



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ**  
**& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**  
**ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ**  
**ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Δ΄**  
**Ταχ. Δ/νση :Κ. Σερβίας 10**  
**Ταχ. Κωδ. :101 84 ΑΘΗΝΑ**  
**Τηλ. :210 3375206, 3375205**  
**FAX :210 3375416**

**Αθήνα, 27 Ιουλίου 2011**

**ΠΟΛ. 1162**

**ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.**

**Θέμα: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1072/8-4-2011 «Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων».**

#### **ΓΕΝΙΚΑ**

Με την απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1072/8-4-2011 (ΦΕΚ 577 Β΄), η οποία σας έχει ήδη κοινοποιηθεί και για τις υπαγόμενες στην απόφαση αυτή υποθέσεις, καθορίζονται τα κριτήρια επιλογής των υποθέσεων αυτών για τακτικό φορολογικό έλεγχο, οι διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις και η διαδικασία ελέγχου γενικά, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό.

Τα βασικά σημεία της παραπάνω απόφασης είναι:

**α)** Η διενέργεια ελέγχων βάσει συγκεκριμένων αντικειμενικών κριτηρίων με σύντομο και αντικειμενικό τρόπο, ο οποίος βασίζεται σε συγκεκριμένες ελεγκτικές διασταυρώσεις και

επαληθεύσεις που κατ' ελάχιστο όριο κρίνονται απαραίτητες, αλλά συγχρόνως εναρμονίζεται με τις βασικές ελεγκτικές αρχές.

**β)** Η διενέργεια ελέγχων βάσει των διατάξεων της Α.Υ.Ο.Ο. 1021681/1120 / ΠΟΛ 1037/2005 για τις υποθέσεις που εξαιρούνται ρητά από τον προβλεπόμενο με την απόφαση τρόπο.

**γ)** Ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών, βεβαίωσης και καταβολής των οικείων φόρων για τις υποθέσεις που ελέγχονται με την απόφαση εφόσον επιτυγχάνεται επίλυση των διαφορών.

**δ)** Για λόγους ισονομίας, ο ίδιος ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών, προβλέπεται και για τις υποθέσεις που εξαιρούνται από τον τρόπο ελέγχου με την απόφαση, εφόσον επιτυγχάνεται διοικητικός συμβιβασμός.

**ε)** Επίσης για λόγους ισονομίας, ο ίδιος ειδικός τρόπος επίλυσης των διαφορών καθώς βεβαίωσης και καταβολής των οικείων φόρων προβλέπεται και για τις υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με την Α.Υ.Ο.Ο. 1021681/1120/ΠΟΛ. 1037/2005, για τις οποίες κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης (12.4.2011) δεν έχουν επιλυθεί οι σχετικές διαφορές, και εν συνεχεία επιτυγχάνεται διοικητικός και όχι δικαστικός συμβιβασμός.

Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης παρέχουμε κατά κεφάλαιο και άρθρο και όπου κρίνεται αναγκαίο τις ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες:

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄**

### **ΤΡΟΠΟΣ & ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΑΝΕΛΕΓΚΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ**

#### **ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ**

#### **ΑΡΘΡΟ 1**

#### **ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΕΣ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ**

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που προβλέπεται από την απόφαση αυτή υπάγονται οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών επιτηδευματιών που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και την 31.12.2009.

Ειδικότερα, οι διατάξεις της απόφασης στο σύνολό τους εφαρμόζονται για εκείνες τις ανέλεγκτες υποθέσεις που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν έως και την 31.12.2009, για τις οποίες κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης (12-4-2011) δεν είχε γίνει έναρξη του τακτικού ελέγχου (θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων).

Για υποθέσεις, όμως, που αφορούν τις ίδιες ως άνω διαχειριστικές περιόδους όπου κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης έχει γίνει έναρξη του τακτικού ελέγχου με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. 1021681/1120/ΠΟΛ. 1037/2005, ολοκληρώνεται ο έλεγχος σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια απόφαση και περαιτέρω, όσον αφορά τον τρόπο διοικητικής επίλυσης των διαφορών και τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των ποσών φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων που προκύπτουν από την επίλυση των διαφορών, ισχύουν τα οριζόμενα στις διατάξεις της απόφασης( ΠΟΛ. 1072/2011).

Επισημαίνεται ότι από τις διατάξεις της απόφασης δεν θίγονται οι ισχύουσες διατάξεις περί 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 ορίζονται οι υποθέσεις οι οποίες εξαιρούνται από τον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που προβλέπεται από την απόφαση.

Σχετικά με τις διατάξεις αυτές διευκρινίζουμε κατά περίπτωση τα ακόλουθα:

**α)** Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α, από τη διαδικασία και τον τρόπο ελέγχου της απόφασης από κάθε υπόθεση εξαιρείται η ανέλεγκτη χρήση στην οποία τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι μεγαλύτερα του ποσού των είκοσι εκατομμυρίων (20.000.000) ευρώ ή του αντίστοιχου ποσού σε δραχμές και όλες οι επόμενες αυτής χρήσεις. Σε περίπτωση υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου για την υπαγωγή ή μη στην απόφαση λαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα όλης της υπερδωδεκάμηνης περιόδου.

**β)** Η εξαίρεση της περίπτωσης β καταλαμβάνει εκείνες τις χρήσεις επιχειρήσεων των οποίων ο τακτικός έλεγχος έχει ήδη ανατεθεί σε ειδικό συνεργείο ελέγχου (άρθρ. 39 παρ. 1 ν. 1914/1990) κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθώς και κάθε υπόθεση της οποίας μελλοντικά ο τακτικός έλεγχος ανατίθεται σε ειδικό συνεργείο ελέγχου. Όμως, οι λοιπές χρήσεις των προαναφερόμενων επιχειρήσεων, ο έλεγχος των οποίων δεν έχει ανατεθεί σε Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου, υπάγονται στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου της απόφασης, εφόσον δεν εξαιρούνται από άλλο λόγο. Επίσης, στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου της απόφασης υπάγονται και οι υποθέσεις επιχειρήσεων των οποίων ο έλεγχος έχει ανατεθεί σε άλλη ελεγκτική αρχή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 2873/2000, εφόσον και στην περίπτωση αυτή δεν συντρέχει λόγος εξαίρεσης.

γ) Η εξαίρεση της περίπτωσης γ' καταλαμβάνει τις υποθέσεις φορολογίας πλοίων, καθώς και όλες τις υποθέσεις λοιπών φορολογιών που σχετίζονται με τις υποθέσεις αυτές, οι οποίες ανά φορολογία ελέγχονται με τις κατά περίπτωση ισχύουσες διατάξεις.

δ) Με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' παρέχεται η δυνατότητα και ορίζεται η διαδικασία εξαίρεσης από τον τρόπο ελέγχου που προβλέπεται με την απόφαση σε εξαιρετικές περιπτώσεις υποθέσεων, για τις οποίες υπάρχουν στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι πρέπει να διενεργηθεί πλήρης έλεγχος. Ευνόητο είναι όμως ότι οι διατάξεις αυτές θα εφαρμόζονται μόνο στις περιπτώσεις στις οποίες πράγματι με βάση τα υπάρχοντα στοιχεία επιβάλλεται η εξαίρεση, για τον κυριότερο λόγο ότι προκύπτει φοροδιαφυγή ή έκταση της οποίας δεν μπορεί να προσδιορισθεί με τον τρόπο ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση.

Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις υποθέσεων οι οποίες θα μπορούσαν να εξαιρεθούν:

-Περιπτώσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών ή λήψης σε ευρεία έκταση εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, στις οποίες λόγω των υφιστάμενων στοιχείων επιβάλλεται εμπειριστατωμένος έλεγχος.

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

3. Με τις διατάξεις της παρ. 3 ορίζεται ότι για τον έλεγχο των κατά τα ανωτέρω εξαιρούμενων υποθέσεων διενεργούνται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. 1021681/1120/ΠΟΛ. 1037/2005 και ακολουθείται η προβλεπόμενη από τις διατάξεις της ανωτέρω απόφασης διαδικασία, με την επιφύλαξη 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 διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. 1021681/1120/ΠΟΛ 1037/2005. 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, όμως, μη επίλυσης των διαφορών κατά τις πιο πάνω διατάξεις, τότε είναι ευνόητο ότι για την περαιτέρω διαδικασία εφαρμόζονται στο σύνολό τους οι διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ 1037/2005.

**ΑΡΘΡΟ 2****ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟ**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται τα κριτήρια και ο τρόπος επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων. Σχετικά με τις διατάξεις αυτές διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Με την παράγραφο 1 τίθενται συγκεκριμένα κριτήρια επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων. Η επιλογή των υποθέσεων μπορεί να γίνεται και με συνδυασμό κριτηρίων, ανάλογα με τα πραγματικά δεδομένα και τη βαρύτητα κάθε υπόθεσης.

Τα κριτήρια επιλογής κατά σειρά προτεραιότητας είναι τα εξής:

- α. Όταν υπάρχουν ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ή δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία για φοροδιαφυγή.
- β. Όταν δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ ή άλλων φορολογικών αντικειμένων.
- γ. Όταν υφίστανται μεγάλα πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ που δεν δικαιολογούνται από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης.
- δ. Όταν υπάρχουν κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία ή φορολογικές ταμειακές μηχανές ή φορολογικοί μηχανισμοί.
- ε. Σε περιπτώσεις απώλειας βιβλίων και στοιχείων.
- στ. Όταν επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που δεν διαθέτουν αξιόλογα αποθέματα ή επί ελευθέρων επαγγελματιών δηλώθηκαν μεγάλα ποσά δαπανών.
- ζ. Όταν τα καθαρά κέρδη δεν προσδιορίστηκαν κατά τις κείμενες διατάξεις ή δεν εφαρμόσθηκε ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρών κερδών, εφόσον προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός τους.
- η. Όταν υπάρχει αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεων Φ.Π.Α.
- θ. Όταν τα δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα δεν βρίσκονται σε συμφωνία με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της απόφασης.
- ι. Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που από τις υποβληθείσες δηλώσεις προκύπτει χαμηλός συντελεστής μικτού και καθαρού κέρδους.
  - ια. Όταν έγινε χρήση αναπτυξιακών νόμων.
  - ιβ. Υποθέσεις επιτηδευματιών φυσικών προσώπων τα οποία, με βάση τα στοιχεία του περιουσιολογίου έτους 2008, υπόκεινται σε φορολόγηση για την ακίνητη περιουσία (Κεφάλαιο Δ' του ν. 3842/2010, ΦΕΚ 58 Α').

**ιγ.** Υποθέσεις για τις οποίες δεν έγινε αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010.

**ιδ.** Υποθέσεις οι οποίες υπήχθησαν στις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004 και περιλαμβάνονται στις επιλεχθείσες προς έλεγχο δηλώσεις σύμφωνα με τις Α.Υ.Ο.Ο. 1105941/1845/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1130/2007 και 1028045/1232/ΔΕ-Α/ΠΟΛ. 1035/11.3.2009 και δεν υπήχθησαν στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν. 3888/2010 και για τις οποίες κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης (12.4.2011), από την εφαρμογή των οριζόμενων στις Ε.Δ.Υ.Ο.Ο. 1027757/1257/ΔΕ-Α/6-3-2008/ΠΟΛ. 1049 και 1055521/1586/ΔΕ-Α/3-6-2009 /ΠΟΛ. 1072 αντίστοιχα, έχει προκύψει ότι πρέπει να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, ο οποίος κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία δεν έχει αρχίσει. Σε όσες, όμως, από τις προαναφερόμενες υποθέσεις έχει ξεκινήσει ο τακτικός έλεγχος σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1037/2005 αλλά κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης δεν έχει ολοκληρωθεί, συνεχίζεται και ολοκληρώνεται ο έλεγχος σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1037/2005 και περαιτέρω για τις υποθέσεις αυτές εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 12 της απόφασης.

Ακόμη από τις προαναφερόμενες υποθέσεις που υπήχθησαν στις διατάξεις του ν. 3296/2004, εκείνες για τις οποίες από την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης και μετά, (δηλαδή από 12.4.2011 και μετά) από την εφαρμογή των οριζόμενων στις προαναφερόμενες Ε.Δ.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1049/2008 και ΠΟΛ. 1072/2009 διαπιστώνεται ότι πρέπει να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος.

Εξαιρετικά, τυχόν περαιούμενες με βάση τις ανωτέρω διατάξεις του ν. 3296/2004 υποθέσεις, για τις οποίες από υφιστάμενα εν γένει στοιχεία διαπιστώνεται αποδεδειγμένα η μη ορθή εφαρμογή των ως άνω διατάξεων ως προς τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις και τους όρους της περαιώσης, οι οποίες δεν θεωρούνται περαιωθείσες και υπόκεινται σε τακτικό έλεγχο.

**ιε.** Σε δηλώσεις με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα εισοδήματα από κάθε κατηγορία.

**2.** Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται ότι η επιλογή των υποθέσεων γίνεται με ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών.

Περαιτέρω, ορίζεται ότι ποσοστό από 10% έως και 20% των επιλεγόμενων για έλεγχο υποθέσεων επιλέγεται από τυχαίο δείγμα επιτηδευματιών, για τους οποίους δεν συντρέχουν τα κριτήρια της παραγράφου 1 .

