



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΔΥΤΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ**

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ

**ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΜΑΘΗΜΑΤΟΣ
ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ**

**Δρ. ΚΑΡΤΑΛΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ
ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ**

«ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΕ»

1.1 Ποιες επιχειρήσεις ελέγχονται

Αναμφίβολα είναι αδύνατο οι φορολογικές αρχές να ελέγξουν όλες τις επιχειρήσεις των αρμοδιοτήτων τους διότι δεν υπάρχει επάρκεια ελεγκτικού προσωπικού αλλά και απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής. Έτσι ελέγχεται ένα μέρος των επιχειρήσεων με βάσει κριτήρια όπως:

- Ουσιαστικές παραβάσεις Κ.Β.Σ
- Δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία φοροδιαφυγής
- Επιστροφές Φ.Π.Α. μεγάλων ποσών
- Η μη πραγματοποίηση αυτοπεραίωσης
- Εκπρόθεσμες διακοπές
- Απώλεια Βιβλίων στοιχείων ΦΤΜ ή φορολογικών μηχανισμών
- Αδικαιολόγητες μεγάλες διαφορές στα στοιχεία δηλώσεων κυρίως ΦΠΑ Εισοδήματος αλλά και καταστάσεων αρ. 20 Π.Δ. 186/92.

Μετά την έκδοση της ΠΟΛ 1178/2011 καθορίστηκαν τα κριτήρια και οι κανόνες επιλογής υποθέσεων για έλεγχο όπως επίσης και θεσμοθετήθηκε ένα σύστημα μοριοδότησης αυτών.

Η επιλογή των υποθέσεων πλέον πραγματοποιείται αυτοπονημένα με την υιοθέτηση 85 κριτηρίων επιλογής των υποθέσεων για έλεγχο που μπορούν να κατηγοριοποιηθούν στις εξής κατηγορίες:

- Ουσιαστικές παραβάσεις στην τήρηση βιβλίων
- Ουσιαστικές παραβάσεις στην έκδοση ή λήψη στοιχείων
- Δελτία πληροφοριών υπηρεσιών για φοροδιαφυγή
- Παραβάσεις Ν2859/00 ΦΠΑ
- Μη υποβολή δηλώσεων Εισοδήματος ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων
- Συναλλαγές μέσω διαδικτύου
- Εφαρμογή διατάξεων αναπτυξιακών νόμων
- Συσσωρευμένες ζημιές
- Αγοραπωλησίες ακινήτων

Όλα τα ανωτέρω επεξεργάζονται από το νέο σύστημα Elenxis από το οποίο πραγματοποιείται η στόχευση και η επιλογή της υπόθεσης βάση πάντα τη μοριοδότηση που προκύπτει από τα ανωτέρω κριτήρια.

1.2 . Τύπος διενέργειας φορολογικού ελέγχου

Πριν την εφαρμογή των διατάξεων του νέου Κώδικα διοικητικής διαδικασίας (Ν.4174/2013) οι φορολογικοί έλεγχοι ταξινομούνταν σε τρεις κατηγορίες

- Προληπτικό

Έλεγχος με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων φορολογικής νομοθεσίας ανεξαρτήτου φορολογικού αντικειμένου καθώς και την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων από την άποψη της πληρωμής τους. Ο έλεγχος αυτός πραγματοποιούνταν από τις αρμόδιες αρχές χωρίς καμία γνωστοποίηση στο φορολογούμενο στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή στη διακίνηση με στόχο να αποτρέψει τις παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

- Προσωρινό

Προσωρινός έλεγχος διενεργούνταν από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές συνήθως για ένα φορολογικό αντικείμενο όπως πχ ΦΠΑ (κυρίως). Αφορούσε γρήγορη και ευέλικτη διαδικασία με έκδοση προσωρινής πράξης στα δεδομένα της οποίας καλούνταν να συμφωνήσεις ο φορολογούμενος μετά την επίδοσή της και με το δικαίωμα της κλήσης σε ακρόαση.

- Τακτικό

Ο τακτικός έλεγχος διενεργούνταν με βάση τις διατάξεις άρθρου 66 του Ν2238/94 ΚΦΕ και θα ήταν οριστικός ενώ αφορούσε όλα τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και τέλη και εισφορές.

Με το νέο κώδικα διοικητικής διαδικασίας Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα η φορολογική διοίκηση που διενεργεί η φορολογική διοίκηση μπορεί να είναι επιτόπιος (στην έδρα της επιχείρησης) ή να διεξάγεται από το γραφείο της φορολογικής αρχής επίσης μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός.

- Έλεγχος γραφείου

Τα αρμόδια όργανα διενεργούν έλεγχο γραφείου με βάση τα δεδομένα που έχει η φορολογική αρχή στη διάθεσή της με άλλα λόγια με βάση τις δηλώσεις τα αρχεία διασταυρώσεων του συστήματος TAXIS τα έγγραφα που υπέβαλε ο φορολογούμενος και ότι

- Επιτόπιος έλεγχος

Ο επιτόπιος έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης κατά το επίσημο ωράριο της λειτουργίας αυτής ή εκτός ωραρίου εάν έτσι προκύπτει από τη δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης με μνεία ειδική που θα αναγράφεται στην εντολή ελέγχου.

Πλήρης και μερικός φορολογικός έλεγχος.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν4174/13 (ΚΦΔ) έχουμε δύο κατηγορίες φορολογικού ελέγχου με βάση τα φορολογικά αντικείμενα που ελέγχουμε. Τον πλήρη και τον μερικό φορολογικό έλεγχο. Οποσδήποτε το είδος του φορολογικού ελέγχου αναγράφεται στην εκδοθείσα εντολή ελέγχου.

- Μερικός φορολογικός έλεγχος

Ο μερικός φορολογικός έλεγχος δεν αναφέρεται σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα αντίθετα αφορά κάποια ή ένα από αυτά. ΠΧ : ΦΠΑ ή Εισόδημα.

- Πλήρης φορολογικός έλεγχος

Ο πλήρης φορολογικός έλεγχος διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα όπως και για τις εισφορές και τέλη και νοείται ως οριστικός.

Σε περίπτωση που έχουμε πλήρη φορολογικό έλεγχο (ανάλυση στην επόμενη ενότητα) υπάρχει έγγραφη γνωστοποίηση στην επιχείρηση σε προηγούμενο διάστημα πριν την έναρξη δηλ. του ελέγχου και της πραγμάτωσης των επαληθεύσεων .

1.3 Φορολογικός Έλεγχος Α.Ε..

Ο φορολογικός έλεγχος των νομικών προσώπων και ειδικά των Α.Ε. αναφέρεται στη συλλογή όλων των στοιχείων και των πληροφοριών έτσι ώστε να υπάρξει η πραγματική οικονομική κατάσταση και εικόνα της οντότητας.

Αρχικό στάδιο είναι η δημιουργία φακέλου του ελέγχου της οντότητας με στοιχεία που αφορούν ότι σχετίζεται με αυτή (καταστατικά δημοσιεύσεις δηλώσεις βιβλία στοιχεία παραστατικά πληροφορίες διασταυρώσεις πληροφορικά δελτία κλπ) έτσι ώστε να προσδιοριστούν εκ νέου τα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων αυτής.

1.3.1 Προετοιμασία ελέγχου Α.Ε.

Μετά την έκδοση της εντολής του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της φορολογικής αρχής στην οποία αναγράφεται όπως ήδη αναφέρθηκε

- ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης της εντολής,
- το είδος του ελέγχου,
- το αντικείμενο του ελέγχου
- η ελεγχόμενη περίοδος (χρήση)
- το κριτήριο της επιλογής
- η διάρκεια του ελέγχου
- ο ελεγκτής λαμβάνει αυτήν και ασφαλώς την εντολή να τη διεκπεραιώσει.

Στο πρώτο στάδιο με βάση τα δεδομένα της εντολής ο ελεγκτής προετοιμάζει το φάκελο της υπόθεσής του με όλα τα στοιχεία και τις πληροφορίες που μπορεί να συλλέξει.

Τα βασικά στοιχεία του φακέλου είναι τα εξής :

- Υποβληθείσες δηλώσεις, δημοσιευμένοι ισολογισμοί, αποτελέσματα χρήσεως, γενική εκμετάλλευση
- Πληροφοριακά στοιχεία

- Διασταυρωτικά στοιχεία
- Στοιχεία μητρώου
- Πληροφορικά δελτία
- Απαντητικά έγγραφα διασταυρώσεων με άλλες υπηρεσίες πχ ασφαλιστικές εισφορές από ΙΚΑ κλπ
- Στοιχεία θεώρησης της οντότητας από ηλεκτρονικά αρχεία ΚΒΣ
- Εκθέσεις προγενέστερων ελέγχων
- Υπολογισμός βασικών αριθμοδεικτών και μελέτη αυτών

Μετά τη μελέτη όλων των δεδομένων του φακέλου της επιχείρησης συντάσσεται ερωτηματολόγιο το οποίο απευθύνεται στους εκπρόσωπο της επιχείρησης και υποβάλλεται κατά την πρώτη μέρα του ελέγχου.

Οι ερωτήσεις μπορεί να αφορούν τα πάντα για την επιχείρηση και είναι προσαρμοσμένες στη φύση του αντικειμένου της δραστηριότητας της αλλά και στα δεδομένα του ήδη συγκροτηθέντος φακέλου.

1.3.2 Διαδικασία ελέγχου

Μετά τη συγκρότηση του φακέλου της επιχείρησης ο υπάλληλος που ανέλαβε την ευθύνη της διεκπεραίωσης της εντολής ελέγχου είναι υποχρεωμένος όταν μεταβεί στην έδρα των εγκαταστάσεων της επιχείρησης να επιδείξει το δελτίο της αστυνομικής του ταυτότητας αλλά και την εντολή ελέγχου πριν την έναρξη του ελέγχου.

Την πρώτη μέρα του ελέγχου ο υπάλληλος είναι υποχρεωμένος

- Να θεωρήσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης
- να ελέγξει και να συντάξει Πρωτόκολλο ταμείου της ΑΕ
- να ελέγξει και να συντάξει Πρωτόκολλο χρεογράφων της ελεγχόμενης επιχείρησης..

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου με βάση τις διατάξεις Κ.Φ.Δ. ο ελεγκτής έχει το δικαίωμα

- ✓ Να ζητήσει από το φορολογούμενο κάθε βιβλίο στοιχείο ή πληροφορία της επιχείρησης
- ✓ Να ζητήσει οποιαδήποτε πληροφορία από κάθε δημόσια αρχή ή ιδιωτική επιχείρηση που είναι χρήσιμη στο ελεγκτικό του έργο
- ✓ Να καλέσει οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητήσει από αυτό πληροφορίες εάν αυτό κριθεί αναγκαίο για τη διευκόλυνση του ελεγγείου.

- ✓ Να ενεργήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία φορολογουμένων διαφορετικής φορολογικής αρμοδιότητας προκειμένου να διαπιστώσει την ακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης εταιρείας.

1.3.3 Ελεγκτικές επαληθεύσεις

Οι ανέλεγκτες Α.Ε. δίνате να ελεγχτούν βάσει των επαληθεύσεων των διατάξεων των κατωτέρω:

- ✓ ΠΟΛ 1037/2005
- ✓ ΠΟΛ 1072/2011
- ✓ ΠΟΛ1159/2011

Για τις χρήσεις μετά το 2009 εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ 1037/2005 και στη συνέχεια επίσης εφαρμόζονται οι διαδικασίες Κ.Φ.Δ. (νόμος 4174/2013)

Με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1072/11 ελέγχονται οι ΑΕ μέχρι τη χρήση 2009 και για όριο ακαθαρίστων εσόδων μέχρι 20 εκ ευρώ και στη συνέχεια εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν.4174/2013 Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Για τις ΑΕ που έχουν κλείσει ισολογισμό έως 30/06/20011 εφαρμόζονται για φορολογικό έλεγχο οι διατάξεις ΠΟΛ 1159/11

3.3.3.1. Ελεγκτικές επαληθεύσεις ΠΟΛ 1072/11

3.3.3.1.1. Ελεγκτικές επαληθεύσεις Φορολογίας Εισοδήματος ΠΟΛ 1072/11

Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις αρ 3 πολ1072/11

Α. επαληθεύσεις βάσει στοιχείων του επιτηδευματία

Όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1072/11 Α.Υ.Ο. διενεργούνται τις υπό έλεγχο χρήσεις οι εξής ελεγκτικές επαληθεύσεις :

1. Τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση, για κεντρικό και υποκαταστήματα;
2. Τηρήθηκαν τα βιβλία του κεντρικού και υποκαταστημάτων, συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση;
3. Προσδιορίστηκαν ορθά τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις;
4. Προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη τεχνικών επιχειρήσεων σύμφωνα με τις κείμενες κατά περίπτωση διατάξεις; .
5. Σε ετήσια βάση (επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000,00 €) τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τις Φ.Τ.Μ. συμφωνούν με τις αντίστοιχες καταχωρήσεις στα τηρούμενα βιβλία;

