

Παραγραφή

**Πρόγραμμα Φορολογικού Ελέγχου Επιχειρήσεων με
διπλογραφικά βιβλία (για φορολογικά έτη από 01/01/2014)**

Ελευθέριος Ερκέκογλου – Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Τηλ. 6981 317 827

erkekoglou@ksigreece.gr

ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Έννοια παραγραφής:

Η εξασθένηση της αξίωσης λόγω της επί μακρόν χρόνον παράλειψης ενάσκησης της αξίωσης.

Εξασθένηση σημαίνει ότι η παραγραφμένη αξίωση παύει να είναι δικαστικά επιδιώξιμη, εξακολουθεί όμως να υφίσταται. Η παραγραφή δεν συνεπάγεται απόσβεση της αξίωσης.

Συνέπειες παραγραφής:

1. Ένσταση παραγραφής. Η συμπλήρωση της παραγραφής δεν επιφέρει την απόσβεση της αξίωσης αλλά δημιουργεί δικαίωμα του οφειλέτη να προβάλει την (γνήσια = δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο ΑΚ 277 – είναι ισχυρή η παραίτηση από την ένσταση μετά την συμπλήρωση της παραγραφής) ένσταση παραγραφής και έτσι να αρνηθεί την εκπλήρωση της παροχής (ΑΚ 272 §1).

2. Διατήρηση της παραγραφμένης αξίωσης ως φυσικής (ατελούς) ενοχής. Αυτό σημαίνει ότι:

- Ό,τι καταβλήθηκε χωρίς γνώση της παραγραφής δεν αναζητείται (ΑΚ 272 §2 εδ. α').
- Έγγραφη συμβατική αναγνώριση της παραγραφμένης αξίωσης είναι έγκυρη (ΑΚ ΑΚ 272 §2 εδ. β')

- **5ετής παραγραφή**

- Η 5ετία ξεκινά από το τέλος του έτους κατά το οποίο πρέπει να υποβληθεί η φορολογική δήλωση και λήγει με την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου (και όχι με την έκδοση εντολής ελέγχου).

- **10ετής παραγραφή**

- Η 5ετής παραγραφή παρατείνεται σε 10ετής:
 - α) εφόσον προκύψουν **συμπληρωματικά στοιχεία**, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας
 - β) η δήλωση που υποβλήθηκε αποδεικνύεται **ανακριβής**. [ΠΟΛ. 1191/2017 \(σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας – ΝΣΚ 265/2017\)](#)
- Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

- 15ετής παραγραφή

- Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων.
- Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

- **5ετής παραγραφή**

- Η 5ετία ξεκινά από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης και λήγει με την έκδοση της πράξης (οριστική πράξη και όχι προσωρινή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013).
- Εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, η παραγραφή παρατείνεται για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας.
- Εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση

- **20ετής παραγραφή**

- Σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.
- Φοροδιαφυγή υπάρχει όταν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος, υπερβαίνει:
 - α) τις 100.000 ευρώ ανά είδος φόρου
 - β) τις 50.000 ευρώ εφόσον αφορά ΦΠΑ
- Η παρέκταση της παραγραφής σε 20ετία ισχύει σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που αφορούν και τις χρήσεις 2012 και 2013. [ΠΟΛ. 1192/2017 \(με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014 – ΝΣΚ 268/2017\)](#)

Αποφάσεις του ΣτΕ

❑ **ΣτΕ ΟΛ 1738/2017** (για τις διαδοχικές παρατάσεις και την εύλογη διάρκεια)

«..... Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή (σ. η αρχή της ασφάλειας του δικαίου), η οποία εξυπηρετεί σκοπούς δημοσίου συμφέροντος, επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Συνακόλουθα, για την επιβολή επιβαρύνσεων, υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, **απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία**, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, **πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο**, μετά δε την λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβαρύνσεως (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως.»

Αποφάσεις του ΣτΕ

❑ **ΣτΕ ΟΛ 1738/2017** (για τις διαδοχικές παρατάσεις και την εύλογη διάρκεια) - συνέχεια

«..... Για να είναι δυνατή δε η (εκ των προτέρων) πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής, πράγμα που συμβάλλει και στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, αλλά και το κράτος γενικότερα, η λήξη της παραγραφής πρέπει να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής (π.χ. από έκδοση ή και κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή από το ύψος του ποσού, στο οποίο η Διοίκηση θα προσδιορίσει τις υποχρεώσεις του διοικουμένου).

Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας»

Αποφάσεις του ΣτΕ

❑ **ΣτΕ ΟΛ 1738/2017** (για τις διαδοχικές παρατάσεις και την εύλογη διάρκεια) - συνέχεια

«..... Εξάλλου, η Διοίκηση διατρέχει τον κίνδυνο να επικεντρώνει την προσοχή της στη διενέργεια ελέγχων αφορώντων στις παραμένουσες σε εκκρεμότητα υποθέσεις παρελθόντων ετών, με συνέπεια να μην είναι σε θέση να ασκήσει επικαίρως ελέγχους για την εξακρίβωση τηρήσεως της ήδη ισχυούσης νομοθεσίας, οι οποίοι (έλεγχοι) θα ήταν ενδεχομένως και περισσότερο αποτελεσματικοί και λυσιτελείς και θα συνέβαλαν στην εμπέδωση στους διοικουμένους της συνειδήσεως για την εκπλήρωση των σχετικών με φόρους, τέλη και εισφορές υποχρεώσεων τους, που απορρέουν από ισχύουσες διατάξεις, σε χρόνο που θα έχουν και τη δυνατότητα να συμμορφωθούν και να αποφύγουν την επανάληψη ενδεχομένων παραβάσεων και, επομένως, και την επιβολή κυρώσεων, καθώς και να αποφύγουν τη συσσώρευση οικονομικών επιβαρύνσεων πολλών ετών.»

Αποφάσεις του ΣτΕ

❑ **ΣτΕ ΟΛ 1738/2017** (για τις διαδοχικές παρατάσεις και την εύλογη διάρκεια) - συνέχεια

«..... Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.»

Αποφάσεις του ΣτΕ

❑ **ΣτΕ ΟΛ 1738/2017** (για τις διαδοχικές παρατάσεις και την εύλογη διάρκεια) - συνέχεια

«..... Εξάλλου, ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και προς αποφυγή ενθαρρύνσεως ενδεχόμενης απραξίας της φορολογικής διοικήσεως, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, ενόψει, μάλιστα, του ότι πλέον διευκολύνεται η διαδικασία ελέγχου τόσο λόγω των συγχρόνων ηλεκτρονικών και άλλων μεθόδων ελέγχου όσο και λόγω του γεγονότος ότι πολλά δεδομένα που αφορούν την πάσης φύσεως οικονομική δραστηριότητα των φορολογουμένων ...»

Αποφάσεις του ΣτΕ

❑ **ΣτΕ ΟΛ 1738/2017** (για τις διαδοχικές παρατάσεις και την εύλογη διάρκεια) - συνέχεια

«..... Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις ...»

Αποφάσεις του ΣτΕ

❑ **ΣτΕ Β' Τμ. επταμ. 2934/2017, 2935/2017** (για τα συμπληρωματικά στοιχεία)

«... εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.»

Αποφάσεις του ΣτΕ

❑ **ΣτΕ Β' Τμ. επταμ. 2934/2017, 2935/2017** (για τα συμπληρωματικά στοιχεία)

«... Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ. Πράγματι, αν θεωρηθεί ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή μπορούν να αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι, αν όχι το σύνολο των φορολογουμένων, εν πάση περιπτώσει, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τους οποίους, άλλωστε, δεν είναι πλέον δυνατή η πραγματοποίηση μεγάλου πλήθους συναλλαγών.»

Αποφάσεις του ΣτΕ

❑ **ΣτΕ Β' Τμ. επταμ. 2934/2017, 2935/2017** (για τα συμπληρωματικά στοιχεία)

«... Επειδή, η διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, παραπέμποντας στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όχι μόνο όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία» που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (περιπτ. α της παραγράφου 2 του άρθρου 68), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής (περιπτ. β της παραγράφου 2 του άρθρου 68). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης, όπως η παρούσα, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης.»

ΠΟΛ. 1194/2017 Τραπεζικοί λογαριασμοί αλλοδαπής

« ... 4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).»

Πρόγραμμα
Φορολογικού Ελέγχου Επιχειρήσεων
με διπλογραφικά βιβλία
(για φορολογικά έτη από 01/01/2014)

Πρόγραμμα ελέγχου επιχειρήσεων, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014.

Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18.6.2015.

Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ – Πρόγραμμα Ελέγχου

- Α. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου
- Β. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης
- Γ. Φορολογία Εισοδήματος
- Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
- Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)
- ΣΤ. Φορολογία ακινήτων
 - ΣΤ1. Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)
 - ΣΤ2. Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
 - ΣΤ3. Ειδικός Φόρος επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.)
- Ζ. Τέλος χαρτοσήμου και Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου
- Η. Παρακρατούμενοι φόροι
- Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
- Ι. Ενδοομιλικές συναλλαγές
- Κ. Ηλεκτρονικό εμπόριο

Α. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου

Α. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου

Διενεργείται έλεγχος, όσον αφορά την έκπτωση των δαπανών, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις. Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι κατά περίπτωση εκδοθείσες και ισχύουσες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, αναφορικά με τις εκπιπτόμενες και μη επιχειρηματικές δαπάνες.

Οι δαπάνες ελέγχονται υπό την προϋπόθεση ότι υπερβαίνουν τα παρακάτω όρια:

- (α) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.000 ευρώ, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 15.000 ευρώ.
- (β) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 50.000.001 ευρώ έως 100.000.000 ευρώ, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 25.000 ευρώ.
- (γ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 100.000.001 ευρώ έως 200.000.000 ευρώ, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 35.000 ευρώ.
- (δ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 200.000.001 ευρώ έως 500.000.000 ευρώ, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 50.000 ευρώ.

Α. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου

(ε) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 500.000.001 ευρώ έως 1.000.000.000 ευρώ, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 70.000 ευρώ.

(στ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα άνω των 1.000.000.001 ευρώ, ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 90.000 ευρώ.

Οι δαπάνες που θα ελεγχθούν με βάση τα ανωτέρω όρια θα πρέπει να καλύπτουν τουλάχιστον **το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης**. Σε κάθε διαφορετική περίπτωση, που δεν καλύπτεται το όριο του 10%, θα επιλέγεται περαιτέρω δείγμα ελέγχου εκτός των ανωτέρω ορίων. Σε όσες περιπτώσεις από το πρόγραμμα ελέγχου προβλέπεται συγκεκριμένο δείγμα θα ελέγχεται το δείγμα αυτό.

A. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου

Η εφαρμογή των προαναφερόμενων ορίων θα πρέπει να εξετάζεται σε κάθε περίπτωση λαμβάνοντας την επαγγελματική κρίση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, με βάση το προσδιοριζόμενο επίπεδο του ουσιώδους μεγέθους (σημαντικότητα), όταν τα προαναφερόμενα όρια καθορίζουν δείγματα και ελεγκτικές διαδικασίες, οι οποίες κρίνονται απρόσφορες για την αντιμετώπιση των υπό εξέταση φορολογικών αντικειμένων.

Σε κάθε περίπτωση που εντοπίζονται παραβάσεις οι οποίες προκύπτουν από την εκτέλεση του παρόντος προγράμματος, συμπεριλαμβανομένου και του ελέγχου της παραγωγικότητας των δαπανών, οι Νόμιμοι Ελεγκτές υποχρεούνται να επεκτείνουν τις ελεγκτικές τους διαδικασίες, έτσι ώστε να μπορούν να εκτιμήσουν το ύψος της φορολογικής παράβασης για το σύνολο του σχετικού φορολογικού αντικειμένου.

Α. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου

Συνεπώς, σε αυτήν την περίπτωση, τα προαναφερθέντα όρια δαπανών, καθώς επίσης και τα συγκεκριμένα δείγματα ελέγχου που περιγράφονται αναλυτικά παρακάτω, δεν εφαρμόζονται και ο Νόμιμος Ελεγκτής υποχρεούται να εφαρμόσει τις κατάλληλες ανά περίπτωση ελεγκτικές διαδικασίες για να ελέγξει το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο συνολικά, εξεταζόμενης της δυνατότητας αναγωγής των ευρημάτων από τον έλεγχο ενός αντιπροσωπευτικού δείγματος στον πληθυσμό.

Εξαιρετικά ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε. Ν. 4172/2013), καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 26 του ίδιου Κώδικα.

Για τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, που τίθενται σε κάθε περίπτωση στο πρόγραμμα ελέγχου, δύναται να επιλέγεται το ίδιο ελάχιστο χρονικό διάστημα και τα ίδια ελάχιστα επιλεγμένα είδη (εμπορεύματα – προϊόντα κλπ.).

Α. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου

Κατά την κρίση του ελεγκτή, μπορεί επίσης να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα πραγματικά δεδομένα, την βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Η εξαγωγή του συμπεράσματος στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης βασίζεται στα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Στο αντικείμενο του διενεργούμενου ελέγχου, σύμφωνα με το παρόν πρόγραμμα, συμπεριλαμβάνεται και η παραγωγικότητα των δαπανών λαμβανομένων υπόψη των ισχυουσών διατάξεων.

A. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου

Κατά την έναρξη της εκτέλεσης του ελέγχου απαιτείται να ζητηθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση τα εξής στοιχεία:

1. Τυχόν διατάξεις, εγκύκλιοι ή ατομικές λύσεις του Υπουργείου Οικονομικών που αφορούν την επιχείρηση.
2. Εκθέσεις και τυχόν ευρήματα παλαιότερων φορολογικών ελέγχων και η τρέχουσα αντιμετώπιση αυτών από την επιχείρηση.
3. Οι διαπιστωμένες παραβάσεις του Κ.Φ.Α.Σ. ή άλλα στοιχεία που έχουν κοινοποιηθεί στην επιχείρηση.
4. Στοιχεία ληξιπρόθεσμων οφειλών
5. Περιουσιακά στοιχεία επιχείρησης
6. Απαιτήσεις επιχείρησης εις χείρας τρίτων
7. Στοιχεία που αφορούν την εκπλήρωση των υποχρεώσεων στα ασφαλιστικά ταμεία ή οργανισμούς (φορολογική και ασφαλιστική ενημερότητα κλπ.)
8. Στοιχεία που αφορούν φορολογικές και συναφείς εκκρεμοδικίες

A. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου

- 9. Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και Εκκαθαριστικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. προηγούμενων ετών
- 10. Οποιαδήποτε άλλη πληροφορία θεωρείται αναγκαία από το Νόμιμο ελεγκτή για τη διενέργεια του ελέγχου του

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

1. Ταυτότητα ελέγχου

1.1 Ελεγχόμενη επιχείρηση

Επωνυμία

Διακριτικός τίτλος

ΑΦΜ

Αριθμός φακέλου

ΔΟΥ Έδρας

Δραστηριότητα

Διεύθυνση Έδρας – Ταχ. Κώδικας

Τηλέφωνο – Φαξ – Email – Ιστότοπος (site)

1.2 Ελεγχόμενο οικονομικό έτος

Ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδος

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

2. Βασικά δεδομένα ελεγχόμενης επιχείρησης

2.1 Μορφή επιχείρησης

Είδος νομικού προσώπου

2.2 Σύσταση – Διάρκεια – Έδρα

2.3 Αντικείμενο εργασιών – Σκοπός

Αντικείμενο εργασιών

Σκοπός

2.4 Τηρηθέντα βιβλία

Κατηγορία βιβλίων

Πρόσθετα και ειδικά βιβλία

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

3. Λειτουργικά δεδομένα ελεγχόμενης επιχείρησης

3.1 Μετοχικό κεφάλαιο - Μέτοχοι

3.1.1 Πίνακας εξέλιξης μετοχικού κεφαλαίου κατά την ελεγχόμενη χρήση

								Τρόπος κάλυψης	
Ημ/νία Γ. Σ.	Αρ. ΦΕΚ ή ΤΑΠΕΤ	Αρ. δήλωσης ΦΣΚ	Αριθμός Μετοχών	Αξία μετοχής	Ποσό μεταβολής	Συνολικός Αρ. μετοχών	Μετοχικό κεφάλαιο μετά την αύξηση	Καταβολή μετρητών	Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών

3.1.2 Μέτοχοι

A/A	Μέτοχοι	Αριθμός μετοχών	Ποσοστό
-----	---------	-----------------	---------

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

3.2 Έγκριση οικονομικών καταστάσεων

Ημερομηνία Οικονομικών Καταστάσεων	Ημερομηνία Γενικής Συνέλευσης
------------------------------------	-------------------------------

3.2.1 Μέτοχοι που παραβρέθηκαν στις Γενικές Συνελεύσεις

Διαχειριστική περίοδος	Ημερομηνία Γενικής Συνέλευσης	Μέτοχος	Ποσοστό μετοχών
---------------------------	-------------------------------------	---------	--------------------

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

3.3 Διοίκηση – Διεύθυνση εταιρείας - Εκπρόσωποι

3.3.1 Διοικητικό Συμβούλιο

Ονοματεπώνυμο	Ιδιότητα	Διεύθυνση	Α.Φ.Μ.	Α.Δ.Τ. ή Αρ. Διαβατηρίου	Περίοδος
---------------	----------	-----------	--------	-----------------------------	----------

3.3.2 Νόμιμη εκπροσώπηση

Ονοματεπώνυμο	Ιδιότητα	Διεύθυνση	Α.Φ.Μ.	Α.Δ.Τ. ή Αρ. Διαβατηρίου	Περίοδος
---------------	----------	-----------	--------	-----------------------------	----------

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

3.4 Προϊστάμενος λογιστηρίου

Όνοματεπώνυμο	Διεύθυνση	Α.Φ.Μ.	Πτυχίο	Ισολογισμός
---------------	-----------	--------	--------	-------------

3.5 Συμμετοχές σε επιχειρήσεις

Επωνυμία	Α.Φ.Μ.	Ποσό	Ποσοστό συμμετοχής	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.
----------	--------	------	--------------------	----------------

