

Θεσσαλονίκη 12.3.2008
Αρ.Πρωτ.233,218

Προς:
Τα μέλη του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου
Εφετείου Θεσσαλονίκης

Θέμα: Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή του
ν.3610/2007 «περί αντιμετώπισης φοροδιαφυγής και
άλλες διατάξεις»

Σχετικά: Τα με αρ.πρωτ.1023510/889/227/A0014
/ΠΟΛ.1043/22-2-2008 και 1023056/1210/ΔΕ-Α/
ΠΟΛ.1041/22-2-2008 έγγραφα του Υπουργείου
Οικονομίας και Οικονομικών

Σας αποστέλλουμε τα άνω σχετικά έγγραφα του
Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, για να λάβετε γνώση.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Η Πρόεδρος

Η Γεν. Γραμματέας

Ιωάννα Χρυσάλα-Μπιλίσση

Πολυξένη Παρατήρα



**ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΙ
ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
14η Δ/ΝΣΗ ΦΠΑ
ΤΜΗΜΑ Α΄

Αθήνα, 22/2/2008

Αριθμ.πρωτ.1023510/889/227/Α0014

Ταχ. Δ/νση : Σίνα 2 - 4
Ταχ. Κώδικας : 10672 ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνο : 210 36 47 203-5
Fax : 210 36 45 413

ΠΟΛ.1043

ΠΡΟΣ : ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 21 και 27 του ν.3610/22.11.2007 «περί αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»

ΚΟΙΝΩΝΙΕΣ- ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κωδ. φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/94) σε φόρο υπόκεινται οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγ. 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ, έχουν δε οι ενώσεις αυτές υποχρέωση για τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92).

Ομοίως με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγ. 1 του άρθρου 3 του κωδ. ΦΠΑ ως υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα ορίζονται τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά καθώς και οι ενώσεις προσώπων (κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου, συμπλοιοκτησίες κ.λ.π.) εφόσον ασκούν οικονομική δραστηριότητα (εγκ. 10/10-7-1987 αρ.πρωτ. Π 4336/3162).

Με την παραγρ. 1 του άρθρου 21 του ν.3610/22-11-07, προστίθεται περίπτωση δ στην παραγρ. 1 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία διευκρινίζεται ότι θεωρούνται υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικοπέδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7 του ιδίου Κώδικα.

Η ισχύς των διατάξεων αυτών αρχίζει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ιδίου νόμου, από 1/1/2006.

Κοινωνία

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 785 του Αστικού Κώδικα «Αν ένα δικαίωμα ανήκει σε περισσότερους από κοινού, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, υπάρχει ανάμεσά τους κοινωνία κατ' ιδανικά μέρη. Σε περίπτωση αμφιβολίας λογίζεται ότι τα μέρη είναι ίσα». Περαιτέρω (αρθ. 789 ΑΚ), «με απόφαση της πλειοψηφίας των κοινωνιών μπορεί να καθοριστεί ο τρόπος της τακτικής διοίκησης και εκμετάλλευσης που αρμόζει στο κοινό αντικείμενο. Η πλειοψηφία υπολογίζεται με βάση το μέγεθος των μερίδων».

Η κοινωνία στερείται νομικής προσωπικότητας και συνεπώς δεν μπορεί να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Υποκείμενα δικαιωμάτων και υποχρεώσεων μπορούν να είναι μόνο τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που αποτελούν τα μέλη της κοινωνίας.

Με την νέα διάταξη η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, καθίσταται υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και έχει η ίδια όλες τις σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις, **παρότι οι μεταβιβάσεις των ιδιοκτησιών συντελούνται από τα μέλη της κοινωνίας** που είναι οι κύριοι αυτών. Συνεπώς οφείλει η κοινωνία να δηλώσει στη ΔΟΥ την ύπαρξή της (η οποία ούτως ή άλλως υφίσταται εκ του νόμου) και να λάβει ΑΦΜ, καθώς επίσης και να υποβάλλει τις σχετικές δηλώσεις μεταβολών, να τηρεί βιβλίο κοστολογίου, να υποβάλει έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, ειδικές δηλώσεις μεταβίβασης ακινήτων, περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις κ.λ.π. (άρθρα 36, 38 κ.λ.π.).

Επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή καταλαμβάνει μόνο την κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο με σκοπό την άσκηση επιχείρησης εκμεταλλευόμενη το κοινό οικόπεδο, ενώ αντίθετα στις περιπτώσεις που πρόκειται για κατασκευή ακινήτου από κοινωνία **ως ευκαιριακή πράξη**, αυτονόητο είναι ότι δεν υπάρχουν οι παραπάνω υποχρεώσεις, και οι παραδόσεις των ιδιοκτησιών δεν υπάγονται στο ΦΠΑ καθώς διενεργούνται από μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, εκτός εάν από τους κοινωνούς είναι επιθυμητή η υπαγωγή στο ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπ. γ' της παραγ. 1 του άρθρου 3 του Κωδ. ΦΠΑ.



Ειδική δήλωση

Η συμπλήρωση της ειδικής δήλωσης, στις ανωτέρω περιπτώσεις, γίνεται με την αναγραφή στην πρώτη σελίδα και στη θέση του Υποκειμένου/Υπόχρεου, της επωνυμίας της κοινωνίας, του ΑΦΜ της, της ΔΟΥ της έδρας και του Α/Α υποκαταστήματος. Στη δεύτερη σελίδα της δήλωσης και στη θέση των πωλητών αναγράφονται τα στοιχεία των κοινωνιών (ΑΦΜ, επώνυμο, όνομα, κ.λ.π.).



Αγορά ιδιοκτησίας από μέλος

Εκτός από τις περιπτώσεις πώλησης διηρημένων ιδιοκτησιών από την κοινωνία που ανήγειρε οικοδομή, σε τρίτους αγοραστές, συχνές

μπορεί να είναι και οι περιπτώσεις που κάποιο μέλος της κοινωνίας επιθυμεί να κρατήσει κάποιο διαμέρισμα για τον εαυτό του, οπότε αγοράζει τα ποσοστά των άλλων συγκυρίων. Στις περιπτώσεις αυτές για το ποσοστό του ακινήτου που ανήκει στο μέλος και το κρατά για τον εαυτό του, η κοινωνία οφείλει να αποδώσει φόρο για τη διενεργούμενη αυτοπαράδοση (άρθρο 7 παρ.2 περιπτ. γ' - χρησιμοποίηση για σκοπό ξένο προς την άσκηση της επιχείρησης), ενώ ως προς το ποσοστό του ακινήτου που μεταβιβάζεται από το μέλος στο οποίο ανήκει προς το μέλος που αποκτά, η κοινωνία οφείλει να αποδώσει φόρο για την συντελούμενη παράδοση ακινήτου (άρθρο 6). Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα.

Παράδειγμα

Η κοινωνία Α-Β ανεγείρει οικοδομή σε ιδιόκτητο οικόπεδο, το οποίο ανήκει κατά 70% στον Α και κατά 30% στον Β. Από τα διαμερίσματα που κατασκευάζονται ο Α επιθυμεί να κρατήσει το Γ 1 για τις στεγαστικές του ανάγκες. Για το 70% του ακινήτου που ανήκει στον Α, η κοινωνία θα υποβάλλει ειδική δήλωση για αυτοπαράδοση και θα καταβάλλει το φόρο με την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου (εγκύκλιος ΠΟΛ. 1070/2006). Στην ειδική δήλωση για την αυτοπαράδοση, στην πρώτη σελίδα, ως υποκείμενο/υπόχρεο στο φόρο πρόσωπο αναγράφεται η κοινωνία, στη δεύτερη δε σελίδα στη θέση των πωλητών αναγράφεται η κοινωνία και στη θέση των αγοραστών το μέλος Α αυτής. Σε ότι αφορά το 30% του ακινήτου που ανήκει στον Β, η κοινωνία Α-Β θα υποβάλλει ειδική δήλωση ΦΠΑ για μεταβίβαση ακινήτου συμπληρώνοντας στην πρώτη σελίδα τα στοιχεία της κοινωνίας, ενώ στη δεύτερη σελίδα του εντύπου ως πωλητής αναγράφεται ο Β, κύριος του 30% του ακινήτου και ως αγοραστής ο Α.

Κοινοπραξία

Η κοινοπραξία είναι μια ιδιότυπη μορφή ένωσης επιτηδευματιών που συστήνεται για την επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού, την πραγματοποίηση δηλ. ορισμένης πράξης. **Η κοινοπραξία στερείται νομικής προσωπικότητας και συνεπώς δεν μπορεί να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κατά συνέπεια δεν μπορεί ποτέ να αποκτήσει κυριότητα, ούτε και να την μεταβιβάσει.** Υποκείμενα δικαιωμάτων και υποχρεώσεων μπορούν να είναι μόνο τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που αποτελούν τα μέλη της κοινοπραξίας.

Η κοινοπραξία από τις διατάξεις του ΚΒΣ και της φορολογίας εισοδήματος αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστό από τα μέλη της πρόσωπο, έχει η ίδια υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων και αποτελεί πρόσωπο υποκείμενο στη φορολογία εισοδήματος. Επίσης και από τον ΦΠΑ η κοινοπραξία ως ένωση προσώπων εθεωρείτο πάντοτε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο.

Συνηθισμένη στην πράξη είναι η σύσταση κοινοπραξίας για την ανέγερση οικοδομής επί αντιπαροχή.

Στην περίπτωση αυτή (όπως και σε κάθε περίπτωση αντιπαροχής), μεταξύ εργολήπτριας κοινοπραξίας και οικοπεδούχου συμφωνείται η εκτέλεση έργου στο οικοπέδο του δεύτερου και η αμοιβή της εργολήπτριας σε είδος (χιλιοστά επί του οικοπέδου). Καθώς όμως η κοινοπραξία, ως μη νομικό πρόσωπο, δεν μπορεί να αποκτήσει κυριότητα αλλά ούτε και να την μεταβιβάσει, η κυριότητα των ιδιοκτησιών μπορεί να μεταβιβαστεί μόνο από και προς τα μέλη της ως υποκείμενα δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, προκειμένου να εξασφαλισθεί από την κοινοπραξία η είσπραξη του εργολαβικού της ανταλλάγματος.

Με τη νέα διάταξη (του άρθρου 21 του ν.3610/2007) η κοινοπραξία που ασκεί τη δραστηριότητα ανέγερσης και πώλησης οικοδομών **επί αντιπαροχή**, αντιμετωπιζόμενη φορολογικά ως ξεχωριστό από τα μέλη της πρόσωπο, έχει η ίδια όλες τις σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις, όπως δηλώσεις μεταβολών, τήρηση βιβλίου κοστολογίου, υποβολή εντύπων προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων κ.λ.π. (άρθρα 36, 38 κ.λ.π.) παρά το γεγονός ότι οι παραδόσεις ακινήτων δεν συντελούνται από αυτήν αλλά από τα μέλη της, ως υποκείμενα των σχετικών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.

Επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή καταλαμβάνει **μόνο την κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής**.

Σημειώνεται επίσης ότι σε κάθε περίπτωση που μεταβιβάζονται από την κατασκευάστρια επιχείρηση, οι ιδιοκτησίες που αντιστοιχούν στα χιλιοστά του εργολαβικού ανταλλάγματος, προηγείται πραγματική ή πλασματική μεταβίβαση των χιλιοστών του οικοπέδου από τον οικοπεδούχο προς την κατασκευάστρια επιχείρηση και υποβάλλεται αντίστοιχη δήλωση υπαγόμενη σε ΦΜΑ, καθόσον πρόκειται για οικοπέδο. Στην συνέχεια υποβάλλεται η ειδική δήλωση ΦΠΑ για την μεταβίβαση της ιδιοκτησίας από την κατασκευάστρια προς τον τρίτο αγοραστή.

Συμπλήρωση ειδικής δήλωσης ΦΠΑ

Η συμπλήρωση της ειδικής δήλωσης ΦΠΑ, στις ανωτέρω περιπτώσεις, γίνεται με την αναγραφή στην πρώτη σελίδα και στη θέση του Υποκειμένου/Υπόχρεου, της επωνυμίας της κοινοπραξίας, του ΑΦΜ της, της ΔΟΥ της έδρας και του Α/Α υποκαταστήματος. Στη δεύτερη σελίδα της δήλωσης και στη θέση των πωλητών αναγράφονται τα στοιχεία των μελών της κοινοπραξίας (ΑΦΜ, επώνυμο, όνομα, κ.λ.π.).

Αγορά ιδιοκτησίας από μέλος

Εκτός από τις περιπτώσεις πώλησης διηρημένων ιδιοκτησιών σε τρίτους αγοραστές από την κοινοπραξία που ανήγειρε οικοδομή επί αντιπαροχή, συχνές μπορεί να είναι και οι περιπτώσεις που κάποιο μέλος

της κοινοπραξίας επιθυμεί να κρατήσει κάποιο διαμέρισμα για τον εαυτό του, οπότε αγοράζει τα ποσοστά των υπολοίπων. Στις περιπτώσεις αυτές για το ποσοστό του ακινήτου που ανήκει στο μέλος και το κρατά για τον εαυτό του, η κοινοπραξία οφείλει να αποδώσει φόρο για τη διενεργούμενη αυτοπαράδοση (άρθρο 7 παρ.2 περιπτ. γ'), ενώ ως προς το ποσοστό του ακινήτου που μεταβιβάζεται από το μέλος στο οποίο ανήκει προς το μέλος που αποκτά, η κοινοπραξία οφείλει να αποδώσει φόρο για την συντελούμενη παράδοση ακινήτου (άρθρο 6). Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα.

Παράδειγμα

Η κοινοπραξία Γ-Δ έχει αναλάβει την ανέγερση οικοδομής επί αντιπαροχή. Στην κοινοπραξία αυτή ο Γ συμμετέχει κατά 60% και ο Δ κατά 40%. Από τα διαμερίσματα που αντιστοιχούν στο εργολαβικό αντάλλαγμα της κοινοπραξίας, ο Γ επιθυμεί να κρατήσει το Ε2 για τις στεγαστικές του ανάγκες. Για το 60% του ακινήτου που αντιστοιχεί στον Γ ως εργολαβικό αντάλλαγμα, η κοινοπραξία Γ-Δ θα υποβάλλει ειδική δήλωση για αυτοπαράδοση και θα καταβάλλει το φόρο με την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου (Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1070/2006). Στην ειδική δήλωση για την αυτοπαράδοση, στην πρώτη σελίδα, ως υποκείμενο/υπόχρεο στο φόρο πρόσωπο αναγράφεται η κοινοπραξία, στη δεύτερη δε σελίδα στη θέση των πωλητών αναγράφεται η κοινοπραξία και στη θέση των αγοραστών το μέλος Γ αυτής. Σε ότι αφορά το 40% του ακινήτου που αντιστοιχεί στον Δ ως εργολαβικό αντάλλαγμα, η κοινοπραξία Γ-Δ θα υποβάλλει ειδική δήλωση ΦΠΑ για μεταβίβαση ακινήτου συμπληρώνοντας στην πρώτη σελίδα τα στοιχεία της κοινοπραξίας, όπως αναφέρεται παραπάνω για τη συμπλήρωση της ειδικής δήλωσης, ενώ στη δεύτερη σελίδα του εντύπου ως πωλητής αναγράφεται ο Δ δικαιούχος του 40% του εργολαβικού ανταλλάγματος και ως αγοραστής ο Γ.

Για τις κοινοπραξίες που εκτελούν ιδιωτικά ή δημόσια τεχνικά έργα ισχύουν οι διατάξεις του ΚΒΣ για την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Σε περίπτωση που υπάρχει κοινό εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου (π.χ. συγκυριότητα δύο ή περισσότερων ατόμων επί οικοπέδου) υφίσταται, όπως προαναφέρθηκε, εκ του νόμου κοινωνία του ΑΚ από το χρόνο απόκτησης του κοινού δικαιώματος την αγορά δηλαδή του οικοπέδου. Η κοινωνία, όπως προαναφέρθηκε, δύναται να ασκήσει την εκμετάλλευση του κοινού και να ανεγείρει οικοδομή προς πώληση. Συνεπώς δεν απαιτείται σύσταση κοινοπραξίας για την ανέγερση της οικοδομής και την πώληση των ιδιοκτησιών. Στην περίπτωση πάντως που συσταθεί κοινοπραξία από τους συγκυρίους του οικοπέδου, τότε αυτή ουσιαστικά παρέχει εργολαβία στους οικοπεδούχους (κοινωνία) για την οποία οφείλει, όπως και κάθε άλλη κοινοπραξία που εκτελεί ιδιωτικό έργο, να εφαρμόσει τις διατάξεις του ΚΒΣ σχετικά με την έκδοση

στοιχείων και την τήρηση βιβλίων και δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιχείρηση κατασκευής οικοδομών προς πώληση αλλά ως επιχείρηση που εκτελεί εργολαβίες, με τις απορρέουσες από τον ΚΒΣ υποχρεώσεις.

ΔΙΑΦΟΡΑ ΘΕΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ

1) Έκτακτη δήλωση για την καταβολή της διαφοράς ΦΠΑ που προκύπτει από το απολογιστικό κόστος.

Όπως έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1049/2007, σε περίπτωση που η κατασκευαστική επιχείρηση διαπιστώνει κατά την σύνταξη και υποβολή του Ειδικού εντύπου απολογιστικού κόστους ότι αυτό είναι μεγαλύτερο από τη φορολογηθείσα αξία με βάση την Ειδική δήλωση, μπορεί, εφόσον το επιθυμεί, να αποδώσει τη διαφορά του ΦΠΑ με έκτακτη δήλωση. Η δήλωση αυτή συνυποβάλλεται με το ειδικό έντυπο του απολογιστικού κόστους, στη ΔΟΥ του ακινήτου (υποκαταστήματος). Αντίγραφο της έκτακτης αυτής δήλωσης διαβιβάζεται από την ΔΟΥ του ακινήτου στην ΔΟΥ της έδρας της επιχείρησης.

Στην περιοδική δήλωση και στη θέση «Σημειώσεις» αναγράφεται η διεύθυνση της οικοδομής, η ιδιοκτησία ή οι ιδιοκτησίες για τις οποίες αποδίδεται η διαφορά, καθώς και ο φόρος που αντιστοιχεί σε κάθε ιδιοκτησία. Σε περίπτωση που ο χώρος δεν επαρκεί συνυποβάλλεται απλός συγκεντρωτικός πίνακας από τον οποίο θα προκύπτουν τα παραπάνω.

2) Αναγραφή του αναλογούντος ΦΠΑ στο συμβόλαιο

Σχετικά με τα στοιχεία της ειδικής δήλωσης που πρέπει υποχρεωτικά να αναγράφονται στο συμβόλαιο, στις διατάξεις της περιπ. β του άρθρου 37 αναφέρεται ότι οι συμβολαιογράφοι «υποχρεούνται να αναγράφουν στα πιο πάνω έγγραφα τον αύξοντα αριθμό της ειδικής δήλωσης που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και του σχετικού ή σχετικών διπλοτύπων καταβολής του φόρου ή της έκτακτης δήλωσης, κατά περίπτωση». Λαμβάνοντας υπόψη ότι είναι δυνατή η αναγραφή στο συμβόλαιο, οποιωνδήποτε άλλων στοιχείων πλέον των υποχρεωτικών και προς αποφυγή προβλημάτων, σκόπιμο είναι να αναγράφονται στο συμβόλαιο, τουλάχιστον το δηλωθέν τίμημα, ο αναλογών βάσει δήλωσης φόρος καθώς επίσης και ο φόρος προς καταβολή, διακριτά βάσει δήλωσης και βάσει ελέγχου, με την αντιστοιχία των σχετικών διπλοτύπων καταβολής του φόρου, τα οποία, όπως προαναφέρθηκε, αναγράφονται υποχρεωτικά. Στις περιπτώσεις που ο αποκτών το ακίνητο είναι επιτηδευματίας ή πρόσωπο των παραγράφων 3 και 4 άρθρου 2 του ΚΒΣ, καθίσταται εμμέσως υποχρεωτική η αναγραφή των παραπάνω στοιχείων στο συμβόλαιο, δεδομένου ότι αυτό αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφών στα τηρούμενα βιβλία καθώς και παραστατικό για την έκπτωση του ΦΠΑ, όπου υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης.

3) Αυτοπαράδοση ιδιοκτησίας πριν από την αποπεράτωση της οικοδομής

Σύμφωνα με την παράγ. 3 του άρθρου 16 ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις που διενεργούνται πράξεις της περιπ. γ της παραγ. 2 του άρθρου 7(ιδιοκατοίκηση, παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα, μίσθωση, δωρεάν παραχώρηση, χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την άσκηση της επιχείρησης), γεννάται κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών. Ως φορολογητέα αξία στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης λαμβάνεται το κόστος κατασκευής της ιδιοκτησίας που αυτοπαραδίδεται (ΠΟΛ. 1083/2006).

Ενδέχεται η κατασκευαστική επιχείρηση, πριν την αποπεράτωση ολόκληρης της οικοδομής να διενεργήσει πράξη για την οποία προκύπτει υποχρέωση αυτοπαράδοσης, για μία ή περισσότερες ιδιοκτησίες. Στην περίπτωση αυτή δεν έχει δημιουργηθεί ακόμη ολόκληρο το κόστος. Συνεπώς στην ειδική δήλωση για την αυτοπαράδοση θα αποτυπωθεί το κόστος της ιδιοκτησίας που έχει δημιουργηθεί ως την χρονική στιγμή της αυτοπαράδοσης (που προκύπτει από το συνολικό κόστος κατασκευής της οικοδομής έως εκείνη τη χρονική στιγμή, με βάση τα χιλιοστά που αντιστοιχούν στην ιδιοκτησία) και ο φόρος θα καταβληθεί με την περιοδική δήλωση της φορολογικής αυτής περιόδου. Στη συνέχεια, στις περιοδικές δηλώσεις των φορολογικών περιόδων που ακολουθούν, και μέχρι την ολοκλήρωση της κατασκευής, αναγράφονται η επί πλέον αξία που προέκυψε κατά την φορολογική αυτή περίοδο και ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην αξία αυτή, για την ιδιοκτησία που αυτοπαραδόθηκε.

ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Με την περίπτωση γ' που προστίθεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 49 παρέχεται η δυνατότητα στον προϊστάμενο της ΔΟΥ, να εκδώσει οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου χωρίς να αναμένει τις απαντήσεις από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών-μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που ζητήθηκαν μέσω της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, ακόμη και αν τα στοιχεία αυτά έχουν ζητηθεί πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Σε περίπτωση που στο μέλλον ληφθούν οι απαντήσεις μέσω της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, με στοιχεία επιβαρυντικά για τον ελεγχόμενο επιτηδεύματία, θεωρούνται ως νεώτερα στοιχεία και μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου.

Ακριβές αντίγραφο **Ο Υφυπουργός Οικονομίας & Οικονομικών**
 Η προϊσταμένη της γραμματείας **Αντώνιος Μπέζας**



**ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΛΕΓΧΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ**

ΤΜΗΜΑΤΑ Α', Β', Γ'

Ταχ. Δ/ση: Κ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδ.: 101 84, ΑΘΗΝΑ

Τηλέφωνο: 210-3375206

Fax : 210- 3375416

**Αθήνα, 22 Φεβρουαρίου 2008
Αρ.Πρωτ.1023056 /1210/ΔΕ-Α'**

ΠΟΛ.1041

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του ν.3610/2007.

Σε συνέχεια της εγκυκλίου 1115142/1908/ΠΟΛ.1139/ΔΕ-Α'/29.11.07 με την οποία σας κοινοποιήσαμε το ν. 3610/2007 (ΦΕΚ 258 Α'), σας παρέχουμε οδηγίες και διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 4, 5, 6 και 18 του νόμου αυτού που αναφέρονται σε θέματα φορολογικού ελέγχου.

Άρθρο 4

Κίνητρα εθελοντικής συμμόρφωσης

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται η παροχή κινήτρων προς τους φορολογούμενους, προκειμένου αυτοί να δηλώνουν με αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και να αποκαλύπτουν οικειοθελώς τυχόν διαπραχθείσες παραβάσεις και παρατυπίες αναφορικά με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικότερα:

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής από το φορολογούμενο, πριν την έναρξη του ελέγχου και ύστερα από σχετική έγγραφη πρόσκληση της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, αρχικών ή συμπληρωματικών δηλώσεων, με μείωση στο 1/2 των πρόσθετων φόρων λόγω εκπροθέσμου, στην περίπτωση που αυτός έχει επιλεγεί για προσωρινό ή τακτικό φορολογικό έλεγχο.

Η παραπάνω δυνατότητα καταλαμβάνει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών γενικώς φορολογιών, τελών και

εισφορών, για τις οποίες προβλέπεται η διενέργεια προσωρινού ή τακτικού φορολογικού ελέγχου και εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του ν.2523/97 περί επιβολής πρόσθετων φόρων.

Όπως έχει ήδη διευκρινιστεί στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1139/07, η πιο πάνω δυνατότητα αφορά φορολογούμενους γενικά και όχι μόνο επιτηδευματίες και δεν καταλαμβάνει τη φορολογία κεφαλαίου, με εξαίρεση το Φ.Μ.Α.Π. και τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων των άρθρων 15 έως 17 του ν. 3091/02. Επίσης, η πιο πάνω δυνατότητα καταλαμβάνει και το ενιαίο τέλος ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) των άρθρων 5 έως 20 του ν. 3634/08, ως προς τα νομικά πρόσωπα.

Περαιτέρω, οι διατάξεις της υπόψη παραγράφου δεν καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 68, παρ. 2 του ν. 2238/94 και 49, παρ. 3 του ν. 2859/00 περί έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων.

Αντίθετα, οι παραπάνω διατάξεις καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68, παρ. 4 του ν. 2238/94 και 49, παρ. 2 του ν. 2859/00, μόνο όμως εφόσον αυτά εκδίδονται σε συνέχεια μερικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων που έχουν ήδη εκδοθεί κατά τις διατάξεις αυτές και όχι μερικών φύλλων ή πράξεων που εκδίδονται εφεξής στο πλαίσιο ελέγχου για τον οποίο θα έχει ήδη επιδοθεί αρχική πρόσκληση στο φορολογούμενο.

Επίσης, οι ως άνω διατάξεις καταλαμβάνουν και τους ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα με την ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1130/07, περί επιλογής προς έλεγχο δηλώσεων που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του ν. 3296/04.

Σε ότι αφορά την ακολουθούμενη διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων της εν λόγω παραγράφου, θα προηγείται σε κάθε περίπτωση η έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου και στη συνέχεια θα ακολουθεί η επίδοση της προβλεπόμενης πρόσκλησης στο φορολογούμενο (επισυνάπτεται σχετικό υπόδειγμα) επί αποδείξει σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/99) περί επιδόσεων, προκειμένου αυτός, εφόσον το επιθυμεί, να κάνει χρήση της προαναφερόμενης δυνατότητας.

Ειδικά επί τακτικού ελέγχου επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., με την επίδοση της ανωτέρω πρόσκλησης θα διενεργούνται υποχρεωτικά και οι προβλεπόμενες από την ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1037/05 (άρθ. 3, περ. Γ.1 και 2) ελεγκτικές επαληθεύσεις της πρώτης ημέρας (έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, ποσοτική καταμέτρηση σε δύο τουλάχιστον βασικά είδη αποθεμάτων και αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα στο βιβλίο αποθήκης), δεδομένου ότι οι επαληθεύσεις αυτές συνιστούν προληπτικό έλεγχο της τρέχουσας χρήσης. Το ίδιο θα γίνεται και επί προσωρινού ελέγχου των

παραπάνω επιτηδευματιών ως προς την επαλήθευση ταμείου και αξιογράφων, εφόσον η επαλήθευση αυτή αναγράφεται στην οικεία εντολή ελέγχου (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ.1027/05).

Αντίθετα, επί προσωρινού ή τακτικού ελέγχου μη τηρούντων βιβλία ή τηρούντων βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η επίδοση της ως άνω πρόσκλησης δεν συναρτάται αναγκαστικά με ταυτόχρονη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων που συνιστούν προληπτικό έλεγχο της τρέχουσας χρήσης.

Σημειώνεται πάντως γενικώς ότι, ανάλογα με την περίπτωση, δεν αποκλείεται η ταυτόχρονη με την επίδοση της πρόσκλησης διενέργεια οποιωνδήποτε τέτοιου είδους ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επισημαίνεται ότι θα πρέπει να δίδεται ιδιαίτερη προσοχή εκ μέρους των ελεγκτικών υπηρεσιών, ώστε οι προσκλήσεις που επιδίδονται να είναι απολύτως σαφείς ως προς τα φορολογικά αντικείμενα, τις χρήσεις κλπ που αποτελούν αντικείμενο του ελέγχου, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει, εφόσον επιθυμεί, το σχετικό δικαίωμά του. Προς τούτο πρέπει στην πρόσκληση να αναγράφονται επακριβώς όλα τα παραπάνω στοιχεία όπως αυτά αναγράφονται και στην εκδοθείσα εντολή, καθώς επίσης και το είδος του ελέγχου (προσωρινός, τακτικός).

Εάν ο φορολογούμενος αποφασίσει να κάνει χρήση της πιο πάνω δυνατότητας, θα πρέπει να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τις σχετικές δηλώσεις που επιθυμεί με τη φορολογητέα ύλη που εκτιμά ότι θα πρέπει να περιληφθεί σε αυτές, εντός αποκλειστικής προθεσμίας δέκα (10) ημερολογιακών ημερών από της επίδοσης σε αυτόν της προβλεπόμενης πρόσκλησης, η οποία και θα πρέπει να επιδεικνύεται κατά την υποβολή των δηλώσεων, φωτοαντίγραφο δε αυτής θα επισυνάπτεται σε κάθε δήλωση. Η παραπάνω προθεσμία αρχίζει την επόμενη ημέρα της ημέρας επίδοσης της πρόσκλησης, εφόσον δε η ημέρα λήξης της είναι αργία, αυτή παρατείνεται μέχρι την πρώτη εργάσιμη ημέρα.

Σε περίπτωση ανταπόκρισης του φορολογούμενου και υποβολής σχετικών δηλώσεων κατά τα ανωτέρω, οι προβλεπόμενοι πρόσθετοι φόροι των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/97 επί εκπρόθεσμων δηλώσεων μειώνονται στο 1/2 (από 1,5% σε 0,75% ή από 1% σε 0,5% προκειμένου για φορολογία εισοδήματος και από 2,5% σε 1,25% ή από 1,5% σε 0,75% προκειμένου για Φ.Π.Α., φόρο κύκλου εργασιών, παρακρατούμενους και επιρριπτομένους φόρους, τέλη και εισφορές, για κάθε μήνα καθυστέρησης, ανάλογα με τη χρήση κλπ).

Μετά την εκπνοή της προαναφερόμενης προβλεπόμενης προθεσμίας, η παραπάνω δυνατότητα του φορολογούμενου παύει να υφίσταται και εφαρμόζονται πλέον οι ισχύουσες γενικές διατάξεις στο πλαίσιο του σχετικού ελέγχου της υπόθεσης.

Επισημαίνεται ότι επί φορολογούμενων ελεγκτικής αρμοδιότητας των ελεγκτικών κέντρων για τους οποίους έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου και έχουν επιδοθεί σχετικές προσκλήσεις από τις εν λόγω υπηρεσίες, οι

αρμόδιες Δ.Ο.Υ. θα πρέπει για τις τυχόν υποβαλλόμενες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις να ενημερώνουν χωρίς καθυστέρηση τα αρμόδια ελεγκτικά κέντρα, τα οποία και θα πρέπει να αναζητούν τις δηλώσεις αυτές.

