



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ.Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΣΧΕΔ.& ΣΥΝΤ.ΦΟΡ.ΕΛΕΓΧΩΝ
ΤΜΗΜΑ Α'

Αθήνα 25 Ιουνίου 1998

Αρ.Πρωτ.1076202/1181/ΣΣΦΕ/Α

ΠΟΛ. 1183

Ταχ. Δ/ση : Κ. Σερβίας 10

Ταχ. Κωδ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ

Τηλέφωνο : 3253762, 3253772, 3375248

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της απόφασης Υπουργού Οικονομικών 1061203/1148/ΠΟΛ 1144/20.5.98 «Έλεγχος ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων και επίλυση φορολογικών διαφορών».

Γ Ε Ν Ι Κ Α

1. Όπως είναι γνωστό, ένα από τα κυριότερα θέματα στα οποία το Υπουργείο Οικονομικών δίνει ιδιαίτερη σημασία, είναι ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων και ειδικότερα ο τακτικός φορολογικός έλεγχος αυτών. Και τούτο, γιατί μέσω του τακτικού ελέγχου επιτυγχάνεται αφενός μεν αύξηση της συμμόρφωσης των φορολογούμενων στις τρέχουσες υποχρεώσεις τους, αφετέρου δε αξιοποιούνται οι διαπιστώσεις και τα στοιχεία που προκύπτουν τόσο από τον έλεγχο αυτό, όσο και από τους διενεργούμενους προληπτικούς ελέγχους και οποιεσδήποτε άλλες διασταυρώσεις.

Με τον τακτικό έλεγχο αναζητώνται και καταλογίζονται φόροι εκεί που υπάρχει και διαπιστώνεται απόκρυψη φορολογητέας ύλης, με αποτέλεσμα και τα φορολογικά βάρη να κατανέμονται δικαιότερα και ο στόχος αύξησης των δημοσίων εσόδων να εξυπηρετείται.

2. Από τις υφιστάμενες διατάξεις σχετικά με τον τακτικό φορολογικό έλεγχο, προβλέπεται η έκδοση αποφάσεων του Υπουργού των Οικονομικών με τις οποίες καθορίζονται αρχές, κανόνες, κριτήρια και διαδικασίες διενέργειας του ελέγχου αυτού.

Η ύπαρξη εξάλλου μεγάλου αριθμού ανέλεγκτων υποθέσεων, δημιούργησε την ανάγκη απλούστευσης και συντόμευσης των διαδικασιών του τακτικού ελέγχου, με τη μεγαλύτερη όμως διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου.

Για το σκοπό αυτό συστάθηκε ειδική Επιτροπή στο Υπουργείο Οικονομικών με βάση και το πόρισμα της οποίας, κρίθηκε ότι επιβάλλεται

- Η εξεύρεση σύντομου και αντικειμενικού τρόπου ελέγχου των ανέλεγκτων υποθέσεων, χωρίς όμως να παρακάμπτονται βασικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και κανόνες στην άσκηση του ελεγκτικού έργου.

- Η εξεύρεση σύντομου τρόπου έγκαιρης βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου από τις ανέλεγκτες φορολογικές υποθέσεις, αλλά και παράλληλα δημιουργίας φορολογικής συνείδησης μέσα στο γενικότερο πλαίσιο της φορολογικής δικαιοσύνης που πάντα αποτελεί στόχο του Υπουργείου Οικονομικών.
- Η απλούστευση των διαδικασιών τόσο ως προς τον τρόπο διενέργειας του ελέγχου όσο και ως προς τη βεβαίωση και είσπραξη των φόρων που προκύπτουν, γεγονός που πέραν της διευκόλυνσης του έργου των υπηρεσιών συμβάλλει θετικά και στην εμπέδωση κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογουμένων και φορολογούσας αρχής.

Εν όψει των ανωτέρω, ακολούθησαν οι νομοθετικές παρεμβάσεις που κρίθηκαν αναγκαίες για τη θέσπιση του κατάλληλου νομοθετικού πλαισίου, ώστε να παρέχεται στον Υπουργό Οικονομικών η δυνατότητα έκδοσης αποφάσεων που να καλύπτουν και να εξυπηρετούν ακριβώς τις παραπάνω ανάγκες. Για το σκοπό αυτό, με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 του ν. 2601/1998 αντικαταστάθηκαν οι εξουσιοδοτικές διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 και παράλληλα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου και νόμου (άρθρο 13 ν. 2601/1998), οι διατάξεις αυτές επεκτάθηκαν, ρητά πλέον, και στις λοιπές φορολογίες, πέραν της φορολογίας εισοδήματος (σχετ. εγκύκλιος ΠΟΛ. 1156/27.5.98 με την οποία κοινοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, και οι εν λόγω διατάξεις του ν. 2601/1998).

Περαιτέρω, με βάση και τις εισηγήσεις της πιο πάνω αναφερόμενης Επιτροπής και κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παραγράφου 3 - όπως αυτή πλέον ισχύει μετά την κατά τα ανωτέρω αντικατάστασή της - και της παραγράφου 8 του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, καθώς και των νέων διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ν. 2601/1998, εκδόθηκε η απόφαση Υπουργού Οικονομικών 1061203/ 1148/ΠΟΛ 1144/20.5.98 (ΦΕΚ 526Β'/29.5.98), η οποία και σας έχει ήδη κοινοποιηθεί.

3. Τα βασικά σημεία και στόχοι της παραπάνω απόφασης είναι :

α) Η διενέργεια ελέγχων με σύντομο και αντικειμενικό τρόπο, βασισμένο σε συγκεκριμένες ελεγκτικές διασταυρώσεις και επαληθεύσεις που κατ' ελάχιστο όριο κρίνονται απαραίτητες, αλλά συγχρόνως και εναρμονισμένο με τις βασικές ελεγκτικές αρχές. Η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων γίνεται βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων και υπάρχει μέριμνα ειδικά για τις υποθέσεις των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής.

β) Η διενέργεια ελέγχων με βάση τις ισχύουσες γενικές φορολογικές διατάξεις για τις υποθέσεις που εξαιρούνται ρητά από τον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο ελέγχου.

γ) Ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών και καταβολής των οικείων φόρων τόσο για τις υποθέσεις που ελέγχονται κατά το συγκεκριμένο τρόπο που προβλέπεται από την απόφαση, εφόσον επιτυγχάνεται επίλυση των διαφορών, όσο, για λόγους ισονομίας, και για τις εξαιρούμενες από τον τρόπο αυτό και ελεγχόμενες με τις γενικές διατάξεις υποθέσεις, καθώς και για ήδη ελεγμένες υποθέσεις, εφόσον επιτυγχάνεται διοικητικός όχι όμως και δικαστικός συμβιβασμός και τηρείται η κατά περίπτωση οριζόμενη από την απόφαση διαδικασία.

δ) Η επέκταση του ελέγχου σε πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις και περαιτέρω εφαρμογή των γενικών φορολογικών διατάξεων, σε περίπτωση μη σύμπτωσης των απόψεων και μη επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από το συγκεκριμένο τρόπο ελέγχου που προβλέπεται από την απόφαση, με εξαίρεση ορισμένες περιπτώσεις που ορίζονται ρητά στην απόφαση αυτή.

4. Η υπόψη απόφαση διαρθρώνεται σε τρία κεφάλαια, ως ακολούθως.

α) Στο Κεφάλαιο Α' (άρθρα 1 έως 9), στο οποίο καθορίζονται οι υποθέσεις που υπάγονται στον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο ελέγχου, τα κριτήρια και ο τρόπος επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων, οι διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διάσταυρώσεις και η εν γένει ακολουθούμενη διαδικασία μέχρι την περάτωση του ελέγχου.

β) Στο Κεφάλαιο Β' (άρθρα 10 έως 12), στο οποίο καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών, τόσο επί υποθέσεων που υπάγονται στον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο ελέγχου και ελέγχονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Κεφάλαιο Α', όσο και επί υποθέσεων που είτε εξαιρούνται του τρόπου αυτού ελέγχου και ελέγχονται με τις γενικές διατάξεις είτε έχουν ήδη ελεγχθεί και εκκρεμούν στο στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, χωρίς να έχουν συζητηθεί επί της ουσίας.

γ) Στο Κεφάλαιο Γ' (άρθρα 13 και 14), στο οποίο περιέχονται τελικές διατάξεις καθώς και διατάξεις που καθορίζουν τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των ποσών που οφείλονται με βάση την επίλυση των φορολογικών διαφορών κατά τα οριζόμενα στο Κεφάλαιο Β'.

ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΟΔΗΓΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ **ΤΩΝ ΕΠΙ ΜΕΡΟΥΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ**

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

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Α'

ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ **ΑΝΕΛΕΓΚΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ**

Α Ρ Θ Ρ Ο 1

ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΕΣ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζουν τις υποθέσεις που κατ' αρχήν υπάγονται στον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο και διαδικασία τακτικού ελέγχου καθώς και τη διαδικασία που ακολουθείται επί υποθέσεων που έχει ολοκληρωθεί ο τακτικός έλεγχός τους κατά την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημέρα αυτή οι οικείες καταλογιστικές πράξεις.

Ειδικότερα :

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζεται ότι στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που προβλέπεται από την απόφαση υπάγονται οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31/12/1997.

Με βάση τα παραπάνω, στον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο και διαδικασία ελέγχου υπάγονται οι υποθέσεις που αθροιστικά πληρούν τις ακόλουθες προϋποθέσεις :

- Είναι ανέλεγκτες, δηλαδή δεν έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχει αρχίσει ο έλεγχος αλλά δεν έχει ολοκληρωθεί κατά την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (29/5/1998). Θεωρείται ότι ο έλεγχος έχει ολοκληρωθεί, με την έκδοση και καταχώρηση στο τηρούμενο στη ΔΟΥ οικείο βιβλίο των σχετικών φύλλων ελέγχου και λοιπών πράξεων.
- Αφορούν άσκηση δραστηριότητας από επιτηδευματίες ή από πρόσωπα που με βάση τις υφιστάμενες διατάξεις θεωρούνται επιτηδευματίες είτε για το σύνολο των δραστηριοτήτων τους είτε για μέρος αυτών.
- Αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31/12/1997.

Τονίζεται ότι από τις διατάξεις της απόφασης δε θίγονται οι ισχύουσες διατάξεις περί διενέργειας προληπτικών ή προσωρινών ή άλλων ειδικών ελέγχων (π.χ. εμπορικοί έλεγχοι). Συνεπώς οι έλεγχοι αυτοί συνεχίζουν να διενεργούνται κατά τις ισχύουσες κατά περίπτωση διατάξεις.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ποιές από τις υποθέσεις που κατ' αρχήν υπάγονται στον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο και διαδικασία ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 1, εξαιρούνται περαιτέρω από το συγκεκριμένο αυτό τρόπο ελέγχου.

Σχετικά με τις διατάξεις αυτές, διευκρινίζουμε, κατά περίπτωση, τα ακόλουθα:

α) Η εξαίρεση της περίπτωσης α' καταλαμβάνει τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν κοινοποιηθεί σημειώματα της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. Σε περίπτωση που το σημείωμα που κοινοποιήθηκε αφορά μόνο μία ή και περισσότερες από τις ελεγχθείσες χρήσεις, τότε εξαιρούνται όλες γενικά οι χρήσεις που ελέγχθηκαν με την ίδια εντολή ελέγχου.

β) Η εξαίρεση της περίπτωσης β' καταλαμβάνει τις υποθέσεις εκείνες των οποίων ο τακτικός έλεγχος έχει ήδη ανατεθεί σε ειδικό συνεργείο ελέγχου (άρθ. 39 παρ. 1 ν. 1914/1990) κατά την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, καθώς και κάθε υπόθεση της οποίας μελλοντικά ο τακτικός έλεγχος ανατίθεται σε ειδικό συνεργείο ελέγχου.

γ) Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' προβλέπεται εξαίρεση για τις υποθέσεις των οποίων ο τακτικός έλεγχος ανατίθεται στο Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.) του Υπουργείου Οικονομικών.

Συνεπώς οποιαδήποτε υπόθεση, για την οποία η διενέργεια τακτικού ελέγχου είναι αρμοδιότητας του Εθνικού Ελεγκτικού Κέντρου, εξαιρείται από τον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο και διαδικασία ελέγχου.

Σύμφωνα εξάλλου με την απόφαση Υπουργού Οικονομικών 1058270/1142/14.5.1998 «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Εθνικού Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΘ.Ε.Κ.) του Υπουργείου Οικονομικών», στην αρμοδιότητα τακτικού ελέγχου του Εθνικού Ελεγκτικού Κέντρου, του οποίου σημειωτέον ως έναρξη λειτουργίας έχει ορισθεί η 15/6/1998 (Α.Υ.Ο. 1054869/114/6.5.98), υπάγονται:

- Οι ανέλεγκτες υποθέσεις επιτηδευματιών και φορολογουμένων γενικά που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν εντός του έτους 1997, με ετήσια ακαθάριστα έσοδα 2.000.000.001 δραχμών και άνω, καθώς και όλες οι ανέλεγκτες υποθέσεις των ίδιων επιτηδευματιών και φορολογουμένων που αφορούν προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων.
- Οι ανέλεγκτες υποθέσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τη διαχειριστική περίοδο και το ύψος των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων.

Οι παραπάνω υποθέσεις κατά συνέπεια εξαιρούνται από τον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο και διαδικασία ελέγχου.

Αναλυτικές οδηγίες σε σχέση με τις υποθέσεις που κατά την ανωτέρω απόφαση υπάγονται στην αρμοδιότητα τακτικού ελέγχου του Εθνικού Ελεγκτικού Κέντρου, παρασχέθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1160/29.5.98 στην οποία και παραπέμπουμε.

Σημειώνεται πάντως ότι με την εν λόγω εγκύκλιο διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι υποθέσεις που κατ' αρχήν υπάγονται στην αρμοδιότητα ελέγχου του Εθνικού Ελεγκτικού Κέντρου αλλά κατά την ημέρα έναρξης λειτουργίας αυτού (15/6/98) είχε ήδη αρχίσει ο έλεγχός τους και είχε προχωρήσει επί της ουσίας, δεν αποστέλλονται για έλεγχο στο Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο, αλλά ο έλεγχός τους συνεχίζεται από τις ΔΟΥ. Για τις υποθέσεις αυτές επισημαίνεται ότι ανεξάρτητα από το γεγονός ότι ο έλεγχός τους ολοκληρώνεται από τη ΔΟΥ, εξακολουθούν να εξαιρούνται από τον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο και διαδικασία ελέγχου και συνεπώς ο έλεγχός τους θα συνεχιστεί με πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις και εφαρμογή των οριζόμενων στην παράγραφο 3 του άρθρου 1 της απόφασης.

δ) Με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' παρέχεται η δυνατότητα και ορίζεται η διαδικασία εξαίρεσης από τον τρόπο ελέγχου που προβλέπεται από την απόφαση σε εξαιρετικές περιπτώσεις υποθέσεων για τις οποίες υπάρχουν στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι πρέπει να ενεργηθεί πλήρης έλεγχος. Είναι όμως ευνόητο ότι εφαρμογή των διατάξεων αυτών θα γίνεται στις συγκεκριμένες αυτές περιπτώσεις, στις οποίες πράγματι, με βάση τα υπάρχοντα στοιχεία, επιβάλεται η εξαίρεση, για τον κυριότερο λόγο ότι προκύπτει φοροδιαφυγή και η έκταση αυτής δεν μπορεί να προσδιορισθεί με τον τρόπο ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση.

Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις υποθέσεων των οποίων η εξαίρεση θα μπορούσε να εξετασθεί :

Περιπτώσεις κατασχεθέντων ανεπισημών βιβλίων και στοιχείων που κρίνεται επιβεβλημένος ο πλήρης και διεξοδικός έλεγχός τους (σχετ. άρθρο 6 απόφασης).

Περιπτώσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών ή λήψης σε ευρεία έκταση εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, στις οποίες λόγω των υφιστάμενων στοιχείων επιβάλλεται πλήρης έλεγχος (σχετ. άρθρο 3. Γ' απόφασης).

Περιπτώσεις υποθέσεων για τις οποίες υφίστανται στοιχεία και βάσιμες υπόνοιες για μεγάλου ύψους φοροδιαφυγή ή για τις οποίες επιβάλλεται πλήρης έλεγχος των συναλλαγών τους με τρίτες επιχειρήσεις.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι για τον έλεγχο των κατά τα ανωτέρω εξαιρούμενων υποθέσεων διενεργούνται πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις και ακολουθείται η προβλεπόμενη από τις γενικές διατάξεις διαδικασία, επιφυλασσομένων όμως των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 12 της απόφασης.

Συνεπώς για τον έλεγχο των πιο πάνω υποθέσεων και μέχρι και της κοινοποίησης των σχετικών φύλλων ελέγχου και λοιπών πράξεων, εφαρμόζονται σε όλη τους την έκταση οι ισχύουσες γενικές φορολογικές διατάξεις. Ειδικά όμως για την επίλυση των φορολογικών διαφορών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 της απόφασης και συνεπώς οι φορολογικές διαφορές μπορούν να επιλυθούν κατά τα οριζόμενα και με τους όρους που ορίζονται στις διατάξεις αυτές .

Σε περίπτωση επίλυσης των διαφορών στα πλαίσια των εν λόγω διατάξεων, τότε έχουν περαιτέρω εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 14 της απόφασης περί βεβαίωσης και καταβολής των οικείων φόρων.

Σε περίπτωση όμως μη επίλυσης των διαφορών κατά τις πιο πάνω διατάξεις, τότε είναι ευνόητο ότι για την περαιτέρω διαδικασία έχουν πλέον πλήρη εφαρμογή οι γενικές φορολογικές διατάξεις.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ορίζεται ότι για υποθέσεις για τις οποίες έχει ολοκληρωθεί ο τακτικός έλεγχός τους κατά την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, δηλαδή έχουν εκδοθεί και έχουν καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της ΔΟΥ τα σχετικά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις, χωρίς όμως αυτά να έχουν κατά την ημέρα αυτή κοινοποιηθεί, κοινοποιούνται τα φύλλα ή οι πράξεις και ακολουθείται η προβλεπόμενη από τις γενικές διατάξεις διαδικασία, επιφυλασσομένων όμως των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 12 της απόφασης. Σύμφωνα εξάλλου με την εν λόγω παράγραφο 2 του άρθρου 12, για την επίλυση των φορολογικών διαφορών των πιο πάνω υποθέσεων εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου σχετικά με τις εξαιρούμενες υποθέσεις. Συνεπώς, οι πιο πάνω αναφερόμενες στην προηγούμενη παράγραφο 3 διευκρινίσεις που αναφέρονται στις εξαιρούμενες υποθέσεις, ισχύουν ανάλογα και για τις υπόψη υποθέσεις της παραγράφου 4.

Α Ρ Θ Ρ Ο 2

ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟ

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζουν τα κριτήρια και τον τρόπο επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων. Σχετικά με τις εν λόγω διατάξεις διευκρινίζονται τα ακόλουθα :

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

Με βάση τα παραπάνω, ο έλεγχος πραγματοποιείται στις υποθέσεις που εμπίπτουν στα πιο πάνω κριτήρια, λαμβανομένης υπόψη της σειράς κατάταξής τους.

Είναι όμως ευνόητο ότι η επιλογή των υποθέσεων μπορεί να γίνεται και με συνδυασμό των κριτηρίων, ανάλογα πάντα με τα πραγματικά δεδομένα και τη βαρύτητα κάθε υπόθεσης.

2. Με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι η επιλογή των υποθέσεων γίνεται σε συνεργασία του προϊσταμένου με τον επόπτη ελέγχου. Περαιτέρω ορίζεται ότι ποσοστό 5% έως 10% των επιλεγόμενων για έλεγχο υποθέσεων επιλέγεται από τυχαίο δείγμα επιτηδευματιών, για τους οποίους δεν συντρέχουν τα κριτήρια της προηγούμενης παραγράφου. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες :

- Το ανωτέρω ποσοστό θα υπολογίζεται επί του συνολικού αριθμού υποθέσεων που ανατίθενται ανά εξάμηνο για έλεγχο με σχετικές εντολές ελέγχου. Ειδικά για το τρέχον έτος, το ανωτέρω ποσοστό θα υπολογιστεί για όλο το εναπομένον διάστημα μέχρι 31/12/1998.
- Θα λαμβάνεται μέριμνα ώστε το ανωτέρω ποσοστό να κατανέμεται σταδιακά στη διάρκεια του εξαμήνου.
- Για το διάστημα του τρέχοντος έτους μέχρι 31/12/1998, το ανωτέρω ποσοστό θα λαμβάνεται από υποθέσεις επιτηδευματιών των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στον αριθμό 5. Σε περίπτωση που ο αριθμός των υποθέσεων αυτών σε κάθε ΔΟΥ είναι μεγαλύτερος του ποσοστού 10% των ελεγχόμενων συνολικά υποθέσεων κατά το ίδιο διάστημα, τότε επιλέγονται για έλεγχο οι υποθέσεις με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα στη χρήση 1997.
- Για τα εξάμηνα από 1/1/1999 και εντεύθεν θα σας δοθούν νέες οδηγίες για τον καθορισμό του δείγματος.