Το παραπάνω ποσοστό θα υπολογίζεται επί του συνολικού αριθμού των υποθέσεων που επιλέγονται για τακτικό έλεγχο με την απόφαση ανά έτος από κάθε ελεγκτική υπηρεσία. Για το τρέχον έτος το προαναφερόμενο ποσοστό του δείγματος θα υπολογισθεί για το συνολικό αριθμό των υποθέσεων που θα επιλεγούν για τακτικό έλεγχο έως το τέλος του έτους αυτού.

### **ΑΡΘΡΟ 3**

#### **ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ**

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζουν τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργούνται για όλη τη διάρκεια κάθε χρήσης και για 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. Σημειώνεται ότι κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και προ της διενέργειας των προαναφερόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων θα θεωρούνται τα τηρούμενα βιβλία και θα ερευνάται εάν είναι εμπρόθεσμα ενημερωμένα. Επίσης επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/1992), όπως αυτές αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις της παράγραφο 5 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ 66/Α΄) και ισχύουν, ο έλεγχος των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων ανεξαρτήτως κατηγορίας (Α΄, Β΄, Γ΄) γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ύστερα από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.

#### **Α. Επαληθεύσεις βάσει στοιχείων του επιτηδευματία**

1. Αν τηρήθηκαν όλα τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση, για το κεντρικό και τα υποκαταστήματα και η τήρησή τους είναι υποχρεωτική (βιβλία ανάλογα με την κατηγορία ένταξης, πρόσθετα και κάθε άλλου είδους βιβλία προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.). Σημειώνεται ότι αν βιβλία για τα οποία προβλέπεται θεώρηση χρησιμοποιήθηκαν πριν τη θεώρησή τους, θεωρούνται ως μη θεωρηθέντα για το χρονικό διάστημα μέχρι τη θεώρησή τους.

2. Αν τα τηρηθέντα βιβλία του κεντρικού και των υποκαταστημάτων, συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων, τηρήθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση.

3. Αν τα καθαρά κέρδη όπου προβλέπεται λογιστικός προσδιορισμός τους προσδιορίστηκαν σε κάθε χρήση λογιστικά, με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των

προβλεπόμενων από τα άρθρα 31 και 105 του Κ.Φ.Ε. εξόδων και δαπανών και όπου προβλέπεται εξωλογιστικός προσδιορισμός τους, εάν εφαρμόστηκε σε κάθε χρήση ο προβλεπόμενος μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους επί των αγορών ή των ακαθάριστων εσόδων κατά περίπτωση.

4. Έλεγχος αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. ως αυτές ισχύουν για κάθε διαχειριστική περίοδο.

5. Αν σε ετήσια βάση και σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ, τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τις φορολογικές ταμειακές μηχανές συμφωνούν με τις αντίστοιχες καταχωρήσεις στα τηρούμενα βιβλία και πέραν του ανωτέρω ορίου δειγματοληπτικά, κατά την κρίση του ελέγχου. Σε περίπτωση υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου εφόσον υποβάλλεται μια δήλωση για ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο αυτή, το παραπάνω όριο ποσού ισχύει για το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της περιόδου αυτής.

6. Αν για τις επιστροφές και εκπτώσεις πωλήσεων υπάρχουν νόμιμα δικαιολογητικά. Για επιτηδευματίες που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ελέγχονται επιστροφές και εκπτώσεις άνω των 1.000 ευρώ για κάθε φορολογικό στοιχείο και για επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας ελέγχονται επιστροφές και εκπτώσεις άνω των 1.000 ευρώ για κάθε φορολογικό στοιχείο σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ, άνω των 3.000 ευρώ για κάθε φορολογικό στοιχείο σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 και έως 9.000.000 ευρώ και άνω των 5.000 ευρώ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 ευρώ. Επισημαίνεται ότι η επαλήθευση αυτή αποσκοπεί στον εντοπισμό εικονικών επιστροφών ή εκπτώσεων και για το λόγο αυτό και ανά φορολογικό στοιχείο ελέγχεται εάν υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά (δελτία αποστολής, πιστωτικά τιμολόγια κ.λπ.). Σημειώνεται επίσης ότι τα παραπάνω όρια ποσών αφορούν καθαρά ποσά χωρίς Φ.Π.Α. ή άλλους φόρους ή τέλη.

7. Αν για τις παραγωγικές επενδύσεις και αφορολόγητες κρατήσεις των αναπτυξιακών νόμων έχουν εφαρμοσθεί οι κείμενες διατάξεις.

8. Αναφορικά με τον έλεγχο των βεβαιωμένων και ληξιπροθέσμων οφειλών και τη βοήθεια του τομέα του φορολογικού ελέγχου προς τον τομέα είσπραξης η οποία σημειωτέον έχει θεσμοθετηθεί με τις διατάξεις του Π.Δ. 2/1999, έχουν δοθεί επανειλημμένα



κατά καιρούς οδηγίες με τις εγκυκλίους 1010841/652/0016/1.2.2005, 1058329/1851/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1087/10.6.2005, 1089814/6156/0016/ΠΟΛ.1124/22.9.2005 και 1084133/5002/0016 /ΠΟΛ. 1111/2.9.2009.

Ειδικότερα, βάσει της τελευταίας ως άνω εγκυκλίου ΠΟΛ.1111/2009 (ενότητα 11), πρέπει να ακολουθούνται σχολαστικά συγκεκριμένες διαδικασίες που περιγράφονται στην εγκύκλιο αυτή και συνοπτικά έχουν ως εξής:

Πριν την έναρξη του ελέγχου, ο ελεγκτής, μεταξύ των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης συμπεριλαμβάνει και σημείωμα του δικαστικού τμήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., σε δύο αντίγραφα, για το ύψος των τυχόν βεβαιωμένων και ληξιπροθέσμων οφειλών, ή αντίγραφο της εικόνας των οφειλών του ελεγχόμενου επιτηδευματία από το μηχανογραφικό σύστημα συμπληρωμένο και με τις οφειλές του από άλλες Δ.Ο.Υ. Στη συνέχεια ενημερώνει σχετικώς τον ελεγχόμενο, παραδίδοντάς του το ένα αντίγραφο, να προβεί στην τακτοποίησή τους εντός εύλογου και συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος που θα έχει ορισθεί από το δικαστικό τμήμα της Δ.Ο.Υ. με επισημείωση επί του σημειώματος αυτού. Το σημείωμα αυτό δεν θα παραδίδεται στον ελεγχόμενο, αλλά θα παραμένει στο φάκελό του, μόνο στην περίπτωση που το σύνολο των ληξιπροθέσμων οφειλών έχει υπαχθεί σε νομοθετική ρύθμιση ή σε διευκόλυνση τμηματικής καταβολής ο δε φορολογούμενος συμμορφώνεται απόλυτα σε αυτές.

Περαιτέρω, ο ελεγκτής θα ερευνά και θα εντοπίζει με βάση όλα τα διαθέσιμα σε αυτόν στοιχεία (βιβλία επιχείρησης, υποβληθείσες δηλώσεις κ.λπ.) τις τυχόν απαιτήσεις του ελεγχόμενου οφειλέτη από τρίτα πρόσωπα ή από το δημόσιο ή από επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα ή πρόσωπα στα οποία έχει χορηγήσει δάνεια και θα συμπληρώνει ανάλογα με τα ευρήματα, το σχετικό πίνακα του κατά περίπτωση οικείου ειδικού εντύπου πληροφοριών περιουσιακών στοιχείων (φυσικών ή νομικών προσώπων). Εφόσον ο ελεγκτής δεν εντοπίσει καθόλου τέτοιες απαιτήσεις ή εντοπίσει απαιτήσεις που δεν υπερβαίνουν το ύψος των βεβαιωμένων και ληξιπροθέσμων οφειλών του ελεγχόμενου, θα συμπληρώνει κατά το δυνατόν πληρέστερα και με βάση τα διαθέσιμα σε αυτόν στοιχεία στο πλαίσιο του ελέγχου που διενεργεί, το παραπάνω ειδικό έντυπο και σε όλους τους πίνακες και ενδείξεις (διαφορετικά δεν θα συμπληρώνονται οι υπόλοιποι πίνακες και ενδείξεις). Ειδικότερα ως προς την αξία των κινητών περιουσιακών στοιχείων θα αναγράφεται ή κατ' εκτίμηση αξία αυτών, προσεγγίζοντας την πραγματική τρέχουσα (εμπορική) αξία.

Στη συνέχεια το έντυπο αυτό θα υπογράφεται από τον ελεγκτή και θα παραδίδεται, εντός πέντε ημερών από την έναρξη του ελέγχου στον επόπτη ελέγχου για υπογραφή και από αυτόν θα παραδίδεται αμέσως στο δικαστικό τμήμα για τις περαιτέρω ενέργειές του.

Ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα, τα παραπάνω ειδικά έντυπα θα συμπληρώνονται υποχρεωτικά σε όλους τους πίνακες και τις ενδείξεις τους, ανάλογα με το ύψος των ληξιπρόθεσμων χρεών κ.λπ. ή το ύψος των φόρων κ.λπ. που προκύπτουν από το διενεργούμενο έλεγχο σύμφωνα με τις επιμέρους διακρίσεις και οδηγίες της περίπτωσης 11.6 της ενότητας 11 της παραπάνω εγκυκλίου.

Κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου θα εντοπίζονται, για τις παραβάσεις ή τις φορολογικές διαφορές που προκύπτουν και τα συνυπόχρεα με τον πρωτοφειλέτη πρόσωπα ( σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1103/2004), τα οποία στη συνέχεια θα αναγράφονται υποχρεωτικά στους χρηματικούς καταλόγους βεβαίωσης των οφειλών.

Όλα τα παραπάνω εφαρμόζονται υποχρεωτικά σε όλους τους διενεργούμενους με την απόφαση ελέγχους.

**9.** Έλεγχος κάθε δαπάνης, ανεξαρτήτως του ύψους αυτής, που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρεία, καθώς και των ποσών που καταβάλλονται σε εξωχώρια εταιρεία για κάθε είδους δικαιώματα και αποζημιώσεις, ανεξαρτήτως του ύψους αυτών, και εφαρμογή των οριζομένων στην παράγραφο 14 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 5 του ν. 3091/2002 και ισχύει για χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά.

## **Β. Επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων**

**1.** Από τον έλεγχο θα ερευνάται αν υφίστανται στο αρχείο της υπηρεσίας διαπιστωμένες παραβάσεις του Κ.Β.Σ ή οποιαδήποτε άλλα έγγραφα ή στοιχεία που αναφέρονται σε παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που σχετίζονται με τις ελεγχόμενες υποθέσεις. Οι πιο πάνω παραβάσεις θα λαμβάνονται υπόψη για το χαρακτηρισμό του κύρους των βιβλίων και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών και σε περίπτωση που δεν έχει κινηθεί η διαδικασία επιβολής σχετικών προστίμων του Κ.Β.Σ. θα ακολουθείται η διαδικασία που ορίζεται στην παράγραφο 5 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 άλλες αρχές ή φορείς.

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

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

Πρέπει να δίδεται ιδιαίτερη βαρύτητα στον έλεγχο έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών. Για το σκοπό αυτό, θα διερευνώνται και θα αξιοποιούνται κάθε είδους σχετικές πληροφορίες και στοιχεία, όπως καταστάσεις εκδοτών εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων ή άλλα έγγραφα που αποστέλλονται από τις κεντρικές υπηρεσίες του Υπουργείου, δελτία πληροφοριών άλλων Δ.Ο.Υ. ή του Σ.Δ.Ο.Ε κ.λπ. Επίσης θα γίνεται έλεγχος μεμονωμένων αγορών ή δαπανών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και σε κάθε περίπτωση αυτών που υπερβαίνουν τα 10.000 ευρώ, οι οποίες προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. και αφορούν προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές, δεδομένου ότι τέτοιου είδους συναλλαγές πολλές φορές υποκρύπτουν εικονικότητα. Ομοίως, θα γίνεται έλεγχος των φορολογικών στοιχείων γενικά, ιδιαίτερα αυτών με μεγάλη αξία, κατά την κρίση των ελεγκτών και τις υποδείξεις του επόπτη ελέγχου ή και του υποδιευθυντή ελέγχου ή και του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας, ανάλογα και με το βαθμό κινδύνου διάπραξης φοροδιαφυγής, με ιδιαίτερη έμφαση στον έλεγχο της θεώρησής τους, καθώς και της ορθής έκδοσής τους κατά τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. και με συνεκτίμηση και του τρόπου εξόφλησης (σχετ. οι διατ. άρθ. 18, παρ. 2 του Κ.Β.Σ.).

## **ΑΡΘΡΟ 4**

### **ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ**

#### **Ι.ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι ειδικότερες ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση ανάλογα με την κατηγορία των

τηρούμενων βιβλίων και την ασκούμενη δραστηριότητα πέραν των γενικών επαληθεύσεων του άρθρου 3. Οι τυχόν παραβάσεις και λοιπές διαπιστώσεις από τις επαληθεύσεις αυτές, λαμβάνονται υπόψη, συνεκτιμούμενες με τις διαπιστώσεις με βάση το άρθρο 3 και τις διαπιστώσεις βάσει του άρθρου 5 εφόσον διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και όλα τα λοιπά στοιχεία συμπεριλαμβανομένων και των αποτελεσμάτων της επεξεργασίας τυχόν κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων, 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.

