

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΤΜΗΜΑ Α'

Αθήνα, 10 Ιουνίου 2005
Αρ. Πρωτ.: 1058329/1851/ΔΕ-Α'

Ταχ. Δ/ση : Κ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδ. : 101 84 Αθήνα
Τηλέφωνο : 210 3375206

ΠΟΛ. 1087
ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.05 «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων» καθώς και για λοιπά θέματα ελέγχου.

ΓΕΝΙΚΑ

Με την ανωτέρω απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/05 (ΦΕΚ 302 Β'/8.3.2005), όπως ισχύει ύστερα από την απόφαση 1051402/1782/ΠΟΛ.1081/23.5.05 (ΦΕΚ 706 Β'/25.5.2005), καθορίζονται τα κριτήρια επιλογής των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών για τακτικό φορολογικό έλεγχο, οι διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις και η διαδικασία ελέγχου γενικά, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό.

Συνεπώς, από την έναρξη ισχύος της ανωτέρω νέας Υπουργικής απόφασης (8.3.2005) και με την επιφύλαξη όσων ειδικότερα ορίζονται στο άρθρο 8 της απόφασης αυτής, παύουν πλέον να ισχύουν οι διατάξεις των αποφάσεων 1061203/1148/ ΠΟΛ.1144/1998 και 1063790/1444/ ΠΟΛ.1168/2001, καθώς και κάθε άλλης απόφασης που αφορά ή σχετίζεται με τις αποφάσεις αυτές, και εφεξής ο τακτικός φορολογικός έλεγχος όλων γενικά των επιτηδευματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, ασκούμενης δραστηριότητας και κατηγορίας τηρουμένων βιβλίων, θα διενεργείται από όλες αδιακρίτως τις ελεγκτικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ., Π.Ε.Κ., Δ.Ε.Κ.) με βάση όσα ακριβώς ορίζονται στην παραπάνω απόφαση ΠΟΛ.1037/2005.

Με βάση τη νέα απόφαση, θα ακολουθούνται σε όλα τα στάδια του ελέγχου (σύνταξη εκθέσεων, έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων, συμβιβασμός και καταβαλλόμενο ποσοστό φόρων, μειώσεις πρόσθετων φόρων επί συμβιβασμού κλπ) οι ισχύουσες γενικές φορολογικές διατάξεις, με τη διενέργεια, ως ελάχιστων, των ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από την απόφαση αυτή, με

εξαίρεση τη βεβαίωση και καταβολή των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο με ειδικό και ευνοϊκότερο σε σχέση με τις γενικές διατάξεις τρόπο, υπό προϋποθέσεις.

Υπαγόμενες στον προβλεπόμενο από την παραπάνω απόφαση τρόπο και διαδικασία τακτικού ελέγχου είναι όλες οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών.

Συνεπώς, υποθέσεις και φορολογικά αντικείμενα που περαιώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως και 17 του ν.3296/04, περί περαίωσης των υποβαλλόμενων δηλώσεων χωρίς έλεγχο, δεν αποτελούν βεβαίως αντικείμενο διενέργειας ελέγχου και εφαρμογής της παραπάνω απόφασης. Σε έλεγχο όμως βάσει της απόφασης αυτής υπόκεινται τα κάθε είδους λοιπά εκκρεμή φορολογικά αντικείμενα επιτηδευματιών που αφορούν χρήσεις για τις οποίες οι φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. περαιώθηκαν ή περαιώνονται κατά τις ανωτέρω διατάξεις του ν.3296/04 (π.χ. παρακρατούμενοι γενικά φόροι κλπ), καθώς επίσης και τα επιμέρους ειδικότερα αντικείμενα φορολογίας εισοδήματος ή Φ.Π.Α. περαιωμένων υποθέσεων με τις εν λόγω διατάξεις τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο της περαίωσης και συνεχίζουν να παραμένουν σε εκκρεμότητα (π.χ. παράλληλα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, από γεωργικές και τεχνικές επιχειρήσεις, διακανονισμός επενδυτικών αγαθών στο Φ.Π.Α. κλπ - σχετ. η εγκ. ΠΟΛ.1027/22.2.05).

Σημειώνεται σε ότι αφορά την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων του ν.3296/04, ότι μπορεί να παρατηρηθεί η περίπτωση να υφίστανται περαιωμένες με βάση τις διατάξεις αυτές χρήσεις ενώ προγενέστερες χρήσεις του ίδιου επιτηδευματία να εξακολουθούν να είναι εκκρεμείς. Στις περιπτώσεις αυτές, ευνόητο είναι ότι αντικείμενο ελέγχου και εφαρμογής της απόφασης ΠΟΛ.1037/05 αποτελούν μόνο οι εκκρεμείς μη περαιωθείσες χρήσεις.

Επισημαίνεται ότι, τυχόν περαιούμενες με βάση τις ανωτέρω διατάξεις του ν.3296/04 υποθέσεις για τις οποίες διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο η μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων αυτών ως προς τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις και τους όρους της περαίωσης, δεν θεωρούνται περαιωθείσες και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ.1037/05.

Σχετικά με την εφαρμογή της προαναφερόμενης απόφασης, παρέχουμε κατ' άρθρο τις ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΚΚΡΕΜΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

ΑΡΘΡΟ 1

ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟ

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται τα κριτήρια και ο τρόπος επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων. Ειδικότερα:

1. Με την παράγραφο 1 τίθενται συγκεκριμένα κριτήρια επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο, η κατάταξη των οποίων έχει γίνει με βάση τη βαρύτητα και σπουδαιότητα κάθε κριτηρίου, καθώς και τα προσδοκώμενα αποτελέσματα του ελέγχου.

Με βάση τα παραπάνω, ο έλεγχος θα διενεργείται στις υποθέσεις που εμπίπτουν στα προαναφερόμενα κριτήρια, λαμβανομένης υπόψη και της σειράς κατάταξής τους.

Ευνόητο βεβαίως είναι ότι η επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο μπορεί να γίνεται και με συνδυασμό των σχετικών κριτηρίων, ανάλογα πάντα με τα εκάστοτε πραγματικά δεδομένα και τη βαρύτητα κάθε υπόθεσης.

2. Με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι τα ανωτέρω κριτήρια επιλογής εφαρμόζονται για την κατά προτεραιότητα επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο και ότι, ανεξαρτήτως των κριτηρίων αυτών, σε κάθε περίπτωση, υποχρεωτικά ελέγχονται οι υποθέσεις όταν αυτό ορίζεται από ειδικές διατάξεις.

Έτσι, για παράδειγμα, ελέγχονται υποχρεωτικά:

- οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 3296/04 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ.1027/05),
- επιχειρήσεις που υποβάλουν αίτηση για εισαγωγή των μετοχών τους στο Χρηματιστήριο Αθηνών (σχετ. διατ. παρ. 3^α, άρθ. 3, π.δ. 350/85, όπως ισχύουν),
- επιχειρήσεις που αιτούνται την επιστροφή Φ.Π.Α. και διαπιστώνεται ότι έχουν υποπέσει στις ουσιαστικές παραβάσεις Κ.Β.Σ. που ορίζονται στην απόφαση ΠΟΛ.1073/04 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ.1092/04).

3. Με την παράγραφο 3 προβλέπεται ότι η επιλογή των υποθέσεων γίνεται με ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών σε συνεργασία με τους Υποδιευθυντές ελέγχου, καθώς και τους προϊσταμένους των τμημάτων ή των εποπτειών ελέγχου, κατά περίπτωση.

Περαιτέρω, ορίζεται ότι ποσοστό έως και 10% (0% έως και 10%) των επιλεγόμενων για έλεγχο υποθέσεων επιλέγεται από τυχαίο δείγμα επιτηδευματιών, για τους οποίους δεν συντρέχουν τα προαναφερόμενα κριτήρια, με την προϋπόθεση ότι πρόκειται για υποθέσεις με δύο τουλάχιστον εκκρεμείς συνεχόμενες ή μη διαχειριστικές περιόδους.