ΑΡΘΡΟ 3

ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζουν τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργούνται για κάθε χρήση σε όλες γενικά τις ανέλεγκτες υποθέσεις που επιλέγονται για έλεγχο κατά το άρθρο 2 της απόφασης, ανεξάρτητα από το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων.

Εξυπακούεται βέβαια ότι πριν από την έναρξη διενέργειας των πιο πάνω επαληθεύσεων, θα προηγείται θεώρηση των τηρουμένων βιβλίων και έρευνα αν αυτά είναι εμπρόθεσμα ενημερωμένα κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου.

Σχετικά με τις εν λόγω επαληθεύσεις, οι οποίες σημειωτέον εκτείνονται σε όλη τη διάρκεια κάθε χρήσης, ανάλογα βέβαια με την περίπτωση, παρέχουμε τις ακόλουθες αναγκαίες διευκρινίσεις:

A. Επαληθεύσεις βάσει στοιχείων επιτηδευματία

Από τον έλεγχο θα ερευνάται και θα διαπιστώνεται :

1. Αν τηρήθηκαν όλα γενικά τα βιβλία και στοιχεία των οποίων η τήρηση είναι υποχρεωτική από τον Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. για το κεντρικό και τα υποκαταστήματα (βιβλία ανάλογα με την κατηγορία ένταξης, πρόσθετα και κάθε άλλου είδους βιβλία προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ.). Σημειώνεται ότι αν βιβλία για τα οποία προβλέπεται θεώρηση χρησιμοποιήθηκαν πριν τη θεώρησή τους, θεωρούνται ως μη τηρηθέντα για το χρονικό διάστημα μέχρι τη θεώρησή τους.
2. Αν όλα γενικά τα τηρηθέντα βιβλία του κεντρικού και των υποκαταστημάτων τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. Ιδιαίτερη βαρύτητα θα δίδεται στην ορθή τήρηση των πρόσθετων βιβλίων, ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων, καθώς και των βιβλίων γενικά των επιτηδευματιών των οποίων τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται λογιστικά, για το ενδεχόμενο ανεπάρκειας αυτών.
3. Αν εφαρμόστηκε ο προβλεπόμενος σε κάθε χρήση μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους επί των αγορών ή ακαθάριστων εσόδων, κατά περίπτωση, εφόσον τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται κατά τις κείμενες διατάξεις με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους.
4. Αν για τις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε) τις Ε.Π.Ε. και τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα υφίστανται νόμιμα ιδιωτικά ή συμβολαιογραφικά συστατικά έγγραφα καταχωρημένα στα βιβλία του αρμόδιου Πρωτοδικείου τα οποία καλύπτουν τις ελεγχόμενες χρήσεις, καθώς επίσης και αν οι τυχόν τροποποιήσεις καλύπτονται από νόμιμα τροποποιητικά έγγραφα.
5. Αν για τις κοινοπραξίες των επιτηδευματιών έχει κατατεθεί έγγραφη συμφωνία πριν από την έναρξη των εργασιών της στην αρμόδια ΔΟΥ και πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.
6. Αν για τις επιστροφές και εκπτώσεις αξίας άνω των 200.000 δρχ. για μη υπόχρεους στην τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας και των 500.000 δρχ. για τηρούντες βιβλία Γ' κατηγορίας, ανά φορολογικό στοιχείο, υπάρχουν νόμιμα δικαιολογητικά (δελτία αποστολής, πιστωτικά τιμολόγια κλπ.). Σημειώνεται ότι η επαλήθευση αυτή αποσκοπεί στον εντοπισμό τυχόν εικονικών επιστροφών ή εκπτώσεων, τα παραπάνω δε όρια ποσών αφορούν καθαρά ποσά, χωρίς δηλαδή ΦΠΑ ή άλλους φόρους ή τέλη.
7. Αν για τις παραγωγικές επενδύσεις και αφορολόγητες κρατήσεις των αναπτυξιακών νόμων έχουν εφαρμοσθεί οι κείμενες διατάξεις και έχουν τηρηθεί οι οριζόμενες από αυτές προϋποθέσεις.

Β. Επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων

1. Από τον έλεγχο θα ερευνάται αν υφίστανται στο αρχείο της υπηρεσίας διαπιστωμένες παραβάσεις Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. ή οποιαδήποτε άλλα έγγραφα ή στοιχεία που αναφέρονται σε φορολογικές παραβάσεις που σχετίζονται με τις ελεγχόμενες υποθέσεις.

Οι πιο πάνω παραβάσεις είναι ευνόητο ότι θα λαμβάνονται υπόψη για το χαρακτηρισμό του κύρους των βιβλίων και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, σε περίπτωση δε που δεν έχει κινηθεί η διαδικασία επιβολής σχετικών προστίμων του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. θα ακολουθείται η διαδικασία που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 9 της απόφασης.

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 Οικονομικών, είτε προέρχονται από οποιεσδήποτε άλλες πηγές.

Ενδεικτικά αναφέρονται : στοιχεία επαληθεύσεων ή διασταυρώσεων που αποστέλλονται στις ΔΟΥ από τις κεντρικές υπηρεσίες του Υπουργείου ή το ΚΕΠΥΟ (π.χ. στοιχεία ενδοκοινοτικών συναλλαγών μέσω V.I.E.S., στοιχεία επιδοτήσεων και ενισχύσεων, στοιχεία πωλήσεων με πιστωτικές κάρτες, 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 άλλα Υπουργεία ή υπηρεσίες, Οργανισμούς και Δημοτικές ή Κοινοτικές αρχές, διάφορες καταγγελίες κλπ.

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

Από τον έλεγχο θα 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 επιτηδευματιών που εμπλέκονται με τα θέματα αυτά ή άλλα έγγραφα που αποστέλλονται από τις κεντρικές υπηρεσίες του Υπουργείου. δελτία πληροφοριών άλλων ΔΟΥ, πρώην ΥΠΕΔΑ 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 του προϊσταμένου ΔΟΥ, ανάλογα και με το βαθμό κινδύνου διάπραξης φοροδιαφυγής.

Α Ρ Θ Ρ Ο 4

ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζουν τις ειδικότερες ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων και την ασκούμενη δραστηριότητα, πέραν των γενικών επαληθεύσεων του άρθρου 3.

Σχετικά με τις επαληθεύσεις αυτές παραθέτουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

I. ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ

1. Οι τυχόν παραβάσεις και λοιπές διαπιστώσεις από τις επαληθεύσεις αυτές, λαμβάνονται υπόψη, συνεκτιμώμενες και με τις διαπιστώσεις με βάση το άρθρο 3 και όλα τα λοιπά στοιχεία, για το χαρακτηρισμό επί του κύρους των βιβλίων και τον περαιτέρω προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών, σύμφωνα με το άρθρο 7 της απόφασης.

2. Σε κάθε χρήση γίνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται ανά κατηγορία βιβλίων και ασκούμενη δραστηριότητα.

3. Ειδικά για την επαλήθευση των παραγράφων Β.4, Β.5 και Γ.11 περί διαπίστωσης ύπαρξης συνάφειας μεταξύ των αριθμητικών δεδομένων και οικονομικών μεγεθών, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α. Η συγκεκριμένη επαλήθευση διενεργείται συνολικά για όλες μαζί τις χρήσεις για τις οποίες τηρείται βιβλίο αγορών ή εσόδων - εξόδων, αντίστοιχα. Συνεπώς σε περίπτωση αλλαγής κατηγορίας βιβλίων σε κάποια ανέλεγκτη χρήση από Α' σε Β' κατηγορία ή αντίστροφα, η εν λόγω επαλήθευση γίνεται χωριστά, αφενός για τις χρήσεις για τις οποίες τηρήθηκαν βιβλία Α' κατηγορίας και αφετέρου για τις χρήσεις που τηρήθηκαν βιβλία Β' κατηγορίας. Ομοίως, αν σε κάποιες από τις ανέλεγκτες χρήσεις ετηρούντο βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ενώ σε άλλες δεν ετηρούντο βιβλία ή ετηρούντο βιβλία Γ' κατηγορίας, τότε η επαλήθευση αυτή περιορίζεται στις χρήσεις κατά τις οποίες ετηρούντο βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας.

β. Η ανωτέρω επαλήθευση διενεργείται μόνο εφόσον οι ελεγχόμενες χρήσεις είναι τουλάχιστον τρεις, με εξαίρεση τις περιπτώσεις οριστικής παύσης, δηλαδή διακοπής εργασιών ή αλλαγής κατηγορίας βιβλίων, στις οποίες δεν εξετάζεται το πλήθος των ελεγχόμενων χρήσεων. Ειδικά στις περιπτώσεις μετατροπών, μετασχηματισμών ή συγχωνεύσεων, διενεργείται επίσης πάντοτε η επαλήθευση αυτή, χωρίς να εξετάζεται το πλήθος των ελεγχόμενων χρήσεων. Επί έναρξης εργασιών, απαιτούνται πάντα τουλάχιστον τρεις ελεγχόμενες χρήσεις.

γ. Τα μεγέθη των περιπτώσεων α', β', γ' και δ' των πιο πάνω παραγράφων Β.4 και Γ.11 αφορούν σε κάθε περίπτωση πραγματικά μενέθη, δηλαδή πραγματικά ποσά αγορών, όπως αυτές διαμορφώνονται κατά την περίπτωση α', μισθών - ημερομισθίων και εργοδοτικών εισφορών, ενοικίων καθώς και λοιπών εξόδων και δαπανών. Κατά συνέπεια, αν τα πραγματικά μεγέθη των πιο πάνω περιπτώσεων αποδεικνύεται από τον έλεγχο ότι είναι διαφορετικά από τα προκύπτοντα από τα βιβλία και στοιχεία ή τις υποβληθείσες δηλώσεις, τότε θα λαμβάνονται υπόψη τα προσδιοριζόμενα από τον έλεγχο πραγματικά μεγέθη.

Ειδικά για τον προσδιορισμό των μισθών - ημερομισθίων και εργοδοτικών εισφορών θα λαμβάνονται υπόψη τα οικεία βιβλία (μισθολόγια) του ΙΚΑ, ενώ είναι ευνόητο ότι σε κάθε περίπτωση είτε πρόκειται για μισθούς - ημερομίσθια είτε για οποιαδήποτε άλλη δαπάνη (π.χ. ενοίκια) θα λαμβάνονται υπόψη τα δεδουλευμένα ποσά δαπανών, ανεξάρτητα από την εξόφλησή τους.

δ. Σε περίπτωση που για ένα επάγγελμα δεν προβλέπεται Μ.Σ.Κ.Κ. επί ακαθάριστων εσόδων, τότε για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών κατά τις περιπτώσεις στ' των υπόψη παραγράφων Β.4 και Γ.11 λαμβάνεται ο μέσος όρος του οικείου πίνακα επαγγελμάτων στον οποίο εντάσσεται το συγκεκριμένο επάγγελμα σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1122/19.5.1994, με την οποία κοινοποιήθηκε διοικητική κωδικοποίηση των πινάκων των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους.

Αν για ένα επάγγελμα τροποποιήθηκε ο Μ.Σ.Κ.Κ., με αποτέλεσμα κατά το χρονικό διάστημα που καλύπτουν οι ελεγχόμενες χρήσεις να υφίστανται περισσότεροι του ενός συντελεστές ή αν για ένα επάγγελμα προβλέπεται μεν συντελεστής, όχι όμως για όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις (π.χ. λόγω καθιέρωσής του για πρώτη φορά), τότε σε κάθε περίπτωση εφαρμόζεται ο συντελεστής που ισχύει για την τελευταία ελεγχόμενη χρήση.

ε. Ο τρόπος διενέργειας της ανωτέρω επαλήθευσης δεν διαφοροποιείται αν μεταξύ των ανέλεγκτων χρήσεων υφίστανται χρήσεις που ελέγχονται κατά το άρθρο 5 της απόφασης. Δηλαδή και πάλι η επαλήθευση θα γίνεται συνολικά για όλες τις χρήσεις κατά τις οποίες ετηρούντο βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας, ανεξάρτητα αν κάποιες απ' αυτές εμπίπτουν στον τρόπο ελέγχου του άρθρου 5.

4. Όπου προβλέπεται η διενέργεια επαληθεύσεων στο μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, ως ακαθάριστα έσοδα προκειμένου να υπολογισθεί ο μήνας στον οποίο θα γίνουν οι προβλεπόμενες επαληθεύσεις, λαμβάνονται πάντα τα προκύπτοντα από τα βιβλία και όχι τα βάσει ελέγχου. Το ίδιο ισχύει και για το μήνα με τις μεγαλύτερες αγορές. Ως ακαθάριστα έσοδα για την επαλήθευση αυτή, λαμβάνονται υπόψη αυτά που προέρχονται από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών. Προκειμένου περί των αγορών, ως αγορές νοούνται οι αγορές εμπορευμάτων επί εμπορικών επιχειρήσεων ή οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών καθώς και οι αγορές υλικών συσκευασίας που συνιστούν στοιχείο κόστους παραγωγής επί μεταποιητικών επιχειρήσεων ή όλων των παραπάνω ειδών αγορών επί επιχειρήσεων που έχουν και τους δύο αυτούς κλάδους δραστηριότητας.

5. Όπου προβλέπεται η διενέργεια επαληθεύσεων σε συγκεκριμένο αριθμό ημερών κάποιου μήνα, νοείται πάντα το συγκεκριμένο ημερολογιακό διάστημα του μήνα αυτού (ανεξάρτητα αν η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε ή όχι συναλλαγές κατά το εν λόγω διάστημα), εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από τις οικείες διατάξεις.

Για καλύτερη κατανόηση παρατίθενται οι πιο κάτω υποθετικές περιπτώσεις:

α. Επί βιβλίων Γ' κατηγορίας προβλέπεται έλεγχος στις τελευταίες δέκα ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, αν τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ.

Έστω ότι στην επιχείρηση «Α» με βιβλία Γ' κατηγορίας, ο μήνας με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα κατά τη χρήση 1996 είναι ο Ιούνιος, αλλά η επιχείρηση δεν είχε καμμία συναλλαγή από 25 Ιουνίου έως και 30 Ιουνίου. Στην περίπτωση αυτή ελεγχόμενο διάστημα είναι το ημερολογιακό διάστημα από 21 έως και 30 Ιουνίου και ο έλεγχος αναγκαστικά θα περιορισθεί στο διάστημα από 21 έως και 24 Ιουνίου. Αν η ίδια επιχείρηση δεν είχε καμμία συναλλαγή για όλο το διάστημα από 21 έως και 30 Ιουνίου, τότε η συγκεκριμένη επαλήθευση δε θα γίνει και θα αιτιολογηθεί σχετικά.

β. Επί βιβλίων Γ' κατηγορίας προβλέπεται έλεγχος της ορθής καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία της αξίας και της ποσότητας των δικαιολογητικών εσόδων , αγορών και δαπανών για τις τελευταίες δύο ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, για τις οποίες εκδόθηκαν ή λήφθηκαν φορολογικά στοιχεία. Έστω ότι η επιχείρηση του προηγούμενου παραδείγματος δεν είχε καμμία συναλλαγή από 21 έως και 30 Ιουνίου και ότι όλες τις αμέσως προηγούμενες ημέρες είχε εκδόσει ή είχε λάβει φορολογικά στοιχεία , εκτός της 19ης Ιουνίου. Στην περίπτωση αυτή η συγκεκριμένη επαλήθευση θα γίνει για τις 18 και 20 Ιουνίου.

6. Όπου προβλέπεται η διενέργεια επαληθεύσεων για ένα ή περισσότερα είδη, ανάλογα με την περίπτωση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία , τα ελεγχόμενα είδη θα επιλέγονται κατά την κρίση του ελεγκτή, κατά τρόπο ώστε, αφενός μεν ο έλεγχος να μην είναι χρονοβόρος , αφετέρου δε τα επιλεγόμενα είδη και οι σχετικές με αυτά συναλλαγές να επηρεάζουν κατά το δυνατόν περισσότερο τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

II. ΕΙΔΙΚΕΣ ΔΙΕΥΚΡΙΝΣΕΙΣ

A. Επί επιτηδευματιών που δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων

1. Οι προϋποθέσεις απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων ορίζονται ρητά από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. (άρθρο 1 Κ.Φ.Σ. και άρθρο 2 Κ.Β.Σ.). Επομένως σε κάθε περίπτωση θα εξετάζεται αν πράγματι, με βάση τα πραγματικά δεδομένα κάθε υπόθεσης, συντρέχουν οι κατά τις διατάξεις αυτές προϋποθέσεις απαλλαγής .

Έτσι, για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων, προκειμένου να διαπιστωθεί αν αυτά υπερέβησαν το εκάστοτε όριο απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων, θα λαμβάνονται ιδίως υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις, το επιτυγχανόμενο μικτό κέρδος και τα στοιχεία κόστους λειτουργίας της επιχείρησης.

Για καλύτερη κατανόηση παρατίθεται η πιο κάτω υποθετική περίπτωση:

Επιχείρηση πώλησης ψιλικών κυρίως λιανικώς, δηλώνει αγορές εμπορευμάτων κατά τη χρήση 1992 αξίας 1.400.000 δραχμών. Από την επαλήθευση του επιτυγχανόμενου μικτού κέρδους βάσει εκδοθέντων τιμολογίων χονδρικής πώλησης προκύπτει συντελεστής μικτού κέρδους 30%.

Κατά συνέπεια τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη χρήση 1992 προσδιορίζονται σε $1.400.000 \times 1,3 = 1.820.000$ δρχ. και ως εκ τούτου η επιχείρηση όφειλε από 1/1/1993 να τηρεί βιβλία Α' κατηγορίας καθόσον τα ακαθάριστα έσοδα κατά την προηγούμενη χρήση 1992 υπερέβησαν το όριο των 1.800.000 δραχμών .

2. Εξυπακούεται ότι σε περίπτωση που διαπιστωθεί ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής και συνέπώς υπήρχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων , χωρίς όμως αυτά να τηρούνται, τότε εφαρμόζονται οι ισχύουσες κατά περίπτωση διατάξεις περί προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών καθώς και επιβολής των σχετικών κυρώσεων (εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων, προσαύξηση συντελεστή καθαρών κερδών λόγω μη τήρησης βιβλίων κλπ.).

Είναι ευνόητο εξάλλου ότι σε περίπτωση που προβλέπεται μεν απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων, αλλά υπάρχει υποχρέωση έκδοσης διαφόρων φορολογικών στοιχείων, τα οποία όμως δεν τηρήθηκαν με αποτέλεσμα να μην εκδίδονται, τότε θα καταλογίζονται οι οικείες παραβάσεις.

Β. Επί βιβλίων πρώτης κατηγορίας

1. Η επαλήθευση της ορθής καταχώρησης της αξίας των ληφθέντων στοιχείων αγορών στο βιβλίο αγορών για τους μήνες Αύγουστο και Δεκέμβριο, αφορά τις πάσης φύσεως αγορές εμπορευσίμων και μη αγαθών.

2. Σχετικά με την έρευνα αν τα εμφανιζόμενα αριθμητικά δεδομένα και οικονομικά μεγέθη για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις βρίσκονται σε συνάφεια μετξύ τους (παράγραφοι Β.4 και Β.5), διευκρινίζονται τα ακόλουθα :

α. Η αναγωγή σε πωλήσεις του συνόλου των δηλούμενων σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις αγορών αφορά αποκλειστικά τις αγορές εμπορευμάτων ή αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, καθώς και αγορές υλικών συσκευασίας του συνιστούν στοιχείο κόστους παραγωγής, ανάλογα με το αντικείμενο της επιχείρησης και γίνεται με τη χρήση του κλάσματος των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους επί αγορών και ακαθάριστων εσόδων που προβλέπονται για το οικείο επάγγελμα. Αν για τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν υφίστανται συντελεστές, ή υφίστανται περισσότεροι του ενός συντελεστές ή για κάποιες χρήσεις υφίστανται ενώ για άλλες δεν υφίστανται συντελεστές, τότε εφαρμόζονται οι διευκρινίσεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 των γενικών διευκρινίσεων του παρόντος άρθρου. Σε περίπτωση πώλησης ή παραγωγής περισσότερων του ενός ειδών με διαφορετικούς συντελεστές, εφαρμόζονται οι συντελεστές της κύριας δραστηριότητας.