6. Για τις επιστροφές και εκπτώσεις άνω των 3.000 € για κάθε φορολογικό στοιχείο υπάρχουν νόμιμα δικαιολογητικά;
7. Για τις παραγωγικές επενδύσεις και αφορολόγητες κρατήσεις των αναπτυξιακών νόμων, εφόσον έχουν πραγματοποιηθεί, εφαρμόστηκαν οι κείμενες διατάξεις;
8. Από έλεγχο στα αρχεία της Υπηρεσίας μας για ύπαρξη βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών διαπιστώθηκε ότι:
9. Πραγματοποιήθηκαν δαπάνες (ανεξαρτήτως ποσού) για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώριες εταιρίες;
10. Πραγματοποιήθηκαν καταβολές δικαιωμάτων ή αποζημιώσεις (ανεξαρτήτως ποσού) σε εξωχώριες εταιρίες;

B. Επαληθεύσεις βάσει υπηρεσιακών στοιχείων

1. Υφίστανται Παραβάσεις Κ.Β.Σ. στο αρχείο της Υπηρεσίας καθώς και άλλα έγγραφα από τα οποία προκύπτει φοροδιαφυγή ή επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων;.
2. Υφίστανται ελεγκτικές επαληθεύσεις ή διασταυρώσεις από προηγούμενους ελέγχους, Δελτία Πληροφοριών, καταστάσεις ΚΕΠΥΟ, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που σχετίζονται με την ελεγχόμενη επιχείρηση από Οργανισμούς, τράπεζες, Συνεταιριστικές οργανώσεις και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές;

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

Από την αξιοποίηση στοιχείων, καταστάσεων και πληροφοριών, για εκδότες πλαστών ή εικονικών καθώς και λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων, τον έλεγχο μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του ΚΒΣ μεμονωμένων αγορών ή δαπανών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας από προμηθευτές με τους οποίους δεν υπάρχουν συστηματικές συναλλαγές, καθώς και τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερα αυτών με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευσή τους, με ιδιαίτερη έμφαση στον έλεγχο της θεώρησής τους και της ορθής έκδοσής τους κατά τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ ελέγχεται η έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων κατά την ελεγχόμενη χρήση.

Από την συσχέτιση των δαπανών με τις αγορές και τα ακαθάριστα έσοδα ελέγχεται η περίπτωση ανύπαρκτων συναλλαγών, ή η εικονικότητα δαπανών.

Από τον έλεγχο του τρόπου διακίνησης των αγαθών και έκδοσης των προβλεπόμενων στοιχείων διακίνησης και μεταφοράς, καθώς και τον έλεγχο δυνατότητας αποθήκευσης και διακίνησης αγαθών που περιγράφονται στα μεγάλης ιδίως αξίας φορολογικά στοιχεία δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες και παραλείψεις σχετικά με τα εκδοθέντα στοιχεία διακίνησης, και υφίστανται οι αναγκαίες εγκαταστάσεις και ο μηχανολογικός εξοπλισμός για την δυνατότητα αποθήκευσης των εμπορευμάτων και τα μέσα μεταφοράς των διακινηθέντων αγαθών προς τους πελάτες της.

Δ. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ΑΡ. 4 πολ 1072/11)

Όπως ορίζουν οι διατάξεις της περίπτωσης Ε του άρθρου 4 της ΠΟΛ. 1072/11 Α.Υ.Ο. για τις Α.Ε. διενεργούνται οι παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις:

1. Τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά τις τελευταίες δύο (2) εργάσιμες ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.
 2. Από τον έλεγχο των καταχωρήσεων που έγιναν στα τυχόν τηρούμενα πρόσθετα βιβλία, εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση, όπου υφίσταται τέτοια υποχρέωση, κατά τις τελευταίες πέντε (5) εργάσιμες ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, διαπιστώθηκαν διαφορές ;
 3. Από τον έλεγχο της ορθής καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία, της αξίας ,των δικαιολογητικών εσόδων, αγορών για τις δύο (2) πρώτες εργάσιμες ημέρες του δεύτερου δεκαπενθήμερου του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, διαπιστώθηκαν διαφορές ;
 4. Για τα δελτία αποστολής που έχουν εκδοθεί κατά τις δύο (2) τελευταίες εργάσιμες ημέρες του μηνός Δεκεμβρίου, για κάθε έτος, έχουν εκδοθεί αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας, σύμφωνα με τις κατά περίπτωση διατάξεις του Κ.Β.Σ.;
 5. Πραγματοποιήθηκε κλειστή αποθήκη σε ένα τουλάχιστον είδος (υποχρεωτικά σ' όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό σ' όσους πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς) με βάση την τιμή μονάδος ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία ; (Σε επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης)
 6. Για τα παρακάτω δύο (2) (ένα εφόσον δεν τηρείται πλήρης αποθήκη) επιλεγέντα ανά χρήση είδη αποθεμάτων (ίδια για κάθε αποθηκευτικό) με βάση την τιμή μονάδος ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς την ορθή αποτίμησή τους στην απογραφή τέλους χρήσης ;
 7. Έγινε έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 2.000 ευρώ. Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχθηκαν ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, οι δαπάνες κινητής τηλεφωνίας καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/94. Επίσης ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού έξοδα και δαπάνες των λογαριασμών 60, 66, 68, 83.11 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και οι φόροι, τέλη, εισφορές, φορολογικά και λοιπά πρόστιμα, πρόσθετοι φόροι και προσαυξήσεις που δεν εκπίπτουν φορολογικά ;
- Στη συνέχεια τα αποτελέσματα της παραπάνω επαλήθευσης εμφανίζονται σε πίνακες ως συγκεντρωτική κατάσταση λογιστικών διαφορών.
8. Υφίστανται παρατηρήσεις σε υφιστάμενα πιστοποιητικά ή τυχόν εκθέσεις ορκωτών ελεγκτών ή ελεγκτικών εταιριών ;
 9. Από τον έλεγχο αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε. περί υπερτιμολογήσεων- υποτιμολογήσεων, , διαπιστώθηκαν διαφορές ;

10. Από τον έλεγχο της ορθής φορολογικής αναμόρφωσης του λογαριασμού «Αποτελεσμάτων Χρήσεως» ή ορθού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών, διαπιστώθηκαν διαφορές ;

11. Από τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής των διατάξεων για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, όπου αυτό προβλέπεται, διαπιστώθηκαν διαφορές ;

Ε. Πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις αρ .5 πολ 1072/11

Πραγματοποιείται έλεγχος σχετικά με την απόδοση ασφαλιστικών εισφορών, σε εφαρμογή των διατάξεων της υποπερίπτωσης αα΄ της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 – ΦΕΚ 58^Α/23-4-10

Πραγματοποιείται έλεγχος για τυχόν ληξιπρόθεσμες οφειλές

Ε. Έλεγχος κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων αρ 5 πολ 1072/11

Στο αρχείο της υπηρεσίας μας καθώς και στα αρχεία άλλων υπηρεσιών (Εγγραφα ΣΔΟΕ Δυτικής Μακεδονίας κλπ), πραγματοποιείται έλεγχος για το εάν υφίστανται κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία για την ελεγχόμενη επιχείρηση.

1.3.3.1.2. Ελεγκτικές επαληθεύσεις Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών βάσει διατάξεων ΠΟΛ 1072/11

Α. Ελεγκτικές επαληθεύσεις άρθρ. 8 παρ. 3 πολ 1072/2011 . ελέγχεται εάν:

1. Μεταφέρθηκαν σωστά τα δεδομένα των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. ;
2. Τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες και προϋποθέσεις στις περιπτώσεις έκπτωσης επί του τζίρου και στα ειδικά καθεστώτα Φ.Π.Α. διαπιστώθηκαν διαφορές ;
3. Αν για δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ, εκτέσθηκε ο αναλογών ΦΠΑ χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα, διαπιστώθηκαν διαφορές ;
4. Για ποιες δαπάνες αξίας μεγαλύτερης των 2000 ευρώ έχει εκπεσθεί Φ.Π.Α. χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα ;
5. Μεταφέρθηκε για συμψηφισμό πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. χωρίς να υπάρχει δικαίωμα λόγω παραγραφής του κατά τις ισχύουσες διατάξεις ;
6. Διενεργήθηκε διακανονισμός παγίων στοιχείων εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ ;
7. Διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (pro – rata) εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν 1642/1986 (άρθρο 31 Ν.2859/2000);
8. Επί απαλλασσομένων πωλήσεων έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες διαδικασίες και υπάρχουν αντίστοιχα δικαιολογητικά ;

9. Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις, με αναλογούντα Φ.Π.Α. στους συντελεστές 19%. (άρθρα 24, 28 £ 1 και 34 £1 του 2859/2000).

10. Επί πωλήσεων αγαθών σε περιοχές με μειωμένους συντελεστές πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις και τις σχετικές εγκυκλίους για φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας άνω των 3.000,00€ ;

Β. Λοιπές φορολογίες. Ελεγκτικές επαληθεύσεις για τις λοιπές φορολογίες (άρθρο 8 παρ. 4 ΠΟΛ. 1072/2011).

Ελέγχεται εάν:

- 1 Από τον έλεγχο των δοσοληπτικών λογαριασμών 33.07, 33.08, 33.09, 33.10 και 53.14 (Επί βιβλίων Γ' κατηγορίας), διαπιστώθηκαν διαφορές ;
- 2 Από τον έλεγχο της ορθής παρακράτησης και απόδοσης των κατά περίπτωση παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων τελών και εισφορών, διαπιστώθηκαν διαφορές ;
- 3 Από τον έλεγχο του χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ επί της αξίας των εργολαβικών προσύμφωνων για ανέγερση οικοδομών με το σύστημα της αντιπαροχής, των οποίων η σχετική άδεια είχε εκδοθεί μέχρι 31/12/2005 (άρθρο 26 Ν. 3522/2006), διαπιστώθηκαν διαφορές ;
- 4 Από τον έλεγχο σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δηλώσεων Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.), καθώς και την ορθή υποβολή αυτών, διαπιστώθηκαν διαφορές ;

1.3.3.2. Εκλεκτικές επαληθεύσεις ΠΟΛ 1037/05 για Α.Ε.

Α. Πραγματοποιούνται υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση το άρθρο 28 §2 του Ν. 3296/04 (ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004) και τα άρθρα 2 και 3 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (ΦΕΚ Β' 302/8.3.2005) καθώς και τις § 1 και 2 της Α.Υ.Ο. 1051402/1782/ΔΕ-Α' /ΠΟΛ.1081/23.5.2005 (ΦΕΚ Β' 706/25.5.2005), ως εξής:

Έλεγχος πρώτης ημέρας

✓ **Θεώρηση των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων**

Θεώρηση των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων, όπως αυτά εμφανίζονται σε συνημμένη κατάσταση , τα οποία κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου (δεν) βρέθηκαν εμπρόθεσμα ενημερωμένα.

✓ **Έλεγχος Ταμείου**

έλεγχος Ταμείου της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου, από τον οποίο:

- Δεν διαπιστώθηκαν διαφορές, όπως προκύπτει από το συνημμένο στην παρούσα έκθεση Πρωτόκολλο Καταμέτρησης Ταμείου.
- Διαπιστώθηκαν διαφορές, όπως προκύπτει από το συνημμένο στην παρούσα έκθεση φωτοαντίγραφο του Πρωτοκόλλου Καταμέτρησης Ταμείου.

✓ Έλεγχος Αξιόγραφων

Έλεγχος Αξιόγραφων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου, από τον οποίο:

- Δεν διαπιστώθηκαν διαφορές, όπως προκύπτει από το συνημμένο στην παρούσα έκθεση Πρωτόκολλο Καταγραφής Αξιόγραφων.
- Διαπιστώθηκαν διαφορές όπως προκύπτει από το συνημμένο στην παρούσα έκθεση φωτοαντίγραφο του Πρωτοκόλλου Καταγραφής Αξιόγραφων.

✓ Ποσοτική καταμέτρηση

Ποσοτική καταμέτρηση και περαιτέρω αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης, στα παρακάτω βασικά είδη:

Είδος Α.....

Είδος Β.....

Β. Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ΑΡΘ.ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05 Κ'ΠΟΛ.1081/05)

✓ Επαληθεύσεις βάσει Στοιχείων Επιτηδευματία

Έλεγχος τήρησης των βιβλίων και των στοιχείων που προβλέπονται από τον ΚΒΣ

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, για την εξακρίβωση εφαρμογής των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατάξεις των άρθρων 1,2,3,4,7 έως και 16 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), καθώς και από οικείες Υπουργικές Αποφάσεις, διαπιστώθηκε ότι:

1. Έλεγχος τήρησης βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώνεται ότι τα πιο πάνω βιβλία, συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων, κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους:

- Τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ.
- Δεν τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ.