## **II. ΕΙΔΙΚΕΣ ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ**

### **A. Στους επιτηδευματίες που δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων**

Κατά τον έλεγχο των δικαιολογητικών των αγορών και των δαπανών καθώς και της ορθής μεταφοράς αυτών στα έντυπα που συνοδεύουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος θα ερευνάται και εάν βάσει των πραγματικών δεδομένων κάθε υπόθεσης, συντρέχουν οι κατά τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) προϋποθέσεις απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων. Περαιτέρω, σε περίπτωση που διαπιστωθεί ότι υπήρχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων, χωρίς όμως αυτά να τηρούνται τότε εφαρμόζονται οι κείμενες διατάξεις περί προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων, των καθαρών κερδών, καθώς και επιβολής των σχετικών κυρώσεων. Επίσης σε περίπτωση που προβλέπεται απαλλαγή από την τήρηση των βιβλίων, όχι όμως και από την έκδοση διάφορων φορολογικών στοιχείων και διαπιστώνεται ότι τα στοιχεία αυτά δεν εκδόθηκαν αν και υπήρχε σχετική υποχρέωση έκδοσης, σε κάθε περίπτωση θα καταλογίζονται οι οικείες παραβάσεις του Κ.Β.Σ.

### **B. Στα βιβλία πρώτης κατηγορίας**

1. Κατά την επαλήθευση των αθροίσεων του βιβλίου αγορών για το μήνα με τις μεγαλύτερες αγορές, ως αγορές προκειμένου να υπολογισθεί ο μήνας αυτός θεωρούνται οι πάσης φύσεως αγορές εμπορευσίμων ή μη στοιχείων, οι οποίες προκύπτουν από το τηρούμενο βιβλίο αγορών και όχι από τον έλεγχο.

2. Η επαλήθευση της ορθής καταχώρησης της αξίας των ληφθέντων στοιχείων αγορών στο βιβλίο αγορών, για τους μήνες Αύγουστο και Δεκέμβριο, κάθε έτους, επίσης αφορά τις πάσης φύσεως αγορές εμπορευσίμων ή μη στοιχείων.

3. Αναφορικά με την έρευνα εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται σε συμφωνία με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη (παράγραφος Β.4), διευκρινίζουμε τα εξής:

α. Τα λοιπά οικονομικά μεγέθη (κόστος πωληθέντων, έξοδα, δαπάνες και αποσβέσεις) αναφέρονται σε πραγματικά μεγέθη. Κατά συνέπεια, εάν το πραγματικό ύψος των προαναφερόμενων μεγεθών αποδεικνύεται από τον έλεγχο ότι είναι διαφορετικό από αυτό που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ή τις υποβληθείσες δηλώσεις, τότε θα λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό ύψος των προαναφερόμενων μεγεθών, όπως αυτό προσδιορίζεται από τον έλεγχο.

β. Σε κάθε περίπτωση λαμβάνονται υπόψη τα δεδουλευμένα ποσά δαπανών ανεξάρτητα από την εξόφλησή τους.

γ. Ως αποσβέσεις λαμβάνονται οι αναλογούσες κατά τις κείμενες διατάξεις αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εξυπηρετούν την εκμετάλλευση της δραστηριότητας κατά την οικεία διαχειριστική περίοδο, έστω και αν η επιχείρηση δεν πραγματοποίησε αποσβέσεις ή πραγματοποίησε αποσβέσεις με εσφαλμένο (μικρότερο) συντελεστή. Στις περιπτώσεις αυτές μη διενέργειας αποσβέσεων ή διενέργειας αποσβέσεων με εσφαλμένο (μικρότερο) συντελεστή, για την εφαρμογή των παραπάνω ως αποσβέσεις λαμβάνονται εκείνες που προκύπτουν με βάση το μέσο συντελεστή απόσβεσης μεταξύ του προβλεπόμενου ανώτερου και κατώτερου συντελεστή εφόσον για την οικεία διαχειριστική περίοδο προβλέπεται ανώτερος και κατώτερος συντελεστής (αφορά διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά, σχετ. διατ. Π.Δ. 299/2003). Εάν αφορά διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες δεν προβλέπεται ανώτερος και κατώτερος συντελεστής απόσβεσης λαμβάνεται ο προβλεπόμενος από τις ισχύουσες διατάξεις συντελεστής απόσβεσης (αφορά διαχειριστικές περιόδους που λήγουν έως την 31.12.2002). Περαιτέρω, και όσον αφορά τις νέες επιχειρήσεις, οι οποίες δύνανται για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές περιόδους που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους είτε να μην πραγματοποιούν αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους, είτε να πραγματοποιούν αποσβέσεις με το μισό του προβλεπόμενου συντελεστή απόσβεσης, εάν μια νέα επιχείρηση για τις προαναφερόμενες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά, για τις οποίες προβλέπεται

ανώτερος και κατώτερος συντελεστής απόσβεσης δεν πραγματοποίησε αποσβέσεις σε αυτές τις διαχειριστικές περιόδους ή πραγματοποίησε αποσβέσεις με το μισό του προβλεπόμενου συντελεστή απόσβεσης, για την εφαρμογή των παραπάνω, ως αποσβέσεις λαμβάνονται στη μεν πρώτη περίπτωση εκείνες που προκύπτουν με βάση το μέσο συντελεστή απόσβεσης μεταξύ του προβλεπόμενου ανώτερου και κατώτερου συντελεστή, στη δε δεύτερη περίπτωση εκείνες που προκύπτουν με βάση τον ακέραιο προβλεπόμενο συντελεστή απόσβεσης. Εάν όμως μια νέα επιχείρηση για τις προαναφερόμενες τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές περιόδους που λήγουν έως την 31.12.2002 για τις οποίες δεν προβλέπεται ανώτερος και κατώτερος συντελεστής απόσβεσης, δεν πραγματοποίησε αποσβέσεις ή πραγματοποίησε αποσβέσεις με το μισό του προβλεπόμενου συντελεστή απόσβεσης για την εφαρμογή των παραπάνω στην μεν πρώτη περίπτωση λαμβάνονται αυτές που προκύπτουν με την εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή απόσβεσης μειωμένου κατά πενήντα (50%) τοις εκατό, στη δε δεύτερη περίπτωση με την εφαρμογή ακέραιου του προβλεπόμενου συντελεστή απόσβεσης. Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποσβεστεί, δεν λαμβάνονται υπόψη αποσβέσεις.

**δ.** Σε κάθε περίπτωση γενικώς τήρησης βιβλίων περισσότερων της μίας κατηγορίας (Α'Β' ή και Α'Β'Γ'), η έρευνα για την έλλειψη της προαναφερόμενης συμφωνίας διενεργείται χωριστά για την Α' και τη Β' κατηγορία βιβλίων και περαιτέρω, οι τυχόν ανά κατηγορία τηρούμενων βιβλίων προκύπτουσες διαφορές προσαυξάνουν, τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου για τον οποίο τηρούνται τα βιβλία της κατηγορίας αυτής. Σε περίπτωση ύπαρξης κοινών δαπανών που αφορούν κλάδους ή δραστηριότητες τόσο του βιβλίου Α' κατηγορίας όσο και του βιβλίου Β' κατηγορίας, αυτές επιμερίζονται κατά την αναλογία των επιμέρους δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων τα οποία εξυπηρετούν, προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητοι περαιτέρω υπολογισμοί.

### **Γ. Στα βιβλία δεύτερης κατηγορίας**

**1.** Κατά τον έλεγχο των αθροίσεων εσόδων, αγορών και δαπανών για το μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, ως έσοδα, προκειμένου να υπολογισθεί ο μήνας αυτός θεωρούνται τα έσοδα τα οποία προέρχονται από πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και προκύπτουν από το τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων και όχι από τον έλεγχο. Σε περίπτωση πωλήσεων για λογαριασμό τρίτου δεν λαμβάνονται υπόψη τα ακαθάριστα

έσοδα από πωλήσεις για λογαριασμό τρίτου, αλλά οι προμήθειες από τις πωλήσεις αυτές. Επίσης, η επαλήθευση αυτή αφορά τα πάσης φύσεως έσοδα και όλες γενικά τις αγορές και τις δαπάνες του μήνα αυτού.

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

3. Όπου προβλέπεται η διενέργεια επαληθεύσεων σε συγκεκριμένο αριθμό ημερών κάποιου μήνα, τότε οι προαναφερόμενες επαληθεύσεις διενεργούνται στο συγκεκριμένο ημερολογιακό διάστημα του μήνα αυτού, ανεξάρτητα εάν η επιχείρηση πραγματοποίησε συναλλαγές ή όχι κατά το διάστημα αυτό. Εάν για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα δεν έχει διενεργηθεί καμία συναλλαγή, τότε η συγκεκριμένη επαλήθευση δεν θα διενεργείται και το γεγονός αυτό θα αιτιολογηθεί σχετικά επί του σώματος του ειδικού σημειώματος ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Κ.Β.Σ.

4. Η επαλήθευση της ορθής μεταφοράς της αξίας των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων για το δεύτερο δεκαπενθήμερο του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και η επαλήθευση της ορθής μεταφοράς των ληφθέντων στοιχείων αγορών ή δαπανών στο βιβλίο εσόδων - εξόδων για το δεύτερο δεκαπενθήμερο του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα αφορά τα φορολογικά στοιχεία των πάσης φύσεως εσόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων και των πωλήσεων ή αγορών για λογαριασμό τρίτου.

5. Όπου έχει διενεργηθεί απογραφή για τη διενέργεια της επαλήθευσης κλειστής αποθήκης, το ελεγχόμενο είδος θα επιλέγεται κατά την κρίση του ελεγκτή ή και του επόπτη ελέγχου ή ακόμη και του υποδιευθυντή ελέγχου ή και του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας, κατά τρόπο ώστε αφενός μεν ο έλεγχος να μην είναι χρονοβόρος, αφετέρου δε το επιλεγόμενο είδος και οι σχετικές με αυτό συναλλαγές να είναι αντιπροσωπευτικές και να επηρεάζουν κατά το δυνατό περισσότερο τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

6. Ο έλεγχος για τυχόν λογιστικές διαφορές αφορά κάθε είδους δαπάνη που είναι καταχωρημένη στο βιβλίο εσόδων –εξόδων και υπερβαίνει τα 700 ευρώ. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας, οι δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, οι δαπάνες που αφορούν σε επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/94, οι δαπάνες μισθοδοσίας, καθώς και οι αποσβέσεις.

Ο παραπάνω έλεγχος λογιστικών διαφορών δεν θα γίνεται επίσης για τις τεχνικές επιχειρήσεις του άρθρου 34 του ν.2238/94 με βιβλία Β' κατηγορίας για εκείνες τις διαχειριστικές περιόδους, ή τα αναληφθέντα τεχνικά έργα όπου για τις επιχειρήσεις αυτές ισχύει ειδικό καθεστώς προσδιορισμού των καθαρών κερδών με εξωλογιστικό τρόπο. Για τις εν λόγω επιχειρήσεις και για τις οικοδομικές άδειες που εκδόθηκαν έως την 31.12.2006, ή για έργα που αναλήφθηκαν έως την ίδια ημερομηνία πέραν της επαλήθευσης για εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή επί των ακαθάριστων εσόδων, θα ελέγχεται επιπλέον αν οι δαπάνες κατασκευής βάσει βιβλίων και στοιχείων βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το πραγματικό κόστος κατασκευής, κατά τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/94, και σε περίπτωση ύπαρξης δυσαναλογίας θα προσαυξάνεται ο συντελεστής καθαρών κερδών σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις.

7. Σχετικά με την έρευνα εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται σε συμφωνία με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη (παράγραφοι Γ.10, Γ.11 και Γ.12) ισχύουν και εν προκειμένω οι διευκρινήσεις που δόθηκαν προηγουμένως στην παράγραφο Β.3 για τους τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Σημειώνεται ότι η επαλήθευση αυτή δεν θα διενεργείται για τις επιχειρήσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, καθώς για τις επιχειρήσεις αυτές συνήθως τα ακαθάριστα έσοδα προκύπτουν σε διαφορετική διαχειριστική περίοδο από αυτήν στην οποία γίνονται οι αντίστοιχες δαπάνες.

Επίσης, επί μεικτών επιχειρήσεων, η έρευνα για την έλλειψη της προαναφερόμενης συμφωνίας διενεργείται ανά κλάδο δραστηριότητας με επιμερισμό των κοινών δαπανών στις επιμέρους δραστηριότητες ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων κάθε δραστηριότητας στο σύνολο των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων από όλες τις δραστηριότητες και περαιτέρω, οι τυχόν ανά κλάδο προκύπτουσες διαφορές προσαυξάνουν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού. Σε περίπτωση που για κάποιο κλάδο δεν προκύπτει διαφορά δεν προσαυξάνονται τα αντίστοιχα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα.

