

**ΠΟΛ.1072/8.4.2011**

**Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων**

Αθήνα, 8 Απριλίου 2011

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΤΜΗΜΑ

Α'

Ταχ. Δ/νση : Κ. Σερβίας 10

Ταχ. Κωδ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ

Τηλ. :210 3375206, 3375205

FAX :210 3375416

**ΠΟΛ 1072**

**Θέμα: Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων.**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παραγράφου 3 καθώς και τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151).
2. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ν. 2601/1998 (ΦΕΚ Α' 81).

3. Τις διατάξεις των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 46 του ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α' 15).

4. Τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2343/1995 (ΦΕΚ Α' 211), καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 3259/2004 (ΦΕΚ Α' 149) και του άρθρου 60 του ν. 3283/2004 (ΦΕΚ Α'210).

5. Τις διατάξεις των άρθρων 13 έως και 17 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253).

6. Τις διατάξεις των άρθρων 1 -13 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175).

7. Την 1146405/ΔΕ-Β΄/14.10.2010 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 1829) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας μεταξύ Δ.Ο.Υ., Π.Ε.Κ. και Δ.Ε.Κ σε θέματα φορολογικού ελέγχου».

8. Την αριθ. Δ6Α1142500 ΕΞ 2010/26.10.2010 (ΦΕΚ. Β' 1725) κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών «Ανάθεση αρμοδιοτήτων στον Υφυπουργό Οικονομικών Δημήτριο Κουσελά».

9. Την ανάγκη ελέγχου, με τον καθορισμό ελάχιστων υποχρεωτικών και αντικειμενικών επαληθεύσεων, των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων φόρου εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των επιτηδευματιών, καθώς και έγκαιρης βεβαίωσης των εσόδων του Δημοσίου.

10. Την ανάγκη απλούστευσης των διαδικασιών για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου των φορολογικών υπηρεσιών και την εμπέδωση κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενων και φορολογούσας αρχής.

11. Ότι από τις διατάξεις της απόφασης αυτής δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού.

### **ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ**

Καθορίζουμε τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, τον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικό τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό, ως ακολούθως:

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ

## Α'

### ΤΡΟΠΟΣ & ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΑΝΕΛΕΓΚΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

#### ΑΡΘΡΟ 1

#### ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΕΣ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ

**1.** Στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, υπάγονται οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών επιτηδευματιών που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31/12/2009.

**2.** Από τις υποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται:

α. Από κάθε υπόθεση, 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.

β. Υποθέσεις των οποίων ο έλεγχος έχει ανατεθεί ή ανατίθεται σε ειδικό συνεργείο ελέγχου των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του ν. 1914/1990.

γ. Υποθέσεις φορολογίας πλοίων καθώς και όλες οι υποθέσεις λοιπών φορολογιών που σχετίζονται με τις υποθέσεις αυτές.

δ. Όπως εξαιρετικώς, υποθέσεις για τις οποίες υπάρχουν στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι πρέπει να διενεργηθεί πλήρης έλεγχος. Για τις υποθέσεις αυτές αποφαινεται με αιτιολογημένη απόφασή του ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας.

**3.** Οι υποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου εκτός αυτών της περίπτωσης γ' ελέγχονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.2005.

## ΑΡΘΡΟ 2

### ΕΠΙΛΟΓΗ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟ

1. Ο έλεγχος διενεργείται κατά προτεραιότητα στις εξής υποθέσεις :

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 εφαρμόστηκε ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρών κερδών, εφόσον προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός τους.

η. Όταν υπάρχει αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεων ΦΠΑ.

θ. Όταν τα δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα δεν βρίσκονται σε συμφωνία με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της παρούσας 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 1105941 /1845/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1130/6.11.2007 και 1028045/1232/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1035/11.3.2009 Α.Υ.Ο.Ο. και δεν υπήχθησαν στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν. 3888/2010 και για τις οποίες κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας απόφασης δεν είχε αρχίσει ο έλεγχος ή είχε αρχίσει και δεν είχε περατωθεί, καθώς επίσης και υποθέσεις οι οποίες υπήχθησαν στις ως άνω διατάξεις του ν. 3296/2004 χωρίς να πληρούνται οι προβλεπόμενοι όροι και προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις αυτές,

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

**2.** Η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων ενεργείται με ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών. Ποσοστό 10% έως 20% των επιλεγόμενων για έλεγχο υποθέσεων επιλέγεται από τυχαίο δείγμα χωρίς να συντρέχουν τα κριτήρια της παραγράφου 1.

## **ΑΡΘΡΟ 3**

### **ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ**

Κατά τον έλεγχο των υποθέσεων, ανεξάρτητα από το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων, ελέγχονται και διαπιστώνονται τα εξής :

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

**1.** Αν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση, για το κεντρικό και τα υποκαταστήματα.

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

**3.** Αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εφαρμόστηκαν οι κείμενες κατά περίπτωση διατάξεις.

**4.** Έλεγχος αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι κείμενες κατά περίπτωση διατάξεις.

**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.

**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 1000 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.

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

**8.** Έλεγχος βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών.

**9.** Έλεγχος κάθε δαπάνης 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.

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

**1.** Αν υπάρχουν παραβάσεις Κ.Β.Σ, ή άλλα έγγραφα από τα οποία προκύπτει φοροδιαφυγή ή επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

**2.** Αξιοποίηση τυχόν στοιχείων ελεγκτικών επαληθεύσεων ή διασταυρώσεων που αποστέλλονται στις ΔΟΥ, δελτίων πληροφοριών, καταστάσεων Γ.Γ.Π.Σ. και λοιπών στοιχείων από Οργανισμούς, Τράπεζες, Συνεταιριστικές Οργανώσεις και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.