β. Για τον προσδιορισμό του τελικού ύψους των αγορών επί αλλαγής κατηγορίας βιβλίων (περίπτ. α' παράγραφος Β.4), θα εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

βα. Σε περίπτωση που η αλλαγή κατηγορίας βιβλίων αφορά την πρώτη ελεγχόμενη χρήση, δηλαδή κατά τη χρήση αυτή τηρήθηκε βιβλίο αγορών ενώ κατά την αμέσως προηγούμενη ετηρούντο βιβλία διαφορετικής κατηγορίας, θα προστίθεται σε κάθε περίπτωση η απογραφή λήξης της αμέσως προηγούμενης χρήσης, εφόσον έχει συνταχθεί απογραφή. Επί μη ύπαρξης απογραφής, θα προστίθεται ποσοστό 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης, εκτός της περίπτωσης που κατά τη χρήση αυτή δεν ετηρούντο βιβλία λόγω απαλλαγής ή λόγω του αντικειμένου εργασιών της επιχείρησης δε δικαιολογείται η ύπαρξη αποθεμάτων, οπότε δε θα προστίθεται κανένα ποσό.

ββ. Σε περίπτωση που η αλλαγή κατηγορίας βιβλίων αφορά την πρώτη μετά την τελευταία ελεγχόμενη χρήση, θα αφαιρείται σε κάθε περίπτωση η απογραφή έναρξης της χρήσης αυτής, εφόσον έχει συνταχθεί (π.χ. λόγω τήρησης βιβλίων Γ κατηγορίας), ενώ σε περίπτωση μη ύπαρξης απογραφής δε θα αφαιρείται κανένα ποσό.

Γ. Επί βιβλίων δεύτερης κατηγορίας

1. Ο έλεγχος των αθροίσεων εσόδων, αγορών και δαπανών στο βιβλίο εσόδων - εξόδων για το μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα (περίπτωση Γ.1), αφορά τα πάσης φύσεως έσοδα και όλες γενικά τις αγορές και δαπάνες του μήνα αυτού.

2. Ο έλεγχος για το μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα αν τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. (περίπτωση Γ.2), αφορά τα πάσης φύσεως φορολογικά στοιχεία ποσότητας ή αξίας.

3. Ομοίως, η επαλήθευση της ορθής μεταφοράς στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της αξίας των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων για το μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα και των ληφθέντων στοιχείων αγορών για το μήνα με τις μεγαλύτερες αγορές (περιπτώσεις Γ.4, Γ.5), αφορά τα φορολογικά στοιχεία πάσης φύσεως εσόδων - συμπεριλαμβανομένων και των πωλήσεων για λογαριασμό τρίτων - ή αγορών, κατά περίπτωση.

4. Ο έλεγχος αν, στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και στους ελεύθερους επαγγελματίες, τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν λογιστικά (περίπτωση Γ.9), δεν αφορά τους αρχιτέκτονες και μηχανικούς, για τους οποίους όπως είναι γνωστό το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικά (άρθρο 49 παράγραφος 5 ν. 2238/1994).

5. Ο έλεγχος για τυχόν λογιστικές διαφορές (περίπτωση Γ.10) αφορά τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών χωρίς αξιόλογα αποθέματα, για τις οποίες ως γνωστόν προβλέπεται λογιστικός τρόπος προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.

Αντικείμενο ελέγχου, είναι τα πάσης φύσεως καταχωρημένα στα βιβλία έξοδα και δαπάνες που ανά εγγραφή υπερβαίνουν τις 100.000 δρχ., πλην των κατηγοριών εξόδων και δαπανών που ρητά ορίζονται στις διατάξεις της υπόψη περίπτωσης Γ.10, για τις οποίες γίνεται έλεγχος ανεξαρτήτως ποσού.

Υπενθυμίζεται ότι για τις τεχνικές επιχειρήσεις άρθρου 34 ν. 2238/1994, με βιβλία Β' κατηγορίας, ισχύει ως γνωστόν ειδικό καθεστώς προσδιορισμού καθαρών κερδών, με εξωλογιστικό πάντα τρόπο και κατά συνέπεια ο παραπάνω έλεγχος λογιστικών διαφορών δεν θα γίνεται σε τέτοιου είδους επιχειρήσεις, εκτός βέβαια αν πρόκειται για επιχειρήσεις εξαιρούμενες του ως άνω ειδικού καθεστώτος.

6. Σχετικά με την έρευνα αν τα εμφανιζόμενα αριθμητικά δεδομένα και οικονομικά μεγέθη για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις βρίσκονται σε συνάφεια μεταξύ τους (παράγραφος Γ.11), διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α. Ως ακαθάριστα έσοδα, το σύνολο των οποίων συγκρίνεται με το άθροισμα των μεγεθών α' έως και στ', λαμβάνονται αποκλειστικά τα έσοδα που σχετίζονται με την επαγγελματική δραστηριότητα του επιτηδευματία, κύρια ή δευτερεύουσα, δηλαδή έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων ή και υποπροϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας και αναλώσιμων, καθώς και έσοδα ή αμοιβές από παροχή υπηρεσιών. Δε λαμβάνονται υπόψη ως ακαθάριστα έσοδα οποιουδήποτε άλλου είδους έσοδα, όπως έσοδα από πωλήσεις παγίων, ενοίκια, τόκους, επίχορηγήσεις ή επιδοτήσεις, διάφορα ανόργανα έσοδα κλπ.

β. Για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών κατά την περίπτωση στ' της υπόψη παραγράφου Γ.11 ειδικά επί επιτηδευματιών τόσο εμπορίας ή παραγωγής αγαθών όσο και παροχής υπηρεσιών, θα εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

Αν το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις από την εμπορία ή την παραγωγή αγαθών είναι μεγαλύτερο από το σύνολο των εσόδων ή αμοιβών από παροχή υπηρεσιών, τότε τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται δια

εσωτερικής υφαίρεσης με βάση το συντελεστή καθαρών κερδών της κύριας δραστηριότητας (εμπορίας ή παραγωγής), κατά τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση α' της πιο πάνω περίπτωσης στ'.

Σε αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή είναι μεγαλύτερο το σύνολο των εσόδων ή αμοιβών από παροχή υπηρεσιών, τότε ως καθαρά κέρδη λαμβάνεται το άθροισμα των καθαρών κερδών που προκύπτουν από την εφαρμογή του οικείου συντελεστή καθαρών κερδών επί των ακαθαρίστων εσόδων κάθε κλάδου ή δραστηριότητας με διαφορετικό συντελεστή, κατά τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση γ' της ίδιας ως άνω περίπτωσης στ'.

Δ. Επί ελευθέρων επαγγελματιών

Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, πέραν των επαληθεύσεων που προβλέπονται για τα βιβλία Β' κατηγορίας, θα γίνονται επιπλέον και οι επαληθεύσεις που ορίζονται στην παράγραφο Δ' του άρθρου 4.

Σε ότι αφορά τους αρχιτέκτονες και μηχανικούς, σημειώνεται ότι το καθαρό εισόδημά τους (καθαρά κέρδη) προσδιορίζονται για χρήσεις από 1/1/1988 και εντεύθεν πάντα εξωλογιστικά, με χρήση συντελεστών ανάλογα με την ειδικότητα και το είδος των υπηρεσιών που παρέχουν. Αν όμως από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το υπόλοιπο των ακαθαρίστων αμοιβών (τεκμαρτές δαπάνες) που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή, τότε ο συντελεστής αυτός προσαυξάνεται κατά τα οριζόμενα από τις οικείες διατάξεις (σχετ. διατ. άρθρ. 49 ν. 2238/1994, όπως αυτές έχουν κωδικοποιηθεί).

Κατά συνέπεια, ειδικά για τους παραπάνω επιτηδευματίες, θα ερευνάται τόσο αν εφαρμόστηκαν οι προβλεπόμενοι κατά περίπτωση συντελεστές, όπως αυτοί ίσχυαν σε κάθε χρήση, όσο και η τυχόν ύπαρξη προφανούς δυσαναλογίας κατά τα πιο πάνω αναφερόμενα.

Ε. Επί βιβλίων τρίτης κατηγορίας

1. Ο έλεγχος στις τελευταίες δέκα ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, αν τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. (περίπτωση Ε.2), αφορά τα πάσης φύσεως φορολογικά στοιχεία ποσότητας ή αξίας.

2. Ομοίως, η επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία της αξίας και ποσότητας των δικαιολογητικών εσόδων, αγορών και δαπανών για τις τελευταίες δύο ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις οποίες εκδόθηκαν ή λήφθηκαν φορολογικά στοιχεία (περίπτωση Ε.4), αφορά τα φορολογικά στοιχεία πάσης φύσεως εσόδων - συμπεριλαμβανομένων και των πωλήσεων για λογαριασμό τρίτων - αγορών και δαπανών, κατά περίπτωση. Ερευνάται η ορθή καταχώρηση σε όλα τα τηρούμενα βιβλία, συμπεριλαμβανομένου δηλαδή και του βιβλίου αποθήκης, εφόσον αυτό τηρείται.

3. Ο έλεγχος της ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων τέλους χρήσης επιλεκτικά σε δύο είδη (περίπτωση Ε.8), αφορά κάθε αποθηκευτικό χώρο. Συνεπώς, αν επιχείρηση διαθέτει περισσότερους του ενός αποθηκευτικούς χώρους, θα ελεγχθούν δύο ίδια είδη για κάθε χώρο. .

Σε σχέση με την ίδια επαλήθευση, σημειώνεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης διαφορών, ο έλεγχος επεκτείνεται και σε περισσότερα από δύο είδη, κατά την κρίση του ελεγκτή, εις τρόπον ώστε να εντοπισθεί κατά το δυνατόν το σύνολο των σχετικών διαφορών, οι οποίες ως γνωστόν καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές.

4. Ο έλεγχος για τυχόν λογιστικές διαφορές (περίπτωση Ε.9) αφορά τα πάσης φύσεως καταχωρημένα στα βιβλία έξοδα και δαπάνες που ανά εγγραφή χρέωσης του οικείου πρωτοβάθμιου αποτελεσματικού λογαριασμού υπερβαίνουν το ποσόν των 300.000 δρχ. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι κατηγορίες εξόδων και δαπανών που ρητά ορίζονται στις διατάξεις της υπόψη περίπτωσης Ε.9, καθώς και έξοδα και δαπάνες των λογαριασμών «αμοιβές και έξοδα προσωπικού» (λογ. 60 πλήν λογ.60.02), «φόροι - τέλη» (λογ. 63) και «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» (λογ. 68).

Σημειώνεται ότι για τις τεχνικές επιχειρήσεις άρθρου 34 ν. 2238/1994 με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. , επήλθαν ορισμένες μεταβολές επί του ισχύοντος μέχρι σήμερα καθεστώτος προσδιορισμού καθαρών κερδών και φορολόγησης, οι οποίες καταλαμβάνουν ισολογισμούς που κλείνουν από 31/12/1997 και εντεύθεν (σχετ. διατ. άρθρο 7 ν. 2579/1998, εγκύκλιος ΠΟΛ. 1084/16.3.98).

Συγκεκριμένα , ενώ μέχρι τώρα τα καθαρά κέρδη προσδιορίζοντο αποκλειστικά εξωλογιστικά, ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων, ήδη επί βιβλίων Γ' κατηγορίας και για τους ισολογισμούς από 31/12/97 και εντεύθεν προβλέπεται διαφορετικός τρόπος προσδιορισμού των φορολογητέων καθαρών κερδών και φορολόγησης, ο οποίος λαμβάνει υπόψη του και τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη.

Συνεπώς, για χρήσεις τεχνικών επιχειρήσεων με βιβλία Γ' κατηγορίας που έκλεισαν πριν από την 31/12/1997, δεν θα διενεργείται η επαλήθευση περί ύπαρξης λογιστικών διαφορών, καθότι είναι άνευ αντικειμένου. Ειδικά όμως για τη χρήση 1997 (που έκλεισε την 31/12/1997) και προκειμένου περί τεχνικών επιχειρήσεων με βιβλία Γ' κατηγορίας για τις οποίες ο τυχόν επαναπροσδιορισμός των λογιστικώς εξαγόμενων καθαρών κερδών επηρεάζει τα φορολογητέα κέρδη με βάση τις πιο πάνω νέες διατάξεις, θα διενεργείται η πιο πάνω επαλήθευση.

5. Για τις τεχνικές επιχειρήσεις , πέραν της επαλήθευσης για εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή καθαρών κερδών, θα γίνεται επί πλέον και έλεγχος αν οι δαπάνες κατασκευής βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το πραγματικό κόστος, κατά τα οριζόμενα από τις οικείες διατάξεις (σχετικές διατάξεις άρθρου 34, όπως αυτές έχουν κωδικοποιηθεί). Σε περίπτωση ύπαρξης δυσαναλογίας θα προσαυξάνεται ο συντελεστής καθαρών κερδών κατά τα οριζόμενα από τις εν λόγω διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

6. Ο έλεγχος σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις του επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, θα γίνεται όπου αυτός είναι εφικτός και οι σχετικές διαπιστώσεις θα συνεκτιμούνται μαζί με τα λοιπά στοιχεία, λαμβανόμενες ιδίως υπόψη επί ανακρίβειας των βιβλίων, για τον επαναπροσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων. Ομοίως και ο έλεγχος απόκλισης μικτού κέρδους από έτος σε έτος.

ΑΡΘΡΟ 5

ΕΛΕΓΧΟΣ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΕΤΟΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζουν τον τρόπο ελέγχου ειδικά των υποθέσεων που ελέγχονται μέσα στο έτος στο τέλος του οποίου επέρχεται παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων, δηλαδή των υποθέσεων για τις οποίες επέρχεται παραγραφή στο τέλος του έτους στο οποίο ελέγχονται, καθώς και των υποθέσεων οικονομικών ετών 1993 και παλαιότερων, ανεξάρτητα από το χρόνο που ελέγχονται.

Ειδικότερα, για τις παραπάνω υποθέσεις προβλέπεται ότι θα διενεργούνται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις του άρθρου 3 και επιπλέον οι συγκεκριμένες επαληθεύσεις που ανά κατηγορία βιβλίων και ασκούμενη δραστηριότητα ορίζονται στο υπόψη άρθρο 5, στη θέση των επαληθεύσεων του άρθρου 4.

Οι οριζόμενες στο εξεταζόμενο άρθρο επαληθεύσεις είναι όμοιες με τις αντίστοιχες του άρθρου 4, με τη διαφορά όμως ότι είναι λιγότερες και μικρότερης έκτασης σε σχέση με αυτές.

Για τις εν λόγω επαληθεύσεις ισχύουν ανάλογα οι διευκρινίσεις που παρατίθενται για το άρθρο 4 και συνεπώς περιττεύει η επανάληψή τους.

ΑΡΘΡΟ 6

ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζουν τον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου των κατασχεθέντων ανεπισήμων βιβλίων και στοιχείων.

Για τις διατάξεις αυτές παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με το εξεταζόμενο άρθρο 6, αναφέρονται αποκλειστικά σε κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που αφορούν ανέλεγκτες υποθέσεις υπαγόμενες στον τρόπο ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση κατά τα άρθρα 1 και 2 αυτής. Συνεπώς, αν τα κατασχεθέντα αφορούν ανέλεγκτες υποθέσεις εξαιρούμενες του τρόπου ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση, τότε εξαιρούνται και αυτά από την οριζόμενη από το άρθρο 6 διαδικασία ελέγχου και ελέγχονται κατά τις γενικές διατάξεις.

Ειδικά τα κατασχεθέντα που αφορούν συγχρόνως χρήσεις που έκλεισαν μέχρι 31/12/1997, δηλαδή υπαγόμενες στο τρόπο ελέγχου της απόφασης, αλλά και μεταγενέστερες, θα ελέγχονται με βάση την οριζόμενη από την απόφαση διαδικασία μόνο για το τμήμα αυτών που αναφέρεται στις χρήσεις που έκλεισαν μέχρι 31/12/1997, δεδομένου ότι το υπόλοιπο τμήμα τους υπόκειται σε έλεγχο με βάση τις γενικές διατάξεις. Σε περίπτωση που δεν είναι εφικτός ο διαχωρισμός ή επιβάλλεται ενιαίος έλεγχος, τα κατασχεθέντα αυτά μπορεί να εξαιρούνται από τη διαδικασία ελέγχου της απόφασης, ύστερα από σχετική κρίση του εποπτεύοντος Επιθεωρητή και των προϊσταμένων ΔΟΥ και τμήματος ελέγχου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 6.

2. Ο έλεγχος των κατασχεθέντων στα πλαίσια της απόφασης, διενεργείται από κοινού , δηλαδή μαζί, με τον έλεγχο των εμπλεκόμενων με αυτά ανέλεγκτων υποθέσεων του επιτηδευματία.

3. Οι ελεγκτές δύνανται να επεξεργαστούν το σύνολο των κατασχεθέντων για κάθε μία από τις εμπλεκόμενες χρήσεις , με βάση την επεξεργασία των οποίων διαμορφώνουν, χωριστά για κάθε χρήση, ασφαλή άποψη για τις συνέπειες στο κύρος των βιβλίων και τα συνολικά αποτελέσματα, την οποία και διατυπώνουν ως πρόταση σε σχετικό συνοπτικό σημείωμα.

Είναι φανερό ότι ο τρόπος αυτός ελέγχου αποσκοπεί κατά κύριο λόγο στη μείωση του χρόνου ελέγχου που θα απαιτείτο για την επεξεργασία του συνόλου των κατασχεθέντων.

Επισημαίνεται όμως ότι για λόγους πλήρους διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου αλλά και φορολογικής δικαιοσύνης, θα πρέπει να επιδεικνύεται ιδιαίτερη προσοχή από τους ελεγκτές , ώστε τα δεδομένα των κατασχεθέντων που κατά τα ανωτέρω επεξεργάζονται να μην είναι απλώς ενδεικτικά, αλλά ιδιαιτέρως αντιπροσωπευτικά του συνόλου των κατασχεθέντων, δηλαδή τέτοια , που για κάθε χρήση να οδηγούν σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα για τις επιπτώσεις και συνέπειες επί του κύρους των βιβλίων και των συνολικών αποτελεσμάτων από πλευράς υποχρεώσεων και επιβαρύνσεων του υπόχρεου επιτηδευματία.

4. Για περισσότερη διασφάλιση της διαδικασίας ελέγχου, το πιο πάνω συνοπτικό σημείωμα με την πρόταση των ελεγκτών τίθεται υπόψη του προϊσταμένου της ΔΟΥ και του εποπτεύοντος Επιθεωρητή, οι οποίοι από κοινού και με τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, εφόσον βέβαια υπάρχει, κρίνουν, επαρκώς αιτιολογημένα, αν αρκούν οι ήδη διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες ή αν επιβάλλονται πρόσθετες διασταυρώσεις και επαληθεύσεις ή η πλήρης επεξεργασία των κατασχεθέντων ή ακόμη και η εξαίρεση αυτών από τη συγκεκριμένη διαδικασία ελέγχου.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η ευχέρεια πλήρους επεξεργασίας των κατασχεθέντων ή ακόμη και εξαίρεσης αυτών από τη διαδικασία ελέγχου της απόφασης. Σημειώνεται όμως ότι αυτό θα γίνεται στις εξαιρετικές περιπτώσεις που πράγματι επιβάλλεται ή ενδείκνυται η πλήρης επεξεργασία ή η εξαίρεση (π.χ. είναι ανέφικτη η εφαρμογή της παραπάνω διαδικασίας λόγω της ιδιομορφίας των κατασχεθέντων, πρόκειται για υπόθεση ιδιαίστρας σημασίας ή με πολλές εμπλεκόμενες επιχειρήσεις για την οποία απαιτείται διεξοδικός έλεγχος κλπ.).

