



Τ.Ε.Ι. Ηπείρου

Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας

Τμήμα Χρηματοοικονομικής και Ελεγκτικής

Φορολογικός Έλεγχος Επιχειρήσεων
Παρουσίαση και κατάρτιση ενός φορολογικού ελέγχου



Υπεύθυνη: Μπολάνου Σταυρούλα

Εξάμηνο : Πτυχίο

Αριθμός Μητρώου: 5464

Εισηγητής καθηγητής : Ζαρκαλής Κλεομένη

Περιεχόμενα

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

Συντομογραφίες σελ. 4

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ιστορική Αναδρομή σελ. 5-9

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 Έννοια και Σκοπός του Φορολογικού Ελέγχου	σελ. 10-11
1.2 Διακρίσεις Φορολογικού Ελέγχου	σελ. 12-15
1.2.1 Προληπτικός Έλεγχος	σελ. 13
1.2.2 Προσωρινός Έλεγχος	σελ. 14
1.2.3 Τακτικός Έλεγχος	σελ. 15
1.3 Αντικείμενο Ελέγχου	σελ. 16-17
1.4 Διαδικασία Ελέγχου	σελ. 18-21
1.4.1 Εντολή Ελέγχου	σελ. 18
1.4.2 Ως προς την Υπηρεσία	σελ. 19
1.4.3 Ως προς την Επιχείρηση	σελ. 20-21

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2.1 Ανάλυση του Προληπτικού ελέγχου	σελ. 22-33
2.1.1 Έλεγχος μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων	σελ. 22
2.1.2 Έλεγχος βιβλίων Α' κατηγορίας	σελ. 22
2.1.3 Έλεγχος βιβλίων Β' κατηγορίας	σελ. 23-24
2.1.4 Έλεγχος βιβλίων Γ' κατηγορίας	σελ. 25
2.1.5 Έλεγχος σε επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία	σελ. 26-27
2.1.6 Υπόδειγμα Εντολής και Έκθεσης Προληπτικού Φορολογικού Ελέγχου	σελ. 28-33

2.2 Ανάλυση του Προσωρινού ελέγχου	σελ. 34-43
2.2.1 Γενικά	σελ. 34-38
2.2.2 Έλεγχος βιβλίων Β ' κατηγορίας	σελ. 39-40
2.2.3 Έλεγχος βιβλίων Γ ' κατηγορίας	σελ. 40-41
2.2.4 Έλεγχος Φ.Μ.Υ.	σελ. 42-43
2.3 Ανάλυση του Τακτικού Ελέγχου	σελ. 44
2.3.1 Γενικά	σελ. 44
2.3.1.1 Διαδικασία ελέγχου	σελ. 45
2.3.1.2 Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με το άρθρο 2	σελ. 46
2.3.2 Έλεγχος βιβλίων Β ' κατηγορίας	σελ. 47-50
2.3.2.1 Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος	σελ. 47-48
2.3.2.2 Προσδιορισμός Φ.Π.Α.	σελ. 49
2.3.2.3 Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις	σελ. 50
2.3.3 Έλεγχος βιβλίων Γ ' κατηγορίας	σελ. 51-53
2.3.3.1 Γενικά	σελ. 51
2.3.3.1.1 Έλεγχος λογιστικών εγγραφών	σελ. 51
2.3.3.1.2 Έλεγχος λογιστικών πράξεων	σελ. 52
2.3.3.1.3 Έλεγχος δαπανών	σελ. 53
2.3.3.2 Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις	σελ. 54-55
2.3.4 Πλαστά και εικονικά στοιχεία	σελ. 56-61
2.3.4.1 Γενικά	σελ. 56
2.3.4.2 Σκοπιμότητα χρήσης	σελ. 57
2.3.4.3 Μέθοδοι φοροδιαφυγής	σελ. 58-59
2.3.4.4 Τρόποι κατασκευής και έκδοσης	σελ. 60
2.3.4.5 Μέθοδοι εντοπισμού	σελ. 61

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3.1 Παρουσίαση και κατάρτιση φορολογικού ελέγχου επιχείρησης	σελ. 62
3.2 Προληπτικός έλεγχος Β΄ κατηγορίας βιβλίων	σελ. 62
3.3 Τακτικός έλεγχος Γ΄ κατηγορίας βιβλίων	σελ. 63-68
3.4 Συμπεράσματα	σελ. 69-71

Πηγές: σελ. 72

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ σελ. 73-115

Συντομογραφίες

Κ.Β.Σ. : Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Ε.Γ.Λ.Σ.: Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Φ.Π.Α. : Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Φ.Μ.Υ. : Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών
Δ.Ο.Υ : Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Σ.Δ.Ο.Ε. : Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος
Υ.Π.Ε.Ε. : Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων
Α.Φ.Μ. : Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Φ.Τ.Μ. : Φορολογική Ταμειακή Μηχανή
Υ.Δ.Ε. : Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου
Π.Ε.Κ. : Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα
Ε.Θ.Ε.Κ. : Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο
ΣτΕ: Συμβούλιο της Επικρατείας

Εισαγωγή

Ιστορική Αναδρομή



Ο Φόρος Εισοδήματος είναι γνωστός με διάφορες μορφές από την αρχαιότητα. Οι χώρες που είχαν αναπτύξει πολιτισμό, όπως η αρχαία Ελλάδα, η Αίγυπτος, η Ινδία, η Κίνα, είχαν εισαγάγει μια μορφή φόρου εισοδήματος ο οποίος επιβαλλόταν επί της γεωργικής παραγωγής και της κτηνοτροφίας, αφού αυτά τα αγαθά ήταν οι κατ' εξοχήν πηγές εισοδήματος της εποχής εκείνης.

Στην αρχαία Ελλάδα, και ειδικότερα στην Αθήνα, ήταν γνωστοί τόσο οι άμεσοι όσο και οι έμμεσοι φόροι όπου κυρίως έπληττε τους «έχοντες και κατέχοντες». Ωστόσο για τους Αθηναίους των κλασικών χρόνων η άμεση φορολογία και η οποιαδήποτε φορολογία του σώματος, της εργασίας και της περιουσίας θεωρούνταν προσβλητική και τυραννική καθώς λογιζόταν ασυμβίβαστη προς την ιδιότητα του ελεύθερου πολίτη και αντιμετωπιζόταν ως κάτι το ανελεύθερο. Ωστόσο στην πράξη δεν ήταν έτσι καθώς η κρατική μηχανή εκείνης της εποχής δεν μπορεί να λειτουργήσει σωστά χωρίς την επιβολή άμεσης φορολογίας, η οποία επιτρέπει μια ακριβέστερη πρόβλεψη των ποσών που πρόκειται να μπουν στον δημόσιο ταμείο και επιπλέον μια πιο προγραμματισμένη και απρόσκοπτη εκτέλεση των δημοσίων δαπανών.

Έτσι και στην αρχαία Αθήνα οι άμεσοι φόροι δεν ήταν κάτι το άγνωστο. Το μετοίκιο φόρο τον πλήρωναν οι ξένοι που έμεναν μόνιμα στην Αθήνα και ασκούσαν συνήθως επαγγέλματα που για τις τότε αντιλήψεις δεν έχρηζαν μεγάλης εκτίμησης όπως αυτό της εμπορίας. Το ξενικό, επιβαλλόταν στους ξένους που τύχαινε να κατοικούν στην αθηναϊκή επικράτεια. Εκτός από την εισφορά, η οποία ήταν ένας έκτακτος φόρος επί του κεφαλαίου, η Αθηναϊκή Πολιτεία θέσπισε τον θεσμό της λειτουργίας της τακτικής και της έκτακτης.

Οι τακτικές σχετίζονταν συνήθως με καλλιτεχνικές ανάγκες, όπως ήταν η χορηγία που αφορούσε την κάλυψη μέρους των δαπανών που απαιτούνταν για την τέλεση δραματικών, μουσικών και χορευτικών αγώνων. Η εστίαση που ήταν για την κάλυψη των εξόδων για θρησκευτικά δείπνα κατά τη διάρκεια γιορτών ή η θεωρία που αποσκοπούσε στην κάλυψη των δαπανών της αποστολής επίσημων αντιπροσωπειών σε μεγάλα ιερά. Ενώ οι έκτακτες λειτουργίες απέβλεπαν στην κάλυψη πολεμικών αναγκών, όπως ήταν η τριηραρχία η υποχρέωση δηλαδή να καλυφθούν τα έξοδα συντήρησης ενός πολεμικού πλοίου και της σκευής του.

Φόρος Εισοδήματος με διάφορες μορφές απαντάται και στα μετέπειτα χρόνια και ειδικότερα κατά τον Μεσαίωνα. Οι χώρες της εποχής εκείνης που είχαν αναπτύξει εμπόριο και βιοτεχνία επέβαλλαν φόρο επί του εισοδήματος. Έτσι στην Αγγλία το 1379 επεβλήθη κεφαλικός φόρος ο οποίος ήταν ανάλογος με τη φοροδοτική ικανότητα του πολίτη, ενώ φόρο επί του εισοδήματος εισήγαγε τον 15ο αιώνα η πόλη της Φλωρεντίας και το έτος 1679 η Γαλλία.

Η εξέλιξη στην Ελλάδα

Ο Φόρος Εισοδήματος στη σημερινή εξελιγμένη του μορφή υπήρξε συνέπεια της αναπτύξεως του εμπορίου, της βιομηχανικής επανάστασης που επακολούθησε, καθώς και της ανάγκης να εξοικονομηθούν οικονομικοί πόροι, ώστε να δημιουργηθούν ισχυρά κράτη. Τα έσοδα από τους φόρους χρησιμοποιούνταν κυρίως για τους εξοπλισμούς.

Τις ανάγκες αυτές υπηρέτησε η οικονομική επιστήμη, η οποία εξελισσόμενη και αυτή διαμόρφωσε συστήματα φορολογίας, θεσπίζοντας ορισμένους κανόνες, από τους οποίους οι πλέον γνωστοί είναι αυτοί που διατύπωσε ο Adam Smith το 1776 στο γνωστό έργο του «Ο πλούτος των Εθνών». Η εξέλιξη όμως της οικονομικής και κοινωνικής ζωής επέβαλε την

ανάγκη οι κανόνες αυτοί να προσαρμοστούν στις σύγχρονες αντιλήψεις περί κράτους.

Λόγω των αναγκών που αναφέρονται παραπάνω το νεοσύστατο Ελληνικό Κράτος προέβει στις παραπάνω προσαρμογές:

- 1) Το 1833 το Διάταγμα περί Συστάσεως Γραμματειών της Επικρατείας, δηλαδή Υπουργείων, η Υπηρεσία Διαχείρισεως του Δημοσίου Πλούτου και κάθε σχετική Υπηρεσία υπάγεται στη Γραμματεία των Οικονομικών.
- 2) Το 1834 με το Διάταγμα «περί Οργανισμού των Δημοσίων Ταμείων»: Συστήθηκαν στα διάφορα γεωγραφικά διαμερίσματα της χώρας τα Ταμεία των Νομών, των επαρχιών και τα Ειδικά Ταμεία.
- 3) Το 1842 με την υπογραφή του Διατάγματος βάσει του οποίου συστήνεται η Γραμματεία των Οικονομικών (το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους), το οποίο θα αναλάμβανε τη διαχείριση των δημοσίων οικονομικών. Βάσει του διατάγματος αυτού ορίστηκαν οι αρμοδιότητες του Γενικού Λογιστηρίου καθώς και το προσωπικό αυτού. Βασική αρμοδιότητα αυτού ήταν να λαμβάνει τα εκδιδόμενα εντάλματα των γραμματειών της Επικρατείας και τις Επιτροπικές Διαταγές για θεώρηση στον Διευθυντή ώστε να γίνουν δεκτές από τους Ταμίες.
- 4) Το 1846 το Γενικό Λογιστήριο προσαρτήθηκε στο Υπουργείο των Οικονομικών.

- 5) Το 1852 συστάθηκαν Ειδικά Λογιστήρια σε κάθε Υπουργείο

- 6) Το 1892 το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους μετονομάζεται σε Γενική Διεύθυνση Δημοσίου Λογιστικού και το 1895 μετονομάστηκε εκ νέου σε Γενικό Λογιστήριο

- 7) Το 1912 Μετακλήθηκε από την Ιταλία ο Γενικός Επιθεωρητής του Υπουργείου Θησαυρού F.Zapelloni, ο οποίος διηύθυνε το Γενικό Λογιστήριο μέχρι το 1915. Με βάση τις προτάσεις Zapelloni ελήφθησαν μεταγενέστερα βασικά νομοθετικά μέτρα επί των οποίων στηρίχθηκε η μετέπειτα οικονομική και δημοσιονομική πολιτική του Κράτους.

- 8) Η φορολογία εισοδήματος με εξελιγμένη μορφή εισήχθη στην Ελλάδα το 1919 επί κυβερνήσεως Ελ. Βενιζέλου, με τον νόμο 1640 «περί φορολογίας καθαρών προσόδων». Με τον νόμο αυτόν εισήχθη στην Ελλάδα το μεικτό σύστημα φορολογίας το οποίο εφαρμοζόταν στη Γαλλία. Με το σύστημα αυτό ο φόρος διακρινόταν σε αναλυτικό και συνθετικό. Με τον αναλυτικό φόρο φορολογούνταν οι επί μέρους πρόσοδοι ανάλογα με την πηγή προέλευσής τους και στη συνέχεια στο άθροισμα των επί μέρους προσόδων επιβαλλόταν συμπληρωματικός φόρος με προοδευτικό συντελεστή.

- 9) Το πιο πάνω σύστημα φορολογίας καταργήθηκε το 1955 επί κυβερνήσεως Κ. Καραμανλή, με υπουργό Οικονομικών τον Χρήστο Θηβαίο. Με το ΝΔ 3323/55 εισήχθη στην Ελλάδα ο προσωπικός φόρος επιβαλλόμενος στο συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου. Παράλληλα την ίδια χρονιά συστήνονται οι Υπηρεσίες Δημοσίου Λογιστικού των

Νομαρχιών οι οποίες μετονομάζονται σε Υπηρεσίες Εντελλομένων Εξόδων το 1973.

- 10) Το Και 1995 Οι Υπηρεσίες Εντελλομένων Εξόδων μετονομάζονται σε Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου (Υ.Δ.Ε.) (Ν.2362/1995). Σύσταση Γενικής Γραμματείας Δημοσιονομικής Πολιτικής (Ν.2343/1995-Αναδιοργάνωση υπηρεσιών του Υπ. Οικονομικών). Σύσταση Γενικής Διεύθυνσης Μισθών και Συντάξεων.
- 11) Το 1996 Σύσταση της Γενικής Διεύθυνσης Διοίκησης και Δημοσιονομικών Ελέγχων (Ν.2390/1996).
- 12) Το 1997 Σύσταση της Γενικής Διεύθυνσης Θησαυροφυλακίου και Προϋπολογισμού (Ν.2526/1997), καταργουμένου του Ενιαίου Διοικητικού Τομέα Θησαυροφυλακίου και Προϋπολογισμού που είχε συσταθεί με την υπ'. αριθμ. 2083471/10332/0004/22.12.1995 κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Απ' όλα τα παραπάνω διαπιστώνεται ότι στον τόπο μας δεν έχει υπάρξει φορολογική νομοθεσία που να ίσχυσε περισσότερο από ένα χρόνο. Ο φορολογικός νόμος τροποποιείται κάθε χρόνο και οι αλλαγές του αποβλέπουν στο να καταστεί το φορολογικό σύστημα της χώρας δικαιότερο και να εντοπιστούν τα διαφεύγοντα εισοδήματα καθώς και γενικά να συλλάβουν όλους εκείνους που βρίσκουν τρόπους να πληρώνουν πολύ λιγότερα σε σχέση με τα κέρδη και τα περιουσιακά τους στοιχεία. Ένα έργο εξαιρετικά δύσκολο.

Πηγή: www.mof-glk.gr/istoria

Κεφάλαιο 1^ο

1.1 Έννοια και Σκοπός Φορολογικού Ελέγχου

Με τον όρο φορολογικός έλεγχος εννοούμε το σύνολο όλων των διαδικασιών και ενεργειών που επιτελούν τα αρμόδια φορολογικά όργανα του Κράτους. Στην περίπτωση αυτή ανήκουν τα Ελεγκτικά Κέντρα, η Διεύθυνση Οικονομικής Υπηρεσίας κάθε περιοχής αλλά και το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (νύν Υ.Π.Ε.Ε.) Σε αυτήν την κατηγορία όμως θα πρέπει να λάβουμε υπόψη μας και τους διάφορους ελέγχους που ασκούνται ή από ορκωτούς ελεγκτές ή από τράπεζες ή από κάποιο άλλο φορέα, όπου τα αποτελέσματά τους αξιοποιούνται αναλόγως.

Σκοπός των αρμόδιων αυτών οργάνων είναι να ελέγξουν :

- Τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.
- Αν έχουν κατατεθεί οι προβλεπόμενες δηλώσεις εντός των ορίων που καθορίζει κάθε φορά η αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία. Και έπειτα να διαπιστωθεί αν το περιεχόμενο αυτών των ποσών επαληθεύεται σε σχέση πάντα με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά αποτελέσματα, όπως αυτά προκύπτουν από τα προβλεπόμενα και τηρούμενα λογιστικά βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και τις αρχές της λογιστικής επιστήμης (Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο)
- Το τελευταίο στάδιο του ελέγχου είναι ο καθορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων, με τη μορφή της επιβολής των κυρώσεων, εάν και φυσικά το περιεχόμενο των δηλώσεων που υποβλήθηκαν είναι ανακριβείς σε σχέση, με τα δεδομένα κάθε φορά των βιβλίων και στοιχείων από την μη ορθή εφαρμογή και χρησιμοποίηση των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.).

Βασικό παράδειγμα της μη ορθής τήρησης του Κ.Β.Σ. είναι το φαινόμενο της χρήσης των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων το οποίο παρατηρείται σε όλους σχεδόν τους χώρους της οικονομικής δραστηριότητας, ξεκινώντας από την παραγωγή και το εμπόριο αγαθών, την παροχή υπηρεσιών, μέχρι το χώρο των κατασκευών και των ελεύθερων επαγγελματιών. Συνεπώς το μέγεθος της φοροδιαφυγής, καθώς και η διαφοροποίηση των μεθόδων έκδοσης και χρήσης τέτοιων εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθιστούν αναγκαία την συνεχή εγρήγορση και ετοιμότητα των ελεγκτικών οργάνων του Σ.Δ.Ο.Ε.(νύν Υ.Π.Ε.Ε.)

Ουσιαστικός λόγος για την χρήση εικονικών και πλαστών στοιχείων είναι η αποφυγή καταβολής τόσο των έμμεσων όσο και των άμεσων φόρων. Παρατηρήθηκε επίσης ότι σε ελάχιστες περιπτώσεις προέρχονταν, από την προσπάθεια επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να αποφύγουν την καταβολή φόρου, αφού προηγουμένως είχαν υποπέσει στις ίδιες ή και σε άλλες μεθόδους φοροδιαφυγής.

Η αποφυγή καταβολής των έμμεσων φόρων εντοπίζεται κυρίως στο φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) με τη διόγκωση του φόρου των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το φόρο των εκροών. Αυτό δηλαδή ερμηνεύεται με τη μορφή τιμολογίων για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες, όπου έχουν σαν αποτέλεσμα τη μείωση του καταβαλλόμενου Φ.Π.Α. προς το Κράτος. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι τέτοια φαινόμενα παρουσιάζουν μεγαλύτερη έξαρση στις περιόδους του Χριστουγέννων και του Πάσχα, του καλοκαιριού (τουριστικής περιόδου).

Είναι αρκετά σημαντικό να αναφέρουμε, τη σημασία που επιτελεί ειδικά η μη παρακράτηση ή η παρακράτηση και μη απόδοση των φόρων καθώς αποστερεί από το Δημόσιο πόρους για την πραγματοποίηση των επιδιώξεων του μέσω των ετήσιων κρατικών προϋπολογισμών. Επιπλέον δημιουργεί ένα μη ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον και δυσλειτουργία, τόσο σε επίπεδο ομοειδών επιχειρήσεων όσο και στο σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας γενικότερα, με συνέπειες δυσμενείς για την ανάπτυξη της Εθνικής Οικονομίας.

Συνεπώς σκοπός των φορολογικών ελέγχων είναι η είσπραξη από το Δημόσιο των φόρων που δεν έχουν αποδοθεί ορθά από τις επιχειρήσεις ή τους επιτηδευματίες κατά την πραγματοποίηση των επιχειρηματικών ή εμπορικών συναλλαγών τους με τρίτους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

1.2 Διακρίσεις Φορολογικού Ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος διακρίνεται σε τρεις (3) κατηγορίες. Στον προληπτικό, στον προσωρινό και στον ουσιαστικό ή τακτικό έλεγχο.

1.2.1 Προληπτικός Έλεγχος

Με τον όρο προληπτικό έλεγχο¹ εννοούμε τις ελεγκτικές ενέργειες που εφαρμόζονται με σκοπό τη διαπίστωση εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., καθώς και την εκπλήρωση των ληξιπρόθεσμων εν γένει φορολογικών υποχρεώσεων της εκάστοτε επιχείρησης. Με τον προληπτικό έλεγχο, συνήθως, ελέγχονται πράξεις ή παραλείψεις της επιχείρησης που ανάγονται ως επί το πλείστον στην τρέχουσα χρήση, χωρίς βεβαίως, εφ' όσον αυτό απαιτείται ο έλεγχος πράξεων ή παραλείψεων που έλαβαν χώρα σε προγενέστερες χρήσεις.

Αυτό που θα πρέπει να σημειωθεί είναι ότι σκοπός του φορολογικού ελέγχου είναι ο αιφνιδιασμός. Η αιφνίδια αυτή λοιπόν παρουσία των υπαλλήλων στις εγκαταστάσεις της εταιρείας ή ακόμα εκτός αυτής αλλά κατά τη διακίνηση, θα καταφέρει να αποτρέψει τους φορολογούμενους από τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων.

¹ Στον προληπτικό έλεγχο περιλαμβάνονται οι αποδείξεις που η κάθε οικονομική οντότητα είναι υποχρεωμένη να εκδίδει καθώς επίσης και διάφορες διασταυρώσεις και έλεγχος καταγγελιών.