Το παραπάνω ποσοστό θα υπολογίζεται επί του συνολικού αριθμού των υποθέσεων που επιλέγονται για τακτικό έλεγχο ανά έτος από κάθε ελεγκτική υπηρεσία.

Για το τρέχον έτος 2005, το ανωτέρω ποσοστό θα λαμβάνεται από υποθέσεις επιτηδευματιών των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στον αριθμό 4.

ΑΡΘΡΟ 2

ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι διενεργούμενες υποχρεωτικές γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις για κάθε εκκρεμή χρήση σε όλες γενικά τις εκκρεμείς υποθέσεις που επιλέγονται για έλεγχο κατά το προηγούμενο άρθρο 1, ανεξάρτητα από το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων.

Σημειώνεται ότι πριν από την έναρξη του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να ζητεί από το δικαστικό τμήμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. σχετικό σημείωμα για το ύψος των τυχόν βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών του ελεγχόμενου επιτηδευματία ή αντίγραφο της εικόνας των οφειλών του από το μηχανογραφικό σύστημα συμπληρωμένο και με τις οφειλές του από άλλες Δ.Ο.Υ. και στη συνέχεια πρέπει να ενημερώνεται σχετικά ο επιτηδευματίας και να εφαρμόζονται όλα όσα

αναφέρονται στο μέρος Δ' της αριθ. 1010841/652/0016/1.2.05 διαταγής των Δ/νσεων Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και Ελέγχου για συνδρομή του τομέα του φορολογικού ελέγχου προς τον τομέα της είσπραξης των εσόδων.

Επισημαίνεται εξάλλου ότι κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν από την έναρξη διενέργειας των κάθε είδους γενικά επαληθεύσεων, θα γίνεται θεώρηση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και έρευνα αν τα βιβλία είναι εμπρόθεσμα ενημερωμένα. Ειδικά αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., αμέσως μετά τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων, η οποία στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να γίνεται με ιδιαίτερη σχολαστικότητα, και πριν από οποιαδήποτε άλλη επαλήθευση, θα διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιογράφων καθώς και ποσοτική καταμέτρηση και αντιπαραβολή με το βιβλίο αποθήκης, κατά τα οριζόμενα στις παρ. Γ.1 (δεύτερο εδάφιο) και Γ.2 του άρθρου 3 της απόφασης.

Σε σχέση με τις προβλεπόμενες από το υπόψη άρθρο 2 επαληθεύσεις, διευκρινίζονται τα εξής:

Α. Επαληθεύσεις βάσει στοιχείων επιτηδευσίας

Οι επαληθεύσεις της ενότητας αυτής είναι σαφείς, ειδικά όμως για τις επαληθεύσεις των παραγράφων 5, 6 και 10 (επαληθεύσεις ύψους ακαθάριστων εσόδων και αγορών) επισημαίνονται τα εξής:

- Ήδη, με τη νεότερη απόφαση ΠΟΛ.1081/23.5.05 τροποποιήθηκαν τα χρονικά διαστήματα για τα οποία διενεργούνται σε κάθε εκκρεμή χρήση οι επαληθεύσεις των παραπάνω παραγράφων 5 και 6 της υπόψη ενότητας και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την εν λόγω απόφαση:

- Οι επαληθεύσεις των περιπτώσεων α', β', γ' και δ' της παραγράφου 5 και α', β' και γ' της παραγράφου 6 διενεργούνται πλέον όλες για διάστημα οπωσδήποτε είκοσι (20) ημερών αν πρόκειται για μη τηρούντες βιβλία ή για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ και για διάστημα οπωσδήποτε δεκαπέντε (15) ημερών αν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας, σε κάθε εκκρεμή χρήση, και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου, αντί των κατά περίπτωση οριζόμενων αρχικά από την απόφαση ΠΟΛ.1037/05 διαστημάτων.
- Οι επαληθεύσεις των περιπτώσεων ε' της παραγράφου 5 και δ' της παραγράφου 6 διενεργούνται πλέον για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός σε κάθε εκκρεμή χρήση και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου, αντί του οριζόμενου αρχικά από την απόφαση ΠΟΛ.1037/05 διαστήματος των δύο (2) μηνών.

- Η επιλογή του κατά περίπτωση προβλεπόμενου από τις παραπάνω παραγράφους συγκεκριμένου ελάχιστου χρονικού διαστήματος κάθε εκκρεμής χρήσης για τη διενέργεια των αντίστοιχων επαληθεύσεων (διάστημα 20 ημερών ή 15 ημερών ή ενός μηνός, ανάλογα με την περίπτωση), γίνεται με βάση τα πραγματικά δεδομένα κατά την κρίση κατ' αρχήν του ελεγκτή. Εφόσον όμως ο αρμόδιος επόπτης ελέγχου ή ενδεχομένως και ο Υποδιευθυντής ελέγχου ή και ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας έχουν διαφορετική γνώμη ως προς την επιλογή, τότε υπερισχύει ιεραρχικώς η γνώμη αυτών.

Τα ίδια ως άνω ισχύουν και ως προς την κρίση αν θα γίνουν οι προβλεπόμενες κατά περίπτωση επαληθεύσεις και για πρόσθετο χρονικό διάστημα πέραν του ελάχιστου προβλεπόμενου, καθώς και για την επιλογή του πρόσθετου αυτού διαστήματος.

- Στις περιπτώσεις 5.α', β', γ' και 6.α', β', γ' των παραπάνω παραγράφων, στις οποίες προβλέπεται η διενέργεια διαφόρων συγχρόνως επιμέρους επαληθεύσεων (π.χ. έλεγχος ορθής καταχώρησης στα βιβλία των λιανικών πωλήσεων από αθροίσματα «Ζ» των φ.τ.μ., των Α.Π.Υ., των χονδρικών πωλήσεων και γενικά όλων των στοιχείων εσόδων-περ. α' της παρ. 5), θα επιλέγεται το ίδιο ελάχιστο χρονικό διάστημα για όλες τις επιμέρους επαληθεύσεις κάθε περίπτωσης, με δυνατότητα διενέργειας των επαληθεύσεων αυτών και πέραν του αρχικά επιλεγέντος ελάχιστου χρονικού διαστήματος κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων πιο πάνω σχετικά με το θέμα αυτό αναφέρονται.

Περαιτέρω, εφόσον σε κάποια από τις ανωτέρω επιμέρους επαληθεύσεις των προαναφερόμενων περιπτώσεων των παραγράφων 5 και 6 προκύψουν διαφορές, ο έλεγχος επεκτείνεται υποχρεωτικώς, για τη συγκεκριμένη τουλάχιστον επιμέρους επαλήθευση από την οποία προέκυψαν οι διαφορές, σε επιλεγμένο χρονικό διάστημα καθενός από όλους τους υπόλοιπους μήνες της οικείας διαχειριστικής περιόδου, ίδιο για όλους τους μήνες αυτούς. Ανάλογα με τα ευρήματα, ο έλεγχος μπορεί να επεκτείνεται και σε μεγαλύτερα χρονικά διαστήματα της ίδιας διαχειριστικής περιόδου για την ίδια επιμέρους επαλήθευση, καθώς επίσης και στις λοιπές επιμέρους επαληθεύσεις της συγκεκριμένης περίπτωσης των παραγράφων 5 και 6 στην οποία υπάγεται η επιμέρους επαλήθευση από την οποία προέκυψαν οι διαφορές. Τα ίδια ισχύουν ανάλογα και για την επαλήθευση της περίπτωσης 5.δ', ενώ, αντίθετα, σε ότι αφορά τις επαληθεύσεις των περιπτώσεων 5.ε' και 6.δ', εφόσον διαπιστωθούν διαφορές, ο έλεγχος επεκτείνεται υποχρεωτικά σε όλη τη διαχειριστική περίοδο (παρ. 10 ενότητας Α').

B. Επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων

1. Από τον έλεγχο θα ερευνάται αν υφίστανται στο αρχείο της υπηρεσίας διαπιστωμένες παραβάσεις Κ.Β.Σ. ή οποιαδήποτε άλλα έγγραφα ή στοιχεία γενικά που αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις του επιτηδευματία.

Οι πιο πάνω παραβάσεις και τα στοιχεία θα λαμβάνονται υπόψη και θα συνεκτιμούνται για το χαρακτηρισμό επί του κύρους των βιβλίων και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, σε περίπτωση δε διαπιστωμένων παραβάσεων για τις οποίες δεν έχει ακόμα κινηθεί η διαδικασία επιβολής των σχετικών προστίμων του Κ.Β.Σ θα εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 6 της απόφασης (έκδοση από την αρμόδια υπηρεσία των σχετικών Α.Ε.Π. και επίδοση μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου).

2. Από τον έλεγχο θα αξιολογούνται και θα αξιοποιούνται οποιαδήποτε στοιχεία σχετίζονται με τις ελεγχόμενες υποθέσεις που είτε αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ. από υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, είτε προέρχονται από άλλες αρχές ή φορείς.

Έτσι, θα αξιοποιούνται στοιχεία επαληθεύσεων ή διασταυρώσεων που αποστέλλονται στις Δ.Ο.Υ. από τις κεντρικές υπηρεσίες του Υπουργείου ή τη Γ.Γ.Π.Σ. (π.χ. στοιχεία ενδοκοινοτικών συναλλαγών μέσω V.I.E.S., στοιχεία διασταυρώσεων βάσει υποβαλλόμενων συγκεντρωτικών καταστάσεων του Κ.Β.Σ. κλπ.), δελτία πληροφοριών από άλλες υπηρεσίες του Υπουργείου, στοιχεία από Τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, από συνεταιριστικές οργανώσεις και από Οργανισμούς, καθώς και από άλλα Υπουργεία ή υπηρεσίες ή αρχές γενικά.

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

1. Θα πρέπει να δίδεται ιδιαίτερη βαρύτητα στον έλεγχο έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών. Για το σκοπό αυτό θα διερευνώνται και θα αξιοποιούνται κάθε είδους σχετικές πληροφορίες και στοιχεία, όπως καταστάσεις εκδοτών εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων ή άλλα έγγραφα που αποστέλλονται από τις κεντρικές υπηρεσίες του Υπουργείου, δελτία πληροφοριών άλλων Δ.Ο.Υ. ή Σ.Δ.Ο.Ε κλπ. Θα γίνεται επίσης έλεγχος μεμονωμένων αγορών ή δαπανών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας που προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 Κ.Β.Σ. και αφορούν προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές, δεδομένου ότι τέτοιου είδους συναλλαγές πολλές φορές υποκρύπτουν εικονικότητα. Ομοίως, θα γίνεται έλεγχος των φορολογικών στοιχείων γενικά, ιδιαίτερα αυτών με μεγάλη αξία, κατά την κρίση των ελεγκτών και τις υποδείξεις του επόπτη ελέγχου ή και του Υποδιευθυντή ελέγχου ή και του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας, ανάλογα και με το βαθμό κινδύνου διάπραξης φοροδιαφυγής, με ιδιαίτερη έμφαση στον έλεγχο της θεώρησής τους καθώς και της ορθής έκδοσής τους κατά τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. και με συνεκτίμηση και του τρόπου εξόφλησης (σχετ. οι διατ. άρθ. 18, παρ. 2 Κ.Β.Σ.).

2. Από τον έλεγχο θα πρέπει να διερευνάται ο τρόπος διακίνησης και μεταφοράς των αγαθών και η έκδοση των οικείων βάσει του Κ.Β.Σ. φορολογικών στοιχείων (δελτία αποστολής, φορτωτικές). Επίσης, θα γίνονται δειγματοληπτικά διασταυρωτικές επαληθεύσεις των ληφθέντων (πρωτότυπων) φορολογικών στοιχείων με τα αντίστοιχα στελέχη των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων, είτε στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ν. 2238/94, είτε με την αποστολή σχετικών εγγράφων στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων, εφόσον πρόκειται για περιπτώσεις που δεν έχουν εφαρμογή οι ανωτέρω διατάξεις του ν.2238/94 ή η εφαρμογή των διατάξεων αυτών είναι εξαιρετικά δυσχερής, για άμεση παροχή εκ μέρους τους των απαραίτητων πληροφοριών (το αργότερο εντός 20 ημερών) ύστερα από σχετικό δικό τους έλεγχο. Επιπλέον, θα δίδεται ιδιαίτερη προσοχή στον έλεγχο της δυνατότητας παραγωγής της επιχείρησης και της επάρκειας αποθηκευτικών χώρων για την αποθήκευση όπως και στη δυνατότητα διακίνησης μεγάλης ιδίως αξίας αγαθών με βάση τα οικεία φορολογικά στοιχεία. Σε κάθε περίπτωση, η διαμόρφωση ασφαλούς κρίσης σχετικά με τα παραπάνω πρέπει να γίνεται μετά από συνεκτίμηση όλων των συναφών προσδιοριστικών παραγόντων (επαγγελματικές εγκαταστάσεις, μηχανολογικός και λοιπός εξοπλισμός και χρησιμοποιούμενα μέσα, απασχολούμενο προσωπικό, τεχνολογία παραγωγής κλπ).

3. 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 Ε-3) προκύπτουν σημαντικές διαφορές που δεν δικαιολογούνται ή υπόνοιες φοροδιαφυγής, τότε θα ζητούνται από την παραπάνω Δ/νση 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 Ε-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/νση 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/νση 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/νση) 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.

ΑΡΘΡΟ 3

ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Πέραν των προαναφερόμενων επαληθεύσεων, διενεργούνται υποχρεωτικώς τουλάχιστον και οι οριζόμενες στο άρθρο αυτό ειδικές επαληθεύσεις ανά κατηγορία τηρούμενων βιβλίων και ασκούμενη δραστηριότητα.

Ως προς τις επαληθεύσεις αυτές παραθέτουμε τις ακόλουθες επισημάνσεις:

A. Επί βιβλίων πρώτης (Α') κατηγορίας

Οι προβλεπόμενες επαληθεύσεις ως προς τις αγορές αφορούν τις πάσης φύσεως αγορές εμπορεύσιμων και μη αγαθών, πρώτων και βοηθητικών υλών κλπ.

B. Επί βιβλίων δεύτερης (Β') κατηγορίας

1. Για τη διενέργεια της επαλήθευσης κλειστής αποθήκης (παρ. Β.2), 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.

2. Ο έλεγχος για την εύρεση τυχόν λογιστικών διαφορών αφορά τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών χωρίς αξιόλογα αποθέματα και τους ελεύθερους επαγγελματίες (πλην αρχιτεκτόνων, μηχανικών, καθώς και των γεωλόγων μελετητών για χρήσεις 2003 και μετά), ανεξαρτήτως χρήσης, καθώς και τις επιχειρήσεις πώλησης αγαθών ή παραγωγής και τις μικτές για τις χρήσεις 1999 και επόμενες.

Αντικείμενο ελέγχου, είναι τα πάσης φύσεως καταχωρημένα στα βιβλία έξοδα και δαπάνες που ανά εγγραφή υπερβαίνουν τις 100.000 δρχ. ή τα 294 ευρώ, με εξαίρεση τις κατηγορίες εξόδων και δαπανών για τις οποίες ορίζεται ρητά ότι γίνεται έλεγχος ανεξαρτήτως ποσού (έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας κλπ), καθώς και τους ελεύθερους επαγγελματίες, για τους οποίους ορίζεται επίσης ρητά ότι ο υπόψη έλεγχος διενεργείται για όλες γενικά τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού.

