



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ/ΤΜΗΜΑ Α΄
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΤΜΗΜΑ Α΄
Δ/ΝΣΗ Φ.Π.Α./ΤΜΗΜΑ Α΄

Ταχ. Δ/νση : Κ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Τηλ.: 210 3375206
FAX: 210 3375416

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
Αθήνα, 17 Δεκεμβρίου 2010

ΠΟΛ:1191

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 79 του ν. 3842/2010 σχετικά με τον αυτοέλεγχο των υποβαλλόμενων δηλώσεων και παροχή οδηγιών για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους»

Με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58 Α΄) αφενός αντικαταστάθηκε ο τίτλος του κεφαλαίου Β΄ του ν. 3296/2004 σε «ΑΥΤΟΕΛΕΓΧΟΣ ΥΠΟΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ» και αφετέρου επήλθαν μεταβολές στις διατάξεις των άρθρων 13 – 17 του κεφαλαίου αυτού. Οι παραπάνω μεταβολές, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 79 του ν. 3842/2010, ισχύουν για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και επόμενων, δηλαδή για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που νομίμως υποβάλλονται από 1/1/2011 και μετά και για εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που αφορούν στις παραπάνω δηλώσεις καθώς και για τις αντίστοιχες δηλώσεις λοιπών φορολογικών αντικειμένων.

Κατόπιν αυτών, σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 3842/2010 και σας παρέχουμε, για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, τις ακόλουθες οδηγίες

και διευκρινίσεις για τις μεταβολές που επήλθαν για καθένα από τα ανωτέρω άρθρα του ν. 3296/2004:

Άρθρο 13 ν. 3296/2004

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 79 του ν. 3842/2010 αντικαταστάθηκαν αφενός ο τίτλος του άρθρου 13 του ν. 3296/2004 από «Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις περαίωσης» σε «Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις αυτοελέγχου» και αφετέρου οι διατάξεις του άρθρου αυτού, σύμφωνα δε με τις νέες διατάξεις του εν λόγω άρθρου, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο 14, εφόσον με αυτές δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στις διατάξεις των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17.

Άρθρο 14 ν. 3296/2004

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 79 του ν. 3842/2010 επήλθαν οι ακόλουθες μεταβολές:

1. Η πρώτη περίοδος της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του ν. 3296/2004 αντικαταστάθηκε, σύμφωνα δε με τις νέες διατάξεις αυτής της περιόδου, στις διατάξεις του άρθρου 13 υπάγονται δηλώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, με τηρηθέντα βιβλία της κατά περίπτωση προσήκουσας κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Έτσι, στον αυτοέλεγχο υπάγονται πλέον οι υποβαλλόμενες δηλώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή, που τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ. της προσήκουσας κατηγορίας, ενώ οι υποβαλλόμενες δηλώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών που δεν τήρησαν βιβλία του Κ.Β.Σ., αν και είχαν υποχρέωση, ή που τήρησαν βιβλία του Κ.Β.Σ. κατηγορίας κατώτερης από την προσήκουσα, εξαιρούνται του αυτοελέγχου.

Σημειώνεται ότι τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 όρια ακαθάριστων εσόδων ανά διαχειριστική περίοδο, προκειμένου οι υποβαλλόμενες δηλώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών να υπαχθούν στον αυτοέλεγχο, δεν μεταβλήθηκαν.

2. Η περίπτωση α' της παραγράφου 3 του άρθρου 14 του ν. 3296/2004 αντικαταστάθηκε, σύμφωνα δε με τις νέες διατάξεις αυτής της περίπτωσης, εξαιρούνται του αυτοελέγχου δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους οι οποίες βαρύνονται: α) με οποιαδήποτε παράβαση από αυτές που αναφέρονται στις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 ή 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., δηλαδή με οποιαδήποτε παράβαση από αυτές που προβλέπεται ότι επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα από το μέγεθός τους και την επίπτωση που τελικώς έχουν επί του κύρους των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. ή β) με παράβαση μη επίδειξης βιβλίων ή στοιχείων αυτού του Κώδικα, δηλαδή με παράβαση μη επίδειξης οποιουδήποτε βιβλίου ή στοιχείου από εκείνα που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ., ανεξαρτήτως του πλήθους των μη επιδειχθέντων. Περαιτέρω και όσον αφορά ειδικά την παράβαση μη επίδειξης βιβλίων ή στοιχείων του Κ.Β.Σ., διευκρινίζεται επιπλέον ότι αυτή θεωρείται κατ' αρχήν ότι βαρύνει τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας διαπιστώθηκε, εκτός αν από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. ή τα υφιστάμενα εν γένει στοιχεία προκύπτει αποδεδειγμένα ότι η μη επίδειξη αφορά και βιβλία ή στοιχεία της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, οπότε εξαιρείται του αυτοελέγχου και η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος. Στις περιπτώσεις που τα μη επιδειχθέντα βιβλία ή στοιχεία αφορούν αποκλειστικά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, τότε εξαιρείται του αυτοελέγχου μόνο η εν λόγω διαχειριστική περίοδος και όχι και αυτή εντός της οποίας δεν έγινε η επίδειξη των βιβλίων ή στοιχείων.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ως άνω εξαίρεση ισχύει, εφόσον πρόκειται για παραβάσεις σύμφωνα με τα αναφερόμενα ανωτέρω για τις οποίες κατά το χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η περαίωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. ως ειλικρινών, δηλαδή κατά το χρόνο υποβολής αυτών, έχουν ήδη επιδοθεί στους υπόχρεους από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες (Σ.Δ.Ο.Ε., Ελεγκτικά Κέντρα, Δ.Ο.Υ.) οι οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), ενώ οποιεσδήποτε άλλες ήδη διαπιστωμένες κατά τον ανωτέρω χρόνο παραβάσεις του Κ.Β.Σ. δεν επισύρουν εξαίρεση των οικείων δηλώσεων, επιβάλλονται, όμως, σε κάθε περίπτωση τα προβλεπόμενα γι' αυτές τις παραβάσεις πρόστιμα.

Επίσης, σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω εξαίρεση ισχύει, ανεξάρτητα αν οι σχετικές παραβάσεις που την επισύρουν αφορούν δραστηριότητες υπαγόμενες στον αυτοέλεγχο ή τυχόν παράλληλα ασκούμενες δραστηριότητες μη υπαγόμενες στον αυτοέλεγχο.

3. Η περίπτωση ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 14 του ν. 3296/2004 αντικαταστάθηκε, σύμφωνα δε με τις νέες διατάξεις αυτής της περίπτωσης, εξαιρούνται του αυτοελέγχου δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους στις οποίες υφίσταται ανέγερση ή απόκτηση κτιριακών εγκαταστάσεων της επιχείρησης ή του ελεύθερου επαγγελματία και δεν υφίστανται ακαθάριστα έσοδα. Έτσι, οι υποβαλλόμενες δηλώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών που αφορούν διαχειριστικές περιόδους κατά τις οποίες αφενός δεν πραγματοποιήθηκαν ακαθάριστα έσοδα και αφετέρου ανεγέρθηκε ή αποκτήθηκε κτιριακή εγκατάσταση κάθε είδους, δεν υπάγονται στον αυτοέλεγχο.

Παράδειγμα

Ατομική ξενοδοχειακή επιχείρηση, η οποία έχει κάνει έναρξη εργασιών στις 5.1.2010, κατά τις δύο πρώτες διαχειριστικές περιόδους (5.1. – 31.12.2010 και 1.1. – 31.12.2011) δεν πραγματοποίησε καθόλου ακαθάριστα έσοδα, παρά μόνο δαπάνες για την υπό ανέγερση ξενοδοχειακή μονάδα της. Στην περίπτωση αυτή, οι υποβαλλόμενες δηλώσεις της συγκεκριμένης επιχείρησης για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους 5.1. – 31.12.2010 και 1.1. – 31.12.2011 εξαιρούνται του αυτοελέγχου.