#### **Δ. Έλεγχος ελευθέρων επαγγελματιών (άρθρο 48 παρ. 1 ν. 2238/94)**

1. Ο έλεγχος των αθροίσεων των εσόδων και των δαπανών επεκτείνεται σε ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο.

2. Ο έλεγχος των δαπανών επεκτείνεται σε όλες τις δαπάνες που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ, ακόμη και εάν τηρούνται προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του



Κ.Β.Σ. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τις ακαθάριστες αμοιβές, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Ιδιαίτερη έμφαση θα δίδεται στη διαπίστωση τυχόν εικονικών φορολογικών στοιχείων ή δαπανών που στην πραγματικότητα δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή δαπανών που δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας, οι δαπάνες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας καθώς και οι δαπάνες που αφορούν σε επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994.

**3.** Ειδικά για τους αρχιτέκτονες και μηχανικούς κάθε ειδικότητας, ανεξαρτήτως χρήσης, καθώς και για τους γεωλόγους μελετητές, για χρήσεις 2003 και μετά, επειδή το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται για τις ελεγχόμενες με την απόφαση υποθέσεις πάντα εξωλογιστικά, δεν ισχύουν τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο. Για τους προαναφερόμενους ελεύθερους επαγγελματίες, σε κάθε περίπτωση, θα ερευνάται εάν προσδιορίστηκαν ορθά οι καθαρές αμοιβές με την εφαρμογή των προβλεπόμενων κατά περίπτωση συντελεστών και αν οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με τις τεκμαρτές δαπάνες που προκύπτουν από την εφαρμογή των συντελεστών, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε.

**4.** Κατά τον έλεγχο αν για τις καταχωρήσεις που έγιναν στα τυχόν τηρούμενα πρόσθετα βιβλία στο μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., ως ακαθάριστα έσοδα προκειμένου να υπολογισθεί ο μήνας αυτός λαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από το τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων και όχι από τον έλεγχο.

**5.** Σχετικά με την έρευνα εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται σε συμφωνία με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη (παράγραφος Δ.7), ισχύουν κα εν προκειμένω οι διευκρινήσεις που δόθηκαν στην παραπάνω παράγραφο Β.3 για τους τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Η έρευνα αυτή δεν θα διενεργείται επί ελευθέρων επαγγελματιών οι οποίοι τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Ευνόητο είναι σε περίπτωση που ελεύθερος επαγγελματίας ασκεί παράλληλα και άλλη δραστηριότητα (π.χ. εμπορική δραστηριότητα), τότε και στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται κατ' αναλογία τα οριζόμενα στην παράγραφο Γ.12 της απόφασης σχετικά

με τις μεικτές εμπορικές επιχειρήσεις καθώς και οι σχετικές διευκρινίσεις των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου Γ. 7 της παρούσας εγκυκλίου.

### **Ε. Στα βιβλία Γ΄ Κατηγορίας**

1. Ο έλεγχος αν τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. κατά τις τελευταίες τρεις (3) εργάσιμες ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ, κατά τις τελευταίες δύο (2) εργάσιμες ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 και έως 9.000.000 ευρώ και κατά την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 ευρώ, (περ. Ε.1), αφορά τα πάσης φύσεως φορολογικά στοιχεία ποσότητας ή αξίας.

2. Ομοίως, η επαλήθευση της ορθής καταχώρισης στα τηρούμενα βιβλία της αξίας, κατά περίπτωση, των δικαιολογητικών εσόδων και αγορών, για τις τρεις (3) πρώτες εργάσιμες ημέρες του δεύτερου δεκαπενθημέρου του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, για τις οποίες εκδόθηκαν ή λήφθηκαν φορολογικά στοιχεία, σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ, για τις δύο (2) πρώτες εργάσιμες ημέρες του δεύτερου δεκαπενθήμερου του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 ευρώ και έως 9.000.000 ευρώ και για την πρώτη εργάσιμη ημέρα του δεύτερου δεκαπενθήμερου του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 ευρώ, (περ. Ε.3), αφορά τα πάσης φύσεως φορολογικά στοιχεία εσόδων-συμπεριλαμβανομένων και των πωλήσεων για λογαριασμό τρίτων- και αγορών, κατά περίπτωση. Ερευνάται η ορθή καταχώριση σε όλα τα τηρούμενα βιβλία, συμπεριλαμβανομένου και του βιβλίου αποθήκης, εφόσον αυτό τηρείται.

Όπου προβλέπεται η διενέργεια επαληθεύσεων σε συγκεκριμένο αριθμό ημερών κάποιου μήνα, νοείται πάντα το συγκεκριμένο ημερολογιακό διάστημα του μήνα αυτού (ανεξάρτητα από το 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 τα πιο κάτω παραδείγματα:

α) Έστω ότι κατά τη διενέργεια της προαναφερόμενης επαλήθευσης Ε.1 στην επιχείρηση «ΑΛΦΑ », η οποία τηρεί βιβλία Γ΄ κατηγορίας και με ετήσιο κύκλο εργασιών 1.400.000 ευρώ κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 2008 ο μήνας με τα μεγαλύτερα

ακαθάριστα έσοδα είναι ο Ιούνιος, αλλά η επιχείρηση δεν είχε καμία συναλλαγή την 30<sup>η</sup> Ιουνίου. Στην περίπτωση αυτή, ελεγχόμενο διάστημα είναι το ημερολογιακό διάστημα από 28 έως και 30 Ιουνίου και ο έλεγχος αναγκαστικά θα περιορισθεί στο διάστημα από 28 έως και 29 Ιουνίου. Αν η ίδια επιχείρηση δεν είχε καμία συναλλαγή για όλο το διάστημα από 28 έως και 30 Ιουνίου, τότε η συγκεκριμένη επαλήθευση δεν θα γίνει και θα αιτιολογηθεί σχετικά.

β) Έστω ότι η επιχείρηση «ΒΗΤΑ» η οποία τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. επίσης με ετήσιο κύκλο εργασιών 1.400.000 ευρώ κατά την επαλήθευση της ορθής καταχώρισης στα τηρούμενα βιβλία της αξίας των δικαιολογητικών εσόδων και αγορών δεν είχε καμία συναλλαγή από 16 έως 26 Ιουνίου, είχε όμως εκδώσει ή είχε λάβει φορολογικά στοιχεία τις αμέσως επόμενες ημέρες, εκτός της 28ης Ιουνίου. Στην περίπτωση αυτή, η συγκεκριμένη επαλήθευση θα γίνει για τις 27, 29 και 30 Ιουνίου.

Σημειώνεται ότι και στα δυο παραπάνω παραδείγματα οι κατά περίπτωση επαληθεύσεις αναφέρονται σε εργάσιμες ημέρες.

**3.** Ο έλεγχος της ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων τέλους χρήσης με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, επιλεκτικά σε δύο είδη εφόσον τηρείται βιβλίο αποθήκης και σε ένα είδος στις λοιπές περιπτώσεις (περ. Ε.6), αφορά κάθε αποθηκευτικό χώρο. Συνεπώς, αν η 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 ή και του επόπτη ελέγχου ή ακόμη και του υποδιευθυντή ελέγχου ή και του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας, έτσι 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 (περ. Ε.7), αφορά τα πάσης φύσεως καταχωρημένα στα βιβλία έξοδα και δαπάνες που ανά εγγραφή χρέωσης του οικείου πρωτοβάθμιου αποτελεσματικού λογαριασμού υπερβαίνουν το ποσό των 1.000 ευρώ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ, των 2.000 ευρώ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 και των 5.000 ευρώ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 ευρώ. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδίων, υποδοχής και φιλοξενίας, οι δαπάνες κινητής τηλεφωνίας καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται

στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/94. Επίσης, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού έξοδα και δαπάνες των λογαριασμών 60, 66, 68, 83.11 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και οι φόροι, τέλη, εισφορές, φορολογικά και λοιπά πρόστιμα, πρόσθετοι φόροι και προσαυξήσεις που δεν εκπίπτουν φορολογικά.

Η πιο πάνω επαλήθευση θα διενεργείται και επί τεχνικών επιχειρήσεων του άρθρου 34 του ν.2238/94 με βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των οποίων, εφαρμόζονται οι κατά χρήση ισχύουσες διατάξεις. Σημειώνουμε ότι για τις οικοδομικές άδειες που εκδόθηκαν έως την 31.12.2006 ή για έργα που αναλήφθηκαν έως την ίδια ημερομηνία για όσες περιπτώσεις προβλέπεται τεκμαρτός προσδιορισμός καθαρών κερδών, πέραν της επαλήθευσης για εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή καθαρών κερδών, θα γίνεται επιπλέον και έλεγχος εάν οι δαπάνες κατασκευής βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το πραγματικό κόστος, κατά τα οριζόμενα από τις οικείες διατάξεις (σχετικές οι διατάξεις του άρθρου 34, όπως αυτές έχουν κωδικοποιηθεί). Σε περίπτωση ύπαρξης δυσαναλογίας, θα προσαυξάνεται ο Συντελεστής Καθαρών Κερδών κατά τα οριζόμενα στις εν λόγω διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

**5.** Έλεγχος της ορθής φορολογικής αναμόρφωσης του λογαριασμού «Αποτελεσμάτων Χρήσεως» ή ορθού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών (περ. Ε.11) σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Εξαιρετικά, σε επιχειρήσεις που τηρούν τα λογιστικά βιβλία τους με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., ελέγχεται εάν ο λογαριασμός φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης έχει διαμορφωθεί από το υπόλοιπο (κέρδος ή ζημία) του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα Χρήσης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» και από τις χρεωστικές και πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των αρχών και των κανόνων των Δ.Λ.Π. και της φορολογικής νομοθεσίας. Σημειώνεται ότι τα κέρδη ή η ζημίες των επιχειρήσεων αυτών προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

## **ΑΡΘΡΟ 5**

### **ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ**

Με τις διατάξεις του άρθρου 5 ορίζεται ότι πέραν των ελεγκτικών επαληθεύσεων των προηγούμενων άρθρων 3 και 4, οι οποίες σε κάθε περίπτωση διενεργούνται υποχρεωτικά, μπορεί να διενεργούνται και πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον

αυτό κρίνεται απαραίτητο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς επίσης και τις ιδιαιτερότητες και την επικινδυνότητα του κλάδου στον οποίο αυτή ανήκει.

Για τη διενέργεια πρόσθετων επαληθεύσεων καθώς και για τον καθορισμό του είδους και της έκτασης αυτών, θα πρέπει να προηγείται σχετική συνεννόηση του ελεγκτή με τον επόπτη ελέγχου και τον υποδιευθυντή ελέγχου όπου υπάρχει υποδιεύθυνση ελέγχου και σε κάθε περίπτωση να υπάρχει η έγκριση του προϊστάμενου της ελεγκτικής υπηρεσίας.

Σημειώνεται ότι οι διενεργούμενες πρόσθετες επαληθεύσεις σε κάθε περίπτωση αναγράφονται σε ιδιαίτερο σε σχέση με τις λοιπές επαληθεύσεις κεφάλαιο του ειδικού σημειώματος ελέγχου της αντίστοιχης φορολογίας.

## ΑΡΘΡΟ 6

### ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σχετικά με τις διατάξεις του άρθρου αυτού παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Ο έλεγχος που ορίζεται με το παρόν άρθρο αναφέρεται σε κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που αφορούν ανέλεγκτες υποθέσεις υπαγόμενες στην απόφαση, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 1 και 2, και διενεργείται από κοινού με τον έλεγχο των οικείων ανέλεγκτων χρήσεων του επιτηδεύματός.

2. Επισημαίνεται ιδιαίτερος ότι σε κάθε περίπτωση οι ελεγκτές επεξεργάζονται **υποχρεωτικά** το σύνολο των κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων για καθεμία από τις υπαγόμενες στην απόφαση χρήσεις που αναφέρονται τα στοιχεία αυτά.

3. Οι διαπιστώσεις από τον κατά τα ανωτέρω έλεγχο των κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων καταχωρούνται στο ειδικό σημείωμα που συντάσσεται κατά το άρθρου 9 της παρούσας απόφασης για τη φορολογία εισοδήματος και τον Κ.Β.Σ. και συνεκτιμώνται με τα αποτελέσματα ελέγχου βάσει των άρθρων 3, 4 και 5 και τα λοιπά υφιστάμενα στοιχεία, για τον τελικό χαρακτηρισμό επί του κύρους των βιβλίων και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των χρήσεων που αφορούν τα προαναφερόμενα κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία.

4. Εάν τα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία αφορούν συγχρόνως διαχειριστικές περιόδους υπαγόμενες στην απόφαση κατά τα άρθρα 1 και 2 αυτής και ταυτόχρονα διαχειριστικές περιόδους εξαιρούμενες από την απόφαση (π.χ. επιχείρηση έχει επτά (7) ανέλεγκτες χρήσεις και κατά τις τρεις (3) πρώτες από αυτές έχει ακαθάριστα

έσοδα κάτω των 20.000.000 ευρώ και την τέταρτη κατά σειρά ανέλεγκτη χρήση άνω των 20.000.000 ευρώ με αποτέλεσμα η χρήση αυτή και οι επόμενες να εξαιρούνται από τον τρόπο ελέγχου της απόφασης) θα ελέγχεται το τμήμα των κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων που αφορά τις υπαγόμενες στην απόφαση χρήσεις. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός ή επιβάλλεται ενιαίος έλεγχος, τότε, όλες οι ανέλεγκτες χρήσεις, με αιτιολογημένη σχετική απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας κατά το οριζόμενο στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 1, εξαιρούνται του τρόπου ελέγχου της απόφασης και ελέγχονται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του ίδιου ως άνω άρθρου.