Σημειώνεται ως προς την αναγνώριση των δαπανών και εξόδων, ότι σχετική είναι η υπουργική απόφαση ΠΟΛ.1005/05 που εκδόθηκε με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 31 του ν.2238/94 (σχετ. διατ. παρ. 15, άρθ. 9 ν. 3296/04), με το συνημμένο σε αυτήν παράρτημα. Η εφαρμογή τόσο της απόφασης αυτής, όσο και αυτών που θα εκδίδονται εφεξής στο πλαίσιο των πιο πάνω διατάξεων, είναι υποχρεωτική και δεσμευτική για τις ελεγκτικές αρχές, κατά τα οριζόμενα με τις ίδιες διατάξεις.

3. Ειδικά για τους αρχιτέκτονες και μηχανικούς, ανεξαρτήτως χρήσης, καθώς και για τους γεωλόγους μελετητές, για χρήσεις 2003 και μετά, επειδή το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται πάντα εξωλογιστικά, δεν ισχύουν τα παραπάνω, αλλά θα ερευνάται αν προσδιορίστηκαν ορθά οι καθαρές αμοιβές με την εφαρμογή των προβλεπόμενων κατά περίπτωση συντελεστών και αν οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με τις τεκμαρτές δαπάνες που προκύπτουν από την εφαρμογή των συντελεστών, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 49 του ν.2238/94.

4. Ο παραπάνω έλεγχος λογιστικών διαφορών δεν θα γίνεται επίσης για τις τεχνικές επιχειρήσεις του άρθρου 34 ν.2238/94 με βιβλία Β' κατηγορίας, δεδομένου ότι για τις επιχειρήσεις αυτές ισχύει ειδικό καθεστώς προσδιορισμού των καθαρών κερδών με εξωλογιστικό τρόπο. Για τις εν λόγω επιχειρήσεις, πέραν της επαλήθευσης για εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή επί των ακαθάριστων εσόδων, θα ελέγχεται επιπλέον αν οι δαπάνες κατασκευής βάσει βιβλίων και στοιχείων βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το πραγματικό κόστος κατασκευής, κατά τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις άρθρου 34 ν.2238/94, και σε περίπτωση ύπαρξης δυσαναλογίας θα προσαυξάνεται ο συντελεστής καθαρών κερδών σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις.

Γ. Επί βιβλίων τρίτης (Γ') κατηγορίας

1. Σε σχέση με τον έλεγχο ταμείου και αξιογράφων (παρ. Γ.1), διευκρινίζεται ότι η επαλήθευση αυτή θα γίνεται για την τρέχουσα κατ' αρχήν χρήση κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν από κάθε άλλη επαλήθευση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν.3296/04 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ.1027/04). Επίσης, έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, για τη διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, θα γίνεται στη συνέχεια του ελέγχου και σε κάθε εκκρεμή ελεγχόμενη χρήση, για χρονικό διάστημα δέκα (10) ημερών ή και για διάστημα μεγαλύτερο των δέκα ημερών, κατά την κρίση του ελεγκτή ή και του επόπτη ελέγχου ή ακόμη και του Υποδιευθυντή ελέγχου ή και του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας (χωρίς βεβαίως στις περιπτώσεις αυτές να συντάσσονται σχετικά πρωτόκολλα).

2. Η επαλήθευση της ποσοτικής καταμέτρησης σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη και η αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης (παρ. Γ.2) αφορά επίσης την τρέχουσα χρήση και γίνεται, όπως και ο έλεγχος ταμείου και αξιογράφων της χρήσης αυτής, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν από τη διενέργεια των λοιπών επαληθεύσεων. Η συγκεκριμένη επαλήθευση γίνεται μόνο εφόσον στον τόπο τήρησης και θεώρησης κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των βιβλίων της επιχείρησης υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται βιβλίο αποθήκης και όχι σε λοιπές περιπτώσεις. 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 ιδιαιτέρη 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. Για την επιλογή των προς έλεγχο ειδών, όπου προβλέπεται η διενέργεια επαληθεύσεων για ένα ή δύο τουλάχιστον ή τρία είδη, ανάλογα με την περίπτωση (παρ. Γ.2, 3, 4, 5, 12), ισχύουν ανάλογα όσα αναφέρονται ανωτέρω στην παρ. Β.1 για τα βιβλία Β' κατηγορίας.

4. Ο έλεγχος της ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων τέλους χρήσης επιλεκτικά σε δύο ή ένα είδος τουλάχιστον (παρ. Γ.5), κατά περίπτωση, αφορά κάθε αποθηκευτικό χώρο. Συνεπώς, αν η επιχείρηση διαθέτει περισσότερους του ενός αποθηκευτικούς χώρους, θα ελεγχθούν τουλάχιστον δύο ή ένα είδος, κατά περίπτωση, για κάθε αποθηκευτικό χώρο, με επιλογή των ίδιων ειδών για κάθε χώρο, εφόσον αυτό είναι δυνατό.

Σε σχέση με την ίδια επαλήθευση, σημειώνεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης διαφορών, ο έλεγχος επεκτείνεται και σε περισσότερα είδη, κατά την κρίση του ελεγκτή ή και του επόπτη ελέγχου ή ακόμη

και του Υποδιευθυντή ελέγχου ή και του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας, εις τρόπον ώστε να εντοπιστεί κατά το δυνατόν το σύνολο των σχετικών διαφορών, οι οποίες ως γνωστόν καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές.

5. Ο έλεγχος για τυχόν λογιστικές διαφορές (παρ. Γ.7) αφορά τα πάσης φύσεως καταχωρημένα στα βιβλία έξοδα και δαπάνες που ανά εγγραφή χρέωσης του οικείου πρωτοβάθμιου αποτελεσματικού λογαριασμού υπερβαίνουν το ποσό των 300.000 δρχ. ή των 881 ευρώ. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι κατηγορίες εξόδων και δαπανών που ρητά ορίζονται στις διατάξεις (έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας, κλπ, λογαρ. Ε.Γ.Λ.Σ. 60, 63, 68, καθώς και αποσβέσεις παγίων και επισφαλών απαιτήσεων). Ανεξαρτήτως επίσης ποσού ελέγχονται και οι δαπάνες επί ελεύθερων επαγγελματιών (παρ. Γ.8).

Τα αναφερόμενα ανωτέρω στην παρ. Β.2 για τα βιβλία Β' κατηγορίας ως προς την υποχρεωτική εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1005/05 καθώς και των μελλοντικών συναφών αποφάσεων, ισχύουν βεβαίως ιδιαιτέρως και για τα βιβλία Γ' κατηγορίας.

6. Σε ότι αφορά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων άρθρου 34 ν.2238/94 με βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, σχετικές είναι οι διατάξεις του άρθρου 7 του ν.2579/98 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ.1084/98), καθώς και των άρθρων 7 του ν. 2940/01, 16 του ν.2992/02, 11 του ν.3296/04 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ.1256/01, 1143/02, 1035038/10347/Β0012/11.4.03, 1043/04, 1016/05).

Δ. Επί επιτηδευματιών που δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων

Σχετικές με τις προϋποθέσεις απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων, είναι οι διατάξεις του άρθρου 2 του ΚΒΣ.

ΑΡΘΡΟ 4

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 ζημιές 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.

ΑΡΘΡΟ 5

ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού αναφέρονται στον έλεγχο όλων των λοιπών φορολογιών πέραν της φορολογίας εισοδήματος. Με τις ίδιες διατάξεις προβλέπονται και συγκεκριμένες ελάχιστες επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται υποχρεωτικά ειδικά στη φορολογία Φ.Π.Α.

Σχετικά με τις διατάξεις αυτές διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι οι λοιπές φορολογίες ελέγχονται συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος. Συνεπώς, σε κάθε ελεγχόμενη χρήση ελέγχονται υποχρεωτικά συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος και όλες εν γένει οι λοιπές φορολογίες του επιτηδευματία (Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι φόροι κάθε είδους, χαρτόσημο, κλπ).