Συνεπώς θα δημιουργήσει στους φορολογούμενους το αίσθημα της πρόληψης καθώς υφίσταται διαρκής και αποτελεσματικός έλεγχος κατά την διακίνηση αγαθών, στη σημασία ενημέρωσης των βιβλίων, των αποθεμάτων που αφορούν είτε το ταμείο είτε τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, των ειδικών βιβλίων που μπορούν να έχουν καθώς και τη νομιμότητα των φορολογικών ταμειακών μηχανών

Ένα ακόμα στοιχείο που θα πρέπει να ληφθεί υπόψη είναι ότι ο έλεγχος που θα ασκηθεί, είτε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. είτε από κάποιον άλλο οριζόμενο από αυτόν υπάλληλος, δεν περιορίζεται μόνο σε αυτά τα δεδομένα αλλά και σε οποιαδήποτε στοιχεία ή έγγραφα ή βιβλία εκτός των υποχρεωτικών ή των προαιρετικών που θα βρίσκονταν στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάποιου άλλου υπόχρεου. Αυτό μπορεί να γίνει σε οποιαδήποτε εργάσιμη ημέρα και ώρα.

Συνεπώς για να επιτευχθούν οι στόχοι του προληπτικού ελέγχου απαιτείται μια πιο μεθοδική προετοιμασία του ελεγκτή η οποία θα περιλαμβάνει τον σχηματισμό του φακέλου με την εύρεση των δηλώσεων που έχουν υποβληθεί και αφορούν όλα τα φορολογικά αντικείμενα. Ενημέρωση για την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί η επιχείρηση. Ενημέρωση από τα στοιχεία που έχει θεωρήσει, πόσες σειρές από κάθε στοιχείο κ.λ.π. Ενημέρωση από τα στοιχεία που υπάρχουν στη Δ.Ο.Υ. για την οργάνωση, την δομή, τη λειτουργία και τη διοίκηση της επιχείρησης. Ενημέρωση για τις επαγγελματικές εγκαταστάσεις της επιχείρησης (έδρα, υποκαταστήματα, αποθήκες, εργοτάξια)

1.2.2 Προσωρινός Έλεγχος

Με τον όρο προσωρινό έλεγχο², εννοούμε τον έλεγχο που διενεργείται για ένα ή περισσότερα φορολογικά αντικείμενα, για ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο ή μέρος αυτής και διενεργείται κατά τη διάρκεια μιας φορολογικής περιόδου ή μετά το τέλος αυτής. Επιπλέον παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί προσωρινό φύλλο ελέγχου χωρίς να αναμένεται να διενεργηθεί κάποιος τακτικός έλεγχος για να καταλογισθούν οι φόροι ή οτιδήποτε άλλο μπορεί να οφείλει η επιχείρηση.

Οι οφειλές αυτές της επιχείρησης κάθε φορά προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία, δηλαδή είτε από τα εκδοθέντα είτε από τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία καθώς και γενικά από τα υπόλοιπα δικαιολογητικά των εγγραφών που υπάρχουν στο χώρο της εταιρείας.

Εντούτοις όμως, οι αρμόδιοι φορείς για να μπορέσουν να επιτελέσουν καλύτερα το έργο τους και να αποτρέψουν τις τυχόν φοροδιαφυγές, θέτουν κάποια κριτήρια ως προς την επιλογή της εκάστοτε οικονομικής μονάδας που θα διενεργήσουν τον έλεγχο τους. Οι πιο συνηθισμένες περιπτώσεις που προαναγγέλλουν ένα τέτοιο γεγονός είναι:

- Οι εταιρείες που δεν υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις είτε για όλα είτε για μερικά φορολογικά τους αντικείμενα
- Που ως επί των πλείστων, υποβάλλουν αρνητικές φορολογικές δηλώσεις.
- Που υπάρχουν διασταυρωμένες πληροφορίες ότι φοροδιαφεύγουν εφαρμόζοντας εσφαλμένα συγκεκριμένες φορολογικές διατάξεις για να έχουν τη δυνατότητα να ωφεληθούν, παρουσιάζοντας εικονικά οικονομικά αποτελέσματα.

² Στον προσωρινό έλεγχο περιλαμβάνονται οι καταγγελίες στις οποίες έχει δικαίωμα να προσφύγει ο κάθε δυσαρεστημένος εργαζόμενος ή καταναλωτής.

Φυσικά, για να διασφαλιστεί η εύρυθμη και η ομαλή λειτουργία του συστήματος έχουν θεσπιστεί διατάξεις που αφορούν τη διενέργεια του προσωρινού ελέγχου. Θα πρέπει όμως εδώ να σημειωθεί, ότι εάν υπάρχει και το παραμικρό ενδεχόμενο οι συνθήκες που επικρατούν στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης να μην πληρούν τις απαραίτητες προϋποθέσεις της διενέργειάς του, τότε και μόνο τότε, έπειτα από συμφωνία με τον φορολογούμενο, είναι δυνατόν να διεξαχθεί, σε άλλο χώρο που θα υποδειχθεί ή σε κατάσταση της Δ.Ο.Υ.

1.2.3 Τακτικός ή ουσιαστικός Έλεγχος

Με τον όρο τακτικό ή ουσιαστικό έλεγχο³ εννοούμε τον έλεγχο που διενεργείται πάντα μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και της προθεσμίας υποβολής των οικείων δηλώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Νόμου 2238/94, ο οποίος είναι εμπειριστατωμένος, πλήρης και οριστικός.

Το άρθρο 66 του Νόμου 2238/94 αναφέρει, ότι ο ελεγκτής καλείται όχι μόνο να προσδιορίσει την φορολογητέα ύλη αλλά και να τεκμηριώσει το πόρισμά του αυτό, εάν χρειαστεί τόσο από τα δεδομένα των βιβλίων, των στοιχείων και ότι άλλων πληροφοριών υποπέσουν στην αντίληψη του.

Ικανός ελεγκτής θεωρείται εκείνος που είναι σε θέση με τις γνώσεις του, τη φαντασία του και την έρευνα του να προβλέψει και να αποκαλύψει νέες μεθόδους φοροδιαφυγής και δεν παραμένει στις ήδη υπάρχουσες συνηθισμένες μεθόδους και ούτε περιμένει τυχαία γεγονότα να βοηθήσουν στο έργο του. Και αυτό γιατί, η εφευρετικότητα εκείνων που συνειδητά και συστηματικά επιδιώκουν την καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου, δεν έχει όρια. Και όπως είναι φυσικό δεν είναι δυνατή η καταγραφή όλων των περιπτώσεων φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια η καθιέρωση συγκεκριμένων επαληθεύσεων για την αποκάλυψή τους.

³ Στον τακτικό έλεγχο ο αρμόδιος ελεγκτής είναι αυτός που διαδραματίζει ουσιαστικό ρόλο καθώς θα πρέπει να ελέγξει προσεκτικά τις τυχόν διαφορές που μπορεί να παρουσιάζονται μεταξύ της δηλώσεως του Φ.Π.Α. και του Φόρου Εισοδήματος.

Στην παράγραφο 3 του άρθρου 66 του Νόμου 2238/94, όπως τροποποιήθηκε με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Νόμου 2601/15.04.1998, ορίζεται ότι με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται οι εκάστοτε ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, σύμφωνα με τις αρχές, τους κανόνες, τον τρόπο, τα κριτήρια καθώς και τα στοιχεία που αυτά προβλέπονται. Γενικά, είναι όλες εκείνες οι διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τον έλεγχο των δηλώσεων. Επιπροσθέτως, όπως αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Νόμου 2238/94, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και στη συνέχεια προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Καθώς επίσης και σε οποιαδήποτε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

Ανεξάρτητα όμως, από τις κατηγορίες των βιβλίων που τηρούνται οι ενέργειες και οι διαπιστώσεις του ελέγχου που ακολουθούνται είναι η συγκρότηση του φακέλου της ελεγχόμενης επιχείρησης που θα περιλαμβάνει και θα ασχοληθεί με την τον έλεγχο των δεδομένων των δηλώσεων της Φορολογίας Εισοδήματος και των λοιπών φορολογικών αντικειμένων. Γενικά με τη σύσταση, τη Νομική μορφή, τη διάρκεια, τη δήλωση έναρξης και το Α.Φ.Μ. Από ποιους αποτελείται το Διοικητικό Συμβούλιο, τους διαχειριστές της και τη νόμιμη εκπροσώπηση του. Τα μεταφορικά μέσα που κατέχει. Τις συμμετοχές της σε άλλους οικονομικούς φορείς. Και την κάθε αυτού επίσκεψη στις εγκαταστάσεις.

1.3 Αντικείμενο ελέγχου

Μετά την παρουσίαση των μορφών και ειδών από τα οποία αποτελείται ο φορολογικός έλεγχος, αναφέρουμε το αντικείμενο στο οποίο θα επιστήσουν οι ελεγκτές την προσοχή τους κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου σε μια εταιρεία.

- 1) Στην ορθή τήρηση του Κ. Β. Σ.
- 2) Στην απόδοση και σωστό υπολογισμό της Φορολογίας Εισοδήματος
- 3) Στον έλεγχο του Φ.Π.Α.
- 4) Του Φ.Μ.Υ. όπως και των υπόλοιπων παρακρατούμενων φόρων
- 5) Και στον έλεγχο Επενδύσεων και Αναπτυξιακών κινήτρων.

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. οι υποκείμενες στο φόρο εταιρείες υποχρεούνται να τηρούν ανάλογα με το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους, (της προηγούμενης χρήσης των εργασιών τους), ή με το αντικείμενο των εργασιών τους τα κάτωθι βιβλία.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΒΙΒΛΙΟΥ
Α΄	Αγορών
Β΄	Εσόδων – Εξόδων
Γ΄	Γ΄ κατηγορίας

Καθώς ένα από τα αντικείμενα του ελέγχου μας, όπως προαναφέραμε, είναι το Φ.Π.Α., θα ήταν ωφέλιμο να παρουσιάσουμε τα στοιχεία που διακινούνται μέσα σε μια οικονομική οντότητα και προσδιορίζουν το αποτέλεσμα του προς απόδοση ή απαίτηση Φ.Π.Α. Συνεπώς, τα ακόλουθα στοιχεία αποτελούν τη βάση για την πραγματοποίηση εγγραφών στα λογιστικά βιβλία και αυτά ακολούθως με τη σειρά τους αποτελούν το κύριο αποδεικτικό στοιχείο για οποιοδήποτε έλεγχο.

Στις εισροές (Πωλήσεις)	Στις εκροές (Αγορές)
- Δελτία Παραγγελιών Πελατών	- Δελτία Παραγγελιών Αγοράς
- Πιστωτικά Σημειώματα Προμηθευτών	- Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης, Τιμολόγια και Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών
- Παραστατικά Ταμείου και παραστατικά Συμψηφιστικών εγγραφών	- Παραστατικά Ταμείου και Συμψηφισμού, κλπ
- Εκκαθαρίσεις παραγγελιοδόχων αγοράς αγαθών	- Πιστωτικά σημειώματα προς πελάτες, - Εκκαθαρίσεις παραγγελιοδόχων πώλησης, - Στοιχεία Αυτοπαράδοσης - Αυτοπαροχής.

Πηγές: Φορολογική νομοθεσία κ πρακτική II, Φορολογική λογιστική κ ελεγκτική του Φ.Π.Α.

1.4 Διαδικασία Ελέγχου

1.4.1 Εντολή Έλέγχου

Για να γίνει γενικά οποιοσδήποτε έλεγχος ανεξαρτήτου μορφής, (προληπτικός, προσωρινός, τακτικός ή ουσιαστικός) και αντικειμένου, υπάρχει μια δεδομένη διαδικασία που θα ακολουθείται και από τις δυο μεριές. Δηλαδή και από τη μεριά της υπηρεσίας αλλά και από τη μεριά της επιχείρησης. Αυτό βέβαια, γίνεται με σκοπό να καταφέρουμε να εξασφαλίσουμε μια πιο σφαιρική, ολοκληρωμένη και συγκροτημένη εικόνα. Θα ήταν σωστό επίσης να σημειωθεί, ότι στην εντολή ελέγχου υπάρχει το ενδεχόμενο να μην προσδιορίζεται κάποια συγκεκριμένη επιχείρηση αλλά να αναγράφεται μια καθορισμένη γεωγραφική περιοχή όπου εντός των ορίων θα περιλαμβάνονται όλες οι οικονομικές μονάδες που την αποτελούν.

Επιπλέον η εντολή ελέγχου που παρουσιάζεται από την υπηρεσία εκδίδεται όχι μόνο σε ένα άτομο αλλά και σε περισσότερα τα οποία θα την αποτελέσουν και θα διεξάγουν έπειτα τον σχετικό έλεγχο.

Η όλη αυτή διαδικασία εκτός από το γεγονός ότι καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο, που ονομάζεται Βιβλίο Εντολών Ελέγχου λαμβάνει ύστερα και αύξοντα αριθμό. Τα αποτελέσματα αυτής της έκθεσης εκδίδονται εις τριπλούν γιατί το πρωτότυπο παραδίδεται στον Ελεγκτή, το ένα αντίγραφο στον Επόπτη και το δεύτερο αντίγραφο παραμένει ως Στέλεχος.

1.4.2 Ως προς την Υπηρεσία

Παραπάνω διατυπώσαμε ότι η διαδικασία ελέγχου περιλαμβάνει και τις δύο μεριές. Η διαδικασία που ακολουθείται από την πλευρά της Υπηρεσίας είναι η εξής:

Από τη στιγμή που εκδίδεται η εντολή, ο ελεγκτής θα πρέπει να αρχίσει να συγκροτεί το φάκελο με το σύνολο των στοιχείων εκείνων που υπάρχουν στην υπηρεσία. Και ειδικότερα τα στοιχεία εκείνα που αφορούν τις :

- Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος
- Δηλώσεις Φ.Π.Α. (ανακεφαλαιωτικών πινάκων, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων)
- Δηλώσεις λοιπών Φορολογιών
- Σημειώματα θεώρησης Βιβλίων και Στοιχείων
- Παραβάσεων του Κ. Β. Σ.
- Δελτίο πληροφοριών από Δ.Ο.Υ., Σ.Δ.Ο.Ε. (νυν Υ.Π.Ε.Ε.) και άλλες υπηρεσίες
- Λοιπών στοιχείων όπως καταγγελίες
- Κατασχεμένων βιβλίων και στοιχείων

Πηγή: Φορολογική επιθεώρηση

1.4.3 Ως προς την Επιχείρηση

Όπως προαναφερθήκαμε εκτός από τη μεριά της Υπηρεσίας ακολουθείται διαδικασία και από την πλευρά των επιχειρήσεων η οποία είναι η εξής :

- Καταρχάς θα πρέπει να γίνει γνωστή η ιδιότητα του ελεγκτή. Θα πρέπει να παραδώσει στο νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας, όπου μπορεί να είναι Διευθύνοντας Σύμβουλος, Προϊστάμενος Λογιστηρίου, ένα ενυπόγραφο αντίγραφο (ο παραδούς – ο παραλαβών) της εντολής του ελέγχου.
- Τα θεωρημένα Βιβλία και Στοιχεία που χρησιμοποιούνται κατά τη διάρκεια διενέργειας του ελέγχου.
- Έλεγχος για την τήρηση Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.
- Έλεγχος για την υποχρεωτική τήρηση Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής και τη διαπίστωση της γνησιότητάς της.
- Έλεγχος Ταμείου
- Διενέργεια κλειστής αποθήκης όπου είναι προαιρετική και σε όποιες περιπτώσεις είναι αυτό εφικτό.
- Έλεγχος των διατάξεων του άρθρου 29 του Νόμου 1642/86, που γίνεται αναφορά στις υπάρχουσες εγκαταστάσεις.
- Τον έλεγχο της νομικής μορφής της επιχείρησης. Δηλαδή τη λύση της, τη σύσταση της, το καταστατικό της, το συγχωνευτικό εάν υπάρχει κ.λ.π.
- Επιτόπια επίσκεψη και έρευνα στους χώρους άσκησης δραστηριότητας της εταιρείας (εργοστάσιο, αποθήκες, λοιποί χώροι).
- Έλεγχος των δηλώσεων και στοιχείων (Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ.) που θα υποβληθούν.

Εκτός όμως, από αυτά που προαναφέρθηκαν γίνεται επιπλέον μια συζήτηση μεταξύ του ελεγκτή και του υπεύθυνου της επιχείρησης όσον αφορά το αντικείμενο των εργασιών τους.

Όλα τα ανωτέρω αφορούν περιπτώσεις ελέγχων που όλα βαίνουν καλώς, δεν δημιουργούνται προβλήματα και περιπλοκές κατά τη διάρκεια που ασκείται ο έλεγχος. Υπάρχουν όμως περιπτώσεις όπου παρατηρούνται απρόοπτα κατά τη διάρκεια του ελέγχου τα συνηθέστερα των οποίων είναι:

- Η επιχείρηση να αρνηθεί την διεξαγωγή του ελέγχου
- Να μην υπάρχει κάποιος υπεύθυνος στην εταιρεία αλλά ένα τρίτο άτομο αδυνατεί να παράσχει οποιαδήποτε βοήθεια στον έλεγχο.
- Η επιχείρηση να επικαλεσθεί κάποιο λόγο ανωτέρας βίας. Τα συνηθέστερα προσχήματα είναι ασθένειας, κοινωνικού γεγονότος, κοινωνικού φαινομένου κλπ
- Τα βιβλία της εταιρείας να τηρούνται εκτός έδρας ή ακόμα να υποστηριχτεί μερική ή ολική απώλεια των βιβλίων ή στοιχείων
- Να βρεθούν κάποια ανεπίσημα στοιχεία και να υπάρξει πρόβλημα ως προς την διαδικασία κατάσχεσης

Σε τέτοιες περιπτώσεις θα ήταν σωστό να αντιμετωπιστεί με καλή πίστη και με γνώμονα πάντα την προάσπιση των συμφερόντων του Δημοσίου και την προαγωγή των σχέσεων Κράτους – Πολίτη στα πλαίσια των κανόνων της κοινωνίας και της χρηστής διοίκησης για να αποφεύγονται όσο πιο πολύ γίνεται το αίσθημα της αδικίας.

Κεφάλαιο 2°

2.1 Προληπτικός Έλεγχος

2.1.1. Έλεγχος μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων

- 1) Έλεγχος αν η επιχείρηση είχε υποχρέωση να τηρεί βιβλία του Κ.Β.Σ.
- 2) Επαλήθευση αν για ορισμένα εμπορεύματα, υπάρχουν αντίστοιχα τιμολόγια αγορών
- 3) Έλεγχος ορισμένων τιμολογίων αγορών με καταστάσεις αγορών του ΚΕΠΥΟ που αφορούν τους αγοραστές
- 4) Έλεγχος αν στις δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος έχουν μεταφερθεί ορθά τα δεδομένα των εξόδων – αγορών
- 5) Έλεγχος των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων.

2.1.2 Έλεγχος βιβλίων Α' κατηγορίας

Κατά τη διάρκεια του προληπτικού ελέγχου στα βιβλία Α' κατηγορίας ελέγχεται εάν η επιχείρηση είχε υποχρέωση να τηρεί ανώτερης κατηγορίας Κ.Β.Σ.

Ελέγχεται αν τα βιβλία της επιχείρησης είναι ενημερωμένα καθώς σύμφωνα με το άρθρο 17, ο χρόνος που χρειάζεται για την ενημέρωση των βιβλίων από την έκδοση ή τη λήψη των δικαιολογητικών και επί των ταμειακών πράξεων από τη διενέργεια τους είναι δεκαπέντε (15) ημέρες.

Επίσης ελέγχεται, αν οι εγγραφές στο βιβλίο έγιναν όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Β.Σ.186/1992.

Θεωρείται το βιβλίο Αγορών που έχει στην κατοχή της η επιχείρηση καθώς και των τυχόν πρόσθετων βιβλίων που είναι υποχρεωμένη να τηρεί.

Πηγή: ΣΕΥΥΟ "Φορολογικός Έλεγχος"

Επαλήθευση για ορισμένα εμπορεύματα υπάρχουν τα αντίστοιχα τιμολόγια.

Εν συνέχεια, τα υπάρχοντα τιμολόγια αγορών θα διασταυρωθούν με τις αντίστοιχες καταστάσεις από το ΚΕΠΥΟ που αφορούν τους αγοραστές.

Έλεγχος εάν τα ακόλουθα δεδομένα των αγορών και των εξόδων έχουν μεταφερθεί σωστά στις αντίστοιχες δηλώσεις της Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή ο κυριότερος παράγοντας της επιτυχίας του προληπτικού ελέγχου είναι ο αιφνιδιασμός, ο ελεγκτής πρέπει να έχει υπόψην του να εντοπίσει ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία ή ακόμα και πρόχειρες σημειώσεις. Αν αντιληφθεί την ύπαρξη αυτών, τα παραλαμβάνει για περαιτέρω αξιολόγηση εφ' όσον τα φυλλομετρήσει και τα μονογράψει. Με τη δέουσα προσοχή που χρειάζεται συντάσσει έκθεση σε τρία (3) αντίγραφα. Προκειμένου όμως η παραλαβή να είναι νόμιμη, θα πρέπει να συνταχθεί σχετική έκθεση κατάσχεσης

Εφ' όσον έχει συγκεντρώσει όλα τα ακαταχώρητα στοιχεία ελέγχει, εάν έχει παρέλθει για κάποια από αυτά η προθεσμία καταχώρησής του. Σε περίπτωση που ισχύει μια τέτοια παράβαση, καταγράφονται όλα τα στοιχεία που δεν έχουν καταχωρηθεί για να μνημονευθούν στην έκθεση ελέγχου που θα συντάξει. Στην έκθεση ελέγχου πρέπει απαραίτητα να αναφέρεται το είδος, η σειρά, ο αριθμός, η επωνυμία του αντισυμβαλλόμενου και η αξία του στοιχείου.

2.1.3 Έλεγχος βιβλίων Β ' κατηγορίας

Στον προληπτικό έλεγχο Β' κατηγορίας βιβλίων γίνεται θεώρηση του τηρούμενου Βιβλίου των Εσόδων – Εξόδων καθώς και των πρόσθετων βιβλίων.