3.6 Εγκαταστάσεις ελεγχόμενης επιχείρησης

Έδρα, υποκατάστημα, αποθηκευτικοί χώροι, λοιπές εγκαταστάσεις	Διεύθυνση	Επιφάνεια	Δ.Ο.Υ. εγκατάστασης	Παρατηρήσεις
---	-----------	-----------	---------------------	--------------

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

3.7 Απασχολούμενο προσωπικό

Διαχειριστική περίοδος	Αριθμός εργαζομένων (Μ.Ο.)	Αποδοχές
------------------------	----------------------------	----------

3.8 Μεταφορικά μέσα

Τύπος αυτοκινήτου	Αριθμός κυκλοφορίας	Ωφέλιμο φορτίο, θέσεις	Ποσοστό ιδιοκτησίας
-------------------	---------------------	------------------------	---------------------

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

4. Συναλλακτική κίνηση – Οικονομικά αποτελέσματα - Δηλώσεις

4.1 Κατάστρωση αποτελεσμάτων

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ		
		1. ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΚΛΑΔΟΣ
		ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ
	Λ.24	Αποθέματα έναρξης α΄ και β΄ υλών – υλικών συσκευασίας
+	“	Αγορές α΄ και β΄ υλών – υλικών συσκευασίας
-	“	Αποθέματα λήξης α΄ και β΄ υλών – υλικών συσκευασίας
		Κόστος α΄ και β΄ υλών – υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν στη χρήση
-		Κόστος αυτοусίως πωληθεισών α΄ και β΄ υλών – υλικών συσκευασίας
Πλέον:		Κόστος α΄ και β΄ υλών – υλικών συσκευασίας που αναλώθηκαν στην παραγωγή
	Λ.25	Απόθεμα έναρξης αναλώσιμων υλικών
+	“	Αγορές αναλωσίμων υλικών

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

-	..	Απόθεμα λήξης αναλώσιμων υλικών
		Κόστος αναλώσιμων υλικών που διατέθηκαν στη χρήση
-		Κόστος αυτοουσίως πωληθέντων αναλώσιμων υλικών
Πλέον:		Κόστος αναλώσιμων υλικών που αναλώθηκαν στην παραγωγή
	Λ.26	Απόθεμα έναρξης ανταλλακτικών παγίων
+	..	Αγορές ανταλλακτικών παγίων
-	..	Απόθεμα λήξης ανταλλακτικών παγίων
		Κόστος ανταλλακτικών παγίων που διατέθηκαν στη χρήση
-		Κόστος αυτοουσίως πωληθέντων ανταλλακτικών παγίων
Πλέον:		Κόστος ανταλλακτικών παγίων που αναλώθηκαν στην παραγωγή
	Λ.28	Απόθεμα έναρξης ειδών συσκευασίας
+	..	Αγορές ειδών συσκευασίας
-	..	Απόθεμα λήξης ειδών συσκευασίας
		Κόστος ειδών συσκευασίας που διατέθηκαν στη χρήση
		Κόστος αυτοουσίως πωληθέντων ειδών συσκευασίας

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

Πλέον:		Κόστος ειδών συσκευασίας που διατέθηκαν στη χρήση
	Λ.23	Αποθέματα έναρξης ημιτελών προϊόντων (υπό κατεργασία)
-	”	Αποθέματα λήξης ημιτελών προϊόντων (υπό κατεργασία)
Πλέον:		Υπόλοιπο
	Λ.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
+	Λ.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
+	Λ.62	Παροχές τρίτων
+	Λ.63	Φόροι-τέλη
+	Λ.64	Διάφορα έξοδα
+	Λ.66	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων
+	Λ.68	Προβλέψεις εκμετάλλευσης
Πλέον:		Δαπάνες παραγωγής
		Κόστος παραχθέντων ετοίμων και ημιτελών προϊόντων χρήσης
		ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ
	Λ.21	Απόθεμα έναρξης ετοίμων προϊόντων

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

+		Κόστος παραχθέντων ετοίμων και ημιτελών προϊόντων χρήσης (ως άνω)
-	Λ.21	Απόθεμα λήξης ετοίμων προϊόντων
-	Λ.78	Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων
-	''	Ιδιόχρηση αποθεμάτων
		Καταστροφή αποθεμάτων
		Κόστος πωληθέντων ετοίμων και ημιτελών προϊόντων χρήσης
		ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ
	Λ.71	Πωλήσεις ετοίμων και ημιτελών προϊόντων χονδρικά
+	''	Πωλήσεις ετοίμων και ημιτελών προϊόντων λιανικά
+	''	Εξαγωγές ετοίμων και ημιτελών προϊόντων
+	''	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις ετοίμων και ημιτελών προϊόντων
+	Λ.72	Πωλήσεις α' και β' υλών – υλικών συσκευασίας
+	''	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων
		Σύνολο πωλήσεων προϊόντων
		ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

		Πωλήσεις ετοιμών και ημιτελών προϊόντων (ως άνω)
Μείον:		Κόστος πωληθέντων ετοιμών και ημιτελών προϊόντων χρήσης (ως άνω)
		Μικτό αποτέλεσμα ετοιμών και ημιτελών προϊόντων χρήσης
		Συντελεστής (%) μικτού αποτελέσματος ετοιμών και ημιτελών προϊόντων
		Μικτό αποτέλεσμα α΄ και β΄ υλών – υλικών συσκευασίας
		Συντελεστής (%) μικτού αποτελέσματος α΄ και β΄ υλών – υλικών συσκευασίας
		Μικτό αποτέλεσμα λοιπών αποθεμάτων
		Συντελεστής (%) μικτού αποτελέσματος λοιπών αποθεμάτων
		Μικτό αποτέλεσμα προϊόντων
		Συντελεστής (%) μικτού αποτελέσματος προϊόντων
		2. ΕΜΠΟΡΙΚΟΣ ΚΛΑΔΟΣ
		ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ
	Λ.20	Απόθεμα έναρξης ετοιμών προϊόντων
+	”	Αγορές χρήσης
		Σύνολο

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

-		Απόθεμα λήξης
-	Λ.78	Ιδιόχρηση ή καταστροφή αποθεμάτων
		Κόστος πωλήσεων εμπορευμάτων
		ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ
	Λ.70	Πωλήσεις εμπορευμάτων χονδρικά
+	..	Πωλήσεις εμπορευμάτων χονδρικά ενδ.
+	..	Πωλήσεις εμπορευμάτων χονδρικά εξωτ.
+	..	Πωλήσεις εμπορευμάτων λιανικά
		Σύνολο πωλήσεων εμπορευμάτων
		ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ
		Πωλήσεις εμπορευμάτων (ως άνω)
Μείον:		Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων (ως άνω)
		Μικτό αποτέλεσμα εμπορευμάτων
		Συντελεστής (%) μικτού αποτελέσματος εμπορευμάτων
		ΚΛΑΔΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

		ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
	Λ.73	Έσοδα από παροχή υπηρεσιών χονδρικά
+	”	Έσοδα από παροχή υπηρεσιών λιανικά
		Σύνολο εσόδων από παροχή υπηρεσιών
		ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
	Λ.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
+	Λ.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
+	Λ.62	Παροχές τρίτων
+	Λ.63	Φόροι-τέλη
+	Λ.64	Διάφορα έξοδα
+	Λ.66	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων
+	Λ.68	Προβλέψεις εκμετάλλευσης
Μείον:		Άμεσο κόστος παροχής υπηρεσιών
		ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
		Σύνολο εσόδων από παροχή υπηρεσιών (ως άνω)

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

		Κόστος παροχής υπηρεσιών (ως άνω)
		Μικτό αποτέλεσμα παροχής υπηρεσιών
		Συντελεστής (%) μικτού αποτελέσματος παροχής υπηρεσιών
		ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
		Σύνολο μικτών αποτελεσμάτων
		Συντελεστής μικτών αποτελεσμάτων (%)
		ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ
		Σύνολο μικτών αποτελεσμάτων (ως άνω)
Πλέον:		ΑΛΛΑ ΕΣΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ
	Λ.74	Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
	Λ.75	Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
	Λ.78.05	Χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμετάλλευσης
		Σύνολο άλλων εσόδων εκμετάλλευσης
		Σύνολο
Μείον:		ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ, ΔΙΑΘΕΣΗΣ, ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

	Λ.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
+	Λ.61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
+	Λ.62	Παροχές τρίτων
+	Λ.63	Φόροι-τέλη
+	Λ.64	Διάφορα έξοδα
+	Λ.66	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων
+	Λ.68	Προβλέψεις εκμετάλλευσης
		Σύνολο εξόδων διοικητικής λειτουργίας, διάθεσης, ερευνών & ανάπτυξης
		Μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης
Πλέον:		ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ
	Λ.76.00	Έσοδα συμμετοχών
+	Λ.76.01	Έσοδα χρεογράφων
+	Λ.76.04	Κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων
+	Λ.76.02	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
		Σύνολο εσόδων κεφαλαίων

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

Μείον:		ΕΞΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ
	Λ.64.11	Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων
+	Λ.64.12	Έξοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων
+	Λ.65	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
		Σύνολο εξόδων κεφαλαίων
		Ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης
		ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
Πλέον:		ΕΣΟΔΑ
	Λ.81.01	Έκτακτα και ανόργανα έσοδα
+	Λ.81.03	Έκτακτα κέρδη
+	Λ.82.01	Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
+	Λ.84	Έσοδα από προβλέψεις προηγ. χρήσεων
Μείον:		ΕΞΟΔΑ
	Λ.81.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα
+	Λ.81.02	Έκτακτες ζημιές

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

+	Λ.82.00	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων
+	Λ.83	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
		Σύνολο έκτακτων αποτελεσμάτων
		Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα
Μείον:	Λ.85	Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
		Καθαρά αποτελέσματα χρήσης
		Συντελεστής καθαρού κέρδους

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

4.2 Δηλώσεις που υποβλήθηκαν

Για το οικονομικό έτος (διαχειριστική περίοδος από έως)
υποβλήθηκε η με αριθμό και η με αριθμό δήλωση φορολογίας εισοδήματος
σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. με την οποία δηλώθηκαν:

Ακαθάριστα έσοδα ευρώ

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

5. Ελεγκτικές επαληθεύσεις – Διαπιστώσεις ελέγχου

5.1 Έλεγχος των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων

Έγινε έλεγχος των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, όπως αυτά εμφανίζονται στην παρακάτω κατάσταση, τα οποία κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου βρέθηκαν εμπρόθεσμα/εκπρόθεσμα ενημερωμένα.

Είδος βιβλίου ή στοιχείου	Παρατηρήσεις
Αναλυτικά ημερολόγια και Συγκεντρωτικό ημερολόγιο ή Γενικό ημερολόγιο	
Αναλυτικά καθολικά	
Γενικό καθολικό	
Βιβλίο ή καταστάσεις απογραφών	
Μητρώο Παγίων	
Βιβλίο Αποθήκης (Λογ. 94 – Άρθρο 4, παρ. 8, Κ.Φ.Α.Σ.)	

Σημείωση: Από 01/01/2015, τα λογιστικά αρχεία των άρθρων 3 και 4 του Ν. 4308/2014

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

5.1.1 Έλεγχος ταμείου

Έγινε έλεγχος ταμείου της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα εξής:

.....

5.1.2 Έλεγχος αξιογράφων

Έγινε έλεγχος των πάσης φύσεως αξιογράφων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα εξής:

.....

5.1.3 Ποσοτική καταμέτρηση

Έγινε ποσοτική καταμέτρηση και περαιτέρω αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του Βιβλίου Αποθήκης στα παρακάτω δύο (2) βασικά είδη: είδος Α, είδος Β. Από την πιο πάνω επαλήθευση διαπιστώθηκαν τα εξής:

.....

Γ. Φορολογία εισοδήματος

Γ. Φορολογία εισοδήματος

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 22, Ν. 4172/2013)

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, έκτος των περιπτώσεων δαπανών οι οποίες ρητά αναφέρονται σε άλλα βήματα του παρόντος προγράμματος ελέγχου, οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι εγκύκλιοι που εκδόθηκαν για την ερμηνεία των διατάξεων του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Γ. Φορολογία εισοδήματος

Ειδικότερα ελέγχονται:

1.	Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 23, Ν. 4172/2013)
	Στο πλαίσιο του ελέγχου δαπανών για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος να ελεγχθεί εάν μεταξύ των δαπανών της ελεγχόμενης επιχείρησης υφίστανται οι ακόλουθες περιπτώσεις μη εκπιπόμενων δαπανών:
	i. κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. [άρθρο 23 περ. (β) ν.4172/2013] <i>Σημείωση: Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς (εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων). Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής.</i>
	ii. οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. [άρθρο 23 περ. (γ)]
	iii. προβλέψεις, εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26 (αφορούν επισφαλείς απαιτήσεις για τις οποίες ισχύουν τα οριζόμενα σε κατωτέρω βήμα ελέγχου). [άρθρο 23 περ. (δ)]

Γ. Φορολογία εισοδήματος

1.	Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 23, Ν. 4172/2013) - συνέχεια
	iv. πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων και των προσαυξήσεων. [άρθρο 23 περ. (ε)]
	<i>Σημείωση: Στην έννοια των τόκων υπερημερίας που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μίας επιχείρησης περιλαμβάνονται μόνο εκείνοι που προκύπτουν λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών προς το Δημόσιο ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. (ΠΟΛ. 1094/2016)</i>
	v. η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα. [άρθρο 23 περ. (στ)]
	vi. ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών. [άρθρο 23 περ. (ζ)]
	<i>Σημείωση: Οι φόροι εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται. Εξαίρεση αποτελούν τα τέλη κυκλοφορίας τα οποία προκαταβάλλονται και κατά συνέπεια εκπίπτουν το επόμενο φορολογικό έτος, δηλαδή το έτος που αφορούν, καθώς και τα τέλη διαφήμισης, τα οποία εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν. (ΠΟΛ. 1113/2015)</i>
	vii. το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε. σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. [άρθρο 23 περ. (η)]

Γ. Φορολογία εισοδήματος

1.	Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 23, Ν. 4172/2013) – συνέχεια
	viii. οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. [άρθρο 23 περ. (θ)]
	ix. οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. [άρθρο 23 περ. (ι)]
	x. οι δαπάνες ψυχαγωγίας εκτός εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής. [άρθρο 23 περ. (ια)]
	xi. προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. [άρθρο 23 περ. (ιβ)]
	<i>Σημείωση: Στις περισσότερες περιπτώσεις (σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 12 παρ. 1 του ΚΦΕ) οι δαπάνες αυτές θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία (σε χρήμα ή σε είδος), των προσώπων που λαμβάνουν την παροχή, και θα πρέπει να έχουν συνυπολογιστεί στο ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία.</i>

Γ. Φορολογία εισοδήματος

1.	Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 23, Ν. 4172/2013) – συνέχεια
	xii. Να ελεγχθούν οι δαπάνες που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013. <i>Σημείωση:</i> Δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). (ΠΟΛ. 1113/2015). Ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. (ΠΟΛ. 1071/2015)
	xiii. Να ελεγχθεί εάν η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν.4172/2013. <i>Σημείωση:</i> Οι δαπάνες διαφήμισης που υπόκεινται σε αγγελιόσημο (αρ. 12 ν.2328/95) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα εφόσον αυτό έχει καταβληθεί εγκαίρως και προσηκόντως.
	xiv. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. <i>Σημείωση:</i> Όπως η παρ. ιδ' του άρθρου 23 προστέθηκε με το άρθρο 72 του Ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22-12-2016) και σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2016 και μετά.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

2. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

1. Εκπίπτουν οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, προκειμένου να προσαυξηθούν σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα τρία (3) έτη. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα μετά από πρόταση των Υπουργών Οικονομικών, Παιδείας και Θρησκευμάτων και Πολιτισμού και Αθλητισμού. Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27 του παρόντος.

2. Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων, τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται εντός χρονικού διαστήματος έξι (6) μηνών *(Σημείωση: Εντός 10 μηνών από 04/08/2017 και μετά σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 69 του Ν. 4485/2017)*. Μετά την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών, σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στο προεδρικό διάταγμα.

Να ελεγχθεί η συμμόρφωση της επιχείρησης με τα ανωτέρω.

Σημείωση: Για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016 ισχύουν οι Αριθ. 12962 (ΠΟΛ) 2029 ΦΕΚ Β' 743/1987 και ΠΟΛ. 1111/2016. Για τις χρήσεις από 2017 και μετά, ισχύει η Αριθμ. Αποφ. 109343/12 ΦΕΚ Β' 2351/2017.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

3. Τόκοι

(α) Να ελεγχθεί ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει τόκους από δάνεια που λαμβάνει από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού. [άρθρο 23 περ. (α) ν.4172/2013]

(β) Σύμφωνα με το άρθρο 49 ν.4172/2013:

1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Το εν λόγω ποσοστό εφαρμόζεται από την 1.1.2017, ενώ κατά τη μεταβατική περίοδο εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

- εξήντα τοις εκατό (60%) από την 1η Ιανουαρίου 2014,
- πενήντα τοις εκατό (50%) από την 1η Ιανουαρίου 2015,
- σαράντα τοις εκατό (40%) από την 1η Ιανουαρίου 2016.

Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Ε. Ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» σημαίνει το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

3. Τόκοι – συνέχεια

2. Οι δαπάνες τόκων της παραγράφου 1 αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ το χρόνο.

Το εν λόγω ποσό εφαρμόζεται από την 1.1.2016 και μετά, ενώ κατά τη μεταβατική περίοδο (μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2015) εφαρμόζεται το ποσό των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) ευρώ το χρόνο.

3. Κάθε δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό.

4. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται για τα πιστωτικά ιδρύματα, τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 και τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν.1905/1990 που λαμβάνουν άδεια από την Τράπεζα της Ελλάδος και τις αντίστοιχες ρυθμιστικές αρχές άλλων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και τις επιχειρήσεις ειδικού σκοπού, μόνο κατά το μέρος που αφορά στην εκτέλεση δημοσίου έργου ή την παροχή δημόσιας υπηρεσίας μέσω σύμβασης παραχώρησης, κατά την έννοια των προεδρικών διαταγμάτων 59/2007 και 60/2007, η οποία έχει κυρωθεί με νόμο ή μέσω Σύμβασης Δημόσιου Ιδιωτικού Τομέα (Σ.Δ.Ι.Τ.) κατά τις διατάξεις του ν.3389/2005, που συνάπτεται μέχρι την 31.12.2014.

Σημείωση: ΠΟΛ. 1037/2015

Γ. Φορολογία εισοδήματος

4.	Δαπάνες προς αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή / και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε.
	Να ελεγχθεί ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που είναι εγκατεστημένα σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Ε., εκτός εάν η ελεγχόμενη αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν, εξεταζόμενες κατά περίπτωση, πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή τη φοροδιαφυγή.
	Εξαιρετικά, για δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους – μέλους, δεν αποκλείεται η έκπτωσή τους. [άρθρο 23 παρ. (ιγ) ν.4172/2013]
	Για σκοπούς εφαρμογής της ελεγκτικής αυτής διαδικασίας, ως κράτη που θεωρούνται μη συνεργάσιμα για σκοπούς φορολογίας (άρθρο 65 παρ. 3 και 4 Κ.Φ.Ε.) ή έχοντα προνομιακό φορολογικό καθεστώς (άρθρο 65 παρ. 6 και 7 Κ.Φ.Ε.) λαμβάνονται τα αναφερόμενα ως τέτοια στις οικείες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών οι οποίες ισχύουν κατά περίπτωση.
	<i>Σημείωση: Αποφ. 1039188/2014, ΠΟΛ. 1277/2015, ΠΟΛ. 1279/2015, Αποφ. 1188835/2016, ΠΟΛ. 1197/2016</i>

Γ. Φορολογία εισοδήματος

5. Φορολογικές αποσβέσεις

Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός καθώς και εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εκπτώσιμότητας των φορολογικών αποσβέσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις ακόλουθες διατάξεις:

1. Οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης εκτός της περίπτωσης β.

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης, για περιπτώσεις συμβάσεων χρηματοοικονομικής μίσθωσης που συνάπτονται από 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά.

2. Ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) Η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης

β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε κατώτερη της αγοραίας αξίας

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατο (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής τους περιουσιακού στοιχείου ακόμα και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης

δ) Κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις

Γ. Φορολογία εισοδήματος

5. Φορολογικές αποσβέσεις - συνέχεια

3. Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τα παρακάτω:

- Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης) 4%
- Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης 5%
- Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών 5%
- Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού 10%
- Μέσα μεταφοράς ατόμων 16%
- Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές») 12%
- Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης 10%
- Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό 20%
- Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης 10%

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής

Γ. Φορολογία εισοδήματος

5. Φορολογικές αποσβέσεις - συνέχεια

διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους παραπάνω συντελεστές.

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο.

8. Οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.

Σημείωση: ΠΟΛ. 1069/2015, ΠΟΛ. 1073/2015, ΠΟΛ. 1103/2015

Γ. Φορολογία εισοδήματος

6. Αποτίμηση αποθεμάτων

Να ελεγχθεί ότι τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Η επιχείρηση δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 25 ν.4172/2013]

Σημείωση: ΠΟΛ. 1075/2016

Γ. Φορολογία εισοδήματος

7.	Επισφαλείς απαιτήσεις
	Οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματιστεί στα φορολογικά έτη 2010 έως 2013 μπορούν να διαγραφούν μέχρι 31.12.2014 με βάση τις διατάξεις της περ. θ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (ΠΟΛ. 1056/2015), καθόσον τα ποσά των προβλέψεων αυτών θα μεταφερθούν στα έσοδα του φορολογικού έτους 2015.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

7. Επισφαλείς απαιτήσεις - συνέχεια

Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός καθώς και εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εκπτώσιμότητας των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ή/και η διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις ακόλουθες διατάξεις:

1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 κατωτέρω, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
> 12	50
> 18	75
> 24	100

Γ. Φορολογία εισοδήματος

7. Επισφαλείς απαιτήσεις - συνέχεια

Πρόσθετες οδηγίες σχετικά με τα ανωτέρω δόθηκαν με την ΠΟΛ 1056/2015.

2. Ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων κατά των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματα ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

3. Η υπόψη πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

- α) καταστεί εισπράξιμη ή
- β) διαγραφεί.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

7. Επισφαλείς απαιτήσεις - συνέχεια

4. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
- γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

5. Οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του ποσού του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Τέτοιες χορηγήσεις συνιστούν οι απαιτήσεις κεφαλαίου και οι απαιτήσεις των εγγεγραμμένων τόκων, όχι όμως και επισφαλών ή μη εισπράξιμων τόκων των επισφαλών απαιτήσεων ή απαιτήσεων μη παραγωγικών, τους οποίους οι τράπεζες δικαιούνται να μην εμφανίζουν ή εγγράφουν στα βιβλία τους, υποχρεούμενες να αποδεικνύουν ότι πρόκειται για τέτοιους τόκους, καθώς και η κάλυψη στο σύνολό του ή εν μέρει ομολογιακού δανείου ιδιωτικών επιχειρήσεων ή η απόκτηση μετοχών κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας ή αύξηση του κεφαλαίου της, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι τίτλοι των ομολογιών ή μετοχών παραμένουν στο χαρτοφυλάκιο της τράπεζας. Στις χορηγήσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια γενικά προς το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα δάνεια γενικά για τα οποία δόθηκε εγγύηση του Δημοσίου και οι καταθέσεις σε άλλες τράπεζες. Πέρα από το ποσοστό έκπτωσης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν από το εισόδημά τους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης πρόσθετες ειδικές κατά περίπτωση προβλέψεις για την απόσβεση απαιτήσεων κατά πελατών τους, για τις οποίες έχει διακοπεί ο λογισμός τόκων.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

7. Επισφαλείς απαιτήσεις - συνέχεια

6. Οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό μέχρι δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε φορολογικό έτος, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερα φορολογικά έτη και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

7. Οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) μπορούν να εκπίπτουν μέχρι ενάμιση τοις εκατό (1,5%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών που ο φορέας έχει προεξοφλήσει έναντι απαιτήσεων που έχει αναλάβει να εισπράξει από εξαγωγική δραστηριότητα χωρίς δικαίωμα αναγωγής, καθώς και μέχρι ένα τοις εκατό (1%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών των προεξοφλήσεων έναντι απαιτήσεων με δικαίωμα αναγωγής.

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 26 ν. 4172/2013]

Σημείωση: ΠΟΛ. 1056/2015, Αρ. Πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1137110 ΕΞ2015

Γ. Φορολογία εισοδήματος

7. Επισφαλείς απαιτήσεις - συνέχεια

8. Στις επιχειρήσεις επαγγελματιών πρακτόρων παιχνιδιών πρόγνωσης της εταιρείας «Οργανισμός Προγνωστικών Αγώνων Ποδοσφαίρου Α.Ε.» (Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.) παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης για τις πραγματοποιούμενες πωλήσεις τους, ποσοστού με κλίμακα ενάμισι τοις εκατό (1,5%) για αξίες μέχρι 500.000 ευρώ και ένα τοις εκατό (1%) για αξίες από 500.001 έως 1.000.000 ευρώ, ως ποσό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων.

Σημείωση: Η παρ. 8 του άρθρου 26 καταργήθηκε με την υποπερίπτωση η της περίπτωσης 11 της υποπαραγράφου Δ1 της παρ. Δ του άρθρου 2 του Ν.4336/2015 (ΦΕΚ Α' 94/14-8-2015) και σύμφωνα με την ίδια υποπερίπτωση καταργήθηκε για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και μετά.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

8. Φορολογικές ζημίες

Να ελεγχθεί η ορθή μεταφορά των φορολογικά διαθέσιμων ζημιών. Για τις δυνάμενες να μεταφερθούν φορολογικές ζημίες ισχύουν τα ακόλουθα:

1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.

2. Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α', γ' και δ' του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης. Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν.4046/2012, ήτοι από τις 14.02.2012 και μετά.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

8. Φορολογικές ζημίες - συνέχεια

3. Η χρεωστική διαφορά (οριστική ζημία) λόγω πιστωτικού κινδύνου η οποία προκύπτει για τους πιστωτές των εποπτευόμενων από την Τράπεζα της Ελλάδος νομικών προσώπων των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 26 του ν. 4172/2013 από τη διαγραφή χρεών οφειλετών τους κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 του αναφερόμενου στις ίδιες διατάξεις νόμου (το οποίο τελικά ψηφίστηκε ως άρθρο 61 του ν.4307/2014) εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους σε δεκαπέντε (15) ισόποσες ετήσιες δόσεις αρχής γενομένης από τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκε η διαγραφή. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η χρεωστική διαφορά ισούται με το συνολικό ποσό της διαγραφής μείον τους μη εγγεγραμμένους τόκους, όπως αυτοί ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 150 του ν. 4261/2014, οι οποίοι και δεν εγγράφονται. Η ανωτέρω χρεωστική διαφορά καταχωρείται σε χρέωση των αποτελεσμάτων της χρήσης στην οποία προκύπτει. Στην περίπτωση που ο πιστωτής έχει σχηματίσει και εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του, για το χρέος που διαγράφεται, πρόσθετη ειδική πρόβλεψη κατά τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 26 του παρόντος, η πρόβλεψη αντιλογίζεται σε πίστωση των αποτελεσμάτων του φορολογικού έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η διαγραφή και αποτελεί για τον πιστωτή φορολογητέο κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 60 του ν. 4307/2014, για εκείνες τις διαγραφές ανά πιστωτικό ίδρυμα, συμπεριλαμβανομένων και των υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικών ιδρυμάτων, καθώς και κάθε εταιρεία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, οφειλών που εμφανίζονται στα βιβλία τους την 31.12.2014 εφόσον υποβληθεί αίτηση μέχρι την 31 Μαρτίου 2016 από τους επιλέξιμους οφειλέτες με βάση τις προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

8. Φορολογικές ζημίες - συνέχεια

4. Ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση το εισόδημα που προκύπτει από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο δεν απαλλάσσεται στη βάση συνθήκης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει και εφαρμόζει η Ελλάδα.

Σημείωση: Η παρ. 4 του άρθρου 27 του Ν.4172/2013 τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 124 του Ν. 4446/2016 και εφαρμόζονται από 1.1.2014 και μετά. Επίσης, η ΠΟΛ. 1200/2016 διευκρίνισε ότι «Ως προς το περιεχόμενο του όρου «ζημίες αλλοδαπής», διευκρινίζεται ότι, όπως ρητά πλέον αναφέρεται στο νόμο, οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 27 του ΚΦΕ αφορούν μόνο τις ζημίες που προέρχονται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην αλλοδαπή. Διευκρινίζεται, ότι για το αρνητικό αποτέλεσμα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας η οποία δε συνδέεται με μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε.

5. Εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου της επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της αξίας ή του αριθμού τους, η μεταφορά σύμφωνα με το παρόν άρθρο παύει να έχει εφαρμογή στις ζημίες που είχε η επιχείρηση αυτή κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός εάν η επιχείρηση αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 27 ν.4172/2013]

Γ. Φορολογία εισοδήματος

9. Δαπάνες που αφορούν απαλλασσόμενα έσοδα

Να ελεγχθεί ότι, εφόσον η επιχείρηση εισέπραξε εντός της ελεγχόμενης χρήσης ενδοομιλικά μερίσματα για τα οποία έχει τύχει απαλλαγής του φόρου εισοδήματος, δεν έχει εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή από την οποία προέκυψαν τα μερίσματα αυτά.

Σχετικές διατάξεις ΚΦΕ (άρθρο 48 παρ.(4) ν.4172/2013)

Σημείωση: Αρ. Πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1131644 ΕΞ 2016

ΠΟΛ. 1039/2015: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι εάν η διανομή κερδών προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος (νομικό πρόσωπο) δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει τυχόν επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή. Το νόημα της παραγράφου αυτής είναι ότι εφόσον το εισόδημα (εισπραττόμενο μέρισμα) απαλλάσσεται της φορολογίας με βάση τις προϋποθέσεις του άρθρου 48, τότε οι τυχόν δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συνδέονται με αυτή τη συμμετοχή, όπως συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι, αμοιβές τρίτων, κλπ., καθώς και τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση των συμμετοχών), κλπ., δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους.»

Γ. Φορολογία εισοδήματος

10. Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών

Σε περίπτωση που η επιχείρηση συντάσσει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), να ελεγχθεί:

α) στην περίπτωση που η επιχείρηση καταχωρεί πρωτογενώς τις εγγραφές της με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εάν το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης,

β) στην περίπτωση που η επιχείρηση καταχωρεί πρωτογενώς τις εγγραφές της με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, εάν το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται με βάση τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης.

Να ελεγχθεί ότι τα έσοδα και τα έξοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ' εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

10. Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών - συνέχεια

Να ελεγχθεί ότι σε περίπτωση που η επιχείρηση, η οποία τηρεί Δ.Λ.Π., προβαίνει σε διανομή/κεφαλαιοποίηση κερδών από τα κέρδη που προκύπτουν βάσει των Δ.Λ.Π. (μεγαλύτερα των φορολογικών), το ποσό των διανεμομένων κερδών και κατά το μέρος που υπερβαίνει τα φορολογικά κέρδη υπόκειται σε φορολογία, σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε. (διανομή/ κεφαλαιοποίηση κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος). Εάν το τελικό αποτέλεσμα είναι ζημιογόνο, αλλά η ελεγχόμενη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών, από την τήρηση των Δ.Λ. Π., τα διανεμόμενα αυτά κέρδη υπόκεινται αυτούσια σε φορολογία.

Να ελεγχθεί ότι για την περίοδο μέχρι την 1.1.2015, η υπεραξία που αποκτά ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από πώληση και επαναμίσθωση (sale and lease back) ακινήτου αναγνωρίστηκε ως έσοδο σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.17, όπως αυτό υιοθετείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Να ελεγχθεί ότι όλα τα έσοδα (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα, εισόδημα από ακίνητα, μεταβίβαση ακινήτων, τίτλων κλπ) που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., προσωπικές εταιρείες, κ.λπ.) έχουν θεωρηθεί έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. (παρ. 2 άρθρου 47 ν.4172/2013).

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρα 47 παρ. 2, 3 & 21 παρ. 2 ν. 4172/2013]

Γ. Φορολογία εισοδήματος

11.	Διανομή/ κεφαλαιοποίηση κερδών που δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο
	Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση έχει διενεργήσει κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Σχετικές διατάξεις ΚΦΕ (άρθρο 47, παρ.(1) ν.4172/2013) <i>Σημείωση: ΠΟΛ. 1059/2015</i>

Γ. Φορολογία εισοδήματος

12. Έλεγχος αφορολόγητων εσόδων

1. Να ελεγχθεί εάν τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισέπραξε:

- i. νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή
 - ii. μόνιμη εγκατάσταση εταιρείας άλλου κράτους μέλους που βρίσκεται στην Ελλάδα και προέρχονται από τις θυγατρικές της σε άλλο κράτος μέλος,
- απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε.

Συγκεκριμένα να ελεγχθεί, εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στην διανομή:

- α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε., όπως ισχύει, και
- β) είναι φορολογικός κάτοικος κρατους-μέλους της Ε.Ε., σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και
- γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε. ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και
- δ) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και
- ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

12. Έλεγχος αφορολόγητων εσόδων - συνέχεια

Σημείωση: Αναφορικά με την εφαρμογή ή όχι του *participation exemption*

ΠΟΛ. 1039/2015 «Επομένως, προκειμένου για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, ο καταβάλλων μπορεί να είναι νομικό πρόσωπο είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής (Ε.Ε.) και περαιτέρω, προκειμένου για νομικά πρόσωπα της ημεδαπής, αυτά μπορεί να είναι, πέρα από τα ρητά κατονομαζόμενα στο Παράρτημα της Οδηγίας (Α.Ε. και Ε.Π.Ε.), οι ΙΚΕ, καθώς και οι προσωπικές εταιρίες, οι οποίες πλέον υπόκεινται σε φορολογία εταιρειών στην Ελλάδα. Άλλα πρόσωπα που ενδεχομένως περιλαμβάνονται στο υπόψη Παράρτημα, όπως για παράδειγμα οι κοινοπραξίες, οι οποίες με βάση τις διατάξεις του άρθρου 293 του Ν. 4072/2012 χαρακτηρίζονται ως εταιρίες και περαιτέρω με βάση τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στην Ελλάδα, πλην όμως δεν χαρακτηρίζονται ως νομικά πρόσωπα με βάση την περ. γ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013, αλλά ως νομική οντότητα, δεν θεωρούνται ότι πληρούν τις προϋποθέσεις του νόμου αυτού και ως εκ τούτου, τα μερίσματα που εισπράττουν μέλη των προσώπων αυτών δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος.»

Γ. Φορολογία εισοδήματος

12. Έλεγχος αφορολόγητων εσόδων – συνέχεια

Σε περίπτωση που ο λήπτης των διανεμομένων κερδών δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί 24 μήνες αλλά πληρούνται η προαναφερόμενη προϋπόθεση γ', να ελεγχθεί εάν έχει κατατεθεί στην Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής.

Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται 24 μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής. Να ελεγχθεί εάν ο φορολογούμενος έπαυσε να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των 24 μηνών, οπότε η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή.

