



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αθήνα, 20 Αυγούστου 2003  
Αριθ.Πρωτ. 1075164/6432/ΔΕ-Β'

- ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡ/ΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ  
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ  
ΤΜΗΜΑΤΑ Β', Α'

ΠΟΛ : 1102

- ΣΩΜΑ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ  
ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ  
Δ/ΝΣΗ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟΥ  
ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΑΙ ΔΙΩΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ  
ΚΑΙ ΔΙΩΞΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

ΠΡΟΣ: ΩΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Ταχ.Δ/νση:Κ.Σερβίας 10

Ταχ.Κώδ. :101 84 ΑΘΗΝΑ

Τηλέφωνα : Δ/νση Ελέγχου : 210 3375204 - 210 3375206

« : Δ.Σ.Σ.Ε.Δ./ Σ.Δ.Ο.Ε. : 210 6980521

Fax: 210 3246794 (Δ/νση Ελέγχου) - 210 6980592 (ΣΔΟΕ)

e-mail: elegxos-s2@ky.ypoik.gr

e-mail: sdoe-ky1@otenet.gr

## ΘΕΜΑ : Διενέργεια προσωρινών φορολογικών ελέγχων.

Σε συνέχεια οδηγιών που σας έχουν παρασχεθεί με προηγούμενες εγκυκλίους μας αναφορικά με τη διενέργεια προσωρινών φορολογικών ελέγχων (ΠΟΛ.1197/99, ΠΟΛ.1103/2001, ΠΟΛ.1163/2001 κλπ) και λόγω της σπουδαιότητας των ελέγχων αυτών, κρίθηκε σκόπιμη μια πλέον διεξοδική ανάλυση σχετικά με το όλο θέμα, την οποία και παραθέτουμε με την παρούσα, για ενημέρωσή σας και ενιαία εφαρμογή.

### 1. ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος διενεργείται προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων και να προσδιοριστούν και καταλογισθούν οι τυχόν διαφορές φόρων που δεν καταβλήθηκαν με σχετική δήλωση από τους υπόχρεους.

Πρόκειται για μορφή ελέγχου που εμπεριέχει όλα τα στοιχεία του προληπτικού ελέγχου. Με τον έλεγχο αυτό παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί προσωρινό φύλλο ελέγχου, χωρίς ν' αναμένεται να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, για να καταλογιστούν οι φόροι κ.λ.π. που οφείλει η επιχείρηση.

Σκοπός του προσωρινού ελέγχου είναι η άμεση είσπραξη από το δημόσιο φόρων που δεν έχουν αποδοθεί, μεταξύ των οποίων και του οφειλόμενου ΦΠΑ και των λοιπών φόρων, τελών ή εισφορών που δεν έχουν παρακρατηθεί ή έχουν

παρακρατηθεί ή επιρριφθεί από τις επιχειρήσεις κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους με τρίτους στα πλαίσια της επιχειρηματικής δράσης και λειτουργίας τους, χωρίς να έχουν αποδοθεί στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. σε αντίθεση με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Ειδικά η μη παρακράτηση ή η παρακράτηση και μη απόδοση των φόρων, εκτός του ότι αποστερεί από το δημόσιο πόρους για την πραγματοποίηση των επιδιώξεών του μέσω των ετήσιων κρατικών προϋπολογισμών, δημιουργεί και μη ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον, τόσο σε επίπεδο ομοειδών επιχειρήσεων όσο και στο σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας γενικότερα, με συνέπειες δυσμενείς για την ανάπτυξη της εθνικής οικονομίας.

## **2. ΠΟΤΕ ΕΙΝΑΙ ΔΥΝΑΤΟΣ, ΠΟΙΟΥΣ ΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΠΟΥ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΤΑΙ Ο ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ**

1. Προσωρινός φορολογικός έλεγχος μπορεί να διενεργείται και να εκδίδεται βάσει αυτού προσωρινό φύλλο ελέγχου ή πράξη, είτε επί μη υποβολής δήλωσης είτε επί ανακριβούς υποβολής αυτής, σε κάθε περίπτωση όμως οι καταλογιζόμενες στο πλαίσιο του προσωρινού ελέγχου διαφορές φόρων πρέπει να προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία ή από τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών του ίδιου του υπόχρεου και όχι από στοιχεία τρίτων.

Με βάση τα παραπάνω, δεν χωρεί και δεν πρέπει να διενεργείται προσωρινός έλεγχος για τον καταλογισμό παντός είδους φόρων, τελών ή εισφορών, μεταξύ άλλων, σε περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή σε περιπτώσεις λήψης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές υποχρεωτικά διενεργείται τακτικός έλεγχος.

Εξαιρετικά, μπορεί να διενεργείται προσωρινός έλεγχος σε περιπτώσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όταν η εικονικότητα δεν απορρέει από έλεγχο ουσίας της λήπτριας επιχείρησης ή τρίτων επιχειρήσεων αλλά είναι καταφανής και αυταπόδεικτη, έστω και αν αυτό προκύπτει και τεκμηριώνεται από πληροφορίες του ελέγχου ή από πορίσματα ελέγχου στις τρίτες επιχειρήσεις (π.χ. λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από αποθανόντα – σχετ. απόφ. ΣΤΕ 1538/2001).