Ελέγχεται αν τα στοιχεία που εκδίδονται και οι εγγραφές τους στα βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. Και αν για τις εγγραφές σε πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. έχουν εκδοθεί αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία.

Θα πρέπει όμως να αναφερθεί είναι η διαφορά μεταξύ των εννοιών της εκτύπωσης και της καταχώρησης:

Με τον όρο καταχώρηση εννοούμε απλώς την πληκτρολόγηση των εγγράφων μας στον υπολογιστή.

Με τον όρο εκτύπωση εννοούμε την εξαγωγή των δεδομένων και η αναγραφή αυτών στα προβλεπόμενα από τις διατάξεις έντυπα.

Ελέγχεται ο χρόνος ενημέρωσης, που είναι ο ίδιος και στα χειρόγραφα βιβλία (εντός 15 ημερών), αλλά η εκτύπωση πραγματοποιείται τον επόμενο μήνα που αφορούν τις οικονομικές πράξεις.

Ελέγχεται αν τα πληροφοριακά στοιχεία που προβλέπονται από τα άρθρα 5 και 6 του Κ.Β.Σ. αναπτύσσονται σε στήλες.

Ελέγχεται αν χρησιμοποιείται ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο για την έκδοση πολλών στοιχείων και επαληθεύεται με την ενιαία αρίθμηση ή δειγματοληπτικά.

Ελέγχεται η εμπρόθεσμη και ορθή υποβολή όλων των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων της εταιρείας.

Καθώς και εάν υπάρχουν ανεπίσημα στοιχεία– βιβλία όπως και πλαστά στοιχεία

Επιπλέον είναι σημαντικό να διαπιστωθεί αν να είναι κάποιος υπόχρεος σε τήρηση Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής (ΦΤΜ) και αν εκδίδονται αποδείξεις λιανικής πώλησης.

2.1.4 Έλεγχος βιβλίων Γ´ κατηγορίας

Τα βιβλία εκείνα που θεωρούνται υποχρεωτικά από τον φορολογικό έλεγχο στα κατηγορίας (Γ´) είναι :

- Το ημερολόγιο
- Το γενικό καθολικό
- Το βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών
- Τα ειδικά βιβλία

Το ημερολόγιο με τη σειρά του να περιλαμβάνει το Γενικό Ημερολόγιο, όταν θα τηρείται το κλασσικό σύστημα. Αναλυτικό Ημερολόγιο, όταν θα τηρείται συγκεντρωτικό σύστημα. Και το Ημερολόγιο Εγγραφών Ισολογισμού, εφόσον και αν τηρείται.

Τα ειδικά βιβλία συμπεριλαμβάνουν το Μητρώο Παγίων, αν είναι απαραίτητη η τήρησή του. Το βιβλίο Αποθήκης είτε οι μηνιαίες καταστάσεις της αποθήκης (όποιο από τα δύο είναι θεωρημένο). Το βιβλίο Παραγωγής Κοστολογίου. Και τα Διοικητικά βιβλία των Ανώνυμων εταιρειών καθώς και εκείνων των Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης.

Ο αρμόδιος ελεγκτής διενεργεί έλεγχο ενημερότητας και θεωρεί τα στοιχεία και τα βιβλία της επιχείρησης που έχουν εκτυπωθεί σε θεωρημένα έντυπα.

Ελέγχεται αν τηρείται το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και αν τα στοιχεία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Πραγματοποιείται έλεγχος ταμείου και αποθεμάτων (με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης) όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο

Πραγματοποιείται έλεγχος για πλαστά στοιχεία ή για ανεπίσημα πλαστά βιβλία – στοιχεία

Ελέγχεται η εμπρόθεσμη και ορθή υποβολή όλων των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων της εταιρείας.

2.1.5 Έλεγχος σε επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία

Οι επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παράγραφος 1 και 5 του Κ.Β.Σ. είναι τα ξενοδοχεία, τα φροντιστήρια, τα συνεργεία αυτοκινήτων, τα ινστιτούτα αισθητικής, οι γιατροί, οι φυσιοθεραπευτές και ου το καθεξής. Η τήρηση των ειδικών πρόσθετων βιβλίων είναι υποχρεωτική καθώς θα βοηθήσουν στη διενέργεια του προληπτικού ελέγχου, διότι σε εκείνα καταχωρούνται άμεσα οι συναλλακτικές πράξεις και διασφαλίζεται με αυτόν τον τρόπο η έκδοση των στοιχείων .

Η διαδικασία που ακολουθείται κατά τη διάρκεια του ελέγχου είναι να θεωρήσουν πρώτα τα πρόσθετα βιβλία. Εν συνεχεία καταγράφονται δειγματοληπτικά πάντα, ανάλογα με τον κύκλο των εργασιών είτε τα ονοματεπώνυμα των πελατών είτε οι αριθμοί των αυτοκινήτων τους καθώς και οτιδήποτε άλλο μπορεί να θεωρηθεί ότι συνδέεται άμεσα με την παροχή υπηρεσιών που προσφέρουν. Και τέλος να ελεγχθεί αν τα σημειωθέντα δεδομένα είναι καταχωρημένα στο πρόσθετο βιβλίο.

Πιο συγκεκριμένα στο ενδεχόμενο ότι όλα τα ελεγχθέντα δεδομένα είναι καταχωρημένα (ονοματεπώνυμο πελατών, αριθμός αυτοκινήτου). Οι βασικές ενέργειες που θα πρέπει να ακολουθηθούν είναι να ελεγχθούν αν παρήλθε ο χρόνος τιμολόγησης και εκδόθηκαν τα φορολογικά εκείνα στοιχεία αξίας. Επιπλέον εξακριβώνεται εάν το αναγραφόμενο τίμημα (αμοιβή), που υπάρχει στα πρόσθετα βιβλία ή στοιχεία βρίσκεται σε συνάφεια με την πραγματική αξία των προσφερόμενων υπηρεσιών που παρήλθαν σε σχέση με την κοινή πείρα καθώς και των διαφόρων τιμών που επικρατούν στην αγορά. Αν κριθεί ότι υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ των πραγματικών και των αναγραφόμενων τιμών η διαδικασία που θα ακολουθηθεί είναι να διασταυρώσουν τις όποιες πληροφορίες έχουν από τους πελάτες της εταιρείας.

Όλα αυτά βέβαια ισχύουν που στο ενδεχόμενο που όλα είναι καταχωρημένα. Στις περιπτώσεις όπου οι συναλλαγές δεν είναι καταχωρημένες στα πρόσθετα βιβλία καταλογίζονται παραβάσεις ανά περίπτωση και με σαφή αναφορά σε συγκεκριμένα στοιχεία, τα οποία είναι στοιχεία πελατών, αυτοκινήτων κλπ.

Για την καλύτερη κατανόησή του όμως ας παραθέσουμε ένα παράδειγμα. Ας υποθέσουμε ότι ο έλεγχος διενεργείται σε ένα συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων (φανοποιείο – βαφείο) και διαπιστώνεται ότι στον επισκευαστικό χώρο γίνονται εργασίες και σε άλλα τρία αυτοκίνητα. Αυτό που θα πρέπει να προσέξει ο αρμόδιος ελεγκτής μεταξύ των άλλων είναι εάν στο Βιβλίο Εισερχομένων αυτοκινήτων είναι καταχωρημένα αντίστοιχα και τα τρία αυτοκίνητα. Μετά να ελέγξει δειγματοληπτικά από τη στήλη με τις ημερομηνίες εξόδου αν εκδόθηκαν οι αποδείξεις για τα επισκευασθέντα αυτοκίνητα. Επιπροσθέτως αν είναι πλήρης η περιγραφή του είδους των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν καθώς και αν ανταποκρίνεται η περιγραφή στις πράγματι παρασχεθείσες.

Εάν σχηματιστεί η εντύπωση ότι στα αναγραφόμενα αυτοκίνητα γίνεται υποτιμολόγηση. Δηλαδή, εμφανίζονται κατά το πλείστον αμοιβές από μικρές βλάβες και επισκευές, όπως είναι το βάψιμο του φτερού ή το βάψιμο της πόρτας, χωρίς να εμφανίζεται το πραγματικό είδος των συναλλαγών που κατά κοινή πείρα θα έπρεπε να εμφανίζει ο οικονομικός φορέας. Τότε η περίπτωση αυτή αναφέρεται για λεπτομερέστερο έλεγχο ο οποίος θα πρέπει να ασχοληθεί με αξιολόγηση πληροφοριών από τους πελάτες, τις ασφαλιστικές εταιρείες κλπ όπως και σε έλεγχο αγοράς και πώλησης υλικών και ανταλλακτικών.

Αυτό που θα πρέπει να σημειωθεί και είναι άξιο ενδιαφέροντος είναι ότι στην περίπτωση από τον προληπτικό έλεγχο προκύψουν στοιχεία που έχουν σχέση με τη μη εκπλήρωση των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης ή ακόμα λανθασμένου τρόπου προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος και κατά συνέπεια του τρόπου φορολόγησής του, εκδίδεται αυτόματα εντολή προσωρινού ή τακτικού ελέγχου κατά την κρίση κάθε φορά του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, Π.Ε.Κ, Ε.Θ.Ε.Κ. σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά.

Πέραν της ανάλυσης του προληπτικού ελέγχου ανά κατηγορία βιβλίων παραθέτουμε υπόδειγμα εντολής και έκθεσης προληπτικού φορολογικού ελέγχου.

Πηγή: Φορολογική επιθεώρηση

2.1.6 Υπόδειγμα εντολής φορολογικού ελέγχου

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Δ.Ο.Υ.

Α.Φ.Μ.

Αρ. Φακέλου:

Αριθμός Εντολής:

Ημ/νία Έκδοσης

Επόπτης

Ελεγκτές:

1.

2.

ΕΝΤΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

2.

α) Των άρθρων 66, 67, και 113 του Ν.2238 / 1994 " Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος "

β) Του άρθρου 36 παρ. 1 του Π.Δ. 186 / 1992

γ) Του άρθρου 18 του Ν.4242 / 1962

δ) Των άρθρων 48, 49, 50 του Ν.2859 / 00

ε) Της με αριθμό Α.Υ.Ο. 1021681 / 1120/ ΠΟΛ.1037 / 1 – 3 – 2005

Σας αναθέτουμε τον έλεγχο της παρακάτω επιχείρησης με:

Επωνυμία / ο:

Αντικείμενο εργασιών:

Κατ. Βιβλίων

Διεύθυνση

Τ.Κ.

Χρήσεις ή Φορ. περ.

Κριτήριο Επιλογής:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο Προϊστάμενος της Αθηνών

Υπόδειγμα έκθεσης προληπτικού ελέγχου

ΈΚΘΕΣΗ ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΔΟΥ

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ

Α.Φ.Μ. ΤΗΛ:

ΕΝΤΟΛΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ημερ.Εναρξ.Ελέγχου / ... / 200..

Διαχειριστική Περίοδος:

1/1- 31/12/200..

1/1- 31/12/200..

ΥΠΑΛΛΗΛΟΙ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥΝ

ΕΠΟΠΤΗΣ:

ΕΛΕΓΚΤΗΣ:

Από τον έλεγχο που διενεργήσαμε στα Βιβλία και Στοιχεία της παραπάνω επιχείρησης, ύστερα από εντολή του Προϊσταμένου διαπιστώσαμε τα ακόλουθα:

III. Γενικά

Πρόκειται για επιχείρηση ατομική (ή εταιρική) που λειτουργεί από ετών με έδρα την ως άνω διεύθυνση.

Τηρεί δε βιβλία και στοιχεία Κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

III. Αντικείμενο των εργασιών

Ασχολείται με :

Ανάλυση ακαθάριστων εσόδων – Κύρια Δραστηριότητα

(Κ.Α.) ΕΥΡΩ

(Κ.Α.) ΕΥΡΩ

(Κ.Α.) ΕΥΡΩ

**III. Δεδομένα δηλώσεων Βιβλίων και Στοιχείων
Κ.Β.Σ. Εισοδήματος – Φ.Π.Α.**

	ΧΡΗΣΗ:	200	200	200	ΣΥΝΟΛΟ
<u>Κ.Β.Σ.</u>					
- ΣΥΓΚΕΝΤΡ. ΚΑΤ/ΣΕΙΣ					
- Τιμολ. Πωλήσεων					
- Τιμολ. Αγορών					
ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ προγενέστερων ελέγχων					
<u>ΕΙΣΟΔΗΜΑ</u>					
- ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ (Ε3 409, Ε4 491)					
- ΑΓΟΡΕΣ (Ε3 453+456) (Ε4 404+418+428+439+476)					
	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ				
<u>Φ.Π.Α.</u>					
- ΕΚΡΟΕΣ (ΚΑ 148)					
ΕΙΣΡΟΕΣ (ΚΑ 161+163+184+184)					
	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΚΡΟΩΝ-ΕΙΣΡΟΩΝ				

III. Διαπιστώσεις – Παρατηρήσεις ελέγχου

Από τον έλεγχο που έγινε στα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα :

(Γράφεται η λέξη ΝΑΙ, ΟΧΙ και όπου δεν συντρέχει περίπτωση ΔΣΠ).

- 1. Τήρηση βιβλίων.** Τηρούνται όλα από τον Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/92) προβλεπόμενα βιβλία ... κατηγορίας και εκδίδονται τα από τον ίδιο κώδικα προβλεπόμενα στοιχεία
- 2. Πρόσθετα βιβλία.** Υπάρχει υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων άρθρου 10 παρ. 5 Κ.Β.Σ. ;
 - Και εάν ΝΑΙ τηρήθηκαν ;
- 3. Ενημερότητα.** Κατά την στην επικεφαλίδα της παρούσας αναφερόμενη πρώτη μέρα του ελέγχου βρέθηκαν ενημερωμένα όλα τα τηρούμενα βιβλία ;
- 4. Αναζήτηση ανεπισιτήμων.** Βρέθηκαν ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία;
- 5. Νομότυπη θεώρηση.** Διαπιστώθηκαν διαφορές από τον έλεγχο της νομότυπης θεώρησης των στοιχείων (διάτρητη παράσταση κ.λ.π.);

Τα μετά την 1/1/2005 στοιχεία έχουν θεωρηθεί μετά την 1/1/2004;
- 6. Αποθέματα.** Έγινε έλεγχος αποθεμάτων;
 - Εάν ΝΑΙ διαπιστώθηκαν διαφορές;
- 7. Ταμείο.** Έγινε έλεγχος του υπολοίπου του ταμείου με καταμέτρηση των μετρητών;
 - Εάν ΝΑΙ διαπιστώθηκαν διαφορές;
- 8. Προσήκουσα κατηγορία βιβλίων.** Διαπιστώθηκαν διαφορές από τον έλεγχο εάν τηρήθηκαν τα βιβλία της προσήκουσας κατηγορίας και βιβλίο αποθήκης;
- 9. Τεχνικές προδιαγραφές.** Διαπιστώθηκαν διαφορές από τον έλεγχο καταχώρησης των τεχνικών προδιαγραφών στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου;
- 10. Υπάρχει εγχειρίδιο οδηγιών λογισμικού Η/Υ;**
- 11. Φ.Τ.Μ.** Οι αποδείξεις λιανικής πώλησεως εκδίδονται από φ.τ.μ. ;
 - Και εάν ΝΑΙ, διαπιστώθηκαν διαφορές από τον έλεγχο για τη νόμιμη χρήση της; (σφράγιση βίδας, αριθμός μητρώου απόδειξης και ημερήσιων δελτίων "Ζ" κλπ)

- Διαπιστώθηκαν διαφορές από τον γενόμενο δειγματοληπτικό έλεγχο της ορθής καταχώρησης στα βιβλία όλων των " Ζ " του χρονικού διαστήματος

12. Φ.Π.Α. Έχουν υποβληθεί οι προσωρινές δηλώσεις μέχρι την ημέρα του παρόντος ελέγχου;

- Διαπιστώθηκαν διαφορές από την γενόμενη αντιπαραβολή των στοιχείων (εκδοθέντων και ληφθέντων) με τις αντίστοιχες καταχωρήσεις στα βιβλία για το χρονικό διάστημα

- Διαπιστώθηκαν διαφορές από τον δειγματοληπτικό έλεγχο της ορθής καταχώρησης του Φ.Π.Α. των στοιχείων:

- Διαπιστώθηκαν διαφορές από τον δειγματοληπτικό έλεγχο των αθροίσεων στα βιβλία και της ορθής εφαρμογής του προβλεπόμενου συντελεστή Φ.Π.Α.

- Η επιχείρηση είχε δικαίωμα να εκπέσει τον Φ.Π.Α. που την επιβάρυνε:

- Διαπιστώθηκαν διαφορές από διενέργεια Pro-rata στις περιοδικές δηλώσεις ή διακανονισμού Φ.Π.Α. των εκπτώσεων στις εκκαθαριστικές δηλώσεις:

13. Είναι νόμιμη η λειτουργία της επιχείρησης; Ισχύει το **καταστατικό** της;

- Έχει γίνει εκχώρηση εταιρικών μεριδίων;

- Και εάν ΝΑΙ, έχουν υποβληθεί δηλώσεις;

- Το αντικείμενο των εργασιών της είναι αυτό που αναγράφεται στα φορολογικά της στοιχεία και τις δηλώσεις που υποβάλλει;

- Συνέτρεξε περίπτωση υποβολής δήλωσης μεταβολών που δεν υπεβλήθη;

14. Συστηγάζεται με άλλη επιχείρηση που παράγει ή εμπορεύεται όμοια είδη;

15. Εισόδημα. Διαπιστώθηκαν διαφορές στα στοιχεία που προσδιορίζουν το ΕΛ.Κ.Ε. βάσει αντικειμενικών κριτηρίων;

- Συντάχθηκε πρωτόκολλο διαπίστωσης Μικτού Κέρδους;

16. Τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις. Έχουν αποδοθεί οι παρακρατούμενοι φόροι; (Φ.Μ.Υ., Αμοιβών Τρίτων, Εργολάβων κλπ)

17. Έγινε αντιπαραβολή τιμολογίων πελατών και προμηθευτών μεγάλης αξίας με τις εγγραφές των βιβλίων:

Τιμολόγια (αριθμός, ημερομηνία και αξία) που έγινε η αντιπαραβολή :

A) Πελατών:

B) Προμηθευτών:

III. Παρατηρήσεις Πόρισμα Ελέγχου

Δεν διαπιστώθηκε παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Φ.Π.Α.

.....ή

.....

.....

.....

.....

..... / /200

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Ο Προϊστάμενος ΔΥΟ

ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ
Ο Επόπτης

Ο Ελεγκτής

2.2 Προσωρινός Έλεγχος

2.2.1 Γενικά

Στις διατάξεις του άρθρου 67 παράγραφος 1, 2, 3, 5 του Νόμου 2238/94 ορίζεται ξεκάθαρα, ότι και οι μεν επιχειρήσεις καθώς και οι δε ελεύθεροι επαγγελματίες, των οποίων το καθαρό τους εισόδημα, υπολογίζεται αντίστοιχα με τις διατάξεις των άρθρων 31 και 49 του Νόμου 2238/94 δεν έχουν υπαχθεί σε κάποιο οριστικό έλεγχο όλο αυτό το χρονικό διάστημα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66, είναι σε θέση να υπαχθούν σε προσωρινό έλεγχο για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους.

Επίσης στο άρθρο 67 της παραγράφου 4 του Νόμου 2238/94 προβλέπεται ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει την πλήρη κυριότητα να διενεργεί προσωρινό έλεγχο για να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων και των άρθρων 52 και 54–58 του Νόμου 2238/94 που αναφέρονται στην προκαταβολή και στην παρακράτηση του Φόρου Εισοδήματος. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον όμως, παρουσιάζουν οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας (Γ'), σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, και όσες επίσης παρέχουν υπηρεσίες και τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας.

Η άσκηση του ελέγχου διατάσσεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και αφορούν ένα ή περισσότερα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού φορολογικού ελέγχου. Επιπλέον έχει το δικαίωμα της διενέργησης προσωρινού ελέγχου στα στοιχεία των δηλώσεων καθώς και στα βιβλία και στα στοιχεία των επιτηδευματιών για να διαπιστωθεί, εάν οι εκπτώσεις από το εισόδημα έχουν υπολογισθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Ακόμα, αν το αντικείμενο των εργασιών του υπόχρεου και το εισόδημα που δηλώθηκε ανταποκρίνεται προς τα πραγματικά δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου. Και εν τέλει εάν με την εναλλακτική δήλωση μειώθηκαν νόμιμα οι φορολογικές υποχρεώσεις και επιβαρύνσεις γενικά.

Πηγή: Φορολογική επιθεώρηση

Συνεπώς, ο προσωρινός έλεγχος όσον αφορά τη Φορολογία Εισοδήματος αναφέρεται στον έλεγχο :

- Των δεδομένων της δήλωσης
- Των λογιστικών πράξεων
- Των δαπανών διοίκησης και παραγωγής
- Του σχηματισμού των αφορολόγητων εκπτώσεων και ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών
- Του επιμερισμού των δαπανών μεταξύ φορολογητέων και αφορολόγητων εσόδων, τεκμαρτών και λογιστικών κερδών, όπου υπάρχει διανομή κερδών (όπως συμβαίνει για παράδειγμα στις τεχνικές επιχειρήσεις)
- Των εκπεστέων φόρων που αναφέρονται στην προκαταβολή φόρου, την παρακράτηση φόρου, την παρακράτηση φόρου εισοδήματος είτε εμπορικών είτε γεωργικών είτε ακόμα και μισθωτών υπηρεσιών
- Καθώς και για τυχόν υπερτιμολογήσεις ή υποτιμολογήσεις ειδικά στις περιπτώσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Επειδή παρουσιάζοντας μόνο, τον έλεγχο που ακολουθείτε στη Φορολογία Εισοδήματος δε θα είχαμε σφαιρική εικόνα του προσωρινού ελέγχου, θα ήταν πρότερον να εξετάσουμε τι συμβαίνει αντίστοιχα σε κάθε περίπτωση ελέγχου του Κ.Β.Σ., του Φ.Π.Α. καθώς και του Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.)