Σημειώνεται εξάλλου ότι οι παραπάνω διατάξεις της παραγράφου 1 του υπόψη άρθρου 4 εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις δηλώσεων που υποβάλλονται κατόπιν τηλεφωνικών ειδοποιήσεων από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις παρεχόμενες κατά καιρούς οδηγίες, ύστερα από προηγηθείσες διασταυρώσεις και εκτυπώσεις σχετικών καταστάσεων του πληροφοριακού συστήματος TAXIS. Ειδικά στις περιπτώσεις αυτές δεν θα προηγείται η έκδοση σχετικής εντολής ελέγχου, θα επιδίδεται όμως και εν προκειμένω στον ίδιο το φορολογούμενο ή σε άλλο νόμιμα εξουσιοδοτημένο πρόσωπο, κατά την προσέλευσή τους στη Δ.Ο.Υ. και πριν την υποβολή των δηλώσεων, η προβλεπόμενη από τις ανωτέρω διατάξεις πρόσκληση, η οποία ομοίως πρέπει να είναι απολύτως σαφής ως προς το φορολογικό αντικείμενο, τη χρήση κλπ. Εφόσον τελικά στις παραπάνω περιπτώσεις εκδίδεται εντολή προσωρινού ελέγχου, οι ανωτέρω διατάξεις θα έχουν εκ νέου εφαρμογή μόνο για τα τυχόν επιπλέον ελεγκτικά φορολογικά αντικείμενα ή θέματα τα οποία δεν αποτελούσαν αντικείμενο της ήδη επιδοθείσας αρχικής πρόσκλησης.

Για τις υποβαλλόμενες με βάση τις ανωτέρω διατάξεις δηλώσεις εφαρμόζονται ως προς τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής οι ισχύουσες κατά περίπτωση γενικές διατάξεις, οι οποίες και δεν θίγονται. Αναλυτικές οδηγίες ως προς την εκκαθάριση των δηλώσεων αυτών και κάθε αναγκαία σχετική λεπτομέρεια θα σας παρασχεθούν από τη Γ.Γ.Π.Σ. (Δ/30) και τη Δ/νση Ελέγχου.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι οι εν λόγω διατάξεις εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που προβλέπεται απόδοση φόρων εντός ορισμένης προθεσμίας χωρίς την υποβολή δήλωσης (όπως για παράδειγμα συμβαίνει στα περισσότερα τέλη χαρτοσήμου) για τις οποίες κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 1 του ν. 2523/97 επιβάλλονται επίσης οι πρόσθετοι φόροι των παραγράφων 1 και 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ανταποκριθεί στην πιο πάνω έγγραφη πρόσκληση και υποβάλλει σχετικές αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις εντός της οριζόμενης προθεσμίας, μειώνονται στο 1/5 και τα πρόστιμα των άρθρων 4 και 5 του ν.2523/97 για φορολογικές παραβάσεις που σχετίζονται άμεσα με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ή τη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη.

Ειδικά σε ότι αφορά τα πρόστιμα του άρθρου 5 του ν. 2523/97, η προαναφερόμενη μείωση στο 1/5 ισχύει με την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος δηλώνει τη φορολογητέα ύλη που σχετίζεται με τις οικείες παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που συναρτώνται ή επηρεάζονται από αυτές (φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α. κλπ).

Εφόσον με τις αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις δηλώνεται μέρος της φορολογητέας ύλης σε σχέση με αυτήν που πράγματι έπρεπε να δηλωθεί, η βάση υπολογισμού του οικείου προστίμου προσδιορίζεται ανάλογα με το ύψος της φορολογητέας ύλης που δηλώνεται, όπου συντρέχει τέτοια περίπτωση (π.χ. πρόστιμα των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/97 όταν η αξία της συναλλαγής ή καταχώρισης είναι μεγαλύτερη των 880 ευρώ κλπ). Ευνόητο είναι ότι για το πρόστιμο που αντιστοιχεί στο μέρος της φορολογητέας ύλης που τυχόν δεν δηλώνεται από το φορολογούμενο θα επιλαμβάνεται η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία στο πλαίσιο του σχετικού ελέγχου.

Προϋπόθεση σε κάθε περίπτωση μείωσης των προστίμων των άρθρων 4 και 5 του ν. 2523/97, κατά τα ανωτέρω, είναι η υπογραφή της σχετικής πράξης συμβιβασμού εντός της πιο πάνω προβλεπόμενης για την υποβολή των δηλώσεων προθεσμίας των δέκα ημερών, προσαυξημένης κατά δύο επιπλέον εργάσιμες για τις Δ.Ο.Υ. ημέρες. Προς τούτο, ο φορολογούμενος θα πρέπει να υποβάλει στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία ειδική δήλωση-αναφορά στην οποία θα αναγράφεται το είδος της παράβασης που σχετίζεται με τις υποβληθείσες αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις ή τη δηλωθείσα μ' αυτές φορολογητέα ύλη. Στην εν λόγω υποβαλλόμενη ειδική δήλωση-αναφορά θα επισυνάπτονται φωτοαντίγραφα των σχετικών ως άνω δηλώσεων.

Διευκρινίζεται ότι στην ανωτέρω ειδική δήλωση-αναφορά πρέπει να γίνεται πλήρης και σαφής περιγραφή της παράβασης και να αναγράφεται κάθε απαραίτητο σχετικό στοιχείο (αξίες, κατηγορία βιβλίων, χρήση κλπ), έτσι ώστε να προκύπτει ευθέως και με άμεσο και αδιαμφισβήτητο τρόπο το είδος της παράβασης και η βάση υπολογισμού του προστίμου και να είναι δυνατή η ορθή έκδοση της σχετικής απόφασης επιβολής του.

Σε περίπτωση που υποβάλλεται ειδική δήλωση-αναφορά με ασαφή περιγραφή της παράβασης και ελλιπή στοιχεία, με αποτέλεσμα την αντικειμενική αδυναμία έκδοσης ορθής απόφασης επιβολής προστίμου, αυτή δεν θα εκδίδεται, με υπαιτιότητα του φορολογούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές, θα συντάσσεται σχετική πλήρως αιτιολογημένη πράξη του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας επί της υποβληθείσας ειδικής δήλωσης-αναφοράς.

Για τον καταλογισμό του οικείου προστίμου ορίζεται ρητά από τις διατάξεις ότι δεν απαιτείται να συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου εκ μέρους της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, καθόσον η υποβληθείσα εκ μέρους του φορολογούμενου ειδική δήλωση-αναφορά αποτελεί τη δικαιολογητική βάση επιβολής του προστίμου.

Η έκδοση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου θα γίνεται άμεσα με την υποβολή της ειδικής δήλωσης-αναφοράς και θα ακολουθεί η άμεση επίσης υπογραφή της οικείας πράξης συμβιβασμού από τον

προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλο αρμόδιο όργανο και τον ίδιο το φορολογούμενο ή άλλο εξουσιοδοτημένο νόμιμο πρόσωπο. Σε κάθε περίπτωση, μετά την ολοκλήρωση του συμβιβασμού, θα παραδίδεται στο φορολογούμενο αντίγραφο της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου με την οικεία πράξη συμβιβασμού.

Στις όλως εξαιρετικές περιπτώσεις που για οποιοδήποτε λόγο δεν είναι δυνατή η άμεση έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου με την υποβολή της ειδικής δήλωσης-αναφοράς, η απόφαση απλώς θα συντάσσεται το ταχύτερο δυνατό και μόνο όταν προσέλθει ο φορολογούμενος ή νόμιμο εξουσιοδοτημένο πρόσωπο, τότε και θα εκδίδεται τελικώς ως διοικητική πράξη (υπογραφή από τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας κλπ) και θα ακολουθεί άμεσα σχετικός συμβιβασμός. Εφόσον στις παραπάνω περιπτώσεις μη άμεσης έκδοσης της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου δεν προσέλθει τελικά ο φορολογούμενος στην προβλεπόμενη προθεσμία για να συμβιβαστεί, η ήδη συνταχθείσα απόφαση επιβολής προστίμου θα παραμένει στον οικείο φάκελο και η υποβληθείσα ειδική δήλωση-αναφορά θα λαμβάνεται υπόψη ως δελτίο πληροφοριών από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία στο πλαίσιο του σχετικού ελέγχου της υπόθεσης. Τα ίδια ως άνω ισχύουν και στην περίπτωση που λόγω υποβολής μη ορθής και ασαφούς ειδικής δήλωσης-αναφοράς εκ μέρους του φορολογούμενου δεν εκδίδεται τελικά απόφαση επιβολής προστίμου.

Σημειώνεται ότι πέραν της πιο πάνω ευνοϊκής ρύθμισης ως προς την αντιμετώπιση των προστίμων των άρθρων 4 και 5 του ν. 2523/97, λοιπές εν γένει διατάξεις που προβλέπουν άλλες συνέπειες ή επιπτώσεις ή κάθε είδους άλλες κυρώσεις δεν τίγονται και συνεχίζουν να εφαρμόζονται (π.χ. συνέπειες επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων κλπ).

3. Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι στις τυχόν περιπτώσεις συμβιβασμού προστίμων κατά την προηγούμενη παράγραφο που δεν καταβάλλεται άμεσα, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/97 (δηλαδή κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις Δ.Ο.Υ. ημερών), το προβλεπόμενο από τις ίδιες διατάξεις καταβλητέο ποσό (1/5) του τελικού βάσει συμβιβασμού προστίμου, ο επιτευχθείς συμβιβασμός ανατρέπεται και η οικεία πράξη επιβολής του προστίμου δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. Ομοίως και στις περιπτώσεις αυτές, η υποβληθείσα ειδική δήλωση-αναφορά θα λαμβάνεται υπόψη ως δελτίο πληροφοριών στο πλαίσιο του σχετικού ελέγχου της υπόθεσης.

4. Με την παράγραφο 4 αντιμετωπίζονται οι περιπτώσεις συμβιβασθέντων κατά τα ανωτέρω προστίμων του άρθρου 5 του ν.2523/97 για τα οποία διαπιστώνεται εκ των υστέρων ότι δεν πληρούται η προαναφερθείσα στην παράγραφο 2 προϋπόθεση, δηλαδή διαπιστώνεται ότι δεν έχει δηλωθεί η φορολογητέα ύλη που σχετίζεται με

τις οικείες παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που συναρτώνται ή επηρεάζονται από αυτές.

Συγκεκριμένα, εφόσον η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία διαπιστώσει την προαναφερόμενη παράλειψη, συντάσσει σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., θεωρούμενης της διαπίστωσης αυτής ως συμπληρωματικού στοιχείου κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθ. 68, παράγρ. 2 του ν.2238/94 οι οποίες ισχύουν και ως προς τον Κ.Β.Σ. και προβαίνει στην επιβολή του εναπομένου ποσού (4/5) του αρχικώς προσδιορισθέντος προστίμου εκδίδοντας σχετική συμπληρωματική απόφαση επιβολής προστίμου.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις, επί συμβιβασμού δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν.2523/97 περί μείωσης του επιβληθέντος σχετικού προστίμου (4/5) στο 1/3.

5. Σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 27 του ν. 3610/07, οι διατάξεις του υπόψη άρθρου 4 ισχύουν για υποθέσεις που επιλέγονται για προσωρινό ή τακτικό έλεγχο από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.11.07), καθώς και για υποθέσεις που έχουν ήδη επιλεγεί για προσωρινό ή τακτικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οι οικείες εντολές ελέγχου κατά την ανωτέρω ημερομηνία αλλά δεν έχει γίνει θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων κατά την ημερομηνία αυτή. Συνεπώς, για υποθέσεις για τις οποίες είχαν θεωρηθεί τα βιβλία και στοιχεία κατά το χρόνο δημοσίευσης του παραπάνω νόμου, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του υπόψη άρθρου 4 ανεξαρτήτως του σταδίου στο οποίο βρίσκονταν ο έλεγχος κατά το χρόνο αυτό.

Άρθρο 5

Ρυθμίσεις για νέους επιτηδευματίες

Η διεθνής εμπειρία έχει δείξει, μέσω των αρχών της ανάλυσης κινδύνου, ότι η ειδική αντιμετώπιση των νέων επιτηδευματιών μέσω της εκπαίδευσης και καθοδήγησης παράγει μεσο-μακροπρόθεσμα μεγαλύτερα οφέλη (αυξημένη εθελούσια συμμόρφωση κλπ) σε σχέση με το πιθανό βραχυπρόθεσμο κόστος.

Στο πλαίσιο των αρχών αυτών, με τις διατάξεις του υπόψη άρθρου προβλέπεται ειδική αντιμετώπιση των νέων επιτηδευματιών σε ορισμένες ρητά αναφερόμενες στις διατάξεις αυτές περιπτώσεις. Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις παραβάσεων της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. νέων επιτηδευματιών που αφορούν τις τρεις πρώτες διαχειριστικές περιόδους από την έναρξη της δραστηριότητάς τους, δεν επιβάλλονται τα σχετικά πρόστιμα Κ.Β.Σ., ούτε τα βιβλία και στοιχεία χαρακτηρίζονται

ως ανεπαρκή εκ των παραβάσεων αυτών, ανεξαρτήτως του είδους και της έκτασης της παράβασης.

Συνεπώς, πέραν της μη επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. για τις πιο πάνω αναφερόμενες παραβάσεις, δεν θίγεται επίσης από τις συγκεκριμένες παραβάσεις το κύρος των βιβλίων και στοιχείων του νέου επιτηδευματία, τα οποία και εξακολουθούν στις περιπτώσεις αυτές να θεωρούνται ως επαρκή και ακριβή και κατά συνέπεια ο τακτικός φορολογικός έλεγχος οφείλει να προσδιορίσει τα αποτελέσματα του επιτηδευματία λογιστικώς, όπου προβλέπεται λογιστικός προσδιορισμός.

Ευνόητο είναι ότι για όλες τις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων Κ.Β.Σ., πλην των ανωτέρω, εξακολουθούν να ισχύουν ως έχουν οι υφιστάμενες διατάξεις περί επιβολής των σχετικών προστίμων καθώς και των τυχόν επιπτώσεων στο κύρος των βιβλίων και στοιχείων (π.χ. παραβάσεις που σχετίζονται με ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, με την υποβολή στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. κλπ).

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι για τους νέους επιτηδευματίες δεν επιβάλλονται επίσης για τις τρεις πρώτες διαχειριστικές περιόδους από την έναρξη της δραστηριότητάς τους, οι προβλεπόμενοι επί ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος πρόσθετοι φόροι της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν.2523/97, στις περιπτώσεις εκείνες που η ανακρίβεια οφείλεται στον μη ορθό κατά τις ισχύουσες διατάξεις λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος (άρθ. 31 ν.2238/94 κ.λπ.), με εξαίρεση συγκεκριμένες περιπτώσεις δηλώσεων που προβλέπονται ρητά στο νόμο.

3. Σύμφωνα με την παράγραφο 3, απαραίτητη προϋπόθεση για την παροχή των αναφερόμενων στις προηγούμενες παραγράφους ευεργετημάτων στους νέους επιτηδευματίες, είναι να μην έχει γίνει αποδεδειγμένα προηγούμενη γραπτή υπόδειξη στον επιτηδευματία από οποιονδήποτε γενικώς φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ., ελεγκτικό κέντρο, ΥΠ.Ε.Ε., ειδικό συνεργείο προληπτικού ελέγχου κλπ) αναφορικά με την ορθή εφαρμογή των οικείων, κατά περίπτωση, φορολογικών διατάξεων.

Προς το σκοπό αυτό επισημαίνεται ότι οι Δ.Ο.Υ. αλλά και οι ελεγκτικές υπηρεσίες γενικά θα πρέπει να μεριμνούν ώστε να διενεργούνται κατά προτεραιότητα σχετικοί έλεγχοι στους νέους επιτηδευματίες, προκειμένου να διαπιστώνεται η ορθή εφαρμογή των διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας και να παρέχεται η κατάλληλη καθοδήγηση.

Εφόσον στο πλαίσιο των διενεργούμενων ελέγχων οι προαναφερόμενες παραβάσεις και παρατυπίες διαπιστώνονται για πρώτη φορά, δεν θα επιβάλλονται οι κατά τα ανωτέρω κυρώσεις και γενικά ο επιτηδευματίας θα τυγχάνει των ανωτέρω ευεργετημάτων, παράλληλα όμως θα γίνεται γραπτή υπόδειξη σ' αυτόν για την ορθή εφεξής

εφαρμογή των οικείων κατά περίπτωση διατάξεων, είτε με επίδοση κατά τις κείμενες διατάξεις ιδιαίτερου σχετικού υπηρεσιακού σημειώματος, είτε μέσω κοινοποιούμενης νομίμως έκθεσης ελέγχου, είτε μέσω οποιουδήποτε άλλου ενδεχομένως τρόπου, πάντα όμως γραπτά και με αποδεδειγμένη γνώση του επιτηδευματία.

Σε κάθε περίπτωση (π.χ. επί επίδοσης ιδιαίτερου υπηρεσιακού σημειώματος από την ΥΠ.Ε.Ε. ή από ειδικό συνεργείο προληπτικού ελέγχου) θα λαμβάνει γνώση της αποδεδειγμένης γραπτής υπόδειξης ή αρμόδια Δ.Ο.Υ., με τη διαβίβαση σ' αυτήν των σχετικών εγγράφων προκειμένου να τίθενται στο φάκελο του επιτηδευματία.

Εφόσον, παρά τα ανωτέρω, διαπιστώνεται η επανάληψη από το νέο επιτηδευματία των ως άνω παραβάσεων και παρατυπιών, αν και είχε προηγηθεί αποδεδειγμένα γραπτή σχετική υπόδειξη, θα εφαρμόζονται πλέον οι υφιστάμενες γενικές διατάξεις. Διευκρινίζεται σχετικά ότι επανάληψη παράβασης υφίσταται, όταν διαπράττεται ίδια ακριβώς παράβαση ή παρατυπία με την ήδη διαπιστωθείσα για πρώτη φορά.

4. Με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι για την εφαρμογή όλων των ανωτέρω, ως προς την έννοια του νέου επιτηδευματία έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 8 του άρθρου 5 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 6 του ν.3296/2004. Δηλαδή, δεν θεωρούνται νέοι επιτηδευματίες οι εταιρείες της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν.2238/94 (Ο.Ε.,Ε.Ε. κλπ) που κάνουν έναρξη δραστηριότητας μετά από εικονική λύση ή διακοπή άλλης επιχείρησης, καθώς και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ίδιου νόμου που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου (σχετ. και η εγκ. ΠΟΛ.1016/05 της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος).

Σημειώνεται επίσης ότι οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα που προβαίνουν σε έναρξη δραστηριότητας για δεύτερη κλπ φορά, ανεξαρτήτως του είδους της δραστηριότητας και της κατηγορίας βιβλίων, δεν θεωρούνται νέοι επιτηδευματίες.

5. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 27 του ν.3610/07, οι διατάξεις του υπόψη άρθρου 5 έχουν εφαρμογή για επιτηδευματίες με έναρξη δραστηριότητας από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/11/07) και μετά.

Άρθρο 6

Κίνητρα για την αποκάλυψη φαινομένων παραβατικής συμπεριφοράς επί φορολογικών υποθέσεων

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προβλέπεται η παροχή κινήτρων στους φορολογούμενους να αποκαλύπτουν πράξεις δωροδοκίας, οι οποίες θα πρέπει να πιστοποιούνται με τη συμμετοχή

αστυνομικής ή άλλης αρμόδιας αρχής, με την απαλλαγή τους στις περιπτώσεις αυτές από τα πρόστιμα, προσαυξήσεις και ποινικές κυρώσεις για τις παραβάσεις εκείνες που επιδιώκετο μέσω της παροχής ανταλλάγματος η συγκάλυψη.

Ειδικά στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου ορίζεται ότι η κατά τα ανωτέρω απαλλαγή καταλαμβάνει κάθε είδους φορολογική παράβαση που είχε ήδη διαπιστωθεί από τον έλεγχο ή περαιτέρω θα διαπιστωθεί στο πλαίσιο της ολοκλήρωσής του, εφόσον δεν είχε ολοκληρωθεί, ενώ για λόγους μεγαλύτερης διαφάνειας, ο έλεγχος, στην τελευταία αυτή περίπτωση, θα ολοκληρώνεται από υπαλλήλους άλλης ελεγκτικής αρχής που ορίζονται με απόφαση του προϊσταμένου της οικείας οικονομικής επιθεώρησης, ο οποίος και προΐσταται του ελέγχου.

2. Πέραν των ως άνω κινήτρων, με την παράγραφο 2 προβλέπεται ειδικά επί επιτηδευματιών η απαλλαγή του καταγγέλοντα επιτηδευματία από τον τακτικό φορολογικό έλεγχο για την τρέχουσα κατά το χρόνο της δωροδοκίας χρήση και για τις δύο επόμενες συνεχόμενες αυτής, με εξαίρεση τις περιπτώσεις χρήσεων για τις οποίες διαπιστώνονται ουσιαστικές παραβάσεις Κ.Β.Σ. από οποιονδήποτε άλλο πλην του τακτικού ελέγχου (π.χ. από προληπτικό έλεγχο κλπ).

Ως ουσιαστικές παραβάσεις για την εφαρμογή των ανωτέρω θεωρούνται οι παραβάσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., δηλαδή οι παραβάσεις αυτές που προβλέπεται ότι επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, ανεξάρτητα από το είδος και την έκτασή τους και από το αν επηρεάζουν ή όχι τελικώς το κύρος των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις παραγράφους 7 και 8 του ανωτέρω άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.

Στις περιπτώσεις διαπίστωσης ουσιαστικών παραβάσεων, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, ο τακτικός φορολογικός έλεγχος των οικείων χρήσεων ενεργείται επίσης από υπαλλήλους άλλης ελεγκτικής αρχής που ορίζονται με απόφαση του προϊσταμένου της οικείας οικονομικής επιθεώρησης, ο οποίος και προΐσταται του σχετικού ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι η τυχόν διαπίστωση οποιωνδήποτε άλλων παραβάσεων που αφορούν την τρέχουσα κατά το χρόνο της δωροδοκίας χρήση καθώς και τις δύο επόμενες συνεχόμενες χρήσεις, πέραν αυτών που αναφέρονται στις παραγράφους 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., δεν οδηγούν σε άρση της ανωτέρω ευνοϊκής μεταχείρισης του επιτηδευματία, επιβάλλονται όμως σε κάθε περίπτωση οι προβλεπόμενες για τις παραβάσεις αυτές κυρώσεις.

3. Σύμφωνα με την παράγραφο 3, όλα τα παραπάνω έχουν εφαρμογή επί υποθέσεων στις οποίες η δωροδοκία τελείται από τη δημοσίευση του νόμου 3610/07 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.11.07) και μετά.

4. Τέλος, με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι για τις υποθέσεις με δωροδοκίες που έχουν τελεστεί πριν τη δημοσίευση του ανωτέρω νόμου,

εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν.2065/92.

Άρθρο 18

Έκδοση εγχειριδίου για τους φορολογικούς ελέγχους

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται η έκδοση από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών εγχειριδίου με τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τόσο των φορολογούμενων όσο και των ελεγκτικών οργάνων, τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις δυνατότητες για το φορολογούμενο επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου και γενικώς κατά τη μετ' έλεγχο διαδικασία, καθώς και θέματα κυρώσεων-ποινών επί μη τήρησης υφιστάμενων υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου και μειώσεων επί συμβιβασμού.

Το εγχειρίδιο αυτό αποσκοπεί στην edραίωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης στις σχέσεις της φορολογικής διοίκησης με το φορολογούμενο και επισυνάπτεται στην παρούσα, προκειμένου να επιδίδεται εφεξής υποχρεωτικώς και επί αποδείξει στους φορολογούμενους κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου στις περιπτώσεις προσωρινού και τακτικού ελέγχου, για την ενημέρωσή τους, χωρίς όμως αυτό να αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο της ελεγκτικής διαδικασίας.

Σημειώνεται ότι το παραπάνω εγχειρίδιο θα αναρτηθεί στο site της Δ/νσης Ελέγχου στο διαδίκτυο <http://www.de9.gr> καθώς και στο εσωτερικό δίκτυο (intranet) του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://10.16.59.100> και θα επικαιροποιείται στις περιπτώσεις που προκύπτουν ουσιαστικές αλλαγές επί των θεμάτων που περιλαμβάνονται σε αυτό. Για τις εκάστοτε επικαιροποιήσεις θα ενημερώνεσθε σχετικώς.

ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ : 1. Υπόδειγμα πρόσκλησης παρ.1, άρθ.4 ν.3610/07.
2. Εγχειρίδιο Φορολογικών Ελέγχων.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ**

**Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΑΝΤΩΝΙΟΣ ΜΠΕΖΑΣ**



.....,200...

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ:

Δ/νση:

Αρ. Πρωτ.

Τηλ.:

FAX:

Πληροφορίες:

Π Ρ Ο Σ Κ Λ Η Σ Η

ΟΝΟΜ/ΜΟΉ ΕΠΩΝΥΜΙΑ:

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ:

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ:

Α.Φ.Μ.:

ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.:

Σας γνωστοποιούμε ότι από την υπηρεσία μας έχετε επιλεγεί για προσωρινό/τακτικό¹ φορολογικό έλεγχο (εντολή ελέγχου.....
...../...../.....) για²

Κατόπιν αυτού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 3610/2007, μπορείτε εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την επομένη της επίδοσης της πρόσκλησης αυτής να υποβάλετε σχετικές αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών, με μείωση στο 1/2 των πρόσθετων φόρων που προβλέπονται επί εκπροθέσμων δηλώσεων από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997.

Σημειώνεται ότι οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται από το φορολογούμενο στην αρμόδια κατά περίπτωση Δ.Ο.Υ. και με την υποβολή τους αυτός αποκτά δικαίωμα εφαρμογής και των ευνοϊκών ρυθμίσεων της παραγράφου 2 του πιο πάνω άρθρου 4 του ν. 3610/2007, εφόσον συντρέχει περίπτωση.

Ο Προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας

1. Διαγράψτε κατά περίπτωση.
2. Αναγράφεται επακριβώς και αναλυτικά το αντικείμενο του ελέγχου (χρήσεις, φορολογικό αντικείμενο κλπ), όπως αυτό αναγράφεται και στην εκδοθείσα εντολή ελέγχου.

Δ.Ο.Υ. /Ελεγκ. Κέντρο κλπ

.....

ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟ ΕΠΙΔΟΣΗΣ

Σήμερα στις.....του μήνα.....του έτους 200..... ημέρα της εβδομάδος.....και ώραο υπογράφων.....
.....μετά από έγγραφη παραγγελία του προϊσταμένου τ.....πήγα για να επιδώσω στ.....
κάτοικο.....στην οδό.....
αριθ.....την παρούσα πρόσκληση και αφού.....βρήκα αυτόν, την επέδωσα στον.....

Ο υπάλληλος που
έκανε την επίδοση

Αυτός που παρέλαβε
την πρόσκληση



**ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΛΕΓΧΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ**

ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ
--

ΑΘΗΝΑ, ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2008

Κυρίες και Κύριοι,

Το Εγχειρίδιο αυτό εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 18 του ν.3610/2007, στο πλαίσιο της προσπάθειας για εδραίωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης στις σχέσεις της φορολογικής διοίκησης με το φορολογούμενο.

Σε αυτό περιλαμβάνονται οι βασικές πληροφορίες, τις οποίες είναι απαραίτητο να έχει υπόψη του ο φορολογούμενος που καλείται να αντιμετωπίσει ένα φορολογικό έλεγχο. Συγκεκριμένα, αναφέρονται συνοπτικά τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις τόσο των φορολογούμενων όσο και των ελεγκτικών οργάνων, οι προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις δυνατότητες για το φορολογούμενο επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου και γενικώς κατά τη μετά τον έλεγχο διαδικασία, καθώς και θέματα κυρώσεων για μη τήρηση υφιστάμενων υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου και μειώσεων των επιβαλλόμενων πρόσθετων φόρων, προστίμων κλπ. σε περίπτωση επίλυσης των διαφορών.

Με την ενημέρωση αυτή επιδιώκεται παράλληλα η παγίωση της πεποίθησης εκ μέρους των πολιτών ότι ο φορολογικός έλεγχος δεν αποσκοπεί μόνο στην ομαλή εκτέλεση του κρατικού Προϋπολογισμού μέσω της είσπραξης των δημοσίων εσόδων, αλλά συμβάλλει καθοριστικά στην ανάπτυξη φορολογικής συνείδησης και εθελούσιας συμμόρφωσης των πολιτών και στην υλοποίηση τελικώς της συνταγματικής επιταγής (άρθ.4, παρ.5 του Συντάγματος) για συνεισφορά τους χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους.

Επισημαίνεται ότι το Εγχειρίδιο αυτό επιδίδεται στον ελεγχόμενο την πρώτη ημέρα του ελέγχου και έχει αποκλειστικά ενημερωτικό χαρακτήρα.

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΑΝΤΩΝΙΟΣ ΜΠΕΖΑΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

A. ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

1. ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ
2. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ
3. ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΩΝ
4. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

B. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΟΥ ΕΠΕΤΑΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ
2. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ (ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ)
 - 2.1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ
 - 2.2. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
 - 2.3. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ
3. ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ ΣΤΑ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑ-ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ
 - 3.1. ΠΡΟΣΦΥΓΗ
 - 3.2. ΕΦΕΣΗ-ΑΝΑΙΡΕΣΗ-ΛΟΙΠΕΣ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ
4. ΛΟΙΠΕΣ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ
 - 4.1. ΔΙΚΑΣΤΙΚΟΣ ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ
 - 4.2. ΑΚΥΡΩΣΗ Ή ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΘΕΙΣΑΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ

Γ. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

1. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ
 - 1.1. ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ
 - 1.2. ΠΡΟΣΤΙΜΑ
 - 1.3. ΑΛΛΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ
2. ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Α. ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

1. ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ

Ο φορολογούμενος στο πλαίσιο του ελέγχου δικαιούται:

- Να λαμβάνει γνώση της εντολής ελέγχου, αντίγραφο της οποίας επιδίδεται σ' αυτόν από τον ελεγκτή κατά την πρώτη ημέρα επίσκεψής του στην επιχείρηση.
- Να υποβάλει, πριν την έναρξη του ελέγχου (προσωρινού ή τακτικού), αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την επίδοση σε αυτόν επί αποδείξει σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, προκειμένου να τύχει της προβλεπόμενης μείωσης στο 1/2 των πρόσθετων φόρων λόγω εκπροθέσμου των παραπάνω δηλώσεων. Επίσης, δικαιούται να υποβάλει ειδική δήλωση-αναφορά για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. και λοιπές συγκεκριμένες παραβάσεις που σχετίζονται με τις κατά τα ανωτέρω υποβαλλόμενες δηλώσεις, προκειμένου τα οικεία πρόστιμα να μειωθούν στο 1/5.
- Να λαμβάνει με δαπάνες του αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων.
- Να ζητήσει με αίτησή του εντός είκοσι (20) ημερών από της επίδοσης σ' αυτόν σχετικού σημειώματος, την κρίση επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων του από ειδική προς τούτο επιτροπή (μόνο για φορολογούμενους που ελέγχονται με τακτικό φορολογικό έλεγχο από το Δ.Ε.Κ. Αθηνών ή Θεσσαλονίκης και εφόσον διαπιστώνονται παραβάσεις που επηρεάζουν το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων τους).
- Να λαμβάνει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου με την κοινοποίηση σ' αυτόν των οικείων καταλογιστικών πράξεων και εκθέσεων ελέγχου.

2. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ

Ο φορολογούμενος στο πλαίσιο του ελέγχου υποχρεούται:

- Να επιδεικνύει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.
- Να παραδίδει σε εύλογο χρόνο κάθε στοιχείο και να παρέχει κάθε ζητούμενη πληροφορία στον έλεγχο.
- Να διευκολύνει τον έλεγχο και να μην προβάλλει προσκόμματα.

3. ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Ο ελεγκτής στο πλαίσιο του ελέγχου δικαιούται:

- Να ενεργεί έλεγχο οποιαδήποτε εργάσιμη ώρα για την επιχείρηση.
- Να ενεργεί οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση κρίνεται αναγκαία και να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. ή από άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από το φορολογούμενο.
- Να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, στοιχείου ή εγγράφου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.
- Να κατάσχει ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα ή να παραλαμβάνει επίσημα βιβλία και στοιχεία. Στις περιπτώσεις που κατάσχονται ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα, επιτρέπεται η κατάσχεση και των επίσημων βιβλίων και στοιχείων.
- Να ζητά από τον ελεγχόμενο φορολογούμενο να δίδει κάθε αναγκαία διευκρίνιση και κάθε χρήσιμο στοιχείο για τη διεξαγωγή του ελέγχου.
- Να ζητά από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες, τις ιδιωτικές επιχειρήσεις και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κλπ. οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του.
- Να λαμβάνει γνώση στοιχείων που καλύπτονται από το τραπεζικό απόρρητο, με άρση αυτού για τη διευκόλυνση του ελέγχου, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται στο νόμο.
- Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητά από αυτό να παράσχει εγγράφως πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του.
- Να ενεργεί διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματιών αρμοδιότητας άλλης ελεγκτικής αρχής που έχουν την έδρα τους στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία που ελέγχει.

4. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Ο ελεγκτής στο πλαίσιο του ελέγχου υποχρεούται:

- Να δείχνει στο φορολογούμενο κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν την έναρξη αυτού, την υπηρεσιακή ή αστυνομική του ταυτότητα και να του επιδίδει αντίγραφο της εντολής ελέγχου.
- Να είναι ευγενής απέναντι στο φορολογούμενο και αντικειμενικός στην κρίση του.
- Να συντάσσει και να επιδίδει έκθεση κατάσχεσης σε περίπτωση κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων ή ταυτόχρονης κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων και επίσημων βιβλίων και στοιχείων. Επίσης, να

συντάσσει και να παραδίδει απόδειξη παραλαβής στις περιπτώσεις παραλαβής μόνο επίσημων βιβλίων και στοιχείων.

- Να παραδίδει τα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα στον αρμόδιο Προϊστάμενο, ο οποίος, εφόσον με αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.
- Να επιδίδει σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου επί απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματιών αρμοδιότητας του Δ.Ε.Κ. Αθηνών ή Θεσσαλονίκης, προκειμένου ο ελεγχόμενος να μπορεί να απευθυνθεί σε ειδική προς τούτο επιτροπή, εφόσον το επιθυμεί.
- Να συντάσσει μετά το πέρας του ελέγχου σχετική έκθεση ελέγχου με τις τυχόν διαπιστωθείσες παραλείψεις, η οποία αφού θεωρηθεί από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής ή άλλο αρμόδιο προς τούτο όργανο, κοινοποιείται μαζί με τις οικείες καταλογιστικές πράξεις στο φορολογούμενο κατά τις ισχύουσες διατάξεις.
- Να διαφυλάσσει το φορολογικό απόρρητο.

B. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΟΥ ΕΠΕΤΑΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και την κοινοποίηση στο φορολογούμενο των οικείων καταλογιστικών πράξεων (φύλλα ελέγχου, αποφάσεις επιβολής προστίμου κλπ.) μαζί με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις περί επιδόσεων, ο φορολογούμενος για κάθε μία από τις κοινοποιηθείσες πράξεις, μπορεί:

- να υποβάλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής που την εξέδωσε, εφόσον αμφισβητεί την ορθότητά της, μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίησή της (ή ενενήντα (90) ημερών αν πρόκειται για κάτοικο εξωτερικού), μη συμπεριλαμβανομένου του μηνός Αυγούστου εφόσον συντρέχει περίπτωση, πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμό):
 - α. με ιδιαίτερη αίτηση ή
 - β. με το δικόγραφο της τυχόν προσφυγής.
- να καταθέσει, στην ελεγκτική αρχή που εξέδωσε την πράξη, προσφυγή μέσα στις ίδιες ως άνω προθεσμίες.
Ειδικά στην περίπτωση που η πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς υποβάλλεται με ιδιαίτερη αίτηση (περίπτ. α'), η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής αναστέλλεται με την υποβολή της αίτησης, μη υπολογιζόμενης της ημέρας υποβολής αυτής, και συνεχίζει από την επόμενη εργάσιμη για τις Δ.Ο.Υ.

ημέρα της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης ή μερικής επίλυσης της διαφοράς.

Αν ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει, για οποιοδήποτε λόγο, αίτηση διοικητικής επίλυσης ούτε καταθέσει προσφυγή ή αν προβεί σε κάποια από τις παραπάνω ενέργειες αλλά εκπρόθεσμα, η οικεία καταλογιστική πράξη οριστικοποιείται, με τις ανάλογες κατά περίπτωση συνέπειες (βεβαίωση ολόκληρου του σχετικού ποσού κλπ.).

2. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ (ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ)

2.1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

- Υποβολή της αίτησης διοικητικής επίλυσης με τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία για την υποστήριξή της και ορισμός σχετικής συζήτησης.
- Εξέταση της αίτησης κατά την ορισθείσα ημερομηνία από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.
Ειδικά όταν πρόκειται για φύλλα ελέγχου (ή πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων) φορολογίας εισοδήματος στα οποία περιλαμβάνονται και εισοδήματα από γεωργική ή εμπορική επιχείρηση ή από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος ή μόνο τέτοια εισοδήματα και εφόσον τηρήθηκαν βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ.:
α) υποχρεωτικά λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων ή
β) υποχρεωτικά λόγω νομικής μορφής ή προαιρετικά, εφόσον στις περιπτώσεις αυτές το ύψος των ακαθάριστων εσόδων υπερβαίνει το 50% των ακαθάριστων εσόδων που απαιτούνται για την υποχρεωτική τήρηση βιβλίων και στοιχείων Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ., τότε η διοικητική επίλυση της διαφοράς γίνεται από σχετική τριμελή Επιτροπή.
Σε περίπτωση απουσίας του φορολογούμενου ή του εξουσιοδοτημένου εκπροσώπου του κατά τη σχετική συνεδρίαση, η διοικητική επίλυση της διαφοράς ματαιώνεται.
- Σύνταξη και υπογραφή σχετικής πράξης ή πρακτικού επίλυσης της διαφοράς σε περίπτωση σύμπτωσης, ολικά ή μερικά, των απόψεων και από τα δύο μέρη.
- Παράδοση αντιγράφου της παραπάνω πράξης ή πρακτικού στο φορολογούμενο.

Σημείωση: Η συζήτηση της αίτησης διοικητικής επίλυσης και η υπογραφή κατά τα ανωτέρω της σχετικής πράξης ή του πρακτικού επίλυσης της διαφοράς μπορεί να γίνει και από ειδικό πληρεξούσιο του φορολογούμενου, εφόσον κατατεθεί πληρεξούσιο έγγραφο, δημόσιο ή ιδιωτικό με βεβαίωση του γνήσιου της υπογραφής του εντολέα κατά τις σχετικές διατάξεις.

2.2. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

- Αμετάκλητο της πράξης ή του πρακτικού επίλυσης της διαφοράς.
- Μείωση στο 1/2 του προβλεπόμενου σε ορισμένες περιπτώσεις ποσοστού προσαύξησης του συντελεστή καθαρού κέρδους (π.χ. επί απόρριψης βιβλίων και στοιχείων κλπ.), υπό προϋποθέσεις.
- Μείωση των καταλογισθέντων ποσών πρόσθετων φόρων ή προστίμων, σε ποσοστό που καθορίζεται από τις οικείες διατάξεις. Συγκεκριμένα προβλέπεται:
 - Μείωση του πρόσθετου φόρου (προσαύξησης) στα τρία πέμπτα (3/5) αυτού.
 - Μείωση των προστίμων στο ένα τρίτο (1/3) αυτών. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης, τα πρόστιμα διαγράφονται ολικά ή μερικά.
 Σημείωση: οι παραπάνω μειώσεις αποτελούν τον κανόνα που εν γένει εφαρμόζεται. Σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις διαφορετικό καθεστώς.
- Μεγαλύτερος αριθμός δόσεων για την καταβολή των βάσει συμβιβασμού βεβαιούμενων ποσών από εκείνον που προβλέπεται για την καταβολή των οικείων ποσών βάσει δικαστικών αποφάσεων.
- Άρση του αξιοποίνου, εφόσον προβλέπεται ποινική δίωξη, στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία συμβιβασμού (βλ. κατωτέρω κεφ. Γ2 «ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ»).

2.3. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ

- Εμπρόθεσμη υποβολή της σχετικής αίτησης.
- Καταβολή ποσού ίσου με το ένα πέμπτο (1/5) του βάσει συμβιβασμού οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου κατά την υπογραφή της πράξης ή του πρακτικού συμβιβασμού ή το αργότερο μέσα στις δύο επόμενες εργάσιμες για τις Δ.Ο.Υ. ημέρες, με εξαίρεση τις υπό εκκαθάριση επιχειρήσεις. Σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης καταβολής από το φορολογούμενο του παραπάνω ποσοστού φόρου ή προστίμου, ο συμβιβασμός θεωρείται ως μη γενόμενος.

3. ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ ΣΤΑ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑ-ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ

3.1. ΠΡΟΣΦΥΓΗ

- Πρόκειται για ένδικο βοήθημα που ασκείται με την κατάθεση του σχετικού δικογράφου στην ελεγκτική αρχή που εξέδωσε την οικεία καταλογιστική πράξη. Στο δικόγραφο της προσφυγής μπορεί να εμπεριέχεται και αίτημα για διοικητική επίλυση της διαφοράς.

- Σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ολικά ή μερικά, η προσφυγή που τυχόν ασκήθηκε δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα ή ισχύει μόνο για το μέρος που δεν επιλύθηκε η διαφορά.
- Σε περίπτωση μη επίτευξης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής, βεβαιώνεται αμέσως από τον αρμόδιο Προϊστάμενο ποσοστό 10% του αμφισβητούμενου κύριου και πρόσθετου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και των λοιπών τυχόν συμβεβαιούμενων ποσών.
Ειδικά σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως σε περίπτωση προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων κλπ., βεβαιώνεται το 100% της διαφοράς ανεξαρτήτως της άσκησης προσφυγής. Τα παραπάνω κατά περίπτωση ποσά καταβάλλονται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα.
- Η προσφυγή καθώς και η έκθεση με τις απόψεις της υπηρεσίας επί της διαφοράς και τα λοιπά στοιχεία του διοικητικού φακέλου, διαβιβάζονται κατά τις οικείες διατάξεις στο αρμόδιο δικαστήριο από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

3.2. ΕΦΕΣΗ–ΑΝΑΙΡΕΣΗ–ΛΟΙΠΕΣ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ

- Έφεση
Σε έφεση υπόκεινται οι αποφάσεις που εκδίδονται σε πρώτο βαθμό και υπό τις προϋποθέσεις του νόμου.
Η προθεσμία για την άσκηση έφεσης είναι εξήντα (60) ημέρες και αρχίζει από την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης απόφασης, σε καμιά δε περίπτωση δεν ασκείται έφεση αν έχουν περάσει τρία χρόνια από τη δημοσίευση της απόφασης.
- Αναίρεση
Η αίτηση αναίρεσης ασκείται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας (Σ.τ.Ε.) κατά αποφάσεων που εκδίδονται είτε σε πρώτο και τελευταίο βαθμό, είτε τελεσιδίκως κατ' έφεση κλπ.
Η προθεσμία για την άσκηση αναίρεσης από το φορολογούμενο είναι εξήντα (60) ημέρες από την κοινοποίηση της απόφασης σε αυτόν, σε καμιά δε περίπτωση δεν μπορεί να ασκηθεί αναίρεση αν έχουν περάσει τρία χρόνια από τη δημοσίευση της απόφασης.
- Λοιπές δυνατότητες δικαστικής προστασίας
Πέραν των παραπάνω, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να ασκήσει και όλα τα λοιπά προβλεπόμενα ένδικα βοηθήματα και μέσα και γενικά να ζητήσει κάθε είδους προβλεπόμενα από τις ισχύουσες διατάξεις δικαστική προστασία (π.χ. άσκηση ανακοπής, αίτηση αναστολής εκτέλεσης διοικητικών πράξεων, αίτηση αναστολής εκτέλεσης δικαστικών αποφάσεων κλπ.).