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

Για τον έλεγχο έκδοσης πλαστών ή εικονικών καθώς και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων:

- Αξιοποιούνται στοιχεία, καταστάσεις και πληροφορίες,
- Ελέγχονται μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. μεμονωμένες αγορές ή δαπάνες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και ειδικότερα σε κάθε περίπτωση από τις προαναφερόμενες αγορές ή δαπάνες αυτές που υπερβαίνουν τα 10.000 ευρώ, από προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές,
- Ελέγχονται φορολογικά στοιχεία, ιδιαίτερα αυτά με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευσή τους με ιδιαίτερη έμφαση στον έλεγχο της θεώρησής τους και της ορθής έκδοσής τους κατά τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ.

## **ΑΡΘΡΟ 4**

### **ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ**

Εκτός από τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις του προηγούμενου άρθρου, σε κάθε κατηγορία βιβλίων γίνονται και οι πιο κάτω ειδικότερες επαληθεύσεις :

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

**1.** Έλεγχος των δικαιολογητικών των αγορών και των δαπανών καθώς και της ορθής μεταφοράς αυτών στα έντυπα που συνοδεύουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

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

**1.** Επαλήθευση των αθροίσεων του βιβλίου αγορών για το μήνα με τις μεγαλύτερες αγορές.

**2.** Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης της αξίας των ληφθέντων στοιχείων αγορών στο βιβλίο αγορών, για τους μήνες Αύγουστο και Δεκέμβριο κάθε έτους.

**3.** Διαπίστωση της κανονικής μεταφοράς του συνόλου των αγορών και δαπανών στα έντυπα που συνοδεύουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

**4.** Ερευνάται εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι ίσα ή μεγαλύτερα του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος του κόστους πωληθέντων (εμπορευμάτων ή προϊόντων) και των εξόδων και

δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα. Ως συντελεστής αναγωγής λαμβάνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση του κλάσματος που αριθμητή έχει τον αριθμό εκατό (100) και παρονομαστή τον αριθμό εκατό (100) μείον τον προβλεπόμενο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.). Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για την επιχείρηση Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος όρος των Μ.Σ.Κ.Κ. του οικείου πίνακα στον οποίο αυτή εντάσσεται. Προκειμένου για επιχειρήσεις με περισσότερους του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος σταθμικός συντελεστής που προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν με την εφαρμογή των Μ.Σ.Κ.Κ. κατά κατηγορία ακαθάριστων εσόδων δια των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου.

Ως κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων ή προϊόντων λαμβάνεται η αξία των εμπορεύσιμων αγαθών, καθώς και των πρώτων και βοηθητικών υλών κ.λ.π. που πωλήθηκαν ή αναλώθηκαν μέσα στην οικεία διαχειριστική περίοδο, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις.

Ως έξοδα και δαπάνες λαμβάνονται όλα τα έξοδα και οι δαπάνες που εξυπηρετούν και βαρύνουν την εκμετάλλευση της δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων που έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα αν εκπίπτουν φορολογικά ή όχι από τα ακαθάριστα έσοδα.

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. Περαιτέρω και όσον αφορά τις νέες επιχειρήσεις, οι οποίες δύνανται για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις 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 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. Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποσβεστεί, δεν λαμβάνονται υπόψη αποσβέσεις.

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

- 1.** Έλεγχος των αθροίσεων εσόδων, αγορών και δαπανών για το μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.
- 2.** Έλεγχος στο μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα αν τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.
- 3.** Έλεγχος στο δεύτερο δεκαπενθήμερο του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα αν για τις καταχωρήσεις που έγιναν στα τυχόν τηρούμενα πρόσθετα βιβλία εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση, όπου υφίσταται τέτοια υποχρέωση.
- 4.** 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.
- 5.** 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.
- 6.** Έλεγχος αν για τα δελτία αποστολής που έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση τις τελευταίες πέντε ημέρες του μηνός Δεκεμβρίου, έχουν εκδοθεί αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση.
- 7.** Επαλήθευση αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων - εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα έντυπα που συνοδεύουν την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στις λοιπές δηλώσεις.
- 8.** Όπου έχει διενεργηθεί απογραφή θα πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε ένα τουλάχιστον είδος επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικός και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικός και λιανικός ή αποκλειστικά λιανικός.

**9.** Έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 700 ευρώ. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, 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. 2238/1994, οι δαπάνες μισθοδοσίας καθώς και οι αποσβέσεις.

**10.** Επί εμπορικών ή μεταποιητικών επιχειρήσεων ερευνάται εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι ίσα ή μεγαλύτερα του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος του κόστους πωληθέντων (εμπορευμάτων ή προϊόντων) και των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα. Ως συντελεστής αναγωγής λαμβάνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση του κλάσματος που αριθμητή έχει τον αριθμό εκατό (100) και παρονομαστή τον αριθμό εκατό (100) μείον τον προβλεπόμενο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.). Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για την επιχείρηση Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος όρος των Μ.Σ.Κ.Κ. του οικείου πίνακα στον οποίο αυτή εντάσσεται. Προκειμένου για επιχειρήσεις με περισσότερους του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος σταθμικός συντελεστής που προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν με την εφαρμογή των Μ.Σ.Κ.Κ. κατά κατηγορία ακαθάριστων εσόδων δια των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου.

Ως κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων ή προϊόντων λαμβάνεται η αξία των εμπορεύσιμων αγαθών, καθώς και των πρώτων και βοηθητικών υλών κ.λ.π. που πωλήθηκαν ή αναλώθηκαν μέσα στην οικεία διαχειριστική περίοδο, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις.

Ως έξοδα και δαπάνες λαμβάνονται όλα τα έξοδα και οι δαπάνες που εξυπηρετούν και βαρύνουν την εκμετάλλευση της δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων που έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα αν εκπίπτουν φορολογικά ή όχι από τα ακαθάριστα έσοδα.