Επί έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι επίσης σκόπιμο, για μεγαλύτερη πληρότητα και νομική επάρκεια του ελέγχου, να διενεργείται κατ' απόλυτη προτεραιότητα τακτικός έλεγχος και μόνο στις εξαιρετικές περιπτώσεις που η εικονικότητα ή η πλαστικότητα είναι καταφανής και αυταπόδεικτη ή αφορά την τρέχουσα χρήση που δεν έχει καταστεί ακόμη ελεγκτέα με τακτικό έλεγχο, μπορεί να διενεργείται προσωρινός έλεγχος στη φορολογία ΦΠΑ.

2. Ο προσωρινός έλεγχος συνήθως αφορά επιχειρήσεις και υπόχρεους γενικά:
- που δεν υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις για όλα ή μερικά φορολογικά αντικείμενα
  - με αρνητικές-πιστωτικές φορολογικές δηλώσεις που είτε είναι συνεχείς είτε δεν δικαιολογούνται κυρίως λόγω του αντικειμένου εργασιών
  - που υποβάλλουν συχνά εκπρόθεσμες ή τροποποιητικές δηλώσεις

- που υπάρχουν πληροφορίες ότι φοροδιαφεύγουν ή εφαρμόζουν εσφαλμένα συγκεκριμένες φορολογικές διατάξεις
- που ασκούν ή φέρονται ότι ασκούν δραστηριότητα υψηλής επικινδυνότητας, όπως:
  - διαφημιστικές επιχειρήσεις
  - επιχειρήσεις γραφικών τεχνών
  - επιχειρήσεις χωματουργικών έργων
  - επιχειρήσεις οικοδομικών υλικών

3. Ο προσωρινός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή του επιτηδευματία γενικά ή στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, κατά περίπτωση, ή και σε άλλο χώρο που θα υποδειχθεί από τον ελεγχόμενο εφόσον ο έλεγχος είναι ανέφικτο να διενεργηθεί στην εγκατάσταση της επιχείρησης ή στην ελεγκτική υπηρεσία. Σε κάθε περίπτωση, έχουν εφαρμογή και επί προσωρινού ελέγχου οι διατάξεις του άρθ. 36 του ΚΒΣ (έλεγχος βιβλίων και στοιχείων Γ' κατηγορίας πάντα στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, εκτός αν ο έλεγχος είναι εξαιρετικά δυσχερής, διαδικασία παραλαβής επισήμων βιβλίων και στοιχείων, κλπ).

### **3. ΠΟΙΟΣ ΕΙΝΑΙ ΑΡΜΟΔΙΟΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις των επί μέρους φορολογικών που αναφέρονται στον προσωρινό έλεγχο (άρθ. 67 ν.2238/94, 50 ν.2859/2000 κλπ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των νόμων, των προεδρικών διαταγμάτων και των εκδοθεισών υπουργικών αποφάσεων, καθώς και με τις σχετικές εγκυκλίους, που αναφέρονται στα Ελεγκτικά Κέντρα, αρμοδιότητα προσωρινού ελέγχου έχουν κατ' αρχήν οι Δ.Ο.Υ. σε οποιαδήποτε υπόθεση της κατά τόπο αρμοδιότητάς τους, καθώς επίσης, παράλληλα και ανεξάρτητα, και τα Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΘ.Ε.Κ., ΠΕΚ, ΤΕΚ), σε οποιαδήποτε υπόθεση που αυτά έχουν καθ' ύλην και κατά τόπο αρμοδιότητα τακτικού ελέγχου.

Εξαιρετικά, οι Δ.Ο.Υ Β' τάξης δεν έχουν αρμοδιότητα προσωρινού ελέγχου (ούτε και τακτικού) σε περιπτώσεις επιχειρήσεων με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ, για τα έτη που τηρούνται βιβλία της κατηγορίας αυτής καθώς και για τα προηγούμενα έτη ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων. Στις περιπτώσεις αυτές αρμόδιες για τον έλεγχο είναι συγκεκριμένες κατά περίπτωση Δ.Ο.Υ. Α' τάξης που έχουν ορισθεί με σχετικές υπουργικές αποφάσεις και όλη η υπόλοιπη, εκτός από τη διενέργεια του ελέγχου, διαδικασία επιβολής του φόρου γίνεται από τις Δ.Ο.Υ. Β' τάξης (ΑΥΟ ΠΟΛ.1150/98 και 1089529/1366/98, σχετ. και η εγκ. ΠΟΛ.1209/98). Ειδικά οι Δ.Ο.Υ. Β' τάξης που εδρεύουν σε νησιά, εκτός της Κρήτης, στα οποία δεν εδρεύουν Δ.Ο.Υ. Α' τάξης, μπορούν να διενεργούν προσωρινό έλεγχο, παράλληλα και ανεξάρτητα από τις αντίστοιχες Δ.Ο.Υ. Α' τάξης που κατά τα ανωτέρω έχουν ορισθεί (σχετ. ΑΥΟ ΠΟΛ.1206/2000).