5. Εάν από τον πλήρη έλεγχο των κατασχεθέντων βιβλίων προκύπτει η έκδοση ή η λήψη μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων σε ευρεία έκταση ή μεγάλου ύψους φοροδιαφυγή και λόγω των υφιστάμενων αυτών στοιχείων επιβάλλεται εμπειριστατωμένος έλεγχος, ο οποίος δεν καλύπτεται με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της παρούσας απόφασης, τότε όλες οι ανέλεγκτες χρήσεις της συγκεκριμένης υπόθεσης με αιτιολογημένη σχετική απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας κατά το οριζόμενο στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 1, εξαιρούνται του τρόπου ελέγχου της απόφασης και ελέγχονται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του ίδιου ως άνω άρθρου.

## **ΑΡΘΡΟ 7**

### **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών για τις ελεγχόμενες με την απόφαση υποθέσεις.

Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

#### **Α. Προσδιορισμός Ακαθάριστων Εσόδων**

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται ανάλογα με το χαρακτηρισμό επί του κύρους των βιβλίων και των στοιχείων κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Όπου, όμως, προβλέπεται η διενέργεια της επαλήθευσης της συμφωνίας των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους Β. 4, Γ. 10, Γ. 11, Γ. 12 και Δ. 7 του άρθρου 4 της απόφασης, για τον τελικό προσδιορισμό των

ακαθάριστων εσόδων λαμβάνονται επίσης υπόψη τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την επαλήθευση αυτή.

Ειδικότερα:

### **1. Επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία**

Επί επαρκών και ακριβών κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. βιβλίων και στοιχείων (παράγραφος Α.1), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται όπως αυτά προκύπτουν από τηρηθέντα βιβλία. Εάν, όμως, από τη διενέργεια της επαλήθευσης περί συμφωνίας των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη προέκυψε ασυμφωνία, λαμβάνονται υπόψη και εφαρμόζονται τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου Α.4 του παρόντος άρθρου, για την εφαρμογή των οποίων παραθέτουμε πιο κάτω σχετικές διευκρινήσεις.

### **2.Ανεπαρκή Βιβλία και στοιχεία**

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

### **3.Ανακριβή βιβλία και στοιχεία.**

Επί ανακριβών βιβλίων και στοιχείων (παράγραφος Α.3), τα ακαθάριστα έσοδα για τη διαχειριστική περίοδο ή τις διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανακριβή προσδιορίζονται σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο ή τις διαχειριστικές περιόδους αυτές.

Επί επιτηδευματιών για τους οποίους προβλέπεται η διενέργεια της επαλήθευσης των παραγράφων Β.4 ,Γ.10, Γ.11, Γ.12 και Δ.7 του άρθρου 4 είναι δυνατόν σε μία ή και περισσότερες χρήσεις να υφίσταται ανακρίβεια και συγχρόνως τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα να μην βρίσκονται σε συμφωνία με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη.

Στις περιπτώσεις αυτές, τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται υπό το βάρος της ανακρίβειας δεν μπορεί να είναι μικρότερα από αυτά που προκύπτουν από την εφαρμογή των οριζόμενων στην επόμενη παράγραφο Α.4 του παρόντος άρθρου.

### **4. Επί έλλειψης συμφωνίας των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη.**

Έλλειψη συμφωνίας των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη υπάρχει όταν με βάση την επαλήθευση των διατάξεων των παρ. Β.4, Γ.10, Γ.11, Γ.12, και Δ .7 του άρθρου 4 της απόφασης διαπιστωθεί ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα

έσοδα, κατά περίπτωση, υπολείπονται του αθροίσματος των ποσών που προσδιορίζονται κατά την οριζόμενη από τις πιο πάνω διατάξεις διαδικασία.

Στην περίπτωση αυτή, η προκύπτουσα διαφορά για κάθε ελεγχόμενη χρήση προσαυξάνει τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής.

## **Β. Προσδιορισμός καθαρών κερδών**

**α.** Για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών δεν ακολουθείται ειδική διαδικασία και σε κάθε περίπτωση λαμβάνονται υπόψη τα προσδιοριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο ακαθάριστα έσοδα, ανάλογα με την περίπτωση και εφαρμόζονται στο σύνολό τους οι κατά περίπτωση οικείες διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, όπως ισχύουν για κάθε ελεγχόμενη χρήση.

**β.** Επί επαρκών και ακριβών βιβλίων, σε περίπτωση που από τη διενέργεια της επαλήθευσης της συμφωνίας των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους Β.4, Γ.10, Γ.11, Γ.12 και Δ.7 του άρθρου 4 της απόφασης, προκύπτει ότι τα έσοδα αυτά υπολείπονται του αθροίσματος των ποσών των λοιπών οικονομικών μεγεθών, κατ' αρχήν προσδιορίζονται τα καθαρά κέρδη που αναλογούν επί της διαφοράς μεταξύ του προαναφερόμενου αθροίσματος και των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων με τη χρήση του Μ.Σ.Κ.Κ., όπως αυτός ορίζεται από τις διατάξεις των προαναφερόμενων παραγράφων του άρθρου 4 και περαιτέρω, το προκύπτον ποσό προστίθεται στα προσδιοριζόμενα από τον έλεγχο καθαρά κέρδη βάσει των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων (λαμβάνομένων υπόψη των τυχόν λογιστικών διαφορών κ.λπ) και το άθροισμα που προκύπτει αποτελεί το σύνολο των καθαρών κερδών.

Ευνόητο είναι ότι στην περίπτωση αυτή, ως ποσό ακαθάριστων εσόδων φορολογίας εισοδήματος τα οποία κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο 8 της απόφασης λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες, λαμβάνεται το άθροισμα των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων και της προκύπτουσας διαφοράς κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο Α.4 του παρόντος άρθρου.

**γ.** Επί ανεπαρκών βιβλίων και στοιχείων, σε περίπτωση ασυμφωνίας των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά κατά τις ισχύουσες σε κάθε ελεγχόμενη διαχειριστική



περίοδο διατάξεις βάσει των επαναπροσδιοριζόμενων ακαθάριστων εσόδων κατά τα οριζόμενα στην πιο πάνω παράγραφο Α. 4 .

## ΑΡΘΡΟ 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 Φ.Π.Α. Σχετικά με τις διατάξεις αυτές διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Με την παρ. 1 ορίζεται ότι οι λοιπές φορολογίες ελέγχονται συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση, συντάσσονται και γι' αυτές τα ειδικά σημειώματα της παρ. 4 του άρθρου 9, χωριστά για κάθε φορολογία και ακολουθείται η περαιτέρω προβλεπόμενη από την απόφαση διαδικασία.

2. Οι διατάξεις της παρ. 2 αναφέρονται στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις λοιπές φορολογίες.

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, λόγω έλλειψης συμφωνίας των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη.

Δηλαδή και στις περιπτώσεις αυτές τα επαναπροσδιοριζόμενα ακαθάριστα έσοδα λόγω έλλειψης συμφωνίας θα λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη στις λοιπές φορολογίες.

Η τυχόν διαφορά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, κατά περίπτωση, που προκύπτει σε κάθε ελεγχόμενη χρήση, από επαναπροσδιορισμό των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων ή λόγω έλλειψης συμφωνίας των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών στα δηλούμενα φορολογητέα και απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ακαθάριστα έσοδα ή αγορές. Διευκρινίζεται ότι, για τον επιμερισμό αυτό δεν θα λαμβάνονται υπόψη τα απαλλασσόμενα με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών ακαθάριστα έσοδα, όπως π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις επενδυτικών αγαθών με αναστολή καταβολής του φόρου, πωλήσεις σε πλοία, πρεσβείες κ.λπ., καθόσον για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και οι κάθε είδους επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κ.λπ. και τούτο γιατί και για τις περιπτώσεις αυτές υπάρχουν συνήθως συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν.

Όταν διαπιστώνεται απόκρυψη εσόδων ή αγορών, κατά περίπτωση, που αποδεδειγμένα αφορά συγκεκριμένο συντελεστή Φ.Π.Α., τότε το ποσό της απόκρυψης προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα ή τις αγορές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

**3.** Με την παράγραφο 3 ορίζονται συγκεκριμένες επαληθεύσεις που πρέπει υποχρεωτικά να γίνονται ειδικά στη φορολογία Φ.Π.Α.

Για τις επαληθεύσεις αυτές έχουν εφαρμογή οι κατά περίπτωση οικείες διατάξεις του Φ.Π.Α., στις οποίες και παραπέμπουμε.

**4.** Με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι τα οριζόμενα στις προαναφερόμενες παραγράφους 1 και 2 ισχύουν και για τον έλεγχο των λοιπών φορολογιών και επιπλέον ελέγχονται τα εξής:

- Η ορθή παρακράτηση και απόδοση όλων των επιρριπτόμενων και παρακρατούμενων φόρων, τελών και εισφορών κάθε ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου.

- Ειδικότερα και όσον αφορά τη φορολογία χαρτοσήμου, επισημαίνεται ιδιαίτερα ο έλεγχος:

**α)** Της ορθής απόδοσης χαρτοσήμου 3%, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20%, επί της αξίας των καταρτιζόμενων εργολαβικών αντιπαροχής (σχετ. διατ. άρθ. 15 ε', παράγρ. 9 Κ.Ν.Τ.Χ.), προκειμένου περί οικοδομικών επιχειρήσεων (έλεγχος της εμφανιζόμενης αξίας αντιπαροχής).

β) Επί βιβλίων Γ' κατηγορίας της κίνησης των δοσοληπτικών λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. 33.07 «δοσοληπτικοί λογ/σμοί εταίρων», 33.08 «δοσοληπτικοί λογ/σμοί διαχειριστών», 33.09 «δοσοληπτικοί λογ/σμοί ιδρυτών Α.Ε. και μελών Δ.Σ.» και 33.10 «δοσοληπτικοί λογ/σμοί γενικών δ/ντών ή δ/ντών Α.Ε.» καθώς και του λογ/σμού 53.14 «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους», για το ενδεχόμενο υποκρυπτόμενων δανείων και σε περίπτωση που τεκμηριώνεται και στοιχειοθετείται ότι ποσά των λογαριασμών αυτών συνιστούν δανεισμό των εταίρων, διαχειριστών, μελών Δ.Σ. κ.λπ. από την επιχείρηση ή το αντίστροφο, τότε θα αναζητούνται τα οικεία τέλη χαρτοσήμου και γενικά θα ελέγχεται η εκπλήρωση όλων των σχετικών υποχρεώσεων.

## **ΑΡΘΡΟ 9**

### **ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ**

1. Ο έλεγχος διενεργείται ύστερα από έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλου κατά νόμο αρμοδίου οργάνου, η οποία σε κάθε περίπτωση εκδίδεται για όλες τις υπαγόμενες στον τρόπο ελέγχου της απόφασης χρήσεις του ελεγχόμενου επιτηδευματία οι οποίες έκλεισαν έως την 31.12.2009.

2. Οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 3610/2007, όπως ισχύει, καθώς και οι οδηγίες της ΠΟΛ. 1041/22-2-2008 Ε.Δ.Υ.Ο.Ο. σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου αυτού, εκτός των προβλεπόμενων στις οδηγίες του άρθρου αυτού ελεγκτικών επαληθεύσεων, εφαρμόζονται σε κάθε ελεγχόμενη με τις διατάξεις της απόφασης υπόθεση μέχρι 31/8/11. Συνεπώς οι ελεγκτικές υπηρεσίες σε κάθε περίπτωση πριν την έναρξη της διαδικασίας ελέγχου πρέπει να επιδίδουν υποχρεωτικά την προβλεπόμενη από την παράγραφο 1 του προαναφερόμενου άρθρου πρόσκληση.

3. Σε υπαγόμενες στην απόφαση υποθέσεις οι οποίες λόγω αρμοδιότητας ελέγχονται από τα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.), εφόσον συντρέχει περίπτωση, εφαρμόζονται τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992(Κ.Β.Σ.). Στην περίπτωση αυτή το περιεχόμενο της απόφασης της προβλεπόμενης από τις προαναφερόμενες διατάξεις επιτροπής επί του κύρους των τηρούμενων βιβλίων της ελεγχόμενης επιχείρησης, το οποίο είναι δεσμευτικό για τον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής, αναγράφεται στο ειδικό σημείωμα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Κ.Β.Σ. της επόμενης παραγράφου.