Ειδικά σε ότι αφορά τη φορολογία χαρτοσήμου, θα πρέπει επί βιβλίων Γ' κατηγορίας να ερευνάται η κίνηση των δοσοληπτικών λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. 33.07 «δοσοληπτικοί λογ/σμοί εταίρων», 33.08 «δοσοληπτικοί λογ/σμοί διαχειριστών», 33.09 «δοσοληπτικοί λογ/σμοί ιδρυτών Α.Ε. και μελών Δ.Σ.» και 33.10 «δοσοληπτικοί λογ/σμοί γενικών δ/ντών ή δ/ντών Α.Ε.» καθώς και του λογ/σμού 53.14 «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους», για το ενδεχόμενο υποκρυπτόμενων δανείων και σε περίπτωση που τεκμηριώνεται και στοιχειοθετείται ότι ποσά των λογαριασμών αυτών συνιστούν δανεισμό των εταίρων, διαχειριστών, μελών Δ.Σ. κλπ από την επιχείρηση ή το αντίστροφο,

τότε, θα αναζητούνται τα οικεία τέλη χαρτοσήμου και γενικά θα ελέγχεται η εκπλήρωση όλων των σχετικών υποχρεώσεων.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται ότι για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις λοιπές φορολογίες διενεργούνται οι επαληθεύσεις που κατά περίπτωση κρίνονται απαραίτητες και εφαρμόζονται οι οικείες ανά φορολογία διατάξεις. Επίσης προβλέπεται ότι 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 υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Συνεπώς, αν από τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος προσδιορισθούν μεγαλύτερα ποσά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών σε σχέση με τα δηλωθέντα, τότε τα μεγαλύτερα αυτά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, κατά περίπτωση, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων του επιτηδευματία στις λοιπές φορολογίες.

3. Με την παράγραφο 3 ορίζονται συγκεκριμένες επαληθεύσεις που πρέπει υποχρεωτικά κατ' ελάχιστο όριο να διενεργούνται ειδικά στη φορολογία ΦΠΑ.

Οι επαληθεύσεις αυτές είναι σαφείς, επισημαίνονται ωστόσο τα εξής:

- Ο έλεγχος των περιπτώσεων γ' και δ' της υπόψη παραγράφου αφορά δαπάνες που ανά εγγραφή στα βιβλία, όπως και ως προς τη φορολογία εισοδήματος ανωτέρω στο άρθρο 3 αναφέρεται, υπερβαίνουν τα κατά περίπτωση όρια ποσών που ορίζονται στις περιπτώσεις αυτές.

- Σε ότι αφορά τον έλεγχο της ορθής μεταφοράς του πιστωτικού υπόλοιπου Φ.Π.Α., θα πρέπει, πέραν του ελέγχου παραγραφής ή μη, σε κάθε περίπτωση να ερευνάται αν στην πρώτη ελεγχόμενη χρήση μεταφέρθηκε ενδεχομένως και συμψηφίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. που προέρχεται από ήδη ελεγμένη χρήση κατά την οποία ο έλεγχος είχε μεταβάλλει το αρχικό βάσει εκκαθαριστικής δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α.

Ειδικά επί χρήσεων που περαιώνονται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13 έως και 17 του ν. 3296/04, για τις οποίες προέκυπτε πιστωτικό υπόλοιπο με βάση την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. που όμως μειώθηκε ή μηδενίστηκε ή μετατράπηκε σε χρεωστικό λόγω της περαίωσης της χρήσης αυτής, θα πρέπει, εφόσον η χρήση κατά τη διάρκεια της οποίας υποβλήθηκε το σχετικό Ειδικό Σημείωμα Περαιώσης Φ.Π.Α. είναι εκκρεμής και ελέγχεται με βάση την απόφαση ΠΟΛ.1037/05, να ερευνάται εάν το ποσό της διαφοράς αυτής περιλήφθηκε στα αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υποβλήθηκε το Ειδικό Σημείωμα Περαιώσης Φ.Π.Α. (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1027/05).

- Σε ότι αφορά τη μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., ισχύουν οι σχετικές οδηγίες που έχουν κατά καιρούς παρασχεθεί (εγκ. ΠΟΛ. 1242/98, Κεφ. Β.1, 1289/02, Κεφ. Γ.8 κλπ). Επισημαίνεται ότι αναζητούνται διαφορές Φ.Π.Α. από τον επαναπροσδιορισμό των εκροών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., μόνο όταν η διαφορά με βάση την παραπάνω επαλήθευση μεταξύ των εκροών που επαναπροσδιορίζονται ανά συντελεστή και αυτών που δηλώθηκαν, υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή και εφόσον βεβαίως δεν δικαιολογείται η απόκλιση αυτή από την ύπαρξη τυχόν αποθεμάτων, καταστροφής κλπ.

- Σε ότι αφορά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, σχετικές είναι και οι εγκύκλιοι ΠΟΛ.1281/98, 1106/99 και 1201/99.

4. Με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι οι διατάξεις του προηγούμενου άρθρου 4 ισχύουν ανάλογα και ως προς τον έλεγχο Φ.Π.Α. Συνεπώς, πέραν των ανωτέρω υποχρεωτικών επαληθεύσεων μπορεί να διενεργούνται και στη φορολογία αυτή και πρόσθετες επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται απαραίτητο, κατά το ανωτέρω άρθρο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΜΕΤ' ΕΛΕΓΧΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ.

ΕΙΔΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

ΑΡΘΡΟ 6

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΜΕΤ' ΕΛΕΓΧΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπουν την ακολουθούμενη διαδικασία κατά τον διενεργούμενο στο πλαίσιο της απόφασης έλεγχου των επιτηδευματιών.

Ειδικότερα:

1. Με την παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου προβλέπεται ότι ο έλεγχος ενεργείται με έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της αρμόδιας κατά περίπτωση ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλου κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

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

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

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

Οι παραπάνω εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται και θεωρούνται αρμοδίως και περαιτέρω ακολουθούνται και εφαρμόζονται σε όλα ανεξαιρέτως τα στάδια οι ισχύουσες γενικές φορολογικές διατάξεις (έκδοση και κοινοποίηση μαζί με τις εκθέσεις των οικείων φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολή πρόσθετων φόρων και εν γένει κυρώσεων, συμβιβασμός-μειώσεις διαφορών, πρόσθετων φόρων κλπ, όργανα συμβιβασμού, καταβαλλόμενο ποσοστό φόρων επί συμβιβασμού, προσφυγή, προβεβαίωση προβλεπόμενου ποσοστού φόρων 10% λόγω προσφυγής κλπ), με την επιφύλαξη όμως,

σε ότι αφορά ειδικά τη βεβαίωση και καταβολή των διαφορών φόρων, των αναφερόμενων στο επόμενο άρθρο 7.

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

Σημείωση: Για την υποβοήθηση των ελεγκτών, επισυνάπτονται στην παρούσα υποδείγματα με τις προβλεπόμενες από την απόφαση επαληθεύσεις στη φορολογία εισοδήματος για βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τα οποία μπορεί να αποτελούν αποσπάσματα των συντασσόμενων οικείων εκθέσεων. Ολοκληρωμένα υποδείγματα εκθέσεων ελέγχου ανάλογα με τη μορφή της επιχείρησης και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων, θα είναι διαθέσιμα στον «ΒΟΗΘΟ ΕΛΕΓΚΤΗ» και στο site της Δ/σης Ελέγχου (<http://10.16.59.100>), των οποίων και συνιστούμε τη χρήση.

ΑΡΘΡΟ 7

ΕΙΔΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζεται ειδικός και ευνοϊκότερος σε σχέση με τις γενικές διατάξεις τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων που αφορούν τις υποθέσεις που ελέγχονται και περαιώνονται με βάση την απόφαση, υπό προϋποθέσεις.