Η διενέργεια του ελέγχου του Κ.Β.Σ. ξεκινά να πραγματοποιείται, όταν ο ελεγκτής με τη επίσκεψη του στην επιχείρηση προβαίνει στην άμεση θεώρηση, (δηλαδή συγκεκριμένα, κάτω ακριβώς από την τελευταία εγγραφή), των τηρούμενων βιβλίων καθώς και των εκδιδόμενων στοιχείων. Αυτά κάθε φορά αποτελούνται από τα Τιμολόγια, τα δελτία Αποστολής, Τιμολόγια–Δελτία Αποστολής, Αποδείξεις Λιανικής Πωλήσεως, Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, Πιστωτικών Τιμολογίων κ.λ.π. που έχει στην κατοχή της η εταιρεία.

Ο προσωρινός έλεγχος του Κ.Β.Σ., ουσιαστικά πρόκειται περί προληπτικού ελέγχου γιατί, στη σχετική έκθεση ελέγχου που θα συντάξει ο ελεγκτής διατυπώνονται ακριβώς τα ίδια. Μνημονεύει το είδος των βιβλίων ή στοιχείων που θεώρησαν. Τον Αύξοντα Αριθμό της πράξης θεώρησης τους από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τη σελίδα και την ημερομηνία της τελευταίας εγγραφής. τον Αύξοντα Αριθμό του φύλλου του στοιχείου που θεώρησε και την ημερομηνία έκδοσης του.

Ο έλεγχος του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Νόμου 1642/1986, παρέχει τη δυνατότητα στον εκάστοτε αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου χωρίς να περιορίζεται η χρονική του διάσταση, αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε εσκεμμένα ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προέρχεται από αυτά ή που υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις. Αυτό βέβαια σημαίνει ότι μπορεί να επρόκειτο είτε για μία (1) είτε για περισσότερες φορολογικές περιόδους είτε ακόμη και για ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο.

Το χρονικό διάστημα για το οποίο έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου και αφορά το Φ.Π.Α., ανεξαρτήτως από την κατηγορία τήρησης των βιβλίων και στοιχείων του ελεγχόμενου, κρίνεται σκόπιμο να διενεργούνται κάποιες γενικές ελεγκτικές ενέργειες. Στην αρχή θα πρέπει να ελέγχονται οι υποβολές των δηλώσεων. Οι μορφές στις οποίες παρουσιάζονται και θα συναντήσουμε είναι οι περιοδικές, οι έκτατες περιοδικές, οι εκκαθαριστικές, οι στατιστικές δηλώσεων (INSTRAT) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (LISTING), του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, οι δηλώσεις έναρξης, μεταβολών – μετάταξης και οριστικής παύσης εργασιών.

Στη συνέχεια εκτός από τις γενικές ελεγκτικές ενέργειες, θα πρέπει να ακολουθούνται και λοιπές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

- Να διαπιστωθεί αν ο έλεγχος για την υποβολή των περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων του Φ.Π.Α. αφορούν το χρονικό διάστημα για το οποίο έχει εκδοθεί η εντολή του ελέγχου.
- Να γίνει έλεγχος ορθής σύνταξης και υποβολής αυτών. Αν έχουν αναγραφεί δηλαδή σωστά, ανάλογα με το συντελεστή του Φ.Π.Α., κατά την αξία και τον κωδικό του, οι εισροές (αγορές και δαπάνες) και οι εκροές (έσοδα), όπως συνολικά προκύπτουν από τους λογαριασμούς των τηρούμενων βιβλίων ή την ανάλυση των στηλών του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων ή του Βιβλίου Αγορών.
- Έλεγχος της καταχώρησης του αναγραφόμενου Φ.Π.Α. κατά περίπτωση στα ληφθέντα ή εκδοθέντα από την επιχείρηση φορολογικά στοιχεία.
- Κρίνεται αναγκαίος κάποιος έλεγχος, αν η επιχείρηση κατά το χρόνο της υποβολής της σχετικής αίτησης για επιστροφή πιστωτικού υπόλοιπου και όσο εκκρεμεί η απόφαση της επιστροφής, συνεχίσει όχι νόμιμα να μεταφέρει προς συμψηφισμό και έκπτωση στις επόμενες περιόδους, το ποσό του οποίου είχε ζητηθεί.
- Να διενεργηθεί έλεγχος για την εξακρίβωση των αιτιών που προκάλεσαν πιστωτικό υπόλοιπο.
- Έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων περί παραγραφής του Φ.Π.Α.
- Να ασκηθεί σχετικός έλεγχος για το αν έχει διενεργηθεί Pro-rata στις περιοδικές δηλώσεις ή αν υπάρχει διακανονισμός του Φ.Π.Α. των εκπτώσεων στις εκκαθαριστικές δηλώσεις όπου αυτά απαιτούνται.
- Έλεγχος για το αν έπρεπε να είχε γίνει ένταξη στο σύστημα Μητρώου Φ.Π.Α. (VIES).

Τέλος όσον αφορά τον έλεγχο του Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.), όπου αυτός ασκείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 66 του Νόμου 2238/1994, αναφέρει ότι το εισόδημα του κάθε οικονομικού έτους από τις μισθωτές υπηρεσίες που προκύπτει, υπόκειται στην ανάλογη παρακράτηση φόρου και τελών χαρτοσήμου.

Ο εκάστοτε αρμόδιος ελεγκτής, έχει την υποχρέωση να εξετάσει την ορθή παρακράτηση του Φ.Μ.Υ. και των τελών χαρτοσήμου. Καθώς και τυχόν εμπρόθεσμη απόδοση των παρακρατηθέντων ποσών στο Δημόσιο.

Σύνηθες είναι το φαινόμενο, όπου επιχειρήσεις καταβάλλουν στο προσωπικό τους κάποιες παροχές σε είδος ή σε χρήμα, Και συνίστανται να είναι διάφορα Bonus, επιδόματα, φιλοδωρήματα, εκτός από το βασικό μισθομερομίσθιο που λαμβάνουν. Οι παροχές αυτές γίνονται με χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 6 και αποτελούν προσαύξηση των αποδοχών τους. Εκτός από τον έλεγχο για την υπαγωγή τους στις ασφαλιστικές εισφορές και την αναγνώριση τους ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει εάν συνυπολογίσθηκαν με τις κύριες αποδοχές για την παρακράτηση του φόρου.

Συνοψίζοντας αναφέρουμε ότι, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 67 του Νόμου 2238/94, η ενέργεια του προσωρινού ελέγχου και η έκδοση της οριστικοποίησης της, δεν αποκλείει το ενδεχόμενο της διενέργειας και δεύτερου προσωρινού ελέγχου και την έκδοση συμπληρωματικής, με εντολή πάντα του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Το αντικείμενο του ελέγχου τους μπορεί να είναι το ίδιο ή και διαφορετικό από το πρώτο προσωρινό έλεγχο αν από στοιχεία ή πληροφορίες που περιέχονται σε αυτόν ή από βάσιμες υπόνοιες ή από τα στοιχεία των φορολογικών τους δηλώσεων προκύπτει ότι δε δηλώθηκε ή δηλώθηκε ανακριβώς συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη.

2.2.2 Έλεγχος βιβλίων Β' κατηγορίας

Στον προσωρινό έλεγχο δεύτερης (Β') κατηγορίας βιβλίων, η παρακολούθηση των αγορών και των ακαθάριστων εσόδων γίνεται χωριστά και σε ιδιαίτερες στήλες. Κατά τον συντελεστή του Φ.Π.Α. και των δαπανών με ή χωρίς το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Οι επιχειρήσεις λοιπόν, που πραγματοποιούν πωλήσεις (εισροές) που είναι απαλλασσόμενες του φόρου με ή χωρίς το δικαίωμα της έκπτωσης που τους αναλογεί, πρέπει να παρακολουθούνται σε ιδιαίτερη στήλη. Τόσο από το σκέλος των εξόδων όσο και από των τηρούμενων εσόδων του βιβλίου.

Θα ήταν συνετό να επιστήσουμε την προσοχή μας στις εταιρείες:

- Που ανήκουν σε διαφορετικό συντελεστή Φ.Π.Α. κατά την πώληση των αγαθών τους, γιατί είναι πιθανόν να αναγραφούν οι αξίες από τον υψηλό συντελεστή στο χαμηλό.
- Στις επιχειρήσεις, που τηρούν τα βιβλία τους μηχανογραφικά διότι καθώς καταχωρείται η αξία των πωλήσεων το ποσό του Φ.Π.Α σε πολλά προγράμματα υπολογίζεται αυτόματα.
- Στην περίπτωση που υπάρχει, πιστωτικό υπόλοιπο από την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο και το οποίο μεταφέρεται στην επόμενη.
- Ενώ είναι πολύ πιθανό, να έχει επιστραφεί ή να έχει ζητηθεί η επιστροφή του ή να έχει τροποποιηθεί ή ακόμα να έχει παραγραφεί.

Επιπλέον γίνεται έλεγχος του Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) που καταχωρείται στις δαπάνες μισθοδοσίας των απασχολούμενων και στη στήλη των δαπανών "Γενικά Έξοδα ". Ο ελεγκτής αφού επαληθεύσει, το ποσό των αποδοχών που καταβλήθηκαν κατά την ελεγχόμενη περίοδο θα το συγκρίνει με το ποσό που αναφέρεται στις ανωτέρω καταστάσεις.

Ακολούθως, θα γίνει έλεγχος για την απόδοση των ποσών που έχουν παρακρατηθεί καθώς τίθεται ενδεχόμενο, χρέωσης του συνόλου των εισφορών των ασφαλιστικών ταμείων του εργαζόμενου, ως δαπάνη της επιχείρησης. Ειδικά όταν το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι λογιστικό λόγω της παροχής υπηρεσιών.

2.2.3 Έλεγχος βιβλίων Γ´ κατηγορίας

Η χρησιμοποίηση υπολογιστών (Η/Υ) για την τήρηση των βιβλίων σε συνδυασμό με το λογισμικό που έχει αναπτυχθεί, δίνουν τη δυνατότητα στις εταιρείες για την ανάπτυξη του προβλεπόμενου λογιστικού σχεδίου σε όποιο επίπεδο θεωρείται ικανοποιητικό για τις ανάγκες τους και παρέχουν τη δυνατότητα να παίρνουν ισοζύγια των λογαριασμών όλων των βαθμίδων.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να ζητήσει το ισοζύγιο των Αναλυτικών Καθολικών ή τα Αναλυτικά Καθολικά της φορολογικής περιόδου, που επιθυμεί να ελέγξει και προβαίνει σε προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων.

Τα ισοζύγια συνήθως περιλαμβάνουν τις εξής στήλες. Κωδικός λογαριασμού, Περιγραφή λογαριασμού, Προηγούμενο υπόλοιπο, Χρέωση περιόδου, Πίστωση περιόδου, Προοδευτική χρέωση, Προοδευτική πίστωση, Υπόλοιπο.

Αναλυτικότερα η *χρέωση και η πίστωση περιόδου* δείχνουν την κίνηση του συγκεκριμένου λογαριασμού για το μήνα που αφορά το ισοζύγιο. Κατά τον προσωρινό έλεγχο τα ποσά που πρέπει να ελεγχθούν λαμβάνονται από τη στήλη “ υπόλοιπο ”.

Οι εκροές είναι καταχωρημένες σε λογαριασμούς της ομάδας 7 του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, της οποίας οι πρωτοβάθμιοι είναι :

- 70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων
- 71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
- 72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού
- 73 Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)
- 74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
- 75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
- 76 Έσοδα κεφαλαίου
- 78 Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις
η καταστροφές αποθεμάτων.

Το μεγαλύτερο μέρος του ποσού των εκροών περιλαμβάνεται στους ανωτέρω λογαριασμούς, οι οποίοι αναλύονται σε δευτεροβάθμιους, με τρόπο που να καλύπτουν τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης και των φορολογικών υπηρεσιών.

Επίσης λογαριασμοί που να αφορούν τις εκροές, ευρίσκονται και στο λογαριασμό 81 " Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα ". Είναι πιθανό στους λογαριασμούς που αφορούν έκτακτα αποτελέσματα, να υπάρχουν φορολογητέα ποσά διαφορετικά από αυτά που εμφανίζονται στους λογαριασμούς αυτούς (81), και τούτο γιατί ο λογαριασμός εμφανίζει κέρδη από την πώληση ενός παγίου και όχι τα συνολικά έσοδα από την πώληση.

2.2.4 Προσωρινός έλεγχος Φ.Μ.Υ.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία καταχωρούν τις δαπάνες για αμοιβές και έξοδα προσωπικού στους κάτωθι λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ. Σ.

- 1) Στον λογαριασμό 60 " Τακτικές Αποδοχές και Εργοδοτικές Εισφορές"
- 2) Στο λογαριασμό 54 " Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη " καταχωρούνται τα παρακρατηθέντα ποσά φόρου και τελών χαρτοσήμου.
- 3) Στο λογαριασμό 55 " Ασφαλιστικοί Οργανισμοί ", καταχωρούνται οι εισφορές στα ταμεία ασφαλίσεως.

Ο ελεγκτής για να επαληθεύσει το ύψος των αμοιβών που υπόκειται σε Φ.Μ.Υ. και τέλη χαρτοσήμου, θα ελέγξει τους αναλυτικούς λογαριασμούς των ανωτέρω πρωτοβάθμιων 54 και 55.

Επίσης επαληθεύει το ποσό των λογαριασμών αυτών με εκείνο που αναγράφεται στις μισθοδοτικές καταστάσεις, ελέγχει την ορθότητα των εγγραφών και ακολούθως την ορθή παρακράτηση του Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών.

Στο φόρο υπόκειται το καθαρό εισόδημα, που προκύπτει από το ακαθάριστο εισοδήματος, όταν από αυτό αφαιρεθεί, κάθε ποσό φόρου (πλην φόρου εισοδήματος), τέλους ή δικαιώματος του δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, που βαρύνει το εισόδημα του μισθωτού καθώς και οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων που προβλέπονται από το νόμο.

Η παρακράτηση του φόρου που αναλογεί στο μηνιαίο καθαρό εισόδημα, υπολογίζεται με τις διατάξεις του αντίστοιχου άρθρου της φορολογίας εισοδήματος, όπως ισχύουν κάθε φορά.

Για τον έλεγχο του ορθού υπολογισμού του Παρακρατηθέντος Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, επιλέγεται δειγματοληπτικά ένας αριθμός απασχολούμενων στην επιχείρηση και επαληθεύονται τα παρακρατηθέντα ποσά του φόρου το σύνολο των αποδοχών υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον 20% ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου. Το 50% των τελών αυτών βαρύνει την επιχείρηση, αν δεν έχει συμφωνηθεί διαφορετικά και το υπόλοιπο το μισθωτό.

Επίσης ελέγχεται εάν η επιχείρηση έχει αποδώσει στο Δημόσιο, τα ποσά που έχουν παρακρατηθεί, εντός των προβλεπόμενων εκ του νόμου προθεσμιών.

Τέλος εκτός από τους προαναφερθέντες φόρους η επιχείρηση υπολογίζει τους κάτωθι φόρους:

- 1) αποζημιώσεων απολυομένων
- 2) ελεύθερων επαγγελματιών
- 3) εργολάβων
- 4) αμοιβών τρίτων
- 5) χαρτοσήμου δανείου
- 6) τόκων δανείων
- 7) φόρος μισθών μελών Διοικητικού Συμβουλίου
- 8) χαρτοσήμου αμοιβών Διοικητικού Συμβουλίου.

Και σε αυτή την περίπτωση ακολουθείται η ίδια διαδικασία με πιο πάνω.

2.3 Τακτικός έλεγχος

2.3.1 Γενικά

Η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων ενεργείται με ευθύνη των προϊσταμένων των ελεγκτικών υπηρεσιών σε συνεργασία με τους υποδιευθυντές ελέγχου καθώς και τους προϊσταμένους των τμημάτων ή των εποπτειών ελέγχου κατά περίπτωση.

Οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών επιλέγονται για έλεγχο με βάση τα παρακάτω κριτήρια:

- Όταν υπάρχουν ουσιαστικές παραβάσεις του ΚΒΣ ή δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία για φοροδιαφυγή
- Όταν δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ ή άλλων φορολογικών αντικειμένων
- Όταν υφίστανται μεγάλα πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ που δεν δικαιολογούνται από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης
- Σε περιπτώσεις κατάσχεσης ή απώλειας βιβλίων και στοιχείων ή φορολογικών ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών
- Όταν επί επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που δεν διαθέτουν αξιόλογα αποθέματα ή επί ελεύθερων επαγγελματιών δηλώθηκαν μεγάλα ποσά δαπανών
- Όταν τα καθαρά κέρδη δεν προσδιορίστηκαν κατά τις κείμενες διατάξεις ή δεν εφαρμόστηκε ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρών κερδών εφόσον προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός τους

- Όταν υπάρχει αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ συμπληρωματικών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεων ΦΠΑ
- Όταν έστω και σε μία από τις εκκρεμείς διαχειριστικές περιόδους δηλώθηκε ζημία από την εκμετάλλευση της επιχείρησης ή από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος
- Όταν έγινε χρήση αναπτυξιακών νόμων
- Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που έχουν τύχει απαλλαγής από το ΦΠΑ βάσει των διατάξεων της απόφασης 1103551/8478/A0014/ΠΟΛ. 1262/2.8.1993, όπως αυτή ισχύει.

2.3.1.1 Διαδικασία ελέγχου

Ο έλεγχος ενεργείται ύστερα από έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλου κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

Οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με βάση τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις καθώς και τις τυχόν πρόσθετες επαληθεύσεις που κατά περίπτωση διενεργούνται, περιλαμβάνονται, σε έκθεση ελέγχου στην οποία αναγράφεται η κρίση επί του κύρους των βιβλίων καθώς και το πόρισμα του ελέγχου περί του ύψους των ακαθάριστων εσόδων ή αμοιβών ή των αγορών καθώς και των καθαρών κερδών ή αμοιβών, για κάθε ελεγχόμενη χρήση.

Για παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί από άλλους ελέγχους και αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις, για τις οποίες δεν έχει κινηθεί η διαδικασία επιβολής προστίμου, εκδίδονται από την αρμόδια υπηρεσία οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις, οι οποίες και επιδίδονται στον υπόχρεο μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου. Ο τρόπος βεβαίωσης και καταβολής τους ορίζεται:

Πηγή: ΠΟΛ 1037 Αρ. Πρωτ. 1021681/1120/ΔΕ-Α'

- Σε δεκαοκτώ (18) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν το παραπάνω ποσό είναι μέχρι και 200.000 ευρώ
- Σε είκοσι τέσσερις (24) ίσες μηνιαίες δόσεις, αν το παραπάνω ποσό υπερβαίνει τα 200.000 ευρώ

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

2.3.1.2 Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με το άρθρο 2

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

A. Επαληθεύσεις βάσει στοιχείων επιτηδευματία

B. Επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων

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

Σε αυτά θα γίνει ανάλυση πιο κάτω και επιπλέον γίνεται αναφορά και στο παράρτημα όπου παρατίθεται έκθεση τακτικού ελέγχου σε πραγματικά ελεγχόμενη επιχείρηση.

2.3.2 Έλεγχος Β' κατηγορίας βιβλίων

2.3.2.1 Προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

Ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση τακτικού ελέγχου ανεξάρτητα από τις διαπιστώσεις του ουσιαστικού ελέγχου και του κύρους των βιβλίων.

Ο προσδιορισμός γίνεται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων και διακρίνουμε σε δύο (2) σκέλη:

- 1) Έχει σχέση με την καταχώρηση των στοιχείων εσόδων και εξόδων στο Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων
- 2) Με την ορθή (ακριβή) μεταφορά των δεδομένων στη δήλωση και το σύννομο υπολογισμό (εξαγωγή) του καθαρού εισοδήματος. Εδώ εντάσσεται και ο έλεγχος για την επαλήθευση του προσδιορισμού του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος.

Το καθαρό εισόδημα των επιτηδευματιών που τηρούν Β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. προσδιορίζεται άλλοτε εξωλογιστικά και άλλοτε λογιστικά.

Εξωλογιστικός προσδιορισμός

Οι επιτηδευματίες των οποίων το καθαρό εισόδημα υπολογίζεται εξωλογιστικά, δηλαδή με τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων επί ειδικούς κατά δραστηριότητα συντελεστές μπορούν να καταταγούν στις παρακάτω κατηγορίες:

- Επιχειρήσεις που πωλούν αυτούσια αγαθά ή μετά από επεξεργασία
- Επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες αλλά χρησιμοποιούν υλικά η αξία των οποίων υπερβαίνει το ένα τρίτο (1/3) της συνολικής αμοιβής. Ακόμα στην περίπτωση που η αξία των υλικών που

χρησιμοποιούνται δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο (1/3) της συνολικής αμοιβής, εφ' όσον παράγεται νέο είδος αγαθού

- Μικτές επιχειρήσεις όπου ο κλάδος παροχής υπηρεσιών υπολείπεται του κλάδου εμπορίας ή επεξεργασίας ή εμπορίας και επεξεργασίας
- Τεχνικές επιχειρήσεις
- Αρχιτέκτονες και μηχανικοί για τις δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 49 του Νόμου 2238/94

Λογιστικός προσδιορισμός

Οι επιτηδευματίες των οποίων το καθαρό εισόδημα υπολογίζεται λογιστικά, δηλαδή με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των δαπανών που συνέβαλαν στην απόκτηση τους μπορούν να καταταγούν στις παρακάτω κατηγορίες:

- Επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες. Σε αυτές περιλαμβάνονται και εκείνες που χρησιμοποιούν υλικά η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο (1/3) της αξίας της αμοιβής υπό την προϋπόθεση ότι δεν παράγεται νέο υλικό.
- Ελεύθεροι επαγγελματίες

2.3.2.2 Προσδιορισμός του Φ.Π.Α.

Το Φ.Π.Α. διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Νόμου 1642/1986 και κατά αναλογία προς τη φορολογία εισοδήματος μπορεί να διακριθεί στον τυπικό και στον ουσιαστικό.