Περαιτέρω, με το άρθρο 4 του ν. 2343/95, μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι, κύρια αποστολή του Σ.Δ.Ο.Ε. είναι ο προληπτικός έλεγχος καθώς και η διενέργεια προσωρινού φορολογικού ελέγχου σε ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα της φορολογικής νομοθεσίας, ενώ στην παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι «Οι αρμοδιότητες του Σ.Δ.Ο.Ε. .... ασκούνται .... παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών».

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι προσωρινοί έλεγχοι διενεργούνται παράλληλα και ανεξάρτητα τόσο από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και τα Ελεγκτικά Κέντρα όσο και από τις υπηρεσίες του Σ.Δ.Ο.Ε. Η παράλληλη αυτή αρμοδιότητα δεν σημαίνει ότι οι παραπάνω ελεγκτικές αρχές μπορούν να επιλαμβάνονται ταυτόχρονα του ελέγχου της ίδιας υπόθεσης πολύ δε περισσότερο δεν είναι επιτρεπτό, όταν έχει διαταχθεί και βρίσκεται σε εξέλιξη τακτικός (οριστικός) έλεγχος να ενεργείται ταυτόχρονα από άλλη αρχή προσωρινός έλεγχος για τις ίδιες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους της ίδιας υπόθεσης (σχετική και η ΠΟΛ.1197/99 εγκύκλιος).

Εξάλλου, με τη νέα οργανωτική δομή των ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου (Δ.Ο.Υ., Σ.Δ.Ο.Ε., ΕΘ.Ε.Κ., Π.Ε.Κ. Τ.Ε.Κ.), στοχεύεται η αποτελεσματικότερη και ουσιαστικότερη άσκηση του ελεγκτικού έργου γενικά, για την επίτευξη δε του στόχου αυτού, στο πλαίσιο της ευρύτερης στρατηγικής ελέγχων, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και η κύρια αποστολή κάθε ελεγκτικής υπηρεσίας.

Ενόψει αυτών, προσωρινοί έλεγχοι που απαιτούν ευρείας έκτασης ελεγκτικές επαληθεύσεις και σημαντικό χρονικό διάστημα για τη διενέργειά τους (π.χ. έλεγχος εισοδήματος λογιστικών διαφορών), εφόσον αφορούν υποθέσεις που υπάγονται ως προς τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο στα Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΘ.Ε.Κ., Π.Ε.Κ. και Τ.Ε.Κ.), δεν είναι σκόπιμο να διενεργούνται από τις Δ.Ο.Υ., αλλά ορθό είναι οι οικείες υποθέσεις να αντιμετωπίζονται κατ' ευθείαν και κατά προτεραιότητα με τακτικό έλεγχο από τα αρμόδια Ελεγκτικά Κέντρα, εφόσον βεβαίως αυτό είναι εφικτό σύμφωνα με τον προγραμματισμό τους.

Επίσης, οι υπηρεσίες του ΣΔΟΕ σκόπιμο είναι να επιλαμβάνονται του προσωρινού ελέγχου ιδίως στο ΦΠΑ και στους εν γένει παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και να αποφεύγουν τον προσωρινό έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος και ιδίως τον έλεγχο λογιστικών διαφορών.

#### **4. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ – ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Σχετικές με τον προσωρινό έλεγχο διατάξεις, οι οποίες ορίζουν και τα συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα στα οποία αυτός διενεργείται, είναι οι διατάξεις των άρθρ. 18 του ν.δ. 4242/1962, 56 παρ.2 του ν.814/1978, 7 παρ.17 και 18 του ν.1160/1981, 15 του ν.1563/1985, 67 του ν.2238/1994 και 50 του ν.2859/2000.

Ακολουθεί ανάλυση ως προς τη διενέργεια προσωρινών ελέγχων ειδικά στη φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ, καθώς και σε ορισμένες περιπτώσεις παρακρατούμενων φόρων και χαρτοσήμου με ιδιαίτερο ενδιαφέρον.

##### **Α. Προσωρινός έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 67, παράγρ. 1, του ν. 2238/94 ορίζεται ότι επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες των οποίων το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31 και 49 του νόμου αυτού, αντίστοιχα, και δεν έχουν υπαχθεί σε οριστικό έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 του ίδιου νόμου, μπορεί να υπαχθούν σε προσωρινό έλεγχο για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού φορολογικού ελέγχου.

Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου ως άνω άρθρου 67 του ν. 2238/94, προσωρινός έλεγχος μπορεί να διενεργείται στα στοιχεία των δηλώσεων και στα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν καθώς και στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, προκειμένου να διαπιστωθεί:

- Αν οι εκπτώσεις από το εισόδημα υπολογίσθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

- Το αντικείμενο εργασιών του υπόχρεου και αν το εισόδημα που δηλώθηκε ανταποκρίνεται προς τα πραγματικά δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του, καθώς και αν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του ν.2238/94.

- Αν με ανακλητική δήλωση μειώθηκαν νόμιμα οι φορολογικές υποχρεώσεις και επιβαρύνσεις γενικά.

2. Κατόπιν αυτών και σε ότι αφορά τη φορολογία εισοδήματος, προσωρινός έλεγχος διενεργείται για τη διαπίστωση:

- Τυχόν λογιστικών διαφορών επί επιχειρήσεων γενικά και ελεύθερων επαγγελματιών που το καθαρό εισόδημά τους προσδιορίζεται λογιστικά. Μεταξύ άλλων, κυρίως γίνεται έλεγχος:

. Των λογιστικών εγγραφών στα βιβλία.

. Των κάθε είδους δαπανών (παραγωγής, διοίκησης, γενικών εξόδων κλπ).

. Τυχόν καταχώρησης στα βιβλία δαπανών χωρίς στοιχεία ή καταχώρησης επιπλέον ποσών δαπανών από τα αναγραφόμενα στα στοιχεία που έχουν ληφθεί.

. Τυχόν αθροιστικών λαθών των βιβλίων στα έσοδα ή τα έξοδα.

. Τυχόν μη καταχώρησης ή ανακριβούς καταχώρησης εκδοθέντων ή ληφθέντων φορολογικών στοιχείων γενικά στα βιβλία του υπόχρεου (**υποχρεωτικά ελεγκτέα με τακτικό έλεγχο η υπόθεση σε περίπτωση διαπίστωσης μη καταχώρησης ή ανακριβούς καταχώρησης**).

. Τυχόν καταχώρησης στα βιβλία μη επαγγελματικών δαπανών. Επισημαίνεται σχετικώς, ότι πρέπει να ελέγχεται με ιδιαίτερη προσοχή αν η δαπάνη πραγματοποιήθηκε για τις ανάγκες της επιχείρησης ή του επαγγέλματος και όχι για άλλους λόγους (π.χ. δαπάνη που αφορά την οικία ελεύθερου επαγγελματία κ.τ.λ.).

- Της ακριβούς ή μη μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις φορολογικές δηλώσεις και τα συμπληρωματικά τους έντυπα.

- Της ορθότητας των δεδομένων της δήλωσης γενικά και των εκπεστέων φόρων (προκαταβληθέντων, κάθε είδους παρακρατηθέντων φόρων κλπ).

- Ορθού προσδιορισμού των καθαρών κερδών (λογιστικά ή εξωλογιστικά, ανάλογα με την περίπτωση ) και εφαρμογής του ορθού Μ.Σ.Κ.Κ., όταν τα αποτελέσματα προσδιορίζονται εξωλογιστικά.

- Συνδρομής των προβλεπόμενων προϋποθέσεων και ορθής εφαρμογής γενικά των διατάξεων για το σχηματισμό ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών και αφορολόγητων εκπτώσεων.

- Ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί τεκμηρίων διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων φυσικών προσώπων (άρθ. 15 – 19 ν. 2238/94).

3. Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ανωτέρω άρθρου 67 του ν. 2238/94, η διενέργεια προσωρινού ελέγχου, και αν ακόμα το προσωρινό φύλλο που εκδόθηκε έγινε οριστικό, δεν αποκλείει τη διενέργεια και δεύτερου προσωρινού ελέγχου και

την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, με αντικείμενο ελέγχου το ίδιο ή διαφορετικό του πρώτου προσωρινού ελέγχου, αν από στοιχεία ή πληροφορίες ή από βάσιμες υπόνοιες ή από τα στοιχεία των φορολογικών δηλώσεων προκύπτει ότι δεν δηλώθηκε ή δηλώθηκε ανακριβώς συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη.

Συνεπώς, εφόσον δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, δεν πρέπει για τον ίδιο υπόχρεο, την ίδια χρήση και το ίδιο αντικείμενο, να διενεργείται και δεύτερος προσωρινός έλεγχος. Σε κάθε περίπτωση βεβαίως, μπορεί, υπόθεση που ελέγχθηκε με προσωρινό έλεγχο να επιλεγεί με βάση τα σχετικά κριτήρια επιλογής και να οδηγηθεί σε πλήρη και οριστικό έλεγχο κατά το άρθρο 66 του ν. 2238/94, στο πλαίσιο μάλιστα του οποίου δεν αποκλείεται ο καταλογισμός και επί πλέον διαφορών για το φορολογικό αντικείμενο που ήδη ελέγχθηκε από τον προηγούμενο προσωρινό έλεγχο, εφόσον βεβαίως συντρέχει τέτοια περίπτωση.