Ειδικότερα με τις διατάξεις αυτές ορίζονται τα ακόλουθα:

1. Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι ειδικά για τις ελεγχθείσες εκείνες χρήσεις με βάση την απόφαση, για τις οποίες επιτυγχάνεται επίλυση όλων ανεξαιρέτως των φορολογικών διαφορών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην επόμενη παράγραφο 2, καταβάλλεται συγχρόνως με την επίλυση των διαφορών ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις Δ.Ο.Υ. ημερών το προβλεπόμενο κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 24 του ν.2523/97 ανά πράξη ποσό (δηλαδή το 1/5 της βάσει συμβιβασμού οφειλής) και 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 και 200.000 ευρώ και

- σε είκοσι τέσσερις (24) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν το παραπάνω ποσό υπερβαίνει τα 200.000 ευρώ.

Σε κάθε περίπτωση το ποσό κάθε δόσης δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 300 ευρώ, εκτός από την τελευταία δόση.

2. Με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι, κατ' εξαίρεση, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο 1 αναφορικά με τον ειδικό τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων, έχουν εφαρμογή και για τις χρήσεις εκείνες για τις οποίες δεν επιλύονται φορολογικές διαφορές που αφορούν τέλη, εισφορές ή δικαιώματα υπέρ τρίτων που αποδίδονται στις Δ.Ο.Υ. και η εκπλήρωση ή μη της σχετικής

φορολογικής υποχρέωσης ελέγχεται από αυτές, καθώς και διαφορές για τις οποίες έχει υποβληθεί και εκκρεμεί σχετικό ερώτημα προς το Ειδικό Νομικό Γραφείο Φορολογίας.

Συνεπώς, η μη επίτευξη συμβιβασμού ειδικά επί των παραπάνω διαφορών, δεν αποτελεί λόγο εξαίρεσης των οικείων χρήσεων από το ευνοϊκό καθεστώς βεβαίωσης της προηγούμενης παραγράφου.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ρητά, προς άρση αμφιβολιών, ότι επί τυχόν χρήσεων για τις οποίες επέρχεται επίλυση για μερικές μόνο από τις κατ' έλεγχο διαφορές και όχι για όλες τις διαφορές αυτές, με την επιφύλαξη πάντα των οριζόμενων στην προηγούμενη παράγραφο 2, εφαρμόζονται ως προς τη βεβαίωση και καταβολή των ποσών για τα οποία επέρχεται συμβιβασμός οι ισχύουσες γενικές διατάξεις και όχι οι ευνοϊκές διατάξεις της παραγράφου 1. Τα ίδια ισχύουν και για τα πρόστιμα ΚΒΣ που επιβάλλονται για τυχόν παραβάσεις της τρέχουσας χρήσης που διαπιστώνονται κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου στο πλαίσιο των επαληθεύσεων των παρ. Γ.1 (δεύτερο εδάφιο) και Γ.2 του άρθρου 3 της απόφασης ή για μη εμπρόθεσμη ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων κλπ.

4. Σημειώνεται σε σχέση με τη βεβαίωση και καταβολή στο πλαίσιο της απόφασης ΠΟΛ.1037/05, ότι, σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα αν επιλύονται ή όχι όλες οι φορολογικές διαφορές, ισχύουν βεβαίως και εν προκειμένω οι υφιστάμενες διατάξεις (άρθ. 74 παρ. 5.β' ν.2238/94) περί παροχής έκπτωσης 5% στις περιπτώσεις εφάπαξ καταβολής της βάσει συμβιβασμού οφειλής που αφορά φόρο εισοδήματος και πρόστιμα του Κ.Β.Σ. Επισημαίνεται ότι η έκπτωση αυτή δεν παρέχεται για τους προκαταβαλλόμενους και παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος και γενικά για τις λοιπές φορολογίες (ΦΠΑ κλπ).

Σε ότι αφορά εξ άλλου τους χρησιμοποιούμενους κωδικούς εσόδων (ΚΑΕ) για τα ποσά των οφειλών που προκύπτουν βάσει της εν λόγω απόφασης, σημειώνεται ότι τα ποσά αυτά θα βεβαιώνονται στους αντίστοιχους ήδη υφιστάμενους κωδικούς για την μετ' έλεγχο διαδικασία (σχετ. το έγγραφο αριθ. 1084/0030/19.4.05 – ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ – της 30^{ης} Δ/νσης της Γ.Γ.Π.Σ. προς τις Δ.Ο.Υ. και τα ελεγκτικά κέντρα).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΑΡΘΡΟ 8

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι υπάγονται στα κριτήρια επιλογής προς έλεγχο της απόφασης και στον προβλεπόμενο από αυτήν τρόπο και διαδικασία ελέγχου καθώς και στον ειδικό τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των φόρων, όλες οι εκκρεμείς υποθέσεις επιτηδευματιών που αφορούν χρήσεις για τις οποίες έχει ήδη παρέλθει ο χρόνος υποβολής των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και αυτές που στο μέλλον θα καθίστανται εκκρεμείς, κατά την ίδια έννοια, με εξαίρεση τις υποθέσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις περί φορολογίας πλοίων.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται ότι λοιπά πάσης φύσεως εισοδήματα από άλλες πηγές πέραν από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας (π.χ. παράλληλα εισοδήματα από τυχόν εκμίσθωση ακινήτων, τεκμήρια κλπ), που αφορούν ελεγχόμενες με την απόφαση εκκρεμείς υποθέσεις επιτηδευματιών, ελέγχονται κατά τις ισχύουσες γενικές φορολογικές διατάξεις ταυτόχρονα με τα

εισοδήματα από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας. Ευνόητο είναι ότι συντάσσεται ενιαία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για όλες συγχρόνως τις πηγές εισοδημάτων.

Περαιτέρω, στις περιπτώσεις επίλυσης των τυχόν διαφορών που προκύπτουν από το διενεργούμενο έλεγχο των προαναφερόμενων λοιπών εισοδημάτων ταυτόχρονα με την επίλυση των διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο των εισοδημάτων από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, για την εφαρμογή των ευνοϊκών διατάξεων του προηγούμενου άρθρου 7 περί ειδικού τρόπου βεβαίωσης και καταβολής των φόρων, λαμβάνεται υπόψη η συνολική για τις οικείες χρήσεις βάσει συμβιβασμού οφειλή από όλες τις πηγές εισοδημάτων του επιτηδευματία. Ουσιαστικά δηλαδή, στις παραπάνω περιπτώσεις, και οι βάσει συμβιβασμού οφειλές από τα λοιπά εισοδήματα αποτελούν αντικείμενο του ειδικού ευνοϊκού τρόπου βεβαίωσης και καταβολής των φόρων. Τα παραπάνω αναφερόμενα ισχύουν ανάλογα και για λοιπά εισοδήματα επί ήδη ελεγμένων υποθέσεων της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου 8.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 68 του ν.2238/94 καθώς και 2 και 3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000, περί έκδοσης και κοινοποίησης συμπληρωματικών ή μερικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, κατά περίπτωση, ισχύουν και για τις υποθέσεις που ελέγχονται με βάση τις διατάξεις της απόφασης.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 προβλέπεται ότι ο ειδικός ευνοϊκός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των φόρων κατά το προηγούμενο άρθρο 7, εφαρμόζεται και επί ήδη ελεγμένων υποθέσεων χρήσεων που έληξαν από 1/1/03 και μετά, καθώς και παλαιότερων χρήσεων που έληξαν μέχρι και 31/12/02 για τις οποίες ο έλεγχος επεκτάθηκε κατά τις γενικές διατάξεις λόγω μη αποδοχής των αποτελεσμάτων βάσει των αποφάσεων ΠΟΛ.1144/98 ή ΠΟΛ.1168/01, εφόσον στις παραπάνω περιπτώσεις έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις κατά την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης ΠΟΛ.1037/05 (8.3.05) και δεν έχει παρέλθει κατά την ημέρα αυτή η προθεσμία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή δεν έχουν ακόμη εξετασθεί οι τυχόν υποβληθείσες σχετικές προτάσεις για επίλυση των διαφορών.