Τυπικός έλεγχος

Ο τυπικός έλεγχος αποσκοπεί στην εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του Νόμου 1642/1986:

- Ως προς την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. των εσόδων (εκροών)
- Την καταχώρηση των στοιχείων στο τηρούμενο βιβλίο
- Την υποβολή προσωρινών και έκτακτων δηλώσεων με τα ακριβή δεδομένα των βιβλίων
- Την ακριβή μεταφορά τυχόν πιστωτικού υπολοίπου από περίοδο σε περίοδο
- Την ορθή συμπλήρωση της εκκαθαριστικής δήλωσης

Ο τυπικός έλεγχος διενεργείται ανεξάρτητα από το κύρος των βιβλίων. Ακόμα και εάν συντρέχει περίπτωση απόκρυψης εσόδων ή έκπτωση του φόρου δαπανών γίνεται με βάση τα αποτελέσματα του τυπικού ελέγχου των εισροών.

Ουσιαστικός έλεγχος

Ο Ουσιαστικός έλεγχος του Φ.Π.Α έχει σχέση με την επαλήθευση του κύρους των βιβλίων. Δηλαδή ο ουσιαστικός έλεγχος στο Φ.Π.Α. έχει ολοκληρωθεί με την πραγματοποίηση του ουσιαστικού ελέγχου του Κ.Β.Σ. και τη φορολογία εισοδήματος.

Στην περίπτωση όμως που τα βιβλία και στοιχεία κριθούν ανεπαρκή ή ανακριβή γίνεται προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των ποσοστών και των εκπτώσεων του φόρου με βάση:

- Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος
- Τις αγορές και τις σχετικές με το Φ.Π.Α. δαπάνες
- Τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων πληροφοριών που διαθέτει ή περιέχονται σε αυτόν

Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται κατά τον επιμερισμό των εκροών στις περιπτώσεις επιτηδευματιών που έχουν εκροές απαλλασσόμενες και μη ή των επιτηδευματιών που έχουν διαφορετικούς συντελεστές και τα βιβλία τους κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή.

2.3.2.3 Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις

- Επαλήθευση αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος
- Όπου έχει διενεργηθεί απογραφή, πραγματοποιείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία
- Έλεγχος αν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τα καθαρά κέρδη ή επί των ελεύθερων επαγγελματιών καθαρές αμοιβές προσδιορίστηκαν ορθά, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα για κάθε χρήση από τις κείμενες διατάξεις
- Έλεγχος στις επιχειρήσεις χωρίς αξιόλογα αποθέματα κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 294 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 που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, καθώς και οι αποσβέσεις παγίων.
- Έλεγχος αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των

τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι προβλεπόμενοι για τις επιχειρήσεις αυτές συντελεστές επί των ακαθάριστων εσόδων και αν οι δαπάνες κατασκευής βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το πραγματικό κόστος κατά τα οριζόμενα από τις οικείες διατάξεις.

2.3.3 Έλεγχος Γ΄ κατηγορίας βιβλίων

2.3.3.1 Γενικά

Είναι ο έλεγχος που αποβλέπει στην επαλήθευση της δηλωμένης φορολογητέας ύλης των επιτηδευματιών και περιορίζεται στα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων χωρίς να εισέρχεται σε θέματα που άπτονται του κύρους και της αποδεικτικής δύναμης αυτών και ασχολείται με:

- 1) Τον έλεγχο των λογιστικών εγγραφών
- 2) Τον έλεγχο των λογιστικών πράξεων
- 3) Τον έλεγχο των δαπανών

2.3.3.1.1 Έλεγχος των λογιστικών εγγραφών

Ο έλεγχος λογιστικών εγγραφών (ταμειακών και συμπηφιστικών), επιχειρεί την αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης (κερδών ή ζημιών) με την προσθήκη δαπανών που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ή διαφόρων εσόδων που δεν έχουν περιληφθεί σε αυτά.

Ο έλεγχος αυτός στοχεύει στην ανεύρεση όλων των πράξεων και των παραλείψεων οι οποίες χωρίς να επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων επηρεάζουν τη φορολογητέα ύλη (λανθασμένες λογιστικές πράξεις, έκπτωση δαπανών που δεν προβλέπεται, μη υπολογισμός εσόδων κ.λ.π.).

Επιπλέον απαιτείται γνώση της φορολογικής νομοθεσίας και της νομολογίας των Διοικητικών Δικαστηρίων και του ΣτΕ για να είναι δυνατή η διαπίστωση των τυχόν διαφορών που θα προκύψουν. Καθώς και τη στήριξη αυτών ώστε να αποφευχθούν ή να περιοριστούν οι αμφισβητήσεις από πλευράς επιχειρήσεων.

2.3.3.1.2 Έλεγχος λογιστικών πράξεων

Έλεγχος ροής εγγραφών, λογιστικών πράξεων, επαλήθευση μεταφερόμενων υπολοίπων μεταξύ των βιβλίων, Αναλυτικών Καθολικών και Ισοζυγίων. Παρακάτω παρατίθενται οι ελεγκτικές ενέργειες που ακολουθούνται:

Έλεγχος ως προς τη συμφωνία των αθροισμάτων χρέωσης και πίστωσης των Αναλυτικών Ημερολογίων ή του Γενικού Ημερολογίου και του Γενικού Καθολικού.

Έλεγχος ως προς τη συμφωνία των περιληπτικών λογαριασμών του Γενικού Καθολικού με τα αντίστοιχα ποσά των ίδιων λογαριασμών που καταχωρήθηκαν στις απογραφές έναρξης και λήξης της χρήσης.

Έλεγχος προσωρινών και οριστικών Ισοζυγίων για να διαπιστωθεί η σωστή μεταφορά των εγγραφών από το ημερολόγιο πρωτογενών εγγραφών στο Γενικό Καθολικό.

Σωστή μεταφορά των εγγραφών σημαίνει συμφωνία στο άθροισμα χρέωσης του ημερολογίου με αυτό του Γενικού Καθολικού καθώς και του αθροίσματος της πίστωση του ημερολογίου με το άθροισμα της πίστωσης του Γενικού Καθολικού.

Έρευνα όλων των λογαριασμών των Ισοζυγίων και εκείνων οι οποίοι εκ της φύσεως τους δεν είναι αποτελεσματικοί εν τούτοις όμως δεν είναι περιέχουν αποτέλεσμα ή να περιέχουν κάποιο φόρο τον οποίο δεν υπολόγισε και δεν απόδωσε η επιχείρηση.

Έλεγχος του ισοζυγίου πελατών και προμηθευτών σε συνδυασμό με αυτό των πωλήσεων των αγορών.

Έλεγχος αποτίμησης των αποθεμάτων της απογραφής. Στον έλεγχο αυτό πρέπει να ερευνηθεί η ορθότητα της αποτίμησης των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων.

Η αποτίμηση γίνεται σύμφωνα με μια από τις παραδεκτές μεθόδους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Π.Δ. 186/92 (LIFO, FIFO, Πρότυπου Κόστους κλπ).

Σύνταξη πίνακα οικονομικών αποτελεσμάτων. Στη συνέχεια ο ελεγκτής προβαίνει στη σύνταξη πίνακα οικονομικών αποτελεσμάτων ο οποίος περιλαμβάνει τα οικονομικά δεδομένα όλων των υπό έλεγχο χρήσεων και της τελευταίας οριστικής.

2.3.3.1.3 Έλεγχος δαπανών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του Νόμου 2238/94 το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων εξευρίσκεται λογιστικά με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, των εξόδων (δαπανών) που προβλέπονται από την κείμενη φορολογική νομοθεσία και την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣΤΕ.

Ο νόμος κατονομάζει ρητά τις δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και οι δαπάνες που δεν κατονομάζονται δεν εκπίπτουν.

Η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣΤΕ δέχεται ότι ως γενικά έξοδα διαχείρισης νοούνται οι εν γένει παραγωγικές δαπάνες που συμβάλλουν στην ανάπτυξη των εργασιών και στην απόκτηση κέρδους.

Με την έννοια αυτή οποιαδήποτε δαπάνη που είναι παραγωγική και συμβάλλει στην απόκτηση κέρδους αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

2.3.3.2 Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις

- Έλεγχος ταμείου και αξιόγραφων κατά την πρώτη ημέρα ελέγχου, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004
- Εάν στον τόπο τήρησης των βιβλίων υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται από την επιχείρηση βιβλίο Αποθήκης, διενεργείται κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου ποσοτική καταμέτρηση σε δύο (2) τουλάχιστον βασικά είδη και αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης
- Επαλήθευση αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου Αποθήκης, επιλεκτικά για τρία (3) είδη με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου
- Έλεγχος της ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου, επιλεκτικά σε δύο τουλάχιστον είδη, με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, για κάθε αποθηκευτικό χώρο, εφόσον τηρείται πλήρης αποθήκη και σε ένα τουλάχιστον είδος στις λοιπές περιπτώσεις. Σε περίπτωση διαπίστωσης διαφορών, ο έλεγχος επεκτείνεται και σε περισσότερα είδη
- Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, έλεγχος των αθροίσεων εσόδων · αμοιβών και δαπανών για όλο το διάστημα κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου
- Έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 881 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, καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994

- Ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού τα έξοδα και οι δαπάνες των λογαριασμών 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού», 63 «φόροι τέλη» και 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» του Ε.Γ.Λ.Σ. και οι αποσβέσεις παγίων και επισφαλών απαιτήσεων
- Για τους ελεύθερους επαγγελματίες, ο έλεγχος των δαπανών διενεργείται για όλες γενικά τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού. Ιδιαίτερη έμφαση 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
- Έλεγχος αν για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόστηκαν οι κατά περίπτωση διατάξεις
- Επαλήθευση στους λογαριασμούς «Γενικής Εκμετάλλευσης και Αποτελεσμάτων Χρήσης» της ορθής καταχώρησης των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών από το Γενικό και τα Αναλυτικά Καθολικά, καθώς και διαπίστωση τυχόν καταχώρησης σ' αυτούς ποσών από μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς ή προβλέψεων μη εκπεστέων ή αντιλογισμών
- 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.

2.3.4 Πλαστά και εικονικά στοιχεία

2.3.4.1 Γενικά

Το φαινόμενο της χρήσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων εμφανίζεται σε όλους τους τομείς της οικονομικής δραστηριότητας, από την παραγωγή και το εμπόριο αγαθών μέχρι τον τομέα των κατασκευών, την παροχή υπηρεσιών και τη δραστηριότητα των ελευθέρων επαγγελματιών.

Το μεγαλύτερο ποσοστό των πλαστών και εικονικών στοιχείων αναφέρεται στο χονδρικό εμπόριο, στη βιομηχανική παραγωγή, στον κατασκευαστικό τομέα και στον κλάδο παράδοσης ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (σκραπ) καθώς και στο χώρο της διαφήμισης, και σε μικρότερο ποσοστό στο λιανικό εμπόριο, στο χώρο των ελεύθερων επαγγελματιών και των επιχειρήσεων LEASING, των γραφικών τεχνών και λοιπών κλάδων.

Ένα στοιχείο ορίζεται εικονικό ή πλαστό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Νόμου 2523/1997 και ειδικότερα:

Πλαστό θεωρείται το φορολογικό στοιχείο που έχει

- Διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιονδήποτε τρόπο
- Όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου
- Δεν έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και η μη καταχώρηση του τελεί σε γνώση του υπόχρεου

Εικονικό είναι το στοιχείο που:

- Εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή)
- Πραγματοποιήθηκε για συναλλαγή από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά, δηλαδή δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια οικονομική υπηρεσία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο)
- Εκδόθηκε ή λήφθηκε από εικονική εταιρία, ή άλλης μορφής επιχείρησης ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή
- Στα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής (εικονικότητα κατά το μέρος της αξίας)

2.3.4.2 Σκοπιμότητα χρήσης

Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής τόσο των έμμεσων όσο και των άμεσων φόρων. Καθώς και η τακτοποίηση των φορολογικών ατασθαλιών των επιτηδευματιών και των επιχειρήσεων στην προσπάθεια αποφυγής καταβολής φόρου, αφού πρώτα προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής.

Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

Στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που έχουν συνήθως αντικείμενο την εμπορία κινητών τηλεφώνων, εξαρτημάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών, κοσμημάτων, διαπιστώνεται ότι υφίστανται σειρά συναλλαγών οι οποίες αποτελούν μέρος κυκλικών συναλλαγών που σκοπό έχουν είτε να εισπράξουν ποσό Φ.Π.Α. μέσω της διαδικασίας επιστροφής που προβλέπεται, είτε να μην αποδοθεί το ποσό Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις συναλλαγές αυτές, με τη βοήθεια κατασκευασμένων κυκλωμάτων από εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διεθνές επίπεδο (π.χ. απάτη τύπου Καρουζέλ ή κυκλική απάτη).

Οι επιχειρήσεις που δέχονται πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι συνήθως οικονομικά εύρωστες. Εν αντίθεση βέβαια με αυτές που εκδίδουν οι οποίες βασικά είναι αδύναμες οικονομικά ή και ανύπαρκτες.

2.3.4.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Αντίστοιχα των όσων αναφερθούν παρακάτω για την έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ισχύουν και για τη λήψη τέτοιων στοιχείων. Στις σχέσεις εκδότη λήπτη συνήθως υπάρχει το στοιχείο της αμοιβαιότητας, δηλαδή η διευκόλυνση για την καταστρατήγηση φορολογικών διατάξεων, με οικονομικά ή άλλα ανταλλάγματα.

- 1) Έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα ανέγερσης νέων ακίνητων
- 2) Έκδοση εικονικών τιμολογίων–δελτίων αποστολής ή λοιπών στοιχείων, για εξυπηρέτηση κάποιου τρίτου ο οποίος αδυνατεί να εκδώσει φορολογικά στοιχεία για διάφορους λόγους, όπως είναι η περίπτωση μη δήλωσης έναρξης εργασιών, ή η μη θεώρηση στοιχείων λόγω οφειλών προς το δημόσιο κ.λ.π. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν συνήθως πραγματικές συναλλαγές οι οποίες όμως διενεργούνται από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα στοιχεία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).

- 3) Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για την κάλυψη παρανόμων ενεργειών, όπως είναι η τοκογλυφία, το ξέπλυμα χρήματος, η κάλυψη λαθραίων εισαγωγών κλπ.
- 4) Έκδοση εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων για την εμφάνιση πωλήσεων ή υπηρεσιών σε τέτοιο ύψος που είναι καθορισμένο από διατάξεις άλλων νόμων (πολλές φορές μη φορολογικών) για τη χορήγηση ωφέλειας στην επιχείρηση, π.χ. άδεια πετρελαιοκίνητου αυτοκινήτου, επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, δανειοδοτήσεις κ.λ.π.
- 5) Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης προς ανύπαρκτους πελάτες για την κάλυψη άλλων συναλλαγών, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία πώλησης.
- 6) Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τους τελευταίους μήνες της χρήσης επειδή σε όλη τη διάρκεια της χρήσης εμφάνιζαν υψηλές αγορές και χαμηλές πωλήσεις, προκειμένου τα ανωτέρω μεγέθη να εμφανισθούν στο ίδιο περίπου ύψος ή και μεγαλύτερο ή και για λόγους που αφορούν και συσχετίζονται με ειδικές διαδικασίες (π.χ. αυτοέλεγχος βάσει του ν.3296/2004 κ.λ.π.).
- 7) Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων για την εμφάνιση εκ μέρους των επιχειρήσεων, μικρότερων ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών και συνεπώς μικρότερων φορολογητέων εκροών για την απόδοση του Φ.Π.Α.
- 8) Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων, κυρίως στο τέλος διαχειριστικών χρήσεων προκειμένου να αποφύγουν οι επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., δηλαδή την υποχρέωση τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας ή την υποχρέωση σύνταξης απογραφής ή τήρησης βιβλίου αποθήκη ή επιδιώκοντας την υπαγωγή τους στα άρθρα 13 έως και 17 του ν.3296/2004 (αυτοέλεγχος).

2.3.4.4 ΤΡΟΠΟΙ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ

Οι τρόποι κατασκευής και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ποικίλουν και διαμορφώνονται ανάλογα με την επιδίωξη του εκάστοτε εκδότη τέτοιων στοιχείων. Έτσι διαπιστώνεται:

- Παράνομη χρήση φορολογικών μηχανισμών
- Χρησιμοποίηση απολεσθέντων (δήθεν) στοιχείων
- Χρήση αποκρυβέντων εντύπων από προσκομισθέντα για ακύρωση στοιχεία
- Λαθραία διάτρηση
- Μη νόμιμη διάτρηση σε μηχανή Δ.Ο.Υ.
- Παράνομη διάτρηση εκτός Δ.Ο.Υ.
- Παράνομη χρήση των επί πλέον θεωρημένων αντιτύπων
- Α.Φ.Μ. υπαρκτής επιχείρησης και παρεμφερή επωνυμία και αντικείμενο εργασιών
- Στοιχεία υπαρκτής επιχείρησης με ανύπαρκτο Α.Φ.Μ.,
- Πλήρη στοιχεία υπαρκτής επιχείρησης. Στόχος στις περιπτώσεις αυτές είναι να μη μπορούν να επαληθευτούν οι συναλλαγές με τον πραγματικό εκδότη των στοιχείων και στην τελευταία περίπτωση δημιουργούνται προβλήματα στις επιχειρήσεις που εν αγνοία τους χρησιμοποιήθηκε το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία τους στα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία.

2.3.4.5 ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΥ

Ο εντοπισμός, τόσο ενός πλαστού, όσο και ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου, πολλές φορές είναι εύκολος, με τον έλεγχο του στοιχείου ως εντύπου ή του περιεχομένου του.

Στις περισσότερες περιπτώσεις χρειάζεται ειδική μελέτη τόσο του στοιχείου, ως εντύπου, όσο και επαλήθευση του περιεχομένου ως προς τα

στοιχεία των αντισυμβαλλομένων και σε βάθος έλεγχος, για τη διαπίστωση της γνησιότητας του φορολογικού στοιχείου και της πραγματοποίησης ή μη της συναλλαγής όπως αναφέρονται παρακάτω: παρακάτω

- 1) Η έλλειψη στοιχείου διακίνησης ή η μη αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου ή του ονόματος του πλωτού μέσου στα στοιχεία διακίνησης.
- 2) Το μεταφορικό μέσο και ο τρόπος μεταφοράς
- 3) Η έλλειψη φορτωτικών εγγράφων
- 4) Η έλλειψη μηχανολογικού εξοπλισμού και εξειδικευμένου τεχνικού προσωπικού
- 5) Ο τρόπος πληρωμής
- 6) Ο χρόνος έκδοσης του στοιχείου
- 7) Η συνάφεια της δραστηριότητας του εκδότη με το αντικείμενο εργασιών
- 8) Ο προμηθευτής.
- 9) Οι αποθηκευτικοί χώροι και η ύπαρξη των πωληθέντων ως αποθέματα.
- 10) Ο πάγιος εξοπλισμός
- 11) Προμήθεια μη συμβατών με τη δραστηριότητα της επιχείρησης ειδών ή προμήθεια ειδών σε ποσότητες δυσανάλογες των ποσοτήτων προηγούμενων ετών.
- 12) Οι τιμές των αγαθών
- 13) Η συχνότητα των συναλλαγών και η ποσότητα αγοράς των αγαθών
- 14) Η τραπεζική δανειοδότηση
- 15) Η διαφορά στην επιχειρηματική πρακτική
- 16) Ο γραφικός χαρακτήρας
- 17) Οι αλλοιώσεις στοιχείων ή εγγραφών
- 18) Η χωρική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ.
- 19) Τεχνικές επιχειρήσεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994

Κεφάλαιο 3^ο

3.1 Παρουσίαση και κατάρτιση ενός φορολογικού ελέγχου

Για να γίνουν καλύτερα κατανοητές οι έννοιες που μόλις λίγο πιο πάνω παραθέσαμε, θα πρέπει να παρουσιάσουμε την εφαρμογή τους και στην πράξη με τη χρήση κάποιου πραγματικού παραδείγματος στο παράρτημα που ακολουθεί.

Τα παραδείγματα αφορά τόσο την έκθεση προληπτικού ελέγχου εταιρείας που τηρεί Β΄ κατηγορίας όσο και την έκθεση τακτικού ελέγχου εταιρείας που τηρεί Γ΄ κατηγορίας βιβλία. (Για το λόγο αυτό έχουν διαγραφεί τα στοιχεία εκείνα που θα μπορούσαν να φανερώσουν την εταιρεία και τους αρμόδιους ελεγκτές που έχουν διεξάγει τον έλεγχο.)

3.2 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

- 1) Στην αρχή παρέχεται ένα υπηρεσιακό σημείωμα ελέγχου που αναγράφονται τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης, των ελεγκτών και οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν
- 2) Έπειτα στην αρχική σελίδα μιας έκθεση προληπτικού ελέγχου ατομικής εταιρείας που τηρεί Β΄ κατηγορίας βιβλία αναφέρονται τα στοιχεία της ελεγχόμενης εταιρείας και τα στοιχεία των ελεγκτών που ασκούν τον έλεγχο και την υπηρεσία από όπου έχουν σταλεί.
- 3) Στη συνέχεια αναφέρονται τα γενικά στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης
 - Ποια είναι η νομική της μορφή, το αντικείμενο εργασιών της, η έδρα της
 - Τα τηρηθέντα από το Νόμο βιβλία και η θεώρησή τους

- Τα πραγματικά περιστατικά και οι διαπιστώσεις του ελέγχου κατά την άσκησή τους είναι ότι δεν εκδόθηκε μια Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) και δεν παρουσιάστηκαν στον έλεγχο το τηρούμενο βιβλίο εσόδων –εξόδων της επιχείρησης .
- 4) Οι ισχύουσες διατάξεις βάσει των οποίων πραγματοποιείται ο έλεγχος
 - 5) Αναγράφονται οι διαπιστωθείσες παραβάσεις
 - 6) Στην απόφαση επιβολής προστίμου αναφέρονται οι διατάξεις από τους ισχύοντες Νόμους και οι ελεγκτές που διενέργησαν τον έλεγχο.
 - 7) Στην διοικητική επίλυση του προστίμου αναφέρεται ο συμβιβασμός που πραγματοποιείται ως προς τον τρόπο πληρωμής.