4. Στην παράγραφο 3 του άρθρου 14 του ν. 3296/2004 προστέθηκε νέα περίπτωση στ', σύμφωνα δε με τις διατάξεις της νέας αυτής περίπτωσης, εξαιρούνται του αυτοελέγχου δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους κατά τις οποίες οι απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών Φ.Π.Α. ανέρχονται τουλάχιστον στο εξήντα τοις εκατό (60%) των συνολικών ακαθάριστων εσόδων. Έτσι, στον αυτοέλεγχο δεν υπάγονται πλέον οι υποβαλλόμενες δηλώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών που αφορούν διαχειριστικές περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιήθηκαν απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών Φ.Π.Α. που ανέρχονται σε ποσοστό εξήντα τοις εκατό (60%) και άνω των συνολικών ακαθάριστων εσόδων.

Παράδειγμα

Ο.Ε., η οποία ασχολείται με την παραγωγή και πώληση προϊόντων, κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1. – 31.12.2010 πραγματοποίησε συνολικά ακαθάριστα έσοδα 250.000 ευρώ, από τα οποία τα 200.000 ευρώ (δηλαδή ποσοστό 80%) προέρχονται από εξαγωγές. Στην περίπτωση αυτή, οι υποβαλλόμενες δηλώσεις της εν λόγω εταιρίας για την υπόψη διαχειριστική περίοδο εξαιρούνται του αυτοελέγχου.

5. Στην παράγραφο 4 του άρθρου 14 του ν. 3296/2004 η λέξη «περαιώσης», μετά τις λέξεις «Εξαιρούνται γενικώς της διαδικασίας», αντικαταστάθηκε με τη λέξη «αυτοελέγχου».

Άρθρο 15 ν. 3296/2004

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 79 του ν. 3842/2010 επήλθαν οι ακόλουθες μεταβολές:

1. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 15 του ν. 3296/2004 η λέξη «περαίωσης», μετά τις λέξεις «που υπάγονται στη διαδικασία», αντικαταστάθηκε με τη λέξη «αυτοελέγχου».

2. Η παράγραφος 2 του άρθρου 15 του ν. 3296/2004, με την οποία ορίζονται τα κατά περίπτωση ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη που πρέπει να δηλώνονται με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στο πλαίσιο του αυτοελέγχου, αντικαταστάθηκε και με τις νέες διατάξεις αυτής της παραγράφου ορίζονται τα ακόλουθα:

Α. ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ**α. Επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων**

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

Για την εφαρμογή των παραπάνω σημειώνονται τα εξής:

- Ο τρόπος υπολογισμού του κατ' ελάχιστο δηλούμενου ποσού ακαθάριστων εσόδων ισχύει για όλες τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν δεν τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ., επειδή δεν έχουν υποχρέωση, ή τηρούν βιβλία Α', Β' ή Γ' κατηγορίας.

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

προσδιορίζεται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις. Όσα αναφέρονται στο άρθρο 15 της 1018145/1103/ΔΕ-Α/ΠΟΛ 1027/22.2.2005 εγκυκλίου σχετικά με το κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων ή προϊόντων ισχύουν και για την εφαρμογή των παραπάνω.

- Ως έξοδα και δαπάνες λαμβάνονται όλα τα έξοδα και οι δαπάνες που εξυπηρετούν και βαρύνουν την εκμετάλλευση της δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων που έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα αν είναι πραγματικά ή τεκμαρτά και αν εκπίπτουν φορολογικά ή όχι από τα ακαθάριστα έσοδα. Τονίζεται ότι αν υφίστανται έξοδα και δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων και των αποσβέσεων, που εκτός από τη δραστηριότητα της πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων εξυπηρετούν και βαρύνουν και τυχόν άλλες ασκούμενες παράλληλα δραστηριότητες, οι οποίες, όμως, δεν υπάγονται στον αυτοέλεγχο, τότε αυτά τα έξοδα και οι δαπάνες επιμερίζονται μεταξύ της δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων και των άλλων δραστηριοτήτων κατά την αναλογία των επιμέρους ακαθάριστων εσόδων, εκτός αν πρόκειται για περιπτώσεις που έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οπότε εφαρμόζονται οι διατάξεις αυτές.

- Ως αποσβέσεις λαμβάνονται οι αναλογούσες κατά τις κείμενες διατάξεις αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εξυπηρετούν την εκμετάλλευση της δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων κατά την οικεία διαχειριστική περίοδο, έστω και αν η επιχείρηση δεν πραγματοποίησε αποσβέσεις ή πραγματοποίησε αποσβέσεις με εσφαλμένο (μικρότερο) συντελεστή. Στις περιπτώσεις αυτές μη διενέργειας αποσβέσεων ή διενέργειας αποσβέσεων με εσφαλμένο (μικρότερο) συντελεστή, για την εφαρμογή των παραπάνω ως αποσβέσεις λαμβάνονται εκείνες που προκύπτουν με βάση το μέσο συντελεστή απόσβεσης μεταξύ του προβλεπόμενου ανώτερου και κατώτερου συντελεστή. Περαιτέρω και όσον αφορά τις νέες επιχειρήσεις, οι οποίες δύνανται για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους είτε να μην πραγματοποιούν αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους είτε να πραγματοποιούν αποσβέσεις με το μισό του προβλεπόμενου συντελεστή απόσβεσης, εάν μια νέα επιχείρηση δεν πραγματοποίησε αποσβέσεις σε αυτές τις διαχειριστικές περιόδους ή πραγματοποίησε αποσβέσεις με το μισό του προβλεπόμενου συντελεστή απόσβεσης, για την εφαρμογή των παραπάνω ως αποσβέσεις λαμβάνονται στη μεν πρώτη περίπτωση εκείνες που προκύπτουν με βάση το μέσο συντελεστή απόσβεσης μεταξύ του προβλεπόμενου ανώτερου και κατώτερου συντελεστή, στη δε δεύτερη περίπτωση εκείνες που προκύπτουν

με βάση τον ακέραιο προβλεπόμενο συντελεστή απόσβεσης. Εννοείται, βέβαια, ότι για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποσβεστεί, δεν λαμβάνονται υπόψη αποσβέσεις.

Κατωτέρω παρατίθενται ενδεικτικώς ορισμένα παραδείγματα αναφορικά με τον τρόπο υπολογισμού του κατ' ελάχιστο δηλούμενου ποσού ακαθάριστων εσόδων στο πλαίσιο του αυτοελέγχου στις συγκεκριμένες επιχειρήσεις.

Παράδειγμα 1ο

Ατομική επιχείρηση, η οποία ασχολείται με την εμπορία λιανικώς ειδών διατροφής (Μ.Σ.Κ.Κ. επί αγορών 5%, Κ.Α. 55315 και Μ.Σ.Κ.Κ. επί ακαθάριστων εσόδων 4%, Κ.Α. 5315) και τηρεί βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1. – 31.12.2010 παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων:

- | | |
|---|-------------|
| • Αγορές εμπορευμάτων | 40.000,00 € |
| • Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων | 40.000,00 € |
| • Έξοδα και δαπάνες (περιλαμβανομένων και των αποσβέσεων που αναλογούν) | 7.000,00 € |

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η ως άνω ατομική επιχείρηση, εφόσον επιθυμεί να υπαχθεί στον αυτοέλεγχο για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. έτους 2011 πρέπει να δηλώσει ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με $48.958,33 \text{ €} [(40.000 + 7.000) \times \left(\frac{100}{100 - 4}\right)]$.

Παράδειγμα 2ο

Ο.Ε., η οποία ασχολείται με την εισαγωγή έτοιμων ανδρικών ενδυμάτων και τη λιανική πώληση αυτών (Μ.Σ.Κ.Κ. 19%, Κ.Α. 6224) και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1. – 31.12.2010 παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων:

- | | |
|---|--------------|
| • Ακαθάριστα έσοδα | 140.000,00 € |
| • Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων | 130.000,00 € |
| • Έξοδα και δαπάνες (περιλαμβανομένων και των αποσβέσεων που αναλογούν) | 20.000,00 € |

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η ως άνω Ο.Ε., εφόσον επιθυμεί να υπαχθεί στον αυτοέλεγχο για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. έτους 2011 πρέπει να δηλώσει ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με $185.185,18 \text{ €} [(130.000 + 20.000) \times \left(\frac{100}{100 - 19}\right)]$.