4. Μετά 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 ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Κ.Β.Σ. Το σημείωμα αυτό, για τις διαπιστούμενες από τον παρόντα έλεγχο παραβάσεις επέχει και θέση κλήσης προς ακρόαση κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας. Επί του σώματος αυτού γίνεται σχετική μνεία, με την οποία παρέχεται η δυνατότητα στον υπόχρεο επιτηδευματία, εντός της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του επόμενου άρθρου προθεσμίας, να υποβάλει τις απόψεις του εγγράφως με την ίδια αίτηση με την οποία αιτείται την επίλυση των σχετικών διαφορών, ή, εφόσον το επιθυμεί, εντός της ίδιας ως άνω προθεσμίας και οποιαδήποτε εργάσιμη για την ελέγχουσα υπηρεσία ημέρα και ώρα, να παράσχει προφορικές διευκρινίσεις επί των ήδη υποβληθέντων εγγράφως απόψεών του στον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή στον υπάλληλο που θα υποδείξει αυτός.

Στο σημείωμα αυτό αναγράφεται και η κρίση επί του κύρους των βιβλίων, το πόρισμα του ελέγχου περί του ύψους 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 καθεμία χωριστά από τις λοιπές φορολογίες, και προς τούτο γίνεται σχετική μνεία στο ειδικό σημείωμα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Τα ειδικά σημειώματα ελέγχονται, από τον επόπτη ελέγχου, υπογράφονται από τον υποδιευθυντή ελέγχου εφόσον υφίσταται υποδιεύθυνση ελέγχου και θεωρούνται από τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας και στη συνέχεια, εφόσον περιέχουν διαπιστώσεις φορολογικών διαφορών, επιδίδονται με ευθύνη των ελεγκτών στον υπόχρεο, και σε κάθε περίπτωση συντάσσεται σχετική πράξη 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 και εξομοιώνονται με ειλικρινή φύλλα ελέγχου. Στις περιπτώσεις αυτές, όπου από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν προκύψουν διαφορές για κανένα φορολογικό αντικείμενο, αυτό γνωστοποιείται στον επιτηδευματία με απλή ταχυδρομική επιστολή.

Για την παρακολούθηση της διαδικασίας ελέγχου θα τηρείται βιβλίο καταχώρησης ειδικών σημειωμάτων μέσα από την εφαρμογή «Διαχείριση Εντολών Ελέγχου», στην ηλεκτρονική διεύθυνση (<http://10.16.5.21>) της Δ/σης Ελέγχου από το οποίο θα προκύπτει και αν περαιώθηκαν ή όχι οι υποθέσεις.

Επίσης θα τηρείται και βιβλίο μετεγγραφής δηλώσεων στην πιο πάνω ηλεκτρονική διεύθυνση, το οποίο θα περιέχει τον αύξοντα αριθμό του ειδικού σημειώματος, την επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο του επιτηδευματία, τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), το επάγγελμα, τη διεύθυνσή του, τα περαιωμένα οικονομικά έτη, καθώς και τα ποσά φόρων ανά έτος και φορολογία.

Σχετικές οδηγίες θα παρέχονται από την ανωτέρω ηλεκτρονική διεύθυνση.

Υποδείγματα ειδικών σημειωμάτων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Κ.Β.Σ., χωριστά για κάθε κατηγορία βιβλίων, καθώς και Φ.Π.Α. έχουν αναρτηθεί στην προαναφερόμενη ηλεκτρονική διεύθυνση, προκειμένου να χρησιμοποιούνται κατά την εφαρμογή της απόφασης, ανάλογα με την περίπτωση.

5. Εφόσον 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 σχετικά πιο πάνω αναφερόμενα ειδικά σημειώματα.

Σε τυχόν περίπτωση που για υφιστάμενες στο αρχείο της υπηρεσίας παραβάσεις του Κ.Β.Σ. δεν έχει επιδοθεί κλήση προς ακρόαση, επιδίδεται η κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1074/2008 Ε.Δ.Υ.Ο.Ο.

Για τις προαναφερόμενες καταλογιστικές πράξεις εφαρμόζονται τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 11 της απόφασης. Συνεπώς η επίλυση των σχετικών διαφορών κατά τα 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**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζεται ο ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον διενεργούμενο με τις διατάξεις της απόφασης έλεγχο, καθώς και η σχετική ακολουθούμενη διαδικασία.

Σχετικά με τις διατάξεις αυτές παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Σύμφωνα με τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου, η περαίωση των υπαγόμενων στην απόφαση υποθέσεων μπορεί να γίνει και για μερικές

μόνο από τις ελεγχόμενες χρήσεις, υποχρεωτικά όμως συνεχόμενες και με αφετηρία την παλαιότερη ανέλεγκτη χρήση. Προϋπόθεση περαιώσης, σε κάθε περίπτωση, είναι η επίλυση όλων ανεξαιρέτως των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο για κάθε χρήση, καθώς και η ταυτόχρονη επίλυση των τυχόν εκκρεμών φορολογικών διαφορών από καταλογιστικές πράξεις που αφορούν την ίδια χρήση (προσωρινά φύλλα Φ.Π.Α., Α.Ε.Π. του Κ.Β.Σ.) κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 της απόφασης.

Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση υποβάλλεται από τον υπόχρεο μία μόνο αίτηση για όλες τις χρήσεις που επιθυμεί να περαιώσει, η οποία θα πρέπει να αναφέρεται στην επίλυση όλων γενικά των φορολογικών διαφορών των χρήσεων αυτών. Ιδιαίτερη αίτηση μπορεί να υποβληθεί μόνο για τις υποθέσεις του άρθρου 11 της απόφασης η οποία σε κάθε περίπτωση συνεξετάζεται ταυτόχρονα με την αναφερόμενη στο προηγούμενο εδάφιο αίτηση. Αίτημα του επιτηδευματία για εξαίρεση κάποιου αντικειμένου μίας ή περισσότερων χρήσεων από την επίλυση των σχετικών διαφορών δεν είναι δυνατόν να ικανοποιηθεί και στην περίπτωση αυτή θα εξετάζεται μόνο η επίλυση όλων των φορολογικών διαφορών, για μία ή περισσότερες χρήσεις, υποχρεωτικά όμως συνεχόμενων, αρχής γενομένης από την παλαιότερη ανέλεγκτη.

Με βάση τα παραπάνω, κατά την υποβολή των αιτήσεων εκ μέρους των επιτηδευματιών θα πρέπει να τονίζεται σε 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 αρχής γενομένης από την παλαιότερη ανέλεγκτη. Σε περίπτωση, όμως, που οι υπόχρεοι αποδέχονται τις φορολογικές διαφορές ως έχουν στα ειδικά σημειώματα και υπογράφουν τα σχετικά πρακτικά επί των ειδικών σημειωμάτων καθώς και τις πράξεις επίλυσης της διαφοράς επί των εκδιδόμενων καταλογιστικών πράξεων μέσα στο χρονικό περιθώριο υποβολής της αίτησης για επίλυση των φορολογικών διαφορών, δεν απαιτείται η υποβολή σχετικής αίτησης παρά μόνο η υποβολή έγγραφων απόψεων, εφόσον με το ειδικό σημείωμα για την φορολογία εισοδήματος και τον Κ.Β.Σ., το οποίο επέχει και θέση κλήσης προς ακρόαση αναγράφονται παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται από τον παρόντα έλεγχο.

Τονίζεται ότι για τις ελεγμένες με την απόφαση χρήσεις που δεν περαιώνονται σύμφωνα με τα προαναφερόμενα εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 της ίδιας απόφασης.

2. Οι κατά τα ανωτέρω αιτήσεις των επιτηδευματιών εξετάζεται από τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας 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 δεν συμμετέχει στην εξέταση των αιτήσεων για φορολογικές διαφορές( π.χ. λογιστικές διαφορές) που προκύπτουν από βιβλία Γ' κατηγορίας που κρίθηκαν επαρκή και ακριβή.

Σημειώνεται ότι για την έγκαιρη εξέταση των αιτήσεων εντός της προβλεπόμενης από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 της απόφασης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, στις περιπτώσεις που στην εξέταση της αίτησης συμμετέχει και ο αρμόδιος Επιθεωρητής, θα πρέπει οι Προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών 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 εκτός των υποθέσεων για τις οποίες αποφάινεται η επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.(π.δ. 186/1992) καθώς και η επίλυση των διαφορών κατά τα οριζόμενα στην απόφαση. Σημειώνεται ότι για τη δυνητική μείωση σε ποσοστό 20% της διαφοράς από την έλλειψη συμφωνίας των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη καθώς και για την περαιτέρω μείωση της διαφοράς αυτής έως και 40%, εφόσον γεγονότα ανωτέρας βίας επηρέασαν τη λειτουργία της επιχείρησης πρέπει να τηρείται ενιαία τακτική σε υποθέσεις που παρουσιάζουν τα ίδια χαρακτηριστικά.

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 πιο πάνω πράξεων και

εφόσον συγχρόνως ή και εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις Δ.Ο.Υ. ημερών καταβληθεί το προβλεπόμενο από την παράγραφο 1 του άρθρου 14 της απόφασης ποσό, λαμβανομένων υπόψη σε κάθε περίπτωση των οριζόμενων στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, του οφειλόμενου από κάθε πράξη κύριου, πρόσθετου φόρου ή προστίμου, η οικεία υπόθεση περαιώνεται οριστικά.

**5.** Για τις περαιούμενες με την απόφαση υποθέσεις, ισχύουν τα ακόλουθα:

**α)** Εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 70 του Κ.Φ.Ε. δηλαδή περιορίζεται 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 που προβλέπεται από 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. Περαιτέρω κατά τον ως άνω περιορισμό του ποσοστού προσαύξησης του εφαρμοζόμενου εκάστοτε συντελεστή ισχύουν ανάλογα οι κατά περίπτωση διατάξεις που ορίζουν ότι επί εξωλογιστικού προσδιορισμού εφαρμόζεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό, εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος από το συντελεστή που προβλέπεται από το οικείο επάγγελμα.

**β)** Εφαρμόζονται επίσης ανάλογα οι διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του ν. 2523/1997 δηλαδή: αν πρόβλεπεται τόσο η επιβολή πρόσθετου φόρου, όσο και προστίμου, επιβάλλεται μόνο πρόσθετος φόρος, με εξαίρεση το ειδικό πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ως άνω νόμου, το οποίο επιβάλλεται ανεξάρτητα από την επιβολή πρόσθετου φόρου.

**γ)** Επίσης εφαρμόζονται οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997, δηλαδή, δεν εφαρμόζονται οι προβλεπόμενες από τον ίδιο νόμο ποινικές διατάξεις. Σε περίπτωση δε που κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς έχει υποβληθεί μηνυτήρια αναφορά ενημερώνεται σχετικά το αρμόδιο ποινικό δικαστήριο ότι επιτεύχθηκε επίλυση της σχετικής διαφοράς.

**δ)** Οι κατά περίπτωση πρόσθετοι φόροι ή προσαυξήσεις, ανεξαρτήτως φορολογίας, επιβάλλονται βάσει του διενεργηθέντος ελέγχου κατά τις ισχύουσες για κάθε ελεγχόμενη χρήση διατάξεις και κατά το συμβιβασμό περιορίζονται στο 1/3.

**ε)** Επίσης, τα επιβληθέντα πρόστιμα των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997 κατά το συμβιβασμό περιορίζονται στο 1/5.



6. Σε περίπτωση επίλυσης διαφορών που αφορούν τέλη, εισφορές ή δικαιώματα υπέρ τρίτων που αποδίδονται στις Δ.Ο.Υ. και η εκπλήρωση ή μη της σχετικής υποχρέωσης ελέγχεται από αυτές δεν εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην παραπάνω περίπτωση δ', αλλά οι ισχύουσες γενικές διατάξεις. Σε περίπτωση μη επίλυσης τέτοιων διαφορών, εκδίδονται και κοινοποιούνται οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις και ακολουθείται η προβλεπόμενη από τις γενικές διατάξεις διαδικασία. Συνεπώς, η μη επίτευξη συμβιβασμού ειδικά επί των παραπάνω διαφορών, δεν αποτελεί λόγο εξαίρεσης των οικείων χρήσεων από την περαίωσή τους σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση.

## ΑΡΘΡΟ 11

### ΕΠΙΛΥΣΗ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΩΝ ΕΚΚΡΕΜΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΙΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζουν τον τρόπο και τη διαδικασία επίλυσης ορισμένων φορολογικών διαφορών που αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις και οι οποίες επιλύονται ταυτόχρονα με την επίλυση των διαφορών που προκύπτουν από το διενεργούμενο βάσει της απόφασης έλεγχο.

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 βάσει της απόφασης έλεγχο, εκκρεμούν στη Δ.Ο.Υ. ή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, φορολογικές διαφορές από καταλογιστικές πράξεις οποιουδήποτε φορολογικού αντικειμένου, που αφορούν μία 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.

Συνεπώς, η ταυτόχρονη επίλυση των παραπάνω εκκρεμών φορολογικών διαφορών αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση περαίωσης των ελεγχόμενων με βάση την απόφαση χρήσεων, δηλαδή είναι υποχρεωτική. Σε περίπτωση που δεν επιτευχθεί επίλυση των εκκρεμών φορολογικών διαφορών, τότε δεν είναι δυνατή ούτε η επίλυση των διαφορών που προέκυψαν από τον διενεργούμενο με βάση την απόφαση έλεγχο.