4. Επισημαίνεται ότι υποχρεωτικά ελεγκτέα με τακτικό έλεγχο καθίσταται η υπόθεση και γίνεται τακτικός έλεγχος κατά τις κείμενες διατάξεις, για όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις, αν από προσωρινό έλεγχο διαπιστωθεί ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία γενικά δεν έχουν καταχωρηθεί ή έχουν καταχωρηθεί ανακριβώς στα τηρούμενα από τον υπόχρεο βιβλία (παρ.2.β άρθ. 67 ν. 2238/94). Τα ίδια πρέπει να εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις που κατά τη διάρκεια προσωρινού ελέγχου διαπιστώνεται η απόκρυψη φορολογητέας ύλης από οποιαδήποτε άλλα στοιχεία (π.χ. από λογαριασμούς Τραπεζών, χρησιμοποίηση παράνομων φορολογικών ταμειακών μηχανών, ύπαρξη και κατάσχεση ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων με μη νόμιμες συναλλαγές, από δεδομένα διαφόρων πηγών πληροφόρησης, από χρήση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων κλπ), για τα οποία απαιτείται τακτικός έλεγχος.

Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις ολοκληρώνεται ο προσωρινός έλεγχος για τον οποίο εκδόθηκε η εντολή, συντάσσονται οι τυχόν εκθέσεις παραβάσεων ΚΒΣ και περαιτέρω η υπόθεση προτάσσεται για άμεσο τακτικό έλεγχο από την αρμόδια προς τούτο ελεγκτική αρχή.

5. Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 67 του ν. 2238/94, προσωρινός έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί και για να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 52 και 54 έως 58 του νόμου αυτού, για την προκαταβολή καθώς και για την παρακράτηση του φόρου εισοδήματος, η οποία ειδικότερα και παρουσιάζει εξαιρετικά ιδιαίτερο ενδιαφέρον (σχετ. η περίπτ. Γ' κατωτέρω).

### **B. Προσωρινός έλεγχος στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α)**

Με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 2859/2000 (40 του ν.1642/1986) παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης προσωρινής πράξης προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο, αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προκύπτει απ' αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις.

Η προσωρινή πράξη περιέχει τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου, το φόρο που αναλογεί, τις εκπτώσεις του φόρου, καθώς και τον πρόσθετο φόρο.

**Ελεγκτικές ενέργειες κατά τον προσωρινό έλεγχο του ΦΠΑ****α. Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις**

Ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων και στοιχείων του ελεγχόμενου, κρίνεται σκόπιμο να διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές ενέργειες, για το χρονικό διάστημα για το οποίο έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου:

- . Έλεγχος υποβολής δηλώσεων
  - Περιοδικών.
  - Εκτακτων περιοδικών.
  - Εκκαθαριστικών.
  - Στατιστικών δηλώσεων (Intrastat) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.
  - Ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (Listing).
  - Ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.
- . Έλεγχος δηλώσεων έναρξης, μεταβολών-μετάταξης, οριστικής παύσης εργασιών.

**β. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που μεταξύ άλλων κυρίως διενεργούνται.**

- Έλεγχος ορθής σύνταξης και υποβολής των περιοδικών και των εκκαθαριστικών δηλώσεων. Αν έχουν αναγραφεί σωστά (κατ' αξία και κωδικό, ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α), οι εισροές (αγορές και δαπάνες) και οι εκροές (έσοδα), όπως προκύπτουν συνολικά από τους οικείους λογαριασμούς των τηρουμένων βιβλίων ή την ανάλυση των στηλών του βιβλίου Εσόδων -Εξόδων ή του βιβλίου Αγορών.
- Έλεγχος της καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία του αναγραφόμενου Φ.Π.Α στα ληφθέντα ή εκδοθέντα κατά περίπτωση από την επιχείρηση φορολογικά στοιχεία.
- Έλεγχος αν μετά την υποβολή σχετικής αίτησης για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, η επιχείρηση κατά το χρόνο που εκκρεμεί η επιστροφή, όχι νόμιμα συνέχισε να μεταφέρει προς συμψηφισμό και έκπτωση, στις επόμενες περιόδους, το ποσό του οποίου ζήτησε την επιστροφή.
- Έλεγχος αν έχουν γίνει καταστρατηγήσεις των υφιστάμενων διατάξεων περί απαλλαγής από Φ.Π.Α, όπως αγορές επενδυτικών αγαθών, πωλήσεις σε πρεσβείες ή πλοία, εξαγωγές κ.λ.π., μη νόμιμη απαλλαγή από Φ.Π.Α πωλήσεων αγαθών σε φερόμενους αγοραστές εγκατεστημένους εκτός Ελλάδος, χωρίς δηλαδή την ταυτόχρονη και πραγματική αποστολή των πωλουμένων αγαθών στον αγοραστή εκτός Ελλάδος κ.λ.π.
- Έλεγχος αν έχει διενεργηθεί Pro-rata στις περιοδικές δηλώσεις ή διακανονισμός Φ.Π.Α των εκπτώσεων στις εκκαθαριστικές δηλώσεις, όπου απαιτείται.
- Έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων περί παραγραφής του Φ.Π.Α.
- Έλεγχος για την εξακρίβωση των αιτίων που προκάλεσαν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο, σε μια φορολογική ή διαχειριστική περίοδο, για την ορθότητα ή μη αυτού.
- Έλεγχος καταβολής του φόρου που αναλογεί:

α. Στα αγαθά που αναλήφθηκαν από τον ίδιο τον επιχειρηματία στην περίπτωση της διακοπής των εργασιών ατομικής επιχείρησης.