Παράδειγμα 3ο

Ε.Ε., η οποία ασχολείται με την εμπορία χονδρικής αρωμάτων και καλλυντικών ειδών (Μ.Σ.Κ.Κ. 11%, Κ.Α. 4208) και την εμπορία λιανικής των ίδιων αγαθών (Μ.Σ.Κ.Κ. 17%, Κ.Α. 4209) και τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1. – 31.12.2010 παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων:

- Ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις (90.000 €) και
λιανικές πωλήσεις (180.000 €) 270.000,00 €
- Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων 250.000,00 €
- Έξοδα και δαπάνες (περιλαμβανομένων και των αποσβέσεων
που αναλογούν) 40.000,00 €
- Μέσος σταθμικός συντελεστής $\left(\frac{(90.000 \times 11\%) + (180.000 \times 17\%)}{270.000} \right) \times 100$ 15%

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η ως άνω Ε.Ε., εφόσον επιθυμεί να υπαχθεί στον αυτοέλεγχο για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. έτους 2011 πρέπει να δηλώσει ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με $341.176,47 \text{ € } [(250.000 + 40.000) \times \left(\frac{100}{100 - 15} \right)]$.

Παράδειγμα 4ο

Α.Ε., η οποία ασχολείται με την εισαγωγή μικροεπίπλων και τη λιανική πώληση αυτών (Μ.Σ.Κ.Κ. 21%, Κ.Α. 3099) και την κατασκευή πλεκτών επίπλων (Μ.Σ.Κ.Κ. 17%, Κ.Α. 3102) και τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1. – 31.12.2010 παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων:

- Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις μικροεπίπλων (90.000 €) και
πλεκτών επίπλων (180.000 €) 270.000,00 €
- Κόστος πωληθέντων μικροεπίπλων και πλεκτών επίπλων 250.000,00 €
- Έξοδα και δαπάνες (περιλαμβανομένων και των αποσβέσεων
που αναλογούν) 40.000,00 €
- Μέσος σταθμικός συντελεστής $\left(\frac{(90.000 \times 21\%) + (180.000 \times 17\%)}{270.000} \right) \times 100$ 18,33%

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η ως άνω Α.Ε., εφόσον επιθυμεί να υπαχθεί στον αυτοέλεγχο για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. έτους 2011 πρέπει να δηλώσει ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με $355.087,55 \text{ €} [(250.000 + 40.000) \times \left(\frac{100}{100 - 18,33}\right)]$.

Παράδειγμα 5ο

Ε.Π.Ε., η οποία ασχολείται με την εισαγωγή μικροεπίπλων και τη λιανική (Μ.Σ.Κ.Κ. 21%, Κ.Α. 3099) και χονδρική πώληση αυτών (Μ.Σ.Κ.Κ. 17%, Κ.Α. 3098) και τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1. – 31.12.2010 παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων:

- Ακαθάριστα έσοδα από λιανικές πωλήσεις
(100.000 €) και από χονδρικές πωλήσεις (180.000 €) 280.000,00 €
- Κόστος πωληθέντων 190.000,00 €
- Έξοδα και δαπάνες (περιλαμβανομένων και των
 αποσβέσεων που αναλογούν) 30.000,00 €
- Μέσος σταθμικός συντελεστής
 $\left(\frac{(100.000 \times 21\%) + (180.000 \times 17\%)}{280.000}\right) \times 100$ 18,43%

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η ως άνω Ε.Π.Ε., εφόσον επιθυμεί να υπαχθεί στον αυτοέλεγχο για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. έτους 2011 πρέπει να δηλώσει το ποσό των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτει από τα βιβλία (280.000,00 €), καθόσον αυτό είναι μεγαλύτερο από το ποσό των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτει βάσει του αυτοελέγχου, το οποίο ανέρχεται σε $269.707,00 \text{ €} [(190.000 + 30.000) \times \left(\frac{100}{100 - 18,43}\right)]$.

β. Επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών

Οι επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών πρέπει να δηλώνουν ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα. Ως συντελεστής αναγωγής λαμβάνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση του κλάσματος που αριθμητή έχει τον αριθμό εκατό (100) και παρονομαστή τον αριθμό εκατό (100) μείον τον προβλεπόμενο μοναδικό συντελεστή

καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.). Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για την επιχείρηση Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος όρος των Μ.Σ.Κ.Κ. του οικείου πίνακα στον οποίο αυτή εντάσσεται. Προκειμένου για επιχειρήσεις με περισσότερους του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος σταθμικός συντελεστής που προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν με την εφαρμογή των Μ.Σ.Κ.Κ. κατά κατηγορία ακαθάριστων εσόδων δια των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου.

Δηλαδή και οι επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να υπαχθούν στον αυτοέλεγχο, πρέπει να δηλώνουν το ποσό ακαθάριστων εσόδων που προκύπτει με την ίδια μέθοδο όπως και στις επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων. Επομένως, όσα αναφέρονται στην προηγούμενη υποπερίπτωση α' για τις επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων, σχετικά με τα έξοδα και τις δαπάνες καθώς και τις αποσβέσεις, ισχύουν ανάλογα και εν προκειμένω.

Κατωτέρω παρατίθενται ενδεικτικώς δύο παραδείγματα αναφορικά με τον τρόπο υπολογισμού του κατ' ελάχιστο δηλούμενου ποσού ακαθάριστων εσόδων στο πλαίσιο του αυτοελέγχου στις εν λόγω επιχειρήσεις.

Παράδειγμα 1ο

Ο.Ε., η οποία εκμεταλλεύεται φροντιστήριο ξένων γλωσσών (Μ.Σ.Κ.Κ. 30%, Κ.Α. 8022) και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1. – 31.12.2010 παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων:

- Ακαθάριστα έσοδα 140.000,00 €
- Έξοδα και δαπάνες (περιλαμβανομένων και των αποσβέσεων που αναλογούν) 110.000,00 €

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η ως άνω Ο.Ε., εφόσον επιθυμεί να υπαχθεί στον αυτοέλεγχο για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. έτους 2011 πρέπει να δηλώσει ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με $157.142,86 \text{ €} \left[110.000 \times \left(\frac{100}{100 - 30} \right) \right]$.

Παράδειγμα 2ο

Ε.Π.Ε., η οποία ασχολείται με την ενοικίαση επιβατικών αυτοκινήτων (Μ.Σ.Κ.Κ. 31%, Κ.Α. 7301) και την ενοικίαση μοτοποδηλάτων (Μ.Σ.Κ.Κ. 27%, Κ.Α. 7302), κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1. – 31.12.2010 παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων:

- Ακαθάριστα έσοδα από ενοικίαση επιβατικών αυτοκινήτων
(80.000 €) και ενοικίαση μοτοποδηλάτων (20.000 €) 100.000,00 €
- Έξοδα και δαπάνες (περιλαμβανομένων και των αποσβέσεων
που αναλογούν) 72.000,00 €
- Μέσος σταθμικός συντελεστής $\left(\frac{(80.000 \times 31\%) + (20.000 \times 27\%)}{100.000} \right) \times 100$ 30,20%

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η ως άνω Ε.Π.Ε., εφόσον επιθυμεί να υπαχθεί στον αυτοέλεγχο για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. έτους 2011 πρέπει να δηλώσει ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με 103.151,86 € $\left[72.000 \times \left(\frac{100}{100 - 30,20} \right) \right]$.

γ. Μικτές επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών

Οι μικτές επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών πρέπει να δηλώνουν ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο του αθροίσματος των ακαθάριστων εσόδων που προσδιορίζονται κατά κατηγορία δραστηριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες υποπεριπτώσεις α' και β', με επιμερισμό των κοινών δαπανών στις επί μέρους δραστηριότητες ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων κάθε δραστηριότητας στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου από όλες τις δραστηριότητες.

Κατωτέρω παρατίθεται ενδεικτικώς ένα παράδειγμα αναφορικά με τον τρόπο υπολογισμού του κατ' ελάχιστο δηλούμενου ποσού ακαθάριστων εσόδων στο πλαίσιο του αυτοελέγχου στις εν λόγω επιχειρήσεις.