2. Έλεγχος νομίμου σύστασης και μεταβολών της επιχείρησης

Ελέγχθηκε, εάν η λόγω επιχείρηση συστάθηκε νόμιμα και εάν οι τυχόν τροποποιήσεις καλύπτονται νομότυπα και επίσης εάν τηρήθηκαν οι λοιπές προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92

Επαλήθευση ύψους Ακαθαρίστων Εσόδων

Επαλήθευση ορθής καταχώρησης εσόδων

Πραγματοποιείται 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, ανά διαχειριστική περίοδο, ως εξής:

α) Για τη διαχειριστική περίοδο απόέως(π.χ. **1/1/2003** έως **31/12/2003**),

διάστημα απόέωςτου μήνα(π.χ. **από 1 Μαρτίου έως και 15 Μαρτίου**).

Επαλήθευση έκδοσης στοιχείων εσόδων με βάση τα δελτία αποστολής

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, για χρονικό διάστημα:

α) Για τη διαχειριστική περίοδο απόέως(π.χ. **1/1/2003** έως **31/12/2003**),

διάστημα απόέωςτου μήνα(π.χ. **από 1 Μαρτίου έως και 15 Μαρτίου**).

Επαλήθευση επιστροφών - εκπτώσεων

Έγινε έλεγχος ύπαρξης νόμιμων δικαιολογητικών των επιστροφών και εκπτώσεων, ως εξής:

α) Για τη διαχειριστική περίοδο απόέως(π.χ. **1/1/2003** έως **31/12/2003**),

διάστημα απόέωςτου μήνα(π.χ. **από 1 Μαρτίου έως και 15 Μαρτίου**).

Επαλήθευση έκδοσης στοιχείων εσόδων από πρόσθετα βιβλία

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:

α) Για τη διαχειριστική περίοδο απόέως(π.χ. **1/1/2003** έως **31/12/2003**),

διάστημα απόέωςτου μήνα(π.χ. **από 1 Μαρτίου έως και 15 Μαρτίου**).

- Από τον παραπάνω έλεγχο **δεν διαπιστώθηκαν** παρατυπίες ή παραλείψεις¹.

Επαλήθευση αθροίσεων εσόδων

Δεν πραγματοποιείται στις ΑΕ μη μηχανογραφικά βιβλία

Επαλήθευση των αγορών με βάση τις ποσότητες

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

α) Για τη διαχειριστική περίοδο απόέως(π.χ. **1/1/2003 έως 31/12/2003**),

διάστημα απόέωςτου μήνα(π.χ. **από 1 Μαρτίου έως και 15 Μαρτίου**).

Επαλήθευση των αθροίσεων αγορών

Δεν πραγματοποιείται η επαλήθευση για μηχανογραφικά βιβλία.

Έλεγχος παραγωγικών επενδύσεων και αφορολόγητων κρατήσεων αναπτυξιακών νόμων.

- Πραγματοποιείται επαλήθευση εάν ελεγχόμενη Ανώνυμη Εταιρεία κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους **δεν έκανε χρήση διατάξεων αναπτυξιακών νόμων.**

- Εάν η ελεγχόμενη Ανώνυμη Εταιρεία ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, **έκανε χρήση διατάξεων του αναπτυξιακών νόμου**, τότε ελέγχεται

Διαχειριστική περίοδος από έως Ποσό Νόμος

Επιπλέον ελέγχεται εάν ο σχηματισμός των αφορολόγητων αποθεματικών, καθώς και οι παραγωγικές επενδύσεις που πραγματοποιήθηκαν, έγιναν σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις.

Έλεγχος υπερτιμολογήσεων – υποτιμολογήσεων (άρθρο 39 του ν.2238/1994)

- Από τον έλεγχο διερευνώνται περιπτώσεις υπερτιμολογήσεων ή υποτιμολογήσεων.

Έλεγχος αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων.

- Πραγματοποιείται έλεγχος εάν η ελεγχόμενη Ανώνυμη Εταιρεία για τα ιδιόκτητα ακίνητα, **υπέβαλε δήλωση αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων, και εάν προέκυψαν διαφορές.**

Επαληθεύσεις βάσει Υπηρεσιακών Στοιχείων

Υφιστάμενες παραβάσεις του Κ.Β.Σ. – Δελτία Πληροφοριών

Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία

Πραγματοποιείται έλεγχος ύπαρξης για στοιχεία ελεγκτικών επαληθεύσεων, διασταυρώσεων, δελτίων πληροφοριών ή καταστάσεων της Γ.Γ.Π.Σ. ή λοιπά στοιχεία από Οργανισμούς, Τράπεζες, Συνεταιριστικές Οργανώσεις και λοιπές υπηρεσίες .Η ύπαρξη τους αξιοποιείται ανάλογα.

¹ Σε περίπτωση που διαπιστωθούν σε οποιαδήποτε από τις παραπάνω διαχειριστικές περιόδους παραβάσεις ή παραλείψεις, αυτές αναγράφονται αναλυτικά ανά διαχειριστική περίοδο.

Έλεγχος Έκδοσης Πλαστών ή Εικονικών και Λήψης Εικονικών Φορ/κών Στοιχείων

Αξιοποίηση υφιστάμενων πληροφοριών

Αξιοποίηση Δελτίων Πληροφοριών

Σε περίπτωση διαπίστωσης ύπαρξης υφισταμένων δελτίων πληροφοριών έκδοσης πλαστών ή/και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή/και νόθευσης φορολογικών στοιχείων ή/και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, πραγματοποιείται αξιοποίηση τους και εφαρμόζονται οι αντίστοιχες της περίπτωσης διατάξεις

Αξιοποίηση δεδομένων Συγκεντρωτικών Καταστάσεων άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.

Αξιοποίηση Φορολογικών Στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

Ελέγχεται η υποβολή δήλωσης η ακρίβεια της αλλά και η περίπτωση έκδοση ή λήψης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Διασταυρώσεις – Δειγματοληπτικοί έλεγχοι.

Έλεγχος του τρόπου διακίνησης των αγαθών.

Έλεγχος έκδοσης στοιχείων διακίνησης και μεταφοράς αγαθών.

Πραγματοποιείται έλεγχος έκδοσης των προβλεπόμενων στοιχείων διακίνησης και μεταφοράς (δελτία αποστολής, φορτωτικές), για να διαπιστωθεί εάν αυτά **εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.** και να διερευνηθούν τυχόν παρατυπίες ή παραλύσεις.

Διασταυρωτικές επαληθεύσεις

Πραγματοποιούνται **διασταυρωτικές επαληθεύσεις** των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων με τα αντίστοιχα στελέχη δειγματοληπτικά σε φορολογικά στοιχεία.

Έλεγχος δυνατότητας παραγωγής, αποθήκευσης και διακίνησης αγαθών, καθώς και ύπαρξης εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και εξοπλισμού.

Αξιοποίηση στοιχείων ενδοκοινοτικών συναλλαγών

Έλεγχος ενδοκοινοτικών αποκτήσεων

Αξιοποίηση στοιχείων που ζητήθηκαν από το V.I.E.S σχετικά με την εγκυρότητα των ΑΦΜ/ΦΠΑ των κοινοτικών εμπορών και τις αξίες των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων **δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.**

Έλεγχος ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Πραγματοποιείται διασταύρωση των δεδομένων των υποβληθέντων Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων Ενδοκοινοτικών παραδόσεων (LISTING) με τα δεδομένα των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων και των οικείων δηλώσεων ΦΠΑ και Φορολογίας Εισοδήματος και από την αξιοποίηση στοιχείων που υφίστανται στην υπηρεσία μας και ύστερα από την επιβεβαίωση εγκυρότητας κοινοτικών ΑΦΜ σε συνδυασμό με την επωνυμία τους από τη Δ/νση ΦΠΑ – Τμήμα V.I.E.S ή από υφιστάμενη επιβεβαίωση στο πλαίσιο εξέτασης υποβληθέντος αιτήματος επιστροφής ΦΠΑ.

Γ. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ΑΡΘΡΟ 3 ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05)

Έλεγχος Ταμείου και Αξιόγραφων των Εκκρεμών Διαχ/κών Περιόδων

Έλεγχος Ταμείου

Πραγματοποιείται έλεγχος Ταμείου για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών για κάθε ελεγχόμενη εκκρεμή διαχειριστική περίοδο και για χρονικό διάστημα κάθε διαχειριστικής περιόδου.

Έλεγχος Αξιόγραφων

Πραγματοποιείται έλεγχος Αξιόγραφων για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών για κάθε ελεγχόμενη εκκρεμή διαχειριστική περίοδο και για χρονικό διάστημα κάθε διαχειριστικής περιόδου..

Επαλήθευση Ποσοτικών Υπόλοιπων των Μερίδων του Βιβλίου Αποθήκης

Πραγματοποιείται επαλήθευση αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου Αποθήκης, των πιο κάτω ειδών, συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου.

Έλεγχος Κλειστής Αποθήκης

-Εάν λόγω του αντικειμένου των εργασιών της επιχείρησης είναι εφικτός ο έλεγχος κλειστής αποθήκης. Με βάση την τιμή μονάδας, την ποσότητα και τη συνολική αξία, επιλέγονται 2 τουλάχιστον είδη στα οποία πραγματοποιήθηκε έλεγχος κλειστής αποθήκης,

Έλεγχος Ορθής Αποτίμησης Απογραφέντων Αποθεμάτων

Εάν η ελεγχόμενη Ανώνυμη Εταιρεία τηρεί βιβλίο Αποθήκης, επιλέγονται για έλεγχο δύο είδη, με βάση την τιμή μονάδας, την ποσότητα και τη συνολική αξία, ανά διαχειριστική περίοδο και ανά αποθηκευτικό χώρο και διαπιστώνεται εάν τα ανωτέρω είδη αποτιμήθηκαν ορθά.

Έλεγχος Βιβλίου Παραγωγής – Κοστολογίου.

Πραγματοποιείται έλεγχος για να διαπιστωθεί αν υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής, καθώς και αν υπάρχει αδικαιολόγητα μεγάλη φύρα για δύο είδη.

Έλεγχος Ορθής Μεταφοράς Αποτελεσματικών Λογαριασμών

Πραγματοποιείται επαλήθευση στους λογαριασμούς "Γενικής Εκμετάλλευσης" και "Αποτελεσμάτων Χρήσης" της ορθής καταχώρησης των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών από το Γενικό Καθολικό και τα Αναλυτικά Καθολικά, καθώς και διαπίστωση τυχόν καταχώρησης σ' αυτούς ποσών από μη αποτελεσματικούς λογαριασμούς ή προβλέψεων μη εκπεστέων ή αντιλογισμών.

Αξιοποίηση Πιστοποιητικών Ορκωτών Ελεγκτών.

εαν η ελεγχόμενη επιχείρηση εμπίπτει στις σχετικές διατάξεις και ελέγχεται από Ορκωτούς Ελεγκτές ή από την αναγνωρισμένη Ελεγκτική Εταιρία αξιοποιούμε τι σχετικό πιστοποιητικό ελέγχου προκύπτει ότι:

Έλεγχος για τον Προσδιορισμό Καθαρών Κερδών Τεχνικών Επιχειρήσεων.

Πραγματοποιείται έλεγχος για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της ελεγχόμενης επιχείρησης και διαπιστώνουμε εάν **τα καθαρά κέρδη έχουν προσδιοριστεί σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις**.

Έλεγχος Δαπανών Γενικά

Πραγματοποιείται έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τις 300.000 δραχμές ή τα 881 ευρώ, κατά περίπτωση.

Επίσης ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994.

Τέλος 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.

Δ. Πρόσθετες διαπιστώσεις ελέγχου.

Για την ελεγχόμενη επιχείρηση με βάση τα άρθρο 4 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1.3.2005, πέραν των πιο πάνω υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων προβλέπονται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις για κάθε περίπτωση με βάση τα ευρήματα των ανωτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Για το αντικείμενο εργασιών.

[Αναγράφεται το πραγματικό αντικείμενο εργασιών με το οποίο ασχολήθηκε η Ανώνυμη Εταιρεία τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους. Οι κλάδοι στους οποίους δαστηριοποιήθηκε (εμπορικός, βιομηχανικός, τεχνικός ή παροχής υπηρεσιών κ.λ.π.) και οτιδήποτε άλλο χαρακτηρίζει τη δραστηριότητα της επιχείρησης. Αν πρόκειται για βιοτεχνία ή βιομηχανία αναφέρεται **υποχρεωτικά** η ακολουθούμενη παραγωγική διαδικασία καθώς και ο χρησιμοποιούμενος τεχνικός εξοπλισμός της ελεγχόμενης επιχείρησης].

Για τα ακαθάριστα έσοδα

[Αναγράφεται ο τόπος πωλήσεων (εσωτερικό ή εξωτερικό), ο τρόπος (χονδρικά λιανικά) κ.λ.π.]

Για τις αγορές.

[Αναγράφεται η προέλευση των αγορών (εσωτερικό, Ευρωπαϊκή Ένωση, τρίτες χώρες) και οποιαδήποτε άλλη παρατήρηση αφορά τις αγορές και δεν αναφέρθηκε πιο πάνω στο κεφάλαιο των επαληθεύσεων].

Για τις δαπάνες.

(Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη παρατήρηση αφορά τις δαπάνες και δεν αναφέρθηκε πιο πάνω στο κεφάλαιο των επαληθεύσεων ή στο πόρισμα).

Για τις απογραφές.

(Αναγράφεται η μέθοδος αποτίμησης της απογραφής, εάν αυτή ακολουθείται πάγια και οποιαδήποτε άλλη παρατήρηση π.χ. ως προς το είδος κ.λ.π.).

Για το μεικτό κέρδος.

(Γίνεται **υποχρεωτικά** σύγκριση του μικτού κέρδους που προκύπτει από τη κατάσταση αποτελεσμάτων με αυτό που πράγματι επιτυγχάνει στις επί μέρους πωλήσεις της η ελεγχόμενη επιχείρηση. Τυχόν αποκλίσεις αιτιολογούνται. Επίσης εάν υπάρχουν σχετικές πληροφορίες γίνεται σύγκριση με τον Σ.Μ.Κ. ομοειδών επιχειρήσεων. Επί πλέον γίνεται σύγκριση του μικτού κέρδους με το μικτό κέρδος προηγούμενων οριστικών ετών).

Για τα καθαρά κέρδη.

(Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη παρατήρηση αφορά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών ή ιδιαίτερο καθεστώς προσδιορισμού των κερδών αν υπάρχει, οι οικείοι ΜΣΚΚ κ.λ.π.).

Για τις μετατροπές-απορροφήσεις –συγγενεύσεις.

(Αναγράφεται η προέλευση της επιχείρησης και οποιαδήποτε άλλη παρατήρηση σχετικά με μετατροπή της, απορρόφηση, συγχώνευση, καθώς και οι αντίστοιχες ισχύουσες διατάξεις και λοιπά θέματα σχετικά με αυτή).

Εισόδημα α' πηγής από ιδιόχρηση ακινήτων.

(Σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιεί ή παραχωρεί δωρεάν τη χρήση τους και για τα οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιβολής συμπληρωματικού φόρου, προσδιορίζεται η τεκμαρτή αξία μισθώματος ή ιδιοχρησιμοποίησης και συγκρίνεται με τα δηλωθέντα).

Εισόδημα από συμμετοχές.

(Σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει εισοδήματα από συμμετοχές αναφέρονται τυχόν παρατηρήσεις σχετικά με τις εταιρείες που συμμετέχει καθώς και για τα εισοδήματα που αποκτώνται).

Συνδεδεμένες επιχειρήσεις .

(Σε περίπτωση που η επιχείρηση συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα σε άλλες εταιρίες, συγγενείς, συμμετοχικού ενδιαφέροντος , ή έχουν ενιαία διεύθυνση ή κοινή διοίκηση ή έχουν διεταιρικές συναλλαγές αναγράφεται ανάλογα).

φορολογία κερδών και μερισμάτων .

[Σε περίπτωση που η επιχείρηση, ειδικά πολυμετοχική, διανέμει κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, μπορεί να εξετάζεται αν τα μερίσματα που δεν ζητήθηκαν από τους δικαιούχους μετά την πάροδο πενταετίας από τότε που κατέστησαν απαιτητά (ημερομηνία έγκρισης ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση), παραγράφηκαν μετά την πάροδο του διαστήματος αυτού υπέρ του δημοσίου και αποδόθηκαν σ' αυτό].

Λοιπές παρατηρήσεις του ελέγχου.

[Αναγράφονται **υποχρεωτικά** παρατηρήσεις του ελέγχου που προκύπτουν από την ανάλυση των ισολογισμών, την κατάσταση του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης και του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς και από τις Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις επιχειρήσεων που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.). Επί πλέον αναγράφονται **υποχρεωτικά** παρατηρήσεις σχετικά με το μέγεθος, την οργάνωση, το χρόνο ίδρυσης και τις συνθήκες λειτουργίας της ελεγχόμενης επιχείρησης. Επί πλέον προαιρετικά αναγράφονται παρατηρήσεις του ελέγχου για οποιαδήποτε λοιπά θέματα].

Έλεγχος βεβαιωμένων η και ληξιπροθέσμων οφειλών.

Έπειτα από τον έλεγχο που έγινε με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία, **ακολουθήθηκαν οι σχετικές οδηγίες της εγκυκλίου 1010841/652/0016/1.2.05**, συμπληρώθηκε ο σχετικός Πίνακας του οικείου Ειδικού Εντύπου Πληροφοριών Περιουσιακών Στοιχείων (Ε505, Ε506 ανάλογα) με τις απαιτήσεις του οφειλέτη-ελεγχόμενου προς τρίτα πρόσωπα ή προς το Δημόσιο ή προς Επιχειρήσεις του Ευρύτερου Δημόσιου Τομέα ή Πρόσωπα στα οποία έχει χορηγήσει δάνεια και παραδόθηκε στον Επόπτη Ελέγχου.

1.3.3.3 ΕΛΕΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΠΟΛ. 1159/11

1.3.3.3.1 Ελεγκτικές επαληθεύσεις φορολογίας εισοδήματος (ΠΟΛ. 1159/2011).

1. Δαπάνες Μισθοδοσίας

(α) Να ελεγχθεί ότι οι εισφορές στα ασφαλιστικά ταμεία έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί ή υπάρχει νόμιμη απαλλαγή, αλλιώς η αντίστοιχη δαπάνη της μισθοδοσίας δεν είναι εκπεστέα (υποπ. αα' περ. α § 1 άρθρ. 31 Ν.2238/1994).

(β) Να ελεγχθεί ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών. Αλλιώς οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση (υποπ. αα' περ. α § 1 άρθρ. 31 Ν.2238/1994).

(γ) Να ελεγχθεί σε ετήσια βάση ο ορθός υπολογισμός των ασφαλιστικών εισφορών για δύο τουλάχιστον υπαλλήλους και δύο εργάτες της ελεγχόμενης επιχείρησης.

2. Δωρεές

α. Δημόσιο

β. ΟΤΑ

γ. Εθνικό Ταμείο Κοινωνικής Συνοχής

δ. Ημεδαπά Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα

ε. Κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που επιχορηγούνται από τον Κρατικό προϋπολογισμό

στ. Ταμείο αρχαιολογικών πόρων

ζ. Κοινωφελή ιδρύματα

η. Σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες

θ. Ιερούς Ναούς

ι. Ιερές Μονές του Αγίου Όρους

κ. Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, Πατριαρχείο Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, Ιερά Μονή Σινά, Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας.

λ. Ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου

μ. Ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί η συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς.

ν. Ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που διέπονται από τους νόμους 1514/1985 και 3653/2008.

ξ. Ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν συσταθεί νόμιμα.

(Ι) Να ελεγχθεί ότι χρηματικά ποσά που έχουν καταβληθεί λόγω χορηγίας σε δικαιούχους του Ν. 3525/2007 και προς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς δεν μπορούν να ξεπερνούν το 10% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς.

Να ελεγχθεί για όλες τις ανώτερες δωρεές και χορηγίες ότι δεν έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη. Να ελεγχθεί ότι το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν δεν υπερβαίνουν το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτών των ποσών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής χρήσης.

Δεν καταβάλλει χρηματικά ποσά υπό μορφή χορηγιών ή δωρεών σε δικαιούχους του Ν. 3525/2007 και προς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ΝΠΙΔ, που επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς. / Διαπιστώθηκαν διαφορές στα καταβαλλόμενα από την ελεγχόμενη επιχείρηση χρηματικά ποσά υπό μορφή χορηγιών ή δωρεών σε δικαιούχους του Ν. 3525/2007 και προς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ΝΠΙΔ, που επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς και προστέθηκαν στις λογιστικές διαφορές της δηλώσεως και του ελέγχου. .

(ιι) Να ελεγχθεί αν η δωρεά κινητών μνημείων στο Δημόσιο καλύπτεται με αποδοχή που γίνεται με κοινή απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και Πολιτισμού ύστερα από γνώμη του γνωμοδοτικού Συμβουλίου του Υπουργείου Πολιτισμού. Επίσης εάν η αποτίμηση της αξίας του μνημείου έγινε από ειδική εκτιμητική επιτροπή και αποδοχή της αξίας από το δωρητή. Εάν η δωρεά γίνεται σε μνημεία που δεν ανήκουν στο Δημόσιο να ελεγχθεί αν η αποδοχή γίνεται μετά από χρηματική αποτίμηση από την ειδική εκτιμητική επιτροπή του Υπουργείου Πολιτισμού.

Επίσης να ελεγχθούν εάν το ποσό που αφαιρείται δεν υπερβαίνει το 15% του συνόλου καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από τον ισολογισμό της διαχειριστικής χρήσης από τα ακαθάριστα έσοδα της οποίας εκπίπτει και υπάρχει και η γνωμοδότηση της πιο πάνω επιτροπής.

(ιιι) Να ελεγχθεί εάν η αξία των ειδών διατροφής που δωρίζονται από επιχειρήσεις που παράγουν ή εμπορεύονται τέτοια αγαθά προς την Τράπεζα Τροφίμων - Ίδρυμα για την καταπολέμηση της πείνας ισούται προς το κόστος απόκτησης ή παραγωγής των εν λόγω αγαθών και έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο παραστατικό από το άρθρο 14 του ΚΒΣ.

(iv) Να ελεγχθεί η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα Κρατικά και Δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό.

3. Έλεγχος ύψους δωρεών

Να ελεγχθεί ότι τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στα ανωτέρω στ, ζ, η, θ, ι, κ, λ, μ, ν, δεν υπερβαίνουν ποσοστό 10% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς.

Όταν τα ποσά των δωρεών και χορηγιών, με εξαίρεση τις δωρεές προς το Δημόσιο κ.λπ. (ανωτέρω α-ε) υπερβαίνουν τα 290€ ετησίως, δεν αναγνωρίζονται σαν εκπεστέα δαπάνη αν δεν έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα.

4. Ασφάλιστρα

Να ελεγχθεί αν τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, δεν υπερβαίνουν, για καθένα από τους ασφαλιζόμενους, τα 1.500€, καθώς το επιπλέον ποσό δεν εκπίπτει.

5. Δαπάνες αυτοκινήτων

Να ελεγχθεί ότι οι δαπάνες αυτοκινήτων (συντήρηση, λειτουργία, επισκευή, κυκλοφορία, αποσβέσεις και μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο) έχουν εκπεστεί κατά τα ακόλουθα:

α. κατά 70% για επιβατικά έως 1.600 cc

β. κατά 35% για επιβατικά μεγαλύτερα των 1.600 cc (περ. β § 1 άρθρου 31 Ν. 2238/1994).

6. Δεδουλευμένοι τόκοι

Εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι, κάθε είδους, τόκοι δανείων ή πιστώσεων. Εξαιρούνται

(i) τόκοι υπερημερίας για οφειλόμενους φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα προς το δημόσιο και ΝΠΔΔ. (περ. δ § 1 άρθρου 31 Ν. 2238/1994).

(ii) τόκοι δανείων για αγορά μετοχών ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών αν η συμμετοχή μεταβιβάστηκε εντός 2 ετών από τον χρόνο απόκτησης.

(iii) τόκοι δανείων για αγορά μετοχών σε νομικό πρόσωπο που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική του έδρα σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο του άρθρου 51^Α του Ν. 2238/1994 ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς καθώς και οι τόκοι δανείων που καταβάλλονται στις εταιρείες αυτές.

(iv) οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείων που καταβάλλονται ή πιστώνονται σε συνδεδεμένη επιχείρηση του άρθρου 39 παρ3 του Ν. 2238/1994 κατά το μέρος που το συνολικό ύψος δανείων από τις εν λόγω επιχειρήσεις υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά

διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της. Δεν τίθεται περιορισμός έκπτωσης λόγω σχέσης με τα ίδια κεφάλαια για ανώνυμες εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, εταιρείες ειδικού σκοπού, του Ν. 3156/2003 και 3601/2007 με έδρα την Ελλάδα, στις εταιρείες παροχής πιστώσεων του Ν.2937/2001 π.χ ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του Ν.3606/2007 καθώς και για τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα.

Να ελεγχθεί ότι η επιχείρηση δεν εξέπεσε τόκους των περιπτώσεων ι - ιν.

7. Αξία πρώτων υλών

Να ελεγχθεί εάν η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων προϊόντων, στην οποία συμπεριλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς και ασφάλειας (περ. γ § 1 άρθρου 31 Ν. 2238/1994) καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα των οποίων η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο.

8. Φόροι - Τέλη

Να ελεγχθεί ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει φόρους που βαρύνουν τρίτους (π.χ. μετόχους, προσωπικό, κτλ) (περ. ε § 1 άρθρου 31).

9. Αποσβέσεις

Να ελεγχθεί ότι τα ποσοστά αποσβέσεων δεν ξεπερνούν τα προβλεπόμενα από το Π.Δ. 299/2003. Τυχόν επιπλέον αποσβέσεις δεν εκπίπτουν φορολογικά.