Η υποχρέωση ταυτόχρονης επίλυσης των εκκρεμών φορολογικών διαφορών αφορά 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 ΚΒΣ

ή άλλων αντικειμένων κ.λπ.) που εκκρεμούν είτε στη Δ.Ο.Υ. (για διοικητική επίλυση της διαφοράς), είτε στο Διοικητικό Πρωτοδικείο και δεν έχουν συζητηθεί. Συνεπώς, εκκρεμείς καταλογιστικές πράξεις οποιουδήποτε φορολογικού αντικειμένου οι οποίες εκκρεμούν στο Διοικητικό Εφετείο ή στο ΣτΕ δεν επηρεάζουν την περαίωση των ελεγμένων με την απόφαση χρήσεων, η οποία μπορεί να γίνει ανεξάρτητα από την ύπαρξη των σχετικών εκκρεμών φορολογικών διαφορών.

Επίσης, δεν είναι υποχρεωτική η επίλυση των διαφορών που προκύπτουν από καταλογιστικές πράξεις που αφορούν τέλη, εισφορές ή δικαιώματα υπέρ τρίτων που αποδίδονται στις Δ.Ο.Υ. και η εκπλήρωση ή μη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ελέγχεται από αυτές. Κατά συνέπεια, τυχόν εκκρεμείς καταλογιστικές πράξεις που αφορούν τα προαναφερόμενα αντικείμενα δεν επηρεάζουν την περαίωση των ελεγχόμενων με την απόφαση χρήσεων είτε εκκρεμούν στη Δ.Ο.Υ. είτε σε οποιοδήποτε βαθμού δικαστήριο ( Διοικητικό Πρωτοδικείο, Διοικητικό Εφετείο ή ΣτΕ).

**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.

**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 ιδιαίτερη αίτηση, η οποία πάντως σε κάθε περίπτωση συνεξετάζεται με την προαναφερόμενη αίτηση της παραγράφου 1 του άρθρου 10. Μαζί με την αίτηση προσκομίζεται και βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου από την οποία προκύπτει ότι η υπόθεση δεν έχει ακόμη συζητηθεί, καθώς και η ορισθείσα ημερομηνία συζήτησης εφόσον αυτή έχει ορισθεί. Ευνόητο είναι ότι, εφόσον από την προσκομισθείσα βεβαίωση προκύπτει ότι η υπόθεση έχει συζητηθεί ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου, σε κάθε περίπτωση εκτελείται η πρωτόδικη απόφαση και δεν εμποδίζεται η περαίωση των ελεγμένων με την απόφαση χρήσεων. Επίσης εφόσον έχει ορισθεί ημερομηνία συζήτησης, εάν κατά την επίλυση των διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο με την απόφαση προκύπτει ότι η υπόθεση έχει

συζητηθεί ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου και σε αυτή την περίπτωση δεν εμποδίζεται η περαίωση των ελεγχμένων με την απόφαση χρήσεων και θα εκτελεσθεί η πρωτόδικη απόφαση όταν κοινοποιηθεί στην αρμόδια υπηρεσία. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση της σχετικής βεβαίωσης υποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση από τον υπόχρεο με την οποία δηλώνεται εάν έχει συζητηθεί ή όχι η υπόθεση και ότι η σχετική βεβαίωση θα προσκομισθεί άμεσα με τη χορήγησή της.

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 που προέκυψαν από το διενεργούμενο με την απόφαση έλεγχο.

**4.** Αυτονόητο είναι ότι και για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου ισχύουν ανάλογα οι οδηγίες των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 5 του προηγούμενου άρθρου 10.

**5.** Η επίλυση κατά τα ανωτέρω των εκκρεμών φορολογικών διαφορών επιφέρει κατάργηση της τυχόν εκκρεμούς φορολογικής δίκης. Για το σκοπό αυτό προσκομίζεται στο αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο, απλό αντίγραφο της πράξης επίλυσης της διαφοράς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή επικυρωμένο αντίγραφο από τον υπόχρεο.

**6.** Επισημαίνεται ότι 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 ελεγχμένες με την απόφαση χρήσεις από τον έλεγχο των οποίων δεν προέκυψαν διαφορές για κανένα φορολογικό αντικείμενο, τότε 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 επέχουν θέση ειλικρινών φύλλων ελέγχου. Η επίλυση των προαναφερόμενων εκκρεμών φορολογικών διαφορών γίνεται με ιδιαίτερο αίτημα του υπόχρεου το οποίο υποβάλλεται εντός πέντε ημερών από την επίδοση σχετικής πρόσκλησης του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας

Συνεπώς, και στις παραπάνω περιπτώσεις είναι υποχρεωτική η επίλυση των εκκρεμών φορολογικών διαφορών για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση επίλυσης, διαφορετικά για τις υποθέσεις αυτές εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 13 της απόφασης.

## ΑΡΘΡΟ 12

### **ΕΠΙΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΕΠΙ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ & ΕΠΙ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΜΕΝΩΝ ΜΕ ΤΗΝ 1021681/1120/ΠΟΛ 1037/2005 Α.Υ.Ο.Ο. ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΧΟΥΝ ΕΚΔΟΘΕΙ ΟΙ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι ο ειδικός τρόπος επίλυσης των διαφορών που ισχύει για τις φορολογικές διαφορές υποθέσεων που ελέγχονται με την απόφαση, ισχύει για λόγους ισονομίας και για τις φορολογικές διαφορές υποθέσεων που εξαιρούνται από τον τρόπο ελέγχου της άνω απόφασης, καθώς επίσης και για υποθέσεις οι οποίες, είτε έχουν ήδη ελεγχθεί με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. 1021681/1120/ΠΟΛ. 1037/2005 κατά τη δημοσίευση της απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις εκκρεμούν στην ελεγκτική αρχή που τις εξέδωσε για διοικητική επίλυση της διαφοράς, είτε κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου βάσει της προαναφερόμενης απόφασης ΠΟΛ. 1037/2005 και έχει γίνει έναρξη του ελέγχου (θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων).

Επίσης με τις ίδιες διατάξεις ορίζονται 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 στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10, καθώς επίσης και των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου 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 άρθρων 70 του Κ.Φ.Ε. και των παραγράφων 1, 2, 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 52 του Κώδικα Φ.Π.Α. επί υποθέσεων οι οποίες σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 της απόφασης

εξαιρούνται από τον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο ελέγχου και ελέγχονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του ίδιου άρθρου, με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. 1021681/1120/ΠΟΛ1037/2005.

Για να εφαρμοσθούν οι ειδικές διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 της απόφασης, σχετικά με τον ειδικό τρόπο επίλυσης των φορολογικών διαφορών επί υποθέσεων οι οποίες εξαιρούνται από τον προβλεπόμενο από την απόφαση τρόπο ελέγχου πρέπει να πληρούνται αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

**α)** Η επίλυση των διαφορών πρέπει να γίνει για όλες τις ελεγχθείσες χρήσεις ή και για μερικές μόνο από αυτές, υποχρεωτικά όμως συνεχόμενες αρχής γενομένης από την πρώτη ανέλεγκτη( σχετικές οι διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 10 της απόφασης).

**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 (σχετικές οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 10 της απόφασης).

**γ)** Η επίλυση των διαφορών πρέπει να γίνει στο πλαίσιο διοικητικού συμβιβασμού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 του Κ.Φ.Ε και τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 52 του Κώδικα Φ.Π.Α. και όχι δικαστικού συμβιβασμού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 71 του Κ.Φ.Ε. και τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 52 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Σημειώνεται ότι για τις εξαιρούμενες υποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 της απόφασης(ΠΟΛ. 1072/2011), εφόσον πληρούνται οι παραπάνω προϋποθέσεις και επιτευχθεί διοικητική επίλυση των διαφορών, για τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των οφειλόμενων ποσών εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο άρθρο 7 της Α.Υ.Ο.Ο. 1021681/1120/ΠΟΛ1037/2005.

Σε περίπτωση όμως που δεν πληρούνται μία ή και περισσότερες από τις προαναφερόμενες προϋποθέσεις, ή πληρούνται οι παραπάνω προϋποθέσεις αλλά δεν επιτευχθεί διοικητική επίλυση των διαφορών, για τις προαναφερόμενες υποθέσεις, δεν εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 10 της απόφασης σχετικά με τον ειδικό τρόπο επίλυσης των διαφορών αλλά τα οριζόμενα στις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. 1021681/1120/ΠΟΛ1037/2005.

2. Σε κάθε περίπτωση, η κατά τα ανωτέρω επίλυση των φορολογικών διαφορών διενεργείται από τα αρμόδια σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις όργανα (Επιτροπή του άρθρου 70 του Κ.Φ.Ε. κ.λπ.) και όχι από τα όργανα που ορίζονται στην παράγραφο 4, του άρθρου 10 της απόφασης.

Εφόσον, όμως, για τις ελεγχθείσες χρήσεις υφίστανται εκκρεμείς καταλογιστικές πράξεις από τις οριζόμενες στο άρθρο 11, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των παρ. 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 Κ.Φ.Ε. 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 τα ελεγκτικά κέντρα (Δ.Ε.Κ.-Π.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 από το 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, προηγήθηκε η επίλυση και των φορολογικών διαφορών, οι οποίες προκύπτουν από καταλογιστικές πράξεις του άρθρου 11, οι οποίες σύμφωνα με τα οριζόμενα στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 10 της απόφασης πρέπει υποχρεωτικά επίσης να επιλυθούν.

3. Επί υποθέσεων για τις οποίες επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα από την 1021681/1120/ΠΟΛ1037/2005 Α.Υ.Ο.Ο. και δεν έχουν βεβαιωθεί κατά τη δημοσίευση της απόφασης (12-4-2011) τα οικεία ποσά, συνεχίζει να έχει εφαρμογή ο τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προβλέπεται από την προαναφερόμενη απόφαση (ΠΟΛ.1037/2005).

Εξαιρετικά, η ΠΟΛ. 1037/2005 συνεχίζει να ισχύει για υποθέσεις για τις οποίες έχουν ήδη εκδοθεί εντολές τακτικού ελέγχου με βάση την απόφαση αυτή και κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της νέας απόφασης (12-4-2011) έχει γίνει έναρξη του ελέγχου (θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων).

Συνεπώς, για εκείνες από τις προαναφερόμενες υποθέσεις οι οποίες υπάγονται στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου της νέας απόφασης ΠΟΛ. 1072/2011, για τις οποίες είχαν μεν εκδοθεί εντολές τακτικού ελέγχου, αλλά δεν είχε γίνει θεώρηση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων μέχρι την 12-4-2011, εφαρμόζεται πλέον ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου της νέας απόφασης ΠΟΛ. 1072/2011. Στις περιπτώσεις αυτές σκόπιμο είναι να εκδίδονται νέες εντολές ελέγχου οι οποίες αντικαθιστούν τις παλαιές εντολές.

Για τις ως άνω υποθέσεις για τις οποίες κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της νέας απόφασης έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου βάσει της ΠΟΛ. 1037/2005 και έχει γίνει έναρξη του ελέγχου (θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων), ως προς τρόπο και τη διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών ισχύουν οι οδηγίες των προηγούμενων παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, και περαιτέρω, για τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής του συνόλου των βάσει συμβιβασμού ποσών εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο παρακάτω άρθρο 14.

**4.** Επίσης, σε περιπτώσεις υποθέσεων ελεγμένων με τις διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ. 1037/2005 για τις οποίες οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις έχουν εκδοθεί και έχουν καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και δεν έχουν κοινοποιηθεί ή έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (12.4.2001), αλλά δεν έχει παρέλθει κατά την ημέρα αυτή η προθεσμία υποβολής αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατά τις διατάξεις των άρθρων 70 του ν. 2238/1994 και 52 του ν. 2859/2000 ή δεν έχουν ακόμη εξετασθεί οι τυχόν υποβληθείσες προτάσεις διοικητικής επίλυσης των διαφορών κατά τις ανωτέρω διατάξεις οι πράξεις αυτές κοινοποιούνται κατά τις ισχύουσες διατάξεις στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχουν κοινοποιηθεί και περαιτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και για τις υποθέσεις αυτές ως προς τον τρόπο και τη διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών οι οδηγίες των προηγούμενων παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου. Περαιτέρω, για τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής του συνόλου των βάσει συμβιβασμού ποσών εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο παρακάτω άρθρο 14.