β. Στα αγαθά που αναλήφθηκαν από τον εταίρο, κατά τη διάλυση της εταιρίας ή την αποχώρησή του.

γ. Στα αγαθά που διατέθηκαν από την επιχείρηση για τις ανάγκες της, για τα οποία έχει εκπέσει το φόρο εισροών κατά την αγορά ή την παραγωγή τους, εφόσον γι' αυτά δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (π.χ. επιχείρηση που κατασκευάζει σκάφη αναψυχής και χρησιμοποιεί ένα απ' αυτά για τις ανάγκες της), καθόσον οι πράξεις αυτές που συνιστούν αυτοπαράδοση αγαθών είναι φορολογητέες.

- Έλεγχος αν έπρεπε να είχε γίνει ένταξη στο σύστημα Μητρώου Φ.Π.Α (VIES).
- Έλεγχος για τυχόν περιπτώσεις που απαιτείται καταβολή φόρου με έκτακτη δήλωση.

#### **γ. Έλεγχος ειδικών καθεστώτων Φ.Π.Α.**

Εκτός από τους υπόχρεους που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς, προβλέπονται και τα ειδικά καθεστώτα Φ.Π.Α., τα οποία επίσης ελέγχονται:

- . Των μικρών επιχειρήσεων.
- . Των αγροτών.
- . Των πρακτορείων ταξιδίων.
- . Φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών.
- . Φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.
- . Φορολογίας για τις πωλήσεις σε Δημοπρασία.
- . Επενδυτικού χρυσού.

#### **δ. Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται για τις επιχειρήσεις που:**

- . Πωλούν αγαθά τα οποία ανήκουν σε διαφορετικούς συντελεστές Φ.Π.Α., διότι είναι πιθανόν να μεταφέρουν στα τηρούμενα βιβλία τις αξίες των πωληθέντων που ανήκουν στον υψηλό συντελεστή στη στήλη εσόδων με τον χαμηλό συντελεστή.
- . Τηρούν τα βιβλία τους μηχανογραφικά και ενδεχομένως χρησιμοποιούν λάθος συντελεστή Φ.Π.Α., διότι σε πολλά προγράμματα καταχωρείται μόνο η αξία των πωλήσεων και ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται αυτόματα.
- . Διατηρούν πιστωτικό υπόλοιπο από την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, το οποίο μεταφέρεται στην επόμενη, ενώ είναι πιθανό να έχει επιστραφεί ή να έχει ζητηθεί η επιστροφή του ή να έχει τροποποιηθεί το ποσό αυτό ή να έχει παραγραφεί το δικαίωμα μεταφοράς.
- . Προέρχονται από μετάταξη, υποχρεωτική ή προαιρετική, από ένα καθεστώς του Φ.Π.Α σε άλλο.



**Γ. Προσωρινός έλεγχος σε ορισμένες περιπτώσεις παρακρατούμενων φόρων και φορολογίας χαρτοσήμου.**

**1. Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) (Άρθρα 57, 67 παρ.4 ν. 2238/94)**

Ο έλεγχος αυτός αναφέρεται στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, καθώς και στα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου (μέχρι 31-12-2001). Σύνηθες είναι το φαινόμενο επιχειρήσεων, οι οποίες εκτός από το μισθό -ημερομίσθια, καταβάλουν στο προσωπικό τους διάφορες πρόσθετες παροχές που αποτελούν προσαύξηση αποδοχών και συνεπώς πρέπει να ελέγχεται εάν συνυπολογίσθηκαν με τις κύριες αποδοχές για την παρακράτηση του φόρου.

Ελέγχεται και διαπιστώνεται αν:

- Έγινε ορθή παρακράτηση του φόρου.
- Αποδόθηκαν ορθά και εμπρόθεσμα στο Δημόσιο τα παρακρατηθέντα ποσά φόρου καθώς και τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου πλέον εισφορά ΟΓΑ.

**2. Φόρος ελεύθερων επαγγελματιών (Άρθρα 58, 67 παρ.4 ν.2238/94)**

Ο έλεγχος αφορά την παρακράτηση και απόδοση του φόρου που παρακρατείται από τις καταβαλλόμενες ακαθάριστες αμοιβές σε ελεύθερους επαγγελματίες του άρθρου 48 του ν.2238/94. Το ποσοστό της παρακράτησης ανέρχεται από 3.1.1989 έως και 16.2.1998 σε 15% (παρ.7 άρθ.11 του ν.1828/89) και σε 20% από 17.2.1998 (παρ.17 άρθ.3 του ν.2579/98). Ελέγχεται και διαπιστώνεται:

- Το είδος της αμοιβής (έλεγχος οικείων παραστατικών του ΚΒΣ).
- Η ορθή παρακράτηση του φόρου.
- Η εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο.

**3. Φόρος Εργολάβων κ.λ.π.(Άρθρα 55 παρ. 1β' και 67 παρ.4 ν.2238/94)**

Ο έλεγχος αφορά την παρακράτηση φόρου 2% έως 10.5.1994 και 3% από 11.5.1994 (παρ.5 άρθ.19 ν.2214/94) στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων καθώς και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων, ο οποίος υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος. Ελέγχεται και διαπιστώνεται:

- Το είδος του εισοδήματος (έλεγχος οικείων παραστατικών του ΚΒΣ).
- Η ορθή παρακράτηση του φόρου.
- Η εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο.

**4. Φόρος Αμοιβών Τρίτων (Άρθρα 55 παρ. 1ε', 67 παρ.4 ν. 2238/94)**

Ο έλεγχος αφορά την παρακράτηση φόρου 15% από 3.1.89 έως και 16.2.98 (παρ.4 άρθ.11 ν.1828/89) και 20% από 17.2.1998 (παρ.15 άρθ.3 ν.2579/98), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55 παρ.1ε' και 58 παρ.1, εδάφ. 3, 4 του ν.2238/94, επί των αμοιβών που καταβάλλονται σε τρίτους, εκτός από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 2 του Π.Δ 186/92, για προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων,

εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται από το Π.Δ 186/92 η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από το δικαιούχο των αμοιβών αυτών. Ο φόρος υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών και η απόδοση αυτού γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 παρ.1 του ν. 2238/94.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15ε, παρ.6 του ΚΝΤΧ, οι παραπάνω αμοιβές υπόκεινται και σε τέλος χαρτοσήμου 3%, πλέον εισφορά ΟΓΑ 20%. Ελέγχεται και διαπιστώνεται:

- Το είδος των αμοιβών (έλεγχος των αποδείξεων δαπανών που εκδόθηκαν από τον καταβάλλοντα τις αμοιβές).
- Η ορθή παρακράτηση του φόρου.
- Η ορθή και εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών φόρου, καθώς και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ, στο Δημόσιο.

#### **5. Φόρος τόκων δανείων (Άρθρα 54, 67 παρ.4 ν. 2238/94)**

Ελέγχεται η παρακράτηση φόρου για τα εισοδήματα από τόκους δανείων (σχετ. άρθ. 24, 25 ν.2238/94) με βάση τις υφιστάμενες εγγραφές στα βιβλία (ποσοστό 20% από 30-6-92, σχετ. άρθ. 9, παρ. 6 ν. 2065/92). Ελέγχεται και διαπιστώνεται:

- Η ορθή παρακράτηση του φόρου.
- Η εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο.

Ειδικά για συγγενείς επιχειρήσεις, συνδεδεμένες, ομίλους κλπ, επιδεικνύεται ιδιαίτερη προσοχή για τυχόν αλληλόχρεους λογαριασμούς που ενδεχόμενα υποκρύπτουν δανεισμό.

#### **6. Φόρος μισθών μελών Δ.Σ. Α.Ε. και φόρος μισθών και κάθε είδους απολαβών εταιρών ΕΠΕ (Άρθρα 55 παρ. 1α', 67 παρ.4 ν. 2238/94)**

Ο έλεγχος αφορά την παρακράτηση φόρου στους μισθούς που καταβάλλονται από ΑΕ στα μέλη του Δ.Σ. για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του Δ.Σ. είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε εκτός του Ι.Κ.Α. ασφαλιστικό οργανισμό ή Ταμείο (σχετ. άρθ. 28, παρ. 3, περ. στ' ν.2238/94). Ελέγχεται και διαπιστώνεται:

- Αν με βάση το βιβλίο πρακτικών Δ.Σ. έγινε ανάθεση καθηκόντων και ποίων σε μέλη του Δ.Σ.
- Η ορθή παρακράτηση του φόρου.
- Η εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο.

Επίσης, ο παραπάνω έλεγχος αφορά την παρακράτηση φόρου στους μισθούς και στις κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται και από εταιρία περιορισμένης ευθύνης σε εταίρους της, από 1-1-2003, για υπηρεσίες που παρέχουν σ' αυτήν, εφόσον οι εταίροι είναι ασφαλισμένοι για τις υπηρεσίες αυτές σε οποιονδήποτε εκτός του Ι.Κ.Α. ασφαλιστικό οργανισμό ή Ταμείο (σχετ. άρθ. 8, παρ. 2,3 ν. 3091/2002).

**7. Φόρος αποζημιώσεων απολυομένων (Άρθρα 14 παρ. 1, 67 ν.2238/94, 7 παρ.18 ν.1160/81, 15 παρ.3 ν.1563/85)**

Ο έλεγχος αυτός διενεργείται για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του ν. 2238/94, περί παρακράτησης φόρου επί των αποζημιώσεων που καταβάλλονται με βάση τους νόμους που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή (ν. 2112/1920 κ.λ.π.).

Ο φόρος παρακρατείται κατά την πληρωμή της αποζημίωσης στο δικαιούχο και υπολογίζεται από 11-5-1994 μέχρι 31-12-2002(παρ. 8 άρθ. 13 ν. 2214/94), με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 2238/94, στο καθαρό ποσό της αποζημίωσης, μετά την αφαίρεση ποσού ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών (3.000 ευρώ). Για αποζημιώσεις από 1-1-2003 και μετά ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καθαρό ποσό της αποζημίωσης μετά την αφαίρεση ποσού είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ (άρθ. 3 παρ.8 του ν. 3091/2002).

Σημειώνεται ότι το ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης του ν. 2112/1920 υπόκειται και σε τέλος χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παράγρ. 18 του ΚΝΤΧ, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% (μέχρι 31-12-2001).

Ελέγχεται και διαπιστώνεται αν:

- Κατά την ελεγχόμενη περίοδο έγιναν απολύσεις εργαζομένων, οπότε ελέγχονται τα απαραίτητα δικαιολογητικά που έχουν υποβληθεί για την απόλυση στο Υπουργείο Εργασίας.
- Έγινε ορθή παρακράτηση του φόρου.
- Αποδόθηκαν ορθά και εμπρόθεσμα στο Δημόσιο τα παρακρατηθέντα ποσά φόρου καθώς και τα αναλογούντα (μέχρι 31-12-2001) τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον εισφορά ΟΓΑ 20%.

**8. Χαρτόσημο αμοιβών μελών Δ.Σ. Α.Ε.(Άρθρα 15ε παρ. 7 Κ.Ν.Τ.Χ., 56 παρ.2 ν.814/78)**

Ο έλεγχος αφορά την απόδοση τελών χαρτοσήμου 1%, πλέον εισφορά ΟΓΑ 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 15ε του Κ.Ν.Τ.Χ., επί των καταβαλλόμενων αμοιβών από ανώνυμες εταιρείες στα μέλη του Δ.Σ. για συμμετοχή σε συμβούλια. Ελέγχεται και διαπιστώνεται:

- Το ύψος των αμοιβών
- Η ορθή και εμπρόθεσμη απόδοση των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου πλέον εισφοράς ΟΓΑ στο Δημόσιο.

**5. ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ**

Με την παρούσα ανάλυση επιχειρείται η καταγραφή μιας πτιό διεξοδικής προσέγγισης στα κυριότερα θέματα και αντικείμενα του προσωρινού φορολογικού ελέγχου.

Είναι αυτονόητο ότι σε κάθε περίπτωση, τόσο για τα θέματα και αντικείμενα που αναλύονται, όσο βεβαίως και για τα υπόλοιπα που αποτελούν επίσης αντικείμενο του προσωρινού φορολογικού ελέγχου και δεν αναφέρονται, ο έλεγχος θα ανατρέχει στις οικείες διατάξεις των βασικών φορολογικών νόμων (ν.2238/94, 2859/2000 περί Φ.Π.Α. κλπ) και στις αντίστοιχες εγκυκλίους και προκειμένου για ελέγχους Φ.Π.Α. από τις υπηρεσίες του Σ.Δ.Ο.Ε. στο **Ειδικό Επιχειρησιακό**

**Σχέδιο Ελέγχου Φ.Π.Α.**, αριθ. πρωτ. 120/9-4-1997. Σε κάθε περίπτωση, χρήσιμο επίσης βοήθημα αποτελεί ο Οδηγός Φορολογικού Ελέγχου (έκδοση 1999 Σ.Ε.Υ.Υ.Ο.) που προ πολλού ήδη έχει διανεμηθεί σε ελεγκτές του Υπουργείου, στο βαθμό βεβαίως που δεν έχουν μεταβληθεί οι σχετικές διατάξεις.

Ευνόητο επίσης είναι ότι ειδικότερες λοιπές οδηγίες που έχουν παρασχεθεί με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1195/96, ΠΟΛ.1209/98, ΠΟΛ.1065/99, ΠΟΛ.1197/99, ΠΟΛ.1103/2001 και ΠΟΛ.1163/2001, σε σχέση με τις διενεργούμενες επαληθεύσεις και άλλα ουσιαστικά ζητήματα επί θεμάτων προσωρινών φορολογικών ελέγχων, καθώς και την αξιοποίηση προς τούτο και των δυνατοτήτων του TAXIS, συνεχίζουν να ισχύουν. Ακόμα, για τον προσωρινό έλεγχο εφαρμόζονται και όσα αναφέρονται γι' αυτόν στις ΠΟΛ. 1061/2003 και 1062/2003.



Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ

ΑΠΟΣΤ. ΦΩΤΙΑΔΗΣ