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. Περαιτέρω και όσον αφορά τις νέες επιχειρήσεις, οι οποίες δύνανται για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις 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 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. Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποσβεστεί, δεν λαμβάνονται υπόψη αποσβέσεις.

**11.** Επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών ερευνάται εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι ίσα ή μεγαλύτερα του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα. Ως συντελεστής αναγωγής λαμβάνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση του κλάσματος που αριθμητή έχει τον αριθμό εκατό (100) και παρονομαστή τον αριθμό εκατό (100) μείον τον προβλεπόμενο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.). Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για την επιχείρηση Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος όρος των Μ.Σ.Κ.Κ. του οικείου πίνακα στον οποίο αυτή εντάσσεται. Προκειμένου για επιχειρήσεις με περισσότερους του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος σταθμικός συντελεστής που προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν με την εφαρμογή των Μ.Σ.Κ.Κ. κατά κατηγορία ακαθάριστων εσόδων δια των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου. Όσα αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο για τις επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων, σχετικά με τα έξοδα και τις δαπάνες καθώς και τις αποσβέσεις, ισχύουν ανάλογα και εν προκειμένω.

**12.** Επί μεικτών επιχειρήσεων ερευνάται εάν το ποσό των ανά κατηγορία δραστηριότητας δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων είναι τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο του αντίστοιχου ποσού που προσδιορίζεται κατά κατηγορία δραστηριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες δύο παραγράφους, με επιμερισμό των κοινών δαπανών στις επί μέρους δραστηριότητες ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων κάθε δραστηριότητας στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου από όλες τις δραστηριότητες. Όσα αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο έντεκα (11) σχετικά με τα έξοδα και τις δαπάνες καθώς και τις αποσβέσεις, ισχύουν ανάλογα και εν προκειμένω.

#### **Δ. Έλεγχος ελευθέρων επαγγελματιών (άρθρο 48 παρ. 1 ν. 2238/1994)**

**1.** Έλεγχος των αθροίσεων εσόδων και δαπανών σε ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο.

**2.** Επαλήθευση της ορθής μεταφοράς της αξίας των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων στο βιβλίο εσόδων - εξόδων κατά τους μήνες Ιούλιο και Δεκέμβριο κάθε έτους. Σε περίπτωση μη ύπαρξης αμοιβών κατά τους ανωτέρω μήνες οι πιο πάνω επαληθεύσεις διενεργούνται ανάλογα στους αμέσως προηγούμενους αντίστοιχα μήνες στους οποίους υφίστανται αμοιβές.

**3.** Ο έλεγχος των δαπανών επεκτείνεται σε όλες τις δαπάνες που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ. 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 ταξιδιών, 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.

**4.** Επαλήθευση αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων- εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα έντυπα που συνοδεύουν τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

**5.** Προκειμένου για έλεγχο αρχιτεκτόνων και μηχανικών κάθε ειδικότητας, θα ερευνάται επιπρόσθετα αν το καθαρό εισόδημα προσδιορίστηκε με την εφαρμογή στις ακαθάριστες αμοιβές τους των συντελεστών που προβλέπονται ειδικά για τους επιτηδευματίες αυτούς και αν οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με τις τεκμαρτές δαπάνες που

προκύπτουν από την εφαρμογή των συντελεστών, κατά τα οριζόμενα από τις οικείες διατάξεις.

**6.** Έλεγχος στο μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα αν για τις καταχωρήσεις που έγιναν στα τυχόν τηρούμενα πρόσθετα βιβλία εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., όπου υφίσταται τέτοια υποχρέωση.

**7.** Έλεγχος εάν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται σε συμφωνία με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζομένων στην ανωτέρω παράγραφο Γ. 11.

### **Ε. Στα βιβλία Γ' Κατηγορίας**

**1.** Έλεγχος αν τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση, 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.

**2.** Έλεγχος αν για τις καταχωρήσεις που έγιναν στα τυχόν τηρούμενα πρόσθετα βιβλία, εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση, όπου υφίσταται τέτοια υποχρέωση, κατά τις τελευταίες πέντε (5) εργάσιμες ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.

**3.** Έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία, της αξίας, κατά περίπτωση, των δικαιολογητικών εσόδων, αγορών για τις τρεις (3) πρώτες εργάσιμες ημέρες του δεύτερου δεκαπενθήμερου 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, κατά 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 και έως 9.000.000 ευρώ και κατά 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.

**4.** Έλεγχος σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ, αν για τα δελτία αποστολής που έχουν εκδοθεί κατά τις τελευταίες τρεις (3) εργάσιμες ημέρες του μηνός Δεκεμβρίου για τις επιχειρήσεις που κλείνουν

διαχείριση στις 31 Δεκεμβρίου και για το ίδιο διάστημα του μηνός Ιουνίου για τις επιχειρήσεις που κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου, για κάθε έτος, έχουν εκδοθεί αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση. Ειδικά σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 και έως 9.000.000 ευρώ, η ανωτέρω επαλήθευση διενεργείται για τις δύο (2) τελευταίες εργάσιμες ημέρες του ανωτέρω οριζόμενου κατά περίπτωση διαστήματος και σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 ευρώ η ανωτέρω επαλήθευση διενεργείται για την τελευταία εργάσιμη ημέρα του ανωτέρω οριζόμενου κατά περίπτωση διαστήματος.

**5.** Σε επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης θα πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε ένα τουλάχιστον είδος, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στις επιχειρήσεις που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς.

**6.** Έλεγχος ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων τέλους χρήσης, επιλεκτικά σε δύο είδη, με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, ίδια για κάθε αποθηκευτικό χώρο, εφόσον τηρείται βιβλίο αποθήκης και σε ένα είδος στις λοιπές περιπτώσεις. Σε περίπτωση διαπίστωσης διαφορών, ο έλεγχος επεκτείνεται και σε περισσότερα είδη.