Για όσες από τις παραπάνω υποθέσεις κατά τη δημοσίευση της απόφασης ΠΟΛ.1037/05 έχουν εκδοθεί αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις, κοινοποιούνται αυτές κατά τις γενικές διατάξεις και περαιτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και για τις υποθέσεις αυτές τα οριζόμενα στο προηγούμενο άρθρο 7.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος της νέας απόφασης ΠΟΛ.1037/05 (8.3.05), παύουν να ισχύουν οι διατάξεις των αποφάσεων ΠΟΛ.1144/98 και 1168/01, καθώς και κάθε άλλης απόφασης που αφορά ή σχετίζεται με αυτές, με την επιφύλαξη εφαρμογής της παραγράφου 1 του άρθρου 13 της απόφασης ΠΟΛ.1144/98 (δυνατότητα έκδοσης και κοινοποίησης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων επί υποθέσεων που ελέγχθηκαν και περαιώθηκαν με βάση τις ανωτέρω αποφάσεις).

Ειδικά για τις περιπτώσεις υποθέσεων που περαιώθηκαν με βάση τις πιο πάνω αποφάσεις ΠΟΛ.1144/98 και 1168/01 αλλά δεν είχαν βεβαιωθεί κατά τη δημοσίευση της νέας απόφασης ΠΟΛ.1037/05 τα οικεία ποσά διαφορών φόρων, συνεχίζει να εφαρμόζεται ο τρόπος βεβαίωσης και καταβολής που προβλέπεται από τις αποφάσεις αυτές.

Εξαιρετικά, οι αποφάσεις ΠΟΛ.1144/98 και 1168/01 εξακολουθούν να εφαρμόζονται:

- Επί υποθέσεων χρήσεων που έληξαν μέχρι και 31/12/02 για τις οποίες είχαν ήδη εκδοθεί εντολές τακτικού ελέγχου με βάση τις εν λόγω αποφάσεις, με την προϋπόθεση ότι η θεώρηση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων από τον έλεγχο έγινε μέχρι την 28/2/2005.

- Επί υποθέσεων ιδίων χρήσεων για τις οποίες είχαν εκδοθεί εντολές τακτικού ελέγχου κατά τις γενικές διατάξεις λόγω εξαίρεσής τους από τις παραπάνω αποφάσεις και για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 της απόφασης ΠΟΛ.1144/98, με την προϋπόθεση και στις περιπτώσεις αυτές ότι η θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων από τον έλεγχο έγινε μέχρι 28/2/2005, ανεξάρτητα αν κατά την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης ΠΟΛ.1037/05 είχαν ήδη εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις.

Συνεπώς, για τις κατά τα ανωτέρω υποθέσεις για τις οποίες είχαν μεν εκδοθεί εντολές τακτικού ελέγχου, αλλά δεν είχε γίνει θεώρηση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων μέχρι την 28/2/2005, εφαρμόζεται πλέον ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου που ορίζονται στη νέα απόφαση ΠΟΛ.1037/05.

Στις περιπτώσεις αυτές σκόπιμο είναι να εκδίδονται νέες εντολές ελέγχου προς αντικατάσταση των παλαιών ή να γίνεται σχετική μνεία για την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1037/05 στις ήδη εκδοθείσες εντολές ελέγχου.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 ορίζεται ότι για υποθέσεις χρήσεων που έληξαν από 1/1/2003 και μετά, καθώς και για υποθέσεις παλαιότερων χρήσεων που έληξαν μέχρι και 31/12/02 και έγινε επέκταση του ελέγχου κατά τις γενικές διατάξεις λόγω μη αποδοχής των αποτελεσμάτων βάσει των αποφάσεων ΠΟΛ.1144/98 ή 1168/01, για τις οποίες είχαν μεν εκδοθεί εντολές τακτικού ελέγχου αλλά δεν είχαν εκδοθεί μέχρι την ημέρα δημοσίευσης της νέας απόφασης ΠΟΛ.1037/05 (8.3.05) οι οικείες καταλογιστικές πράξεις, εφαρμόζεται πλέον ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου που ορίζονται στη νέα απόφαση ΠΟΛ.1037/05.

Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο σε σχέση με τις εντολές ελέγχου ισχύουν και εν προκειμένω.

ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. Το Σ.τ.Ε. με την αριθ. 1553/03 απόφασή του, κρίνοντας επί συγκεκριμένης υπόθεσης λήψης εικονικών, κατά την αρμόδια ελεγκτική αρχή, φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, απεφάνθη ότι νομίμως το διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι δεν αποδεικνύεται η αποδοθείσα εικονικότητα και δεν στοιχειοθετείται η αποδοθείσα παράβαση, με το σκεπτικό ότι το βάρος της απόδειξης έφερε η φορολογική αρχή, η οποία όφειλε να αποδείξει κατά αδιαμφισβήτητο και όχι τεκμαρτό τρόπο την ανυπαρξία, στην περίπτωση αυτή, του φερόμενου εκδότη.

Με αφορμή την παραπάνω απόφαση του Σ.τ.Ε., επισημαίνεται ότι για συναφείς υποθέσεις που ήδη εκκρεμούν στις ελεγκτικές υπηρεσίες καθώς και κατά τους διενεργούμενους εφεξής ελέγχους γενικώς, θα πρέπει, ενόψει και της απόφασης αυτής, να δίδεται όλως ιδιαιτέρως αυξημένη προσοχή κατά την τεκμηρίωση των τυχόν καταλογιζόμενων παραβάσεων, ανάλογα βεβαίως πάντα και με τα εκάστοτε πραγματικά δεδομένα κάθε υπόθεσης.

Παραμφερείς υποθέσεις που έχουν ήδη οδηγηθεί στα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια, ευνόητο είναι ότι θα κριθούν τελικώς από αυτά.

2. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.3296/04 επήλθαν σημαντικές μεταβολές σε ότι αφορά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος κατά τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν.2238/94, για τις οποίες δόθηκαν σχετικές διευκρινίσεις με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1016/05 της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/04 θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων (4% ή 8%, κατά περίπτωση), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών.

Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση ή την έκδοση πλαστών-εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

Σε ότι αφορά τις μεταβολές αυτές, διευκρινίζεται περαιτέρω ότι ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος και ότι ο κατά τα ανωτέρω διπλασιασμός των ποσών που προκύπτουν από τις προαναφερόμενες παραβάσεις εφαρμόζεται εφόσον η επανάληψη των παραβάσεων αυτών διαπιστώνεται από διαφορετικούς ελέγχους, συμπεριλαμβανομένου και του διενεργούμενου τακτικού ελέγχου. Ειδικά ως προς τις παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης πλαστών – εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή ανεξαρτήτως αν πρόκειται για στοιχεία αξίας ή διακίνησης.

Στις περιπτώσεις των αναφερόμενων στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/04 παραβάσεων που η απόκρυψη της φορολογητέας ύλης με βάση τις παραβάσεις αυτές υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας όχι όμως και τα 5.000 ευρώ ή αντίστροφα, θα εφαρμόζεται ποσοστό προσαύξησης 4%.

Εξάλλου, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/04, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν.2238/94, επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Σημειώνεται ότι τα παραπάνω αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων (4% ή 8%) δεν θα πρέπει να μειώνονται περαιτέρω κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, εκτός αν από τα στοιχεία που επικαλείται ή προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα μερική ή ολική ανυπαρξία της παράβασης ή των λόγων γενικά της προσαύξησης, οπότε και μόνο τα παραπάνω ποσοστά τροποποιούνται ανάλογα (π.χ. προσαύξηση βάσει συμβιβασμού κατά 4% αντί αρχικού

ποσοστού 8% λόγω μεταβολής των δεδομένων, μηδενισμός του ποσοστού προσαύξησης επί ολικής ανυπαρξίας των λόγων της προσαύξησης κλπ).