Σε περίπτωση που κριθεί ότι επιβάλλεται η διενέργεια πρόσθετων επαληθεύσεων, τότε η υπόθεση επαναφέρεται στους ίδιους ελεγκτές , οι οποίοι αφού προβούν στις πρόσθετες ελεγκτικές ενέργειες κατά το σκεπτικό της προηγηθείσας κρίσης, υποβάλλουν εκ νέου, μαζί με το αρχικό, συμπληρωματικό συνοπτικό σημείωμα, με τις νέες διαπιστώσεις τους και με την διαμορφωμένη υπό το βάρος όλων πλέον των διαπιστώσεων πρόταση για τις συνέπειες στο κύρος των βιβλίων και τα συνολικά αποτελέσματα.

Επισημαίνεται ότι η παραπάνω διαδικασία ελέγχου των κατασχεθέντων είναι υποχρεωτικά εφαρμοστέα και κατά συνέπεια χωρίς την προηγούμενη τελική κρίση και συγκατάθεση των πιο πάνω αναφερόμενων οργάνων δεν επιτρέπεται οποιοσδήποτε περαιτέρω χειρισμός και αξιολόγηση των κατασχεθέντων.

5. Οι διαπιστώσεις από τον κατά τα ανωτέρω έλεγχο των κατασχεθέντων, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται με όλα τα υπόλοιπα στοιχεία που αφορούν τις εμπλεκόμενες χρήσεις (αποτελέσματα ελέγχου με βάση τα άρθρα 3,4 και 5 και λοιπά υφιστάμενα στοιχεία), για τον τελικό χαρακτηρισμό των βιβλίων και προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, σε σχέση με τις χρήσεις αυτές. Σε περίπτωση που προκύπτουν στοιχεία για τρίτες επιχειρήσεις, ευνόητο είναι ότι θα ενημερώνονται με σχετικά δελτία πληροφοριών οι αρμόδιες ΔΟΥ.

Στις εξαιρετικές περιπτώσεις που από τα ανωτέρω αναφερόμενα όργανα κριθεί ότι συντρέχουν λόγοι εξαίρεσης των κατασχεθέντων από τη διαδικασία ελέγχου της απόφασης, εξαιρούνται από τον οριζόμενο από την απόφαση τρόπο και διαδικασία ελέγχου και όλες γενικά οι ανέλεγκτες υποθέσεις του επιτηδευματία - δηλαδή και αυτές που δεν εμπλέκονται με τα κατασχεθέντα - και διενεργούνται πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 1 Στις περιπτώσεις αυτές η εξαίρεση των ανέλεγκτων υποθέσεων στηρίζεται στην ήδη διατυπωμένη κρίση των ως άνω οργάνων και συνεπώς δεν απαιτείται επιπλέον και η προβλεπόμενη από τις διατάξεις της παραγράφου 2.δ του άρθρου 1 απόφαση εξαίρεσης.

6. Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που τα κατασχεθέντα συνίστανται σε μικρό αριθμό στοιχείων, εγγράφων κλπ., είναι δυνατός ο εξ αρχής πλήρης έλεγχός τους, εφόσον όμως αυτός είναι ιδιαίτερα ευχερής. Στις ειδικές αυτές περιπτώσεις δεν απαιτείται η σύνταξη του παραπάνω συνοπτικού σημειώματος και η περαιτέρω κρίση των πιο πάνω οργάνων, αλλά τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου αναγράφονται κατ' ευθείαν στο ειδικό σημείωμα ελέγχου της παραγράφου 2 του άρθρου 9 της απόφασης.

Α Ρ Θ Ρ Ο 7

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού αναφέρονται στον τρόπο προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών επί των υποθέσεων που ελέγχονται κατά τον οριζόμενο από την απόφαση τρόπο και διαδικασία ελέγχου σύμφωνα με τα προηγούμενα άρθρα αυτής.

Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

Α. Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων

Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων εξαρτάται ως γνωστόν από το χαρακτηρισμό επί του κύρους των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. Η γενική αυτή αρχή ισχύει όπως είναι ευνόητο και εν προκειμένω, με μόνη διαφορά ότι λαμβάνονται επίσης υπόψη τα αποτελέσματα από την επαλήθευση περί ύπαρξης συνάφειας μεταξύ των εμφανιζόμενων αριθμητικών δεδομένων και οικονομικών μεγεθών επί επιτηδευματιών με βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας (παράγραφοι Β.4, Β.5, Γ.11 άρθρου 4 και Β.4, Γ.8 άρθρου 5) και επί πλέον οριοθετούνται τα όρια αύξησης των ακαθάριστων εσόδων επί ανακρίβειας, ανάλογα

με το είδος , την έκταση και τη βαρύτητα των παραβάσεων που επισύρουν την ανακρίβεια.

Ειδικότερα :

1. Επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία

Επί επαρκών βιβλίων και στοιχείων (παράγραφος Α.1), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, εκτός αν από τη διενεργηθείσα επαλήθευση περί συνάφειας προέκυψαν αποκλίσεις, οπότε εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου Α.4 του εξεταζόμενου άρθρου, για την εφαρμογή των οποίων παρατίθεται πιο κάτω σχετικές διευκρινίσεις.

2. Ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία

Επί ανεπαρκών βιβλίων και στοιχείων (παράγραφος Α.2) , τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται όπως ακριβώς και επί των ακριβών βιβλίων και στοιχείων.

3. Ανακριβή βιβλία και στοιχεία

Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων επί ανακριβών βιβλίων και στοιχείων (παράγραφος Α.3), γίνεται κατά τις ακόλουθες διακρίσεις:

α. Επί βιβλίων Β' ή Γ' ή και Α' κατηγορίας, προκειμένου περί μεταποιητικών επιχειρήσεων, στα βάση βιβλίων ακαθάριστα έσοδα προστίθενται τα τυχόν αποκρυβέντα έσοδα και το προκύπτον άθροισμα προσαυξάνεται κατά ποσοστό 5 έως 10%, ανάλογα με το είδος, την έκταση και τη βαρύτητα των παραβάσεων.

β. Ειδικά επί επιχειρήσεων που απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων, καθώς και επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων με βιβλία Α' κατηγορίας και δεδομένου ότι στις επιχειρήσεις αυτές βάση προσδιορισμού των καθαρών κερδών είναι οι αγορές, στις αγορές που προκύπτουν από τα τηρούμενα στοιχεία αγορών ή τα βιβλία , κατά περίπτωση, προστίθενται οι τυχόν αποκρυβείσες αγορές και το προκύπτον άθροισμα προσαυξάνεται κατά 5 έως 10% , ανάλογα με το είδος, την έκταση και τη βαρύτητα των παραβάσεων.

Επί απόκρυψης αγορών ή ακαθάριστων εσόδων από μεταποιητικές επιχειρήσεις με βιβλία Α' κατηγορίας που ασκούν συγχρόνως και εμπορική δραστηριότητα, τα αποκρυβέντα ποσά αγορών ή εσόδων βαρύνουν ανάλογα με τα πραγματικά δεδομένα τον οικείο κλάδο. Περαιτέρω, η προσαύξηση λόγω ανακρίβειας (5-10%), εφαρμόζεται και επί των δύο κλάδων, ανεξάρτητα αν η απόκρυψη βαρύνει μόνο τον ένα εξ' αυτών.

γ. Τονίζεται ότι στις περιπτώσεις που η ανακρίβεια οφείλεται σε ιδιαίτερα σοβαρές παραβάσεις ή σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης σημαντικού ποσοστού σε σχέση με τη δηλωθείσα, τα παραπάνω ποσοστά προσαύξησης διπλασιάζονται. Πρόκειται για τις περιπτώσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου Α.3 του εξεταζόμενου άρθρου και οι οποίες είναι :

- Η έκδοση πλαστών ή εικονικών ή η λήψη εικονικών ή η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

- Η διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσότερων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση, στοιχείου αξίας ή διακίνησης. Η διακίνηση αγαθών χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο θεωρείται ως μη έκδοση του στοιχείου αυτού.
- Η μη προσκόμιση για έλεγχο με τις διατάξεις της παρούσας των βιβλίων και στοιχείων.
- Η απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το 10% της δηλωθείσας.

δ. Επί επιτηδευματιών με βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας, είναι δυνατόν σε μια ή και περισσότερες χρήσεις να υφίσταται ανακρίβεια και συγχρόνως τα εμφανιζόμενα αριθμητικά δεδομένα και οικονομικά μεγέθη, με βάση την επαλήθευση των παραγράφων Β.4, Β.5, Γ.11 του άρθρου 4 και Β.4, Γ.8 του άρθρου 5, να μη βρίσκονται σε συνάφεια μεταξύ τους.

Στις περιπτώσεις αυτές, τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγорες, κατά περίπτωση, που κατά τα ανωτέρω προσδιορίζονται υπό το βάρος της ανακρίβειας, δε μπορεί να είναι λιγότερα από αυτά που προσδιορίζονται λόγω έλλειψης συνάφειας κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου Α.4 του εξεταζόμενου άρθρου.

4. Έλλειψη συνάφειας μεταξύ των εμφανιζόμενων αριθμητικών δεδομένων και οικονομικών μεγεθών.

Έλλειψη συνάφειας μεταξύ των εμφανιζόμενων αριθμητικών δεδομένων και οικονομικών μεγεθών υφίσταται, όταν με βάση την επαλήθευση των διατάξεων των παραγράφων Β.4, Β.5, Γ.11 του άρθρου 4 και Β.4, Γ.8 του άρθρου 5, διαπιστωθεί ότι οι δηλωθείσες αγορές ή τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, κατά περίπτωση, υπολείπονται των αθροισμάτων ή των ποσών που προσδιορίζονται κατά την οριζόμενη από τις πιο πάνω διατάξεις διαδικασία.

Στην περίπτωση ακριβώς αυτή, η προκύπτουσα διαφορά κατανέμεται ισομερώς σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις και τα επί μέρους ποσά των διαφορών που αναλογούν σε κάθε χρήση με βάση την κατανομή, προσαυξάνουν τις δηλωθείσες αντίστοιχα αγορές ή τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα.

Σε περίπτωση επιχειρήσεων με περισσότερα του ενός εμπορευόμενα είδη ή με περισσότερους τους ενός κλάδους με διαφορετικούς συντελεστές καθαρών κερδών, το κατανεμόμενο σε κάθε χρήση ποσό επιμερίζεται ανάλογα με τη συμμετοχή του κάθε είδους ή κλάδου στις συνολικές αγορές της χρήσης ή στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, κατά περίπτωση, και περαιτέρω τα προκύπτοντα από τον επιμερισμό ποσά προσαυξάνουν τις δηλωθείσες αγορές ή τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα κάθε είδους ή κλάδου.

Ειδικά επί επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων με βιβλία Α' κατηγορίας, το σύνολο της προκύπτουσας κατά τα ανωτέρω διαφοράς ανάγεται σε αγορές, πριν από την κατανομή, με χρήση του κλάσματος των μοναδικών συντελεστών καθαρών κερδών επί ακαθάριστων εσόδων και αγορών και περαιτέρω το προκύπτον ποσό κατανέμεται ισομερώς σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις. Αν η επιχείρηση εμπορεύεται περισσότερα από ένα είδη με διαφορετικούς συντελεστές, προκειμένου να γίνει η αναγωγή εφαρμόζονται οι συντελεστές της κύριας δραστηριότητας. Σε

περίπτωση δε που υφίσταται και κλάδος μεταποίησης, το σύνολο της διαφοράς επιμερίζεται προηγουμένως σε αγορές και ακαθάριστα έσοδα, ανάλογα με τη συμμετοχή των κλάδων εμπορίας και μεταποίησης, και περαιτέρω για τα προκύπτοντα ποσά ακολουθείται η κατά τα ανωτέρω διαδικασία, κατά περίπτωση.

Β. Προσδιορισμός καθαρών κερδών

1. Για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών λαμβάνονται υπόψη τα προσδιοριζόμενα κατά τα ανωτέρω ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές, ανάλογα με την περίπτωση και εφαρμόζονται στο σύνολό τους οι κατά περίπτωση οικείες διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, όπως ισχύουν για κάθε ελεγχόμενη χρήση.

Συνεπώς, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών δεν ακολουθείται ειδική διαδικασία, αλλά έχουν πλήρη εφαρμογή οι διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, στις οποίες και παραπέμπουμε.

2. Από την απόφαση δεν τίγονται επίσης οι κείμενες διατάξεις του ν. 2238/1994 περί «αντικειμενικών κριτηρίων». Συνεπώς ισχύουν και για τις ελεγχόμενες με την απόφαση αυτή υποθέσεις, οι διατάξεις των παραγράφων 20 και 21 του άρθρου 33 και 13 του άρθρου 51 του πιο πάνω νόμου. Αυτό σημαίνει ότι εφόσον για εμπορικές επιχειρήσεις (άρθρο 33) ή ελεύθερους επαγγελματίες (άρθρο 51) προέκυψαν κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, φορολογητέα εισοδήματα μεγαλύτερα των δηλωθέντων τα οποία και φορολογήθηκαν, τότε :

α. Δεν αποκλείεται ο κατά τις ισχύουσες διατάξεις λογιστικός ή εξωλογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος μεγαλύτερου του φορολογηθέντος.

β. Τα εισοδήματα αυτά θεωρούνται οριστικά με την προϋπόθεση όμως ότι δεν θα διαπιστωθεί παράβαση του Κ.Β.Σ. που να αφορά την ελεγχόμενη χρήση και να τίγαι το κύρος των βιβλίων κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του κώδικα αυτού μέσα σε μια πενταετία.

3. Με βάση τα παραπάνω, τα φορολογηθέντα κατά τις διατάξεις περί αντικειμενικών κριτηρίων του ν. 2238/1994 καθαρά κέρδη επί εμπορικών επιχειρήσεων ή ελεύθερων επαγγελματιών δύνανται, στο πλαίσιο εφαρμογής της απόφασης να επαναπροσδιορισθούν μόνο εφόσον:

α. Υφίσταται στα αρχεία της ΔΟΥ ή διαπιστωθεί από τον διενεργούμενο έλεγχο, παράβαση του Κ.Β.Σ. που επισύρει ανακρίβεια των βιβλίων κατ' ανάλογη εφαρμογή το άρθρου 30 παράγραφος 4 του πιο πάνω κώδικα.

β. Αν από το λογιστικό ή εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών, όπου τα αποτελέσματα προσδιορίζονται λογιστικά, προκύπτουν καθαρά κέρδη μεγαλύτερα των ήδη φορολογηθέντων.

Για το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών εν προκειμένω, είναι ευνόητο ότι λαμβάνονται υπόψη οι τυχόν λογιστικές διαφορές που διαπιστώνονται από τον έλεγχο στα πλαίσια των σχετικών επαληθεύσεων που ορίζονται με την απόφαση (παραграфи 7.10 και Δ.3 άρθρου 4 απόφασης).

Τονίζεται πάντως ότι κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων θα πρέπει να ελέγχεται υποχρεωτικά αν οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα έντυπα Ε.10 και Ε.11, κατά περίπτωση, υποβλήθηκαν ορθά με τα πραγματικά στοιχεία που απαιτούνται για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των αντικειμενικών κριτηρίων.

Επισημαίνεται ότι μόνη της η έλλειψη συνάφειας μεταξύ των εμφανιζόμενων αριθμητικών δεδομένων και οικονομικών μεγεθών δε συνιστά λόγο επαναπροσδιορισμού των φορολογηθέντων με βάση τα «αντικειμενικά κριτήρια» καθαρών κερδών και συνεπώς στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον δεν συντρέχουν οι πιο πάνω προϋποθέσεις α' και β' τα φορολογηθέντα καθαρά κέρδη θεωρούνται οριστικά και δε θίγονται. Σε τέτοιες περιπτώσεις θα επαναπροσδιορισθούν ωστόσο τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο Α.4. για τις ανάγκες όμως αποκλειστικά του ΦΠΑ και των λοιπών φορολογιών.

Σημειώνεται τέλος ότι αν στις περιπτώσεις που κατά τα ανωτέρω χωρεί επαναπροσδιορισμός των καθαρών κερδών, τα ήδη φορολογηθέντα ποσά καθαρών κερδών είναι μεγαλύτερα από τα προσδιοριζόμενα από τον έλεγχο, τότε ως οριστικά λαμβάνονται τα ήδη φορολογηθέντα ποσά.

Α Ρ Θ Ρ Ο 8

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 επαληθεύσεις που πρέπει να γίνονται ειδικά για τον έλεγχο ΦΠΑ.

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 περίπτωση συντάσσονται και γι' αυτές τα ειδικά σημειώματα της παραγράφου 2 του άρθρου 9, χωριστά για κάθε φορολογία, και ακολουθείται η περαιτέρω προβλεπόμενη από την απόφαση διαδικασία.
2. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 αναφέρονται στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις λοιπές φορολογίες, με ειδικότερη μνεία στις περιπτώσεις επιτηδευματιών που στη φορολογία εισοδήματος φορολογήθηκαν κατά τις διατάξεις των άρθρων 33 και 51 του ν. 2238/1994 περί «αντικειμενικών κριτηρίων».

Ειδικότερα με τις εν λόγω διατάξεις προβλέπεται ότι:

α. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις λοιπές φορολογίες εφαρμόζονται οι κατά περίπτωση διατάξεις που ισχύουν για κάθε φορολογία:

β. Τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή αυτά που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή αυτά που 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 ακαθάριστα έσοδα ή αγορές από τα δηλωθέντα ή από τα προκύπτοντα από τα βιβλία και στοιχεία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου Α' του άρθρου 7, τότε τα προσδιοριζόμενα από τον έλεγχο ποσά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, κατά περίπτωση, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Επισημαίνεται ότι τα παραπάνω ισχύουν και για τις περιπτώσεις επαναπροσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων ή αγορών λόγω έλλειψης συνάφειας μεταξύ των εμφανιζόμενων αριθμητικών δεδομένων και οικονομικών μεγεθών (περίπτ. 4, παράγραφος Α' άρθρου 7). Δηλαδή και στις περιπτώσεις αυτές τα επαναπροσδιοριζόμενα ακαθάριστα έσοδα ή αγορές λόγω έλλειψης συνάφειας θα λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη στις λοιπές φορολογίες.

γ. Τα ανωτέρω αναφερόμενα στην περίπτωση β' ισχύουν ανεξάρτητα αν πρόκειται για επιτηδευματίες που στη φορολογία εισοδήματος φορολογήθηκαν κατά τις διατάξεις των άρθρων 33 (εμπορικές επιχειρήσεις) και 51 (ελεύθεροι επαγγελματίες) του ν. 2238/1994 περί αντικειμενικών κριτηρίων. Και τούτο, διότι οι συγκεκριμένες διατάξεις αναφέρονται αποκλειστικά στον προσδιορισμό καθαρών κερδών, χωρίς όμως να θίγουν τις υφιστάμενες διατάξεις περί προσδιορισμού ακαθάριστων εσόδων ή αγορών. Σε κάθε περίπτωση συνεπώς είναι δυνατόν να επαναπροσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές, εφόσον βέβαια συντρέχουν οι προς τούτο απαιτούμενοι λόγοι, λαμβανομένων περαιτέρω υπόψη των επαναπροσδιοριζόμενων ποσών για τις λοιπές φορολογίες, ανεξάρτητα αν συγχρόνως εφαρμόστηκαν οι πιο πάνω διατάξεις περί αντικειμενικών κριτηρίων ως προς τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών.

3. Με την παράγραφο 3 ορίζονται συγκεκριμένες επαληθεύσεις που πρέπει υποχρεωτικά να γίνονται ειδικά στη φορολογία ΦΠΑ.

Για τις επαληθεύσεις αυτές έχουν εφαρμογή οι κατά περίπτωση οικείες διατάξεις του ΦΠΑ στις οποίες και παραπέμπουμε.

Επισημαίνεται ωστόσο ότι :

- Για την παραγραφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, σχετική είναι η 450/1992 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1292/29.12.92 διαταγή.
- Σε ότι αφορά το διακανονισμό εμπορευσίμων και παγίων (άρθρο 26 του ν. 1642/1986):
 - Δεν ενεργείται διακανονισμός στις περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, τόσο εμπορευμάτων, όσο και επενδυτικών αγαθών, κατά το μέρος που δεν υπάρχει από οπουδήποτε αναπλήρωση των ζημιών αυτών. Για το τυχόν αναπληρούμενο όμως μέρος (π.χ. από ασφαλιστική εταιρία, από τον υπαίτιο μεταφορέα κλπ.) υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού.
 - Στην περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2,3 και 4 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986 (πενταετής διακανονισμός των παγίων) πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους 142/1994 που κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1177/20.7.94 διαταγή.

