. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Πληροφοριακών Συστημάτων
5. Γραφείο Ειδ. Γραμματέα ΥΠ.Ε.Ε.
6. Γραφεία Γεν. Δ/ντών Φορολ. Ελέγχων, Φορολογίας, ΚΕ.Π.Υ.Ο., Οικον. Επιθ/σης, Διοικ. Υποστήριξης και Δημ. Περ. & Εθν. Κληροδοτημάτων
7. Δ/σεις Γεν. Δ/σεων Φορολ. Ελέγχων, Φορολογίας, Οικον. Επιθ/σης και Διοικ. Υποστήριξης
8. Δ/σεις ΥΠ.Ε.Ε. (Κ.Υ.)
9. Ομάδα Έργου Εφαρμογών του TAXIS
10. Διεύθυνση Ελέγχου ,Τμήματα Α', Β', Γ', Δ' (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)