**5.** Σε περίπτωση, όμως, που για τις υποθέσεις των προηγούμενων παραγράφων 3 και 4 δεν πληρούνται μία ή και περισσότερες από τις προαναφερόμενες προϋποθέσεις των περιπτώσεων α', β', γ' της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, ή πληρούνται οι παραπάνω προϋποθέσεις αλλά δεν επιτευχθεί διοικητική επίλυση των διαφορών, επί των υποθέσεων αυτών, δεν εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 10 της

απόφασης σχετικά με τον ειδικό τρόπο επίλυσης των διαφορών και ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις του παρακάτω άρθρου 14 τρόπος βεβαίωσης και καταβολής του συνόλου των βάσει συμβιβασμού ποσών, αλλά τα οριζόμενα στις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/2005.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄**

### **ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ –ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ**

#### **ΑΡΘΡΟ 13**

#### **ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

Σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινήσεις:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. περί έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων ανάλογα με τη φορολογία , καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και της παραγράφου 2 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. περί έκδοσης μερικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επίσης ανάλογα με τη φορολογία, σε περίπτωση που ο προσδιορισμός της συνολικής φορολογητέας ύλης είναι δυσχερής, εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που ελέγχονται και περαιώνονται, βάσει των διατάξεων της απόφασης.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι επί ελεγμένων με την απόφαση χρήσεων, ο έλεγχος επεκτείνεται στις ελεγκτικές επαληθεύσεις της 1021681/1120/ΠΟΛ. 1037/2005 Α.Υ.Ο.Ο. και εφαρμόζονται ως προς τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων τα οριζόμενα στην προαναφερόμενη απόφαση ΠΟΛ. 1037/2005, εφόσον:

**α)** Δεν υποβληθεί από τον υπόχρεο αίτηση με πρόταση επίλυσης των φορολογικών διαφορών εντός της προθεσμίας των πέντε ημερών, που ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 10 της απόφασης.

**β)** Υποβληθεί τέτοια αίτηση, αλλά για μία ή περισσότερες χρήσεις δεν επέλθει επίλυση όλων γενικά των φορολογικών διαφορών κάθε χρήσης, κατά τα οριζόμενα στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 10 δηλαδή, δεν επιλυθεί για κάθε χρήση το σύνολο των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν από τον τρόπο και τη διαδικασία



ελέγχου της απόφασης, καθώς και οι τυχόν εκκρεμείς φορολογικές διαφορές κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 της απόφασης.

γ) Υποβληθεί αίτηση αλλά δεν τηρηθούν και οι λοιπές προϋποθέσεις που αναφέρονται στο προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 10, δηλαδή δεν περαιωθούν όλες οι χρήσεις ή και μερικές από αυτές υποχρεωτικά όμως συνεχόμενες, αρχής γενομένης από την παλαιότερη ανέλεγκτη χρήση. Ευνόητο είναι ότι σε περίπτωση που τηρηθεί η προαναφερόμενη προϋπόθεση πρέπει ταυτόχρονα να επιλυθεί το σύνολο των φορολογικών διαφορών που αφορούν τις περαιούμενες χρήσεις συμπεριλαμβανομένων και των εκκρεμών φορολογικών διαφορών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 της απόφασης.

Επισημαίνεται ότι δεν απαιτείται η υποβολή της προαναφερόμενης αίτησης, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προαναφερόμενες προϋποθέσεις και ο υπόχρεος εντός της προθεσμίας υποβολής της αίτησης αποδεχθεί το σύνολο των φορολογικών διαφορών όπως προκύπτουν από τον έλεγχο και υπογράψει τα σχετικά πρακτικά επί των ειδικών σημειωμάτων και τις σχετικές πράξεις επίλυσης των διαφορών επί των καταλογιστικών πράξεων εντός της ίδιας προθεσμίας.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι και τα λοιπά εισοδήματα από άλλες πηγές πέραν της άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας ( εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, κ.λπ), που αφορούν ελεγχόμενες με την απόφαση εκκρεμείς υποθέσεις επιτηδευματιών, ελέγχονται κατά τις ισχύουσες γενικές φορολογικές διατάξεις ταυτόχρονα με τα εισοδήματα από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας. Στις περιπτώσεις αυτές σε κάθε περίπτωση συντάσσεται σχετική έκθεση ελέγχου, η οποία επισυνάπτεται στο ειδικό σημείωμα της παραγράφου 4 του άρθρου 9 για τη φορολογία εισοδήματος και τον Κ.Β.Σ. Σε περίπτωση που δεν προέκυψαν διαφορές στην προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου αναγράφεται ότι ελέγχθηκαν και αυτές οι πηγές και δεν προέκυψαν διαφορές.

Περαιτέρω, εφόσον επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς στο πλαίσιο της απόφασης για όλες τις πηγές των εισοδημάτων, εκδίδεται ενιαία καταλογιστική πράξη, στην οποία περιλαμβάνονται τα εισοδήματα από όλες τις πηγές και κατά την επίλυση της διαφοράς για τα εισοδήματα από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 10 της απόφασης, και για τα λοιπά εισοδήματα οι ισχύουσες γενικές διατάξεις.

Επίσης εφόσον επιτευχθεί κατά τα προαναφερόμενα διοικητική επίλυση της διαφοράς, για τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των φόρων κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο 14, λαμβάνεται υπόψη η προκύπτουσα για τις οικείες χρήσεις βάσει συμβιβασμού συνολική οφειλή από όλες τις πηγές εισοδημάτων του επιτηδευματία.

#### ΑΡΘΡΟ 14

#### ΕΙΔΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ 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.

Σχετικά με τις διατάξεις αυτές διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζεται ότι για τις ελεγχθείσες με βάση την απόφαση υποθέσεις, για τις οποίες επέρχεται διοικητική επίλυση όλων ανεξαιρέτως των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο, επί των ποσών φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων που προκύπτουν από την επίλυση των διαφορών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρακάτω παράγραφο 3, καταβάλλεται συγχρόνως με την επίλυση των διαφορών ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις Δ.Ο.Υ. ημερών το προβλεπόμενο κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 24 του ν.2523/97 ανά πράξη ποσό ανατρεπόμενης της επιτευχθείσας επίλυσης της διαφοράς σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης καταβολής. Σημειώνεται ότι η μη εμπρόθεσμη καταβολή του ως ποσού έστω και για μία καταλογιστική πράξη για την οποία επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς, επιφέρει την ανατροπή της περαίωσης όλων των φορολογικών αντικειμένων της χρήσης αυτής.

Τα υπόλοιπα ποσά, ανεξάρτητα από το είδος της φορολογίας, βεβαιώνονται και καταβάλλονται ανάλογα με το ύψος του συνολικού ποσού της βάσει συμβιβασμού για όλες τις φορολογίες οφειλής για όλες τις χρήσεις για τις οποίες επήλθε επίλυση όλων των φορολογικών διαφορών, ως εξής :

- α. Σε δώδεκα (12) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν η συνολική βάσει συμβιβασμού οφειλή για όλες τις φορολογίες είναι μέχρι και 25.000 ευρώ.
- β. Σε δεκαοκτώ (18) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν η συνολική βάσει συμβιβασμού οφειλή για όλες τις φορολογίες είναι πάνω από 25.000 χιλιάδες ευρώ και μέχρι 50.000 ευρώ.
- γ. Σε εικοσιτέσσερις (24) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν η συνολική βάσει συμβιβασμού οφειλή για όλες τις φορολογίες είναι πάνω από 50.000 χιλιάδες ευρώ και μέχρι 100.000 ευρώ.

δ. Σε τριάντα (30) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν η συνολική βάσει συμβιβασμού οφειλή για όλες τις φορολογίες είναι πάνω από 100.000 και μέχρι 150.000 ευρώ.

ε. Σε τριάντα έξι (36) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν η συνολική βάσει συμβιβασμού οφειλή για όλες τις φορολογίες είναι πάνω από 150.000 ευρώ.

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

Διευκρινίζεται ότι ο προαναφερόμενος κατά περίπτωση αριθμός δόσεων με κατώτερο ποσό δόσης, εκτός από την τελευταία τα 300 ευρώ, εφαρμόζεται ανά πράξη, δηλαδή για το υπόλοιπο ποσό της προκύπτουσας για κάθε πράξη βάσει συμβιβασμού οφειλής και όχι επί του συνόλου των υπόλοιπων ποσών όλων των πράξεων και σε κάθε περίπτωση ο ανά πράξη αριθμός δόσεων δεν μπορεί να υπερβαίνει τον αριθμό των δόσεων που προκύπτει κατά τα ανωτέρω επί του συνόλου της βάση συμβιβασμού οφειλής για όλες τις φορολογίες και χρήσεις.

Οι διατάξεις της παραγράφου 1 αφορούν και τα οφειλόμενα ποσά τα οποία προκύπτουν από την επίλυση των διαφορών επί υποθέσεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 12 της απόφασης, δηλαδή επί υποθέσεων για τις οποίες κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης έχει γίνει έναρξη του ελέγχου βάσει της Α.Υ.Ο.Ο.ΠΟΛ 1037/2005, καθώς και επί υποθέσεων της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου της απόφασης.

**2.** Τα ποσά που προκύπτουν από την επίλυση φορολογικών διαφορών του άρθρου 11, βεβαιώνονται και καταβάλλονται σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις κατά περίπτωση οικείες διατάξεις.

**3.** Σε περίπτωση που επί υποθέσεων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου επιλύονται φορολογικές διαφορές περισσότερων της μίας χρήσεων, τότε ο παρανομαστής του κλάσματος που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997 προσαυξάνεται με τον αριθμό των περαιούμενων χρήσεων, και το κλάσμα που προκύπτει δεν μπορεί να είναι μικρότερο του ενός δεκάτου (1/10) (π.χ. εάν περαιωθεί μια χρήση το κλάσμα παραμένει ως έχει (1/5) , εάν περαιωθούν δύο χρήσεις γίνεται (1/7), και αν περαιωθούν 7 χρήσεις 1/10 καθώς το προκύπτον κλάσμα δεν μπορεί να υπερβεί το 1/10).

**ΤΕΛΙΚΕΣ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ –ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου, θα αποσταλούν μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στις ελεγκτικές υπηρεσίες, βάσει των κριτηρίων της παραγράφου 1 του άρθρου 2 της απόφασης, επιλεγείσες προς έλεγχο υποθέσεις μέσω του Ο.Π.Σ.Ε.Υ. (ELENXIS). Οι υποθέσεις αυτές θα είναι ταξινομημένες σύμφωνα με το ύψος των ακαθάριστων εσόδων και θα παρέχονται μεταξύ άλλων και πληροφορίες ελεγκτικού ενδιαφέροντος.

Ιδιαίτερη σημασία δίδεται στην παρακολούθηση των αποτελεσμάτων ελέγχου από την εφαρμογή της απόφασης.

Για το σκοπό αυτό το βιβλίο καταχώρησης ειδικών σημειωμάτων μέσα από την εφαρμογή «Διαχείριση Εντολών Ελέγχου», στην ηλεκτρονική διεύθυνση (<http://10.16.5.21>) της Δ/σης Ελέγχου θα ενημερώνεται άμεσα με την έκδοση των σχετικών σημειωμάτων του άρθρου 9 της απόφασης .

Επίσης το τηρούμενο στην ίδια πιο πάνω ηλεκτρονική διεύθυνση βιβλίο μετεγγραφής δηλώσεων, θα ενημερώνεται άμεσα με την περαίωση κάθε υπόθεσης.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ**  
**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ**

**Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΥΠΟΥΡΓΟΣ**  
**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΠΑΝΤΕΛΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ****I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Όλες οι Δ.Ο.Υ.
2. Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ. – Π.Ε.Κ.)

**II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Οικονομικές Επιθ/σεις – Όλοι οι Οικον. Επιθ/τές
2. Περιφερειακές Δ/νσεις Σ.Δ.Ο.Ε.
3. Αποδέκτες Πίνακα Η' (εκτός των αριθ. 4, 10 και 11), ΙΑ', ΙΒ' (εκτός των αριθ.10 έως 17), ΙΓ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', Κ' (εκτός των αριθ. 6 και 7 ) ΚΒ' και ΚΓ' (οι αριθ. 7,8,11 και 12)
4. Συμβούλιο της Επικρατείας
5. Γενικός Επίτροπος Επικρατείας επί των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων
6. ΠΟΕ – ΔΟΥ, Ομήρου 18, 106 72, Αθήνα
7. Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση», Ομήρου 18, 106 72, Αθήνα

**III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο Υπουργού
2. Γραφείο Αναπληρωτή Υπουργού
3. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Φορ. & Τελ. Θεμάτων
4. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Πληρ. Συστημάτων
5. Γραφείο Ειδ. Γραμματέα Σ.Δ.Ο.Ε.
6. Γραφεία Γεν. Δ/ντών Φορολογίας, Φορολ. Ελέγχων, ΚΕ.Π.Υ.Ο., Οικον. Επιθ/σης, Διοικ. Υποστήριξης και Δημ. Περ. & Εθν. Κληροδοτημάτων
7. Δ/νσεις Γεν. Δ/σεων Φορολογίας, Φορολ. Ελέγχων, Οικον. Επιθ/σης και Διοικ. Υποστήριξης
8. Δ/νσεις Σ.Δ.Ο.Ε. (Κ.Υ.)
9. Γ.Γ.Π.Σ. – Δ/ση Εφαρμογών Η/Υ ( Δ30)
10. Διεύθυνση Ελέγχου – Τμήματα Α', Β', Γ', Δ', Ε' (από 5 αντίγραφα)
11. Μ.Ε.Τ.Α.
12. Τράπεζα Δημοσιονομικών Δεδομένων (Τ.Δ.Δ.)
13. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
14. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων (20 αντίγραφα)