Σε ότι αφορά τον επιμερισμό των κοινών εισροών, σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο ενεργεί πράξεις φορολογητέες ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του, καθώς και πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του, ο επιμερισμός του φόρου διενεργείται μόνο για το φόρο των κοινών εισροών (π.χ. δαπάνες, πάγια), δηλαδή για τις εισροές εκείνες που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση τόσο των φορολογητέων ή των απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης πράξεων όσο και των απαλλασσομένων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης πράξεων και όχι στο σύνολο των εισροών του. Ποιές θεωρούνται κοινές εισροές, είναι θέμα πραγματικό και αποτελεί αντικείμενο έρευνας κατά την ελεγκτική διαδικασία, την ευθύνη δε της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

ΑΡΘΡΟ 9

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

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

Ειδικότερα:

1. Ο έλεγχος ενεργείται με έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της ΔΟΥ ή άλλου κατά νόμο αρμοδίου οργάνου.

Οι εντολές ελέγχου θα εκδίδονται σε κάθε περίπτωση για όλες τις υπαγόμενες στον τρόπο ελέγχου της απόφασης ανέλεγκτες χρήσεις του επιτηδευματία, που έκλεισαν μέχρι και 31/12/1997. Εφόσον μεταξύ των πιο πάνω χρήσεων υφίστανται και χρήσεις που αφορούν οικονομικά έτη 1993 και παλαιότερα, μπορεί να εκδίδεται χωριστή εντολή ελέγχου για τις χρήσεις αυτές.

Για τον τρόπο έκδοσης των εντολών ελέγχου και την παρακολούθησή τους, έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί η αριθ. 1015845/205/Π.Ο.Α 1242/0006Β/5.1.1997 απόφαση Υπουργού Οικονομικών η οποία και πρέπει να εφαρμόζεται απαρεγκλίτως. Ειδικά το προβλεπόμενο από την παραπάνω απόφαση βιβλίο καταχώρησης εντολών πρέπει να τηρείται με επιμέλεια, καθόσον αποτελεί το μέσον παρακολούθησης των διενεργούμενων ελέγχων αλλά και πηγή χρήσιμων στατιστικών πληροφοριών.

Μέχρι να τυπωθούν και αποσταλούν στις ΔΟΥ τα προβλεπόμενα από την πιο πάνω απόφαση νέα έντυπα εντολών θα χρησιμοποιούνται τα υφιστάμενα έντυπα. Μόλις εξάλλου παραληφθούν τα ως άνω προβλεπόμενα βιβλία καταχώρησης εντολών, θα καταχωρηθούν σ' αυτά και όλες οι μέχρι τότε εκδοθείσες εντολές ελέγχου.

2. Ο έλεγχος των βιβλίων Α' και Β' κατηγορίας μπορεί να γίνεται και στα γραφεία της ΔΟΥ, κατόπιν έγγραφης πρόσκλησης του προϊσταμένου αυτής που κοινοποιείται με αποδεικτικό. Σε περίπτωση που δεν προσκομισθούν τα βιβλία και στοιχεία εντός της ταχθείσας προθεσμίας, θα καταλογίζεται παράβαση σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και ο έλεγχος θα ενεργείται οπωσδήποτε στην έδρα της επιχείρησης.

3. Με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών ενεργειών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση, συντάσσεται ειδικό σημείωμα ελέγχου στο οποίο περιλαμβάνονται, για όλες τις ελεγχθείσες χρήσεις, οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, καθώς και του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση.

Στο σημείωμα αυτό αναγράφεται και η κρίση επί του κύρους των βιβλίων, το πόρισμα του ελέγχου για το ύψος των αγορών ή των ακαθάριστων εσόδων, κατά περίπτωση, καθώς και των καθαρών κερδών όπως αυτά προσδιορίζονται για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Ανάλογα ειδικά σημειώματα συντάσσονται και για κάθε μια χωριστά από τις λοιπές φορολογίες, πάλι για όλες τις ελεγχθείσες χρήσεις, με σχετική μνεία στο σημείωμα που αφορά τη φορολογία εισοδήματος και τις διαπιστώσεις του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ.

Τα ειδικά σημειώματα ελέγχου ελέγχονται και θεωρούνται από τον επόπτη ελέγχου και τον προϊστάμενο της ΔΟΥ αντίστοιχα. Όσα από αυτά περιέχουν διαπιστώσεις φορολογικών διαφορών, επιδίδονται στον υπόχρεο με ευθύνη των ελεγκτών, συντασσομένης προς τούτο σχετικής πράξης επίδοσης επί του σώματος αυτών.

Ειδικά σημειώματα ελέγχου από τα οποία δεν προκύπτουν φορολογικές διαφορές δεν επιδίδονται, συντάσσονται όμως υποχρεωτικά και παραμένουν στο φάκελο του φορολογούμενου, επέχοντας θέση ειλικρινών φύλλων ελέγχου.

Σε περίπτωση που δεν προκύψουν διαφορές για κανένα φορολογικό αντικείμενο, αυτό γνωστοποιείται στον επιτηδευματία με απλή ταχυδρομική επιστολή.

Τα ειδικά σημειώματα που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος και τις διαπιστώσεις του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ., καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο που θα τηρείται από τον επόπτη ελέγχου με ενιαία αρίθμηση. Στο βιβλίο αυτό θα καταχωρείται η επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο του επιτηδευματία και η τύχη του σημειώματος (π.χ. περαίωση ή μη της υπόθεσης ή μη διαπίστωση διαφορών). Σε περίπτωση περισσοτέρων της μίας εποπτειών το βιβλίο τηρείται από τον επόπτη της πρώτης εποπτείας.

Υποδείγματα ειδικών σημειωμάτων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ., χωριστά για κάθε κατηγορία βιβλίων, καθώς και ΦΠΑ, επισυνάπτονται στην παρούσα, προκειμένου να χρησιμοποιούνται κατά την εφαρμογή της απόφασης, ανάλογα με την περίπτωση.

4. Αν στο αρχείο της υπηρεσίας υφίστανται παραβάσεις οποιουδήποτε φορολογικού αντικειμένου, για τις οποίες δεν έχει κινηθεί η διαδικασία επιβολής προστίμου, τότε εκδίδονται οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις και επιδίδονται στον υπόχρεο μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και τα πιο πάνω ειδικά σημειώματα. Είναι ευνόητο ότι οι παραβάσεις αυτές έχουν ήδη ληφθεί υπόψη από τον διενεργηθέντα στο πλαίσιο της απόφασης έλεγχο.

Για τις ως άνω εκδιδόμενες καταλογιστικές πράξεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 11 της απόφασης και συνεπώς η επίλυση των σχετικών διαφορών κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο αυτό αποτελεί προϋπόθεση περαίωσης των αντίστοιχων χρήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

ΕΠΙΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΡΘΡΟ 10

ΕΠΙΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζουν τον τρόπο επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον διενεργούμενο βάσει των διατάξεων της απόφασης έλεγχο, καθώς και την ακολουθούμενη σχετική διαδικασία. Πρόκειται για ειδικό τρόπο επίλυσης των διαφορών, με βασικό χαρακτηριστικό τη συντόμευση και απλούστευση των διαδικασιών, που διασφαλίζει ωστόσο τόσο τα δικαιώματα των φορολογούμενων όσο και τα συμφέροντα του δημοσίου.

Επί των διατάξεων αυτών παραθέτουμε τις ακόλουθες επισημάνσεις:

1. Η προβλεπόμενη από την παράγραφο 1 αίτηση από τον υπόχρεο για επίλυση των φορολογικών διαφορών, μπορεί να αφορά όλες ή και μερικές από τις ελεγχόμενες χρήσεις, πάντα όμως υποβάλλεται ενιαία για όλες τις χρήσεις και υποχρεωτικά για όλα τα φορολογικά αντικείμενα κάθε χρήσης.

Συνεπώς σε κάθε περίπτωση υποβάλλεται μια και μόνη αίτηση από τον υπόχρεο για όλες τις χρήσεις που επιθυμεί να περαιώσει, η οποία θα πρέπει να αναφέρεται στην επίλυση όλων γενικά των φορολογικών διαφορών των χρήσεων αυτών. Αίτηση στην οποία περιέχεται δήλωση του επιτηδευματία για εξαίρεση κάποιου αντικειμένου μιάς ή περισσότερων χρήσεων από την επίλυση των σχετικών διαφορών, θα εξετάζεται μόνο για τις τυχόν υπόλοιπες χρήσεις για τις οποίες ζητείται η επίλυση όλων των φορολογικών διαφορών.

Σύμφωνα εξάλλου με την παράγραφο 6 του εξεταζόμενου άρθρου, η περαίωση των υποθέσεων μπορεί να γίνει και για μερικές μόνο από τις ελεγχόμενες χρήσεις, υποχρεωτικά όμως συνεχόμενες, με αφετηρία την παλαιότερη χρήση, ενώ επί έλλειψης συνάφειας μεταξύ των εμφανιζόμενων αριθμητικών δεδομένων και οικονομικών μεγεθών περαιώνονται υποχρεωτικά όλες οι ελεγχόμενες χρήσεις. Τονίζεται ότι για τις χρήσεις που δεν περαιώνονται κατά τα ανωτέρω εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13.

Με βάση τα παραπάνω, κατά την υποβολή των αιτήσεων εκ μέρους των επιτηδευματιών θα πρέπει να τονίζεται σ' αυτούς ότι οι χρήσεις τις οποίες θα συμπεριλαμβάνουν στην αίτησή τους θα πρέπει να είναι είτε όλες οι ελεγχόμενες είτε και μερικές από αυτές, αναγκαστικά όμως συνεχόμενες από την παλαιότερη ανέλεγκτη και εγτεύθεν και με την προϋπόθεση ότι δεν υφίσταται έλλειψη συνάφειας.

Ευνόητο είναι ότι σε περίπτωση που οι υπόχρεοι αποδέχονται τις φορολογικές διαφορές ως έχουν στα ειδικά σημειώματα και υπογράφουν τις σχετικές πράξεις μέσα στο χρονικό περιθώριο υποβολής της αίτησης για επίλυση των φορολογικών διαφορών, δεν απαιτείται η υποβολή σχετικής αίτησης.

2. Η εξέταση των κατά τα ανωτέρω αιτήσεων των επιτηδευματιών γίνεται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ με τη συμμετοχή και του επόπτη ελέγχου, εκτός των περιπτώσεων εκείνων που οι φορολογικές διαφορές προκύπτουν από ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία Γ' κατηγορίας, οπότε συμμετέχει και ο αρμόδιος Επιθεωρητής. Κατά συνέπεια ο αρμόδιος Επιθεωρητής δε συμμετέχει στην εξέταση των αιτήσεων για φορολογικές διαφορές που προκύπτουν από βιβλία Γ' κατηγορίας που κρίθηκαν ειλικρινή (π.χ. λόγω λογιστικών διαφορών).

Σημειώνεται ότι για την έγκαιρη εξέταση των αιτήσεων εντός της προβλεπόμενης από την παράγραφο 1 του εξεταζόμενου άρθρου προθεσμίας των σαράντα ημερών στις περιπτώσεις που στην εξέταση της αίτησης συμμετέχει και ο αρμόδιος Επιθεωρητής, θα πρέπει οι προϊστάμενοι των ΔΟΥ να βρίσκονται σε στενή συνεργασία με τους αρμόδιους Επιθεωρητές.

3. Αντικείμενο εξέτασης της αίτησης αποτελεί το ύψος της κατά περίπτωση φορολογητέας ύλης, ο χαρακτηρισμός επί του κύρους των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων και η επίλυση των διαφορών κατά τα οριζόμενα στην απόφαση. Το ποσοστό προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, επί ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων Α' και Β' κατηγορίας, που προσδιορίστηκε με το ειδικό σημείωμα, μπορεί να μειωθεί μέχρι το μισό, ανάλογα με την ιδιαιτερότητα κάθε υπόθεσης. Επιστούμε πάντως την προσοχή των αρμόδιων οργάνων, ότι πρέπει και κατά την επιβολή και κατά τη μείωση των κατά τα ανωτέρω προσαυξήσεων των ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, να τηρούν ενιαία τακτική στις περιπτώσεις που παρουσιάζουν την ίδια ή παρόμοια έκταση, συχνότητα και είδος παραβάσεων. Τα ίδια ισχύουν και για τη μείωση μέχρι 25% της διαφοράς επί έλλειψης συνάφειας.

4. Αν τελικά συμπέσουν οι απόψεις των δύο μερών, συντάσσονται και υπογράφονται σχετικά πρακτικά επί του σώματος των αντίστοιχων ειδικών σημειωμάτων, όπου και αναφέρονται τα συμφωνηθέντα. Περαιτέρω, βάσει των πρακτικών αυτών εκδίδεται χωριστά για κάθε φορολογική διαφορά η κατά περίπτωση προβλεπόμενη καταλογιστική πράξη επί της οποίας συντάσσεται και υπογράφεται και από τα δύο μέρη η οικεία πράξη επίλυσης της διαφοράς. Με την υπογραφή των πράξεων αυτών και εφόσον συγχρόνως ή και εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις ΔΟΥ ημερών καταβληθεί το 1/5 του οφειλόμενου από κάθε πράξη κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου, η οικεία υπόθεση περαιώνεται οριστικά.

5. Για τις περαιούμενες με τον τρόπο αυτό υποθέσεις, ισχύουν τα ακόλουθα:

α. Εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 70 του ν. 2238/1994, δηλαδή μειώνεται στο 1/2 το ποσοστό 100% ή 50% ή 40% ή 20%, ανάλογα με την περίπτωση, με το οποίο προσαυξάνεται ο συντελεστής καθαρού κέρδους ή καθαρού εισοδήματος ή καθαρών αμοιβών λόγω ανακρίβειας, μη τήρησης των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων κλπ., κατά τις διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 32, 2 και 4 του άρθρου 34, 3 του άρθρου 41, 5 του άρθρου 49 και 4 του άρθρου 50 του ν. 2238/1994 (σχετ. εγκύκλιος 1063464/1157/Π.Ο.Λ. 1156/27.5.98):

β. Εφαρμόζονται επίσης ανάλογα οι διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 25 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997, δηλαδή:

βα. Αν πρόβλεπεται τόσο η επιβολή πρόσθετου φόρου όσο και προστίμου, επιβάλλεται μόνο πρόσθετος φόρος, με εξαίρεση τις περιπτώσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών (άρθρο 6 ν. 2523/1997).

ββ. Στις περιπτώσεις που προβλέπεται ποινική δίωξη δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις, δηλαδή δεν υποβάλλεται μηνυτήρια αναφορά.

γ. Οι κατά περίπτωση πρόσθετοι φόροι ή προσαυξήσεις επιβάλλονται βάσει ελέγχου κατά τις ισχύουσες για κάθε ελεγχόμενη χρήση διατάξεις και κατά την περαίωση περιορίζονται στο 1/4 εκτός αν πρόκειται για ΦΠΑ, ΦΚΕ και λοιπούς παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, οπότε οι πρόσθετοι φόροι ή οι προσαυξήσεις περιορίζονται στο 1/3. Ειδικά όμως επί μη απόδοσης κάθε είδους φόρων, τελών και εισφορών, λόγω μη υποβολής δήλωσης του προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, δεν ισχύουν σε περίπτωση περαίωσης οι παραπάνω μειώσεις αλλά εφαρμόζονται οι ισχύουσες για κάθε ελεγχόμενη χρήση σχετικές διατάξεις.

δ. Ως προς το ύψος και τον περιορισμό των κάθε είδους προστίμων, συμπεριλαμβανομένων και των προστίμων του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ., εφαρμόζονται οι διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης, εκτός αν από τις διατάξεις του ν. 2523/1997 προβλέπεται επεικέστερη μεταχείριση, οπότε εφαρμόζονται οι διατάξεις του νόμου αυτού, ανεξάρτητα από το χρόνο διάπραξης της παράβασης. Συνεπώς, για όσες παραβάσεις, ανεξαρτήτως φορολογικού αντικειμένου, δεν προβλέπεται με βάση το ν. 2523/1997 η επιβολή προστίμων, δε θα επιβάλλονται πρόστιμα, ενώ για όσες παραβάσεις συνεχίζει να προβλέπεται η επιβολή προστίμων, θα επιβάλλονται τα σχετικά πρόστιμα, αλλά για το αρχικό ύψος και τον περαιτέρω περιορισμό τους σε περίπτωση περαίωσης, θα λαμβάνονται υπόψη τόσο οι διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξής τους όσο και οι διατάξεις του ν. 2523/1997 και θα εφαρμόζονται οι ευμενέστερες.

6. Για την περαίωση των υποθέσεων, κατά την ανωτέρω διαδικασία, προβλέπονται ορισμένες προϋποθέσεις, οι οποίες πρέπει οπωσδήποτε να πληρούνται, διαφορετικά η περαίωση καθίσταται αδύνατη.

Συγκεκριμένα :

α. Η περαίωση μπορεί να γίνει και για μερικές μόνο από τις ελεγχόμενες χρήσεις, με την προϋπόθεση όμως ότι αυτές είναι συνεχόμενες, με αφετηρία την παλαιότερη ανέλεγκτη χρήση και με την επιφύλαξη της επόμενης περίπτωσης β'.

β. Σε περίπτωση έλλειψης συνάφειας μεταξύ των εμφανιζόμενων αριθμητικών δεδομένων και οικονομικών μεγεθών, περαιώνονται υποχρεωτικά όλες οι ελεγχόμενες χρήσεις.

γ. Προϋπόθεση περαίωσης, σε κάθε περίπτωση, είναι η επίλυση όλων ανεξάρτητα των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο, καθώς και η ταυτόχρονη επίλυση των τυχόν υφιστάμενων εκκρεμών φορολογικών διαφορών από καταλογιστικές πράξεις που αφορούν την ίδια χρήση. (π.χ. φύλλα ελέγχου εισοδήματος από προσωρινό έλεγχο, αποφάσεις επιβολής προστίμων Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. κλπ.), κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11.

ΑΡΘΡΟ 11

ΕΠΙΛΥΣΗ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΩΝ ΕΚΚΡΕΜΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΙΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού αναφέρονται στην υποχρέωση επίλυσης, ταυτόχρονα με την επίλυση των διαφορών που προκύπτουν από τον διενεργούμενο βάσει της απόφασης έλεγχο, και ορισμένων περιπτώσεων φορολογικών διαφορών που τυχόν εκκρεμούν και αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Οι ίδιες διατάξεις καθορίζουν επίσης τον τρόπο καθώς και τη διαδικασία επίλυσης των εκκρεμών αυτών φορολογικών διαφορών.

Σχετικά με τις διατάξεις αυτές διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο επίλυσης, σύμφωνα με το άρθρο 10, των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον διενεργούμενο βάση της απόφασης έλεγχο, εκκρεμούν στη ΔΟΥ ή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου φορολογικές διαφορές από καταλογιστικές πράξεις οποιουδήποτε φορολογικού αντικειμένου, που αφορούν μια ή περισσότερες ελεγχόμενες χρήσεις, τότε αναγκαία προϋπόθεση για την περαίωση των εν λόγω χρήσεων είναι η ταυτόχρονη επίλυση των σχετικών με αυτές εκκρεμών φορολογικών διαφορών, εκτός αυτών που προκύπτουν από επιβληθέντα πρόστιμα της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του ν. 1642/1986.

Με βάση τα παραπάνω, συνάγεται ότι :

α. Η ταυτόχρονη επίλυση των πιο πάνω εκκρεμών φορολογικών διαφορών αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση περαίωσης των ελεγχόμενων με βάση την απόφαση χρήσεων, δηλαδή είναι υποχρεωτική. Σε περίπτωση που ο υπόχρεος αρνηθεί την επίλυση των εκκρεμών φορολογικών διαφορών, τότε δεν είναι δυνατή ούτε η επίλυση των διαφορών που προέκυψαν από τον διενεργούμενο με βάση την απόφαση έλεγχο.

β. Η υποχρέωση ταυτόχρονης επίλυσης των εκκρεμών φορολογικών διαφορών καταλαμβάνει τις φορολογικές διαφορές που προκύπτουν από φύλλα ελέγχου ή πράξεις ή αποφάσεις επιβολής προστίμου οποιουδήποτε φορολογικού αντικειμένου (π.χ. φύλλα ελέγχου ή πράξεις από προσωρινό έλεγχο οποιουδήποτε φορολογικού αντικειμένου, πρόστιμα Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. ή άλλων αντικειμένων, κλπ.) που εκκρεμούν είτε στη ΔΟΥ (για διοικητική επίλυση της διαφοράς) είτε στο Διοικητικό Πρωτοδικείο και δεν έχουν συζητηθεί επί της ουσίας. Εξαιρούνται τα πρόστιμα της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του ν. 1642/1986, δηλαδή τα πενταπλάσια πρόστιμα ΦΠΑ επί μη απόδοσης φόρου άνω των 100.000 δρχ. που οφείλεται σε οποιαδήποτε άλλη μη νόμιμη ενέργεια εκτός από την έκπτωση ή επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία. Κατά συνέπεια, τυχόν εκκρεμείς καταλογιστικές πράξεις που εκκρεμούν στο Διοικητικό Εφετείο ή στο ΣτΕ ή που αφορούν πρόστιμα της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του ν. 1642/1986 δεν επηρεάζουν την περαίωση των ελεγχόμενων χρήσεων, η οποία μπορεί να γίνει ανεξάρτητα από την ύπαρξη των σχετικών εκκρεμών φορολογικών διαφορών.

2. Για την επίλυση των πιο πάνω εκκρεμών φορολογικών διαφορών, που υποχρεωτικά γίνεται ταυτόχρονα με την περαίωση των ελεγχόμενων με την απόφαση χρήσεων, εφαρμόζονται ως προς τον περιορισμό των πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και προστίμων οι κατά περίπτωση γενικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο στον οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση.

Ειδικά όμως για αποφάσεις επιβολής προστίμων που εκδόθηκαν μέχρι και 10 Σεπτεμβρίου 1997, δηλαδή σε χρόνο πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 2523/1997 (νέου ποινολογίου) και αφορούν πρόστιμα του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. καθώς και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του ν. 1642/1986 (δηλαδή τα πενταπλάσια πρόστιμα ΦΠΑ επί έκπτωσης ή επιστροφής φόρου άνω των 100.000 δρχ. με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία), εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 2523/1997, εφόσον αυτές είναι ευμενέστερες και με τον όρο ότι σε κάθε περίπτωση το πρόστιμο δεν μπορεί να περιοριστεί σε ποσό μικρότερο του 20% του αρχικού προστίμου. Η κατά τα ανωτέρω αντιμετώπιση των περιπτώσεων αυτών κρίθηκε απαραίτητη, δεδομένου ότι ήδη με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997 έχει υπάρξει η νομοθετική βούληση για επίλυση των συγκεκριμένων διαφορών με τον τρόπο αυτό.

Τα πιο πάνω αναφερόμενα που ισχύουν ειδικά για τα πρόστιμα του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. καθώς και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του ν. 1642/1986, ισχύουν και για τα ακόλουθα είδη προστίμων για τα οποία ο ίδιος ο υπόχρεος επιθυμεί την ταυτόχρονη επίλυση των σχετικών με αυτά φορολογικών διαφορών:

α. Πρόστιμα της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του ν. 1642/1986, σε οποιοδήποτε στάδιο και αν εκκρεμούν (δηλαδή είτε στη ΔΟΥ είτε στα Διοικητικά Δικαστήρια είτε στο ΣτΕ).

β. Πρόστιμα του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. καθώς και πρόστιμα της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του ν. 1642/1986 που εκκρεμούν ενώπιον των Διοικητικών Εφετειών ή του ΣτΕ.

3. Η επίλυση των εκκρεμών φορολογικών διαφορών όλων των προηγούμενων περιπτώσεων ενεργείται με βάση σχετικό αίτημα του υπόχρεου το οποίο περιέχεται στην αίτηση που υποβάλλεται κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 10 για την επίλυση των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν από τον διενεργούμενο βάσει της απόφασης έλεγχο. Μπορεί όμως για τις εκκρεμείς αυτές φορολογικές διαφορές να γίνει και ιδιαίτερο αίτημα, το οποίο πάντως σε κάθε περίπτωση συνεξετάζεται με την παραπάνω αίτηση.

Η εξέταση του αιτήματος για την επίλυση των εκκρεμών φορολογικών διαφορών γίνεται σε κάθε περίπτωση από τα ίδια όργανα που είναι αρμόδια και για την εξέταση της αίτησης επίλυσης των φορολογικών διαφορών, που προέκυψαν από τον διενεργούμενο βάσει της απόφασης έλεγχο. Σε περίπτωση σύμπτωσης απόψεων των δύο πλευρών, συντάσσεται σχετική πράξη επίλυσης της διαφοράς επί του σώματος της οικείας καταλογιστικής πράξης, για την υπογραφή της οποίας εφαρμόζονται ανάλογα όσα ισχύουν και για την επίλυση των φορολογικών διαφορών του διενεργούμενου βάσει της απόφασης ελέγχου. Είναι ευνόητο επίσης ότι και στην περίπτωση αυτή πρέπει συγχρόνως με την υπογραφή της πράξης επίλυσης της διαφοράς ή και εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις ΔΟΥ ημερών να καταβληθεί οπωσδήποτε το 1/5 του κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου που

οφείλεται με βάση το αποτέλεσμα της επίλυσης της διαφοράς (σχετ. διατ. άρθρο 14 παράγραφος 2 απόφασης).

4. Κατά την ως άνω επίλυση των εκκρεμών φορολογικών διαφορών εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 25 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997, δηλαδή :

α. Αν προβλέπεται τόσο η επιβολή πρόσθετου φόρου όσο και προστίμου, επιβάλλεται μόνο πρόσθετος φόρος, με εξαίρεση τις περιπτώσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών (άρθρο 6 ν. 2523/1997).

β. Στις περιπτώσεις που προβλέπεται ποινική δίωξη δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις, δηλαδή δεν υποβάλλεται μηνυτήρια αναφορά.

5. Η επίλυση κατά τα ανωτέρω των εκκρεμών φορολογικών διαφορών επιφέρει κατάργηση της τυχόν εκκρεμούς φορολογικής δίκης. Για το σκοπό αυτό προσάγεται στο αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο ή στο ΣτΕ, ανάλογα με την περίπτωση, απλό αντίγραφο της πράξης επίλυσης της διαφοράς από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ή επικυρωμένο αντίγραφο από τον υπόχρεο, λαμβάνοντας όμως υπόψη ότι σε κάθε περίπτωση η προσαγωγή της πράξης πρέπει να γίνεται τουλάχιστον πέντε (5) ημέρες πριν από τη συζήτηση της οικείας υπόθεσης.

6. Σημειώνεται ότι και στην περίπτωση που υφίστανται εκκρεμείς φορολογικές διαφορές για τις οποίες προβλέπεται υποχρέωση επίλυσής τους ταυτόχρονα με την περαίωση των ελεγχόμενων με βάση την απόφαση χρήσεων, αλλά οι διαφορές αυτές αφορούν χρήσεις, από τον έλεγχο των οποίων δεν προέκυψαν διαφορές για κανένα φορολογικό αντικείμενο, τότε και πάλι υφίσταται η υποχρέωση επίλυσης των εκκρεμών αυτών φορολογικών διαφορών. Διαφορετικά τα αποτελέσματα του ελέγχου με την παρούσα απόφαση των αντίστοιχων χρήσεων δεν μπορούν να θεωρηθούν οριστικά και τα οικεία ειδικά σημειώματα από τα οποία δεν προέκυψαν φορολογικές διαφορές δεν θα επέχουν θέση ειλικρινών φύλλων ελέγχου. Συνεπώς και στις παραπάνω περιπτώσεις είναι υποχρεωτική η επίλυση των εκκρεμών φορολογικών διαφορών για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση επίλυσης, διαφορετικά ο έλεγχος επεκτείνεται σε πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 της απόφασης. Η επίλυση εν προκειμένω γίνεται με ιδιαίτερο αίτημα του υπόχρεου που υποβάλλεται εντός πέντε ημερών από την επίδοση σχετικής πρόσκλησης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Α Ρ Θ Ρ Ο 12

ΕΠΙΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΠΙ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΕΠΙ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΧΟΥΝ ΕΚΔΟΘΕΙ ΦΥΛΛΑ ΕΛΕΓΧΟΥ Ή ΠΡΑΞΕΙΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, ο ειδικός τρόπος επίλυσης που ισχύει για τις φορολογικές διαφορές υποθέσεων που ελέγχονται κατά τον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο, επεκτείνεται, για λόγους ισονομίας, και επί των φορολογικών διαφορών υποθέσεων που είτε εξαιρούνται από τον τρόπο ελέγχου της απόφασης, είτε έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο κατά τη δημοσίευση της απόφασης στην

Εφημερίδα της Κυβέρνησης και οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις εκκρεμούν στη ΔΟΥ για διοικητική επίλυση της διαφοράς ή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο.

Με τις ίδιες διατάξεις ορίζονται και οι προϋποθέσεις εφαρμογής του πιο πάνω ειδικού τρόπου επίλυσης φορολογικών διαφορών επί των ανωτέρω υποθέσεων, καθώς και η ακολουθούμενη σχετική διαδικασία.

Σχετικά με τις διατάξεις αυτές παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις :

1. Τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 καθώς και στο πρώτο και τρίτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 10 της απόφασης, σχετικά με την επίλυση των φορολογικών διαφορών υποθέσεων που ελέγχονται κατά τον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο, εφαρμόζονται ανάλογα και κατά τη διενεργούμενη διοικητική επίλυση των διαφορών στα πλαίσια των διατάξεων των άρθρ. 70 του ν. 2238/1994 και 42 παράγραφοι 1,2,3,4,6 και 7 του ν. 1642/1986, επί υποθέσεων που εξαιρούνται από τον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο ελέγχου σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 της απόφασης και ελέγχονται με πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του ίδιου αυτού άρθρου.

Με βάση τα παραπάνω, οι ειδικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10, που αναφέρονται στην επίλυση των φορολογικών διαφορών υποθέσεων που ελέγχονται κατά τον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο, επεκτείνονται και ισχύουν και για τις φορολογικές διαφορές που προκύπτουν από τον τακτικό έλεγχο των εξαιρούμενων από τον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο ελέγχου, εφόσον όμως πληρούνται αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

α. Η επίλυση των διαφορών πρέπει να γίνει για όλες τις ελεγχθείσες χρήσεις ή και για μερικές μόνο από αυτές, υποχρεωτικά όμως συνεχόμενες, και με αφετηρία την παλαιότερη ανέλεγκτη χρήση (πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 10).

β. Πρέπει να γίνει επίλυση όλων ανεξαιρέτα των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν για κάθε χρήση, καθώς και ταυτόχρονη επίλυση των τυχόν εκκρεμών φορολογικών διαφορών που αφορούν την ίδια χρήση, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 της απόφασης (τρίτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 10).

γ. Η επίλυση των διαφορών πρέπει να γίνει στα πλαίσια διοικητικού συμβιβασμού (άρθρο 70 ν. 2238/1994 και 42 παράγραφοι 1,2,3,4,6 και 7 του ν. 1642/1986) και όχι δικαστικού συμβιβασμού (άρθρο 71 ν. 2238/1994 και 42 παράγραφος 5 ν. 1642/1986).

Εφόσον πληρούνται οι παραπάνω υποθέσεις και επιτευχθεί τελικά επίλυση των διαφορών, τότε εφαρμόζονται περαιτέρω και οι διατάξεις του άρθρου 14 της απόφασης σχετικά με τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των οφειλόμενων ποσών.

Σε περίπτωση όμως που δεν πληρούνται μια τουλάχιστον από τις παραπάνω προϋποθέσεις ή πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις αλλά δεν επιτευχθεί επίλυση των διαφορών, τότε δεν έχουν εφαρμογή επί των πιο πάνω υποθέσεων οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 και εφαρμόζονται πλέον οι ισχύουσες κατά περίπτωση γενικές διατάξεις για όλη την περαιτέρω διαδικασία, συμπεριλαμβανομένης και της βεβαίωσης και καταβολής των οφειλόμενων ποσών.

2. Σε κάθε περίπτωση, η κατά τα ανωτέρω επίλυση των φορολογικών διαφορών ενεργείται από τα αρμόδια σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις όργανα (προϊστάμενοι ΔΟΥ ή ΕΘ.Ε.Κ. κλπ. ή Επιτροπή άρθρου 70 ν. 2238/1994) και όχι από τα όργανα που ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 10.

Στις περιπτώσεις εξάλλου που για τις ελεγχθείσες χρήσεις υφίστανται εκκρεμείς καταλογιστικές πράξεις από τις οριζόμενες στο άρθρο 11, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των παραγράφων 1,2,4 και 5 του άρθρου αυτού, με τις οποίες ορίζεται το καθεστώς επίλυσης των σχετικών με τις εν λόγω πράξεις φορολογικών διαφορών. Στις περιπτώσεις αυτές η επίλυση των εκκρεμών διαφορών γίνεται με βάση σχετικό αίτημα του υπόχρεου που περιέχεται στην υποβαλλόμενη κατά το άρθρο 70 του ν. 2238/1994 πρόταση διοικητικής επίλυσης των διαφορών του τακτικού ελέγχου ή με βάση ιδιαίτερο αίτημα το οποίο σε κάθε περίπτωση συνεξετάζεται με την παραπάνω πρόταση από τα αρμόδια προς τούτο όργανα.

Ειδικά στις περιπτώσεις υποθέσεων που ελέγχονται με τακτικό έλεγχο από το ΕΘ.Ε.Κ, για τις οποίες υφίστανται εκκρεμείς καταλογιστικές πράξεις του άρθρου 11, η επίλυση των εκκρεμών φορολογικών διαφορών θα γίνεται από τα συγκεκριμένα όργανα που είναι προς τούτο αρμόδια, ανεξάρτητα αν αυτά είναι διαφορετικά από τα όργανα που είναι αρμόδια για την επίλυση των διαφορών του τακτικού ελέγχου. Είναι όμως ευνόητο ότι στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να υπάρχει επικοινωνία μεταξύ των δύο οργάνων, ώστε να εξακριβώνεται ότι πριν από την επίλυση των φορολογικών διαφορών του τακτικού ελέγχου, επήλθε επίλυση για όσες εκκρεμείς φορολογικές διαφορές πρέπει υποχρεωτικά κατά το άρθρο 11 επίσης να επιλυθούν, η οποία εν προκειμένω αναγκαστικά προηγείται.

3. Με ανάλογη εφαρμογή όλων όσων αναφέρονται παραπάνω, μπορεί να επιλύονται και οι φορολογικές διαφορές επί των κάτωθι κατηγοριών υποθέσεων :

α. Υποθέσεων της παραγράφου 4 του άρθρου 1 της απόφασης , δηλαδή υποθέσεων για τις οποίες κατά την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, έχουν εκδοθεί (δηλαδή έχουν καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της ΔΟΥ) αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί φύλλα ελέγχου ή πράξεις τακτικού φορολογικού ελέγχου.

Συγκεκριμένα στις περιπτώσεις αυτές τα εν λόγω φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις κοινοποιούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και περαιτέρω αν μεν ο υπόχρεος επιθυμεί την επίλυση των σχετικών φορολογικών διαφορών σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 που αφορούν τις εξαιρούμενες από τον τρόπο ελέγχου της απόφασης υποθέσεις, αποδεχόμενος όμως συγχρόνως και τους σχετικούς προς τούτο όρους και προϋποθέσεις, τότε εφαρμόζονται οι εν λόγω διατάξεις καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 14, διαφορετικά έχουν εφαρμογή οι ισχύουσες γενικές διατάξεις.

β. Υποθέσεων για τις οποίες έχουν κοινοποιηθεί καταλογιστικές πράξεις τακτικού φορολογικού ελέγχου κατά την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, αλλά οι πράξεις αυτές εκκρεμούν κατά την ημέρα αυτή στη ΔΟΥ για διοικητική επίλυση της διαφοράς κατά τις διατάξεις των άρθρων 70 του ν. 2238/1994 και 42 του ν. 1642/1986 (δηλαδή δεν έχει παρέλθει ακόμη η προθεσμία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή δεν έχουν ακόμη εξετασθεί οι τυχόν υποβληθείσες προτάσεις διοικητικής επίλυσης της διαφοράς εκ μέρους των υπόχρεων). Ομοίως και για τις υποθέσεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση α'.

4. Με ανάλογη εφαρμογή όλων όσων αναφέρονται παραπάνω στις παραγράφους 1 και 2, μπορούν επίσης να επιλύονται και οι φορολογικές διαφορές από καταλογιστικές πράξεις ήδη διενεργηθέντων τακτικών ελέγχων, για τις οποίες εκκρεμούν εμπρόθεσμες προσφυγές στο Διοικητικό Πρωτοδικείο (που δεν έχουν συζητηθεί επί της ουσίας), εφόσον οι προσφυγές αυτές:

α. είχαν ασκηθεί μέχρι την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, δηλαδή μέχρι 29/5/1998 ή

β. θα ασκηθούν εντός μηνός από την πιο πάνω ημέρα, δηλαδή μέχρι και 29/6/1998.

Στις παραπάνω περιπτώσεις το αίτημα για την επίλυση των φορολογικών διαφορών υποβάλλεται στη ΔΟΥ εντός δύο μηνών από την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, δηλαδή μέχρι και 29/7/1998, ενώ η διοικητική επίλυση των διαφορών πραγματοποιείται εντός τριών μηνών από την ίδια πιο πάνω ημέρα, δηλαδή μέχρι και 31/8/1998.

Με βάση τα παραπάνω, δεν εμπίπτουν στις παραπάνω ρυθμίσεις καταλογιστικές πράξεις για τις οποίες οι προσφυγές:

- Εκκρεμούν σε μεγαλύτερο βαθμό πέραν του Διοικητικού Πρωτοδικείου. Αν μία ή περισσότερες πράξεις εκκρεμούν πέραν του Διοικητικού Πρωτοδικείου, οι υπόλοιπες που τυχόν εκκρεμούν ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου και δεν έχουν συζητηθεί επί της ουσίας εμπίπτουν στις παραπάνω ρυθμίσεις, με την προϋπόθεση πάντα ότι τηρούνται τα οριζόμενα στο πρώτο και τρίτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 10.

- Θα ασκηθούν μετά την 29/6/1998.

- Θα ασκηθούν μεν μέχρι 29/6/1998, αλλά το σχετικό αίτημα επίλυσης των διαφορών θα υποβληθεί μετά την 29/7/1998 ή η διοικητική επίλυση της διαφοράς δεν θα πραγματοποιηθεί μέχρι 31/8/1998.

Σημειώνεται τέλος ότι και για τις παραπάνω υποθέσεις που εμπίπτουν στις προαναφερθείσες ρυθμίσεις, για τις οποίες επέρχεται διοικητική επίλυση των διαφορών, έχουν ανάλογη εφαρμογή τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 11, περί κατάργησης της εκκρεμούς φορολογικής δίκης. Σχετικές με το θέμα αυτό διευκρινίσεις έχουν ήδη παρασχεθεί κατά την ανάπτυξη του άρθρου αυτού.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Γ'

ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ - ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Α Ρ Θ Ρ Ο 13

ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ρυθμίζονται διάφορα ειδικά θέματα σε σχέση με την εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης.

Σχετικά με τις εν λόγω διατάξεις διευκρινίζονται, τα ακόλουθα :

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 και της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του ν. 1642/1986, δηλαδή οι διατάξεις περί έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, ανάλογα με το είδος της φορολογίας, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις υποθέσεις που ελέγχονται και περαιώνονται με τις διατάξεις της απόφασης.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 παρέχεται η δυνατότητα καταστροφής από τον υπόχρεο, χωρίς έγκριση, των φορολογικών στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών των εγγραφών, που αφορούν χρήσεις που ελέγχονται κατά τον οριζόμενο από την απόφαση τρόπο ελέγχου και περαιώνονται κατά το άρθρο 10, με την προϋπόθεση ότι έχει εξοφληθεί το σύνολο των βεβαιωθέντων ποσών για όλα τα φορολογικά αντικείμενα κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 14.

Σημειώνεται όμως ότι αν για τις περαιωμένες χρήσεις υφίστανται εκκρεμείς φορολογικές διαφορές του άρθρου 11 για τις οποίες δεν προβλέπεται η υποχρεωτική ταυτόχρονη επίλυσή τους, τότε τα παραπάνω στοιχεία και δικαιολογητικά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμούν οι διαφορές αυτές. Είναι ευνόητο εξάλλου ότι, σε κάθε περίπτωση, τα βιβλία διαφυλάσσονται για όσο χρόνο προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται η περαιτέρω διαδικασία στις περιπτώσεις που για οποιοδήποτε λόγο δεν επέλθει περαίωση των χρήσεων που ελέγχονται κατά τον οριζόμενο από την απόφαση τρόπο ελέγχου.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, ο έλεγχος επεκτείνεται σε πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις και εφαρμόζονται οι κατά περίπτωση ισχύουσες γενικές φορολογικές διατάξεις, αν για κάποιες ή για όλες τις χρήσεις που ελέγχθηκαν σύμφωνα με τον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται στα άρθρα 2 έως 9:

- δεν υποβληθεί από τον υπόχρεο αίτηση με πρόταση επίλυσης των φορολογικών διαφορών εντός της προθεσμίας των πέντε ημερών που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 ή
- υποβληθεί τέτοια αίτηση αλλά για μία ή περισσότερες χρήσεις δεν επέλθει επίλυση όλων γενικά των φορολογικών διαφορών κάθε χρήσης κατά τα οριζόμενα στο τρίτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 10 ή
- υποβληθεί αίτηση αλλά δεν τηρηθούν και οι λοιπές προϋποθέσεις που αναφέρονται στην παραπάνω παράγραφο 6 του άρθρου 10, δηλαδή δεν περαιωθούν όλες οι χρήσεις ή και μερικές από αυτές υποχρεωτικά όμως συνεχόμενες με αφετηρία την παλαιότερη ανέλεγκτη χρήση ή δεν περαιωθούν όλες οι χρήσεις στις περιπτώσεις έλλειψης συνάφειας ή δεν επιλυθούν ταυτόχρονα και οι τυχόν εκκρεμείς φορολογικές διαφορές που αφορούν κάθε χρήση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11.

Η επέκταση του ελέγχου στις παραπάνω περιπτώσεις, θα γίνεται το ταχύτερο δυνατό, ανάλογα και με τις ιδιαιτερότητες κάθε υπόθεσης, λαμβανομένου πάντα υπόψη ότι και οι πιθανολογούμενες διαφορές φόρων πρέπει να καταλογίζονται το ταχύτερο, αλλά και η συσσώρευση εκκρεμοτήτων πρέπει να αποφεύγεται.

Εξυπακούεται ότι αν ο υπόχρεος δεν υποβάλει αίτηση με πρόταση επίλυσης των διαφορών εντός της ανωτέρω προθεσμίας των πέντε ημερών, αλλά αποδεχθεί ως έχουν τα αποτελέσματα του ελέγχου, υπογράφοντας τα πρακτικά επί των ειδικών σημειωμάτων ελέγχου καθώς και τις πράξεις επίλυσης της διαφοράς επί των εκδιδόμενων καταλογιστικών πράξεων εντός της ως άνω προθεσμίας, τότε δεν

επεκτείνεται ο έλεγχος για τις αντίστοιχες χρήσεις, εφόσον βέβαια πληρούνται και όλες οι λοιπές προϋποθέσεις.

Εξαιρετικά, ο έλεγχος δεν επεκτείνεται, παρά το γεγονός ότι δεν επέρχεται περαίωση των ελεγχόμενων χρήσεων εξαιτίας ενός ή περισσότερων από τους παραπάνω αναφερόμενους λόγους, στις ακόλουθες περιπτώσεις υποθέσεων:

α. Επί υποθέσεων επιτηδευματιών που δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων. Αν όμως από τον έλεγχο αποδειχθεί ότι υπήρχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων, τότε ο έλεγχος επεκτείνεται.

β. Επί υποθέσεων υπόχρεων τήρησης βιβλίων Α' ή Β' κατηγορίας, με δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ή δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές μέχρι 18.000.000 δρχ. κατά χρήση. Επί βιβλίων αγορών, αν μεν πρόκειται για μεταποιητική επιχείρηση ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα δηλωθέντα, ενώ, αν πρόκειται για επιχείρηση πώλησης εμπορευμάτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα προκύπτοντα από αναγωγή των αγορών βάσει συντελεστών καθαρών κερδών επί αγορών και ακαθάριστων εσόδων.

γ. Επί υποθέσεων του άρθρου 5 της απόφασης, δηλαδή υποθέσεων που ελέγχονται κατά το έτος συμπλήρωσης του χρόνου παραγραφής ή οικονομικών ετών 1993 και προγενέστερα, με δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ή δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές μέχρι 180.000.000 δρχ. κατά χρήση.

Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις συντάσσονται εκθέσεις ελέγχου με βάση τις διαπιστώσεις του ήδη διενεργηθέντος ελέγχου, κοινοποιούνται μαζί με τις κατά περίπτωση καταλογιστικές πράξεις και γενικά ακολουθείται η οριζόμενη από τις ισχύουσες γενικές φορολογικές διατάξεις διαδικασία. Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν ισχύουν ως προς την διοικητική επίλυση των διαφορών οι ειδικές διατάξεις της απόφασης (άρθρα 10,11,12), καθώς και ο ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των σχετικών ποσών (άρθρο 14), αλλά εφαρμόζονται υποχρεωτικά πλέον οι γενικές διατάξεις.

Ειδικά όμως στις περιπτώσεις έλλειψης συνάφειας κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο Α.4 του άρθρου 7, ο έλεγχος επεκτείνεται σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν πρόκειται για υποθέσεις των παραπάνω κατηγοριών.

4. Με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι οι ανέλεγκτες υποθέσεις επιτηδευματιών που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι 31/12/1992, μπορεί να περαιώνονται κατ'εφαρμογή της απόφασης 1049691/3184/ΠΟΛ 1099/27.4.94, όπως αυτή τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα (αποφάσεις 1088861/5721/ΠΟΛ 1189/29.7.94, 1073718/2275/ΠΟΛ 1200/7.7.97). Προϋπόθεση εφαρμογής της εν λόγω απόφασης και περαίωσης των παραπάνω χρήσεων, είναι σε κάθε περίπτωση οι οικείες υποθέσεις να μην εξαιρούνται αυτής, κατά το άρθρο 4 της ίδιας απόφασης και σύμφωνα με τις σχετικές με την απόφαση αυτή εγκυκλίους.

Η κατά τα ανωτέρω περαίωση γίνεται πριν από την έναρξη του ελέγχου των ανέλεγκτων χρήσεων, μετά από έγγραφη πρόσκληση του υπόχρεου προς αποδοχή εκ μέρους του, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας πέντε (5) ημερών, του προβλεπόμενου από το άρθρο 8 της παραπάνω απόφασης Ειδικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Συνεπώς, αν στις εντολές ελέγχου που εκδίδονται κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 9 της παρούσας απόφασης ΠΟΛ 1144/20.5.98, λαμβανομένων υπόψη και των διευκρινίσεων που παρατίθενται στην ανάπτυξη του άρθρου αυτού, περιέχονται και χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31/12/1992, τότε, πριν από την έναρξη του ελέγχου, καλείται ο υπόχρεος να περαιώσει, εφόσον επιθυμεί, τις χρήσεις αυτές στα πλαίσια της απόφασης ΠΟΛ. 1099/1994. Προς τούτο επιδίδεται σ' αυτόν, επί αποδείξει, έγγραφη πρόσκληση στην οποία σε κάθε περίπτωση επισυνάπτεται αντίγραφο του ήδη εκδοθέντος και υφιστάμενου στο φάκελο του επιτηδευματία Ειδικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος της απόφασης ΠΟΛ. 1099/94. Σε περίπτωση που για οποιοδήποτε λόγο δεν είχε εκδοθεί Ειδικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, προηγείται η έκδοση του και κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με την πρόσκληση.

Η περαίωση πρέπει οπωσδήποτε να γίνει εντός της προθεσμίας των πέντε ημερών, για τις περαιούμενες δε υποθέσεις εφαρμόζεται η ΠΟΛ. 1099/1994 σ' όλη της την έκταση, δηλαδή εφαρμόζεται και ως προς τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των φόρων που προκύπτουν (καταβολή σε δόσεις σύμφωνα με το άρθρο 14 απόφασης ΠΟΛ 1099/1994, άμεση καταβολή της πρώτης δόσης, έκπτωση 20% σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής κλπ.).

Σε περίπτωση που ο υπόχρεος δεν ανταποκριθεί στην κατά τα ανωτέρω έγγραφη πρόσκληση εντός της οριζόμενης πιο πάνω προθεσμίας, τότε ακολουθεί άμεσα ο ορισθείς με βάση την ήδη εκδοθείσα εντολή έλεγχος.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω δυνατότητα εφαρμογής της απόφασης ΠΟΛ.1099/1994, καταλαμβάνει όλες γενικά τις ανέλεγκτες υποθέσεις που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι 31/12/1992, εφόσον δεν εξαιρούνται από αυτήν. Συνεπώς καταλαμβάνει τόσο τις υποθέσεις που υπάγονται στον τρόπο ελέγχου που προβλέπεται από την παρούσα απόφαση ΠΟΛ 1144/20.5.98, όσο και τις εξαιρούμενες του τρόπου αυτού ελέγχου υποθέσεις κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 1 της εν λόγω απόφασης.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 και της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του ν. 2343/1995 περί διενέργειας επανελέγχου από τους Οικονομικούς Επιθεωρητές καθώς και το Εθνικό και τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα αντίστοιχα, εφαρμόζονται για ποσοστό τουλάχιστον 5% των υποθέσεων που ελέγχονται κατά τον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο ελέγχου. Με ειδική εγκύκλιο της Γεν. Δ/σης Φορολογικών Ελέγχων θα προσδιοριστούν τα κριτήρια και η διαδικασία των επανελέγχων.

Α Ρ Θ Ρ Ο 14

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζεται ο τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των φόρων, τελών εισφορών και προστίμων που αφορούν τις υποθέσεις που περαιώνονται και τις φορολογικές διαφορές που επιλύονται με βάση την απόφαση.

Σημειώνεται ότι οι εν λόγω διατάξεις δεν αφορούν υποθέσεις της παραγράφου 4 του άρθρου 13, δηλαδή υποθέσεις χρήσεων που έκλεισαν μέχρι 31/12/1992 και περαιώνονται με εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ 1099/1994. Για τη βεβαίωση και καταβολή των οφειλόμενων ποσών στις περιπτώσεις αυτές ισχύουν τα οριζόμενα

στην εν λόγω απόφαση, σύμφωνα και με τις σχετικές με το θέμα αυτό διευκρινίσεις που παρατίθενται στην ανάπτυξη του άρθρου 13.

Ειδικότερα με τις διατάξεις αυτές ορίζονται τα ακόλουθα:

1. Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι :

α. Τα ποσά που προκύπτουν από την επίλυση φορολογικών διαφορών υποθέσεων των άρθρων 10 και 12, βεβαιώνονται και καταβάλλονται κατά τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις, με τη διαφορά ότι οι προβλεπόμενες σε κάθε περίπτωση δόσεις αυξάνονται κατά τέσσερες (4). Το ποσό κάθε δόσης δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 30.000 δραχμών για όλες τις φορολογίες, εκτός του ΦΠΑ όπου το ελάχιστο ποσό κάθε δόσης είναι 50.000 δραχμές. Ανεξάρτητα όμως από το είδος φορολογίας, η τελευταία δόση μπορεί να είναι και μικρότερη από τα παραπάνω ποσά.

β. Τα ποσά που προκύπτουν από την επίλυση φορολογικών διαφορών του άρθρου 11, βεβαιώνονται και καταβάλλονται κατά τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι και για τις φορολογικές διαφορές που επιλύονται με βάση την απόφαση, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997.

Όπως εξάλλου είναι γνωστό, με τις πιο πάνω διατάξεις του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός δεν συντελείται αν κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων δεν καταβληθεί το 1/5 του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου, γενομένης σχετικής μνείας στο έγγραφο του συμβιβασμού.

Συνεπώς και κατά την υπογραφή των κάθε είδους πράξεων στα πλαίσια των άρθρων 10,11 και 12 της απόφασης, θα πρέπει κατ' αρχήν να εφαρμόζονται τα παραπάνω και να καταβάλλεται το 1/5 των οφειλόμενων ποσών, ανεξαρτήτως είδους φορολογίας. Ειδικά όμως για την εφαρμογή της απόφασης, παρέχεται περαιτέρω η ευχέρεια, όπως το πιο πάνω ποσοστό των οφειλόμενων ποσών καταβάλλεται και εντός των δύο επόμενων από της υπογραφής των οικείων πράξεων εργάσιμων για τις ΔΟΥ ημερών, ανατρεπομένης όμως της επιτευχθείσας επίλυσης της διαφοράς σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης καταβολής. Επισημαίνεται σχετικά, ότι η μη εμπρόθεσμη κατά τα ανωτέρω καταβολή του πιο πάνω ποσοστού έστω και για μία υπογραφείσα πράξη, έχει ως αποτέλεσμα την ανατροπή της περαίωσης όλων των αντικειμένων της οικείας χρήσης, με όλες τις περαιτέρω εξ' αυτού συνέπειες.

Επαναλαμβάνεται ότι τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται επί των υποθέσεων που περαιώνονται κατ' εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1099/1994 σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 13, για τις οποίες ισχύουν οι ειδικές διατάξεις της πιο πάνω απόφασης.

Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις του υπόψη άρθρου 14 αφορούν αποκλειστικά οφειλόμενα ποσά που προκύπτουν από την επίλυση των φορολογικών διαφορών κατά τα άρθρα 10,11 και 12 της απόφασης.

ΤΕΛΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ - ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η εντατικοποίηση του ελεγκτικού έργου αποτελεί βούληση του Υπουργείου Οικονομικών καθότι ο έλεγχος και τη φορολογική συνείδηση των φορολογούμενων εμπεδώνει και τη συνταγματική επιταγή για δίκαιη συμμετοχή στα φορολογικά βάρη κατοχυρώνει.

Με την απόφαση για την οποία και σας παρέχονται οι πιο πάνω οδηγίες, προβλέπεται αντικειμενικός τρόπος ελέγχου, εναρμονισμένος με τις γενικές διατάξεις, αλλά με συγκεκριμένες διαδικασίες.

Η καθιέρωση συγκεκριμένων διαδικασιών ελέγχου είναι βέβαιο ότι βοηθά και στην αύξηση της απόδοσης των ελέγχων και στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενων και φορολογούσας αρχής.

Η επιτυχία εφαρμογής της απόφασης ωστόσο εξαρτάται πρωτίστως από την προσπάθεια των υπαλλήλων των ΔΟΥ και των άλλων ελεγκτικών υπηρεσιών, την οποία, όπως και μέχρι τώρα, θεωρούμε δεδομένη.

Ιδιαίτερο βάρος στο έργο της εφαρμογής της απόφασης έχουν οι προϊστάμενοι των ΔΟΥ και οι επόπτες ελέγχου, αλλά και οι αρμόδιοι Επιθεωρητές, οι οποίοι σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να παρακολουθούν στενά το επιτελούμενο έργο και να παρέχουν στις ΔΟΥ κάθε απαιτούμενη οδηγία.

Το Υπουργείο θα δώσει ιδιαίτερη σημασία στην παρακολούθηση των αποτελεσμάτων από την εφαρμογή της απόφασης. Η Δ/νη Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων θα ορίσει Ειδικό Κωδικό Αριθμό εσόδων για την μηνιαία συγκέντρωση των αποτελεσμάτων.

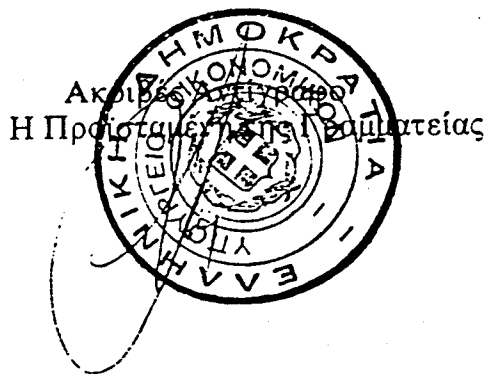
Για το σκοπό αυτό, όλες οι ΔΟΥ θα αποστέλλουν ανελλιπώς, κάθε δύο μήνες, στη Δ/νη Σχεδιασμού και Συντονισμού Φορολογικών Ελέγχων, Τμήμα Β' (Fax 3246794), συμπληρωμένο το συνημμένο στην παρούσα «ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ», στο οποίο περιλαμβάνονται τα αποτελέσματα εφαρμογής της απόφασης κατά το αμέσως προηγούμενο δίμηνο (Πίνακας Α'). Στο ίδιο Δελτίο συμπεριλαμβάνονται επίσης και τα αποτελέσματα από τη διενέργεια, κατά το ίδιο διάστημα, τακτικών ελέγχων κατά τις γενικές διατάξεις καθώς και προσωρινών ελέγχων (Πίνακας Β').

Το πρώτο Δελτίο θα αποσταλεί από 1η έως 10 Σεπτεμβρίου 1998, με τα αποτελέσματα των ελέγχων μέχρι 31/8/1998 και τα επόμενα Δελτία θα αποστέλλονται κατά το διάστημα από 1 έως 10 κάθε επόμενου μονού μήνα, με τα αποτελέσματα του αμέσως προηγούμενου διμήνου.

Τέλος, από λήψεως της παρούσας στη Δ/νη Σχεδιασμού και Συντονισμού Φορολογικών Ελέγχων, δεν θα αποστέλλονται τα στοιχεία αποτελεσμάτων ελέγχων που ζητήθηκαν με τις ΠΟΛ. 1195/96 και 1083/97, θα αποστέλλονται όμως ανελλιπώς, εκτός από το παραπάνω «ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ» τα στοιχεία και αποτελέσματα που σας ζητήθηκαν με τις εγκυκλίους:

- α) ΠΟΛ. 1317/2.12.97 και 1019/20.1.98 για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του ν.2523/97 (νέο ποινολόγιο - αναστολή λειτουργίας καταστημάτων κλπ.).
- β) ΠΟΛ 1090/19.3.98 για την παρακολούθηση της απόδοσης ΦΠΑ από επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα άνω των 300 εκατ, δρχ.,

γ) 1058744/3915/15.5.98 με τα αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων και την εξέλιξη των υποθέσεων που παρουσιάζουν μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή και περιλαμβάνονται στους πίνακες παραβατών που συνοδεύουν τον προϋπολογισμό κάθε έτους.



Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΡΥΣ

ΕΠΙΣΥΝΑΠΤΟΝΤΑΙ

1. Πίνακας με παραδείγματα εφαρμογής των διατάξεων της απόφασης περί συνάφειας.
2. Υποδείγματα ειδικών σημειωμάτων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ., χωριστά για την Α', Β' και Γ' κατηγορία βιβλίων, καθώς και ΦΠΑ.
3. Πίνακας με τους πρόσθετους φόρους και προσαυξήσεις, βάσει ελέγχου και συμβιβασμού, όπως ίσχυαν κατά τις γενικές διατάξεις για ορισμένες φορολογίες για τις χρήσεις 1987 έως και 1997.
4. Υπόδειγμα Δελτίου Αποτελεσμάτων Φορολογικών Ελέγχων.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ
ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΠΕΡΙ ΣΥΝΑΦΕΙΑΣ

Παράδειγμα Ιο

Επιχείρηση με ανέλεγκτες τις χρήσεις 1987 έως και 1997, τήρησε κατά τις χρήσεις αυτές βιβλίο αγορών και ασχολήθηκε σε όλες τις χρήσεις με το εμπόριο ψιλικών, πώληση λιανική (ΚΑΕ 6325), καθώς και τη λιανική πώληση προϊόντων καπνοβιομηχανίας (ΚΑΕ 5403). Κατά τη χρήση 1986 ετηρείτο επίσης βιβλίο αγορών. Βιβλίο αγορών τηρείται και κατά τη χρήση 1998.