Σημείωση: Αρ. Πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1106280 ΕΞ 2015

2. Να ελεγχθεί εάν στα έσοδα της επιχείρησης περιλαμβάνονται:

- i. τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους.
- ii. κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου με άλλους τίτλους κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε.[άρθρα 47 & 48 ν.4172/2013]

Γ. Φορολογία εισοδήματος

13. Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες

Δεδομένου ότι το φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης επιχείρησης δύναται να περιλαμβάνει το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας:

Να ελεγχθεί εάν ο φορολογούμενος έχει συμπεριλάβει στο φορολογητέο εισόδημα το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, κατά το μέρος που του αναλογεί με βάση το ποσοστό συμμετοχής του, ακολουθώντας τα εξής βήματα:

α) Να ελεγχθεί -καταρχήν- εάν άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος:

- 1) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
- 2) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία,
- 3) μερίσματα και εισόδημα από τη μεταβίβαση μετοχών,
- 4) εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. εμπορεύματα, κλπ),
- 5) εισόδημα από ακίνητη περιουσία, εκτός εάν το κράτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν θα είχε δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα βάσει συμφωνίας που έχει συναφθεί με τρίτη χώρα,
- 6) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες,

Γ. Φορολογία εισοδήματος

13. Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες - συνέχεια

Εάν συντρέχει πράγματι η περίπτωση αυτή να διενεργηθούν περαιτέρω οι ακόλουθες διαδικασίες (β), (γ), (δ), (ε) και (στ) – εφαρμοζόμενες κατά περίπτωση:

β) Να ελεγχθεί αν ο φορολογούμενος, μόνος του ή από κοινού με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, όπως αυτά ορίζονται στην περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

γ) Αν συντρέχει η περίπτωση (β) να ελεγχθεί αν το παραπάνω αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα υπόκειται σε φορολογία σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, και δεν είναι εταιρεία της οποίας η κύρια κατηγορία μετοχών αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά.

δ) Αν συντρέχει η περίπτωση (γ) και το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή κάτοικος χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ. και υφίσταται και εφαρμόζεται συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών, ανάλογης με την ανταλλαγή πληροφοριών, κατόπιν αιτήσεως που προβλέπεται στην Οδηγία 2011/16/Ε.Ε., να ελεγχθεί αν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλαστη κατάσταση που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

13. Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες - συνέχεια

ε) Να ελεγχθεί αν άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) της αντίστοιχης κατηγορίας –αρκεί έστω και μία κατηγορία εισοδήματος- προέρχεται από συναλλαγές με το φορολογούμενο ή με τα συνδεδεμένα με αυτό πρόσωπα.

στ) Αν συντρέχει η περίπτωση (ε) να ελεγχθεί αν ο φορολογούμενος έχει συμπεριλάβει στο φορολογητέο εισόδημα το σύνολο του μη διανεμηθέντος εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, κατά το μέρος που του αναλογεί με βάση το ποσοστό συμμετοχής του.

Σχετικές διατάξεις ΚΦΕ (άρθρο 66 ν.4172/2013).

Σημείωση: ΠΟΛ. 1076/2014, Παρ. 7, Παράδειγμα:

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, της οποίας η χρήση λήγει στις 31.12.2014, κατέχει το 60% των μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών αλλοδαπής εταιρείας η οποία είναι εγκατεστημένη σε κράτος μη συνεργάσιμο.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

13. Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες - συνέχεια

Με βάση τον τελευταίο επίσημο ισολογισμό της αλλοδαπής εταιρείας προκύπτουν τα ακόλουθα:

Το συνολικό καθαρό ποσό τόκων και δικαιωμάτων που έχει αποκτήσει η αλλοδαπή εταιρεία εντός του οικείου φορολογικού έτους ανέρχεται σε € 400.000 και € 250.000, αντίστοιχα, ενώ τα καθαρά κέρδη προ φόρων ανέρχονται σε € 1.000.000. Η υπόψη εταιρεία δεν έχει άλλα εισοδήματα που αναφέρονται στις κατηγορίες της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ. Φ.Ε.

*Επομένως, το καθαρό εισόδημα προ φόρων που πραγματοποιεί η αλλοδαπή εταιρεία και εμπίπτει στις ανωτέρω κατηγορίες ανέρχεται σε ποσοστό 65% ($[(400.000+250.000)/1.000.000]*100=65\%$) του συνολικού καθαρού κέρδους αυτής, δηλαδή σε ποσοστό μεγαλύτερο του 30%.*

Με βάση τα βιβλία της ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας διαπιστώνεται ότι έχει καταβάλλει στην υπόψη αλλοδαπή εταιρεία ποσά τόκων και δικαιωμάτων, ύψους €300.000 και €50.000, αντίστοιχα, δηλαδή καλύπτει ποσοστό μεγαλύτερο του 50% των εισοδημάτων της αλλοδαπής για μία εκ των δύο κατηγοριών εισοδήματος (75% και 20%, αντίστοιχα).

*Επομένως, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία θα υπολογίσει ως φορολογητέο εισόδημα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 το ποσό των €600.000 ($€1.000.000*60\%$).*

Γ. Φορολογία εισοδήματος

14. Αποθεματικά

1. Εάν εντός της ελεγχόμενης χρήσης συνέτρεξε περίπτωση σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού αναπτυξιακών νόμων να ελεγχθεί:
 - i) Εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις και κριτήρια που τίθενται από τις κατά περίπτωση ισχύουσες διατάξεις καθώς και εάν υπάρχουν σχετικές εγκρίσεις και,
 - ii) η αριθμητική ορθότητα των σχετικών υπολογισμών με βάση τις ισχύουσες οδηγίες της Διοίκησης.
2. Να ελεγχθεί η ορθή φορολόγηση της διανομής ή κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών ειδικών νόμων, εάν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση εντός της ελεγχόμενης χρήσης.

Σημείωση: ΠΟΛ. 1059/2015

Γ. Φορολογία εισοδήματος

15. Φορολογία αποθεματικών με βάση το άρθρο 72 παρ. 12 του Ν. 4172/2013

Να ελεγχθεί ότι, για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά, δεν τηρούνται λογαριασμοί αφορολόγητου αποθεματικού, τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του ν.2238/1994, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων.

Εφόσον την 1 Ιανουαρίου 2014 υφίστανται μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά της προηγούμενης παραγράφου που δεν εξαιρούνται, να ελεγχθεί –κατά περίπτωση- ότι:

- α) είτε διανεμήθηκαν ή κεφαλαιοποιήθηκαν και φορολογήθηκαν αυτοτελώς με συντελεστή 19% κατά την διανομή ή κεφαλαιοποίηση τους,
- β) είτε μεταφέρονται και αυξομειώνουν το φορολογικό αποτέλεσμα της χρήσης συμψηφιζόμενα με δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά την ελεγχόμενη χρήση ή/και τα τελευταία πέντε (5) έτη.

Να ελεγχθεί ότι η καταβολή του φόρου της παραγράφου αυτής γίνεται μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

15. Φορολογία αποθεματικών με βάση το άρθρο 72 παρ. 12 του Ν. 4172/2013 - συνέχεια

Να ελεγχθεί ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν τηρούνται λογαριασμοί αφορολόγητου αποθεματικού πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της με τον ν.4172/2013, καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων. (παρ. 13 άρθρου 72 ν.4172/2013).

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 72 παρ. (12 & 13) ν. 4172/2013]

Σημείωση: ΠΟΛ. 1007/2014, ΠΟΛ. 1143/2014, ΠΟΛ. 1264/2014, ΠΟΛ. 1145/2015, Αρ. Πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1075807 ΕΞ 2016

Γ. Φορολογία εισοδήματος

16. Επιχορηγήσεις

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

Να ελεγχθεί η ορθή καταχώρηση των επιχορηγήσεων σε λογαριασμό αποθεματικού σε περίπτωση που αυτό απαιτείται με βάση σχετικό αναπτυξιακό νόμο ή σε περίπτωση ένταξης σε επιχειρησιακό πρόγραμμα που προβλέπει την υλοποίηση επενδύσεων μέσω αναπτυξιακού νόμου.

Τέλος, εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση να ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός των αποσβέσεων αν με βάση τα ανωτέρω η αξία των επιχορηγούμενων παγίων αποσβένεται στο σύνολό της είτε από τις αποσβέσεις των επιχορηγηθέντων παγίων στοιχείων αναγνωρίζονται τελικά μόνο αυτές που αναλογούν στην αξία των παγίων που δεν επιχορηγήθηκε.

Να ελεγχθεί εάν κατά τη διάρκεια της χρήσης, η οποία ελέγχεται για την έκδοση του ετήσιου πιστοποιητικού, έχει καθ' οιονδήποτε τρόπο διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί ποσό ληφθείσας επιχορήγησης πριν την παρέλευση του χρόνου τον οποίο θέτει ο κατά περίπτωση αναπτυξιακός νόμος.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

17. Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος

Να ελεγχθεί η ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (υπολογισμός κύριου φόρου, υπολογισμός προκαταβολής έναντι των φορολογικών υποχρεώσεων του επόμενου έτους, υπολογισμός τελών χαρτοσήμου επί των ενοικίων κλπ), κατόπιν έκπτωσης

α) του φόρου που παρακρατήθηκε,

β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,

γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.4172/2013.

Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του ν.4172/2013, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Να ελεγχθούν οι σχετικοί υπολογισμοί και τα προβλεπόμενα συνοδευτικά έγγραφα.

Γ. Φορολογία εισοδήματος

17. Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος

Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός της προκαταβολής του φόρου.

Να ελεγχθεί ότι η μείωση του ποσού του καταβλητέου φόρου εισοδήματος, κατά το ποσό του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το μη διανεμηθέν εισόδημα το οποίο περιλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου, αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, και ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος δεν υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 68 ν. 4172/2013]

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

1. Προσδιορισμός εταιρικής εικόνας εξ' απόψεως ΦΠΑ

Με βάση τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και τα βιβλία της επιχείρησης, να καταγραφεί η φορολογική της θέση ως ακολούθως (αναφορά γίνεται στα αντίστοιχα άρθρα του Ν. 2859/2000):

(α) Υπαγωγή σε καθεστώς Φ.Π.Α., π.χ. κανονικό, πρακτορείο ταξιδιών άρθρου 43, φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών άρθρου 44, επενδυτικού χρυσού άρθρου 47 κλπ.

(β) Τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. έσοδα και τα απαλλασσόμενα.

(γ) Το δικαίωμα έκπτωσης ή μη του Φ.Π.Α. εισροών ανάλογα του εάν η επιχείρηση διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του άρθρου 22 ή πράξεις, άλλες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, και άλλες όχι, ή πράξεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις (άρθρα 30 και 31).

(δ) Να ληφθούν υπόψη τυχόν αλλαγές μέσα στη χρήση που μπορεί να επηρεάζουν τη θέση της επιχείρησης εξ' απόψεως Φ.Π.Α., π.χ. θέση σε αδράνεια, απορρόφηση επιχειρήσεων με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών και μεταφορά πιστωτικών υπολοίπων από αυτές, αλλαγή φορολογικού νόμου με υπαγωγή δραστηριοτήτων της εταιρείας σε Φ.Π.Α. ή το αντίθετο.

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

2. Λογιστικές επαληθεύσεις και ορθή συμπλήρωση δηλώσεων Φ.Π.Α.

- (α) Συμφωνία φορολογητέων εκροών και ακαθαρίστων εσόδων και σε περίπτωση σημαντικής απόκλισης εάν η απόκλιση αυτή δικαιολογείται.
- (β) Να συμφωνηθούν δειγματοληπτικά τα βάσει βιβλίων υπόλοιπα του λογαριασμού 54.00 με αυτά των περιοδικών δηλώσεων. Η εργασία αυτή θα πρέπει οπωσδήποτε να περιλαμβάνει και τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής χρήσης.
- (γ) Για τα ποσά τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά και περιλαμβάνονται στους κωδικούς της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. να ζητηθεί η ανάλυσή τους και η συμφωνία τους με τα ποσά του οριστικού ισοζυγίου τέλους χρήσης.
- (δ) Να γίνει δειγματοληπτική επαλήθευση της ορθής και έγκαιρης μεταφοράς των δεδομένων (αξίας και Φ.Π.Α.) από τα φορολογικά στοιχεία στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.
- (ε) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων ή αποκτήσεων, εξαγωγών ή εισαγωγών και πράξεων λήπτη υπηρεσιών και να επιβεβαιωθεί η ορθή λογιστική παρακολούθηση των πράξεων αυτών, ιδίως σε περίπτωση που τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί ή ληφθεί σε νόμισμα άλλο πλην του ευρώ. Οι φορολογητέες αξίες για σκοπούς Φ.Π.Α. συνήθως παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως για να διευκολύνεται η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Φ.Π.Α.

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

2.	Λογιστικές επαληθεύσεις και ορθή συμπλήρωση δηλώσεων Φ.Π.Α. - συνέχεια
	(στ) Να καταγραφούν τυχόν αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. και να επιβεβαιωθεί ότι τα σχετικά ποσά παρακολουθούνται σε λογαριασμό απαιτήσεων κατά του Ελληνικού Δημοσίου και ότι δεν έχουν επαναφερθεί (επαναχρεωθεί) στο λογαριασμό 54.00 εκτός εάν η επιχείρηση έχει εγγράφως παραιτηθεί από την είσπραξή τους. (ζ) Να ελεγχθεί η τυχόν ύπαρξη σημαντικών ποσών που εμφανίζονται στους κωδικούς 402 και 412 των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. ως λοιπά προστιθέμενα και λοιπά αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών. Να αναζητηθεί ο λόγος ύπαρξής τους και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές. (η) Να ελεγχθεί η τυχόν ύπαρξη σημαντικών ποσών (χρεωστικών υπολοίπων) που καταβάλλονται στο Δημόσιο με τις δηλώσεις Φ.Π.Α. Να αναζητηθεί η αιτία (διακανονισμός παγίων, pro-rata, άλλη) και να ελεγχθεί η ορθότητα των υπολογισμών.

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

3. Φ.Π.Α. εκροών

(α) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών του ΦΠΑ στα έσοδα της επιχείρησης ιδίως εάν αυτά υπόκεινται σε περισσότερους του ενός συντελεστές.

Σημείωση: Παράρτημα III, Ν. 2859/2000

(β) Σε περίπτωση αλλαγής, π.χ. αύξησης των συντελεστών ή μετάταξης αγαθών ή υπηρεσιών σε υψηλότερο συντελεστή, να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση προσαρμόστηκε μέσα στα χρονικά όρια που θέτει ο νόμος.

Σημείωση: Άρθρο 21 & Παράρτημα III, Ν. 2859/2000

(γ) Στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε νησιά του Αιγαίου να ελεγχθεί ένας (1) μήνας της ελεγχόμενης χρήσης και για φορολογικά στοιχεία αξίας αντίστοιχης των αναφερόμενων στον έλεγχο δαπανών, για την εξακρίβωση της ορθής τήρησης των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι φορολογικές διατάξεις, π.χ. η διατήρηση εγκατάστασης της επιχείρησης στα εν λόγω νησιά, από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες.

Σημείωση: Άρθρο 21, Ν. 2859/2000

(δ) Στις περιπτώσεις επιχειρήσεων που απαλλάσσονται του ΦΠΑ, να ελεγχθεί δειγματοληπτικά εάν υπάρχουν συναλλαγές που μπορεί να υπόκεινται σε ΦΠΑ, π.χ. παροχή πληροφοριών, μεταβίβαση δικαιωμάτων, παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών ή αγορά παγίων και λήψη υπηρεσιών από άλλες χώρες της Ε. Ε. για τις οποίες οφείλεται ΦΠΑ.

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

3. Φ.Π.Α. εκροών - συνέχεια

- (ε) Να αναλυθούν τα απαλλασσόμενα του ΦΠΑ οργανικά έσοδα της επιχείρησης και να καταγραφεί:
- i. Η αιτία απαλλαγής (ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, εξαγωγή αγαθών, παράδοση αγαθών που αγοράζονται και πωλούνται εκτός Ελλάδος, παραδόσεις σε πλοία και αεροσκάφη, παροχή υπηρεσιών σε επιχειρήσεις εξωτερικού των οποίων ο τόπος φορολογίας θεωρείται ότι βρίσκεται εκτός Ελλάδος, σύμφωνα με το άρθρο 14).
Σημείωση: ΚΩΔ. 342/345/348/349/310 (Παλιό έντυπο Φ2 ΚΩΔ. 307/308/309/310)
 - ii. Η ύπαρξη τυχόν σημαντικών παρεπόμενων εσόδων, ακόμα και αν αυτά χρεώνονται ξεχωριστά, π.χ. συμβατικοί τόκοι, τα οποία πρέπει να ακολουθούν το χειρισμό ΦΠΑ της κύριας παροχής (πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών).
 - iii. Η ύπαρξη δικαιολογητικών απαλλαγής, καθώς και η τήρηση των σχετικών όρων και προϋποθέσεων τα οποία προβλέπονται από υπουργικές αποφάσεις, όπως π.χ. η ΑΥΟ ΠΟΛ 1262/1993 όσον αφορά τις εξαγωγές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Ο έλεγχος των δικαιολογητικών διενεργείται δειγματοληπτικά.
- (στ) Να αναλυθούν τυχόν απαλλασσόμενα του ΦΠΑ έκτακτα / ανόργανα έσοδα, τα οποία μπορεί να υπόκεινται σε ΦΠΑ, π. χ. είσπραξη αποζημίωσης κατόπιν συμφωνίας για πρόωρη λύση σύμβασης ή στα πλαίσια επίλυσης διαφοράς που αφορά υπολογισμό συμβατικού τιμήματος.

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

3. Φ.Π.Α. εκρών - συνέχεια

(ζ) Να διενεργηθεί δειγματοληπτικός έλεγχος των πιστωτικών τιμολογίων που αφορούν εκπτώσεις λόγω τζίρου της ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να διαπιστωθεί εάν όντως έχουν γνωστοποιηθεί στη ΔΟΥ της ελεγχόμενης επιχείρησης, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους. Εάν η γνωστοποίηση έχει γίνει σε προηγούμενη χρήση να ελεγχθεί εάν οι εκπτώσεις εξακολουθούν να κινούνται μέσα στα πλαίσια που έχουν γνωστοποιηθεί. Επίσης, να ελεγχθεί εάν για το ίδιο χρονικό διάστημα έχουν εκδοθεί πιστωτικά τιμολόγια μόνο για το ΦΠΑ και εάν αυτό δικαιολογείται από τις διατάξεις της νομοθεσίας περί ΦΠΑ.