Παράδειγμα

Ε.Ε., η οποία εκμεταλλεύεται ξενοδοχείο ύπνου Β' κατηγορίας (Μ.Σ.Κ.Κ. 13%, Κ.Α. 9009α) και εστιατόριο εντός του ξενοδοχείου (Μ.Σ.Κ.Κ. 15%, Κ.Α. 9010) και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1. – 31.12.2010 παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων:

	Ξενοδοχείο	Εστιατόριο
• Ακαθάριστα έσοδα	130.000,00 €	40.000,00 €
• Κόστος πωληθέντων αγαθών	0,00 €	30.000,00 €
• Έξοδα και δαπάνες (περιλαμβανομένων και των αποσβέσεων που αναλογούν)	110.000,00 €	3.000,00 €

- Κοινά έξοδα και δαπάνες ύψους 8.000 € (περιλαμβανομένων και των αποσβέσεων που αναλογούν), επιμεριζόμενα ανά δραστηριότητα

$$[8.000 \times \left(\frac{130.000}{170.000}\right) = 6.117,65 \text{ € για το ξενοδοχείο}$$

$$\text{και } 8.000 \times \left(\frac{40.000}{170.000}\right) = 1.882,35 \text{ € για το}$$

εστιατόριο]

6.117,65 € 1.882,35 €

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η ως άνω Ε.Ε., εφόσον επιθυμεί να υπαχθεί στον αυτοέλεγχο για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. έτους 2011 πρέπει να δηλώσει ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με 174.506,62 € και αναλυτικότερα, για μεν το ξενοδοχείο ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με $133.468,56 \text{ € } [(110.000 + 6.117,65) \times \left(\frac{100}{100 - 13}\right)]$ για δε το εστιατόριο ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με $41.038,06 \text{ € } [(30.000 + 3.000 + 1.882,35) \times \left(\frac{100}{100 - 15}\right)]$.

δ. Αμιγώς ελεύθεροι επαγγελματίες

Οι αμιγώς ελεύθεροι επαγγελματίες πρέπει να δηλώνουν ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει με τη διαδικασία που προβλέπεται για τις επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών. Δηλαδή, πρέπει να δηλώνουν ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα. Ως συντελεστής αναγωγής λαμβάνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση του κλάσματος που αριθμητή έχει τον αριθμό εκατό (100) και παρονομαστή τον αριθμό εκατό (100) μείον τον προβλεπόμενο συντελεστή καθαρών αμοιβών. Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για τον ελεύθερο επαγγελματία συντελεστής καθαρών αμοιβών, εφαρμόζεται ο μέσος όρος των συντελεστών καθαρών αμοιβών. Προκειμένου για ελεύθερους επαγγελματίες με περισσότερους του ενός συντελεστές καθαρών αμοιβών, εφαρμόζεται ο μέσος σταθμικός συντελεστής που προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν με την εφαρμογή των συντελεστών καθαρών αμοιβών κατά κατηγορία ακαθάριστων εσόδων δια των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου.

Επομένως, όσα αναφέρονται στην πιο πάνω υποπερίπτωση β' για τις επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών, σχετικά με τα έξοδα και τις δαπάνες καθώς και τις αποσβέσεις, ισχύουν ανάλογα και εν προκειμένω.

Κατωτέρω παρατίθεται ενδεικτικώς ένα παράδειγμα αναφορικά με τον τρόπο υπολογισμού του κατ' ελάχιστο δηλούμενου ποσού ακαθάριστων εσόδων στο πλαίσιο του αυτοελέγχου στους αμιγώς ελεύθερους επαγγελματίες.

Παράδειγμα

Φυσικό πρόσωπο, που ασκεί το ελευθέριο επάγγελμα του δικηγόρου (συντελεστής καθαρών αμοιβών 50%) και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1. – 31.12.2010 παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων:

- Ακαθάριστα έσοδα 120.000,00 €
- Έξοδα και δαπάνες (περιλαμβανομένων και των αποσβέσεων που αναλογούν) 70.000,00 €

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, το ως άνω φυσικό πρόσωπο, εφόσον επιθυμεί να υπαχθεί στον αυτοέλεγχο για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. έτους 2011 πρέπει να δηλώσει ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με $140.000 \text{ € } [70.000 \times \left(\frac{100}{100 - 50}\right)]$.

ε. Ελεύθεροι επαγγελματίες με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες που παράλληλα ασκούν και εμπορική δραστηριότητα πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών πρέπει να δηλώνουν ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει από το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων που προσδιορίζονται κατά κατηγορία δραστηριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες υποπεριπτώσεις δ', α' και β', κατά περίπτωση, και με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στην προηγούμενη υποπερίπτωση γ' σχετικά με τον επιμερισμό των κοινών δαπανών.

Κατωτέρω παρατίθεται ενδεικτικώς ένα παράδειγμα αναφορικά με τον τρόπο υπολογισμού του κατ' ελάχιστο δηλούμενου ποσού ακαθάριστων εσόδων στο πλαίσιο του αυτοελέγχου στους ελεύθερους επαγγελματίες που παράλληλα ασκούν εμπορική δραστηριότητα πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών.

Παράδειγμα

Φυσικό πρόσωπο, που ασκεί το ελευθέριο επάγγελμα του κτηνιάτρου (συντελεστής καθαρών αμοιβών 50%) και παράλληλα ασχολείται με την εμπορία πτηνοτροφών και κτηνοτροφών λιανικώς (Μ.Σ.Κ.Κ. 10%, Κ.Α. 5309α) και την εκμετάλλευση θεραπευτηρίου ζώων (Μ.Σ.Κ.Κ. 34%, Κ.Α. 9224) και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1. – 31.12.2010 παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων:

	Ελ. επάγγελμα	Εμπορία πτηνοτροφών και κτηνοτροφών	Θεραπευτήριο ζώων
• Ακαθάριστα έσοδα	60.000,00 €	120.000,00 €	40.000,00 €
• Κόστος πωληθέντων αγαθών	0,00 €	103.000,00 €	0,00 €
• Έξοδα και δαπάνες (περιλαμβανομένων και των αποσβέσεων που αναλογούν)	35.000,00 €	4.000,00 €	26.000,00 €
• Κοινά έξοδα και δαπάνες ύψους 12.000 € (περιλαμβανομένων και των αποσβέσεων που αναλογούν), επιμεριζόμενα ανά δραστηριότητα [12.000 × $\left(\frac{60.000}{220.000}\right)$ = 3.272,73 € για το ελ. επάγγελμα, 12.000 × $\left(\frac{120.000}{220.000}\right)$ = 6.545,45 € για την εμπορία πτηνοτροφών και κτηνοτροφών, 12.000 × $\left(\frac{40.000}{220.000}\right)$ = 2.181,82 € για το θεραπευτήριο ζώων]	3.272,73 €	6.545,45 €	2.181,82 €

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, το ως άνω φυσικό πρόσωπο, εφόσον επιθυμεί να υπαχθεί στον αυτοέλεγχο για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. έτους 2011 πρέπει να δηλώσει ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με 245.406,80 € και αναλυτικότερα, για το ελευθέριο επάγγελμα

ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με $76.545,46 \text{ € } [(35.000 + 3.272,73) \times \left(\frac{100}{100 - 50}\right)]$, για την εμπορία πτηνοτροφών και κτηνοτροφών ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με $126.161,61 \text{ € } [(103.000 + 4.000 + 6.545,45) \times \left(\frac{100}{100 - 10}\right)]$ και για το θεραπευτήριο ζώων ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με $42.699,73 \text{ € } [(26.000 + 2.181,82) \times \left(\frac{100}{100 - 34}\right)]$.

Β. ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ

α. Επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων

Οι επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων, αναλόγως της κατηγορίας των βιβλίων του Κ.Β.Σ. που τηρούν, πρέπει να δηλώνουν ως καθαρά κέρδη τα ακόλουθα ποσά:

- Όταν τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας, το ποσό που προκύπτει εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων τους, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση α' της περίπτωσης Α' της παρούσας παραγράφου, με τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. ή το μέσο όρο των Μ.Σ.Κ.Κ. του πίνακα στον οποίο εντάσσεται η επιχείρηση, εφόσον δεν προβλέπεται γι' αυτή Μ.Σ.Κ.Κ., ή το μέσο σταθμικό συντελεστή, εφόσον προβλέπονται γι' αυτή περισσότεροι του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., κατά περίπτωση.

- Όταν τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας ή και όταν δεν τηρούν βιβλία, επειδή δεν έχουν σχετική υποχρέωση, το ποσό που ομοίως προκύπτει εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων τους, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση α' της περίπτωσης Α' της παρούσας παραγράφου, με τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. ή το μέσο όρο των συντελεστών του πίνακα στον οποίο εντάσσεται η επιχείρηση ή το μέσο σταθμικό συντελεστή, κατά περίπτωση, επί εσόδων.

β. Επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών

Οι επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών πρέπει να δηλώνουν ως καθαρά κέρδη το ποσό που προκύπτει εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων τους, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση β' της περίπτωσης Α' της παρούσας παραγράφου, με τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. ή το μέσο όρο των Μ.Σ.Κ.Κ. του πίνακα στον οποίο εντάσσεται η επιχείρηση ή το μέσο σταθμικό συντελεστή, κατά περίπτωση.

γ. Μικτές επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών

Οι μικτές επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών πρέπει να δηλώνουν ως καθαρά κέρδη το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα των ποσών των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται κατά κατηγορία δραστηριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες υποπεριπτώσεις α' και β'.

δ. Αμιγώς ελεύθεροι επαγγελματίες

Οι αμιγώς ελεύθεροι επαγγελματίες πρέπει να δηλώνουν ως καθαρά κέρδη το ποσό που προκύπτει εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων τους, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση δ' της περίπτωσης Α' της παρούσας παραγράφου, με τον προβλεπόμενο συντελεστή καθαρών αμοιβών ή το μέσο όρο των συντελεστών καθαρών αμοιβών ή το μέσο σταθμικό συντελεστή, κατά περίπτωση.

ε. Ελεύθεροι επαγγελματίες με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες που παράλληλα ασκούν και εμπορική δραστηριότητα πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών πρέπει να δηλώνουν ως καθαρά κέρδη το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα των ποσών των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται κατά κατηγορία δραστηριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες υποπεριπτώσεις δ', α' και β', κατά περίπτωση.

3. Η παράγραφος 3 του άρθρου 15 του ν. 3296/2004 αντικαταστάθηκε και με τις νέες διατάξεις αυτής της παραγράφου ορίζονται τα ακόλουθα:

- Σε όλες γενικά τις πιο πάνω περιπτώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών κατά τις ανωτέρω διακρίσεις, εφόσον τηρούνται βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το κατ' ελάχιστο δηλούμενο στο πλαίσιο του αυτοελέγχου ποσό ακαθάριστων εσόδων, το οποίο προσδιορίζεται κατά τα προαναφερόμενα (περίπτ. Α' της προηγούμενης παραγράφου 2 της παρούσας), δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερο αυτού που προκύπτει από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου.

- Ειδικά στις περιπτώσεις που τηρούνται βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή δεν τηρούνται βιβλία, επειδή δεν υφίσταται σχετική υποχρέωση, το κατ' ελάχιστο δηλούμενο στο πλαίσιο του αυτοελέγχου ποσό ακαθάριστων εσόδων δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερο από τις εκροές στη φορολογία Φ.Π.Α. που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή από το σύνολο των τυχόν χονδρικών πωλήσεων της οικείας διαχειριστικής περιόδου που προκύπτουν από τα οικεία φορολογικά στοιχεία εσόδων.

4. Η παράγραφος 4 του άρθρου 15 του ν. 3296/2004 αντικαταστάθηκε και με τις νέες διατάξεις αυτής της παραγράφου ορίζονται τα ακόλουθα:

- Σε όλες γενικώς τις αναφερόμενες στην πιο πάνω παράγραφο 2 περιπτώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών κατά τις διακρίσεις της εν λόγω παραγράφου, εφόσον τηρούνται βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τα καθαρά κέρδη που προσδιορίζονται στο πλαίσιο του αυτοελέγχου σύμφωνα με την ίδια παράγραφο (περίπτ. Β') δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερα αυτών που προκύπτουν λογιστικώς με βάση τα δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και τις ισχύουσες διατάξεις, δηλαδή αυτών που προκύπτουν με την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, εξόδων και δαπανών.

- Εφόσον τηρούνται βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή δεν τηρούνται βιβλία, επειδή δεν υφίσταται σχετική υποχρέωση, τα καθαρά κέρδη που προσδιορίζονται στο πλαίσιο του αυτοελέγχου δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερα αυτών που προκύπτουν με βάση τα δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και τις ισχύουσες διατάξεις, δηλαδή:

- i. εφόσον προβλέπεται Μ.Σ.Κ.Κ. επί αγορών, δεν μπορεί να είναι μικρότερα αυτών που προκύπτουν εξωλογιστικώς με τον πολλαπλασιασμό των αγορών με τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. επί αγορών και

- ii. εφόσον δεν προβλέπεται Μ.Σ.Κ.Κ. επί αγορών, δεν μπορεί να είναι μικρότερα αυτών που προκύπτουν εξωλογιστικώς με τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων, όπως αυτά εξευρίσκονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, με τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. επί εσόδων.

5. Η παράγραφος 5 του άρθρου 15 του ν. 3296/2004 αντικαταστάθηκε και με τις νέες διατάξεις αυτής της παραγράφου ορίζονται τα ακόλουθα:

- Σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της εν λόγω παραγράφου, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών που υπάγονται στη διαδικασία του αυτοελέγχου και την εφαρμόζουν, θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, μόνο για την εκμετάλλευση εφόσον υποβάλλεται εμπρόθεσμα από αυτούς «ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου Φ.Π.Α.», στο οποίο περιλαμβάνονται:

- i. Οι τυχόν διαφορές εκρών στο Φ.Π.Α. που προκύπτουν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται κατά τα οριζόμενα στην πιο πάνω παράγραφο 2 (περίπτ. Α'). Περαιτέρω, προκειμένου να υπολογιστεί ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. επί των υπόψη διαφορών,

αυτές κατανέμονται σε εκροές φορολογητέες κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και σε εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Η κατανομή αυτή γίνεται κατ' αναλογία των βάσει βιβλίων και στοιχείων εκροών. Έτσι, εάν υφίστανται εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (π.χ. εξαγωγές), οι κατά τα παραπάνω διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. δεν κατανέμονται σε αυτές. Π.χ., εάν υπάρχουν φορολογητέες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ύψους 150.000 €, εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ύψους 50.000 € και εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (εξαγωγές) ύψους 70.000 € και οι διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. βάσει του αυτοελέγχου ανέρχονται στα 30.000 €, οι τελευταίες θα κατανεμηθούν στις φορολογητέες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά ποσό $22.500 \text{ €} [30.000 \times \left(\frac{150.000}{200.000}\right)]$ και στις απαλλασσόμενες εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά ποσό $7.500 \text{ €} [30.000 \times \left(\frac{50.000}{200.000}\right)]$.

ii. Οι τυχόν προκύπτουσες διαφορές εκροών που αναλογούν στον υψηλότερο συντελεστή, επί επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων με εκροές που υπάγονται σε περισσότερους από έναν συντελεστές Φ.Π.Α., οι οποίες οφείλονται στη μετακύλιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή. Τέτοια μετακύλιση εκροών θεωρείται ότι υφίσταται όταν το ποσοστό συμμετοχής των εκροών από πωλήσεις (παραδόσεις, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εξαγωγές) εμπορεύσιμων αγαθών με τον υψηλότερο συντελεστή επί των εκροών από τις συνολικές πωλήσεις (παραδόσεις, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εξαγωγές) εμπορεύσιμων αγαθών της οικείας χρήσης είναι μικρότερο από το ποσοστό συμμετοχής του κόστους των πωληθέντων εμπορεύσιμων αγαθών με τον υψηλότερο συντελεστή επί του συνολικού κόστους των πωληθέντων εμπορεύσιμων αγαθών στην ίδια χρήση. Στην περίπτωση αυτή, η κατανομή των εκροών κατά συντελεστή Φ.Π.Α., τόσο ως προς τις εκροές βάσει βιβλίων και στοιχείων όσο και ως προς τις τυχόν διαφορές εκροών της προηγούμενης περίπτωσης i, γίνεται με βάση την κατανομή του κόστους των πωληθέντων αγαθών, για την εξεύρεση δε του κόστους των πωληθέντων αγαθών εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Περαιτέρω, το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α. που προκύπτει με βάση την παραπάνω αναπροσαρμογή προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).

Σημειωτέον ότι η νομίμως υφιστάμενη διαφορά συντελεστών, σε επιχειρήσεις όπως οι εκδοτικές ή οι επιχειρήσεις μεταφοράς προσώπων, δεν πρέπει να συγχέεται με μετακύλιση.

Κατωτέρω παρατίθενται ενδεικτικά δύο παραδείγματα αναφορικά με την εφαρμογή των παραπάνω.

Παράδειγμα 1ο

Ο.Ε., η οποία εκμεταλλεύεται γυμναστήριο (Μ.Σ.Κ.Κ. 30%, Κ.Α. 8029α), φροντιστήριο (Μ.Σ.Κ.Κ. 30%, Κ.Α. 8021) και βιβλιοπωλείο λιανικώς (Μ.Σ.Κ.Κ. 10%, Κ.Α. 3405) και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1. – 31.12.2010 παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων:

	Γυμναστήριο και φροντιστήριο	Βιβλιοπωλείο
<ul style="list-style-type: none"> • Ακαθάριστα έσοδα (από το γυμναστήριο 40.000 € και από το φροντιστήριο 105.000 €) 	145.000,00 €	50.000,00 €
<ul style="list-style-type: none"> • Κόστος πωληθέντων αγαθών 	0,00 €	40.000,00 €
<ul style="list-style-type: none"> • Έξοδα και δαπάνες (περιλαμβανομένων και των αποσβέσεων που αναλογούν) 	116.000,00 €	7.000,00 €
<ul style="list-style-type: none"> • Κοινά έξοδα και δαπάνες ύψους 10.000 € (περιλαμβανομένων και των αποσβέσεων που αναλογούν), επιμεριζόμενα ανά δραστηριότητα $[10.000 \times \left(\frac{145.000}{195.000}\right) = 7.435,90$ € για το γυμναστήριο και το φροντιστήριο και $10.000 \times \left(\frac{50.000}{195.000}\right) = 2.564,10$ € για το βιβλιοπωλείο] 	7.435,90 €	2.564,10 €
<ul style="list-style-type: none"> • Μέσος σταθμικός συντελεστής γυμναστηρίου και φροντιστηρίου $\left(\frac{(40.000 \times 30\%) + (105.000 \times 30\%)}{145.000}\right) \times 100$	30%	

• Εκροές φορολογητέες από 1.1. – 14.3.2010 με συντελεστή 19%	8.500,00 €	
• Εκροές φορολογητέες από 15.3. – 30.6.2010 με συντελεστή 21%	11.000,00 €	
• Εκροές φορολογητέες από 1.7. – 31.12.2010 με συντελεστή 23%	20.500,00 €	
• Εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών	<u>105.000,00 €</u>	
• Εκροές φορολογητέες από 1.1. – 14.3.2010 με συντελεστή 4,5%		10.500,00 €
• Εκροές φορολογητέες από 15.3. – 30.6.2010 με συντελεστή 5%		15.000,00 €
• Εκροές φορολογητέες από 1.7. – 31.12.2010 με συντελεστή 5,5%		<u>24.500,00 €</u>
• Σύνολο εκροών	145.000,00 €	50.000,00 €

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η ως άνω Ο.Ε., εφόσον επιθυμεί να υπαχθεί στον αυτοέλεγχο για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. έτους 2011 πρέπει να δηλώσει ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με 231.408,22 € και αναλυτικότερα, για το γυμναστήριο και το φροντιστήριο ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με 176.337 € $[(116.000 + 7.435,90) \times \left(\frac{100}{100 - 30}\right)]$ και για το βιβλιοπωλείο ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με 55.071,22 € $[(40.000 + 7.000 + 2.564,10) \times \left(\frac{100}{100 - 10}\right)]$.

Περαιτέρω, σε ότι αφορά το Φ.Π.Α., για τις διαφορές εκροών ύψους 31.337 € (176.337 – 145.000) στον κλάδο παροχής υπηρεσιών και 5.071,22 € (55.071,22 – 50.000) στον κλάδο εμπορίας η ως άνω Ο.Ε. θα πρέπει να υποβάλει «ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου Φ.Π.Α.» με τα ακόλουθα δεδομένα:

	Ποσά δηλούμενων εκροών	Ποσοστό συμμετοχής των επιμέρους δηλούμενων εκροών επί του συνόλου των εκροών	Επιμερισμός διαφοράς εκροών	Οφειλόμενος Φ.Π.Α.
• Δηλούμενες εκροές φορολογητέες με συντελεστή 19%	8.500,00 €	5,86%	1.836,35 €	348,91 €
• Δηλούμενες εκροές φορολογητέες με συντελεστή 21%	11.000,00 €	7,59%	2.378,48 €	499,48 €
• Δηλούμενες εκροές φορολογητέες με συντελεστή 23%	20.500,00 €	14,14%	4.431,05 €	1.019,14 €
• Δηλούμενες εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών	<u>105.000,00 €</u>	<u>72,41</u>	<u>22.691,12 €</u>	0,00 €
• Σύνολο	145.000,00 €	100%	31.337,00 €	
• Δηλούμενες εκροές φορολογητέες με συντελεστή 4,5%	10.500,00 €	21%	1.064,95 €	47,92 €
• Δηλούμενες εκροές φορολογητέες με συντελεστή 5%	15.000,00 €	30%	1.521,37 €	76,07 €
• Δηλούμενες εκροές φορολογητέες με συντελεστή 5,5%	<u>24.500,00 €</u>	<u>49%</u>	<u>2.484,90 €</u>	<u>136,67 €</u>
• Σύνολο	50.000,00 €	100%	5.071,22 €	2.128,19 €

Παράδειγμα 2ο

Ατομική επιχείρηση, η οποία εκμεταλλεύεται καφετέρια (Μ.Σ.Κ.Κ. 21%, Κ.Α. 9015) και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1. – 31.12.2010 παρουσιάζει τα ακόλουθα δεδομένα βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων:

• Ακαθάριστα έσοδα	120.000,00 €
• Κόστος πωληθέντων αγαθών (χαμηλότερου συντελεστή Φ.Π.Α. 84.150 €) (υψηλότερου συντελεστή Φ.Π.Α. 14.850 €)	99.000,00 €
• Έξοδα και δαπάνες (περιλαμβανομένων και των αποσβέσεων που αναλογούν)	8.000,00 €
• Εκροές φορολογητέες από 1.1. – 14.3.2010 με συντελεστή 9%	21.000,00 €
• Εκροές φορολογητέες από 15.3. – 30.6.2010 με συντελεστή 10%	30.000,00 €
• Εκροές φορολογητέες από 1.7. – 31.12.2010 με συντελεστή 11%	<u>57.000,00 €</u>
• Σύνολο εκροών χαμηλότερου συντελεστή Φ.Π.Α.	108.000,00 €
• Εκροές φορολογητέες από 1.1. – 14.3.2010 με συντελεστή 19%	3.000,00 €
• Εκροές φορολογητέες από 15.3. – 30.6.2010 με συντελεστή 21%	2.800,00 €
• Εκροές φορολογητέες από 1.7. – 31.12.2010 με συντελεστή 23%	<u>6.200,00 €</u>
• Σύνολο εκροών υψηλότερου συντελεστή Φ.Π.Α. (ποσοστό 10% επί των συνολικών εκροών)	12.000,00 €

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η ως άνω ατομική επιχείρηση, εφόσον επιθυμεί να υπαχθεί στον αυτοέλεγχο για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. έτους 2011 πρέπει να δηλώσει ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο με $135.443,04 \text{ €} [(99.000 + 8.000) \times \left(\frac{100}{100 - 21}\right)]$.

Περαιτέρω, σε ότι αφορά το Φ.Π.Α., για τις διαφορές εκροών ύψους 15.443,04 € (135.443,04 – 120.000) η ως άνω ατομική επιχείρηση θα πρέπει να υποβάλει «ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου Φ.Π.Α.» με τα ακόλουθα δεδομένα:

	Ποσά δηλούμενων εκροών	Ποσοστό συμμετοχής των επιμέρους δηλούμενων εκροών επί του συνόλου των εκροών	Επιμερισμός διαφοράς εκροών	Οφειλόμενος Φ.Π.Α.
• Δηλούμενες εκροές φορολογητέες με συντελεστή 9%	21.000,00 €	17,50%	2.702,53 €	243,22 €
• Δηλούμενες εκροές φορολογητέες με συντελεστή 10%	30.000,00 €	25,00%	3.860,76 €	386,08 €
• Δηλούμενες εκροές φορολογητέες με συντελεστή 11%	57.000,00 €	47,50%	7.335,44 €	806,89 €
• Δηλούμενες εκροές φορολογητέες με συντελεστή 19%	3.000,00 €	2,50%	386,08 €	73,35 €
• Δηλούμενες εκροές φορολογητέες με συντελεστή 21%	2.800,00 €	2,33%	359,82 €	75,56 €
• Δηλούμενες εκροές φορολογητέες με συντελεστή 23%	<u>6.200,00 €</u>	<u>5,17%</u>	<u>798,41 €</u>	<u>183,63 €</u>
• Σύνολο	120.000,00 €	100,00%	15.443,04 €	1.768,73 €

Επίσης, επειδή το ποσοστό συμμετοχής των εκροών από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών με τον υψηλότερο συντελεστή επί των εκροών από τις συνολικές πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών της οικείας χρήσης $\left[\left(\frac{12.000}{120.000} \right) \times 100 = 10\% \right]$ είναι μικρότερο από το ποσοστό συμμετοχής του κόστους των πωληθέντων εμπορεύσιμων αγαθών με τον υψηλότερο συντελεστή επί του συνολικού κόστους των πωληθέντων εμπορεύσιμων

αγαθών στην ίδια χρήση $\left[\left(\frac{14.850}{99.000}\right) \times 100 = 15\%\right]$, πράγμα που σημαίνει ότι υφίσταται μετακύλιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή, το ως άνω «ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου Φ.Π.Α.» πρέπει επιπλέον να περιλαμβάνει και τα ακόλουθα δεδομένα:

Διαφορά εκροών που αναλογούν στον υψηλότερο συντελεστή και οφείλονται στη μετακύλισή τους στο χαμηλότερο συντελεστή 6.772,15 € $[(135.443,04 \times 15\%) - 13.544,31$ (συνολικές εκροές υψηλότερου συντελεστή, δηλαδή 3.000 + 2.800 + 6.200 + 386,08 + 359,82 + 798,41)].

	Ποσά	Ποσοστό συμμετοχής των επιμέρους εκροών του υψηλότερου συντελεστή επί των συνολικών εκροών του ίδιου συντελεστή	Επιμερισμός διαφοράς εκροών (α)	Οφειλόμενος Φ.Π.Α. [πολλαπλασιασμός των ποσών της στήλης (α) με τη διαφορά των κατά περίπτωση συντελεστών Φ.Π.Α., δηλαδή 19% - 9% = 10% 21% - 10% = 11% 23% - 11% = 12%]
• Δηλούμενες εκροές φορολογητέες με συντελεστή 19%	3.000,00 €	25%	1693,04€	169,30 €
• Δηλούμενες εκροές φορολογητέες με συντελεστή 21%	2.800,00 €	23,33%	1579,94 €	173,79 €
• Δηλούμενες εκροές φορολογητέες με συντελεστή 23%	<u>6.200,00 €</u>	<u>51,67%</u>	<u>3499,17 €</u>	<u>419,90 €</u>
• Σύνολο	12.000,00 €	100,00%	6772,15 €	762,99 €
			Πλέον προσαύξηση 40%	<u>305,20 €</u>
			Γενικό σύνολο	1068,19 €

Με ανάλογο τρόπο θα υπολογισθεί η μετακύλιση στις περιοχές των νησιών του Αιγαίου, στις οποίες εφαρμόζεται η κατά 30% μείωση των συντελεστών Φ.Π.Α.

- Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5, στην περίπτωση που η διαδικασία του αυτοελέγχου ακολουθείται για χρήση στην οποία μεταφέρεται πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. από προηγούμενη ανέλεγκτη χρήση, το μεταφερόμενο αυτό πιστωτικό υπόλοιπο δεν υπολογίζεται κατά την εκκαθάριση του τυχόν οφειλόμενου Φ.Π.Α. που γίνεται με το υποβαλλόμενο ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου Φ.Π.Α. Το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο θα διακανονιστεί κατά την περαίωση της προηγούμενης ανέλεγκτης χρήσης από την οποία μεταφέρεται.

- Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 5, στην περίπτωση που με το ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου Φ.Π.Α. προκύπτει μείωση πιστωτικού υπολοίπου που έχει ήδη μεταφερθεί σε επόμενη χρήση ή μηδενισμός του ή μετατροπή του σε χρεωστικό, η διαφορά αυτή μειώνει το φόρο εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται το ειδικό αυτό σημείωμα.

Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω εφαρμόζοντο ήδη και μέχρι τώρα στις συναφείς περιπτώσεις σύμφωνα με σχετικές εγκυκλίους (σχετ. ιδίως η εγκ. ΠΟΛ 1027/2005), με τις ως άνω δε διατάξεις υπάρχει πλέον και ρητή νομοθετική πρόβλεψη.

Επισημαίνεται εξάλλου ιδιαιτέρως, σε συνέχεια σχετικών οδηγιών που έχουν δοθεί με προηγούμενες εγκυκλίους, ότι η εφαρμογή των ανωτέρω από τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες πρέπει να παρακολουθείται με σχολαστικότητα από τις Δ.Ο.Υ., στις περιπτώσεις δε που διαπιστώνεται ότι δεν έγινε η ανωτέρω μείωση του φόρου εισροών ενώ υπήρχε υποχρέωση, θα πρέπει να καταλογίζονται τα οικεία ποσά και να επιβάλλονται οι προβλεπόμενες κυρώσεις στο πλαίσιο άμεσων σχετικών ελέγχων (σχετ. και οι οδηγίες της εγκ. ΠΟΛ 1064/2007, παρ. 3).

- Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 5, στην περίπτωση που υπάρχει δικαίωμα επιστροφής Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παράγραφο 1β' του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), η υποβολή του ειδικού σημειώματος αυτοελέγχου Φ.Π.Α. δεν συνεπάγεται την κρίση ως ειλικρινών των δηλώσεων που έχουν υποβληθεί πριν τη διενέργεια προσωρινού ελέγχου για την έγκριση ή μη του δικαιώματος αυτού. Επομένως, εάν μία επιχείρηση υπαχθεί στον αυτοέλεγχο για κάποια διαχειριστική περίοδο και υποβάλλει γι' αυτή το ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου Φ.Π.Α. και παράλληλα εκκρεμεί αίτησή της για επιστροφή Φ.Π.Α. αυτής της διαχειριστικής περιόδου, επειδή, για παράδειγμα, αυτός είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση στην επόμενη διαχειριστική

περίοδο, η επιστροφή ή μη του αιτούμενου Φ.Π.Α. γίνεται κατόπιν διενέργειας προσωρινού ελέγχου και οι υποβληθείσες σχετικές δηλώσεις δεν θεωρούνται ειλικρινείς πριν τη διενέργεια του ελέγχου αυτού.

Άρθρο 16 ν. 3296/2004

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 79 του ν. 3842/2010 αντικαταστάθηκε ο τίτλος του άρθρου 16 του ν. 3296/2004 από «Περαίωση δηλώσεων λοιπών φορολογιών» σε «Αυτοέλεγχος δηλώσεων λοιπών φορολογιών», ενώ στις διατάξεις του άρθρου αυτού δεν επήλθε καμία μεταβολή. Συνεπώς, για τον αυτοέλεγχο των δηλώσεων των λοιπών φορολογιών ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με σχετικές προγενέστερες της παρούσας εγκυκλίου διαταγές.

Άρθρο 17 ν. 3296/2004

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 79 του ν. 3842/2010 επήλθαν οι ακόλουθες μεταβολές:

1. Η παράγραφος 1 του άρθρου 17 του ν. 3296/2004 αντικαταστάθηκε, σύμφωνα δε με τις νέες διατάξεις αυτής της παραγράφου, τα ποσά φόρων, τελών ή εισφορών που βεβαιώνονται στο πλαίσιο του αυτοελέγχου δεν διαγράφονται ούτε αναζητούνται σε καμιά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όμως, στις τυχόν περιπτώσεις που για οποιοδήποτε λόγο δηλώθηκαν ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. μεγαλύτερα εκείνων που προβλέπονται, με αποτέλεσμα να βεβαιωθούν ποσά φόρων, τελών ή εισφορών μεγαλύτερα εκείνων που αναλογούν, ο φορολογούμενος δύναται, εφόσον επιθυμεί, να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσα σε ένα έτος από την περαίωση ειδική δήλωση – αίτηση περί υπαγωγής του σε τακτικό έλεγχο. Στο πλαίσιο αυτού του ελέγχου συμψηφίζονται τα ποσά φόρων, τελών ή εισφορών που βεβαιώθηκαν λόγω του αυτοελέγχου, εάν δε προκύψει αρνητική διαφορά, αυτή, κατά το μέρος που αφορά τα επιπλέον των αναλογούντων ποσά φόρων, τελών ή εισφορών που βεβαιώθηκαν στο πλαίσιο του αυτοελέγχου, επιστρέφεται.

Επισημαίνεται ιδιαίτερος ότι μετά την κατά τα άνω αντικατάσταση της παραγράφου 1 του άρθρου 17 του ν. 3296/2004 δεν υφίσταται πλέον το δικαίωμα που παρείχετο με τις προϊσχύσασες διατάξεις αυτής της παραγράφου. Δηλαδή, οι επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες δεν δύνανται να υπαχθούν στον αυτοέλεγχο, εάν υποβάλλουν εκπρόθεσμες δηλώσεις αυτοελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Το ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου Φ.Π.Α. υποβάλλεται εφόσον προκύπτουν διαφορές αυτοελέγχου

ή/και διαφορές μετακύλισης, ανεξαρτήτως αποτελέσματος (χρεωστικό ή πιστωτικό ή μηδενικό).

2. Στην παράγραφο 2 του άρθρου 17 του ν. 3296/2004 η λέξη «περαιούμενες», μετά τις λέξεις «έχουν εφαρμογή και για τις», αντικαταστάθηκε με τη λέξη «αυτοελεγχόμενες».

3. Στο άρθρο 17 του ν. 3296/2004 προστέθηκε νέα παράγραφος 7 (της προϊσχύσασας παραγράφου 7 αναριθμούμενης σε παράγραφο 8), σύμφωνα δε με τις διατάξεις της νέας αυτής παραγράφου, εάν για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. εφαρμοσθούν οι διατάξεις των άρθρων 13 έως 15 του ανωτέρω νόμου και εκ των υστέρων διαπιστωθεί ότι δεν συνέτρεχαν οι αναγκαίοι όροι και προϋποθέσεις υπαγωγής τους στον αυτοέλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 14 του νόμου αυτού ή ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθά όσα προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του ίδιου νόμου, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν επιμέρους ή τελικά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή τυχόν διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. μικρότερα αυτών που έπρεπε να προσδιορισθούν κατά τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου, τότε οι δηλώσεις αυτές δεν θεωρούνται περαιωθείσες κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13 του ως άνω νόμου και παραμένουν εκκρεμείς, υποκείμενες σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Στις περιπτώσεις αυτές, εάν περαιωθούν ή έχουν ήδη περαιωθεί με αυτοέλεγχο δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. κάποιας από τις αμέσως επόμενες δύο (2) διαχειριστικές περιόδους, τότε, χωρίς να ενδιαφέρει εάν συνέτρεχαν ή όχι οι αναγκαίοι όροι και προϋποθέσεις για τον αυτοέλεγχο των δηλώσεων αυτών ή αν εφαρμόστηκαν ορθά ή μη οι διατάξεις γενικά περί αυτοελέγχου, και αυτές οι δηλώσεις θεωρούνται επίσης εκκρεμείς και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις τα ποσά φόρων, τελών και εισφορών που έχουν βεβαιωθεί στο πλαίσιο του αυτοελέγχου δεν διαγράφονται ούτε αναζητούνται σε καμιά περίπτωση, συμψηφίζονται, όμως, με τα ποσά φόρων, τελών και εισφορών που ενδεχομένως προκύψουν μετά από έλεγχο.

4. Η προϊσχύσασα παράγραφος 7 του άρθρου 17 του ν. 3296/2004 αναριθμήθηκε σε παράγραφο 8 και ταυτόχρονα αντικαταστάθηκε, σύμφωνα δε με τις νέες διατάξεις αυτής της παραγράφου, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 17 του ίδιου νόμου, όπως πλέον ισχύουν, ο τύπος και το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων δηλώσεων ή εντύπων και ο χρόνος υποβολής αυτών για τον αυτοέλεγχο κατά τις ως άνω διατάξεις, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών. Περαιτέρω, με

απόφαση του ίδιου Υπουργού μπορεί επίσης να καθορίζεται ο τρόπος επιλογής προς έλεγχο δείγματος υποθέσεων για τις οποίες υποβάλλονται δηλώσεις στο πλαίσιο εφαρμογής των ίδιων ως άνω διατάξεων, καθώς και ο τρόπος ελέγχου των υποθέσεων αυτών. Για τις λοιπές υποθέσεις που δεν περιλαμβάνονται στο πιο πάνω δείγμα, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δύναται να ελέγχει τη συνδρομή ή μη των προβλεπόμενων όρων και προϋποθέσεων αυτοελέγχου.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ

ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΚΟΥΣΕΛΑΣ

Συνημμένα: Το άρθρο 79 του ν. 3842/2010

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Δ.Ο.Υ.
2. Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ. – Π.Ε.Κ.)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Οικονομικές Επιθ/σεις – Όλοι οι Οικον. Επιθ/τές
2. Περιφερειακές Δ/σεις Σ.Δ.Ο.Ε.
3. Αποδέκτες Πίνακα Η' (εκτός των αριθ. 4, 10 και 11), ΙΑ', ΙΒ' (εκτός των αριθ. 9 έως 16), ΙΓ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', Κ' (εκτός των αριθ. 6 και 7) ΚΒ', ΚΓ' (οι αριθ.7, 8,11 και 12)
4. Συμβούλιο της Επικρατείας
5. Γενικός Επίτροπος Επικρατείας επί των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων
6. ΠΟΕ – ΔΟΥ, Ομήρου 18, 106 72, Αθήνα
7. Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση», Ομήρου 18, 106 72, Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

- 1.Γραφείο Υπουργού
- 2.Γραφείο Υφυπουργού
3. Γραφεία Γεν. Γραμματέων Φορ. & Τελ. Θεμάτων και Πληρ. Συστημάτων
4. Γραφείο Ειδ. Γραμματέα Σ.Δ.Ο.Ε.
5. Γραφεία Γεν. Δ/ντών Φορολογίας, Φορολ. Ελέγχων, ΚΕ.Π.Υ.Ο., Οικον. Επιθ/σης, Διοικ. Υποστήριξης και Δημ. Περ. & Εθν. Κληροδοτημάτων
6. Δ/σεις Γεν. Δ/σεων Φορολογίας, Φορολ. Ελέγχων, Οικον. Επιθ/σης και Διοικ. Υποστήριξης
7. Δ/σεις Σ.Δ.Ο.Ε.. (Κ.Υ.)
8. Γ.Γ.Π.Σ. – Δ/ση Εφαρμογών Η/Υ (Δ30)
9. Διεύθυνση Ελέγχου – Τμήματα Α', Β', Γ', Δ', Ε' (από 10 αντίγραφα)
10. Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος, Τμήματα Α', Β', Γ'
11. Δ/ση Φ.Π.Α., Τμήματα Α', Β',Γ' Δ', Ε'
12. Δ/ση 16^η
13. Μ.Ε.Τ.Α.
14. Τράπεζα Δημοσιονομικών Δεδομένων (Τ.Δ.Δ.)
- 15.Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
- 16.Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων (20 αντίγραφα)