10. Δαπάνες βελτιώσεων / προσθηκών σε μισθωμένα ακίνητα

Να ελεγχθεί ότι οι δαπάνες για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Σε περίπτωση κατά την οποία ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με αυτό τον τρόπο είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το Π.Δ. 299/2003 για το ίδιο πάγιο στοιχείο, όταν αυτό είναι ιδιόκτητο, εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το προεδρικό διάταγμα.

11. Μαθηματικά αποθέματα

Εκπίπτουν τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλιστικών εταιριών και τα αποθέματα για την αποκατάσταση του ενεργητικού που, με βάση σύμβαση, θα περιέλθουν στο Δημόσιο ή σε τρίτους (περ. ζ § 1 άρθρου 31).

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

12. Ζημιά από πώληση / κατεδάφιση ακινήτου

(α) Να ελεγχθεί ότι η τιμή πώλησης που λήφθηκε υπόψη για τον υπολογισμό της ζημιάς από πώληση ακινήτου δεν είναι μικρότερη, από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων (περ. η § 1 άρθρου 31). Τυχόν διαφορά δεν εκπίπτει φορολογικά.

(β) Να ελεγχθεί ότι δεν εξέπεσε η αναπόσβεστη αξία των κατεδαφισθέντων κτιρίων (περ. η § 2 άρθρου 31).

13. Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων

Να ελεγχθεί ότι η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σχηματίζεται με ποσοστό 0.5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών. Τυχόν υπερβάλλον ποσό δεν εκπίπτει φορολογικά.

α) Να ελεγχθεί ότι από τις μικτές πωλήσεις έχουν αφαιρεθεί οι επιστροφές, οι εκπτώσεις και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης (πετρελαιοειδών, καπνού και αλκοολούχων ποτών).

β) Να ελεγχθεί ότι στον υπολογισμό της πρόβλεψης δεν ελήφθησαν υπόψη οι πωλήσεις ή η παροχή υπηρεσιών στο δημόσιο, δήμους, κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

γ) Να ελεγχθεί ότι η σωρευμένη πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες δεν ξεπερνά το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου πελατών κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού

Στο υπόλοιπο των πελατών δεν περιλαμβάνονται υπόλοιπα που αφορούν το δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και ΝΠΔΔ.

Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός του ποσού της πρόβλεψης σε ειδικές κατηγορίες επιχειρήσεων όπως π.χ. χρηματιστηριακές εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών, επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης, παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, επιχειρήσεις διανομής και παροχής φυσικού αερίου, εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημοσίας χρήσης.

Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ειδικά μέτρα να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση γνωστοποίησε σε αυτούς τη διαγραφή των απαιτήσεων που υπερβαίνουν τα 1.000 Ευρώ.

Επίσης να ελεγχθεί ότι έχει υποβληθεί συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα πελάτη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της επιχείρησης μέχρι τη λήξη της προθεσμίας του άρθρου 20 του ΚΒΣ.

δ) Να ελεγχθεί εάν η πρόβλεψη η οποία σχηματίσθηκε την περίοδο 2005-2009, περιλαμβανομένων των χρήσεων που κλείνουν με 30/06/2011 και εφεξής, έχει χρησιμοποιηθεί για διαγραφές απαιτήσεων από επισφαλείς πελάτες ή εάν έχει μεταφερθεί στα έσοδα της χρήσης 2010.

14. Δικαιώματα / Έξοδα διοικητικής υποστήριξης

Εκπίπτουν τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, σημάτων σχεδίων, πνευματικής ιδιοκτησίας και συναφών δικαιωμάτων.

Να ελεγχθεί εάν τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα, όπως θα καθορίζονται από αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικού τον Ιανουάριο κάθε έτους ή σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 51Α του Ν.2238/1994 καθώς στην περίπτωση αυτή δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση εκτός και αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα την μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό την φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Να ελεγχθεί εάν για τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις συντρέχουν και οι ακόλουθες προϋποθέσεις έκπτωσης:

- Έγγραφο σύμβαση και τιμολόγιο
- Απόδοση του οικείου παρακρατούμενου φόρου
- Πίστωση ή καταβολή εντός της διαχειριστικής χρήσης που αφορούν
- Μη ενσωμάτωση στην τιμή πώλησης
- Ποσοστό καταβολής να μην υπερβαίνει τον μέσο όρο των ποσοστών που καταβάλλονται από επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου άλλων χωρών

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις δαπάνες διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης και αναδιοργάνωσης.

16. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

Εκπίπτουν οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση αυτές που αφορούν πάγιο εξοπλισμό οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) έτη. Να ελεγχθεί η συμμόρφωση της επιχείρησης με τα ανωτέρω.

17. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης

Εκπίπτουν τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία (1) πενταετία. Να ελεγχθεί η συμμόρφωση της επιχείρησης με τα ανωτέρω.

18. Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού

Να ελεγχθεί ότι έγινε αναμόρφωση της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού, ώστε η εκπεστέα δαπάνη να μη ξεπερνά το ποσό που αφορά μόνο το προσωπικό που πρόκειται να συνταξιοδοτηθεί κατά την επόμενη χρήση (περ. ιε § 1 άρθρου 31).

19. Δαπάνες διαφήμισης

Να ελεγχθεί ότι οι δαπάνες διαφήμισης έχουν εκπεσθεί μέσα στη χρήση που εκδόθηκε το σχετικό φορολογικό στοιχείο.

Να ελεγχθεί ότι για τις δαπάνες διαφήμισης που υπόκεινται σε δημοτικό τέλος 2%, αυτό έχει καταβληθεί, αλλιώς δεν εκπίπτουν.

Το δημοτικό τέλος πρέπει να πληρωθεί μέχρι την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος, προκειμένου να υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης των αντίστοιχων δαπανών.

■

Να ελεγχθεί ότι για τις δαπάνες διαφήμισης που υπόκεινται σε αγγελιόσημο (ν.2328/95), αυτό έχει καταβληθεί, αλλιώς οι σχετικές δαπάνες δεν εκπίπτουν.

20. Μισθώματα σε εταιρείες leasing

Εκπίπτουν τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρίες του Ν. 1665/1986 ή σε αλλοδαπές εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Εξαιρούνται τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

21. Ζημιές από παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα

Εκπίπτουν οι ζημιές που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούνται για κάλυψη κινδύνων. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

22. Δαπάνες επιμόρφωσης προσωπικού

Εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο των εργασιών του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

23. Αγορά Η/Υ για τηλεργασία

Εκπίπτουν τα ποσά για αγορά Η/Υ που προορίζονται για τηλεργασία των υπαλλήλων

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

24. Δαπάνες ταξιδιών

Να ελεγχθεί ότι οι δαπάνες ταξιδιών συνοδεύονται όχι μόνο από τα παραστατικά του γραφείου ταξιδιών, αλλά και από τα εισιτήρια ή από τις αποδείξεις πώλησης των εισιτηρίων. Οι εν λόγω δαπάνες περιλαμβάνουν τη μετάβαση, διαμονή και διατροφή

στην αλλοδαπή με τον περιορισμό τα έξοδα διατροφής να μην είναι μεγαλύτερα από το κόστος διαμονής.

25. Δαπάνες ξενοδοχείων

(α) Εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τη μόνιμη κατοικία τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας, με την προϋπόθεση ότι η απόσταση του τόπου εργασίας και της προσωρινής διαμονής απέχει από τη έδρα τους 100 χλμ και άνω και επιπλέον τα δικαιολογητικά έχουν εκδοθεί στο όνομα της εταιρίας.

(β) Εκπίπτουν τα έξοδα διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο βρίσκεται εντός του νομού στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που βαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. Εκπίπτει επίσης η αξία των δώρων προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι 20 Ευρώ για κάθε δωροεodόχο.

■

26. Ανταποδοτικό τέλος συμμετοχής σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης

Εκπίπτει το ανταποδοτικό τέλος που καταβάλλει μια επιχείρηση λόγω της συμμετοχής της σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης.

27. Δώρα

Εκπίπτουν τα δώρα που καταβάλλει μια εταιρία σε πελάτες της εφόσον φέρουν την επωνυμία της και έχει καταβάλλει το αναλογούν δημοτικό τέλος. Το ποσό της δαπάνης δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 15€ για κάθε δώρο χωριστά. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης αυτής.

28. Παροχές επιβράβευσης απόδοσης

Εκπίπτουν οι σε είδος ή σε χρήμα παροχές που παρέχει η επιχείρηση σε εργαζομένους της για επιβράβευση της απόδοσής τους, και με την προϋπόθεση ότι έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές .

29. Δαπάνες διοργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων

Εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την οργάνωση ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων του προσωπικού ή των πελατών της με την προϋπόθεση ότι οι εκδηλώσεις πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο νομό που έχει υποκατάστημα η επιχείρηση.

30. Έξοδα κινητής τηλεφωνίας

Εκπίπτει ποσοστό 50% των εξόδων κινητής τηλεφωνίας που πραγματοποιούν οι εργαζόμενοι με κινητά τηλέφωνα της επιχείρησης και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων.

31. Δαπάνες κάλυψης ενοικίου

Εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την κάλυψη του ενοικίου κατοικίας των εργαζομένων σε αυτήν, με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 (εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών) του Ν. 2238/1994. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

32. Δαπάνες παιδικών και βρεφονηπιακών σταθμών

Εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς.

33. Χρηματικά βραβεία σε εργαζόμενους επιχείρησης

Εκπίπτουν τα χρηματικά βραβεία που καταβάλλει η επιχείρηση στους εργαζομένους της λόγω των εξαιρετικών επιδόσεων που έχουν επιτύχει αποδεδειγμένα στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που σπουδάζουν και μέχρι 3.000 Ευρώ για κάθε εργαζόμενο.

34. Δαπάνες ειδικής ενδυμασίας προσωπικού

Εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την αγορά ειδικής ενδυμασίας του προσωπικού της, η οποία για λόγους υγιεινής, ασφάλειας και ομοιόμορφης εμφάνισης ως απαραίτητη για την εκτέλεση των καθηκόντων του. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

35. Αναμόρφωση δαπανών λόγω ύπαρξης αφορολογήτων εσόδων

Αν μεταξύ των εσόδων της επιχείρησης συμπεριλαμβάνονται αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από ημεδαπές εταιρίες, τότε να ελεγχθεί ότι έγινε αναμόρφωση των δαπανών της, κατά:

α. Το 5% των εσόδων αυτών, με ανώτατο όριο το 20% των συνολικών πάσης φύσης δαπανών της επιχείρησης.

β. Το ποσό των χρεωστικών τόκων που αναλογούν στα έσοδα αυτά

Υποχρέωση αναμόρφωσης χρεωστικών τόκων δεν υπάρχει για τις τραπεζικές επιχειρήσεις και η αναμόρφωση του 5% των πιο πάνω εσόδων περιορίζεται μόνο στα έσοδα από μερίσματα. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης αυτής.

36. Αμοιβές μελών ΑΣ

Να ελεγχθεί αν υπάρχει έγκριση της Γ.Σ. των μετόχων της Α. Ε. για τις αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη του Δ.Σ. που παρέχουν υπηρεσίες στην Α.Ε.

37. Δάνεια σε τρίτα πρόσωπα

Υπάρχουν δάνεια ή άλλες καταβολές σε πρόσωπα ή εταιρίες;

Αν υπάρχουν, τότε θεωρείται ότι δημιουργούν τεκμαρτά έσοδα με εφαρμογή επιτοκίου ίσου με αυτό που ισχύει για Έντοκα Γραμμάτια του Δημόσιου διάρκειας 3 μηνών. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης αυτής.

38. Καταβολή αποζημιώσεων

Να ελεγχθεί ότι εντός ενός (1) μηνός από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου έχει υποβληθεί στην αρμόδια ΔΟΥ του δικαιούχου και θεωρηθεί απ' αυτή, αντίγραφο της απόφασης ή του σχετικού εγγράφου περί καταβολής ή πίστωσης αποζημιώσεων και πάσης φύσεως αμοιβών σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για ασφαλιστικές εταιρίες.

39. Οικειοθελείς παροχές σε εργαζόμενους

Δεν εκπίπτουν ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους τους ή σε τρίτους και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους (εξαιρούνται οι αποζημιώσεις του Ν.2112/1920). Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης

40. Ποινικές ρήτρες / Πρόστιμα / Χρηματικές Ποινές

Οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιοδήποτε λόγο σε βάρος της επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της περίπτωσης αυτής.

Να ελεγχθεί ότι ο λογιστής της εταιρείας υπογράφει τη δήλωση της επιχείρησης και τηρεί τις λοιπές υποχρεώσεις του Ν.2873/2000. Εάν όχι δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι αποδοχές τους.

Να ελεγχθεί ότι η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν.1665/1986 ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της συμφωνίας.

41. Αποθεματικά

Να ελεγχθεί ο ορθός σχηματισμός των αποθεματικών των νόμων βάσει των οποίων σχηματίστηκαν (1828/89, 1892/90, 2601/98 κλπ), η ύπαρξη των τυχόν απαιτούμενων εγκρίσεων, η τήρηση των προβλεπόμενων προϋποθέσεων και η ύπαρξη Βιβλίου Επενδύσεων όπου αυτό απαιτείται.