Σημείωση: ΠΟΛ. 366/1987, ΠΟΛ. 1338/1996, ΠΟΛ. 1024/1993 και ΠΟΛ. 1081/2014

(η) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά αν η επιχείρηση εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης και αποδίδει τον αναλογούντα ΦΠΑ στο κόστος των αγαθών που παραδίδει δωρεάν (εξαιρούνται δώρα μέχρι 10 Ευρώ και δείγματα) ή εάν διατίθενται αγαθά της επιχείρησης από υπαγόμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη. Ανάλογη υποχρέωση υπάρχει και για τις δωρεάν υπηρεσίες.

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

4.	Φ.Π.Α. εισροών
	(α) Σε περίπτωση που η επιχείρηση διενεργεί πράξεις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. και πράξεις απαλλασσόμενες του άρθρου 22, να ελεγχθεί δειγματοληπτικά, ο τρόπος παρακολούθησης των εξόδων/δαπανών της προκειμένου να εξακριβωθεί ότι εκπίπτει από το φόρο εκροών μόνο το φόρο εισροών που αφορά την υπαγόμενη δραστηριότητα. Όσον αφορά το Φ.Π.Α. των κοινών δαπανών, π.χ. διοικητικής λειτουργίας, αυτός εκπίπτει αναλογικά σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου (βλέπε άρθρο 31). <i>Σημείωση: Pro-rata</i> (β) Να διαπιστωθεί δειγματοληπτικά για την ελεγχόμενη χρήση, εάν η επιχείρηση έχει εκπέσει Φ.Π.Α. δαπανών: - αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, - αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, - δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, - στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, - αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και τις δαπάνες καυσίμων επισκευής, συντήρησης μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών, εκτός εάν τα ανωτέρω μεταφορικά μέσα, προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο <i>Σημείωση: Άρθρο 30, παρ. 4, Ν. 2859/2000</i>

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

4. Φ.Π.Α. εισροών - συνέχεια

(γ) Όσον αφορά δαπάνες αγοράς παγίων, των οποίων η επιχείρηση έχει εκπέσει το Φ.Π.Α., να ελεγχθεί δειγματοληπτικά:

1) εάν αυτά **δεν** έχουν χρησιμοποιηθεί σε φορολογητέες δραστηριότητες εντός πενταετίας ή δεκαετίας εφόσον πρόκειται για ακίνητα της παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.2859/2000 από την πραγματοποίηση της αγοράς τους, ή της κατασκευής τους, οπότε η επιχείρηση οφείλει να επιστρέψει στο Δημόσιο φόρο που εξέπεσε κατά την απόκτησή τους καθώς επίσης και

2) αν έχουν παύσει να χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, μέσα σε μια περίοδο πέντε (5) ετών ή δέκα (10) ετών εφόσον πρόκειται για ακίνητα της παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.2859/2000 από τη χρησιμοποίησή τους π.χ. λόγω λύσης της επιχείρησης και θέσης αυτής σε εκκαθάριση, οριστικής ανάκλησης άδειας λειτουργίας κλπ., οπότε η επιχείρηση οφείλει να επιστρέψει στο Δημόσιο τόσα πέμπτα του φόρου όσα τα υπολειπόμενα έτη για την ολοκλήρωση της πενταετίας ή τόσα δέκατα του φόρου όσα τα υπολειπόμενα έτη για την ολοκλήρωση της δεκαετίας για τα ακίνητα του άρθρου 33 παρ. 2 του ν.2859/2000 (βλέπε άρθρο 33 περί πενταετούς διακανονισμού).

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

4. Φ.Π.Α. εισροών - συνέχεια

- Ο ίδιος διακανονισμός ενεργείται και στις περιπτώσεις:
- i. πώλησης παγίων εντός της πενταετίας, εφόσον ο Φ.Π.Α. της πώλησης υπολείπεται του αδιακανόνιστου ποσού Φ.Π.Α.
Σημείωση: Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση πώλησης του επενδυτικού αγαθού δεν τίθεται πλέον θέμα διακανονισμού του ΦΠΑ εισροών που είχε εκπεσθεί αρχικά, ανεξαρτήτως του ποσού του τιμήματος στο οποίο έγινε η υπόψη πώληση. Αντικατάσταση της υποπερ. αα' της περ. α' της παρ. 3 του άρθρ. 33 από το άρθρ. 1, παρ. 5, Ν. 4281/2014
 - ii. πώλησης ή μίσθωσης ακινήτων, η αγορά ή η ανέγερση των οποίων έχει επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. και έχει εκπεσθεί, εκτός της περίπτωσης πώλησης σε εταιρείες leasing και επαναμίσθωσή τους με leaseback, καθώς και της περίπτωσης μίσθωσης των εν λόγω ακινήτων με Φ.Π.Α., (βλέπε ΠΟΛ.1180/2013).
 - iii. ανέγερσης κτισμάτων ή κατασκευής εγκαταστάσεων σε ακίνητο ιδιοκτησίας τρίτου με δικαίωμα χρήσης τουλάχιστον 9 ετών, σε περίπτωση που μέσα στη πενταετία ή δεκαετία, εφόσον πρόκειται για ακίνητα του άρθρου 33 παρ. 2 του ν.2859/2000, του διακανονισμού σταματά η χρήση του ακινήτου, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 33 του Ν. 2859/2000.
- (δ) Σχετικά με την τελευταία ως άνω περίπτωση, να ελεγχθεί εάν κατά το χρόνο ανέγερσης των κτισμάτων ή κατασκευών των εγκαταστάσεων σε ακίνητο ιδιοκτησίας τρίτου, ο ανεγείρων/κατασκευαστής είχε δικαίωμα χρήσης του ακινήτου για χρονικό διάστημα αρχικά ή κατά παράταση τουλάχιστον 9 ετών. *Σημείωση: Άρθρο 33, παρ. 4, Ν. 2859/2000*
- (ε) Στις περιπτώσεις εμπορεύσιμων αγαθών που καταστράφηκαν, απωλέσθηκαν ή εκλάπησαν, να ελεγχθεί δειγματοληπτικά εάν η καταστροφή ή απώλεια αποδεικνύεται με νόμιμα παραστατικά.

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

5. Λοιπές ελεγκτικές διαδικασίες ΦΠΑ

(α) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Intrastat και listing (ανακεφαλαιωτικοί πίνακες) και συγκεκριμένα:

- i. Η αναλυτική περιγραφή των ειδών στις δηλώσεις Intrastat με μνεία του κωδικού της συνδυασμένης ονοματολογίας.
- ii. Η συμφωνία των δηλώσεων, ως προς την τιμολογιακή αξία, και αυτών με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής που εμφανίζουν τη φορολογητέα αξία (βλέπε 2(ε) ανωτέρω).

(β) Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση συμπήφισε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., που είχε παραγραφεί, με Φ.Π.Α. εκροών. Σημειωτέων ότι οι φορολογικές διατάξεις προβλέπουν πενταετή παραγραφή.

Σημείωση: Για επιστρεπτέο ΦΠΑ που δημιουργήθηκε πριν την 1.1.2014 συνεχίζει να υφίσταται η τριετής παραγραφή του σχετικού δικαιώματος.

(γ) Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ή έτυχε άλλου ευεργετήματος χωρίς να το δικαιούται, π.χ. έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. λόγω επενδυτικών αγαθών για κατασκευές σε ακίνητα τρίτων, χωρίς να έχει σύμβαση τουλάχιστον εννέα (9) ετών για την χρήση αυτών, ή έτυχε αναστολής καταβολής δυνάμει της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.2869/1987 για επενδυτικά αγαθά τα οποία δεν χρησιμοποίησε για τις ανάγκες της αλλά τα πούλησε.

(δ) Να αναλυθούν και αξιολογηθούν τυχόν σημαντικά ευρήματα που προέκυψαν κατά τις προηγούμενες φάσεις. Ιδιαίτερα στις περιπτώσεις 1(ε) (ευρήματα φορολογικού ελέγχου) και οικειοθελούς συμμόρφωσης της επιχείρησης με καταβολή Φ. Π.Α. που ανάγεται σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους ή χρήσεις. Να αναλυθεί η αιτία και να ελεγχθεί η συμμόρφωση αυτής.

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

E. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

1. Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις

1. Να ελεγχθεί αν τηρήθηκαν όλα γενικά τα βιβλία των οποίων η τήρηση είναι υποχρεωτική από τον Κ.Φ.Α.Σ., σε εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν.4174/2013. Συγκεκριμένα, να ελεγχθεί αν τηρήθηκαν τα ακόλουθα βιβλία:

- 1. Αναλυτικά ημερολόγια και Συγκεντρωτικό ημερολόγιο ή Γενικό ημερολόγιο
- 2. Αναλυτικά καθολικά
- 3. Γενικό καθολικό
- 4. Βιβλίο ή καταστάσεις Απογραφών
- 5. Μητρώο Παγίων
- 6. Βιβλίο Αποθήκης (Λογ. 94 - Άρθρο. 4 παρ. 8 Κ.Φ.Α.Σ.)

Σημείωση: Για χρήσεις από 01/01/2015 και έπειτα, ισχύουν οι αντίστοιχες διατάξεις του Ν. 4308/2014, άρθρα 3 και 4, οι οποίες προβλέπουν:

- *Ημερολόγιο: αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (άρθρο 3, παρ. 10 περ. α),*
- *Αναλυτικό καθολικό: αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (άρθρο 3, παρ. 10 περ. β),*
- *Ισοζύγιο: σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων) καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (άρθρο 3, παρ. 10 περ. γ),*
- *Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων ή Μητρώο Παγίων (άρθρο 4, παρ. 2),*
- *Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους (άρθρο 4, παρ. 3),*

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

1.	Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις - συνέχεια - Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων ή Καταστάσεις απογραφών (άρθρο 4, παρ. 4), - Αρχείο αποθεμάτων τρίτων (άρθρο 4, παρ. 5), - Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων (άρθρο 4, παρ. 6), - Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης (άρθρο 4, παρ. 7), - Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων (άρθρο 4, παρ. 8), - Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα (άρθρο 4, παρ. 9) 2. Να ελεγχθεί αν η εταιρεία τήρησε τον προβλεπόμενο από το άρθρο 4 παρ.11 του Κ.Φ.Α.Σ. ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου και ότι αυτός περιλαμβάνει τα αναφερόμενα στο Έγγραφο με Αρ.Πρωτοκ.Δ15Α 1095320ΕΞ11.6.2013 (λαμβανομένης υπόψη της ισχύος των διατάξεων της παρ. 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ.) <i>Σημείωση: Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014, από 01/01/2015 δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του ηλεκτρονικού φακέλου.</i> 3. Να ελεγχθεί αν τηρήθηκαν τα βιβλία που ενδεχόμενα ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. 4. Να ελεγχθεί αν έχουν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι καταστάσεις του άρθρου 10 παρ. 1 Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).
----	---

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

1. Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις - συνέχεια

5. Να ελεγχθεί αν οι αποδείξεις λιανικής πώλησης, οι οποίες προβλέπονται από το άρθρο 7 παρ. 1 του Κ.Φ.Α.Σ., εκδόθηκαν με μηχανογραφικό τρόπο μέσω Ειδικών Ασφαλών Φορολογικών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ), στις περιπτώσεις που ορίζονται στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1288/31.12.2013 – ισχύς μέχρι 31.12.2014.

Σημείωση: Από 01/01/2015, οι αποδείξεις λιανικής πώλησης, οι οποίες προβλέπονται από το άρθρο 12 του Ν. 4308/2014 εκδίδονται με τη χρήση ΦΗΜ σύμφωνα με τα όσα προβλέπονται από το Ν. 1809/1988. Σχετικές ΠΟΛ. 1002/2015 και ΠΟΛ. 1023/2015.

6. Να συνταχθεί σχετικός πίνακας των δηλωθέντων Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αναφορά της ημερομηνίας και του σχετικού αριθμού δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και να ελεγχθεί αν οι μηχανισμοί δηλώθηκαν εμπρόθεσμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.– ισχύς μέχρι 31.12.2014.

Σημείωση: Από 01/01/2015, λαμβάνονται υπόψη οι ΦΗΜ που έχουν δηλωθεί στο www.gsis.gr (Προσωποποιημένη Πληροφόρηση-Φορολογικοί Μηχανισμοί).

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

2.	Συμφωνία μεταξύ των βιβλίων
	(α) Να ελεγχθεί εάν: 1. Το άθροισμα των κινήσεων των ημερολογίων είναι ίσο με τα σύνολα των κινήσεων του γενικού καθολικού και του Ισοζυγίου. 2. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του Ισοζυγίου Πελατών και Προμηθευτών συμφωνούν με αυτά του Αναλυτικού Καθολικού (Καρτέλας) Πελάτη ή Προμηθευτή, αντίστοιχα. 3. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του ισοζυγίου της 13ης περιόδου της προηγούμενης χρήσης μεταφέρθηκαν ορθά ως υπόλοιπα έναρξης στην τρέχουσα χρήση. (β) Να ελεγχθεί εάν: 1. Εκδόθηκαν αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης ή αποδείξεις λιανικής πώλησης και γενικώς φορολογικά στοιχεία αξίας για τα εκδοθέντα έγγραφα μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων (δελτία αποστολής κλπ) ως και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά. Εάν οι επιστροφές και οι εκπτώσεις πωλήσεων καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά. Εάν έγινε η ορθή καταχώρηση (κατά αξία) των αγορών (παγίων, εμπορεύσιμων κλπ) στα βιβλία με βάση τα τιμολόγια αγοράς και τις διασαφήσεις εισαγωγής. <i>Σημείωση: Από 01/01/2015, ισχύουν τα αντίστοιχα άρθρα 8, 9, 10, 12, 14 του Ν. 4308/2014 σχετικά με το τιμολόγιο πώλησης και τα εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών.</i>

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

2. Συμφωνία μεταξύ των βιβλίων - συνέχεια

2. Έγινε ορθή καταχώρηση των αγορών στο βιβλίο αποθήκης (λογ. 94 Ε.Γ.Λ.Σ.), με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία έγγραφα μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων (Δελτία Αποστολής) ή τιμολόγια. Εάν η ποσοτική διακίνηση των πρώτων υλών και ετοίμων προϊόντων εντός της επιχείρησης γίνεται βάσει των εκδιδόμενων λογιστικών σημειωμάτων (ΠΟΛ.1004/4.1.2013).

Σημείωση: Από 01/01/2015, ισχύουν οι αντίστοιχες διατάξεις του Ν. 4308/2014. Άρθρο 5, παρ. 8 και 9 και ΠΟΛ. 1003/2014. Επίσης, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2014, παρ. 5.8.4 δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού διακίνησης για την διακίνηση των αποθεμάτων εντός της επιχείρησης.

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

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

(γ) Να ελεγχθεί εάν έχουν ενημερωθεί εμπρόθεσμα τα προβλεπόμενα από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία βιβλία και αν έχει καταρτιστεί εμπρόθεσμα ο ηλεκτρονικός φάκελος ελέγχου.

Σημείωση: Από 01/01/2015, ισχύουν οι αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 4308/2014. Επίσης, από 01/01/2015 δεν υπάρχουν πλέον διατάξεις τήρησης του ηλεκτρονικού φακέλου.

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

3. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις

(α) Έλεγχος ταμείου

1. Να ελεγχθούν τα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών ταμείου και αξιόγραφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών.

(β) Έλεγχος αποθήκης (Λογ. 94 Ε.Γ.Λ.Σ.)

1. 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 και πρώτων 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. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., εξακολουθούν να ισχύουν Αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών με τις οποίες είχε ρυθμιστεί ο τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης για συγκεκριμένες κατηγορίες επιτηδευματιών (όπως, επιχειρήσεις τύπου, ιχθυοτροφεία, λιανοπωλήτριες επιχειρήσεις). Περαιτέρω με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1023/2014 έχει δοθεί δυνατότητα στους υπόχρεους, που με τις προηγούμενες διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) δεν υποχρεούνταν σε τήρηση βιβλίου αποθήκης ή ήταν υπόχρεοι σε τήρηση αυτού μόνο ως προς την εισαγωγή καθώς και σε αυτούς που το 2014 θα υποχρεωθούν για πρώτη φορά σε τήρηση του λογαριασμού 94, να τηρήσουν τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού αυτού μόνο ως προς την εισαγωγή. Όποιος από αυτούς επεξεργάζεται αγαθά δύναται να ενημερώνει μόνο τους υπολογαριασμούς των πρώτων υλών.

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

3. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις - συνέχεια

Σημείωση: Από 01/01/2015 και σύμφωνα με τον Ν. 4308/2014 άρθρο 3 παρ.1 και την ΠΟΛ. 1003/2014 άρθρο 3 παρ.3.1.2γ, η οντότητα είναι υποχρεωμένη να τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης»). Φυσικά, κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς. (Παρ. 5.8.8, ΠΟΛ.1003/2014)

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

3. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις - συνέχεια

2. Να ελεγχθεί η ύπαρξη τυχόν πιστωτικών υπολοίπων στις μερίδες αποθήκης. Ο έλεγχος αυτός περιορίζεται στον μήνα Δεκέμβριο και σε έναν οποιοδήποτε άλλο μήνα της ελεγχόμενης χρήσης.

3. Να ελεγχθεί αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου Αποθήκης επιλεκτικά για δύο (2) είδη κατά περίπτωση έτοιμων προϊόντων και πρώτων υλών συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και καταχωρήθηκαν στο Βιβλίο Απογραφών και στις καταστάσεις απογραφής.