**7.** Έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 1.000 ευρώ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ, τα 2.000 ευρώ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.500.000 και έως 9.000.000 ευρώ και τα 5.000 ευρώ σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών άνω των 9.000.000 ευρώ. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, 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. 2238/1994. 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.

**8.** Στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις έχουν ελεγχθεί από ορκωτούς ελεγκτές και γενικά αναγνωρισμένες ελεγκτικές εταιρείες, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμούνται οι παρατηρήσεις που αναφέρονται στα σχετικά πιστοποιητικά και στις τυχόν εκθέσεις ελέγχου.

**9.** Επί επιχειρήσεων που τηρούν βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ελέγχεται αν για τουλάχιστον ένα από τα παραγόμενα είδη, επιλεκτικά με βάση τη συνολική ποσότητα ή αξία, υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής.

**10.** Αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε. περί υπερτιμολογήσεων-υποτιμολογήσεων.

**11.** Έλεγχος της ορθής φορολογικής αναμόρφωσης του λογαριασμού «Αποτελεσμάτων Χρήσεως» ή ορθού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών.

**12.** Έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, όπου αυτό προβλέπεται.

## **ΑΡΘΡΟ 5**

### **ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ**

Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από τα προηγούμενα άρθρα 3 και 4, και σε κάθε περίπτωση με τη σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας, μπορεί να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά.

## **ΑΡΘΡΟ 6**

### **ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

**1.** Ο έλεγχος των κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων που αφορούν ανέλεγκτες υποθέσεις υπαγόμενες στην απόφαση, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 1 και 2, διενεργείται από κοινού με τον έλεγχο των οικείων ανέλεγκτων χρήσεων του επιτηδευματία.

**2.** Οι ελεγκτές επεξεργάζονται δεδομένα από τα κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία και καταχωρούν τις διαπιστώσεις σε συνοπτικό σημείωμα με πρόταση για τις συνέπειες στο κύρος των βιβλίων και τα συνολικά αποτελέσματα.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>Τροποποίηση ΠΟΛ. 1199/201129.09.2011; Προσθήκη ΠΟΛ. 1199/201129.09.2011

**3.** Το σημείωμα τίθεται υπόψη του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας και του εποπτεύοντος Οικονομικού Επιθεωρητή, οι οποίοι από κοινού και με τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου κρίνουν αν αρκούν οι ήδη διενεργηθείσες ελεγκτικές διασταυρώσεις και επαληθεύσεις ή αν επιβάλλεται περαιτέρω επέκταση του ελέγχου των κατασχεθέντων και νέα κρίση με βάση τις συνολικές διαπιστώσεις ή η πλήρης επεξεργασία αυτών ή και η εξαίρεσή τους από τη διαδικασία ελέγχου της παρούσας απόφασης. Σε κάθε περίπτωση, η κρίση των παραπάνω οργάνων είναι επαρκώς αιτιολογημένη και διατυπώνεται σε σύντομη ενυπόγραφη πράξη επί του συνοπτικού σημειώματος.<sup>2</sup>

**4.** Οι διαπιστώσεις του ελέγχου των κατασχεθέντων που διενεργείται σύμφωνα με τα παραπάνω, αναγράφονται στο ειδικό σημείωμα ελέγχου που συντάσσεται για τη φορολογία εισοδήματος κατά τις διατάξεις του άρθρου 9 και λαμβάνονται υπόψη μαζί με τα αποτελέσματα των λοιπών ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται από τα άρθρα 3, 4 και 5 καθώς και όλα τα λοιπά υφιστάμενα στοιχεία, για τη συνολική κρίση επί του κύρους των βιβλίων και τον προσδιορισμό των τελικών αποτελεσμάτων. Σε περίπτωση που από τα πιο πάνω αναφερόμενα όργανα κριθεί ότι συντρέχουν λόγοι εξαίρεσης των κατασχεθέντων, τότε εξαιρούνται από τη διαδικασία ελέγχου της παρούσας απόφασης και όλες οι ανέλεγκτες υποθέσεις του επιτηδευματία, εφαρμοζομένων ανάλογα όσων ορίζονται στις παραγράφους 2δ' και 3 του άρθρου 1.<sup>3</sup>

## **ΑΡΘΡΟ 7**

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

#### **A. Προσδιορισμός Ακαθάριστων Εσόδων**

**1.** Επί επαρκών και ακριβών βιβλίων και στοιχείων.

Αν δεν διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο ή δεν υφίστανται στο αρχείο της υπηρεσίας παραβάσεις του Κ.Β.Σ., ή διαπιστώθηκαν ή υφίστανται παραβάσεις που όμως δεν θίγουν το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και των στοιχείων τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται όπως αυτά προκύπτουν

---

<sup>2</sup>Τροποποίηση ΠΟΛ. 1199/201129.09.2011; Προσθήκη ΠΟΛ. 1199/201129.09.2011

<sup>3</sup>Τροποποίηση ΠΟΛ. 1199/201129.09.2011; Προσθήκη ΠΟΛ. 1199/201129.09.2011

από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην πιο κάτω περίπτωση 4.

## **2. Επί ανεπαρκών βιβλίων και στοιχείων**

Για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων επί ανεπαρκών βιβλίων και στοιχείων έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στην προηγούμενη περίπτωση.

## **3. Επί ανακριβών βιβλίων και στοιχείων.**

Αν διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο ή υφίστανται στο αρχείο της υπηρεσίας παραβάσεις του Κ.Β.Σ., οι οποίες κρίνεται ότι καθιστούν τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα για τη διαχειριστική ή τις διαχειριστικές περιόδους όπου τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανακριβή, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογία Εισοδήματος.

Σε περίπτωση που για μία ή περισσότερες από τις ελεγχόμενες χρήσεις υφίσταται ανακρίβεια και συγχρόνως εφαρμόζονται και οι διατάξεις της πιο κάτω περίπτωσης 4, τότε τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται από τον έλεγχο υπό το βάρος της ανακρίβειας, δε μπορεί να είναι λιγότερα από αυτά που προκύπτουν από την εφαρμογή των οριζόμενων στην επόμενη περίπτωση 4.

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

Αν από την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων Β.4, Γ.10, Γ.11, Γ.12 και Δ.7 του άρθρου 4, προκύπτει ότι τα κατά διαχειριστική περίοδο δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, υπολείπονται των ποσών που προσδιορίζονται κατά την οριζόμενη από τις πιο πάνω διατάξεις διαδικασία, τότε η προκύπτουσα διαφορά προσαυξάνει τα δηλωθέντα αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα.

## **Β. Προσδιορισμός καθαρών κερδών**

α. Τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με βάση τις κατά περίπτωση οικείες διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, λαμβανομένων υπόψη των ακαθάριστων εσόδων που προσδιορίζονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο Α.

β. Ειδικότερα, επί επαρκών και ακριβών βιβλίων και στοιχείων σε περίπτωση που τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα δεν συμφωνούν με τα λοιπά οικονομικά μεγέθη κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους Β.4, Γ. 10, Γ.11, Γ. 12 και Δ.7 του άρθρου 4, κατ' αρχήν προσδιορίζονται τα καθαρά κέρδη που αναλογούν επί της διαφοράς των ακαθάριστων εσόδων λόγω της έλλειψης της προαναφερόμενης συμφωνίας 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 και το άθροισμα που προκύπτει αποτελεί το σύνολο των καθαρών κερδών.

## **ΑΡΘΡΟ 8**

### **ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ**

**1.** Οι λοιπές φορολογίες ελέγχονται συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος.

**2.** Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις φορολογίες αυτές εφαρμόζονται οι κατά περίπτωση οικείες διατάξεις. Τα ακαθάριστα έσοδα 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.

**3.** Ειδικά στο Φ.Π.Α., γίνεται υποχρεωτικά έλεγχος :

α. Αν τα δεδομένα των βιβλίων συμφωνούν με τα αντίστοιχα ποσά της εκκαθαριστικής δήλωσης της οικείας διαχειριστικής περιόδου. Ελέγχονται επίσης και οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων όπου συντρέχει περίπτωση,

β. Αν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και προϋποθέσεις στις περιπτώσεις έκπτωσης επί του τζίρου και στα ειδικά καθεστώτα Φ.Π.Α.

γ. Αν για δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. εκπέσθηκε ο αναλογών Φ.Π.Α., χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

δ. Αν για δαπάνες αξίας μεγαλύτερης των 300 ευρώ προκειμένου για ελεύθερους επαγγελματίες, των 700 ευρώ προκειμένου για βιβλία Α' και Β' κατηγορίας, των 1000 ευρώ προκειμένου για βιβλία Γ' κατηγορίας και ακαθάριστα έσοδα έως 1.500.000 ευρώ, των 2000 ευρώ προκειμένου για βιβλία Γ' κατηγορίας και ακαθάριστα έσοδα πάνω από 1.500.000 και έως

9.000.000 ευρώ και των 5.000 ευρώ για βιβλία Γ' κατηγορίας και ακαθάριστα έσοδα άνω των 9.000.000 ευρώ για τις οποίες έχει εκπεσθεί Φ.Π.Α. υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται για αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.

ε. Αν τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. μεταφέρθηκε για συμψηφισμό χωρίς να υπάρχει δικαίωμα, λόγω παραγραφής του κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

στ. Αν διενεργήθηκε διακανονισμός παγίων στοιχείων εφόσον υπάρχει υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α.

ζ. Αν διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (Pro-rata) εφόσον υπάρχει υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α.

η. Προκειμένου για απαλλασσόμενες πωλήσεις αν έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες διαδικασίες και υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά.

θ. Αν επί πωλήσεων αγαθών σε περιοχές με μειωμένους συντελεστές πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις και τις σχετικές εγκυκλίους, για φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 3000 ευρώ.

**4.** Για τις λοιπές φορολογίες εφαρμόζονται τα οριζόμενα στις προαναφερόμενες παραγράφους 1 και 2 και ελέγχονται ακόμα τα εξής:

α. Επί βιβλίων Γ' κατηγορίας ή κίνηση των δοσοληπτικών λογαριασμών 33.07, 33.08, 33.09 και 33.10, καθώς και του λογαριασμού 53.14 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

β. Η ορθή παρακράτηση και απόδοση των κατά περίπτωση παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων τελών και εισφορών.

γ. Χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ επί της αξίας των εργολαβικών αντιπαροχής.

δ. Ο Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.).<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup>Προσθήκη ΠΟΛ. 1199/201129.09.2011