Έστω ότι από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος των πιο πάνω ανέλεγκτων χρήσεων προκύπτουν, συνολικά για όλες τις χρήσεις (1987 έως και 1997), τα ακόλουθα δηλωθέντα ποσά :

Αγορές ψιλικών	50.000.000	
Αγορές καπνοβιομηχανικών προϊόντων	<u>170.500.000</u>	
Σύνολο αγορών εμπορευμάτων	220.500.000	220.500.000
Ενοίκια		5.000.000
Λοιπά έξοδα και δαπάνες		2.500.000
Καθαρά κέρδη από πώληση ψιλικών		9.000.000
Καθαρά κέρδη από πώληση καπνοβιομηχανικών προϊόντων		9.450.000

Στην περίπτωση του παραδείγματος αυτού θα γίνουν οι ακόλουθοι κατά σειρά υπολογισμοί:

A. Πωλήσεις βάσει αναγωγής του συνόλου αγορών όλων των χρήσεων, εξευρισκόμενες με την εφαρμογή επί του συνόλου αγορών, των συντελεστών της κύριας δραστηριότητας, δηλαδή των συντελεστών λιανικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, και μάλιστα αυτών που ίσχυαν την τελευταία ελεγχόμενη χρήση (5,5/5), ήτοι:

$$220.500.000 \times 5,5/5 = 242.550.000$$

242.550.000

B. Σύνολο αγορών εμπορευμάτων

220.500.000

Πλέον ενοίκια

5.000.000

Πλέον λοιπά έξοδα και δαπάνες

2.500.000

ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ

228.000.000

Πλέον ποσοστού 1% επί του παραπάνω μερικού συνόλου ως αποσβέσεων

2.280.000

ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ

230.280.000

Πλέον του καθαρού κέρδους που προκύπτει επί του παραπάνω μερικού συνόλου, εξευρισκόμενου με εσωτερική υφαίρεση και με βάση το μοναδικό συντελεστή καθαρών κερδών επί ακαθαρίστων εσόδων που ισχύει για τη λιανική πώληση καπνοβιομηχανικών προϊόντων (5%), καθόσον από τη δραστηριότητα αυτή προκύπτουν βάσει δηλώσεων τα περισσότερα καθαρά κέρδη, ήτοι :

$$230.280.000 \times 100 - 230.280.000 = 12.120.000$$

12.120.000

100 - 5

ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ

242.400.000

Από τη σύγκριση των ποσών που προέκυψαν από τους παραπάνω υπολογισμούς Α' και Β', διαπιστώνεται ότι το σύνολο των πωλήσεων που προέκυψαν από αναγωγή των αγορών όλων των χρήσεων (242.550.000), είναι μεγαλύτερο από το άθροισμα των προβλεπόμενων από τις οικείες διατάξεις μεγεθών (242.400.000).

Συνεπώς τα εμφανιζόμενα αριθμητικά δεδομένα και οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης βρίσκονται σε συνάφεια μεταξύ τους και ως εκ τούτου δε γίνεται εν προκειμένω καμμία περαιτέρω ενέργεια σε σχέση με τη συγκεκριμένη επαλήθευση.

Παράδειγμα 2ο

Επιχείρηση με ανέλεγκτες τις χρήσεις 1993 έως και 1997, τήρησε κατά τις χρήσεις αυτές βιβλίο αγορών και ασχολήθηκε κατά τις δύο πρώτες χρήσεις 1993 και 1994 με το εμπόριο ανδρικών υφασμάτων, πώληση λιανική (ΚΑΕ 6307) και κατά τις επόμενες χρήσεις 1995 έως και 1997 με την κατασκευή παιδικών ενδυμάτων, πώληση λιανική (ΚΑΕ 6043). Κατά τη χρήση 1992 που περαιώθηκε με την απόφαση ΠΟΛ. 1099/1994, η επιχείρηση ασχολείτο με το εμπόριο ανδρικών υφασμάτων, πώληση λιανική, ετηρείτο βιβλίο εσόδων - εξόδων και είχαν δηλωθεί αγορές 2.500.000 δρχ, χωρίς για τη χρήση αυτή να υφίσταται απογραφή λήξης. Κατά τη χρήση 1998 τηρείται επίσης βιβλίο αγορών.

Έστω ότι από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος των πιο πάνω ανέλεγκτων χρήσεων προκύπτουν, συνολικά για όλες τις χρήσεις (1993 έως και 1997), τα ακόλουθα δηλωθέντα ποσά :

- Αγορές (εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας)	38.000.000
- Μισθοί-ημερομίσθια και εργοδοτικές εισφορές	8.000.000
- Ενοίκια	4.000.000
- Λοιπά έξοδα και δαπάνες	2.250.000

Από τις ίδιες δηλώσεις προκύπτουν επίσης τα ακόλουθα δηλωθέντα ποσά :

- Αγορές εμπορευμάτων (χρήσεων 1993 και 1994)	10.000.000
- Καθαρά κέρδη από εμπορία (χρήσεων 1993 και 1994)	1.800.000
- Καθαρά κέρδη από μεταποίηση (χρήσεων 1995, 1996 και 1997)	6.400.000
- Ακαθάριστα έσοδα χρήσεων 1995, 1996 και 1997 (αμιγώς μεταποιητική δραστηριότητα)	40.000.000

Στην περίπτωση του παραδείγματος αυτού θα γίνουν οι ακόλουθοι κατά σειρά υπολογισμοί :

Α. α. Πωλήσεις βάσει αναγωγής του συνόλου αγορών για χρήσεις 1993 και 1994 $10.000.000 \times 18/15 = 12.000.000$	12.000.000
β. Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στις χρήσεις 1995, 1996 και 1997	40.000.000
ΣΥΝΟΛΟ	52.000.000

Β. Αγορές (εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας) όλων των χρήσεων 1992		
	38.000.000	
Πλέον 10% αγορών χρήσης 1992	<u>250.000</u>	
	38.250.000	38.250.000
Πλέον μισθοί-ημερομίσθια και εργοδοτικές εισφορές όλων των χρήσεων		
		8.000.000
Πλέον ενοίκια όλων των χρήσεων		
		4.000.000
Πλέον λοιπά έξοδα και δαπάνες όλων των χρήσεων		
		<u>2.250.000</u>
ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		52.500.000
Πλέον ποσοστού 3% επί του παραπάνω μερικού συνόλου ως αποσβέσεων (δεδομένου ότι τα βάσει δηλώσεων καθαρά κέρδη από μεταποίηση είναι μεγαλύτερα των καθαρών κερδών από εμπορία, συνολικά για όλες τις χρήσεις)		
		<u>1.575.000</u>
ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		54.075.000
Πλέον του καθαρού κέρδους που προκύπτει επί του παραπάνω μερικού συνόλου, εξευρισκόμενου με εσωτερική υφαίρεση και με βάση το μοναδικό συντελεστή καθαρών κερδών επί ακαθάριστων εσόδων που ισχύει για τον κλάδο μεταποίησης (16%), ήτοι:		
54.075.000 X 100		
	- 54.075.000 = 10.300.000	<u>10.300.000</u>
100 - 16		
ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		64.375.000

Από τη σύγκριση των ποσών που προέκυψαν από τους παραπάνω υπολογισμούς Α' και Β', διαπιστώνεται ότι το άθροισμα των πωλήσεων από αναγωγή των αγορών χρήσεων 1993, 1994 και των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων χρήσεων 1995, 1996 και 1997 (52.000.000), υπολείπεται του αθροίσματος των προβλεπόμενων από τις οικείες διατάξεις μεγεθών (64.375.000).

Συνεπώς, τα εμφανιζόμενα αριθμητικά δεδομένα και οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης δε βρίσκονται σε συνάφεια μεταξύ τους για το σύνολο των χρήσεων 1993 έως και 1997 και ως εκ τούτου έχουν περαιτέρω εφαρμογή τα οριζόμενα στην παράγραφο Α.4 του άρθρου 7 της απόφασης.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Αν στην υποβληθείσα δήλωση για τη χρήση 1993, δηλώθηκαν αγορές προσαυξημένες με μη διατεθέντα κατά τη χρήση 1992 εμπορεύματα, τότε προκειμένου να υπολογισθούν οι πωλήσεις για τις χρήσεις 1993 και 1994 (πίνακας Α περίπτ. α'), θα προστεθούν στις αγορές των χρήσεων αυτών και τα προερχόμενα από τη χρήση 1992 δηλωθέντα εμπορεύματα.

Παράδειγμα 3ο

Έστω ότι η επιχείρηση του προηγούμενου παραδείγματος ασχολήθηκε όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις 1993 έως και 1997 με το εμπόριο ανδρικών υφασμάτων, πώληση λιανική (ΚΑΕ 6307) και ότι τήρησε κατά τις χρήσεις 1993 και 1994 βιβλίο αγορών και κατά τις επόμενες χρήσεις 1995 έως και 1997 βιβλίο εσόδων - εξόδων, λόγω υπέρβασης κατά τη χρήση 1994 του ορίου ακαθάριστων εσόδων για τήρηση βιβλίων Α' κατηγορίας. Για τη χρήση 1997 συντάχθηκε απογραφή λήξης με συνολική αξία απογραφέντων εμπορευμάτων 4.000.000 δρχ.

Έστω επίσης ότι από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος των χρήσεων 1993 και 1994, για τις οποίες τηρήθηκε βιβλίο αγορών, προκύπτουν συνολικά και για τις δύο χρήσεις, τα ακόλουθα δηλωθέντα ποσά :

- Αγορές εμπορευμάτων	20.000.000
- Μισθοί - ημερομίσθια και εργοδοτικές εισφορές	3.000.000
- Ενοίκια	1.500.000
- Λοιπά έξοδα και δαπάνες	750.000

Από τις αντίστοιχες δηλώσεις εξάλλου των χρήσεων 1995 έως και 1997, για τις οποίες τηρήθηκε βιβλίο εσόδων - εξόδων, προκύπτουν συνολικά και για τις τρεις χρήσεις τα ακόλουθα δηλωθέντα ποσά :

-Ακαθάριστα έσοδα	61.000.000
-Αγορές εμπορευμάτων	50.000.000
-Μισθοί-ημερομίσθια και εργοδοτικές εισφορές	1.000.000
-Ενοίκια	2.500.000
- Λοιπά έξοδα και δαπάνες	1.500.000

Σε σχέση με την παραπάνω επιχείρηση σημειώνεται κατ' αρχήν ότι αν και οι χρήσεις για τις οποίες τηρήθηκε βιβλίο αγορών είναι μόνο δύο , δηλαδή λιγότερες από τρεις, παρά ταύτα θα διενεργηθεί η επαλήθευση περί ύπαρξης συνάφειας και για τις χρήσεις αυτές, καθόσον έλαβε χώρα αλλαγή κατηγορίας βιβλίων κατά τη χρήση 1995. Περαιτέρω, θα γίνουν οι ακόλουθοι κατά σειρά υπολογισμοί για κάθε κατηγορία βιβλίων:

I. Χρήσεις για τις οποίες τηρήθηκε βιβλίο αγορών (1993 και 1994)

A. Πωλήσεις βάσει αναγωγής του συνόλου αγορών, δηλαδή $20.000.000 \times 18/15 = 24.000.000$	24.000.000
B. Αγορές εμπορευμάτων	20.000.000
Πλέον 10% αγορών χρήσης 1992	<u>250.000</u>
	20.250.000
Πλέον μισθοί-ημερομίσθια και εργοδοτικές εισφορές	3.000.000
Πλέον ενοίκια	1.500.000
Πλέον λοιπά έξοδα και δαπάνες	<u>750.000</u>
ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	25.500.000
Πλέον ποσοστού 1% επί του παραπάνω μερικού συνόλου, ως αποσβέσεων	<u>255.000</u>
ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	25.755.000
Πλέον του καθαρού κέρδους που προκύπει επί του παραπάνω μερικού συνόλου, εξευρισκό- μενου με εσωτερική υφαίρεση και με βάση τον προβλεπόμενο για το επάγγελμα της επιχ/σης Μ.Σ.Κ.Κ. επί ακαθάριστων εσόδων (15%), ήτοι :	
$25.755.000 \times 100$	
<u>100 - 15</u>	- 25.755.000 = 4.545.000
ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	<u>4.545.000</u>
	30.300.000

Από τη σύγκριση των ποσών που προέκυψαν από τους παραπάνω υπολογισμούς Α' και Β', διαπιστώνεται ότι οι πωλήσεις από αναγωγή των αγορών (24.000.000) υπολείπονται του αθροίσματος των προβλεπόμενων από τις οικείες διατάξεις μεγεθών (30.300.000) .

Συνεπώς, τα εμφανιζόμενα αριθμητικά δεδομένα και οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης δε βρίσκονται σε συνάφεια μεταξύ τους για τις χρήσεις 1993 και 1994 και ως εκ τούτου για τις χρήσεις αυτές έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στην παράγραφο Α.4 του άρθρου 7 της απόφασης.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Η σημείωση του προηγούμενου παραδείγματος, ισχύει και εν προκειμένω.

II. Χρήσεις για τις οποίες τηρήθηκε βιβλίο εσόδων - εξόδων (1995,1996,1997)

Αγορές εμπορευμάτων	50.000.000	
Μείον απογραφή λήξης χρήσης 1997	<u>4.000.000</u>	
	46.000.000	46.000.000
Πλέον μισθοί-ημερομίσθια και εργοδοτικές εισφορές		1.000.000
Πλέον ενοίκια		2.500.000
Πλέον λοιπά έξοδα και δαπάνες		<u>1.500.000</u>
ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		51.000.000
Πλέον ποσοστού 1% επί του παραπάνω μερικού συνόλου ως αποσβέσεων		<u>510.000</u>
ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		51.510.000
Πλέον του καθαρού κέρδους που προκύπτει επί του παραπάνω μερικού συνόλου, εξευρισκόμενου με εσωτερική υφαίρεση και με βάση τον προβλεπόμενο για το επάγγελμα της επιχείρησης Μ.Σ.Κ.Κ. (15%), ήτοι: 51.510.000 X 100		
	- 51.510.000 = 9.090.000	9.090.000
100 - 15		
ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		<u>60.600.000</u>

Από τη σύγκριση του αθροίσματος των παραπάνω μεγεθών (60.600.000) με το σύνολο των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων κατά τις χρήσεις 1995 έως και 1997 (61.000.000) , διαπιστώνεται ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι μεγαλύτερα του ως άνω αθροίσματος.

Συνεπώς τα εμφανιζόμενα αριθμητικά δεδομένα και οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης βρίσκονται σε συνάφεια μεταξύ τους για τις χρήσεις 1995 έως και 1997 και ως εκ τούτου για τις χρήσεις αυτές δε γίνεται καμμία περαιτέρω ενέργεια σε σχέση με τη συγκεκριμένη επαλήθευση.

Παράδειγμα 4ο

Έστω ότι η επιχείρηση του δεύτερου ως άνω παραδείγματος, με ανέλεγκτες τις χρήσεις 1993 έως και 1997, τήρησε κατά τις χρήσεις αυτές βιβλίο εσόδων -εξόδων και ότι ασχολήθηκε κατά τις δύο πρώτες χρήσεις 1993 και 1994 με το εμπόριο ανδρικών υφασμάτων , πώληση λιανική (ΚΑΕ 6307) και κατά τις επόμενες χρήσεις 1995 έως και 1997 με το ίδιο αντικείμενο και επί πλέον με την κατασκευή παιδικών ενδυμάτων, πώληση λιανική (ΚΑΕ 6043) και την κατασκευή γυναικείων ενδυμάτων για

λογαριασμό τρίτων, με δικά τους υλικά (παροχή υπηρεσιών - φασόν , ΚΑΕ 6409). Για τη χρήση 1997 συντάχθηκε απογραφή λήξης, με συνολική αξία απογραφέντων εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών, καθώς και υλικών συσκευασίας 7.000.000 δρχ.

Έστω επίσης ότι από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος των πιο πάνω ανέλεγκτων χρήσεων προκύπτουν, συνολικά για όλες τις χρήσεις (1993 έως και 1997), τα ακόλουθα δηλωθέντα ποσά :

- Ακαθάριστα έσοδα: από εμπορία	20.000.000	
από μεταποίηση	120.000.000	
από παροχή υπηρεσιών (φασόν)	<u>30.000.000</u>	
ΣΥΝΟΛΟ	170.000.000	170.000.000
- Αγορές (εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας)		120.000.000
- Μισθοί - ημερομίσθια και εργοδοτικές εισφορές		20.000.000
- Ενοίκια		4.000.000
- Λοιπά έξοδα και δαπάνες		7.650.000

Στην περίπτωση του παραδείγματος αυτού θα γίνουν οι ακόλουθοι κατά σειρά υπολογισμοί :

Αγορές (εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας) όλων των χρήσεων	120.000.000	
Πλέον 10% αγορών χρήσης 1992	250.000	
Μείον απογραφή λήξης χρήσης 1997	<u>7.000.000</u>	
	113.250.000	113.250.000
Πλέον μισθοί-ημερομίσθια και εργοδοτικές εισφορές όλων των χρήσεων		20.000.000
Πλέον ενοίκια όλων των χρήσεων		4.000.000
Πλέον λοιπά έξοδα και δαπάνες όλων των χρήσεων		<u>7.650.000</u>
ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		144.900.000

Πλέον ποσοστού 3% επί του παραπάνω μερικού συνόλου, ως αποσβέσεων (δεδομένου ότι τα βάσει δηλώσεων ακαθάριστα έσοδα από τη μεταποίηση είναι μεγαλύτερα των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων κάθε μίας από τις λοιπές δραστηριότητες, συνολικά για όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις)	<u>4.347.000</u>	
ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		149.247.000

Πλέον του καθαρού κέρδους που προκύπτει επί του παραπάνω μερικού συνόλου, εξευρισκόμενου με εσωτερική υφαίρεση και με βάση το Μ.Σ.Κ.Κ. επί ακαθάριστων εσόδων που ισχύει για την κύρια δραστηριότητα, δηλαδή το συντελεστή του κλάδου μεταποίησης (16%), ήτοι :

149.247.000 X 100		
	- 149.247.000 = 28.428.000	<u>28.428.000</u>
100 - 16		
ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		177.675.000

Από τη σύγκριση του αθροίσματος των παραπάνω μεγεθών (177.675.000) με το σύνολο των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 1993 έως και 1997 (170.000.000), διαπιστώνεται ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα υπολείπονται του ως άνω αθροίσματος.

Συνεπώς, τα εμφανιζόμενα αριθμητικά δεδομένα και οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης δε βρίσκονται σε συνάφεια μεταξύ τους για το σύνολο των χρήσεων 1993 έως και 1997 και ως εκ τούτου έχουν περαιτέρω εφαρμογή τα οριζόμενα στην παράγραφο Α.4 του άρθρου 7 της απόφασης.

Παράδειγμα 5ο

Έστω επιχείρηση αποκλειστικά παροχής υπηρεσιών ή ελεύθερος επαγγελματίας, με ανέλεγκτες τις χρήσεις 1987 έως και 1997, κατά τις οποίες τηρήθηκε βιβλίο εσόδων - εξόδων. Έστω επίσης ότι από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος των πιο πάνω ανέλεγκτων χρήσεων προκύπτουν, συνολικά για όλες τις χρήσεις (1987 έως και 1997), τα ακόλουθα δηλωθέντα ποσά:

- Ακαθάριστα έσοδα ή αμοιβές	104.000.000
- Μισθοί - ημερομίσθια και εργοδοτικές εισφορές	24.000.000
- Ενοίκια	9.000.000
- Αποσβέσεις	1.500.000
- Λοιπά έξοδα και δαπάνες	14.000.000

Απο τον έλεγχο εξάλλου που έγινε σύμφωνα με την απόφαση για ύπαρξη τυχόν λογιστικών διαφορών, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση τα κάτωθι δηλωθέντα ποσά δαπανών:

- Δαπάνες μη πραγματικές (π.χ. βασιζόμενες σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, δαπάνες χωρίς παραστατικά που δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίησή τους κλπ.)	4.000.000
- Λοιπές δαπάνες που είναι πραγματικές, αλλά δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τον έλεγχο για διαφόρους λόγους (π.χ. δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας, δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά κλπ.)	2.000.000

Στην περίπτωση του παραδείγματος αυτού θα γίνουν οι ακόλουθοι κατά σειρά υπολογισμοί:

Μισθοί - ημερομίσθια και εργοδοτικές εισφορές	24.000.000
Πλέον ενοίκια	9.000.000
Πλέον πραγματικές δαπάνες, ήτοι δηλωθείσες μείον μη πραγματικές δαπάνες (14.000.000 - 4.000.000 = 10.000.000)	<u>10.000.000</u>
ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	43.000.000

Πλέον δηλωθείσες αποσβέσεις, οι οποίες δεν είναι μικρότερες από το 1% του παραπάνω μερικού συνόλου	<u>1.500.000</u>
ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	44.500.000

Πλέον των καθαρών κερδών που προκύπτουν από την εφαρμογή επί των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων του συντελεστή καθαρών κερδών που ισχύει για το ασκούμενο επάγγελμα (έστω 50%) , ήτοι:

$$104.000.000 \times 50\% = 52.000.000$$

ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ

52.000.000

96.500.000

Από τη σύγκριση του αθροίσματος των παραπάνω μεγεθών (96.500.000) με το σύνολο των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων ή αμοιβών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις (104.000.000), διαπιστώνεται ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ή οι αμοιβές είναι μεγαλύτερα.

Συνεπώς, τα εμφανιζόμενα αριθμητικά δεδομένα και οικονομικά μεγέθη βρίσκονται σε συνάφεια μεταξύ τους και ως εκ τούτου δε γίνεται εν προκειμένω καμμία περαιτέρω ενέργεια σε σχέση με τη συγκεκριμένη επαλήθευση.