Σημείωση: Από 01/01/2015, Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων ή Καταστάσεις απογραφών (άρθρο 4, παρ. 4, Ν. 4308/2014)

(γ) Έλεγχος απογραφής

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

Σημείωση: Από 01/01/2015, μέχρι την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, άρθρο 6, παρ. 1 Ν. 4308/2014

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

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

3. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις - συνέχεια

(δ) Έλεγχος αποτίμησης αποθεμάτων.

1. 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.

Σημείωση: Από 01/01/2015, η αποτίμηση (επιμέτρηση) του κάθε είδους γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν.4308/2014.

2. Να ελεγχθεί ότι δεν χρησιμοποιήθηκε διαφορετική μέθοδος αποτίμησης για τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης, σε συνδυασμό με την αντίστοιχη ελεγκτική διαδικασία στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Σημείωση: Άρθρο 25, Ν. 4172/2013

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

3. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις - συνέχεια

(ε) Έλεγχος αποτίμησης συμμετοχών

1. Να ελεγχθεί η ορθή αποτίμηση των συμμετοχών στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ.1123/80.

Σημείωση: Από 01/01/2015 η αποτίμηση (επιμέτρηση) των συμμετοχών γίνεται σύμφωνα με τα άρθρα 19 ή 24 (εύλογη αξία) του Ν. 4308/2014. Η ζημιά από την αποτίμηση συμμετοχών δεν αποτελεί εκπιπτόμενη δαπάνη καθώς δεν αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή (ΠΟΛ. 1113/2015). Επίσης, δεν περιλαμβάνονται στα φορολογητέα έσοδα και δεν φορολογούνται αυτά που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία, δεδομένου ότι κατά τον ως άνω χρόνο δεν προκύπτει κανένα έσοδο από επιχειρηματική συναλλαγή, αλλά το όποιο έσοδο εισόδημα θα προκύψει κατά τη ρευστοποίηση των υπόψη στοιχείων (ΠΟΛ. 1059/2015).

(στ) Έλεγχος κόστους παραγωγής.

1. Να ελεγχθεί αν υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ των δεδομένων κόστους παραγωγής που δίνονται από την επιχείρηση στον έλεγχο (ΠΟΛ.1004/4.1.2013) 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.

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

3. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις - συνέχεια

*Σημείωση: Από 01/01/2015, σύμφωνα με το άρθρο 20, παρ. 3 και 4 του Ν. 4308/2014:
Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει:
α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής. Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.*

2. 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 κόστους παραγωγής.

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

3. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις - συνέχεια

(ζ) Έλεγχος απόδειξης συναλλαγών

Να ελεγχθεί εάν η τμηματική ή μη εξόφληση τιμολογίων αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ (και για αγορά αγροτικών προϊόντων) έγινε μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με έκδοση επιταγής της επιχείρησης.

Σημείωση:

Από 01/01/2015 και μέχρι 06/06/2017, δεν ισχύει η ανωτέρω διάταξη καθώς δεν υπάρχει κάτι αντίστοιχο στον Ν. 4308/2014 ή στον Ν. 4174/2013.

Από 07/06/2017, ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τον Ν. 4474/2017, άρθρο 12, σύμφωνα με το οποίο «Τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά.».

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

3. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις - συνέχεια

(η) Έλεγχοι Ηλεκτρονικού Τιμολογίου

Να ελεγχθεί εάν:

- η επιχείρηση τηρεί τις προϋποθέσεις για να εκδίδει και να λαμβάνει ηλεκτρονικά τιμολόγια.
- τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται από την επιχείρηση περιέχουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία.
- εξασφαλίζεται η ακεραιότητα και αυθεντικότητα των εκδιδόμενων ηλεκτρονικών τιμολογίων κατά την έκδοση, αποστολή, καταχώρηση και αποθήκευση τους.
- τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται είναι μοναδικά και δεν υπάρχουν περιπτώσεις διπλής έκδοσης ή καταχώρησης του ίδιου ηλεκτρονικού τιμολογίου.
- ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται αποστέλλονται από τον εκδότη και καταχωρούνται από τον παραλήπτη στα προβλεπόμενα από το νόμο χρονικά περιθώρια.
- υπάρχουν αλλοιώσεις ή διαφοροποιήσεις του ηλεκτρονικού τιμολογίου κατά την αποστολή του που οφείλονται στον εκδότη, τον παραλήπτη ή τον πάροχο υπηρεσιών.
- 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.

Σημείωση: Από 01/01/2015 ισχύει το άρθρο 14 του Ν. 4308/2014.

ΣΤ. Φορολογία ακινήτων

ΣΤ. Φορολογία ακινήτων

1.	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) Ν. 4223/2013 και Δήλωση Ε9 1. Να ελεγχθεί αν συνέτρεχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων έτους 2014 (δηλαδή για μεταβολές που πραγματοποιήθηκαν εντός του έτους 2013 και υφίσταντο την 1η Ιανουαρίου 2014) και, σε καταφατική περίπτωση να ελεγχθεί: α) αν η δήλωση στοιχείων ακινήτων για τα έτος 2014 έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα, β) η ορθότητα των αναγραφόμενων στοιχείων στην περιουσιακή κατάσταση έτους 2014. 2. Να ελεγχθεί αν εντός της ελεγχόμενης χρήσης (από 1.1-31.12.2014) συνέτρεξε περίπτωση υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων λόγω μεταβολής της περιουσιακής κατάστασης και, εφόσον υπήρχε σχετική υποχρέωση, να ελεγχθεί: α) αν η δήλωση στοιχείων ακινήτων έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα, β) η ορθότητα των αναγραφόμενων στοιχείων στην τρέχουσα περιουσιακή κατάσταση. 3. Να ελεγχθεί η πληρότητα και ορθότητα των αναγραφόμενων στοιχείων στη δήλωση - πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. καθώς και η ύπαρξη ορθών παραστατικών που δικαιολογούν τις αλλαγές ή τις μειώσεις από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.
----	---

ΣΤ. Φορολογία ακινήτων

1.	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) Ν. 4223/2013 και Δήλωση Ε9 - συνέχεια
	4. Να ελεγχθεί αν έχει καταβληθεί εμπρόθεσμα ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. 5. Σε περίπτωση σύνταξης συμβολαιογραφικού εγγράφου, στο οποίο συμβάλλεται ο φορολογούμενος, να ελεγχθεί αν έχει μνημονευθεί και επισυναφθεί ορθό πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α.

ΣΤ. Φορολογία ακινήτων

2. Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων

1. Να ελεγχθεί αν υφίσταται υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων και, σε καταφατική περίπτωση, να ελεγχθεί αν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα η οικεία δήλωση.

Σημείωση: Άρθρα 15 και 17, Ν. 3091/2002, ΠΟΛ. 1112/2011, ΠΟΛ. 1114/2011

2. Να ελεγχθεί το σύνολο των προβλεπόμενων παραστατικών ή δικαιολογητικών για την απαλλαγή τόσο από το φόρο όσο και από την εξαίρεση υποβολής δήλωσης.

3. Σε περίπτωση υποχρέωσης υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου, από την οποία προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, να ελεγχθεί η ορθότητα των στοιχείων των αναγραφόμενων σε αυτή ακινήτων καθώς και η ορθότητα της αξίας των ακινήτων.

4. Να ελεγχθεί εάν έχει καταβληθεί εμπρόθεσμα ο ειδικός ετήσιος φόρος επί των ακινήτων 15%, σε περίπτωση σχετικής υποχρέωσης.

Z. Τέλος Χαρτοσήμου & Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

Ζ. Τέλος Χαρτοσήμου & Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

1.	Δάνεια
	Να ελεγχθεί ο υπολογισμός και η απόδοση των τελών χαρτοσήμων, αφού ληφθούν υπόψη τα παρακάτω: - Εάν η επιχείρηση έχει συνάψει δανειακές συμβάσεις με τις επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα και καταβάλλει ή εισπράττει κατά περίπτωση τόκους στα πλαίσια των συμβάσεων αυτών. - Ο τόπος σύναψης και εκτέλεσης των συμβάσεων αυτών. - Εάν η επιχείρηση έχει προβεί στην κεφαλαιοποίηση δανειακών της υποχρεώσεων. - Εάν η επιχείρηση έχει παράσχει εμπράγματα ασφάλεια ή ενέχυρο 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. <i>Σημείωση: Λογαριασμοί απαιτήσεων ή υποχρεώσεων (εκτός των περιπτώσεων που αναφέρονται σε συναλλαγές πελατών-προμηθευτών) που περιλαμβάνουν σημαντικά ποσά τα οποία παραμένουν ακίνητα για διάστημα μεγαλύτερο του έτους μπορεί να χαρακτηρισθούν ως «ταμιακές διευκολύνσεις» ή «καταθέσεις» και κατά συνέπεια να συντρέχει περίπτωση επιβολής αναλογικού τέλους χαρτοσήμου 1,2% επί του υψηλότερου υπολοίπου των σχετικών αλληλόχρεων λογαριασμών που δεν υποστηρίζονται από αντίστοιχες δανειακές συμβάσεις. Σχετικά με τον χρόνο απόδοσης, ΠΟΛ. 1035/2017. Βλέπε και άρθρο 13, παρ. 3, Ν. 4172/2013 «Παροχές σε είδος».</i>

Ζ. Τέλος Χαρτοσήμου & Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

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

Ζ. Τέλος Χαρτοσήμου & Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

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

Ζ. Τέλος Χαρτοσήμου & Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

4.	Καταθέσεις – αναλήψεις μετόχων, εταίρων κλπ.
	Να ελεγχθεί αν υπάρχει οποιαδήποτε εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης από την οποία να προκύπτει κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων από μετόχους ή εταίρους έξω από τα πλαίσια οποιασδήποτε σύμβασης. <i>Σημείωση: Εταίροι, μέτοχοι καθώς και άλλα πρόσωπα, μπορεί να καταθέτουν ή να λαμβάνουν από τις επιχειρήσεις για την προσωρινή τους ταμειακή διευκόλυνση, διάφορα χρηματικά ποσά, με τα οποία πιστώνονται ή χρεώνονται οι προσωπικοί τους λογαριασμοί. Οι καταθέσεις/αναλήψεις αυτές, παρότι συνιστούν δάνεια με όλα τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του δανείου και εξυπηρετούν τους ίδιους με τα δάνεια σκοπούς, τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με τα δάνεια. Έτσι, η ρητή αναγραφή στα βιβλία της ελεγχόμενης της λέξης «κατάθεση» ή «ανάληψη» δημιουργεί υποχρέωση για καταβολή τέλους χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 1,2%. Το ως άνω τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία.</i>

Ζ. Τέλος Χαρτοσήμου & Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

5.	Παραπόμενα σύμφωνα Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει συνάψει συμφωνητικό παροχής εμπράγματης ασφάλειας για την εξασφάλιση οποιασδήποτε ενοχικής απαίτησης του αντισυμβαλλομένου και περαιτέρω να εξετασθεί αν η παροχή εμπράγματης ασφάλειας έχει γίνει με το ίδιο έγγραφο με το οποίο συνήφθη η κύρια σχέση ή όχι. <i>Σημείωση: Ως παραπόμενα σύμφωνα θεωρούνται η υποθήκη, το ενέχυρο, η εγγύηση, η ποινική ρήτρα, ο αρραβώνας και κάθε άλλη ασφάλεια.</i>
----	--

Ζ. Τέλος Χαρτοσήμου & Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

6.	Λοιπές συναλλαγές
	Να ελεγχθεί αν συντρέχει περίπτωση επιβολής τέλους χαρτοσήμου επί: • Αμοιβών τρίτων • Τόκων υπερημερίας • Αποζημιώσεων • Συμβιβασμών • Αγοράς Αγαθών από μη επιτηδευματίες • Μεταβίβασης επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής • Χρησιδανείων • Επιδοτήσεων, επιχορηγήσεων ή οικονομικών ενισχύσεων και λοιπών πράξεων για τις οποίες δεν προβλέπεται απαλλαγή • Άφεσης χρέους

Ζ. Τέλος Χαρτοσήμου & Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

7. Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου	
---------------------------------	--

Σε περίπτωση αύξησης μετοχικού κεφαλαίου να ελεγχθεί η καταβολή του Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου.

Σημείωση: Άρθρα 17 – 24, Ν. 1676/1986

Η. Παρακρατούμενοι Φόροι

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι κατά περίπτωση εκδοθείσες και ισχύουσες εγκύκλιοι οι οποίες ερμηνεύουν τις διατάξεις των αντίστοιχων άρθρων του Κ.Φ.Ε.

A. Με βάση το οριστικό ισοζύγιο τέλους χρήσης να προσδιοριστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης, όπως εμφανίζονται σε υπολογαριασμούς της γενικής λογιστικής / ισοζυγίου.

B. Να γίνει επισκόπηση του οριστικού ισοζυγίου τέλους χρήσεως με σκοπό να εντοπιστούν σημαντικές συναλλαγές της εταιρείας (τακτικές ή έκτακτες), οι οποίες συνεπάγονται υποχρέωση της εταιρείας να παρακρατήσει ή προκαταβάλει φόρο εισοδήματος, χωρίς να υπάρχει σχετική κίνηση σε υπολογαριασμούς της γενικής λογιστικής/ισοζυγίου.

Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις κατωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

1.	Φόρος Μισθωτής Εργασίας (άρθρο 60 του ν. 4172/2013) (α) Να γίνει συμφωνία των ακαθάριστων αποδοχών που εμφανίζονται στις προσωρινές και την οριστική δήλωση Φ.Μ.Ε. με αυτές που εμφανίζονται στο οριστικό ισοζύγιο τέλους χρήσης (λογαριασμοί 60.00 και 60.01). Η ίδια συμφωνία πρέπει να γίνει και ως προς τους παρακρατηθέντες και καταβληθέντες φόρους. (β) Να γίνει σε ετήσια βάση επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης του ν.3986/2011 σε τρεις (3) υπαλλήλους και τρεις (3) εργάτες της επιχείρησης ακολουθώντας τις οδηγίες που έχουν δοθεί από το Υπουργείο Οικονομικών για την εκκαθάριση του Φ.Μ.Ε. (αναγωγή των καθαρών αποδοχών προ φόρου του μηνός Ιανουαρίου σε ετήσια βάση, δηλ. x 14 κτλ). <i>Σημείωση: Άρθρα 17 από 01/01/2016 σύμφωνα με το άρθρο 43^α του Ν. 4172/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 112, παρ. 9 του Ν. 4387/2016.</i> (γ) Να γίνει σε ετήσια βάση επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου σε ένα (1) υπάλληλο και ένα (1) εργάτη της επιχείρησης που προσλήφθηκαν ή αποχώρησαν μέσα στο έτος, καθώς και σε ένα μέλος του Δ.Σ. (δ) Να γίνει επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου 20% στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σύμφωνα με το άρθρο 12 του Κ.Φ.Ε., καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές. <i>Σημείωση: Άρθρο 60, παρ. 4, Ν. 4172/2013</i>
----	--

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

1. Φόρος Μισθωτής Εργασίας (άρθρο 60 του ν. 4172/2013) - συνέχεια

(ε) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά ο λογαριασμός 60.02 – παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού καθώς και οι λογαριασμοί στους οποίους καταχωρούνται έξοδα των υπαλλήλων της επιχείρησης επί αποδώσει λογαριασμού (π.χ. έξοδα ταξιδίων), προκειμένου να διακριβωθεί εάν υπάρχουν διάφορες παροχές σε αυτούς ή έξοδα που δεν καλύπτονται από παραστατικά δαπανών, τα οποία μπορεί να θεωρηθούν ως πρόσθετο εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών υποκείμενο σε παρακράτηση Φ.Μ.Ε. Να συνεκτιμηθούν τυχόν όροι που περιλαμβάνονται στις συμβάσεις εργασίας καθώς και η περιοδικότητα αυτών των καταβολών.

Σημείωση: Παροχές σε είδος: Άρθρα 12, 13, 14, Ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1034/2014, ΠΟΛ. 1219/2014, ΠΟΛ. 1072/2015, ΠΟΛ. 1083/2015, ΠΟΛ. 1094/2015, ΠΟΛ. 1045/2017, Αρ. Πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1121357 ΕΞ 14.9.2015, Αρ. Πρωτ.: Δ12 1168638 ΕΞ 2014/18.12.2014, ΣτΕ 426/2017

Ως παρεπόμενες παροχές (παροχές σε είδος) θεωρούνται με βάση τον Κ.Φ.Ε. οι ακόλουθες:

ι) Οποιοσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

1. Φόρος Μισθωτής Εργασίας (άρθρο 60 του ν. 4172/2013) - συνέχεια

ii) Η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, υπολογίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του κόστους του οχήματος που εγγράφεται ως δαπάνη στα βιβλία του εργοδότη με τη μορφή της απόσβεσης περιλαμβανομένων των τελών κυκλοφορίας, επισκευών, συντηρήσεων, καθώς και του σχετικού χρηματοδοτικού κόστους που αντιστοιχεί στην αγορά του οχήματος ή του μισθώματος. Σε περίπτωση που το κόστος είναι μηδενικό, η αγοραία αξία της παραχώρησης ορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) της μέσης δαπάνης ή απόσβεσης κατά τα τελευταία τρία (3) έτη.

Σημείωση: Από 01/01/2016, ισχύει το άρθρο 99, παρ. 1 του Ν. 4446/2016, το οποίο τροποποίησε την παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013

iii) Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.