## **ΑΡΘΡΟ 9**

### **ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ**

- 1.** Ο έλεγχος διενεργείται ύστερα από έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλου κατά νόμο αρμοδίου οργάνου.
- 2.** Οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 3610/2007 εφαρμόζονται σε κάθε ελεγχόμενη με τις διατάξεις της παρούσας απόφασης υπόθεση.
- 3.** Σε υποθέσεις αρμοδιότητας Δ.Ε.Κ. έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).
- 4.** Οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με βάση τις επαληθεύσεις που ορίζονται στα άρθρα 3, 4 και 5 της απόφασης αυτής καθώς και του Κ.Β.Σ., περιλαμβάνονται για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις σε ειδικό σημείωμα ελέγχου. Στο σημείωμα αυτό, το οποίο 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, αναγράφεται και η κρίση επί του κύρους των βιβλίων καθώς και το πόρισμα του ελέγχου περί του ύψους των αγορών ή των ακαθάριστων εσόδων, κατά περίπτωση, καθώς και των καθαρών κερδών, για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Ανάλογα ειδικά σημειώματα συντάσσονται και για κάθε μια χωριστά από τις λοιπές φορολογίες, γενομένης προς τούτο σχετικής μνείας στο ειδικό σημείωμα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Τα ειδικά σημειώματα ελέγχου υπογράφονται, ελέγχονται και θεωρούνται αρμοδίως και στη συνέχεια, εφόσον περιέχουν διαπιστώσεις φορολογικών διαφορών, επιδίδονται με ευθύνη των ελεγκτών στον υπόχρεο, συντασσόμενης σχετικής πράξης επίδοσης επί του σώματος αυτών. Σε περίπτωση που από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν προκύψουν διαφορές για κανένα φορολογικό αντικείμενο, αυτό γνωστοποιείται στον επιτηδευματία με απλή ταχυδρομική επιστολή.
- 5.** Για παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί από άλλους ελέγχους για τις οποίες δεν έχει κινηθεί η διαδικασία επιβολής προστίμου, εκδίδονται οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις, τηρουμένης, εφόσον συντρέχει περίπτωση, της διαδικασίας επίδοσης κλήσης προς ακρόαση, οι οποίες και επιδίδονται στον υπόχρεο μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και τα ειδικά σημειώματα της προηγούμενης παραγράφου. Για τις εκδιδόμενες κατά τα ανωτέρω πράξεις, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 11 της απόφασης αυτής.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ**

### **Β' ΕΠΙΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

#### **ΑΡΘΡΟ 10**

#### **ΕΠΙΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ**

**1.** Εντός πέντε (5) ημερών από της επίδοσης των ειδικών σημειωμάτων ελέγχου της παραγράφου 4 του άρθρου 9, ο υπόχρεος μπορεί, αν αμφισβητεί το περιεχόμενο τους, να υποβάλλει αίτηση προς τον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας με πρόταση επίλυσης των φορολογικών διαφορών, υποβάλλοντας συγχρόνως και όλα τα αποδεικτικά στοιχεία για την υποστήριξη των ισχυρισμών του. Η αίτηση υποβάλλεται ενιαία για όλες ή μερικές από τις ελεγχόμενες χρήσεις και για όλα τα φορολογικά αντικείμενα κάθε χρήσης. Με την υποβολή της αίτησης ορίζεται και η ημερομηνία εξέτασής της. Σε κάθε περίπτωση η επίλυση των φορολογικών διαφορών δεν μπορεί να συντελεσθεί μετά την πάροδο δέκα (10) ημερών από την ημερομηνία επίδοσης των ειδικών σημειωμάτων ελέγχου. Ειδικά στις περιπτώσεις που στην εξέταση της αίτησης συμπράττει και ο αρμόδιος Οικονομικός Επιθεωρητής κατά τα οριζόμενα στην επόμενη παράγραφο, η επίλυση των φορολογικών διαφορών δεν μπορεί να συντελεστεί μετά την πάροδο είκοσι (20) ημερών από την ημερομηνία επίδοσης των ειδικών σημειωμάτων. Εξαιρετικά, αν οι ισχυρισμοί ή τα στοιχεία που επικαλείται ο υπόχρεος χρήζουν περαιτέρω διερεύνησης που δεν μπορεί να ολοκληρωθεί εντός των ανωτέρω προθεσμιών για την επίλυση των φορολογικών διαφορών, τότε η επίλυση μπορεί να συντελεσθεί και σε μεταγενέστερο χρόνο και πάντως όχι μετά την πάροδο διπλάσιου συνολικά χρόνου από το χρόνο της αρχικής προθεσμίας. Στις περιπτώσεις αυτές, κατά την αρχική εξέταση της αίτησης του υπόχρεου και πάντως πριν από τη λήξη της αρχικής προθεσμίας, συντάσσεται και υπογράφεται από τα όργανα που ορίζονται στην επόμενη παράγραφο σχετικό αιτιολογικό πρακτικό επί του σώματος της αίτησης, εφαρμοζομένων ανάλογα και των οριζόμενων στην πιο κάτω παράγραφο 4, με το οποίο και ορίζεται η νέα ημερομηνία εξέτασης της αίτησης.

**2.** Η εξέταση της αίτησης γίνεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας με τη συμμετοχή του προϊσταμένου του τμήματος ελέγχου. Εάν πρόκειται για περιπτώσεις που οι φορολογικές διαφορές

προκύπτουν από βιβλία Γ κατηγορίας, τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο ανεπαρκή ή ανακριβή, στην εξέταση της αίτησης συμπράττει και ο αρμόδιος Οικονομικός Επιθεωρητής.

**3.** Κατά την εξέταση της αίτησης λαμβάνονται υπόψη και εκτιμούνται οι απόψεις του υπόχρεου και εφόσον αυτές γίνουν αποδεκτές ολικά ή μερικά, μπορεί να τροποποιηθεί το πόρισμα του ελέγχου ως προς το ύψος της κατά περίπτωση φορολογητέας ύλης ή και ως προς το χαρακτηρισμό επί του κύρους των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων. Επίσης, μπορεί να μειωθεί σε ποσοστό 20% η προκύπτουσα διαφορά ακαθάριστων εσόδων, της παραγράφου Α.4 του άρθρου 7 της παρούσας απόφασης. Εξαιρετικά, αν με βάση στοιχεία που προσκομίζει ο επιτηδευματίας προκύπτει αποδεδειγμένα ότι γεγονότα ανωτέρας βίας επηρέασαν αρνητικά τη λειτουργία της επιχείρησης τότε η διαφορά του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να μειωθεί μέχρι ποσοστό 40%. Αν τελικά συμπέσουν οι απόψεις των δύο μερών, συντάσσονται και υπογράφονται σχετικά πρακτικά επί του σώματος των αντίστοιχων ειδικών σημειωμάτων ελέγχου και με βάση αυτά εκδίδονται, χωριστά για κάθε φορολογική διαφορά, φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων ή φόρων ή αποφάσεις επιβολής προστίμου, κατά περίπτωση, επί των οποίων συντάσσονται και υπογράφονται οι οικείες πράξεις επίλυσης της διαφοράς.

Με την υπογραφή των πιο πάνω πράξεων και εφόσον τηρηθούν τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 14, περί του άμεσα καταβλητέου ποσού ή περί καταβολής αυτού το αργότερο εντός των δύο (2) επόμενων εργάσιμων για τις Δ.Ο.Υ. ημερών η οικεία υπόθεση περαιώνεται οριστικά.

Η περαίωση των υποθέσεων μπορεί να γίνει και για μερικές μόνο από τις ελεγχόμενες χρήσεις, υποχρεωτικά όμως συνεχόμενες και με αφετηρία την παλαιότερη ανέλεγκτη χρήση. Προϋπόθεση περαίωσης, σε κάθε περίπτωση, είναι η επίλυση όλων ανεξαιρέτα των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο για κάθε χρήση, καθώς και η ταυτόχρονη επίλυση των τυχόν εκκρεμών φορολογικών διαφορών που αφορούν την ίδια χρήση, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11.

**4.** Τα πρακτικά και οι πράξεις επίλυσης της διαφοράς υπογράφονται από πλευράς φορολογικής αρχής από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής

αρχής και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, με αιτιολόγηση της γνώμης τους. Σε περίπτωση διαφορετικών απόψεων αναγράφονται και οι δύο απόψεις και υπερισχύει η άποψη του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής. Στις περιπτώσεις βιβλίων Γ κατηγορίας που κρίθηκαν ανεπαρκή ή ανακριβή, τα πρακτικά και τις πράξεις υπογράφει με αιτιολόγηση της γνώμης του και ο αρμόδιος Οικονομικός Επιθεωρητής. Εφόσον στις περιπτώσεις αυτές υπάρχουν διαφορετικές απόψεις, αναγράφονται όλες οι απόψεις και υπερισχύει η πλειοψηφούσα άποψη, εκτός αν δεν υφίσταται τμήμα ελέγχου, οπότε υπερισχύει η άποψη του Επιθεωρητή.

**5.** Στις περαιούμενες με τον τρόπο αυτό υποθέσεις, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 70 του ν. 2238/1994 περί μείωσης της προσαύξησης του συντελεστή καθαρών κερδών, σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Εφαρμόζονται επίσης ανάλογα ως προς τους επιβαλλόμενους πρόσθετους φόρους, τις προσαυξήσεις, τα πρόστιμα και τις ποινικές κυρώσεις, οι διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 25 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι προκύπτουσες φορολογικές διαφορές ή οι πράξεις ή οι παραλείψεις. Οι κατά περίπτωση πρόσθετοι φόροι ή προσαυξήσεις επιβάλλονται με βάση τις ισχύουσες για κάθε ελεγχόμενη χρήση διατάξεις και σε περίπτωση συμβιβασμού περιορίζονται στο 1/3 και τα πρόστιμα των άρθρων 4, 5 και 6 του ν.2523/1997 στο 1/5.

Εξαιρετικά, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για φορολογικές διαφορές που αφορούν τέλη, εισφορές ή δικαιώματα υπέρ τρίτων που αποδίδονται στις Δ.Ο.Υ. και η εκπλήρωση ή μη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ελέγχεται από αυτές. Σε περιπτώσεις μη επίλυσης τέτοιων διαφορών που προέκυψαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο, εκδίδονται και κοινοποιούνται οι οικείες καταλογιστικές πράξεις και ακολουθείται η προβλεπόμενη από τις γενικές διατάξεις διαδικασία.

## **ΑΡΘΡΟ 11**

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

**1.** Εάν κατά το χρόνο επίλυσης των φορολογικών διαφορών κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο άρθρο εκκρεμούν στην ελεγκτική αρχή ή ενώπιον

του Διοικητικού Πρωτοδικείου, καταλογιστικές πράξεις οποιουδήποτε φορολογικού αντικειμένου η ταυτόχρονη επίλυση των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις πράξεις αυτές αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση περαίωσης των αντίστοιχων χρήσεων που ελέγχονται σύμφωνα με την απόφαση αυτή.

**2.** Για την επίλυση των φορολογικών διαφορών των καταλογιστικών πράξεων της προηγούμενης παραγράφου, εφαρμόζονται ως προς τον περιορισμό των πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και προστίμων οι ισχύουσες κατά περίπτωση διατάξεις.

**3.** Η επίλυση των φορολογικών διαφορών κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους, ενεργείται με βάση σχετικό αίτημα του υπόχρεου, το οποίο περιέχεται στην αίτηση της παραγράφου 1 του άρθρου 10 ή με βάση ιδιαίτερο αίτημα το οποίο σε κάθε περίπτωση συνεξετάζεται με την παραπάνω αίτηση. Αν τελικά συμπέσουν οι απόψεις της φορολογικής αρχής και του υπόχρεου, συντάσσεται σχετική πράξη επίλυσης της διαφοράς επί του σώματος της οικείας καταλογιστικής πράξης, εφαρμοζομένων ανάλογα των διατάξεων των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 10 της απόφασης αυτής ως προς την εξέταση του αιτήματος του υπόχρεου και την υπογραφή της πράξης επίλυσης της διαφοράς.

**4.** Οι διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 25 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται ανάλογα και κατά την επίλυση των φορολογικών διαφορών σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους, ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι οικείες φορολογικές διαφορές ή οι πράξεις ή οι παραλείψεις.

**5.** Η επίλυση της φορολογικής διαφοράς επιφέρει κατάργηση της τυχόν εκκρεμούς φορολογικής δίκης, για την επέλευση δε του αποτελέσματος αυτού αρκεί η προσαγωγή στο Διοικητικό Δικαστήριο απλού αντιγράφου της πράξης επίλυσης της διαφοράς από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή επικυρωμένου αντιγράφου από τον υπόχρεο.

## **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.1037/1.3.2005 Α.Υ.Ο.Ο. ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΧΟΥΝ ΕΚΔΟΘΕΙ ΟΙ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ**

- 1.** Οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 καθώς επίσης και των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, εφαρμόζονται ανάλογα και κατά τη διοικητική επίλυση των διαφορών που διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και των παραγράφων 1, 2, 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 52 του Κώδικα Φ.Π.Α επί υποθέσεων που εξαιρούνται από τον τρόπο ελέγχου που καθορίζεται με την απόφαση αυτή και ελέγχονται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 1. Σε περίπτωση που για τις ελεγχθείσες χρήσεις υφίστανται εκκρεμείς καταλογιστικές πράξεις από τις οριζόμενες στο άρθρο 11, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 4, και 5 του εν λόγω άρθρου. Στην περίπτωση αυτή η επίλυση των σχετικών εκκρεμών φορολογικών διαφορών ενεργείται με βάση σχετικό αίτημα του υπόχρεου, το οποίο περιέχεται στην πρόταση διοικητικής επίλυσης των διαφορών που προέκυψαν από τον διενεργηθέντα τακτικό έλεγχο ή με βάση ιδιαίτερο αίτημα το οποίο σε κάθε περίπτωση συνεξετάζεται με την παραπάνω πρόταση.
- 2.** Επί υποθέσεων για τις οποίες επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα από την 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 Α.Υ.Ο.Ο και δεν έχουν βεβαιωθεί κατά τη δημοσίευση της παρούσας απόφασης τα οικεία ποσά, συνεχίζει να έχει εφαρμογή ο τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προβλέπεται από την προαναφερόμενη απόφαση. Εξαιρετικά, η πιο πάνω απόφαση 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 παρούσας απόφασης έχει γίνει έναρξη του ελέγχου (θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων). Περαιτέρω όμως και για τις υποθέσεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 1 και για τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων τα οριζόμενα στο άρθρο 14 της παρούσας απόφασης.
- 3.** Επίσης, επί υποθέσεων ελεγμένων με τις διατάξεις της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 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 παρούσας απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, 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 κοινοποιούνται οι πράξεις αυτές κατά τις ισχύουσες διατάξεις στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχουν κοινοποιηθεί και περαιτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και για τις υποθέσεις αυτές τα οριζόμενα στις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου 2.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ**

### **Γ'**

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

#### **ΑΡΘΡΟ 13**

#### **ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

- 1.** Οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. εφαρμόζονται ανάλογα και για τις υποθέσεις που ελέγχονται και περαιώνονται, κατά περίπτωση, με βάση τις διατάξεις της παρούσας απόφασης.
- 2.** Αν για μέρος ή το σύνολο των χρήσεων που ελέγχθηκαν σύμφωνα με τον τρόπο και τη διαδικασία που ορίζεται στα άρθρα 2 έως 9 της απόφασης αυτής, δεν υποβληθεί από τον υπόχρεο αίτηση με πρόταση επίλυσης των φορολογικών διαφορών εντός της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 ή υποβληθεί τέτοια αίτηση αλλά για μια ή περισσότερες χρήσεις δεν επέλθει επίλυση του συνόλου των φορολογικών διαφορών κάθε χρήσης ή δεν τηρηθούν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 10, τότε ο έλεγχος για τις αντίστοιχες χρήσεις επεκτείνεται στις ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται στα άρθρα 2 έως 5 της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 και εφαρμόζονται ως προς τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων τα οριζόμενα στην προαναφερόμενη απόφαση.

**3.** Λοιπά εισοδήματα από άλλες πηγές πέραν από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, που αφορούν εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος επιτηδευματιών που ελέγχονται σύμφωνα με την απόφαση αυτή, ελέγχονται ταυτόχρονα με τα εισοδήματα από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας, κατά τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις. Σε περίπτωση επίλυσης των τυχόν διαφορών που προκύπτουν από τον διενεργούμενο έλεγχο των ως άνω λοιπών εισοδημάτων ταυτόχρονα με τις διαφορές που προκύπτουν από τον έλεγχο των εισοδημάτων από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας, για την εφαρμογή των οριζόμενων στο επόμενο άρθρο 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**

**1.** Για ελεγχθείσες με βάση την παρούσα απόφαση χρήσεις, καθώς και για υποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 της ίδιας απόφασης, οι οποίες ελέγχονται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της υπ' αριθμ. 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 Α.Υ.Ο.Ο., για τις οποίες επέρχεται επίλυση όλων ανεξαίρετα των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο με τις προαναφερόμενες αποφάσεις, επί των ποσών φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων που προκύπτουν ανά πράξη από την επίλυση των διαφορών, καταβάλλεται συγχρόνως με την επίλυση ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις Δ.Ο.Υ. ημερών το προβλεπόμενο κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του Ν. 2523/1997 ανά πράξη ποσό, ανατρεπόμενης της επιτευχθείσας επίλυσης της διαφοράς σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης καταβολής. Τα υπόλοιπα ποσά, ανεξαρτήτως είδους 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 ευρώ και μέχρι 50.000 ευρώ.

- γ) Σε εικοσιτέσσερις (24) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν η συνολική βάση συμβιβασμού οφειλή για όλες τις φορολογίες είναι πάνω από 50.000 ευρώ και μέχρι 100.000 ευρώ.
- δ) Σε τριάντα (30) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν η συνολική βάση συμβιβασμού οφειλή για όλες τις φορολογίες είναι πάνω από 100.000 ευρώ και μέχρι 150.000 ευρώ.
- ε) Σε τριάντα έξι (36) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν η συνολική βάση 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.<sup>5</sup>

**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, μη δυναμένου του προκύπτοντος κλάσματος να είναι μικρότερο του ενός δεκάτου (1/10).

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΚΟΥΣΣΕΛΑΣ

---

<sup>5</sup>Τροποποίηση ΠΟΛ. 1199/201129.09.2011