Να ελεγχθεί η ορθή φορολόγηση της διανομής ή κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών ειδικών νόμων.

42. Επιχορηγήσεις

Να ελεγχθεί η ύπαρξη των σχετικών εγκρίσεων και η εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπει το πλαίσιο χορήγησης της επιχορήγησης. Να ελεγχθεί η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων και περιορισμών για ύπαρξη τυχόν περίπτωσης επιστροφής της επιχορήγησης στον αρμόδιο φορέα.

43. Ζημιές

Να ελεγχθεί η σωστή μεταφορά των φορολογικά διαθέσιμων ζημιών.

44. Μεταβιβάσεις συμμετοχών.

Να ελεγχθεί ο ορθός φορολογικός χειρισμός τυχόν μεταβιβάσεων συμμετοχών (μετοχές, μερίδια κλπ) από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Ειδικότερα, να ελεγχθεί η καταβολή του φόρου κατά το χρόνο πραγματοποίησης της μεταβίβασης.

45. Συναλλαγές με εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Πληρωμές σε αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή / και σε κράτη που υπόκεινται σε προνομιακό καθεστώς του άρθρου 51Α του Ν. 2238/1994. Ελέγχεται αν έχουν πραγματοποιηθεί καταβολές/πληρωμές σε φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα ή/και νομικές οντότητες που είναι κάτοικοι ή έχουν τη έδρα τους ή είναι εγκατεστημένα σε κράτη μη συνεργάσιμα τα οποία θα καθορισθούν με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51 Α του Ν. 2238/1994), καθώς δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, εκτός εάν η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Ελέγχεται αν έχουν πραγματοποιηθεί καταβολές/πληρωμές σε φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα ή/και νομικές οντότητες που είναι κάτοικοι ή έχουν τη έδρα τους ή είναι εγκατεστημένα σε κράτη που υπόκεινται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς κατά την έννοια της παραγράφου 7 του άρθρου 51 Α του Ν. 2238/1994, καθώς δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, εκτός αν η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

46. Ζημιές από πώληση μετοχών εισηγμένων ή μη στο Χ.Α.Α.

Να ελεγχθεί ο ορθός φορολογικός χειρισμός τυχόν ζημιών από πωλήσεις εισηγμένων και μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών καθώς και των ζημιών από εκκαθάριση θυγατρικών εταιρειών.

47. Ζημιά από δραστηριότητα στην αλλοδαπή

Να ελεγχθεί ο ορθός φορολογικός χειρισμός της ζημίας από δραστηριότητα στην αλλοδαπή.

48. Έλεγχος Μ.Σ.Κ.Κ.

Να ελεγχθεί εάν ο Μ.Σ.Κ.Κ. της ελεγχόμενης χρήσης είναι χαμηλότερος από τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. για την συγκεκριμένη κατηγορία επιχείρησης ή από τον μέσο όρο των Μ.Σ.Κ.Κ. της ίδιας κατηγορίας και να αιτιολογηθεί η τυχόν διαφορά.

3.3.3.3.2. Ελεγκτικές επαληθεύσεις Κ.Β.Σ. & Κ.Φ.Α.Σ. (ΠΟΛ. 1159/2011).

1. Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις

Να ελεγχθεί αν τηρήθηκαν όλα γενικά τα βιβλία των οποίων η τήρηση είναι υποχρεωτική από τον Κ.Β.Σ. Συγκεκριμένα, να ελεγχθεί αν τηρήθηκαν τα ακόλουθα βιβλία:

• Αναλυτικά ημερολόγια και Συγκεντρωτικό ημερολόγιο ή Γενικό ημερολόγιο	ΝΑΙ/ΟΧΙ
• Αναλυτικά καθολικά	ΝΑΙ/ΟΧΙ
• Γενικό καθολικό	ΝΑΙ/ΟΧΙ
• Ισοζύγιο Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών	ΝΑΙ/ΟΧΙ
• Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού	ΝΑΙ/ΟΧΙ
• Καταστάσεις απογραφής υποκαταστημάτων	ΝΑΙ/ΟΧΙ
• Μητρώο Παγίων	ΝΑΙ/ΟΧΙ
• Βιβλίο Αποθήκης	ΝΑΙ/ΟΧΙ
• Βιβλίο Τεχνικών Προδιαγραφών	ΝΑΙ/ΟΧΙ
• Βιβλίο Παραγωγής και Κοστολογίου	ΝΑΙ/ΟΧΙ
• Βιβλίο Μετόχων / Μετοχών	ΝΑΙ/ΟΧΙ
• Βιβλίο Πρακτικών Γενικής Συνέλευσης	ΝΑΙ/ΟΧΙ
• Βιβλίο Πρακτικών Δ.Σ.	ΝΑΙ/ΟΧΙ

Να ελεγχθεί αν τηρήθηκαν τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 Κ.Β.Σ. καθώς και τα βιβλία που η τήρησή τους ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών σύμφωνα με το άρθρο 38 Κ.Β.Σ.

Να ελεγχθεί αν έχουν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι καταστάσεις του άρθρου 20 Κ.Β.Σ.

Να συνταχθεί σχετικός πίνακας των τηρούμενων βιβλίων με αναφορά της ημερομηνίας και του σχετικού αριθμού θεώρησης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και να ελεγχθεί αν τα τηρούμενα βιβλία θεωρήθηκαν εμπρόθεσμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Να ελεγχθεί αν θεωρήθηκαν τα εκδιδόμενα χειρόγραφα στοιχεία της επιχείρησης ή αν εκδόθηκαν με μηχανογραφικό τρόπο μέσω Ειδικών Ασφαλών Φορολογικών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ).

Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση πληροί τις προϋποθέσεις μη θεώρησης φορολογικών στοιχείων.

Πληροί τις προϋποθέσεις (ΠΟΛ. 1082 & 1083/2003) μη θεώρησης των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων / Δεν πληροί τις προϋποθέσεις (ΠΟΛ. 1082 & 1083/2003) μη θεώρησης των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και επιβλήθηκε το προβλεπόμενο πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Να συνταχθεί σχετικός πίνακας των θεωρημένων στοιχείων καθώς και των δηλωθέντων Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ με αναφορά της ημερομηνίας και του σχετικού αριθμού θεώρησης/δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και να ελεγχθεί αν τα στοιχεία ή οι μηχανισμοί θεωρήθηκαν/δηλώθηκαν εμπρόθεσμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Επισυνάπτεται κατάσταση των θεωρηθέντων στοιχείων. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα χρησιμοποιηθέντα στοιχεία και Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. θεωρήθηκαν και δηλώθηκαν εμπρόθεσμα. / Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι θεώρησε εκπρόθεσμα το ή δήλωσε εκπρόθεσμα τις Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και επιβλήθηκε το προβλεπόμενο πρόστιμο Κ.Β.Σ.

2. Συμφωνία μεταξύ των βιβλίων (ΠΟΛ. 1159/2011)

(α) Να ελεγχθεί ενδεικτικά ο μήνας της ελεγχόμενης χρήσης με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να εξακριβωθεί αν:

- Το άθροισμα των κινήσεων των ημερολογίων είναι ίσο με τα σύνολα των κινήσεων του γενικού καθολικού και του Ισοζυγίου.
- Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του Ισοζυγίου Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών συμφωνούν με αυτά του Γενικού Καθολικού και των Αναλυτικών Καθολικών.
- Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του Ισοζυγίου Πελατών και Προμηθευτών συμφωνούν με αυτά του Αναλυτικού Καθολικού (Καρτέλας) Πελάτη ή Προμηθευτή, αντίστοιχα.

- Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του ισοζυγίου της 13^{ης} περιόδου της προηγούμενης χρήσης μεταφέρθηκαν ορθά ως υπόλοιπα έναρξης στην τρέχουσα χρήση.

- Τα συγκεντρωτικά υπόλοιπα που εμφανίζονται στο Φορολογικό Μητρώο Παγίων (π.χ. αξία κτήσης, σωρευμένες αποσβέσεις, αποσβέσεις χρήσης) συμφωνούν με τα ποσά που εμφανίζονται Ισοζύγιο Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών.

(β) Για χρονικό διάστημα 15 ημερών του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης, να ελεγχθεί αν:

- Εκδόθηκαν αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης ή αποδείξεις λιανικής πώλησης και γενικώς φορολογικά στοιχεία αξίας για τα εκδοθέντα δελτία αποστολής ως και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά.

- Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις πωλήσεων καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά.

- Η έκδοση αντίστοιχων στοιχείων εσόδων σε σχέση με τις καταχωρήσεις στα πρόσθετα βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με το άρθρο 10 του ΚΒΣ.

(γ) Για χρονικό διάστημα 15 ημερών του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης, να ελεγχθεί αν:

- Έγινε η ορθή καταχώρηση (κατά αξία) των αγορών (παγίων, εμπορευσίμων κλπ) στα βιβλία με βάση τα τιμολόγια αγοράς και τις διασαφήσεις εισαγωγής.

- Έγινε ορθή καταχώρηση των αγορών στο βιβλίο αποθήκης με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία δελτία αποστολής ή και τυχόν φορτωτικές.

- Η ποσοτική διακίνηση των πρώτων υλών και ετοιμών προϊόντων εντός της επιχείρησης γίνεται βάσει των εκδιδόμενων Δελτίων Εσωτερικής Διακίνησης.

- Οι επιστροφές, οι εκπτώσεις και τα ειδικά έξοδα αγορών καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά.

- Έγινε ορθή καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της αξίας των δικαιολογητικών δαπανών.

(δ) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά αν για τα παραγόμενα είδη έχουν εκτυπωθεί οι αντίστοιχες τεχνικές προδιαγραφές στο Βιβλίο Τεχνικών Προδιαγραφών.

(ε) Να ελεγχθεί αν για τις παραγωγικές επενδύσεις και αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά των αναπτυξιακών νόμων έχει ενημερωθεί το Βιβλίο Επενδύσεων του άρθρου 10 Κ. Β. Σ.

(στ) Να ελεγχθεί αν έχουν εκτυπωθεί τα προβλεπόμενα από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία βιβλία ή αν έχει πραγματοποιηθεί αποθήκευση τους σε ηλεκτρονικά μέσα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

3. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ΠΟΛ. 1159/2011)

(α) Έλεγχος ταμείου

Να ελεγχθούν ενδεικτικά σε ένα (1) μήνα της ελεγχόμενης χρήσης τα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών ταμείου και αξιόγραφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών.

(β) Έλεγχος Βιβλίου Αποθήκης

Να πραγματοποιηθεί ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και να ελεγχθεί η ορθή ποσοτική καταχώρηση των αγαθών στο βιβλίο αποθήκης επιλεκτικά για δύο (2) είδη κατά περίπτωση, έτοιμων προϊόντων, Πρώτων και Βοηθητικών Υλών. Για τη διαπίστωση ύπαρξης ή μη διαφορών στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού θα λαμβάνονται υπόψη οι εισαχθείσες και εξαχθείσες ποσότητες βάσει των ληφθέντων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την τελευταία ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου.

γ) Έλεγχος απογραφής

Να ελεγχθεί αν έχει γίνει απογραφή, αποτίμηση και καταγραφή στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών των περιουσιακών στοιχείων εντός της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ προθεσμίας.

Να ελεγχθεί αν η απογραφή των εμπορευσίμων γίνεται ξεχωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο ή για τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους, ανά τρίτο.

(δ) Έλεγχος αποτίμησης αποθεμάτων

Να ελεγχθεί η ορθότητα του υπολογισμού της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής των αποθεμάτων με βάση τη μέθοδο που ακολουθεί η επιχείρηση επιλεκτικά για ένα είδος από κάθε κατηγορία αποθέματος (έτοιμο προϊόν, ΠΥ, ΒΥ) για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Να ελεγχθεί η ορθή αποτίμηση των απογραφέντων αποθεμάτων στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου επιλεκτικά για ένα είδος από κάθε κατηγορία αποθέματος (έτοιμο προϊόν, ΠΥ, ΒΥ) για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Να ελεγχθεί αν σε περίπτωση αλλαγής της μεθόδου υπολογισμού της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, έχει ληφθεί έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων βάσει του άρθρου 28 Κ.Β.Σ. (αν απαιτείται).

(ε) Έλεγχος αποτίμησης συμμετοχών

Να ελεγχθεί η ορθή αποτίμηση των συμμετοχών στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Κ.Β.Σ.

(στ) Έλεγχος κόστους παραγωγής

Να ελεγχθεί αν υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ τεχνικών προδιαγραφών και κόστους παραγωγής επιλεκτικά σε δύο (2) είδη έτοιμου προϊόντος με την μεγαλύτερη κίνηση, καθώς και αν σε κάποιο από αυτά τα δύο παραγόμενα είδη υπάρχει αδικαιολόγητα μεγάλη φύρα.