Σημείωση: Αρ. Πρωτ: ΔΕΕΦ Β 1182799 ΕΞ 2016, Τέλη χαρτοσήμου επί προκαταβολής μισθών εργαζομένων

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

1. Φόρος Μισθωτής Εργασίας (άρθρο 60 του ν. 4172/2013) - συνέχεια

iv) Η αγοραία αξία των παροχών σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος.

v) Η αγοραία αξία της παραχώρησης κατοικίας σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, αποτιμάται στο ποσό του μισθώματος που καταβάλλει η επιχείρηση ή σε περίπτωση ιδιόκτητης κατοικίας σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

1. Φόρος Μισθωτής Εργασίας (άρθρο 60 του ν. 4172/2013) - συνέχεια

Από τις ως άνω παροχές σε είδος εξαιρούνται:

1. η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη,
2. η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του,
3. η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα,
4. οι παροχές ασήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των είκοσι επτά (27) ευρώ ετησίως,
5. τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων και
6. τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του υπαλληλικού του προσωπικού ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητάς του στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι του ποσού των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ ετησίως ανά εργαζόμενο.

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

1.	Φόρος Μισθωτής Εργασίας (άρθρο 60 του ν. 4172/2013) - συνέχεια
	(στ) Να ελεγχθεί αν στις βεβαιώσεις αποδοχών που εκδίδει η επιχείρηση περιλαμβάνονται όλα τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία όπως ορίζονται στα άρθρα 12 και 13, εκτός από τις εξαιρέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 14, του ν.4172/2013. Σε αυτό το πλαίσιο να ζητηθεί από την επιχείρηση βεβαίωση/δήλωση από την οποία να προκύπτουν τα ακόλουθα: - Κατάσταση των προσώπων που άσκησαν το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς μετοχών (stock option), - Ανάλυση των σχετικών ποσών που θεωρούνται εισόδημα ανά δικαιούχο.

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

2.	Αποζημίωση Ν. 2112/1920 λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης μισθωτών
	Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου με την κλίμακα που προβλέπει το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.4172/2013 επί της αποζημίωσης λόγω απόλυσης βάσει του ν.2112/1920 ή για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσης εργασίας ή της σύμβασης, η οποία συνδέει τον φορέα με το δικαιούχο της αποζημίωσης.

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

3.	Μερίσματα, προμερίσματα, άλλα εταιρικά δικαιώματα, μαθηματικά αποθέματα και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό
	Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4172/2013, ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεμάτων, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.
	Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου 10% στα ως άνω διανεμόμενα ποσά ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, ο ορθός υπολογισμός του προς απόδοση ποσού, καθώς και η καταβολή του φόρου αυτού (άρθρο 62, παρ. 1(α) ν.4172/2013). Στις περιπτώσεις που έχει συναφθεί διμερής σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) εφαρμόζεται τυχόν ευνοϊκότερος από την οικεία ΣΑΔΦΕ φορολογικός συντελεστής.
	<i>Σημείωση: Από 01/01/2016, παρακράτηση φόρου 15% σύμφωνα με το άρθρο 112, παρ. 8 του Ν. 4387/2016 το οποίο τροποποίησε το άρθρο 64, παρ. 1α του Ν. 4172/2013</i>

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

3.	Μερίσματα, προμερίσματα, άλλα εταιρικά δικαιώματα, μαθηματικά αποθέματα και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό - συνέχεια
	Όταν τα μερίσματα καταβάλλονται σε συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν.4172/2013 (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος διακράτησης, κλπ.).
	<i>Σημείωση: Σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1011/2014, ορίζεται ο χρόνος καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής και επίσης ότι ως καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής νοείται και η πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του Ν. 4172/2013.</i>
	Εάν η ελεγχόμενη διανείμει μέρισμα σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού (10%) κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους λοιπούς όρους, ο υπόχρεος σε παρακράτηση μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ποσού ίσου με τον αναλογούντα φόρο μετά την αναγωγή του καταβαλλόμενου ποσού σε μικτό.
	<i>Σημείωση: ΠΟΛ. 1036/2015, ΠΟΛ. 1039/2015, ΠΟΛ. 1042/2015</i>

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

4.	Τόκοι
	Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοση παρακρατούμενου φόρου 15% στους τόκους που καταβάλλει η ελεγχόμενη επιχείρηση (άρθρο 62, παρ. 1(β) ν.4172/2013) προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κλπ, κατοίκους ημεδαπής ή αλλοδαπής, εκτός εάν από την οικεία διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση. Απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου τόκων οι πληρωμές τόκων δανείων που χορηγούν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, καθώς και οι τόκοι διατραπεζικών καταθέσεων. Δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν νομικά πρόσωπα, φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα αν αυτά έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή, καθώς και νομικές οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και δεν έχουν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση. Δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου το εισόδημα από τόκους ομολόγων που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, που αποκτούν τα φυσικά ή ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, καθώς και μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ελλάδα αλλοδαπών νομικών προσώπων.

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

4.	Τόκοι - συνέχεια
	Δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου το εισόδημα από τόκους ομολόγων που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, που αποκτούν τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, ανεξάρτητα αν αυτά έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή. Όταν οι τόκοι καταβάλλονται σε συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν.4172/2013 (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος διακράτησης, κλπ.). Εάν η ελεγχόμενη καταβάλλει τόκους σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού (25%) κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους λοιπούς όρους, ο υπόχρεος σε παρακράτηση μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ποσού ίσου με τον αναλογούντα φόρο μετά την αναγωγή του καταβαλλόμενου ποσού σε μικτό. <i>Σημείωση: ΠΟΛ. 1036/2015, ΠΟΛ. 1039/2015, ΠΟΛ. 1042/2015</i>

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

5.	Δικαιώματα (royalties)
	Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοσης παρακρατούμενου φόρου 20% στα δικαιώματα (royalties) που καταβάλλει η ελεγχόμενη επιχείρηση [άρθρο 62, παρ. 1(γ) ν.4172/2013] προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κλπ, κατοίκους ημεδαπής ή αλλοδαπής, εκτός εάν από την οικεία διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση. Δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 62 τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για δικαιώματα (royalties). Όταν τα δικαιώματα καταβάλλονται σε συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν.4172/2013 (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος διακράτησης, κλπ). Εάν η ελεγχόμενη καταβάλλει τα δικαιώματα (royalties) σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού (25%) κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους λοιπούς όρους, ο υπόχρεος σε παρακράτηση μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ποσού ίσου με τον αναλογούντα φόρο μετά την αναγωγή του καταβαλλόμενου ποσού σε μικτό. <i>Σημείωση: ΠΟΛ. 1036/2015, ΠΟΛ. 1039/2015, ΠΟΛ. 1042/2015, ΠΟΛ. 1223/2015</i>

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

6.	Αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες
	Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του φόρου 20% που παρακρατήθηκε στις αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες (άρθρο 62, παρ. 1(δ) ν.4172/2013), όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο (ανεξαρτήτως τόπου κατοικίας του) ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα αλλά διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής του άρθρου 62 παρ. 1(δ) είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου ενεργείται μόνον εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ. <i>Σημείωση: ΠΟΛ. 1120/2014</i>

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

7.	Αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων
	Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντα φόρου 3% επί της αξίας του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος ενοικιάσεως δημοσίων, δημοτικών ή λιμενικών προσόδων (άρθρο 62, παρ. 1(δ) ν.4172/2013), ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Σε περίπτωση νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα παρακράτηση διενεργείται εφόσον τα πρόσωπα αυτά διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής του άρθρου 62 παρ. 1(δ) είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου ενεργείται μόνο εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ. <i>Σημείωση: Στην ΠΟΛ. 1120/2014 ορίζεται ότι: «Ως τεχνικό έργο θεωρείται η εκτέλεση εργασιών κατασκευής έργου συνδεδεμένου μετά του εδάφους όπως για παράδειγμα τα οικοδομικά, λιμενικά, υδραυλικά, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και έργα υπαίθρου. Ως τεχνικό έργο θεωρείται επίσης και η εργασία προσθήκης επί υφιστάμενου ήδη πράγματος νέου στοιχείου ή ιδιότητας, ανεξάρτητα αν τα συνδεδεμένα θα αποτελέσουν ενιαίο πράγμα ή όχι (όπως για παράδειγμα εκτέλεση μηχανολογικών, ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων).</i>

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

8.	Φορολογία ασφάλισματος ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων
	Να ελεγχθεί ότι στα ποσά που καταβάλλει ασφαλιστική εταιρεία εφάπαξ ή περιοδικά στους δικαιούχους από ομαδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής, που ο εργοδότης τους έχει συνάψει, έχει γίνει παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 64, παρ. 1(ε) ν.4172/2013. Ο συντελεστής φόρου παρακράτησης ορίζεται, για το ασφάλισμα που καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Για το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι του ποσού των σαράντα χιλιάδων (40.000) ευρώ δέκα τοις εκατό (10%) και για τα ποσά που υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ είκοσι τοις εκατό (20%). Οι συντελεστές των προηγούμενων εδαφίων της περίπτωσης αυτής αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του, καθώς και κάθε καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζομένου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζομένου ή πτώχευσης του εργοδότη. <i>Σημείωση: Βλέπε και άρθρο 15, παρ. 4 και άρθρο 14, παρ. 1, περ. ι, Ν. 4172/2013</i>

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

9. Φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών

Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και καταβολής από την «Ελληνικά Χρηματιστήρια Α.Ε.» (ΕΧΑΕ) του παρακρατηθέντος φόρου με συντελεστή 0,20% στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Τα ανωτέρω ισχύουν και για πωλήσεις μετοχών εισηγμένων που πραγματοποιούνται με εξωχρηματιστηριακές συναλλαγές και μέσω πολυμερούς μηχανισμού διαπραγματεύσεων.

Μετά την τροποποίηση του άρθρου 27 του ν.2703/1999 από το άρθρο 9 του ν.3522/2006, εξαιρούνται από το φόρο οι μεταβιβάσεις μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπό χρηματιστήριο με το οποίο το Χρηματιστήριο Αθηνών έχει δημιουργήσει κοινό ηλεκτρονικό σύστημα διαπραγμάτευσης και με την προϋπόθεση ότι για τις πωλήσεις αυτές προβλέπεται η καταβολή ανάλογου φόρου στην αλλοδαπή. Επί του παρόντος, τέτοιο σύστημα υπάρχει μόνο με το Χρηματιστήριο της Κύπρου.

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

10. Ειδικός φόρος πλοίων με ελληνική σημαία

Να ελεγχθεί η υποβολή δηλώσεων φόρου πλοίων και η καταβολή του φόρου αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.27/1975, εφόσον η επιχείρηση έχει στην ιδιοκτησία της πλοία με ελληνική σημαία ή πλοία με ξένη σημαία.

***Σημείωση:** Με τις διατάξεις της υποπαραγράφου Δ4 του Ν.4336/2015 τροποποιήθηκε το άρθρο 26α του Ν. 27/1975 και εντάχθηκαν στο ειδικό αυτό καθεστώς φορολογίας πλοίων τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής και ημερόπλοια, τα επιβατηγά και οχηματαγωγά πλοία, επιβατηγά ή φορτηγά, και τα λοιπά πλοία θαλασσίων ενδομεταφορών καθώς και πλοία με ολική χωρητικότητα μέχρι 500 κόρους που εκτελούν διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές με σημαία κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.).*

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

11.	Ειδικός Φόρος τηλεοπτικών διαφημίσεων
	Να ελεγχθεί η υποβολή δηλώσεων και καταβολής του παρακρατηθέντος φόρου 20% που εισπράττουν τα τηλεοπτικά μέσα ενημέρωσης και αποδίδουν στο Δημόσιο με μηνιαίες δηλώσεις (ν.3845/2010, άρθρο πέμπτο, παρ. 12, ισχύει από 1/1/2015).

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

1. Εισφορά ενεργητικού έναντι τίτλων (άρθρο 52 ν. 4172/2013)

Για τους μετασχηματισμούς που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 53, 54 και 55 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), να ελεγχθούν τα ακόλουθα:

Σημείωση: ΠΟΛ. 1198/2016, ΠΟΛ. 1057/2017

1. Εισφορά ενεργητικού έναντι τίτλων (άρθρο 52 ν.4172/2013).

Στην περίπτωση «εισφοράς ενεργητικού έναντι τίτλων» να ελεγχθεί:

α) κατά πόσο ο κλάδος δραστηριότητας που εισφέρεται συνιστά από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα,

β) εάν η λήπτρια και η εισφέρουσα επιχείρηση έχουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι αμφότερες έχουν το ίδιο φορολογικό καθεστώς.

Εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους-μέλους της Ε.Ε. και η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, να ελεγχθεί ότι μετά την μεταβίβαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση εκτός Ελλάδας της λήπτριας εταιρείας.

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

1. Εισφορά ενεργητικού έναντι τίτλων (άρθρο 52 ν. 4172/2013) - συνέχεια

Εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους-μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους-μέλους της Ε.Ε. με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, να ελεγχθεί ότι μετά τη μεταβίβαση, τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση που τηρεί στην Ελλάδα η λήπτρια εταιρεία.

γ) εάν η λήπτρια και η εισφέρουσα επιχείρηση:

- i) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει,
- ii) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους-μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος,
- iii) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

δ) αν η εισφέρουσα εταιρεία διατήρησε τους τίτλους που αποκτήθηκαν από την εισφορά ενεργητικού για χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριών (3) ετών. Σε περίπτωση που οι τίτλοι δεν διακρατήθηκαν για το ως άνω διάστημα, να ελεγχθεί κατά πόσο η μεταβίβασή τους δεν είχε ως σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

1. Εισφορά ενεργητικού έναντι τίτλων (άρθρο 52 ν. 4172/2013) - συνέχεια

Εφόσον ισχύουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις εφαρμόζονται τα παρακάτω:

- η εισφορά ενεργητικού δεν συνεπάγεται κατά το χρόνο της εισφοράς του καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της λογιστικής αξίας τους.
- η λήπτρια εταιρεία μπορεί να αναλάβει αποθεματικά και προβλέψεις που σχημάτισε η εισφέρουσα εταιρεία και τα οποία σχετίζονται με τον κλάδο ή τους κλάδους δραστηριότητας που μεταβιβάζονται και τα οποία απολάμβαναν φορολογικές απαλλαγές υπό τις προϋποθέσεις που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η μεταβίβαση. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις.
- η εισφέρουσα εταιρεία αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τη λήπτρια εταιρεία στην αγοραία τους αξία κατά το χρόνο της μεταβίβασης.

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

1. Εισφορά ενεργητικού έναντι τίτλων (άρθρο 52 ν. 4172/2013) - συνέχεια

Να ελεγχθεί ότι η λήπτρια εταιρεία πραγματοποιεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η εισφορά ενεργητικού.

Σε περίπτωση μεταβίβασης κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας που συνιστούν μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις που ευρίσκονται σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε., εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος άλλου κράτους-μέλους της Ε.Ε., δεν ισχύουν οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 5 και 6 του άρθρου 52 του Κ.Φ.Ε. Σε αυτή την περίπτωση, να ελεγχθεί εάν η εισφέρουσα φορολογήθηκε για την τυχόν υπεραξία που προέκυψε κατά την μεταβίβαση. Η εισφέρουσα εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που προκύπτει συνεπεία της μεταβίβασης σχετικά με κάθε φόρο που θα επιβάλλονταν σε αυτό το κράτος - μέλος για τη μεταβίβαση, εάν δεν ετύγγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει.

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

2. Ανταλλαγή τίτλων (άρθρο 53 ν. 4172/2013)

Στην περίπτωση «ανταλλαγής τίτλων» να ελεγχθεί:

(α) εάν ύστερα από την ανταλλαγή μετοχών η «αποκτώσα εταιρεία» θα κατέχει τουλάχιστον την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της «αποκτώμενης εταιρείας» ή το πενήντα τοις εκατό (50%) και έναν τίτλο τουλάχιστον της αξίας του κεφαλαίου της «αποκτώμενης εταιρείας». Για το σκοπό αυτόν η εξαγορά που πραγματοποιείται από την «αποκτώσα εταιρεία» μέσω αναγνωρισμένου χρηματιστηρίου αξιών νοείται ως ενιαία συναλλαγή υπό την προϋπόθεση ότι συντελείται εντός περιόδου έξι (6) μηνών.

(β) εάν η «αποκτώσα εταιρεία» και η «αποκτώμενη εταιρεία» είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος ή/ και άλλου κράτους μέλους καθώς και εάν ο μέτοχος ή εταίρος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος αλλά κατέχει τόσο τους αρχικούς όσο και τους νέους τίτλους μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα.

(γ) εάν η «αποκτώσα εταιρεία» και η «αποκτώμενη εταιρεία»: i) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει, ii) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους-μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και iii) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

2. Ανταλλαγή τίτλων (άρθρο 53 ν. 4172/2013) - συνέχεια

Εφόσον ισχύουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις να ελεγχθούν τα εξής:

- ο μέτοχος ή εταίρος της «αποκτώμενης εταιρείας» δεν υπόκειται, κατά το χρόνο της ανταλλαγής τίτλων, σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της ανταλλαγής, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατά αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή.
- ο μέτοχος ή εταίρος δεν αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή των τίτλων.
- Η «αποκτώσα εταιρεία» αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τον μέτοχο ή εταίρο στην αγοραία τους αξία κατά το χρόνο της ανταλλαγής.

Να ελεγχθεί ότι στην περίπτωση που η «αποκτώσα εταιρεία» προβεί σε χρηματική καταβολή έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων, η εν λόγω χρηματική καταβολή δεν θα υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας ή εάν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το δέκα τοις εκατό (10%) της φορολογητέας αξίας των τίτλων.

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

3. Συγχωνεύσεις και διασπάσεις (άρθρο 54 ω. 4172/2013)

Στην περίπτωση «συγχώνευσης ή διάσπασης» να ελεγχθεί:

α) κατά πόσο σε περίπτωση διάσπασης όπου λαμβάνει χώρα μεταβίβαση κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας, ο κλάδος δραστηριότητας που εισφέρεται αλλά και ο κλάδος δραστηριότητας που απομένει στην εισφέρουσα, συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα.

β) εάν η εισφέρουσα εταιρεία ή εταιρείες καθώς και η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος ή/και άλλου κράτους-μέλους της Ε.Ε.

γ) εάν οι προαναφερόμενες εταιρείες: i) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει, ii) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους- μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και iii) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

3. Συγχωνεύσεις και διασπάσεις (άρθρο 54 ω. 4172/2013) - συνέχεια

δ) εάν ο μέτοχος ή εταίρος, σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης, αντάλλαξε τίτλους της εισφέρουσας εταιρείας με τίτλους της λήπτριας, κατά πόσο i) είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή ii) δεν είναι κάτοικος Ελλάδας αλλά κατείχε τους τίτλους της εισφέρουσας εταιρείας ή εισφερουσών εταιρειών και κατέχει τους τίτλους της λήπτριας εταιρείας ή εταιρειών μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα.

ε) Στην περίπτωση μεταβίβασης κλάδου ή κλάδων, εφόσον η εισφέρουσα και η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, να ελεγχθεί εάν ο μεταβιβαζόμενος κλάδος ή κλάδοι δραστηριότητας βρίσκονται στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε.

Εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία ή είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους-μέλους της Ε.Ε., και η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες είναι κάτοικος Ελλάδος, να ελεγχθεί εάν μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με εκτός Ελλάδος μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας ή εταιρειών.

Εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους-μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους-μέλους της Ε.Ε., να ελεγχθεί εάν μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της λήπτριας εταιρείας.

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

3. Συγχωνεύσεις και διασπάσεις (άρθρο 54 ω. 4172/2013) - συνέχεια

Εφόσον ισχύουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις:

- η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν συνεπάγεται, κατά τον χρόνο της συγχώνευσης ή της διάσπασης, καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας τους.
- η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τα αποθεματικά και τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν από την εισφέρουσα εταιρεία, με τις φορολογικές απαλλαγές και τους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η μεταβίβαση δεν είχε λάβει χώρα. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ή εταιρειών ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις.
- η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες μπορεί να μεταφέρει τις ζημίες της εισφέρουσας εταιρείας, υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν είχε λάβει χώρα.
- αν η λήπτρια εταιρεία συμμετέχει στο κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρείας απαλλάσσεται από το φόρο για κάθε υπεραξία που προκύπτει λόγω της ακύρωσης αυτής της συμμετοχής.

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

3. Συγχωνεύσεις και διασπάσεις (άρθρο 54 ω. 4172/2013) - συνέχεια

- ο μέτοχος ή εταίρος της εισφέρουσας εταιρείας δεν υπόκειται σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της συγχώνευσης ή της διάσπασης, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατ' αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή.
- ο μέτοχος ή εταίρος δεν αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την συγχώνευση ή διάσπαση.

Να ελεγχθεί εάν η λήπτρια εταιρεία διενεργεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε λάβε χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.

Να ελεγχθεί ότι στην περίπτωση που κατά την συγχώνευση ή διάσπαση, η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες προβεί σε πρόσθετη χρηματική καταβολή πέραν της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων, η εν λόγω χρηματική καταβολή δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας, ή αν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το δέκα τοις εκατό (10%) της λογιστικής αξίας των τίτλων.

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

3. Συγχωνεύσεις και διασπάσεις (άρθρο 54 ω. 4172/2013) - συνέχεια

Σε περίπτωση μεταβίβασης κλάδου δραστηριότητας που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε, εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος άλλου κράτους-μέλους της Ε.Ε., δεν ισχύουν οι διατάξεις των παραγράφων 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. Η εισφέρουσα εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που προκύπτει συνεπεία της συγχώνευσης ή διάσπασης σε σχέση με κάθε φόρο που θα επιβαλλόταν στο εν λόγω κράτος-μέλος της Ε.Ε. στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση για την συγχώνευση ή διάσπαση, εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ όπως ισχύει.

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

4. Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE (άρθρο 55 ν.4172/2013)

Να ελεγχθεί ότι, σε περίπτωση μεταφοράς από την Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. της καταστατικής έδρας Ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή Ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE), σύμφωνα με τις διατάξεις των Κανονισμών 2157/2001 του Συμβουλίου της 8ης Οκτωβρίου 2001 (Ε.Ε.Κ L 294/1/10.11.2001) και 435/2003 του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2003 (Ε.Ε.Κ L 207/1/ 18.8.2003) αντίστοιχα, χωρίς λύση της εταιρείας ή σύσταση νέου νομικού προσώπου, τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της προσαρτώνται σε μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην Ελλάδα. Σε αντίθετη περίπτωση καθώς και εάν τα στοιχεία αυτά πωληθούν ή πάψουν να συνδέονται με τη μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα ή μεταφερθούν σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η υπεραξία η οποία προκύπτει βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας αυτών υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

Να ελεγχθεί ότι, η μόνιμη εγκατάσταση που δημιουργείται, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, εξακολουθεί να υπολογίζει αποσβέσεις επί της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που προσαρτώνται σε αυτή, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις ως εάν δεν είχε γίνει η μεταφορά της καταστατικής έδρας.

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

4. Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE (άρθρο 55 ν.4172/2013) - συνέχεια

Να ελεγχθεί ότι, οι προβλέψεις και τα αποθεματικά που είχε σχηματίσει η ευρωπαϊκή εταιρεία (SE) ή η ευρωπαϊκή συνεταιριστική εταιρεία (SCE) πριν από τη μεταφορά της καταστατικής έδρας της σε άλλο κράτος μέλος και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος και δεν προκύπτουν από μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην αλλοδαπή, δεν υπόκεινται σε φορολογία κατά το χρόνο της μεταφοράς της καταστατικής έδρας στο όνομα της SE ή της SCE, με την προϋπόθεση ότι συνεχίζουν να εμφανίζονται αυτούσια στα βιβλία της δημιουργούμενης μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα. Σε αντίθετη περίπτωση, υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

Η μόνιμη εγκατάσταση διατηρεί τυχόν δικαίωμα μεταφοράς ζημίας από παρελθούσες χρήσεις της Ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή Ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE), που μετέφερε την καταστατική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της περίπτωσης αυτής.

Να ελεγχθεί εάν οι προαναφερόμενοι εταιρικοί μετασχηματισμοί βάσει των άρθρων 52, 53, 54 και 55 του Κ.Φ.Ε., είχαν ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Το γεγονός ότι η εν λόγω πράξη μετασχηματισμού δεν πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιρειών που ενέχονται στη σχετική πράξη, μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή. Στην περίπτωση αυτή αίρονται ολικά ή μερικά τα ευεργετήματα που προβλέπονται στα προαναφερόμενα άρθρα του Κ.Φ.Ε.

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

5. Με βάση τις διατάξεις των ν. 2166/1993, Ν.Δ. 1297/1972, ν. 2515/1997 κλπ

Ελέγξτε με βάση τις σχετικές διατάξεις του νόμου με τον οποίο έγινε ο μετασχηματισμός (π.χ. ν. 2166/1993, ν. 1297/1972, ν. 2515/1997, ν. 2190/1920), 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 ζημιές των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων δύνανται να μεταφερθούν στα επόμενα έτη προς συμψηφισμό.
- (ε) Εάν έχουν τηρηθεί ορθά τα προβλεπόμενα για τις λοιπές φορολογίες (Φ.Π.Α., Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Υ. κλπ).

I. Ενδοομιλικές συναλλαγές

I. Ενδοομιλικές συναλλαγές

Ενδοομιλικές συναλλαγές

Οι ελεγκτικές αυτές επαληθεύσεις διενεργούνται μόνο στη περίπτωση που το ελεγχόμενο πρόσωπο είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

Σε περίπτωση κατά την οποία το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι:

1. συνδεδεμένο/η με άλλα πρόσωπα, εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και είχε πραγματοποιήσει συναλλαγές με αυτά ή μεταφορά λειτουργιών, ή
2. μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης και είχε συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους με το κεντρικό ή τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού της στην αλλοδαπή, ή
3. ημεδαπό/η με μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, με την οποία είχε συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους,

τότε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 50 και 51 του ν.4172/2013 και των άρθρων 21 και 22 του ν.4174/2013, όπως αυτές ισχύουν, να ελεγχθούν τα ακόλουθα:

I. Ενδοομιλικές συναλλαγές

Ενδοομιλικές συναλλαγές - συνέχεια

Α. Έχει υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013;

Εφόσον υπάρχει υποχρέωση:

Α.1. Έχει συντάξει τον κατά περίπτωση προβλεπόμενο από τις σχετικές διατάξεις Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών;

Α.2. Έχει υποβάλλει ηλεκτρονικά στη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών;

I. Ενδοομιλικές συναλλαγές

Ενδοομιλικές συναλλαγές - συνέχεια

B. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών περιλαμβάνει όλα τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις στοιχεία;

B.1. Έχει επιλεγεί παραδοσιακή μέθοδος τεκμηρίωσης τιμών και ποια είναι αυτή;

B.2. Σε περίπτωση επιλογής μη παραδοσιακής μεθόδου έχει αιτιολογηθεί η απόρριψη των παραδοσιακών μεθόδων και η επιλογή συναλλακτικής ή άλλης μεθόδου;

B.3. Έχει γίνει επαρκής συγκριτική και λειτουργική ανάλυση;

B.4. Έχουν επιλεγεί τα κατάλληλα συγκριτικά στοιχεία (εσωτερικά ή εξωτερικά) για την αξιολόγηση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών;

B.5. Σε περίπτωση χρήσης εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων αναφέρεται η πηγή ή η τράπεζα πληροφοριών από την οποία αντλήθηκαν;

I. Ενδοομιλικές συναλλαγές

Ενδοομιλικές συναλλαγές - συνέχεια

B.6. Καταγράφεται ο τρόπος προσδιορισμού του τελικού δείγματος;

B.7. Οι τιμές ή τα περιθώρια κέρδους, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία του υπόχρεου, είναι σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων - Arm's Length Principle;

B.8. Έχει γίνει φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων του/της με βάση τυχόν διαφορές που προέκυψαν από την εφαρμογή της αρχής της ανοιχτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων - Arm's Length Principle;

B.9. Έχει πραγματοποιηθεί εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους επιχειρηματική αναδιοργάνωση;

B.9.1. Η αναδιάρθρωση συνιστά «πακέτο μεταβίβασης» κατά την έννοια του άρθρου 51 του ν.4172/2013;

B.9.2. Τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων;

I. Ενδοομιλικές συναλλαγές

Ενδοομιλικές συναλλαγές - συνέχεια

Γ. Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα;

Γ.1. Έχουν μεταφερθεί ορθά στον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών όλα τα δεδομένα που προβλέπονται όπως αυτά προκύπτουν από τα Βιβλία και το Φάκελο Τεκμηρίωσης;

Δ. Υφίστανται συμβάσεις σε ότι αφορά τις συναλλαγές με τα συνδεδεμένα πρόσωπα;

Εφόσον υφίστανται:

Δ.1. Τηρήθηκαν οι συμβατικοί όροι;

Ε. Υπάρχουν αποφάσεις προέγκρισης της μεθοδολογίας τιμολόγησης για συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα ή μόνιμες εγκαταστάσεις;

Ε.1. Τηρήθηκαν οι όροι της απόφασης προέγκρισης;

Ε.2. Εξακολουθούν να ισχύουν οι κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης;

Ε.3. Υποβλήθηκε η ετήσια έκθεση συμμόρφωσης με τους όρους και τις προϋποθέσεις της απόφασης προέγκρισης.

Σημείωση: Άρθρα 50, 51, Ν. 4172/2013, Άρθρα 21, 22, 56, Ν. 4174/2013

ΠΟΛ. 1097/2014, ΠΟΛ. 1144/2014, ΠΟΛ. 1142/2015, Αρ. Πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1054893 ΕΞ 2016, Αρ. Πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1086197 ΕΞ 2016/ 6.6.2016, ΔΕΛΔ 1133839 ΕΞ 2.10.2015 ΓΓΔΕ

Κ. Ηλεκτρονικό εμπόριο

Κ. Ηλεκτρονικό εμπόριο

Ηλεκτρονικό εμπόριο

1. Υπάρχει παρουσία του ελεγχόμενου προσώπου (φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα) στο διαδίκτυο, μέσω ιστοσελίδας (site), facebook, twitter, διαφημιστικών banner κλπ?
2. Πραγματοποιούνται συναλλαγές μέσα από το διαδίκτυο? Αν ναι, προσδιορίστε το είδος αυτών.
3. Τηρούνται ηλεκτρονικά τα αρχεία των συναλλαγών? Αν ναι, προσδιορίστε τον όγκο των συναλλαγών αυτών (αξίες, ποσότητες, κλπ).
4. Ποιες διαδικασίες ακολουθούνται για τη διενέργεια των συναλλαγών?
5. Τα εμπορεύματα/προϊόντα και οι υπηρεσίες μπορούν να αγοραστούν κατευθείαν από την ιστοσελίδα (site) της επιχείρησης ή μέσα από ηλεκτρονική αλληλογραφία?
6. Σε ποια χρονική στιγμή της οικονομικής δραστηριότητας του ελεγχόμενου δημιουργήθηκε η ιστοσελίδα της? Οι διαδικτυακές συναλλαγές γίνονται από τρίτο πρόσωπο? Αν ναι, προσδιορίστε τα στοιχεία του.
7. Ποια ονόματα χώρου (domain names) έχουν κατοχυρωθεί? Υπήρξαν οποιεσδήποτε μεταβολές κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο / φορολογικό έτος? Συμπληρώστε την ημερομηνία, τον τίτλο καταχώρησης και τα στοιχεία του καταχωρητή.

Κ. Ηλεκτρονικό εμπόριο

Ηλεκτρονικό εμπόριο -συνέχεια

8. Με ποια κριτήρια προσδιορίζεται η συνδρομή που καταβάλλεται για την παρουσία του ελεγχόμενου στο διαδίκτυο? Υπάρχουν σχετικές συμβάσεις?
9. Πώς έγινε η ανάπτυξη της ιστοσελίδας? Αν εντός των φορολογικών περιόδων/φορολογικών ετών έγινε ανάπτυξη, βελτίωση ή επέκταση της ιστοσελίδας, αναφέρετε στοιχεία για τις εργατοώρες που χρειάστηκαν, το πρόσωπο που ανέλαβε την πλατφόρμα λογισμικού πάνω στην οποία έγινε η ανάπτυξη της ιστοσελίδας και του ηλεκτρονικού καταστήματος (e-shop).
10. Πόσοι εργαζόμενοι απασχολούνται για την παρουσία του ελεγχόμενου στο διαδίκτυο? Αναφέρετε τις θέσεις εργασίας, τους τίτλους, τις αμοιβές και τις ευθύνες που τις συνοδεύουν.
11. Τι ποσά έχουν δαπανηθεί σε τρίτους, εκτός από τις αμοιβές των εργαζομένων για την ανάπτυξη της ιστοσελίδας και του ηλεκτρονικού καταστήματος (e-shop)? Αναφέρετε αναλυτικά στοιχεία της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου/φορολογικού έτους.
12. Ποιους τρόπους είσπραξης χρησιμοποιεί το ελεγχόμενο πρόσωπο (μετρητά, επιταγές, αντικαταβολή, πιστωτικές - χρεωστικές κάρτες, προπληρωμένες κάρτες, κατάθεση σε επαγγελματικό λογαριασμό, paypal κλ)?

Κ. Ηλεκτρονικό εμπόριο

Ηλεκτρονικό εμπόριο -συνέχεια

13. Τι είδους πιστωτικές κάρτες και με ποια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα συνεργάζεται για τις εισπράξεις μέσω διαδικτύου?

14. Ποιες υπηρεσίες παρέχουν τα συνεργαζόμενα προς το ελεγχόμενο πρόσωπο χρηματοπιστωτικά ιδρύματα?

- Διακανονισμό συναλλαγών
- Αναλυτική πληροφόρηση
- Ασφάλιση των συναλλαγών κλπ.

15. Πως διαχειρίζονται οι πωλήσεις μέσω πιστωτικών καρτών και ποια φορολογικά στοιχεία εκδίδονται για αυτές?

16. Πως διαχειρίζονται οι πωλήσεις με άλλους τρόπους και ποια φορολογικά στοιχεία εκδίδονται για αυτές? Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά ότι για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και έχουν καταχωρηθεί ορθά στα βιβλία.

17. Ποια διαδικασία ακολουθείται από την λήψη της παραγγελίας μέχρι και την αποστολή των εμπορευμάτων/προϊόντων ή των παροχή υπηρεσιών?

Κ. Ηλεκτρονικό εμπόριο

Ηλεκτρονικό εμπόριο -συνέχεια

18. Πώς και από πού αποστέλλονται τα εμπορεύματα/ προϊόντα που πωλούνται μέσω διαδικτύου?

- Ποια μεταφορικά και ταχυδρομικά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες χρησιμοποιούνται?
- Ποιος παρέχει την ασφάλεια μεταφοράς?
- Ποιος επιβαρύνεται με τα έξοδα μεταφοράς?

19. Ποιοι είναι οι μεγαλύτεροι προμηθευτές του κατ' αξία και εθνικότητα?

20. Υπάρχουν διαφημιστικά συμβόλαια ή συμβόλαια affiliate marketing με άλλα πρόσωπα που έχουν παρουσία στο διαδίκτυο?

21. Υπάρχουν αποκλειστικοί διακομιστές (servers) ή χρησιμοποιείται εξοπλισμός (Η/Υ, δίκτυα κλπ.) τον οποίο μοιράζεται με άλλα πρόσωπα (hosting?)

22. Πραγματοποιούνται διαδικτυακές συναλλαγές με χώρες της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες?

23. Διαθέτει το πρόσωπο λογαριασμούς σε αλλοδαπά τραπεζικά ιδρύματα ή άλλους εξωχώριους λογαριασμούς?

Ελευθέριος Ερκέκογλου

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Τηλ. 6981 317 827

erkekoglou@ksigreece.gr