3.3 ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ Γ΄ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

Κατά την άσκηση τακτικού ελέγχου αναφέρεται:

1. η σύσταση, τη Νομική μορφή, τη διάρκεια, τη δήλωση της έναρξης και το Α.Φ.Μ. ελέγχεται πρώτα εάν πρόκειται για ατομική επιχείρηση ή εταιρεία. Σε περίπτωση που είναι εταιρεία ποια είναι η νομική της μορφή και πότε συστάθηκε, πότε απέκτησε δηλαδή νομική προσωπικότητα. Στη συνέχεια εάν υποβλήθηκε σε δήλωση έναρξης δραστηριότητας καθώς και εάν έγιναν συναλλαγές πριν από την έναρξη. Επιπλέον ελέγχεται εάν χρησιμοποιεί το Α.Φ.Μ. που χορηγήθηκε κατά την έναρξη ή χρησιμοποιεί διαφορετικό ή ακόμα αν χρησιμοποιεί περισσότερους του ενός. Επιπλέον εάν το καταστατικό κατατέθηκε και δημοσιεύτηκε σύμφωνα με τα προβλεπόμενα ή αν έχει λήξει ο χρόνος διάρκειας της εταιρείας και έγινε εκπρόθεσμη ανανέωση. Στην περίπτωση αυτή οπότε εξετάζεται το θέμα της αντιμετώπισης

των κερδών της περιόδου μεταξύ του χρόνου λήξης και του χρόνου ανανέωσης. Και τέλος εάν η εταιρεία είναι μεταξύ συζύγων.

2. Η σχέση που υπάρχει μεταξύ του Διοικητικού Συμβουλίου – των διαχειριστών και της νόμιμης εκπροσώπησης της είναι ότι θα πρέπει να διαπιστωθεί για τις περιόδους που ελέγχονται ποια είναι τα μέλη της εταιρείας, ποιοι αποτελούν το Διοικητικό Συμβούλιο, ποιος παρουσιάζεται σαν τον νόμιμο εκπρόσωπο ή το διαχειριστής ή το διευθύνοντα σύμβουλο ή τον Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου. Και γενικά το φυσικό εκείνο πρόσωπο (ένας ή περισσότεροι) που εκπροσωπεί την εταιρεία.

3. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζεται για τις επιχειρήσεις που είναι κλειστές, που βρίσκονται σε αδράνεια, που είναι στο στάδιο της εκκαθάρισης (εκκαθαριστής), της πτώχευσης (σύνδικος) κ.λ.π. Καθώς στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να βρεθούν οι νόμοι υπόχρεοι, κατά τη Φορολογική Δικονομία του Νόμου 4125/1960, για την παραλαβή διαφόρων εγγράφων, προσκλήσεων και φύλλων, προκειμένου να αποφευχθούν θέματα ακυρότητας των επιδόσεων ή της βεβαίωσης φόρων σε μη υπόχρεους.

4. Διάφορα μεταφορικά μέσα (φορτηγά, επιβατικά, μικτής χρήσης) μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τις επιχειρήσεις για την καλύτερη εξυπηρέτηση των σκοπών τους. Αυτά μπορεί να αποτελούν είτε ιδιοκτησία της είτε να είναι μισθωμένα από τρίτους με ή χωρίς τη μέθοδο της χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing).

5. Κατά τη διάρκεια της διενέργειας του ελέγχου πρέπει να διαπιστωθεί εάν και πόσα αυτοκίνητα αυτής της κατηγορίας χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Επιπλέον εάν οι δαπάνες καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς. Και κατά την υποβολή της δήλωσης γίνεται φορολογική αναμόρφωση για τα μη εκπιπτόμενα ποσά. Έχοντας σαν δεδομένο όμως, ότι οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης και κίνησης των επιβατικών αυτοκινήτων εκπίπτουν κατά τα ποσοστά που προβλέπονται κάθε φορά από τις διατάξεις του άρθρου 31 του Νόμου 2238/94.

6. Η Συμμετοχή της ελεγχόμενης επιχείρησης στη διοίκηση, τον έλεγχο ή στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων ενδέχεται να είναι άμεση ή έμμεση. Στην περίπτωση αυτή ερευνάται η πιθανή σύνδεση της με τις άλλες επιχειρήσεις, που μπορούν να αποτελούν μια σχέση θυγατρική, μητρική ή μια απλή συμμετοχή.

Κατά την διεξαγωγή του ελέγχου πρέπει να αντιμετωπισθούν πολύπλοκα πρακτικά προβλήματα που οφείλονται στο σύγχρονο τρόπο οργάνωσης των επιχειρήσεων, στην πρόοδο της λογιστικής επιστήμης και την εξέλιξη των Η/Υ, δημιουργώντας μια σειρά θεμάτων όπως είναι οι υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις μεταξύ των συναλλαγών. Η τυχόν άτυπη δανειοδότηση της μιας εταιρείας προς την άλλη μέσα από αλληλόχρεους λογαριασμούς. Τη μετατόπιση των δαπανών από τη μία στην άλλη με σκοπό την αποφυγή ή την μείωση φόρων. Και η πληρωμή μεγάλων προκαταβολών που δε δικαιολογούνται από τις μεταξύ τους εμπορικές σχέσεις.

7. Η Επίσκεψη στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις κρίνεται σκόπιμη σε κάθε περίπτωση, γιατί με αυτήν του τη κίνηση, ο ελεγκτής συλλέγει τις πληροφορίες που του είναι απαραίτητες για να διαμορφώσει μια γενική εικόνα για το αντικείμενο των εργασιών, την παραγωγική διαδικασία, τον τρόπο λειτουργίας και τη δυναμικότητα της επιχείρησης. Καθώς επίσης είναι σε θέση να διενεργεί τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.

8. Πιο Συγκεκριμένα από την επίσκεψη αυτή θα προκύψουν στοιχεία που θα βοηθήσουν στην ορθή εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης. Ποια είναι η θέση που κατέχει η επιχείρηση, αν είναι δηλαδή, κεντρικό, υποκατάστημα, εργοστάσιο, εργοτάξιο, αποθηκευτικός χώρος, γραφεία κ.λ.π.

Αν ο πάγιος και μηχανολογικός εξοπλισμός ανταποκρίνεται και χρησιμοποιείται, σύμφωνα με τα δεδομένα των βιβλίων της επιχείρησης (μητρώο παγίων – απογραφή). Γιατί στην αντίθετη περίπτωση τίθεται θέμα μερικής ή ολικής απόρριψης των αποσβέσεων καθώς και του δικαιώματος έκπτωσης ή μη του Φ.Π.Α. (πενταετής διακανονισμός).

Αν το απασχολούμενο προσωπικό είναι όντως αυτό που αναγράφεται στις οικείες μισθοδοτικές καταστάσεις. Καθώς υπάρχει το ενδεχόμενο να μην απασχολείται προσωπικό και η επιχείρηση να βαρύνεται με δαπάνες μισθοδοσίας, χωρίς εν τέλει να αναγνωρίζονται οι δαπάνες αυτές.

Η παραγωγική διαδικασία μπορεί να λαμβάνει χώρα στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή να ανατίθεται σε τρίτους με τη μέθοδο του φασόν. Ακόμα ελέγχεται αν τηρούνται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Δηλαδή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, της παραγωγής, του κοστολογίου, τα δελτία εσωτερικής διακίνησης, η κίνηση του Βιβλίου Αποθήκης και οι εκκαθαρίσεις σε περίπτωση παραγωγής Façon.

Η αποθήκευση και διακίνηση εντός και εκτός εγκαταστάσεων της επιχείρησης γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. όπου περιλαμβάνει την κίνηση του Βιβλίου Αποθήκης, τα Δελτία εσωτερικής διακίνησης, τα Δελτία Αποστολής, κ.λ.π.

9. Κατά τον έλεγχο της πρώτης ημέρας που επαληθεύεται από το άρθρο 3 Α.Υ.Ο. 1037/05 γίνεται:

- Θεώρηση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων
- Έλεγχος ταμείου
- Έλεγχος αξιογράφων
- Έλεγχος αποθήκης (ποσοτική καταμέτρηση και αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης, αποτίμηση των απογραφέντων αποθεμάτων και έλεγχος κλειστής αποθήκης).

Πηγή: Φορολογική επιθεώρηση

10 Ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με το άρθρο 2 Α.Υ.Ο. ΠΟΛ1037/05:

10.1 Ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει στοιχείων επιτηδευματία:

- Αν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ, για το κεντρικό και τα υποκαταστήματα.
- Αν τα τηρηθέντα βιβλία του κεντρικού και των υποκαταστημάτων, συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων, τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ.
- Αν για τις προσωπικές εταιρείες, τις Ε.Π.Ε. και τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπάρχει νόμιμο συστατικό έγγραφο και στη συνέχεια οι τυχόν τροποποιήσεις καλύπτονται νομότυπα.
- Αν για τις κοινοπραξίες των επιτηδευματιών υπάρχει κατάθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της σχετικής έγγραφης συμφωνίας πριν από την έναρξη των εργασιών τους και αν τηρήθηκαν οι λοιπές προϋποθέσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ.

10.2 Ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων :

- Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία, των λιανικών πωλήσεων από τα αθροίσματα «Ζ» των φορολογικών ταμειακών μηχανών, των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, των χονδρικών πωλήσεων ,από τα οικεία τιμολόγια πώλησης και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων.
- Επαλήθευση της έκδοσης αντίστοιχων τιμολογίων πώλησης ή αποδείξεων λιανικής πώλησης και γενικώς φορολογικών στοιχείων αξίας

για τα εκδοθέντα δελτία αποστολής ως και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά.

- Επαλήθευση των επιστροφών και εκπτώσεων εάν καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά, για διάστημα οπωσδήποτε ενός (1) μηνός κάθε διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου.

Επαλήθευση της έκδοσης αντίστοιχων στοιχείων εσόδων σε σχέση με τις καταχωρήσεις στα πρόσθετα βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με το άρθρο 10 του ΚΒΣ.

10.3 Επαλήθευση του ύψους των αγορών:

- Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία με βάση τα τιμολόγια και τις διασαφήσεις εισαγωγής,
- Επαλήθευση των επιστροφών, εκπτώσεων και ειδικών εξόδων αγορών, εάν καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά
- Επαλήθευση των αγορών με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία δελτία αποστολής ή και τυχόν φορτωτικές,

11. Έλεγχος έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

12. Οι δηλώσεις που υποβλήθηκαν κατά τις διαχειριστικές περιόδους που είχε αναγραφεί στην πρόσκληση ελέγχου

13. Οι λογιστικές διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο

14. Οι παρατηρήσεις ελέγχου

15. Το πόρισμα ελέγχου

16. Και τέλος το φύλλο ελέγχου

Συμπεράσματα

Από την ανάλυση που παραθέσαμε παραπάνω διαπιστώσαμε ότι ο Φόρος Εισοδήματος είναι γνωστός με διάφορες μορφές από την αρχαιότητα και κατά τη διάρκεια των χρόνων αναπτύσσεται και εξελίσσεται λόγω του εμπορίου, της βιομηχανικής επανάστασης που επακολούθησε, καθώς και της ανάγκης να εξοικονομηθούν οικονομικοί πόροι, ώστε να δημιουργηθούν ισχυρά κράτη.

Τις ανάγκες αυτές υπηρέτησε η οικονομική επιστήμη, η οποία εξελισσόμενη και αυτή διαμόρφωσε συστήματα φορολογίας, θεσπίζοντας ορισμένους κανόνες όπου προσαρμόζονταν κάθε φορά ανάλογα με τις τάσεις που επικρατούσαν στην κοινωνία.

Στον τόπο μας δυστυχώς, δεν έχει υπάρξει φορολογική νομοθεσία που να ίσχυσε περισσότερο από ένα χρόνο. Ο φορολογικός νόμος τροποποιείται κάθε χρόνο και οι αλλαγές του αποβλέπουν στο να καταστεί το φορολογικό σύστημα της χώρας δικαιότερο και να εντοπιστούν τα διαφεύγοντα εισοδήματα καθώς και γενικά να συλλάβουν όλους εκείνους που βρίσκουν τρόπους να πληρώνουν πολύ λιγότερα σε σχέση με τα κέρδη και τα περιουσιακά τους στοιχεία. Ένα έργο εξαιρετικά δύσκολο.

Για να καταστεί ποιο εύκολο το έργο που έχουν να επιτελέσουν οι αρμόδιοι ελεγκτές κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου επιστούν την προσοχή τους :

- Στην ορθή τήρηση του Κ. Β. Σ.
- Στην απόδοση και σωστό υπολογισμό της Φορολογίας Εισοδήματος
- Στον έλεγχο του Φ.Π.Α.
- Του Φ.Μ.Υ. όπως και των υπόλοιπων παρακρατούμενων φόρων

Είναι αρκετά σημαντικό να αναφέρουμε, τη σημασία που επιτελεί ειδικά η μη παρακράτηση ή η παρακράτηση και μη απόδοση των φόρων καθώς αποστερεί από το Δημόσιο πόρους για την πραγματοποίηση των επιδιώξεων του μέσω των ετήσιων κρατικών προϋπολογισμών. Επιπλέον δημιουργεί ένα μη ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον και δυσλειτουργία, τόσο σε επίπεδο ομοειδών επιχειρήσεων όσο και στο σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας γενικότερα, με συνέπειες δυσμενείς για την ανάπτυξη της Εθνικής Οικονομίας.

Η αποφυγή καταβολής των έμμεσων φόρων εντοπίζεται κυρίως στο φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) με τη διόγκωση του φόρου των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το φόρο των εκροών. Αυτό δηλαδή ερμηνεύεται με τη μορφή τιμολογίων για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες, όπου έχουν σαν αποτέλεσμα τη μείωση του καταβαλλόμενου Φ.Π.Α. προς το Κράτος. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι τέτοια φαινόμενα παρουσιάζουν μεγαλύτερη έξαρση στις περιόδους του Χριστουγέννων και του Πάσχα, του καλοκαιριού (τουριστικής περιόδου).

Ικανός ελεγκτής θεωρείται εκείνος που είναι σε θέση με τις γνώσεις του, τη φαντασία του και την έρευνα του να προβλέψει και να αποκαλύψει νέες μεθόδους φοροδιαφυγής και δεν παραμένει στις ήδη υπάρχουσες συνηθισμένες μεθόδους και ούτε περιμένει τυχαία γεγονότα να βοηθήσουν στο έργο του. Και αυτό γιατί, η εφευρετικότητα εκείνων που συνειδητά και συστηματικά επιδιώκουν την καταστράτηγηση του φορολογικού νόμου, δεν έχει όρια. Και όπως είναι φυσικό δεν είναι δυνατή η καταγραφή όλων των περιπτώσεων φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια η καθιέρωση συγκεκριμένων επαληθεύσεων για την αποκάλυψη τους.

Καταλήγοντας συμπεραίνουμε ότι ο φορολογικός έλεγχος κρίνεται ικανοποιητικός καθώς επαληθεύεται από το άρθρο 3 Α.Υ.Ο. 1037/05 και το άρθρο 2 Α.Υ.Ο. ΠΟΛ1037/05 όπου γίνεται:

- Θεώρηση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων
- Έλεγχος ταμείου
- Έλεγχος αξιογράφων

- Έλεγχος αποθήκης (ποσοτική καταμέτρηση και αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης, αποτίμηση των απογραφέντων αποθεμάτων και έλεγχος κλειστής αποθήκης).
- Ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει στοιχείων επιτηδευματία
- Ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων
- Έλεγχος έκδοσης πλαστών ή εικονικών και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων
- Οι δηλώσεις που υποβλήθηκαν κατά τις διαχειριστικές περιόδους που είχε αναγραφεί στην πρόσκληση ελέγχου

Συνεπώς σκοπός των φορολογικών ελέγχων είναι η είσπραξη από το Δημόσιο των φόρων που δεν έχουν αποδοθεί ορθά από τις επιχειρήσεις ή τους επιτηδευματίες κατά την πραγματοποίηση των επιχειρηματικών ή εμπορικών συναλλαγών τους με τρίτους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Πηγές

- ΠΟΛ.1037 Αρ.Πρωτ. 1021681/1120/ΔΕ-Α´
- ΣΕΥΥΟ “Φορολογικός έλεγχος”
Εισηγητής Γ. Γεωργίου Διευθυντής ελέγχου Υπ. Οικονομικών
Αθήνα 1999
- Φορολογική επιθεώρηση
Αθήνα 1998
- Φορολογική λογιστική και ελεγκτική του Φ.Π.Α.
Εκδόσεις Α. Σταμούλης
Πειραιάς 1990
- Φορολογική νομοθεσία και πρακτική ΙΙ
Εκδόσεις “Έλλην”

Internet (Διαδίκτυο):

- www.ypee.gr
- www.taxheaven.gr
- www.vimaonline.dolnet.gr
- www.mof-glk.gr/istoria

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

2.1.6 Υπόδειγμα εντολής φορολογικού ελέγχου

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Δ.Ο.Υ.

Α.Φ.Μ.

Αρ. Φακέλου:

Αριθμός Εντολής:

Ημ/νία Έκδοσης

Επόπτης

Ελεγκτές:

- 1.
- 2.

ΕΝΤΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Έχοντας υπόψη:

3. Τις διατάξεις:
- 4.

α) Των άρθρων 66, 67, και 113 του Ν.2238 / 1994 “ Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ”

β) Του άρθρου 36 παρ. 1 του Π.Δ. 186 / 1992

γ) Του άρθρου 18 του Ν.4242 / 1962

δ) Των άρθρων 48, 49, 50 του Ν.2859 / 00

ε) Της με αριθμό Α.Υ.Ο. 1021681 / 1120/ ΠΟΛ.1037 / 1 – 3 – 2005

Σας αναθέτουμε τον έλεγχο της παρακάτω επιχείρησης με:

Επωνυμία / ο: Αντικείμενο εργασιών: Κατ. Βιβλίων

Διεύθυνση Τ.Κ. Χρήσεις ή Φορ. περ.

Κριτήριο Επιλογής:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο Προϊστάμενος της Αθηνών



Β' ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
X ΕΙΔΙΚΟ ΣΥΝΕΡΓΕΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΝΟΜΟΥ: X

ΑΡΙΘ. Υ.Σ.Ε.: 7583
ΕΝΤΟΛΗ ΕΛΕΓΧΟΥ:
ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ: 04/11/06 ΩΡΑ: 12:30

0013024

ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΥΣΕ)

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ: X	
	ΟΝΟΜΑ: X	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Ή ΣΥΖΥΓΟΥ: X
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ: X ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ		
Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ X, ΑΡΙΘΜΟΣ X, ΠΟΛΗ X, Τ.Κ.:12345, ΤΗΛ. 210 1234567		
Α.Φ.Μ.: 012345678 ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.: X ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ Κ.Β.Σ.:		
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ Κ.Α.Π.	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΙΔΙΟΚΤΗΤΗ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ	
	ΟΝΟΜΑ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Ή ΣΥΖΥΓΟΥ
	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	
	Δ/ΝΣΗ: ΔΟΣ ΑΡΙΘ. ΔΗΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ	
Α.Φ.Μ.		Δ.Ο.Υ.
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΟΔΗΓΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΟ ΟΔΗΓΟΥ	
	ΟΝΟΜΑ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Ή ΣΥΖΥΓΟΥ
	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	
	Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘ. ΔΗΜΟΣ Ή ΧΩΡΙΟ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ	
Α.Φ.Μ.		Δ.Ο.Υ.
ΤΟΠΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ		
ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟ ΜΕΣΟ		
ΑΡΙΘ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ		
ΑΠΟΣΤΟΛΕΑΣ		
Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘ. ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ		
Α.Φ.Μ.		
ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ		
Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘ. ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ		
Α.Φ.Μ.		
ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΑΓΑΘΩΝ		

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε σήμερα στ.Π.Υ επιχείρησή σας/μεταφορικό μέσο, σύμφωνα με την ανωτέρω εντολή ελέγχου, διαπιστώθηκαν οι παρακάτω παραβάσεις:

- 1) Δεν εξέδωσε μια Α.Π.Υ σε πελάτη που παρείχε υπηρεσίες αξίας x,xx€
- 2) Δεν επεδείχθει Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων

Επιδόθηκε σήμερα 04/11/06 και ώρα 12:30
από τον ΕΛΕΓΚΤΗ Α' στον 04./11./2006
υπεύθυνο της ελεγχόμενης επιχείρησης X

Αυτός που επιδίδει Αυτός που παραλαμβάνει
ΕΛΕΓΚΤΗΣ Α' X

Οι υπάλληλοι που έκαναν τον έλεγχο (Ον/μο-υπογραφή)

1. ΕΛΕΓΚΤΗΣ Α'
2. ΕΛΕΓΚΤΗΣ Β'
3. ΕΛΕΓΚΤΗΣ Γ'

Επειδή ο υπεύθυνος της επιχείρησης αρνήθηκε την παραλαβή αυτού του σημειώματος έγινε θυροκόλλησή του παρουσία του μάρτυρα

Ο μάρτυρας

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
Δ.Ο.Υ. Χ
Χ ΕΙΔΙΚΟ ΣΥΝΕΡΓΕΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ
Οδός Χ, Αριθμός Χ, ΔΗΜΟΣ Χ

Φορολογική περίοδος: **2006**
Αρ. Εντολής ελέγχου:
7583/4-11-2006
Υπ. Σημ. Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.):
13024/4-11-2006

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
Εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΝΤΕΣ ΥΠΑΛΛΗΛΟΙ
Επωνυμία: Χ	Ελεγκτής Α΄
Α.Φ.Μ.: 012345678	Ελεγκτής Β΄
Δ.Ο.Υ.: Χ	Ελεγκτής Γ΄
Αντικείμενο: Χ υπηρεσίες	
Διεύθυνση: Οδός Χ, Αριθμός Χ, Δήμος Χ	

Οι υπογράφοντες υπάλληλοι του Χου Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Χ σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1057769/4580/ΔΕ-Β/21-6-2006 απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών με θέμα: "Συγκρότηση Ειδικών Συνεργείων για τον προληπτικό έλεγχο εφαρμογής φορολογικών διατάξεων", α) Ελεγκτής Α΄, β) Ελεγκτής Β΄ και γ) Ελεγκτής Γ΄, ενεργούντες έλεγχο ύστερα από την με αριθμ. 7583/4-11-06 εντολή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) στην ανωτέρω επιχείρηση, την 4/11/2006, ημέρα της εβδομάδας Σάββατο και ώρα 12.30, διαπιστώσαμε τα ακόλουθα:

ΓΕΝΙΚΑ:

- α) **Μορφή επιχείρησης:** Ατομική
β) **Αντικείμενο εργασιών:** Χ υπηρεσίες
γ) **Η Επιχείρηση έχει έδρα:** στην οδό Χ, αριθμό Χ, δήμο Χ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Δήμου Χ
δ) **Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε:** στην έδρα της επιχείρησης.

ΤΗΡΟΥΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΑ - ΘΕΩΡΗΣΗ

Για την παρακολούθηση των εργασιών της η επιχείρηση έχει θεωρήσει και τηρεί βιβλία Β΄ κατηγορίας τα οποία και δεν επεδείχθησαν.

ΕΚΔΙΔΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ - ΘΕΩΡΗΣΗ

Η επιχείρηση για την παροχή υπηρεσίας που πραγματοποιεί εκδίδει φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) με την χρήση Η.Φ.Τ.Μ.
Εκτός των ανωτέρω, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν επέδειξε στον έλεγχο ουδέν άλλο στοιχείο.

ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Πραγματοποιώντας έλεγχο την πιο πάνω ημερομηνία και ώρα στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης για τη νομότυπη έκδοση Α.Π.Υ., διαπιστώσαμε ότι:

- 1) Σε μία (1) περίπτωση (πελάτης) για υπηρεσίες X αξίας x,xx ευρώ, δεν είχε εκδοθεί Απόδειξη Παροχής Υπηρεσίας από την εν χρήσει Η.Φ.Τ.Μ. ή από άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας.
- 2) Δεν επεδείχθησαν τα βιβλία της επιχείρησης.

Επειδή οι παραπάνω παραλείψεις και παρατυπίες είναι πράξεις που αντίκεινται στα προβλεπόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθ. 13024/4-11-06 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), αντίγραφο του οποίου επιδόθηκε στον υπεύθυνο της επιχείρησης κ. X.

ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Στο **άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι: "Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωμία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο "επιτηδεύματις", τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση".

Στο **άρθρο 13 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι "Ο επιτηδεύματις που τηρεί Βιβλία Δεύτερης ή Τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση...).

Στο **άρθρο 36 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι "Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδεύματις ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.

Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδεύματις ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου...)

Στο **άρθρο 5 Ν.2523/97** ορίζεται ότι "1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτό καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:
α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

- α.α.** Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 293 Ευρώ.
- α.β.** Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 Ευρώ.
- α.γ.** Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 880 Ευρώ.

Για τους ιδρυτές επιχειρήσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Β' κατηγορίας βιβλίων, εκτός από τους ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α.Ε. για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.

β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο Β του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο".

Στο **άρθρο 9 παρ. 1 του Ν.2523/97** ορίζεται ότι "Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρείες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου. Στις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες, αστικού δικαίου και αστικές εταιρείες το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρον. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς οργανισμούς το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα".

Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊστάμενου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται..."

ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Σε βάρος της επιχείρησης Χ, Α.Φ.Μ. 012345678, Παροχή Χ Υπηρεσιών Οδός Χ, Αριθμός Χ, Δήμος Χ, αρμοδιότητας ΔΟΥ Δήμου Χ, η οποία είναι υπόχρεη σε τήρηση Βιβλίων Β' κατηγορίας, καταλογίζουμε τις παρακάτω παραβάσεις:

ΧΡΗΣΗ 2006

- 1) Μία (1) παράβαση διότι δεν εξέδωσε, ως όφειλε, Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) από την εν χρήσει Η.Φ.Τ.Μ. ή από άλλο φορολογικό στοιχείο σε μία (1) περίπτωση που είχε προσφέρει υπηρεσίες Χ αξίας Χ,ΧΧ ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).
- 2) Μία (1) παράβαση διότι δεν επεδείχθη το Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 παρ. 1 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Συνημμένα:

Το με αριθμό 13024/4-11-06 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.) της Υπηρεσίας μας.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ**

**ΑΘΗΝΑ, 4/12/2006
ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ**



**ΕΛΕΓΚΤΗΣ Α'
ΕΛΕΓΚΤΗΣ Β'
ΕΛΕΓΚΤΗΣ Γ'**

04/11/2006

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
Δ.Ο.Υ. Χ
Δ/ΝΕΗ: Χ, ΑΡΙΘΜΟΣ Χ, ΔΗΜΟΣ Χ
ΤΜΗΜΑ: Κ.Β.Σ.
ΑΡΜΟΔΙΟΣ : ..Χ.....
ΤΗΛ : ..210_1234567.....

ΗΜ/ΝΙΑ: 05/02/2007
ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 48
ΑΦΜ: 012345678
ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΑΚΕΛΛΟΥ: 1234/12.2.07
ΔΙΑΧ.ΠΕΡ.:01/01/2006 - 31/12/2006

ΑΠΟΦΑΣΗ
ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΕΤΙΜΟΥ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ Δ.Ο.Υ.

Έχοντας υπ' όψη τις διατάξεις των άρθρων 32, 33, 34 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ), των άρθρων 5, 9, 24 παραγρ. 4 του ν. 2523/1997, και του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 και την 7583/2006 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ που συντάχθηκε την 04/12/2006 από τους εφοριακούς υπαλλήλους ΕΛΕΓΚΤΗ Α' , ΕΛΕΓΚΤΗ Β' ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΗ Γ' που υπηρετούν στην υπηρεσία Χ Ειδικού Συνεργείου Νομού Χ που επισυνάπτεται στην απόφαση αυτή, από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση Χ με Α.Φ.Μ. 012345678 και με αντικείμενο εργασιών Χ παροχή υπηρεσιών που λειτουργεί στην οδό Χ και αριθμό Χ στο Δήμο ή Κοινότητα Χ και έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

- 1) Μία (1) παράβαση, γιατί δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. από την εν χρήσει Η.Φ.Τ.Μ. ή άλλο φορ/κό στοιχείο σε μια περίπτωση που είχε προσφέρει υπηρεσίες αξίας Χ €, κατά την παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 13 παρ.1 του ΠΔ186/92 (ΚΒΣ)
- 2) Μία (1) παράβαση, γιατί δεν απεδείχθει το Βιβλίο Εσόδων Εξόδων, κατά την παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 παρ.1 και 2 παρ.1 του ΠΔ186/92 (ΚΒΣ)

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
Δ.Ο.Υ. Χ
Δ/ΝΣΗ: Χ, ΑΡΙΘΜΟΣ Χ, ΔΗΜΟΣ Χ
ΤΜΗΜΑ: Κ.Β.Σ.
ΑΡΜΟΔΙΟΣ : ...Χ.....
ΤΗΛ : ...210.1234567.....

ΗΜ/ΝΙΑ: 05/02/2007
ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 48
ΑΦΜ: 012345678
ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΑΚΕΛΟΥ: 1234/12.2.07
ΔΙΑΧ.ΠΕΡ.:01/01/2006 - 31/12/2006

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Επιβάλλουμε στην επιχείρηση Χ
με Α.Φ.Μ. 012345678 πρόστιμο για τις παραπάνω διαπιστωθείσες παραβάσεις ως εξής:

Ποσό προστίμου σε ευρώ

Α/Α	ΚΩΔ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	Βάσει αρθρ. 5 ν. 2523/97 ΒΑΣ.ΥΠ. * ΠΛΗΘΟΣ	Τελικό Ποσό
1	801	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή ανακριβής έκδοσή του αξίας < 880 €	0,00 586 * 1	586,00
2	621	Μη επίδειξη Βιβλίων και Στοιχείων	0,00 586 * 1	586,00

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ: 1.172,00

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ Δ.Ο.Υ.



Χ.Χ
Εφοριακός Επιμελητής

Χ.Χ
Προϊστάμενος
Υποδιευθυνσης Ελέγχου

14/02/07
Ωρα: 9:15

ΜΕΛΗ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ:

ΠΡΟΣΟΧΗ:

Κατά της παρούσης επιτρέπεται προσφυγή μέσα σε εξήντα (60) ημέρες από την επομένη της κοινοποίησής της, ενώπιον του αρμοδίου Διοικητικού Πρωτοδικείου. Στην προσφυγή είναι δυνατόν να περιλαμβάνεται και αίτημα Διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Επίσης, η διοικητική επίλυση της διαφοράς μπορεί να προταθεί με ιδιαίτερη αίτηση, μέσα στην προθεσμία των εξήντα (60) ημερών

ΠΡΟΣΟΧΗ:

Για κάθε χρήση εκδίδεται χωριστή απόφαση. Το πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε παράβαση

ΣΗΜΕΙΩΣΗ:

Εκδίδεται σε 4 αντίτυπα, το πρώτο ΓΙΑ ΤΟΝ ΟΙΚΕΙΟ ΦΑΚΕΛΛΟ, το δεύτερο ΓΙΑ ΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟ, το τρίτο ΓΙΑ ΤΟ ΤΜΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ και το τέταρτο για το ΣΤΕΛΕΧΟΣ. Σε περίπτωση προσφυγής στο δικαστήριο, αποστέλλεται πρωτότυπο, το οποίο αντικαθίσταται με φωτοαντίγραφο.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Δ.Ο.Υ. X
Δ/ΝΣΗ: X, ΑΡΙΘΜΟΣ X, ΔΗΜΟΣ X
ΤΜΗΜΑ: Κ.Β.Σ.
ΑΡΜΟΔΙΟΣ : X.....
ΤΗΛ : 210.1234567.....

ΠΡΑΞΗ ΑΡΙΘ. / ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΒΣ

Στοιχεία Επιχείρησης

X
με Α.Φ.Μ. 012345678 ,Αρ. Φακέλλου 1234 έδρα / δ/ση στην οδό
X ,αριθμό X
Ταχ.Κωδ. 12345 πόλη X
υποκατάστημα στην οδό
αριθμό Ταχ.Κωδ. πόλη

Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ έχοντας υπ'όψη τις διατάξεις του ΚΒΣ,
τα στοιχεία του φακέλου, το αίτημα για διοικητική επίλυση της διαφοράς και τους
ισχυρισμούς της ανωτέρω επιχείρησης

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΖΟΥΜΕ

με την απόφαση επιβολής προστίμου αριθ. 48 /2007 της 05/02/2007
το επιβληθέν πρόστιμο:

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ
ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΥ

Συνολικό Ποσό :

το οποίο αποδέχεται ο φορολογούμενος.

.....
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ Δ.Ο.Υ.

...../././....
Ο ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΣ

Καταβλήθηκε το 1/5 ήτοι με το υπ' αριθμό/.....
διπλότυπο είσπραξης.

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ Δ.Ο.Υ.

A8
TAXIS



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
Δ.Ο.Υ. : X

**ΔΙΠΛΟΤΥΠΟ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ
ΤΥΠΟΥ - Α**

Σειρά
ΣΤ 41712314

Α/Α : 9948
Ημ/νία : 19/03/2007

Τμήμα : ΕΣΟΔΩΝ
Εκδότης : CB05

ΔΗΛΩΣΗ

Ημ/νία
Συμψηφισμού :

Α.Φ.Μ. Ονοματεπώνυμο / Επωνυμία

ΣΤΟΙΧΙΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ 012345678 X

Ισοτιμία : 0,00

ΕΣΟΔΑ		ΑΙΤΙΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ		ΠΟΣΑ	
ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΟΚ. ΕΤΟΣ	Α.Α.	ΗΜΕΡΑ	ΟΦΕΙΛΗ	ΠΡΟΣΔΙΩΣ. Κ.Α.Π.
ΠΡΟΣΤΙΜΟ Κ.Β.Σ.	0 2007	85	19/03/07	390,00	0,00
Σύνολο				370,50	0,00

TAXIS

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΑΓΩΝ

ΑΡΩΜ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΥΠΗΛΑ
1		
2		

Γενικό Σύνολο 370,50
Ισοτιμία σε Δρχ. : 126.248

Γενικό Σύνολο Ολογράφως: ΤΡΙΑΚΟΣΙΑ ΕΒΔΟΜΗΝΤΑ ΕΥΡΩ ΚΑΙ ΠΕΝΗΝΤΑ ΛΕΠΤΑ

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΔΕΠΠ 48/07 ΧΡΗΣΗ 2006

Ο Εκδότης

Εισπραχθηκε το παραπάνω ποσό
Ο Ταμίας
Δ.Ο.Υ. X
ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΕ
19 ΜΑΡ.2007
ΤΑΜΕΙΑΣ X

2/2 ΓΙΑ ΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟ



A8
TAXIS

Σειρά
ΣΤ 41712315

A/A: 9950
Ημ/νία: 19/03/2007

ΔΙΠΛΟΤΥΠΟ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΥΠΟΥ - Α

Τμήμα: ΕΣΟΔΩΝ
Εκδότης: CB05

ΔΗΛΩΣΕΙΣ

Ημ/νία Συμπλήρωσης:

Α.Φ.Μ. Ονοματεπώνυμο / Επωνυμία

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ
012345678

X

Ισοτιμία: 0,00

ΕΣΟΔΑ		ΔΙΠΛΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ		ΠΟΣΑ	
ΕΣΟΔ. ΦΟΡΟΣ	ΟΧ. ΕΤΟΣ	Δ.Α.	ΗΜΕΡΑ	ΟΦΕΙΛΗ	ΠΡΟΣΙΣΤ. Κ.Α.Π.
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	2007	86	19/03/2007	8,89	0,00
Σύνολο				8,89	0,00

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΑΓΩΝ

ΑΡΙΘΜ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΥΠ/ΜΑ
1		
2		

Γενικό Σύνολο 8,89
Ισοτιμία σε Δρχ.: 3.029

Γενικό Σύνολο ΟΚΤΩ ΕΥΡΩ ΚΑΙ ΟΓΔΟΝΤΑ ΕΝΝΕΑ ΛΕΠΤΑ
Ολογραφία:

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΔΕΠ 48/07 ΧΡΗΣΗ 2006

Ο Εκδότης

Εισπράχθηκε το παραπάνω ποσό Ο Ταμίας
Δ.Ο.Υ. Χ
ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΕ
19.ΜΑΡ.2007
ΤΑΜΕΙΑΣ Χ

2/2 ΓΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ

Υπόδειγμα πρόσκλησης τακτικού ελέγχου

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Δ.Ο.Υ : ΑΘΗΝΑ: / /200

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ :

ΤΗΛ :

FAX:

Πληροφορίες:

ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ

ΟΝΟΜ/ΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ :

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ :

Α.Φ.Μ.

ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ. :

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ:

Έχοντας υπόψη τις διατάξεις :

Α. του άρθρου 66 του Νόμου 2238/94 « Κύρωση του Κώδικα φορολογίας εισοδήματος »,

Β. του άρθρου 36 παράγραφος 1 του Π.Δ. 186/92 « κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων »,

Γ. σε συνδυασμό με την απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών

1021681/ 1120 / ΔΕ - Α' / Πολ.1037 / 01-03-2005

Σας καλούμε όπως εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης αυτής, θέσετε στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήσατε, κατά τις χρήσεις, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για τις χρήσεις αυτές, με σκοπό τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου, με βάση την με αριθμό -// 2006 σχετική εντολή.

Σας υπενθυμίζουμε ότι η μη συμμόρφωση σας προς τα ανωτέρω, εντός της οριζόμενης προθεσμίας θα εκληφθεί ως άρνησή σας να διευκολύνετε τον φορολογικό έλεγχο και την επιβολή κυρώσεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Νόμου 2523/97.

Επιδόθηκε την // 200...

Ο παραλαβών

Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ: ΚΗΦΙΣΣΙΑΣ 32 - ΑΘΗΝΑ
Τ.Κ.:
ΤΗΛΕΦΩΝΟ: 210 6826494

ΕΚΘΕΣΗ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
(ΑΡΘΡΟ 66 Ν. 2238/94 & Α.Υ.0.1021681/1120/ΠΟΛ. 1037/1-3-2005)

1. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	Εντολή ελέγχου:
Όνομ/μον.πατ. ή συζ.: ή επωνυμία:	Ελεγκτής/ές:
Διακριτικός τίτλος:	
ΑΦΜ:	Επόπτης:
Δ.Ο.Υ. έδρας:	Ελεγχόμενα οικον.έτη: 2004 & 2005
Δραστηριότητα:	
Δ/ση έδρας	Διαχειρ. περίοδοι:
Τηλέφωνο	

Υστερα από την πιο πάνω αναγραφόμενη εντολή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, αντίγραφο της οποίας παραδόθηκε την Πρώτη ημέρα του ελέγχου στην ελεγχόμενη επιχείρηση, διενεργήσαμε τακτικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος των παραπάνω διαχειριστικών περιόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.2238/94 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» και την ΑΥΟ 1021681 /1120/ΠΟΛ. 1037/1.3.05 και διαπιστώσαμε τα ακόλουθα:

2. ΒΑΣΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Σύσταση- μορφή- διάρκεια

Πρόκειται για ΕΠΕ που συστάθηκε νομότυπα το έτος 2002 και το καταστατικό αυτής δημοσιεύτηκε στο υπ'αρ. 542/22.1.02 τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ και στο υπ'αρ.4593/12.6.2002 ΦΕΚ έγινε τροποποίηση του άρθρου 5 του καταστατικού , αυξάνοντας το κεφάλαιο της εταιρείας σε 90.000€. Με το υπ'αρ.2735/7.4.2003 ΦΕΚ η ελεγχόμενη άλλαξε επωνυμία.

Σκοπός - Αντικείμενο εργασιών

Στις ελεγχόμενες χρήσεις η ελεγχόμενη ασχολήθηκε με την εμπορία ιατρικών ειδών. Η διάρκεια της οριστικέ για 50 έτη.

Μετοχικό Κεφάλαιο -Μέτοχοι

Το κεφάλαιο της εταιρείας στις 31.12.2004 ανήρθε στο ποσό των 90.000€

Διοίκηση

Με το υπ'αρ. 2735/7.4.2003 ΦΕΚ η ελεγχόμενη, άλλαξε επωνυμία σε
Διαχειρίστρια οριστική η.....

Νόμιμος εκπρόσωπος

Η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας ανατίθεται στην.....
Υπεύθυνος Λογιστηρίου

Οι ισολογισμοί των ελεγχόμενων χρήσεων υπογράφονται από τους:

<u>ΧΡΗΣΗ</u>	<u>ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΛΟΓΙΣΤΗ</u>	<u>ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ</u>
22.1.02-31.12.03
2004-

Μεταφορικά μέσα

Η ελεγχόμενη επιχείρηση διαθέτει τα πιο κάτω μεταφορικά μέσα

- 1) υπ'αρ ΥΗΒ 9194 ΕΙΧ cc 1800 ποσοστό 100%
- 2) υπ'αρ ΖΚΑ 8579 ΕΙΧ cc 1400 ποσοστό 100%

(II) ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Για την παρακολούθηση των εργασιών της επιχείρησης τηρήθηκαν και τηρούνται με χρήση ΗΑ' βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας (Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ.). Τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου 24.5.2005, βρέθηκαν εμπρόθεσμα ενημερωμένα.

3. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Έδρα

Έδρα της επιχείρησης είναι η διεύθυνσηΑθήνα.

Λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις

Υποκατάστημα με το ίδιο αντικείμενο που βρίσκεται στην διεύθυνση Αθήνα.

Απασχολούμενο Προσωπικό

Για την κάλυψη των αναγκών της η επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό, και τους κατέβαλε τις Παρακάτω αμοιβές:

ΟΙΚΟΝΟΜ. ΕΤΗ	ΑΡΙΘ. ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	ΑΚΑΘΑΡ. ΑΜΟΙΒΕΣ
2003	7	22.416,62
2004	8	50.025,63
2005	10	63.354,12

Για τις αποδοχές αυτές υποβλήθηκαν προσωρινές & οριστικές δηλώσεις, και αποδόθηκε ο Φ.Μ.Υ., που αναλογεί.

Λοιπά Περιουσιακά στοιχεία

Δεν υπάρχουν

4. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ- ΔΗΛΩΣΕΙΣ

Τα οικονομικά αποτελέσματα όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία & από τα αναλυτικά στοιχεία των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν αντίστοιχα για κάθε ελεγχόμενο έτος με α / αριθμό καταχώρησης 211/7.5.2004 και 201/9.5.2005 , έχουν ως εξής:

ΟΙΚ.ΕΤΗ

Πωλήσεις εμπορευμ. χονδρικός			
Πωλήσεις εμπορευμ. λιανικός			
Σύνολο Πωλήσεων			
Μείον Κόστος Πωλ. Εμπορευμάτων			
1.Μικτό Αποτέλεσμα			
Συντελεστής Μικτού Αποτ/τος			
α. Επί πωλήσεων Προϊόντων %			
β. Επί πωλήσεων Εμπορευμάτων %			
Σύνολο Εσόδων από Παρ. Υπηρεσιών			
Μείον άμεσο Κόστος Παρ. Υπηρεσιών			
2Μικτό Αποτέλεσμα από Παροχή Υπηρεσ.			
Σύνολο Μικτού Αποτελέσματος (1+2)			
Πλέον άλλα έσοδα Εκμετάλλευσης			
Σύνολο			
Μείον έξοδα διοίκ.λειτουργίας διάθεσης ,ρευνών - ανάπτυξης			
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ60)			
Αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λ61)			
Παροχές τρίτων (Λ62)			
Φόροι - Τέλη (Λ63)			
Διάφορα έξοδα (Λ64)			
Τόκοι και συναφή έξοδα (Λ65)			
Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων (Λ66)			
Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (Λ68)			
Μερικά Αποτελέσματα Εκμετ/σης			
Πλέον ή Μείον			
Πιστωτικοί τόκοι			
έκτακτα έσοδα			
Ολικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης			
Πλέον ή μείον έκτατα Αποτελέσματα			
έκτακτα έξοδα			
έκτακτες ζημιές			
έξοδα ποηγ. Χρήσεων			
Καθαρά αποτελ. χρήσεως (Κέρδη ή Ζημιές)			
Συντελεστής Καθαρού Κέρδους			

Λογιστικές διαφορές βάσει Δήλωσης Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου
Συνολικά καθαρά κέρδη Συντελεστής Κ. Κέρδους πινάκων

5. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 2 ΚΑΙ 3 ΤΗΣ ΑΥΟ ΠΟΛ 1037/05

Από τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν με βάση τα άρθρα 2 και 3 της Α.Υ.Ο 1021681 / 1120/Π.Ο.Λ. 1037/1.3.2005, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

5.1 ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΩΤΗΣ ΗΜΕΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

5.1.1 Έγινε θεώρηση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, όπως αυτά εμφανίζονται στη συνημμένη σχετική κατάσταση Ν 2 , και τα βιβλία βρέθηκαν κατά την Πρώτη ημέρα του ελέγχου 24.5.2005 ενημερωμένα

5.1.2 Έγινε έλεγχος Ταμείου από το οποίο διαπιστώθηκαν τα εξής : Όλες οι ταμειακές εγγραφές που πραγματοποιήθηκαν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις έγιναν νομότυπα. Το δε υπόλοιπο στις 24.5.2005 (πρώτη ημέρα ελέγχου) 18.159,27€ κρίνεται από τον έλεγχο ως λογικό, (επισυνάπτεται το σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης ταμείου)

5.1.3 Έγινε έλεγχος Αξιόγραφων, από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα εξής:

Δεν υπάρχουν αξιόγραφα

(επισυνάπτεται το σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης)

5.1.4 Έγινε ποσοτική καταμέτρηση και περαιτέρω αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου Αποθήκης στα Παρακάτω βασικά είδη: Είδος Α Δεν τηρείται βιβλίο αποθηκών

Είδος Β Δεν τηρείται βιβλίο αποθηκών

Από την επαλήθευση αυτή διαπιστώθηκαν τα εξής:

(επισυνάπτεται το σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης)

5.2 ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟΥ 2 ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05 ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ

ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ

5.2.1 Από τον έλεγχο αν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ για το κεντρικό και τα υποκαταστήματα κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, διαπιστώθηκε τηρήθηκαν όλα τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. για το κεντρικό και το υποκατάστημα.

5.2.2 Από τον έλεγχο αν τα τηρηθέντα βιβλία του κεντρικού και των υποκαταστημάτων, συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων, κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχουν διαφορές.

5.2.3 Από τον έλεγχο, επί εταιρειών και λοιπών νομικών προσώπων, αν η ελεγχόμενη επιχείρηση συστήθηκε νόμιμα και οι τυχόν Τροποποιήσεις καλύπτονται νομότυπα ή, επί κοινοπραξιών, αν κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ έγγραφη συμφωνία σχετικά με τη σύσταση της κοινοπραξίας πριν από την έναρξη των εργασιών της και αν τηρήθηκαν οι λοιπές προϋποθέσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ, διαπιστώθηκαν τα εξής: ότι τηρήθηκαν όλες οι νόμιμες διαδικασίες.

5.2.4 Έγινε έλεγχος της ορθής καταχώρησης στα βιβλία των λιανικών πωλήσεων από τα αθροίσματα «Ζ» των φορολογικών ταμειακών μηχανών, των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, των χονδρικών πωλήσεων από τα οικεία τιμολόγια πώλησης και γενικά των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων, ως εξής:

Για τη διαχειριστική περίοδο από 2002 έως..... : διάστημα
από 12.2.02 Έως 22.2.02

Για τη διαχειριστική περίοδο από 2003 έως..... : διάστημα
από 2.1.03 Έως 11.1.03

Για τη διαχειριστική περίοδο από 2004 έως: :διάστημα
από 2.1.04 Έως 12.1.04

Για τη διαχειριστική περίοδο από..... έως.....: διάστημα από.....Έως.....

Για τη διαχειριστική περίοδο από..... έως.....: διάστημα από.....Έως.....

Από τον παραπάνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχουν διαφορές.

5.2.5 Έγινε έλεγχος της έκδοσης αντίστοιχων τιμολογίων πώλησης ή αποδείξεων λιανικής πώλησης και γενικώς φορολογικών στοιχείων αξίας για τα εκδοθέντα δελτία αποστολής ως και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά, ως εξής:

Για τη διαχειριστική περίοδο από 2002 έως: διάστημα από 2.1.02 Έως 12.1.04 Για τη
διαχειριστική περίοδο από 2003 έως : από 12.1.03 Έως 11.1.03

Για τη διαχειριστική περίοδο από 2004 έως.....: διάστημα από 2.1.04 Έως 12.1.04

Για τη διαχειριστική περίοδο απόέως : διάστημα από Έως

Για τη διαχειριστική περίοδο απόέως.....: διάστημα από..... Έως

Από τον παραπάνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχουν διαφορές για τα έσοδα που προκύπτουν από τα υπάρχοντα συμφωνητικά εκδόθηκαν αντίστοιχα τιμολόγια αξίας

5.2.6 Έγινε έλεγχος ύπαρξης νόμιμων δικαιολογητικών των επιστροφών και εκπτώσεων που αφορούν τα έσοδα, ως εξής:

Για τη διαχειριστική περίοδο από έως : διάστημα από Έως

Για τη διαχειριστική περίοδο από..... έως : διάστημα από Έως.....

Για τη διαχειριστική περίοδο από..... έως : διάστημα από Έως.....

Για τη διαχειριστική περίοδο από..... έως : διάστημα από Έως

Για τη διαχειριστική περίοδο από..... έως : διάστημα από Έως.....

Από τον παραπάνω έλεγχο διαπιστώθηκε

5.2.7 Έγινε έλεγχος της έκδοσης αντίστοιχων στοιχείων εσόδων σε σχέση με τις καταχωρήσεις στα πρόσθετα βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με το άρθρο 10 του ΚΒΣ ή με Υπουργικές Αποφάσεις, ως εξής:

Για τη διαχειριστική περίοδο από έως : διάστημα από Έως

Για τη διαχειριστική περίοδο από..... έως : διάστημα από Έως.....

Για τη διαχειριστική περίοδο από..... έως : διάστημα από Έως.....

Για τη διαχειριστική περίοδο από..... έως : διάστημα από Έως

Για τη διαχειριστική περίοδο από..... έως : διάστημα από Έως.....

Από τον παραπάνω έλεγχο διαπιστώθηκε

5.2.8 Επειδή τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα έγινε επαλήθευση των αθροίσεων εσόδων στα βιβλία, ως εξής:

Για τη διαχειριστική περίοδο από έως : μήνας.....

Για τη διαχειριστική περίοδο από..... έως : μήνας.....

Για τη διαχειριστική περίοδο από..... έως..... : μήνας.....

Για τη διαχειριστική περίοδο από..... έως..... : μήνας.....

Για τη διαχειριστική περίοδο από..... έως..... : μήνας.....

Από την παραπάνω επαλήθευση διαπιστώθηκε

5.2.9 Έγινε έλεγχος της ορθής καταχώρησης στα βιβλία των αγορών με βάση τα τιμολόγια και τις διασαφήσεις εισαγωγής, ως εξής:

Για τη διαχειριστική περίοδο από 2002 έως.....: διάστημα από 3.4.02 Έως 7.6.02

Για τη διαχειριστική περίοδο από 2003 έως.....: διάστημα από 1.2.03 Έως 20.3.03

Για τη διαχειριστική περίοδο από 2004 έως.....: διάστημα από 23.3.04 Έως 1.5.04

Για τη διαχειριστική περίοδο από.....έως.....: διάστημα από Έως.....

Για τη διαχειριστική περίοδο από.....έως.....: διάστημα από Έως.....

Από τον παραπάνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχουν διαφορές.

5.2.10 Έγινε έλεγχος ύπαρξης νόμιμων δικαιολογητικών των επιστροφών, εκπτώσεων καθώς ειδικών εξόδων που αφορούν τις αγορές, ως εξής:

Για τη διαχειριστική περίοδο από έως : διάστημα από Έως.....

Για τη διαχειριστική περίοδο από έως : διάστημα από Έως

Για τη διαχειριστική περίοδο από έως : διάστημα από Έως

Για τη διαχειριστική περίοδο από έως : διάστημα από Έως

Για τη διαχειριστική περίοδο από έως : διάστημα από Έως

Από τον παραπάνω έλεγχο διαπιστώθηκε

5.2.11 Έγινε έλεγχος των αγορών με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία δελτία αποστολής ή και στις τυχόν φορτωτικές, ως εξής:

Για τη διαχειριστική περίοδο από έως : διάστημα από Έως.....

Για τη διαχειριστική περίοδο από έως : διάστημα από Έως.....

Για τη διαχειριστική περίοδο από έως : διάστημα από Έως

Για τη διαχειριστική περίοδο από έως : διάστημα από Έως

Για τη διαχειριστική περίοδο από έως : διάστημα από Έως

Από τον παραπάνω έλεγχο διαπιστώθηκε

...Δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.

5.2.12 Επειδή τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα έγινε επαλήθευση των αθροίσεων αγορών στα βιβλία, ως εξής:

Για τη διαχειριστική περίοδο απόως..... : μήνας

Για τη διαχειριστική περίοδο απόέως : μήνας

Για τη διαχειριστική περίοδο απόέως..... : μήνας.....

Για τη διαχειριστική περίοδο απόέως..... : μήνας.....

Για τη διαχειριστική περίοδο απόέως..... : μήνας.....

Από την παραπάνω επαλήθευση διαπιστώθηκε

5.2.13 Από τον έλεγχο αν έγινε χρήση αναπτυξιακών νόμων κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους και αν για τις παραγωγικές επενδύσεις και αφορολόγητες κρατήσεις εφαρμόστηκαν οι κείμενες διατάξεις, διαπιστώθηκαν τα εξής:

...Δεν έγινε χρήση αναπτυξιακών νόμων

5.2.14 Από τον έλεγχο αν υφίστανται υπερτιμολογήσεις ή υποτιμολογήσεις κατά το άρθρο 39 του ν.2238/94, στις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Δεν διαπιστώθηκαν υπερτιμολογήσεις ή υποτιμολογήσεις.

5.2.15 Από τον έλεγχο αν εφαρμόστηκαν οι ισχύουσες διατάξεις για την αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Δεν διαπιστώθηκαν υπερτιμολογήσεις ή υποτιμολογήσεις.

ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

5.2.16 Από τον έλεγχο αν υφίστανται παραβάσεις **Κ.Β.Σ.** ή άλλα έγγραφα ή στοιχεία για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Δεν υπάρχουν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ή άλλα έγγραφα και στοιχεία για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους. Με το υπ'αρ. Πρωτ. 3000/20.4.05 έγγραφο μας ζητήσαμε πληροφορίες από το Σ.Δ.Ο.Ε. και την Α'ΔΟΥ Αθηνών. Το Σ.Δ.Ο.Ε. με το υπ'αρ. 13809/26.4.2005 έγγραφο του μας απάντησε ότι δεν υπάρχουν παραβάσεις, κατασχεθέντα ή παραληφθέντα στοιχεία. Επίσης η Α'ΔΟΥ Αθηνών με το υπ'αρ. 14618/13.5.2005 έγγραφο της και ύστερα από επιτόπιο έλεγχο μας δήλωσε ότι δεν υπάρχουν παραβάσεις Κ.Β.Σ., δελτία πληροφοριών και επισχεθέντα για τις χρήσεις που ελέγχουμε.

5.2.17 Από τον έλεγχο ύπαρξης τυχόν διασταυρωτικών στοιχείων ή δελτίων πληροφοριών ή καταστάσεων της Γ.Γ.Π.Σ. ή λοιπών στοιχείων από Οργανισμούς, Τράπεζες, Συνεταιριστικές Οργανώσεις και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές, διαπιστώθηκαν τα εξής-

Δεν υπήρξαν τέτοιες περιπτώσεις .

ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΠΛΑΣΤΩΝ Η ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΛΗΨΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

5.2.18 Από τον έλεγχο τυχόν στοιχείων, καταστάσεων ή πληροφοριών και των δεδομένων των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. για τυχόν έκδοση πλαστών ή/και εικονικών ή/και για λήψη εικονικών ή για νόθευση φορολογικών στοιχείων, καθώς και των φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερα αυτών με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευση τους, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Δεν προέκυψε η ύπαρξη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

5.2.19 Από τον έλεγχο του τρόπου διακίνησης των αγαθών και έκδοσης των προβλεπόμενων στοιχείων διακίνησης και μεταφοράς (δελτία αποστολής, φορτωτικές), της δυνατότητας παραγωγής, αποθήκευσης και διακίνησης αγαθών που περιγράφονται στα μεγάλης ιδίως αξίας φορολογικά στοιχεία, καθώς και ύπαρξης ανάλογων επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων ή εξοπλισμού, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.

5.2.20 Έγιναν δειγματοληπτικά διασταυρωτικές επαληθεύσεις των πρωτότυπων (ληφθέντων) φορολογικών στοιχείων με τα αντίστοιχα στελέχη για τα παρακάτω στοιχεία:

Δεν υπάρχουν τέτοιες περιπτώσεις για να γίνουν διασταυρωτικοί έλεγχοι. Από τις ανωτέρω διασταυρωτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκαν τα εξής:

Δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.

5.2.21 Από τον έλεγχο των εμφανιζόμενων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Δεν υπάρχουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

5.2.22 Από τον έλεγχο των εμφανιζόμενων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Δεν υπάρχουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

5.3 ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟΥ 3 ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05

5.3.1 Έγινε έλεγχος Ταμείου για τη διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών για κάθε ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, ως εξής:

Διαχειριστική περίοδο από 22.1.02 έως :31.12.03 διάστημα από 1.12 Έως31.12.03

Διαχειριστική περίοδο από 1.1.04 έως 31.12.04 διάστημα από 1.12 Έως 31.12.04

Διαχειριστική περίοδο από..... έως..... διάστημα από..... Έως.....

Διαχειριστική περίοδο από..... έως..... : διάστημα από..... Έως.....

Διαχειριστική περίοδο από..... έως..... : διάστημα από..... Έως.....

Από τον παραπάνω έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής

Δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.

5.3.2 Έγινε έλεγχος Αξιογράφων για τη διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών για κάθε ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, ως εξής:

Διαχειριστική περίοδο από..... έως..... : διάστημα από..... Έως.....

Από τον παραπάνω έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής

Δεν υπάρχουν αξιογράφα.

5.3.3 Έγινε επαλήθευση αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου Αποθήκης συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου για τα εξής επιλεγέντα είδη ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο:

Διαχ/κή περίοδος από.....έως.....: Είδη :Α Β Γ.....

Διαχ/κή περίοδος από.....έως.....: Είδη :ΑΒ Γ.....

Διαχ/κή περίοδος από.....έως.....: Είδη :Α..... Β Γ.....

Από την επαλήθευση αυτή διαπιστώθηκαν τα εξής: Δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης.

5.3.4 Έγινε έλεγχος κλειστής αποθήκης για τα εξής επιλεγέντα είδη ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο:

Διαχ/κή περίοδος από 1.1 έως 15.1.03 : Είδη :Α Αναπηρ. αμάξι Β πιεσόμετρο ψηφιακό

Διαχ/κή περίοδος από 1.1 έως 15.1.04 : Είδη :Α καθετήρας σιλ. Β riester1360

Διαχ/κή περίοδος από.....έως.....: Είδη :ΑΒ

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκαν τα εξής: Δεν υφίστανται διαφορές.

5.3.5 Έγινε έλεγχος της ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων για τα εξής επιλεγέντα είδη ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο για κάθε αποθηκευτικό χώρο: Αποθηκευτικός χώρος Α: Διαχ/κή περίοδος από 22.1.01 έως 31.12.03 : Είδη :Α sorbact κλίνης 80*120*30 Β 50Γ03017*9

Διαχ/κή περίοδος από 1.1.04 έως 31.12.04 : Είδη :Α τιμπο μάλλινο θρμ. Β leucoplast 47722

Διαχ/κή περίοδος από.....έως.....: Είδη :Α.....Β.....

Διαχ/κή περίοδος από.....έως.....: Είδη :Α.....Β.....

Διαχ/κή περίοδος από.....έως.....: Είδη :Α.....Β

Από τον παραπάνω έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής: Δεν προέκυψαν διαφορές.

5.3.6 Έγινε έλεγχος των αθροίσεων εσόδων — αμοιβών και δαπανών για όλο το διάστημα κάθε ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου (μόνο επί ελεύθερων επαγγελματιών) και διαπιστώθηκε

5.3.7 Έγινε έλεγχος σε κάθε ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο:

- Κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τις 300.000 δραχμές ή τα 881 ευρώ. Εξαιρετικά, ελέγχθηκαν ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου Ι του άρθρου 31 του ν.2238/94, καθώς και τα έξοδα και οι δαπάνες των λογαριασμών 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού», 63 «φόροι-τέλη» και 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» του Ε.Γ.Λ.Σ. και οι αποσβέσεις παγίων και επισφαλών απαιτήσεων.
- Όλων γενικά των δαπανών, ανεξαρτήτως ποσού (επί ελεύθερων επαγγελματιών).
- Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν στηρίζονται σε προβλεπόμενα από τις οικείες διατάξεις δικαιολογητικά και δεν εκτέστηκαν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις οι δαπάνες που αναφέρονται ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο και ανά λογαριασμό στον παρακάτω Συγκεντρωτικό Πίνακα Λογιστικών Διαφορών:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2004	2005	
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ			
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ. 60)			
Αμοιβές και έξοδα <i>Τρίτων</i> (Λ. 61)			
Παροχές τρίτων (Λ. 62)			
Φόροι-τέλη (Λ. 63)			
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)			
Τόκοικαισυναφή έξοδα (Λ. 65)			
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων (Λ. 66)			
Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (Λ. 68)			
Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (Λ. ί			
Λοιπές λογιστικές διαφορές	33.848,85	11.475,41	
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	33.848,85	11.475,41	
ΕΛΕΓΧΟΥ	33.848,85	11.475,41	

Επισυνάπτεται κατάσταση Λογιστικών Διαφορών, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά οι πιο πάνω διαπιστωθείσες Λογιστικές Διαφορές καθώς και οι λόγοι για τους οποίους δεν αναγνωρίζεται η έκπτωση των οικείων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσας έκθεσης.

5.3.8 Έγινε έλεγχος αν, επί Τεχνικών επιχειρήσεων, προσδιορίστηκαν ορθά τα καθαρά κέρδη κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, σύμφωνα με τις κείμενες κατά περίπτωση διατάξεις, και διαπιστώθηκαν τα εξής:

5.3.9 Έγινε επαλήθευση, σε κάθε ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, στους λογαριασμούς «Γενικής Εκμετάλλευσης» και «Αποτελεσμάτων Χρήσης» της ορθής καταχώρησης των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών από το Γενικό και τα Αναλυτικά Καθολικά, καθώς και έλεγχος τυχόν καταχώρησης σ' αυτούς ποσών από μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς ή προβλέψεων μη εκπεστέων ή αντιλογισμών, και διαπιστώθηκαν τα εξής:

Έγινε έλεγχος και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.

5.3.10 Η επιχείρηση έχει ελεγχθεί από Ορκωτό Ελεγκτή και γενικά από αναγνωρισμένη Ελεγκτική Εταιρία, για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους
Από το σχετικό πιστοποιητικό και έκθεση ελέγχου του ορκωτού λογιστή.....

5.3.11 Έγινε έλεγχος (επί τήρησης βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου) για να διαπιστωθεί αν υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής, στα παρακάτω επιλεγέντα ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο παραγόμενα είδη:
Διαχ/κή περίοδος από.....έως.....: Είδη :Α.....Β.....
Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκαν τα εξής:

Δεν τηρείται.

Επίσης, έγινε έλεγχος αν σε κάποιο από τα παραγόμενα είδη υπάρχει αδικαιολόγητα μεγάλη φήλα και διαπιστώθηκε ότι

**Β. ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ
ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4 ΤΗΣ ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/Α**

Πέραν των πιο πάνω υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων έγιναν με βάση το άρθρο 4 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 και οι ακόλουθες πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με τις αντίστοιχες κατά περίπτωση διαπιστώσεις:

7. ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ - ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω.

1. Τα έσοδα που πραγματοποιήσε η ελεγχόμενη προέρχονται από την πώληση ιατρικών ειδών, χονδρικής και λιανικής και για όλες τις περιπτώσεις εξεδόθησαν τα ανάλογα στοιχεία.
2. Οι αγορές εισάγονται από τρίτες χώρες και σε ένα μικρό ποσοστό περίπου 2% ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αλλά και από την εσωτερική αγορά. Από τον έλεγχο που έγινε δε διαπιστώθηκαν διαφορές.
3. Όλες οι δαπάνες καλύπτονται από τα νόμιμα δικαιολογητικά εκτός απ'αυτές που αναφέρονται στο κεφάλαιο των λογιστικών διαφορών.
4. Ο συντελεστής μικτού κέρδους και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις δεν εμφανίζει ιδιαίτερες διακυμάνσεις.
5. Ο προβλεπόμενος από τους πίνακες του Υπουργ. Οικονομικών συντελεστής καθαρούκέρδους είναι
6. Έγινε έλεγχος του ταμείου δεν διαπιστώθηκαν διαφορές, το δε υπόλοιπο στις 24.5.05 €18.159,27 κρίνεται ικανοποιητικό.

8. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σύμφωνα με τα όσα αναλυτικά που αναφέρονται στην παρούσα έκθεση και μετά τις διαπιστώσεις που προέκυψαν από τον ουσιαστικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν από την ελεγχόμενη, δεν διαπιστώθηκαν παραλείψεις και άλλες παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που να καθιστούν αδύνατο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ο έλεγχος δέχεται τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης μετά την προσθήκη των λογιστικών διαφορών, όπως αυτές προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο.

9.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

1. χρήση 22.1.2002-31.12.2003 κ.κ. βάση δήλωσης € -159.874,02
λογιστ. Διαφορές ελέγχου € 33.848,85
σύνολο φορολ. Κερδών € 193.722,87

2. χρήση. 1.2004-31.12.2004 κ.κ. βάση δήλωσης € 109.607,37
λογιστ. Διαφορές ελέγχου € 11.475,41
σύνολο φορολ. Κερδών € 121.082,78

10.ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ

Έγινε έλεγχος των φορολογικών αντικειμένων και συντάχθηκαν ιδιαίτερες εκθέσεις ελέγχου.

1. Φ.Π.Α.
2. Φ.Μ.Υ.
3. Ελευθερών επαγγελματιών

11. ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ

1. Κατάσταση Λογιστικών Διαφορών
2. Πρωτόκολλο ταμείου
3. Αποτίμηση
4. Κλειστή Αποθήκη

Μαρούσι / /2005

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΠΕΚ Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ Ο ΕΠΟΠΤΗΣ ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