Σε ότι αφορά τις μεταβολές που επήλθαν ως προς τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/94, διευκρινίζεται ότι η προσαύξηση κατά 40% που προβλέπεται, μεταξύ άλλων, στις περιπτώσεις τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προσήκουσα, δεν εφαρμόζεται επί επιχειρήσεων που είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας λόγω υπέρβασης του ορίου των ακαθάριστων εσόδων, για το πρώτο μόνο έτος που δεν τήρησαν βιβλία της ανώτερης κατηγορίας. Συνεπώς, ειδικά για το πρώτο αυτό έτος, τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης προσδιορίζονται μεν εξωλογιστικά κατά το άρθρο 32 του ν.2238/94, χωρίς όμως προσαύξηση του ισχύοντος Μ.Σ.Κ.Κ.

Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι σε περιπτώσεις επιτηδευματιών με δραστηριότητα τόσο πώλησης εμπορευμάτων ή μεταποίησης όσο και παροχής υπηρεσιών (μικτές επιχειρήσεις), εφόσον διαπιστώνονται παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 του ν.3296/04 που επισύρουν μεν ανακρίβεια των βιβλίων αλλά αδιαμφισβήτητα και αποδεδειγμένα αφορούν αποκλειστικά μόνο τη μία από τις παραπάνω δραστηριότητες, τότε προσαυζάνονται κατά τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/04, όπως πλέον αυτές ισχύουν, οι Μ.Σ.Κ.Κ. και για τις δύο δραστηριότητες, προκειμένου κατά τα οριζόμενα από τις ίδιες διατάξεις να προσδιορισθούν τα καθαρά κέρδη, αλλά σε ότι αφορά τα ακαθάριστα έσοδα, προσαυζάνονται κατά 4 ή 8%, κατά περίπτωση, τα ακαθάριστα έσοδα μόνο της δραστηριότητας αυτής που σχετίζεται με τη διαπιστωθείσα ως άνω παράβαση. Ειδικά επί επιχειρήσεων πώλησης υγρών καυσίμων ή καπνοβιομηχανικών προϊόντων που έχουν και άλλο κλάδο εμπορίας ή παραγωγής λοιπών πλην των ανωτέρω προϊόντων, δεν θα πρέπει να προσαυζάνονται τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση των υγρών καυσίμων ή των καπνοβιομηχανικών προϊόντων, εφόσον οι ανωτέρω παραβάσεις αδιαμφισβήτητα και αποδεδειγμένα δεν σχετίζονται με τη δραστηριότητα της εμπορίας υγρών καυσίμων ή των καπνοβιομηχανικών προϊόντων.

Σημειώνεται τέλος ότι οι νέες διατάξεις του άρθρου 10 του ν.3296/04 ισχύουν στο σύνολό τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ίδιου νόμου, από την ημέρα δημοσίευσης του νόμου αυτού (14/12/04) και μετά, δηλαδή ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 14/12/04 και μετά. Συνεπώς, για χρήσεις που έληξαν πριν την παραπάνω ημερομηνία συνεχίζουν να εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94, όπως αυτές ίσχυαν κατά χρήση πριν από την ισχύ του ν.3296/04.

3. Κατά τους διενεργούμενους εφεξής προληπτικούς ελέγχους από όλες τις Δ.Ο.Υ. και τα ελεγκτικά κέντρα (Δ.Ε.Κ., Π.Ε.Κ.), εφόσον διαπιστώνεται οποιαδήποτε παράβαση του Κ.Β.Σ. θα συντάσσεται σε κάθε περίπτωση εις τριπλούν σχετικό Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.) σύμφωνα με το υπόδειγμα που επισυνάπτεται στην παρούσα εγκύκλιο, στο οποίο θα αναγράφονται συνοπτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις (είδος και πλήθος) καθώς και ο οικείος κωδικός αριθμός παράβασης, όπως αυτός αναφέρεται στις Ομάδες 1, 2 και 3 του Πίνακα Κωδικών Παραβάσεων και λοιπών πληροφοριών και στοιχείων που επισυνάπτεται ως Παράρτημα ΣΤ' στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1022/04 του ν.3220/04 (σχετ. και οι οδηγίες του Κεφ. Ζ', Μέρος Δεύτερο, παρ. Β.2 της ίδιας εγκυκλίου, ως προς τη χρήση των κωδικών αριθμών).

Τα ανωτέρω θα εφαρμόζονται και κατά τους διενεργούμενους προσωρινούς ελέγχους, εφόσον διενεργείται ταυτόχρονα και προληπτικός έλεγχος και διαπιστώνονται παραβάσεις ΚΒΣ (π.χ. από έλεγχο ταμείου και αξιογράφων επί βιβλίων Γ' κατηγορίας κατά το άρθρο 28 παρ. 2 ν. 3296/04, σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1027/05, μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων κλπ), καθώς επίσης και κατά τους τακτικούς ελέγχους, στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις ΚΒΣ από τις επαληθεύσεις της πρώτης ημέρας του ελέγχου, οι οποίες αφορούν την τρέχουσα χρήση (π.χ. από έλεγχο ταμείου και αξιογράφων ή από αντιπαραβολή καταμετρούμενων αποθεμάτων με το βιβλίο αποθήκης, σχετ. παρ. Γ.1, Γ.2, άρθ. 3, απόφ. ΠΟΛ.1037/05, μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων κλπ).

Τα Υ.Σ.Ε. θα έχουν ενιαία ανά υπηρεσία αρίθμηση, θα είναι σφραγισμένα και στα τρία αντίτυπα με την υπηρεσιακή (στρογγυλή) σφραγίδα κάθε υπηρεσίας και θα υπογράφονται από τους ενεργήσαντες τον έλεγχο υπαλλήλους και στα τρία αντίτυπα, εκ των οποίων το πρωτότυπο θα επιδίδεται επιτόπου στον υπεύθυνο της ελεγχόμενης επιχείρησης, το δεύτερο θα τίθεται στον οικείο φάκελο της υπόθεσης και το τρίτο θα αποτελεί το στέλεχος και θα τοποθετείται σε ειδικό κλασέρ που θα τηρείται στο τμήμα Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ή από τον Υποδιευθυντή ελέγχου ή από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του ελεγκτικού κέντρου, κατά περίπτωση. Επί παραβάσεων από έλεγχο που διενεργείται στην υπηρεσία (από επεξεργασία κατασχεθέντων, έλεγχο παραληφθέντων στοιχείων κλπ), συντάσσεται επίσης πάντα Υ.Σ.Ε. αλλά δεν γίνεται επίδοση και το πρωτότυπο παραμένει στον οικείο φάκελο.

Εφόσον ο υπεύθυνος της επιχείρησης αρνείται να υπογράψει στο Υ.Σ.Ε. για την παραλαβή του, αυτό θα επιδίδεται (παραδίδεται) χωρίς την υπογραφή του και παράλληλα θα γίνεται σχετική μνεία επί του σώματος αυτού από τους ενεργήσαντες τον έλεγχο υπαλλήλους, ενώ στις περιπτώσεις που ο υπεύθυνος της επιχείρησης αρνείται και να το παραλάβει, έστω και χωρίς την υπογραφή του, το Υ.Σ.Ε. δεν θα επιδίδεται με αναγραφή και στην περίπτωση αυτή σχετικής μνείας επ' αυτού.

Σημειώνεται ότι, σε κάθε περίπτωση, η επίδοση του Υ.Σ.Ε. δεν αποτελεί τυπικό στοιχείο της ελεγκτικής διαδικασίας, αλλά έχει αποκλειστικά και μόνο ενημερωτικό χαρακτήρα.

Επισυνάπτονται:

1. Υπόδειγμα Υπηρεσιακού Σημειώματος Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.)
2. Υποδείγματα επαληθεύσεων ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05 φορολ. εισοδήματος για βιβλία Β' και Γ' κατηγ. ΚΒΣ.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΑΔΑΜ ΡΕΓΚΟΥΖΑΣ