4. ΛΟΙΠΕΣ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

4.1. ΔΙΚΑΣΤΙΚΟΣ ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ

Πριν την εκδίκαση της υπόθεσης και σε κάθε στάση της δίκης (προσφυγή, έφεση, αναίρεση) μπορεί να γίνει, με αποδοχή και από τα δύο μέρη, δικαστικός συμβιβασμός και κατάργηση της εκκρεμούς δίκης. Ο δικαστικός συμβιβασμός είναι δυνατός σε όσες περιπτώσεις επιτρέπεται και όπως προβλέπεται διοικητική επίλυση της διαφοράς. Για το σκοπό αυτό θα πρέπει πέντε (5) τουλάχιστον ημέρες πριν τη δικάσιμο να αποσταλεί-κατατεθεί στο γραμματέα του αρμόδιου δικαστηρίου η οικεία πράξη ή το πρακτικό του επιτευχθέντος συμβιβασμού.

4.2. ΑΚΥΡΩΣΗ Ή ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΘΕΙΣΑΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ

Καταλογιστικές πράξεις που οριστικοποιήθηκαν επειδή ο φορολογούμενος δεν προσέφυγε στα δικαστήρια σύμφωνα με τα πιο πάνω αναφερόμενα, μπορεί να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν κατά περίπτωση, εφόσον συντρέχουν συγκεκριμένοι και ειδικοί περιοριστικά αναφερόμενοι στις οικείες διατάξεις λόγοι και προϋποθέσεις.

Γ. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

1. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

1.1. ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ

Επί της τυχόν διαφοράς κύριου φόρου που προκύπτει από τον διενεργηθέντα έλεγχο επιβάλλεται πρόσθετος φόρος (προσαύξηση), το ύψος του οποίου υπολογίζεται ως ποσοστό επ' αυτής και εξαρτάται από :

- Το είδος της διαπιστωθείσας παράλειψης σε σχέση με την οικεία δήλωση (ανακριβής δήλωση, μη υποβολή δήλωσης).
- Το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί κατ' αρχήν ανάμεσα στις ημερομηνίες λήξης της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης και έκδοσης της αντίστοιχης πράξης με την οποία καταλογίζεται η οφειλόμενη διαφορά κύριου φόρου. Περαιτέρω, ανάλογα με την εξέλιξη επί της εκδοθείσας πράξης (συμβιβασμός, έκδοση σχετικής δικαστικής απόφασης, οριστικοποίηση), λαμβάνεται υπόψη και το εκάστοτε επιπλέον ανάλογα με την περίπτωση χρονικό διάστημα, σύμφωνα με τα ειδικότερον οριζόμενα στο νόμο.
- Το είδος της φορολογίας (εισόδημα, Φ.Π.Α. κλπ.).

Το ως άνω επιβαλλόμενο ποσοστό προσαύξησης (επί υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή επί μη υποβολής δήλωσης) σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το 200% της διαφοράς του κύριου φόρου. (Το ποσοστό αυτό ισχύει για εισοδήματα κλπ. από 1/1/2004 και μετά. Για τα προηγούμενα χρόνια το ποσοστό αυτό ανερχόταν σε 300%).

1.2. ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Άλλη βασική κατηγορία διοικητικών κυρώσεων αποτελούν τα πρόστιμα. Κυριότερες περιπτώσεις προστίμου είναι οι ακόλουθες:

- Πρόστιμο που επιβάλλεται επί μη τήρησης υποχρεώσεων γενικά που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία, εφόσον δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό κυμαίνεται από εκατόν δέκα επτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1170) ευρώ.

- Πρόστιμο που επιβάλλεται επί μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων γενικά του Κ.Β.Σ.

Το πρόστιμο αυτό προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο, με βάση συγκεκριμένες παραμέτρους που ορίζει ρητά ο νόμος (κατηγορία βιβλίων, είδος και σοβαρότητα παράβασης κλπ.).

- Πρόστιμο που επιβάλλεται επί μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί Φορολογικών Μηχανισμών καθώς και αυτών που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων.

Το πρόστιμο αυτό προσδιορίζεται επίσης κατ' αντικειμενικό τρόπο.

- Πρόστιμο που αφορά το Φ.Π.Α. και επιβάλλεται σε περιπτώσεις έκπτωσης φόρου εισροών από λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου που νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του ή επιστροφής Φ.Π.Α. σε αυτόν καθώς και σε περιπτώσεις μη απόδοσης φόρου βάσει πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων από τον εκδότη αυτών.

Το επιβαλλόμενο ειδικό πρόστιμο αυτών των περιπτώσεων είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εκπέσθηκε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται και στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

1.3. ΑΛΛΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Σε περιπτώσεις ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων, εκτός από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που αναφέρθηκαν προηγουμένως, προβλέπονται ειδικές διοικητικές κυρώσεις που έχουν σαν στόχο, πέραν της διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, τον παραδειγματισμό και τη συμμόρφωση του φορολογούμενου. Κυριότερες από αυτές, που επιβάλλονται στο πλαίσιο προσωρινών ή τακτικών ελέγχων, είναι οι ακόλουθες :

- Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων επιτηδευματιών μέχρι ένα (1) μήνα, σε περιπτώσεις παρεμπόδισης της διενέργειας φορολογικού ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλών κατά των ελεγκτικών οργάνων, καθώς και κάθε φορά που διαπιστώνεται η επανάληψη μέσα στην ίδια ή την επόμενη ή τη μεθεπόμενη χρήση, της μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κ.Β.Σ. στοιχείου κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.
 - Αναστολή έναντι του Δημοσίου του απορρήτου των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των πάσης φύσεως επενδυτικών λογαριασμών κλπ. του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δέσμευση του 50% αυτών, καθώς και μη χορήγηση βεβαιώσεων ή πιστοποιητικών που απαιτούνται για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη.
 - Απώλεια του δικαιώματος
 - συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφέλειας,
 - λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας και
 - λήψης δανείων με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημόσιων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων, καθώς και απαγόρευση σύναψης σύμβασης με το Δημόσιο ή άλλους δημόσιους οργανισμούς ή φορείς.
- Μία τουλάχιστον από τις παραπάνω κυρώσεις απαγγέλλεται από το αρμόδιο διοικητικό εφετείο για όσο χρονικό διάστημα κατά περίπτωση ορίζουν οι οικείες διατάξεις, στις περιπτώσεις μη υποβολής ή υποβολής ανακριβών δηλώσεων, εφόσον οι τελεσίδικες ή οριστικές κατά περίπτωση διαφορές φόρων, τελών ή εισφορών υπερβαίνουν συγκεκριμένα όρια.

2. ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Όταν από τον έλεγχο διαπιστώνεται διάπραξη συγκεκριμένων φορολογικών παραβάσεων που συνιστούν συγχρόνως και αδικήματα φοροδιαφυγής, προβλέπεται η επιβολή ποινικών κυρώσεων κατά των δραστών και των κατά περίπτωση αυτουργών και συνεργών από τα αρμόδια ποινικά δικαστήρια, ύστερα από μηνυτήρια αναφορά των αρμόδιων ελεγκτικών αρχών ή κατόπιν αποστολής στον αρμόδιο εισαγγελέα των τελεσίδικων αποφάσεων των διοικητικών δικαστηρίων, κατά περίπτωση.

Φορολογικές παραβάσεις που συνιστούν αδικήματα φοροδιαφυγής είναι:

- -Η παράλειψη υποβολής ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που απεκρύβησαν από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος, υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ.

-Η μη απόδοση στο Δημόσιο του φόρου πλοίων, εφόσον ο φόρος που δεν αποδόθηκε για κάθε διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει το ποσό των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ.

-Η μη απόδοση ή η ανακριβής απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α., του φόρου κύκλου εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κατά περίπτωση κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίστηκε ή επιστράφηκε ή δεν αποδόθηκε, υπερβαίνει σε ετήσια βάση το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.

Για όλα τα παραπάνω αδικήματα φοροδιαφυγής προβλέπεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός έτους έως κάθειρξη μέχρι δέκα ετών, ανάλογα με το ύψος των κατά περίπτωση ποσών.

- Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η αποδοχή εικονικών ή η νόθευση φορολογικών στοιχείων, ανεξάρτητα αν ο δράστης διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.

Για το αδίκημα αυτό φοροδιαφυγής προβλέπεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών.

Ειδικά, η έκδοση ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής και εφόσον η συνολική αξία αυτών υπερβαίνει τα 3.000 ευρώ, τιμωρείται με μεγαλύτερη ποινή και συγκεκριμένα με φυλάκιση τουλάχιστον ενός έτους έως κάθειρξη μέχρι δέκα ετών.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις, αν η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει τα 150.000 ευρώ, προβλέπονται επίσης ιδιαίτερες αυστηρότερες για το φορολογούμενο διαδικασίες ως προς το χρόνο υποβολής της μηνυτήριας αναφοράς στον αρμόδιο εισαγγελέα και εκδίκασης της υπόθεσης.

Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των 235.000 ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο της επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα μήνα.

- Η παραβίαση ή παραποίηση φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων ή η επέμβαση κατά οποιοδήποτε τρόπο στη λειτουργία του μηχανισμού ή η διάθεση ή χρησιμοποίηση παραβιασμένου ή διαφοροποιημένου ή παραποιημένου τέτοιου μηχανισμού. Για το αδίκημα αυτό προβλέπεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών με ανάλογη εφαρμογή των προβλεπόμενων για τη χρήση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Σημειώσεις:

1. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελα, δεν αρχίζει δε πριν από την τελεσιδικία της οικείας υπόθεσης στα διοικητικά δικαστήρια επί άσκησης προσφυγής ή την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής επί μη

άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής, με εξαίρεση το αδίκημα των πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, όπου η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα κατά περίπτωση.

2. Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις αδικημάτων φοροδιαφυγής, το αξιόποινο αίρεται εφόσον επέλθει συνολικός κατά περίπτωση συμβιβασμός ή κατ' άλλον τρόπο ολική διοικητική περαίωση της διαφοράς.