Να ελεγχθεί αν μεταφέρονται και επιμερίζονται ορθά και χωρίς αδικαιολόγητες μεταβολές από χρήση σε χρήση τα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης στα κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους και αν για επιλεγμένα παραγόμενα είδη του δείγματος ακολουθούνται ορθά και πάγια οι κανόνες επιμερισμού του εργοστασιακού κόστους (δηλαδή του άμεσου κόστους εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων) με βάση τα δεδομένα του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών.

(ς) Έλεγχος απόδειξης συναλλαγών

Για ένα (1) μήνα της ελεγχόμενης χρήσης να εξακριβωθεί εάν η τμηματική ή μη εξόφληση τιμολογίων αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των €3.000,00 (ή €1.000,00 για αγορά αγροτικών προϊόντων) έγινε μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με έκδοση επιταγής της επιχείρησης.

(η) Έλεγχοι Ηλεκτρονικού Τιμολογίου

Οι παρακάτω έλεγχοι για τη έκδοση ή λήψη ηλεκτρονικού τιμολογίου αφορούν επιλεκτικά χρονικό διάστημα 15 ημερών οποιουδήποτε μήνα της ελεγχόμενης χρήσης.

Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση τηρεί τις προϋποθέσεις για να εκδίδει και να λαμβάνει ηλεκτρονικά τιμολόγια.

Να ελεγχθεί αν τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται από την επιχείρηση περιέχουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία και αντιστοιχούν σε έγκυρη ψηφιακή σύννοψη.

Να ελεγχθεί αν εξασφαλίζεται η ακεραιότητα και αυθεντικότητα των εκδιδόμενων ηλεκτρονικών τιμολογίων κατά την έκδοση, αποστολή, καταχώρηση και αποθήκευση τους.

Να ελεγχθεί ότι τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται είναι μοναδικά και δεν υπάρχουν περιπτώσεις διπλής έκδοσης ή καταχώρησης του ίδιου ηλεκτρονικού τιμολογίου.

Να ελεγχθεί ότι τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται αποστέλλονται από τον εκδότη και καταχωρούνται από τον παραλήπτη στα προβλεπόμενα από το νόμο χρονικά περιθώρια.

Να ελεγχθεί αν υπάρχουν αλλοιώσεις ή διαφοροποιήσεις του ηλεκτρονικού τιμολογίου κατά την αποστολή του που οφείλονται στον εκδότη, τον παραλήπτη ή τον πάροχο υπηρεσιών.

Να ελεγχθεί αν τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται από την επιχείρηση αποθηκεύονται σε αναγνώσιμη μορφή και κατά τη διάρκεια της αποθήκευσης τους διασφαλίζεται η ακεραιότητα τους και η διαθεσιμότητα τους για έλεγχο στο προβλεπόμενο από το νόμο χρονικό διάστημα.

1.3.3.3.3 Ελεγκτικές επαληθεύσεις φορολογίας ακινήτων (ΠΟΛ. 1159/2011).

ΣΤ.1 Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)

Να ελεγχθεί αν έχει υποβληθεί δήλωση ΦΑΠ στην ελεγχόμενη χρήση (αρ. 33 Ν. 3842/2010).

!

ΣΤ.2 Δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9)

Να ελεγχθεί εάν έχει υποβληθεί η δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) και σε περίπτωση μεταβολής στοιχείων ακινήτων (αρ. 23 Ν. 3247/2005).

ΣΤ.3 Φόρος υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν. 2065/1992)

Να ελεγχθεί αν έχει υποβληθεί δήλωση φόρου υπεραξίας αναπροσαρμογής Ν. 2065/1992.

Να διενεργηθεί επαλήθευση των υπολογισμών υπεραξίας με βάση τις ακόλουθες διακρίσεις (ΠΟΛ. 1159/2011)

(α) Για επιχειρήσεις με αριθμό ιδιοκτητών ακινήτων μέχρι 10 θα διενεργηθεί επαλήθευση σε δύο (2) ακίνητα με την υψηλότερη αξία.

(β) Για επιχειρήσεις με αριθμό ακινήτων από 11 έως 30 θα διενεργηθεί επαλήθευση σε τέσσερα (4) ακίνητα με την υψηλότερη αξία και

(γ) Για επιχειρήσεις με αριθμό ακινήτων άνω των 30 θα διενεργηθεί επαλήθευση στα πέντε (5) ακίνητα με την υψηλότερη αξία.

Διενεργήθηκε επαλήθευση των υπολογισμών υπεραξίας με βάση τις ακόλουθες διακρίσεις

(α) Για επιχειρήσεις με αριθμό ιδιοκτητών ακινήτων μέχρι 10 θα διενεργηθεί επαλήθευση σε δύο (2) ακίνητα με την υψηλότερη αξία.

(β) Για επιχειρήσεις με αριθμό ακινήτων από 11 έως 30 θα διενεργηθεί επαλήθευση σε τέσσερα (4) ακίνητα με την υψηλότερη αξία και

(γ) Για επιχειρήσεις με αριθμό ακινήτων άνω των 30 θα διενεργηθεί επαλήθευση στα πέντε (5) ακίνητα με την υψηλότερη αξία.

1.3.3.3. 4 Ελεγκτικές επαληθεύσεις φορολογίας τελών χαρτοσήμου (ΠΟΛ. 1159/2011).

1. Δάνεια

Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει συνάψει δανειακές συμβάσεις με άλλες επιχειρήσεις και καταβάλλει ή εισπράττει κατά περίπτωση τόκους στα πλαίσια των συμβάσεων αυτών.

Να ελεγχθεί ο τόπος σύναψης και εκτέλεσης των συμβάσεων αυτών.

Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει προβεί στην κεφαλαιοποίηση δανειακών της υποχρεώσεων.

Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει παράσχει εμπράγματο ασφαλεία για την εξασφάλιση της απαίτησης του δανειστή και περαιτέρω να εξετασθεί αν η εν λόγω παροχή έχει γίνει με το ίδιο έγγραφο με το οποίο συνήφθη η δανειακή σύμβαση ή όχι.

2. Αμοιβές μελών Δ.Σ.

Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση προβαίνει στην πληρωμή αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ. της ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό του εισοδήματος για τους δικαιούχους/λήπτες των αμοιβών αυτών.

3. Εκχώρηση απαίτησης

Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει καταρτίσει σύμβαση εκχώρησης οποιασδήποτε απαίτησης της και να εξετασθεί περαιτέρω αν για την εν λόγω εκχώρηση προβλέπεται αντάλλαγμα ή όχι.

4. Αναδοχή χρέους

Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει καταρτίσει σύμβαση αναδοχής χρέους με οποιονδήποτε αντισυμβαλλόμενο.

5. Καταθέσεις - αναλήψεις μετόχων, εταιρών κλπ.

Να ελεγχθεί αν υπάρχει οποιαδήποτε εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης από την οποία να προκύπτει κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων από μετόχους ή εταιρούς έξω από τα πλαίσια οποιασδήποτε σύμβασης.

6. Παρεπόμενα σύμφωνα

Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει συνάψει συμφωνητικό παροχής εμπράγματος ασφαλείας για την εξασφάλιση οποιασδήποτε ενοχικής απαίτησης του αντισυμβαλλομένου και περαιτέρω να εξετασθεί αν η παροχή εμπράγματος ασφαλείας έχει γίνει με το ίδιο έγγραφο με το οποίο συνήφθη η κύρια σχέση ή όχι.

3.3.3.3.5 Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων (ΠΟΛ. 1159/2011).

Συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση παρακρατούμενων φόρων Ν. 2238/94

3.3.3.3.6. Ελεγκτικές επαληθεύσεις για μετασχηματισμούς (ΠΟΛ. 1159/2011).

Ελέγξτε με βάση τις σχετικές διατάξεις του νόμου με τον οποίο έγινε ο μετασχηματισμός τα παρακάτω.

(α) Εάν συντρέχουν οι οριζόμενες προϋποθέσεις για την λήψη των οικείων φορολογικών απαλλαγών.

(β) Εάν η τυχόν προκύπτουσα χρεωστική διαφορά έχει τύχει ορθού φορολογικού χειρισμού.

(γ) Εάν η τυχόν προκύπτουσα υπεραξία έχει απεικονισθεί στους προβλεπόμενους λογαριασμούς.

(δ) Εάν οι τυχόν υφιστάμενες φορολογικές ζημίες των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων δύνανται να μεταφερθούν.

Έλεγχος δαπανών – Λογιστικές διαφορές

- Έγινε έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 881 ΕΥΡΩ. Επίσης ελέγχθηκαν ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 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.

- Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν στηρίζονται σε προβλεπόμενα από τις οικείες διατάξεις δικαιολογητικά και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις οι δαπάνες που αναφέρονται ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο και ανά λογαριασμό στον παρακάτω Συγκεντρωτικό Πίνακα Λογιστικών Διαφορών:

Οικονομικά έτη	2007	2008	2009	2010	2011
Διαχειριστική περίοδος	2006	2007	2008	2009	2010
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ. 60)					
Αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λ. 61)					
Παροχές τρίτων (Λ. 62)					
Φόροι - τέλη (Λ. 63)					
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)					
Τόκοι και συναφή έξοδα (Λ. 65)					
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων (Λ. 66)					
Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (Λ. 68)					
Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (Λ. 81)					
Λοιπές λογιστικές διαφορές					
Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Ακολουθεί αναλυτική παράθεση, ανά τριτοβάθμιο λογαριασμό, των λογιστικών διαφορών, στην οποία αναλυτικά αναφέρονται οι πιο πάνω διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές, καθώς και οι λόγοι για τους οποίους δεν αναγνωρίζεται η έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας

1.3.3.4. Φορολογικό πιστοποιητικό

Με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1159/2011 οι Α.Ε. που ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο μητρώο του Ν3693/08 είναι υπόχρεες στον φορολογικό έλεγχο για την έκδοση ετησίου φορολογικού πιστοποιητικού.

Ο φορολογικός έλεγχος για την έκδοση ΦΠ πραγματοποιείται σε συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα που προσδιορίζονται από συγκεκριμένο πρόγραμμα ελέγχου.

Πρόγραμμα ελέγχου

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις στο πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνονται και περιγράφονται επακριβώς τα ελεγκτικά βήματα των διαφόρων ελεγκτικών αντικειμένων του προγράμματος ελέγχου.

Το ελεγκτικό πρόγραμμα περιλαμβάνει:

- Προϋποθέσεις και περιορισμοί διενέργειας ελέγχου
- Πληροφορικά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης
- Έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος
- Έλεγχος ΦΠΑ
- Έλεγχος ΚΒΣ –ΚΦΑΣ –ΕΛΠ
- Έλεγχος φορολογίας ακινήτων
- Έλεγχος στοιχείων Ακινήτων Ε9
- Έλεγχος φόρου υπεραξίας και αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων –εφαρμογή διατάξεων Ν2065/1992
- Έλεγχος τελών χαρτοσήμου
- Παρακρατούμενοι φόροι
- Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
- Ενδοομιλικές συναλλαγές
- Ηλεκτρονικό εμπόριο

Το φορολογικό πιστοποιητικό αφορά:

1. Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης
2. Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων
1. Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης

Το περιεχόμενο της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης διέπεται από το Διεθνές πρότυπο 3000 «Έργα διασφάλισης Πέραν Ελέγχου»

Η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης περιέχει:

- I. Στοιχεία ελεγχόμενης οντότητας
- II. Αναφορά στις ευθύνες της δ/σης της ελεγχόμενης
- III. Αναφορά στις ευθύνες του ελεγκτή
- IV. Τα συμπεράσματα του ελέγχου
- V. Πληροφορίες άλλων θεμάτων

Ανάλογα με τα συμπεράσματα της έκθεσης έχουμε τις ακόλουθες περιπτώσεις

- Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη

Στην περίπτωση αυτή δεν προέκυψαν παραβάσεις φορολογικής νομοθεσίας

- Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης

Σε αυτή την περίπτωση προέκυψαν από τον έλεγχο θέματα για τα οποία αμφισβητείται η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται από την αρμόδια φορολογική αρχή ελεγκτικής αρμοδιότητας εντολή ελέγχου για τα διαπιστωθέντα θέματα έμφασης και πραγματοποιείται έλεγχος μέσα σε χρονικό διάστημα 18 μηνών

- Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με επιφύλαξη

Σε αυτή την περίπτωση διαπιστώνεται μη συμμόρφωση στη φορολογική νομοθεσία κάποιων φορολογικών αντικειμένων και στη συνέχεια και μετά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου καταλογίζονται από την αρμόδια φορολογική αρχή οι προκύψαντες διαφορές

- Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με αρνητικά συμπεράσματα

Στην περίπτωση αυτή διαπιστώθηκε μη τήρηση φορολογικής νομοθεσίας σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα και η ελεγχόμενη ελέγχεται από την αρμόδια φορολογική αρχή στη συνέχεια για κάθε φορολογία

- Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

Στην περίπτωση αυτή υπάρχει αδυναμία διενέργειας ελέγχου επειδή υπάρχουν παραβάσεις φορολογικής νομοθεσίας που καθιστούν ανέφικτη τη διεξαγωγή συμπεράσματος. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται εντολή ελέγχου από αρμόδια φορολογική αρχή.

Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριών

Στο προσάρτημα βεβαιώνεται βάσει στοιχείων πως στην ελεγχόμενη τέθηκαν υπόψη τα αποτελέσματα των ελέγχων και οι εκθέσεις και στη συνέχεια η ελεγχόμενη διατυπώνει εγγράφως και αιτιολογημένα τις παρατηρήσεις και θέσεις της.

1.3.4. Αποτελέσματα φορολογικών ελέγχων και μετά τον έλεγχο διαδικασία

1.3.4.1. Γενικά

Η φορολογική διοίκηση βάσει των διατάξεων του αρ. 28 του Ν4174/2013 κοινοποιεί εγγράφως στην ελεγχόμενη τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά και λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός . Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου σε χρονικό διάστημα εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

Η φορολογική διοίκηση εκδίδει τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν ανταποκριθεί και δεν καταθέσει τις απόψεις του από την εκπνοή της προθεσμίας των είκοσι ημερών.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση την έκθεση ελέγχου αντίστοιχου φορολογικού αντικειμένου που συντάσσει η φορολογική διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα δεδομένα τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η φορολογική διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη οριστικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στο φορολογούμενο

1.3.4.2. Εκθέσεις ελέγχου.

Με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται για την κάθε περίπτωση συντάσσεται για την ελεγχόμενη οντότητα έκθεση ελέγχου βάσει της οποίας εκδίδονται και οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου από τη φορολογική διοίκηση. Για κάθε φορολογία συντάσσεται από τη φορολογική διοίκηση ξεχωριστή έκθεση ελέγχου και διενεργούνται αντίστοιχες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Βάσει του αρ. 169 του ΚΦΔ η κάθε έκθεση ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο που σημαίνει πως υπάρχει πλήρη απόδειξη του περιεχομένου της.

Οι εκθέσεις φορολογικού ελέγχου υπογράφονται από τον ελεγκτή τον Επόπτη και θεωρούνται από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής.

Η έκθεση ελέγχου έχει την εξής μορφή και δομή (αρ πρωτ ΔΕΛ Α 1198414 ΕΞ 2013 /30-12-2013)

- **Ταυτότητα ελέγχου**

Περιλαμβάνονται η ελέγχουσα αρχή τους ελέγχοντες υπαλλήλους τα στοιχεία της εντολής βάση της οποίας διενεργείται ο έλεγχος την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο

- **Βασικά δεδομένα ελεγχόμενης**

Περιλαμβάνονται τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης, σύσταση, έδρα εγκαταστάσεις, αντικείμενο εργασιών, εκπροσώπηση, μετοχικό κεφάλαιο, θεωρηθέντα και τηρηθέντα Βιβλία και στοιχεία, μεταφορικά μέσα προσωπικό τυχόν παραβάσεις από το αρχείο της υπηρεσίας.

- **Οικονομικά δεδομένα – δηλώσεις**

Αναγράφονται τα δεδομένα με βάση τα βιβλία ή τις δηλώσεις

- **Ελεγκτικές επαληθεύσεις -Διαπιστώσεις -Παρατηρήσεις έλεγχου**

Με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ που εφαρμόζεται για τον έλεγχο

- **Πόρισμα ελέγχου**

Στο πόρισμα ελέγχου συνοψίζονται και αναγράφονται οι τελικές διαπιστώσεις ελέγχου .

- **Προσδιορισμός Αποτελεσμάτων έλεγχου**

Προσδιορίζεται η οικονομική οφειλή με βάση τις διαπιστώσεις ελέγχου

1.3.4.3 Προσδιορισμοί φόρου

Πράξη προσδιορισμού του φόρου

Ορισμός

Βάση των διατάξεων αρ. 30του Ν.4174/2013 πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την Πράξη προσδιορισμού φόρου συνίσταται και βεβαιώνεται η οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της φορολογικής διοίκησης (σήμερα και στο σύστημα elenxis).Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία στα οποία γίνεται η καταχώρηση, το περιεχόμενο η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Κατηγορίες πράξεων προσδιορισμού φόρου

Η φορολογική διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου
- Πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου
- Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
- Πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου

Οι ανωτέρω έννοιες που προσδιορίζονται και αναλύονται αντίστοιχα από τα άρθρα 32,33,34 και 35 του ΚΦΔ έχουν ως εξής:

- **Διοικητικός προσδιορισμός φόρου**

Στις περιπτώσεις που από την κείμενη νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου η φορολογική διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν σχεδόν παρασχεθεί από το φορολογούμενο ή που έχει στη διάθεση της η φορολογική διοίκηση. Εάν η φορολογική διοίκηση προσδιορίσει διαφορετικό φόρο απ' ό,τι προσδιορίζεται από το φορολογούμενο οφείλει να αναφέρει αναλυτικά τα στοιχεία με βάση τα οποία προσδιόρισε το φόρο.

- **Εκτιμώμενος προσδιορισμός του φόρου**

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει φορολογική δήλωση η φορολογική διοίκηση δύναται να εκδώσει πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της. Αν μετά την έκδοση της πράξης ο φορολογούμενος υποβάλλει φορολογική δήλωση η πράξη παύει να ισχύει αυτοδίκαια.

- **Διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου**

Εάν ο φόρος που προσδιόρισε η φορολογική διοίκηση διαπιστωθεί αιτιολογημένα πως είναι ανακριβής ή εσφαλμένος εκδίδεται πράξη διόρθωσης.

Ο διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία.

- **Προληπτικός προσδιορισμός φόρου**

Η φορολογική διοίκηση μπορεί να εκδίδει πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου μετά την έναρξη της φορολογικής περιόδου αλλά πριν την ημερομηνία υποβολής της αντίστοιχης δήλωσης. Εφόσον υπάρξουν συγκεκριμένες ενδείξεις ότι ο φορολογούμενος προτίθεται να εγκαταλείψει τη χώρα θέτοντας σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου. Ο προληπτικός προσδιορισμός φόρου ακολουθείται από διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός ενός έτους από την έκδοση της πράξης προληπτικού προσδιορισμού φόρου.

Επιπλέον από τις διατάξεις του αρ. 31 αναλύεται η έννοια του άμεσου προσδιορισμού φόρου έτσι ως «άμεσος προσδιορισμός φόρου» νοείται ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια με βάση και ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.

Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική του δήλωση σύμφωνα με το αρ. 19 του ΚΦΔ καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά του φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή φόρου σύμφωνα με το αρ. 42 ΚΦΔ έως την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό του φόρου.

1.3.4.4. Τόκοι και πρόστιμα

Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής ο υπόχρεος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επό του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την ημέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας στην οποία θα έπρεπε αρχικά να είχε καταβληθεί βάσει του νόμου ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή) καταβάλλονται τόκοι στο φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία της αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου έως την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή εκτός και εάν η επιστροφή φόρου πραγματοποιηθεί εντός 90 ημερών από την παραλαβή από τη φορολογική διοίκηση της αίτησης του φορολογούμενου. Σε περίπτωση που στο ΑΦΜ υπάρχουν βεβαιωμένες οφειλές πραγματοποιείται οίκοθεν συμψηφισμός και θεωρείται πως το ποσό επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.

Τόκοι επί των τόκων **δεν** υπολογίζονται και **δεν** οφείλονται.

Ο Υπουργός Οικονομικών ορίζει όλα τα επιτόκια υπολογισμού τόκων με απόφασή του. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων καταλογισμού τόκων και επιβολής προστίμων. Πράξη καταλογισμού τόκων και επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την πράξη επιβολής του κυρίου φόρου είτε αυτοτελώς είτε ταυτόχρονα. Σε κάθε περίπτωση η πράξη καταλογισμού τόκων ή επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή και επαρκή αιτιολογία.

Σύμφωνα με τον Κώδικα φορολογικής Διαδικασίας οι τόκοι και τα πρόστιμα επί οφειλόμενων φόρων διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

1. Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής
2. Διαδικαστικές παραβάσεις
3. Παραβάσεις φοροδιαφυγής
4. Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ή φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών
5. Πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης.

1.3.4.5. Κοινοποίηση πράξεων

Η πράξη προσδιορισμού φόρου που υπογράφεται αρμοδίως κοινοποιείται στο φορολογούμενο και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- Την επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο του υπόχρεου
- Τον Α.Φ.Μ του υπόχρεου
- Την ημερομηνία έκδοσης της πράξης
- Το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη
- Το ποσό της φορολογικής οφειλής
- Την ημερομηνία έως την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος
- Τον τόπο εξόφλησης του φόρου
- Τους λόγους για τους οποίους η φορολογική διοίκηση προέβει στον καταλογισμό του φόρου
- Τον χρόνο τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού του φόρου
- Τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός της περίπτωσης 4 αρ. 34 ΚΦΔ δηλ. εάν η διοίκηση κάνει αποδεκτή την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

Ο τύπος των αναφερόμενων πράξεων καθώς και των εκθέσεων ελέγχων ορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα

1.3.4.6. Παραγραφή

Η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Η περίοδος των πέντε ετών παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

- Ο φορολογούμενος υποβάλλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από το πέρας της πενταετίας.
- Ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής για όσπ χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη φορολογική διοίκηση.

- Ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή ένδικο βοήθημα ή μέσο για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα υο οποίο αφορά.
- Εξαιρετικά για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί πράξη διοικητικού εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός είκοσι ετών από τη λήξη του έτους του οποίου λήγει η προθεσμία της υποβολής της φορολογικής δήλωσης

1.3.4.7.Διασφάλιση των οφειλών στο δημόσιο

Η φορολογική διοίκηση προκειμένου να διασφαλίσει την είσπραξη φόρων μπορεί σε επείγουσες περιπτώσεις να προβαίνει πριν τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής και χωρίς δικαστική απόφαση στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών ακινήτων εμπράγματων δικαιωμάτων σε αυτά και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του δημοσίου είτε βρίσκονται στα χέρια του είτε στα χέρια τρίτου.

Η συντηρητική κατάσχεση τρέπεται αυτοδίκαια σε αναγκαστική με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της οφειλής και έχει τις συνέπειες της αναγκαστικής κατάσχεσης από το χρόνο της εγγραφής της.

Η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβαίνει στη λήψη των προβλεπόμενων στον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ασφαλιστικών μέτρων με βάση τον εκτελεστό τίτλο αλλά και πριν την απόκτηση εκτελεστού τίτλου

Τα ασφαλιστικά μέτρα διατάσσονται από τον πρόεδρο του Διοικητικού Πρωτοδικείου της έδρας του οργάνου της φορολογικής Διοίκησης χωρίς να προηγείται απαραίτητα κλήτευση του φορολογούμενου.

Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει μέτρα φοροδιαφυγής αθροιστικά άνω των 150.000 ευρώ ή έχουν εκδοθεί – νοθευτεί πλαστά φορολογικά στοιχεία ή έχουν ληφθεί ή εκδοθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία εφόσον η αξία των συναλλαγών υπερβαίνει τις 300000 ευρώ να επιβάλλει βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου σε βάρος του παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά μέτρα δημοσίου συμφέροντος άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα.

Ειδικότερα η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να μην παραλαμβάνει και να μην χορηγεί έγγραφα που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων

Στην περίπτωση αυτή δεσμεύεται το 50% των καταθέσεων των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του παραβάτη.

Το περιεχόμενο των θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες δεσμεύονται στο σύνολό τους.

Τα μέτρα επιβάλλονται σωρευτικά:

- Σε βάρος των ομορρύθμων εταίρων προσωπικών εταιρειών
- Σε βάρος κάθε προσώπου εντεταλμένου στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Με την ΠΟΛ 1282/2014 Υπουργείου Οικονομικών «προληπτικά και διασφαλιστικά μέτρα του δημοσίου συμφέροντος άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα ...»όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1038/2015 ορίζονται τα προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής όπως ορίζεται αυτή από τις διατάξεις του αρ. 46 ΚΦΔ και εξειδικεύονται τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων τα μέτρα επιβάλλονται όπως επίσης γίνεται και ο καθορισμός των περιπτώσεων μερικής ή ολικής άρσης των μέτρων κι ο προσδιορισμός του χρόνου διατήρησής τους .

1.3.4.8. Μηνυτήριες αναφορές

Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται κατά περίπτωση στις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές αμέσως μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας που διενέργησε το φορολογικό έλεγχο με βάση τα πορίσματα στις εξής περιπτώσεις:

- Όταν ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρύψει, ξεπερνά τις 150.000,00 ευρώ.
- Όταν το προς απόδοση ποσό του κυρίου φόρου τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του ΦΠΑ που συμψηφίστηκε ή δεν αποδόθηκε ανακριβώς ανέρχεται σε ετήσια βάση έως το ποσό των 75.000,00
- Επί έκδοσης ή λήψης εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των 3000,00 ευρώ

Σε κάθε περίπτωση ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης .