ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. Ισχύουσες διατάξεις (*Άρθρο 67Β Ν. 2238/1994*) [1]

1.1. Προσδιορισμός αποτελεσμάτων (*Παράγραφος 1*) [2]

Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου :

α) της αρχής των αναλογιών (*mark up method*),

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (*source and application of funds method*),

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (*net worth method*),

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (*unit and volume method*) και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (*bank deposits and cash expenditure method*).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

1.2. Προσδιορισμός λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων (*Παράγραφος 2*) [3]

[1] Το άρθρο 67Β του Ν. 2238/1994 προστέθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 4 του Ν. 4038/2012 και ισχύει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση του Ν. 4038/2012 στο Φ.Ε.Κ., ήτοι από 2.2.2012.

[2] Η παράγραφος 1 του άρθρου 67Β, αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της παραγράφου Β1 του άρθρου πέμπτου του Ν. 4079/2012 και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο όγδοο του ιδίου νόμου, από τη δημοσίευση του νόμου στο Φ.Ε.Κ., ήτοι από 20.9.2012. Οι αντικατασταθείσες διατάξεις είχαν ως εξής :
«*1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου :*
α) της αρχής των αναλογιών,
β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, και
ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.
Με τις πιο πάνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές του επιτηδευματία, τα φορολογητέα κέρδη και ο οφειλόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της Ελεγκτικής.».

[3] Η παράγραφος 2 του άρθρου 67Β, αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της παραγράφου Β1 του άρθρου πέμπτου του Ν. 4079/2012 και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο όγδοο του ιδίου νόμου, από τη δημοσίευση του νόμου στο Φ.Ε.Κ., ήτοι από 20.9.2012. Οι αντικατασταθείσες διατάξεις είχαν ως εξής :

Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων.

1.3. Ακρόαση του φορολογουμένου πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού. Δικαίωμα ανταπόδειξης (*Παράγραφος 3*) [4]

Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

1.4. Χρήσεις στις οποίες εφαρμόζονται οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου (*Παράγραφος 4*) [5]

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

1.5. Χρήσεις στις οποίες εφαρμόζονται οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου (*Παράγραφος 5*) [6]

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

2. Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων

«*2. Τα προσδιοριζόμενα, με τις τεχνικές ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογιών. Για το κόστος που αναλογεί στην προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων, που προσδιορίζονται με τις πιο πάνω τεχνικές, εκπίπτεται ο αναλογών σε αυτούς Φ.Π.Α.*».

[4] Η παράγραφος 3 του άρθρου 67Β, αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της παραγράφου Β1 του άρθρου πέμπτου του Ν. 4079/2012 και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο όγδοο του ιδίου νόμου, από τη δημοσίευση του νόμου στο Φ.Ε.Κ., ήτοι από 20.9.2012. Οι αντικατασταθείσες διατάξεις είχαν ως εξής :
«*3. Εφόσον το αποτέλεσμα του ελέγχου έχει εξαχθεί με την εφαρμογή του τεχνικού ελέγχου της παραγράφου 1, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, πριν την έκδοση της πράξης καταλογισμού του φόρου, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.*».

[5] Η παράγραφος 4 προστέθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του Ν. 4110/2013 αφού αναριθμήθηκε η τότε υφιστάμενη παράγραφος 4 σε παράγραφο 5 και ισχύει, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, από τη δημοσίευση του νόμου στο Φ.Ε.Κ., ήτοι από 23.1.2013.

[6] Η παράγραφος 5 (*πρώην παράγραφος 4*) αναριθμήθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του Ν. 4110/2013, και ισχύει, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, από τη δημοσίευση του νόμου στο Φ.Ε.Κ. ήτοι από 23.1.2013).

Σύμφωνα με τις εξουσιοδοτικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 67Β του Ν. 2238/1994 εκδόθηκε η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών **ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.5.2013** με την οποία ορίσθηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα :

α) Της **ανάλυσης ρευστότητας** (*source and application of funds method*),

β) της **καθαρής θέσης** (*net worth method*), και

γ) των **τραπεζικών καταθέσεων** και **δαπανών σε μετρητά** (*bank deposits and cash expenditure method*).

Οι ανωτέρω τεχνικές εφαρμόζονται στη διαδικασία του **τακτικού ελέγχου** για τον προσδιορισμό του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος στις περιπτώσεις που :

i) Υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (*περιουσιακά στοιχεία*),

ii) Πραγματοποιούνται δαπάνες οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (*ατομικά ή και οικογενειακά*), και

iii) Υπάρχουν βάσιμες υποψίες ή πληροφορίες ότι το πραγματικό εισόδημα είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν.

2.1. Αντικείμενο έμμεσων τεχνικών ελέγχου (*Άρθρο 1*)

Αντικείμενο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι η **εξεύρεση μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης** μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η υπηρεσία διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ελεγχόμενο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

2.2. Περιεχόμενο - Ενέργειες έμμεσων τεχνικών - Έννοιες (*Άρθρο 2*)

2.2.1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (*source and application of funds method*)

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (*φορολογητέα και μη*), τις αγορές και δαπάνες (*επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές*) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (*επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών*) του ελεγχόμενου.

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «***Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων***» και «***Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων***».

Στην πρώτη στήλη **Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων** περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη **Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων** περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις σε μετρητά, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης.

Η **διαφορά** μεταξύ στήλης «***Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων***» και στήλης «***Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων***», θεωρείται **μη δηλούμενο εισόδημα** και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Πίνακας 1 : *Ανάλυση ρευστότητας του φορολογούμενου*

Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων (α)	**Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων** (β)	**Διαφορά** (γ) = (β) – (α)
Κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης (*για τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών*)	Πραγματοποιηθείσες αναλώσεις σε μετρητά (*κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης*)	Εάν **(γ) > 0** τότε θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και φορολογείται εφόσον δεν αιτιολογείται
		Εάν **(γ) ≤ 0** τότε δεν υπάρχει πρόβλημα

Πηγή : *Ιδία επεξεργασία.*

2.2.2. Τεχνική καθαρής θέσης του φορολογούμενου (*net worth method*)

Η τεχνική αυτή **αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό** του ελεγχόμενου και **προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα** λαμβάνοντας υπόψη όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια προσωπικά, οικογενειακά ή επαγγελματικά (*ενεργητικό*), τις υποχρεώσεις προσωπικές, οικογενειακές ή επαγγελματικές (*παθητικό*), τις ατομικές, οικογενειακές και επαγγελματικές δαπάνες ως και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές (*ατομικά και οικογενειακά*).

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ο **Πίνακας Ενεργητικού και Παθητικού** για όλα τα ελεγχόμενα έτη με έτος βάσης το αμέσως προηγούμενο από το πρώτο ελεγχόμενο έτος. Ειδικότερα :

α) Στο Ενεργητικό περιλαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την έναρξη και λήξη εκάστου έτους.

β) Στο Παθητικό περιλαμβάνονται οι αντίστοιχες Υποχρεώσεις.

γ) Η διαφορά Ενεργητικού - Παθητικού αποτελεί την Καθαρή Θέση εκάστου έτους.

Από την καθαρή Θέση λήξης κάθε διαχειριστικής περιόδου αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης.

Οι αυξήσεις/μειώσεις της Καθαρής Θέσης **αναπροσαρμόζονται** με τις περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άνευ ανταλλάγματος (*αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας, κερδών από τυχερά παίγνια, ανταλλαγής*) και τις περιπτώσεις εκποίησης αυτών, με τις ατομικές και οικογενειακές δαπάνες κάθε είδους, και συγκρίνονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα.

Προσοχή : Το βάρος της απόδειξης για τις πιο πάνω περιπτώσεις φέρει ο φορολογούμενος.

Οι προκύπτουσες **διαφορές** θεωρούνται **μη δηλούμενο εισόδημα** και εφόσον δεν αιτιολογούνται υπόκεινται σε φορολόγηση.

2.2.3. Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (*bank deposits and cash expenditure method*)

Η τεχνική αυτή **προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα** παρακολουθώντας την **κίνηση** των (*διαθεσίμων*) κεφαλαίων του φορολογούμενου, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωσή τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις και τα διαθέσιμα σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς και τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης χρήσης αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις.

Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (*προσωπικές ή επαγγελματικές*) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς. Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/μειώσεις των εισπρακτέων λογαριασμών/απαιτήσεων και των πληρωτέων λογαριασμών/υποχρεώσεων και **συγκρίνεται** με το συνολικό δηλωθέν Εισόδημα.

Η προκύπτουσα **διαφορά** θεωρείται **μη δηλούμενο εισόδημα** και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

2.2.4. Έννοιες για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου

2.2.4.1. Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα

α) Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (*κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό*), του φορολογούμενου, της συζύγου, ως και των προστατευόμενων μελών αυτών (*λογαριασμοί προσωπικοί και επαγγελματικοί*).

β) Περιπτώσεις **κοινών λογαριασμών** καταλογίζονται στον **πραγματικό δικαιούχο** ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών.

Προσοχή : Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ποσοστιαία ανάλογα με τον αριθμό των συνδικαιούχων.

2.2.4.2. Περιουσιακά στοιχεία

Περιουσιακά στοιχεία (*κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής*) του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών στην Ελλάδα ή στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση κατά το χρόνο απόκτησης γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων.

Προσοχή : Στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται και οι τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

2.2.4.3. Προστατευόμενα μέλη

Προστατευόμενα μέλη είναι τα πρόσωπα που ορίζονται στο άρθρο 7 του Ν. 2238/1994 (*Κ.Φ.Ε.*). [7]

2.2.4.4. Δαπάνες

Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

[7] Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του Ν. 2238/1994, θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο :
α) Ο ή η σύζυγος που δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα.
β) Τα ανήλικα άγαμα τέκνα.
γ) Τα ενήλικα άγαμα τέκνα τα οποία δεν έχουν υπερβεί το εικοστό πέμπτο έτος της ηλικίας τους και σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού ή εξωτερικού, καθώς και εκείνα τα οποία παρακολουθούν δημόσια ή ιδιωτικά ινστιτούτα επαγγελματικής κατάρτισης στο εσωτερικό. (*Ειδικά, για τα τέκνα του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και για τα τέκνα που δεν σπουδάζουν, το χρονικό διάστημα κατά το οποίο θεωρούνται προστατευόμενα μέλη παρατείνεται μέχρι και δύο έτη, εφόσον κατά τα έτη αυτά είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα ανέργων του Ο.Α.Ε.Δ.*).
δ) Τα άγαμα τέκνα τα οποία δεν υπάγονται στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία.
ε) Τα τέκνα που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω.
στ) Οι ανιόντες και των δύο συζύγων.
ζ) Οι αδελφοί και οι αδελφές και των δύο συζύγων που είναι άγαμοι ή διαζευγμένοι ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω.
η) Οι ανήλικοι ορφανοί από πατέρα και μητέρα, συγγενείς μέχρι τον τρίτο βαθμό οποιουδήποτε από τους συζύγους.

Προσοχή : Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, το ποσό δαπάνης προσδιορίζεται με βάσει στοιχεία που διαθέτει ο Προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας.

2.2.4.5. Υποκείμενος στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.

Το φυσικό πρόσωπο σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κ.Β.Σ. ή σύμφωνα με το άρθρο 1 του Κ.Φ.Α.Σ. [8]

2.3. Υπαγόμενοι – Πεδίο εφαρμογής (*Άρθρο 3*)

Στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση **ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.5.2013**, υπάγονται οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες ισχύει μία ή περισσότερες από τις κατωτέρω περιπτώσεις :

α) Υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (*περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις*).

β) Παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (*ατομικά και οικογενειακά*) ή/και της επιχείρησης στην οποία μπορεί να συμμετέχει.

γ) Τα δηλωθέντα εισοδήματα από άσκηση ατομικής επιχείρησης ή ελευθερίου επαγγέλματος δεν αποκλίνουν σημαντικά από το εκάστοτε αφορολόγητο όριο. Στην περίπτωση αυτή εντάσσονται και φυσικά πρόσωπα μέλη εταιρειών (*οποιασδήποτε μορφής*) με ζημιογόνα αποτελέσματα.

δ) Δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία Κ.Β.Σ./Κ.Φ.Α.Σ.

ε) Υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/δαπάνες (*επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές*).

Προσοχή : Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (*του φορολογούμενου ή της συζύγου*) παραμένουν ανέλεγκτες.

2.4. Επιλογή Υποθέσεων (*Άρθρο 4*)

[8] Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Φ.Α.Σ., υποκείμενα φυσικά πρόσωπα είναι κάθε ημεδαπό πρόσωπο που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση και έχει τις υποχρεώσεις του Κ.Φ.Α.Σ. σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση. Επίσης και κάθε αλλοδαπό πρόσωπο που αποκτά πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια ή ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται επί υποθέσεων που επιλέγονται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις για διενέργεια τακτικού ελέγχου.

2.5. Ενέργειες της Γ.Γ.Π.Σ. (*Άρθρο 5*)

Η Γ.Γ.Π.Σ. συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές και τα παρέχει στον έλεγχο.

Προσοχή : Η Γ.Γ.Π.Σ. καταχωρεί σε βάση δεδομένων τα οριστικοποιημένα βάσει ελέγχου περιουσιακά στοιχεία του ελεγχομένου.

2.6. Συλλογή Στοιχείων - Ελεγκτικές Επαληθεύσεις (*Άρθρο 6*)

2.6.1. Έλεγχος υποθέσεων φυσικών προσώπων που δεν υπόκεινται στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.

Κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων που δεν υπόκεινται στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. (*μισθωτοί, συνταξιούχοι, εισοδηματίες κ.λπ.*), πραγματοποιούνται επαληθεύσεις και αξιοποιούνται :

α) Τα στοιχεία που παρέχονται κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 της απόφασης **ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.5.2013**. [9]

8

β) Τα στοιχεία από τους φακέλους των Δ.Ο.Υ., από τη Γ.Γ.Π.Σ., το Σ.Δ.Ο.Ε., τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων(*Δ.Ο.Σ.*), το σύστημα Vies, την Οικονομική Αστυνομία, τα Λιμεναρχεία και από κάθε άλλη υπηρεσία τα στοιχεία της οποίας θεωρούνται ότι συμβάλλουν στην ελεγκτική διαδικασία. [10]

Προσοχή : Οι ελεγκτές μπορούν να ζητούν πληροφορίες ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης υπόθεσης και από τρίτους ή λοιπούς φορείς κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994. [11]

[9] Τα στοιχεία που παρέχονται κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 της απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.5.2013 είναι στοιχεία για ακίνητα (*οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής*), για κινητά μέσα (*οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα*), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και το εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις από τρίτους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών μπορεί να απαιτηθεί η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των 5.000,00 ευρώ.

[10] Σχετικές οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994 και οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ. 1077/26.3.2012 και ΠΟΛ. 1195/12.10.2012.

[11] Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 έχουν ως εξής :
«*1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται :*
α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την

2.6.2. Έλεγχος υποθέσεων φυσικών προσώπων που υπόκεινται στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.

Κατά τον έλεγχο των υποθέσεων φυσικών προσώπων υποκείμενων στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. :

α) Συγκεντρώνονται και αξιοποιούνται όλα τα στοιχεία της παραγράφου 2.6.1 του παρόντος άρθρου (*παράγραφος 6.1. του άρθρου 6 της απόφασης*).

β) Πραγματοποιούνται οι εκάστοτε ισχύουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των βιβλίων και στοιχείων.

Προσοχή : Η συλλογή και αξιοποίηση των πιο πάνω στοιχείων μπορεί να γίνεται μέσω του πληροφοριακού συστήματος Elenxis.

2.7. Επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου (*Άρθρο 7*)

Στην υπό έλεγχο υπόθεση, εφόσον συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις του άρθρου 3, εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου που ορίζονται με την απόφαση **ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.5.2013** και επιλέγεται η τεχνική ελέγχου που κρίνεται προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον. [12]

ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.
β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1Β του Ν. 2362/1995 (Φ.Ε.Κ. 247/Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του Ν. 3871/2010 (Φ.Ε.Κ. 141/Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.
γ. Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητεί από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως.
δ. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές.
ε. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των στοιχείων και βιβλίων επιτηδευματία ο οποίος υπάγεται στη δική του ελεγκτική αρμοδιότητα, καλώντας τον επιτηδευματία να προσκομίσει τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία στα γραφεία της ελεγκτικής υπηρεσίας.
Ο έλεγχος του άλλου επιτηδευματία περιορίζεται στη διαδικασία διασταύρωσης στοιχείων που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης αυτών, με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του. Στον έλεγχο αυτό δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992 (Φ.Ε.Κ. 84/Α').».

[12] Οι περιπτώσεις του άρθρου 3 της απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.5.2013, έχουν ως εξής :
«*α) Υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις).*

Επισημάνσεις

i) Όταν ελέγχεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην οποία και οι δύο σύζυγοι τυγχάνει να είναι υποκείμενοι στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., μπορεί να επιλέγεται για τον κάθε ελεγχόμενο διαφορετική τεχνική ελέγχου. Για την εφαρμογή των τεχνικών στην περίπτωση αυτή οι κοινές δαπάνες μερίζονται κατ' αναλογία με τα δηλωθέντα εισοδήματα εκάστου.

ii) Σε κάθε περίπτωση οι τεχνικές ελέγχου μπορεί να συνδυάζονται με τις λοιπές διατάξεις του Ν. 2238/1994.

2.8. Διαδικασία - Βήματα Ελέγχου (*Άρθρο 8*)

α) Ο έλεγχος διενεργείται ύστερα από έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας.

β) Η εντολή κοινοποιείται στο φορολογούμενο.

γ) Οι ελεγκτές συγκεντρώνουν τις δηλώσεις και τα στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 6.1. του άρθρου 6 της απόφασης για όλους τους ελεγχόμενους (*υποκείμενους ή μη στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.*).

δ) Πραγματοποιούνται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των βιβλίων και στοιχείων (*στις περιπτώσεις υποκείμενων στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.*) που ορίζονται στην παράγραφο 6.1. του άρθρου 6 της απόφασης.

ε) Εφόσον συντρέχει μία ή περισσότερες εκ των περιπτώσεων του άρθρου 3 της απόφασης, εφαρμόζονται έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

στ) Εκδίδεται το ειδικό σημείωμα Έμμεσων Τεχνικών με τις βάσει ελέγχου διαφορές και το βάσει ελέγχου προσδιοριζόμενο εισόδημα, σύμφωνα με το άρθρο 10 της απόφασης.

ζ) Συντάσσεται έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στην οποία τεκμηριώνεται η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου λόγω συνδρομής μίας ή περισσοτέρων περιπτώσεων του άρθρου 3 της απόφασης και αιτιολογούνται αναλυτικά και με σαφήνεια οι προκύπτουσες διαφορές προς καταλογισμό.

β) Παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά) ή/και της επιχείρησης στην οποία μπορεί να συμμετέχει.

γ) Τα δηλωθέντα εισοδήματα από άσκηση ατομικής επιχείρησης ή ελευθερίου επαγγέλματος δεν αποκλίνουν σημαντικά από το εκάστοτε αφορολόγητο όριο. Στην περίπτωση αυτή εντάσσονται και φυσικά πρόσωπα μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα.

δ) Δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία Κ.Β.Σ./Κ.Φ.Α.Σ.,

ε) Υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).».

η) Εκδίδονται φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

θ) Πραγματοποιείται έλεγχος Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογικών αντικειμένων.

ι) Συντάσσονται εκθέσεις ελέγχου και εκδίδονται πράξεις ή φύλλα ελέγχου προς καταλογισμό λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν βάσει των αποτελεσμάτων από την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και των γενικών φορολογικών διατάξεων.

2.9. Παροχή στοιχείων (*Άρθρο 9*)

Για την εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος **υποχρεούται να παράσχει** όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται :

α) Ακίνητα (*οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής*).

β) Κινητά μέσα (*οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα*).

γ) Επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής,

δ) Καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και το εξωτερικό,

ε) Διαθέσιμα μετρητά,

στ) Έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή (*Ειδικά ως προς αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, μπορεί να απαιτηθεί η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των 5.000,00 ευρώ*).

ζ) Απαιτήσεις από τρίτους.

Προσοχή : Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το διαθέσιμο κεφάλαιο προηγουμένων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

2.10. Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου - Δικαίωμα ανταπόδειξης φορολογούμενου (*Άρθρο 10*)

2.10.1. Κοινοποίηση Ειδικού Σημειώματος Ελέγχου

Μετά την συγκέντρωση και αξιοποίηση των ευρημάτων του ελέγχου και πριν από τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης συντάσσεται Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου με τις προκύπτουσες διαφορές και το συνολικό προσδιοριζόμενο βάσει ελέγχου εισόδημα, το οποίο και κοινοποιείται στο φορολογούμενο ή το νόμιμο εκπρόσωπο αυτού.

2.10.2. Δικαίωμα ανταπόδειξης

Εντός 5 ημερών από την επίδοση, ο φορολογούμενος μπορεί να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αιτιολογήσει τις προκύπτουσες, με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, διαφορές εισοδήματος.

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθέντος βάσει ελέγχου και δηλωθέντος καθαρού εισοδήματος αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη χρήση, όπως :

α) Πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς - κληρονομιάς χρημάτων.

β) Κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά.

δ) Συμβάσεις δανείων.

ε) Κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Προσοχή : Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

2.11. Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος (*Άρθρο 11*)

α) Η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ προσδιοριζόμενου βάσει ελέγχου και δηλωθέντος καθαρού φορολογούμενου εισοδήματος για την ελεγχόμενη χρήση ή την ελεγχόμενη περίοδο (*συνεχείς ελεγχόμενες χρήσεις*), καταλογίζεται στη χρήση που αφορά και στις πηγές που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται.

Προσοχή : Στις περιπτώσεις που αυτό δεν είναι δυνατόν κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των ελεγχόμενων χρήσεων.

β) Στις περιπτώσεις ελέγχου φορολογουμένων υποκείμενων στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 2238/1994 και συγκρίνονται με το προσδιοριζόμενο εισόδημα από την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ως φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο προσδιοριζόμενο. Στις περιπτώσεις που δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή προέλευσης του εισοδήματος

αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010. [13]

Προσοχή : Κατά τον έλεγχο δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην οποία τυγχάνει και οι δύο σύζυγοι να είναι υποκείμενοι στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., το επιπλέον προσδιοριζόμενο εισόδημα μερίζεται είτε στον ελεγχόμενο που αφορά, εφόσον αυτό προκύπτει σαφώς από την ελεγκτική διαδικασία, είτε και στους δύο κατ' αναλογία των δηλωθέντων καθαρών κερδών τους.

Επισήμανση

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος έχει φορολογηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 2238/1994, η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ προσδιοριζόμενου βάσει ελέγχου και δηλωθέντος καθαρού φορολογούμενου εισοδήματος, μειώνεται με το επιπλέον εισόδημα που καταλογίστηκε με βάση τις αντικειμενικές/τεκμαρτές δαπάνες και υπηρεσίες. [14]

2.12. Προσδιορισμός Ακαθάριστων Εσόδων (*Άρθρο 12*)

Στις περιπτώσεις ελέγχου φορολογούμενων υποκείμενων στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 2238/1994 και λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Προσοχή : Ειδικά στην περίπτωση που το προσδιοριζόμενο, με έμμεσες τεχνικές, καθαρό εισόδημα από άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας είναι μεγαλύτερο των αντίστοιχων δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων από την άσκηση της δραστηριότητας αυτής, ως ποσό ακαθαρίστων εσόδων λαμβάνεται το προσδιοριζόμενο καθαρό εισόδημα.

2.13. Προσδιορισμός Φορολογικών Υποχρεώσεων επί Εισοδήματος (*Άρθρο 13*)

[13] Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 προστέθηκε εδάφιο ως εξής :
«*Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση*.».

[14] Οι διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 2238/1994 έχουν ως εξής :
«*Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19*.».

Το συνολικό καθαρό εισόδημα όπως αυτό προσδιορίζεται με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, όπως η Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011.

2.14. Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων (*Άρθρο 14*)

Τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με το άρθρο 12 της απόφασης λαμβάνονται υπόψη για τον καταλογισμό των υποχρεώσεων στις λοιπές φορολογίες.

Προσοχή : Ο προσδιορισμός αυτών των υποχρεώσεων πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

2.15. Επίλυση φορολογικών διαφορών (*Άρθρο 15*)

Κατά την επίλυση των φορολογικών διαφορών ακολουθούνται οι κατά περίπτωση ισχύουσες διατάξεις περί διοικητικής και διαιτητικής επίλυσης αυτών.

2.16. Βεβαίωση – Καταβολή (*Άρθρο 16*)

Η βεβαίωση και καταβολή των προσδιοριζόμενων φόρων διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε κάθε φορολογία.

2.17. Υποχρεώσεις – Ποινές (*Άρθρο 17*)

Οι διατάξεις του Ν. 2523/1997 εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση επί των διαπιστώσεων και αποτελεσμάτων ελέγχου.

2.18. Έκδοση Συμπληρωματικού Φύλλου Ελέγχου (*Άρθρο 18*)

Επί των υποθέσεων που ελέγχονται με την απόφαση **ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.5.2013**, επιτρέπεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994. [15]

[15] Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 έχουν ως εξής :
«*2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:*
α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,
β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, ή
γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Φ.Ε.Κ. 258/Α').
Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Πίνακας 2 : *Αντιστοίχηση παραγράφων μελέτης – ανάλυσης με τις διατάξεις της απόφασης*

Διατάξεις απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.5.2013			**Παράγραφοι παρούσας μελέτης - ανάλυσης**
Περιγραφή	**Άρθρο**	**Παράγραφος**	
Αντικείμενο έμμεσων τεχνικών ελέγχου	1		2.1.
Περιεχόμενο-Ενέργειες Έμμεσων τεχνικών - Έννοιες	2		2.2.
Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method)	2	2.1.	2.2.1.
Τεχνική καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method)	2	2.2.	2.2.2.
Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)	2	2.3.	2.2.3.
Έννοιες για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου	2	2.4.	2.2.4.
Υπαγόμενοι – Πεδίο εφαρμογής	3		2.3.
Επιλογή Υποθέσεων	4		2.4.
Ενέργειες της Γ.Γ.Π.Σ.	5		2.5.
Συλλογή Στοιχείων - Ελεγκτικές Επαληθεύσεις	6		2.6.
Κατά τον έλεγχο των υποθέσεων φυσικών προσώπων μη υποκείμενων στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.	6	6.1.	2.6.1.
Κατά τον έλεγχο των υποθέσεων φυσικών προσώπων υποκείμενων στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.	6	6.2.	2.6.2.
Επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου	7		2.7.
Διαδικασία-Βήματα Ελέγχου	8		2.8.
Παροχή στοιχείων	9		2.9.
Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου - Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου	10		2.10.

Διατάξεις απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.5.2013			**Παράγραφοι παρούσας μελέτης - ανάλυσης**
Περιγραφή	**Άρθρο**	**Παράγραφος**	
Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος	11		2.11.
Προσδιορισμός Ακαθάριστων Εσόδων	12		2.12
Προσδιορισμός Φορολογικών Υποχρεώσεων επί Εισοδήματος	13		2.13.
Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων	14		2.14.
Επίλυση φορολογικών διαφορών	15		2.15.
Βεβαίωση – καταβολή	16		2.16.
Υποχρεώσεις - Ποινές	17		2.17.
Έκδοση Συμπληρωματικού Φύλλου Ελέγχου	18		2.18.

Πηγή : *Ιδία επεξεργασία*.