

ΑΡΘΡΟ

Έμμεσες τεχνικές ελέγχου

Ισχύουσες διατάξεις (Άρθρο 67B 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 επιτηθευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

1.2. Προσδιορισμός λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων (Παράγραφος 2) ³⁾

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 από 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.

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 ίσχυει, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 23.1.2013.

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

Σύμφωνα με τις εξουσιοδοτικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 67B του Ν. 2238/1994 εκδόθηκε η απόφαση του υπουργού Οικονομικών ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.5.2013 με την οποία ορίστηκε 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 με-

τρητά (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 το/τη σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

2.2. Περιεχόμενο - Ενέργειες έμμεσων τεχνικών - Εννοιες (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

Πίνακας 1: Ανάλυση ρευστότητας του φορολογούμενου

Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων (α)	Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων (β)	Διαφορά (γ) = (β) - (α)
Κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στη 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.
Πηγή: Ιδία επεξεργασία		Εάν (γ) ≤ 0 τότε δεν υπάρχει πρόβλημα.

ωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. (Πίνακας 1)

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 Ενε-

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. Εννοιες 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 συν-

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.

Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία που διαθέτει ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας.



Του Γιώργου Α. Κορομπλιά (*)

(*) Ο κ. Κορομπλιάς είναι φορολογικός σύμβουλος επιχειρήσεων και πρόεδρος Ινστιτούτου Οικονομικών και Φορολογικών Μελετών



δικαιούχων.

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 προσθικών 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 (ΚΦΕ). **(¶)**

2.2.4.4. Δαπάνες

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

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 βάση στοιχεία που διαθέτει ο Προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας.

2.2.4.5. Υποκείμενος στις διατάξεις του ΚΦΑΣ

Το φυσικό πρόσωπο σύμφωνα με το άρθρο 2 του ΚΒΣ ή σύμφωνα με το άρθρο 1 του ΚΦΑΣ. **(¶)**

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 ζημιγόνα αποτελέσματα.
- δ) Δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ.
- 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)

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

2.5. Ενέργειες της ΠΤΠΣ (Άρθρο 5)

Η ΠΤΠΣ συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από υπηρεσίες του υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές και τα παρέχει στον έλεγχο.

Προσοχή: Η ΠΤΠΣ 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 ΚΦΑΣ

Κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων που δεν υπόκεινται στις διατάξεις του ΚΦΑΣ (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. **(¶)**

β) Τα στοιχεία από τους φακέλους των ΔΟΥ, από τη ΠΤΠΣ, το ΣΔΟΕ, τη Διεύθυνση Πιεθνών Οικονομικών Σχέσεων

(ΔΟΣ), το σύστημα Vies, την Οικονομική Αστυνομία, τα Λιμεναρχεία και από κάθε άλλη υπηρεσία τα στοιχεία της οποίας θεωρούνται ότι συμβάλλουν στην ελεγκτική διαδικασία.

Προσοχή: Οι ελεγκτές μπορούν να ζητούν πληροφορίες ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης υποθέσης και από τρίτους ή λοιπούς φορείς κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994. **(¶¶)**

2.6.2. Έλεγχος υποθέσεων φυσικών προσώπων που υπόκεινται στις διατάξεις του ΚΦΑΣ.

Κατά τον έλεγχο των υποθέσεων φυσικών προσώπων υποκειμένων στις διατάξεις του ΚΦΑΣ:

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 έμμεσες τεχνικές 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 έλεγχου που κρίνεται προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον. **(¶¶)**

Επισημάνσεις

ι) Όταν ελέγχεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην οποία και οι δύο σύζυγοι τυγχάνει να είναι υποκείμενοι στις διατάξεις του ΚΦΑΣ, μπορεί να επιλέγεται για τον κάθε ελεγχόμενο διαφορετική τεχνική έλεγχου. 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 ΚΦΑΣ).
- δ) Πραγματοποιούνται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις υποκείμενων στις διατάξεις του ΚΦΑΣ) 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 περισσότερων περιπτώσεων του άρθρου 3 της απόφασης και αιτιολογούνται αναλυτικά και με σαφήνεια οι προκύπτουσες διαφορές προς καταλογισμό.
- η) Εκδίδονται φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.
- θ) Πραγματοποιείται έλεγχος ΦΠΑ 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 περιου-

σιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναερία 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.

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 προηγούμενων 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 άτυπης απόδειξης

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 πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς - κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παιχνίδια γενικά, συμβάσεις δανείων και 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 προστατευομένων 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 ΚΦΑΣ, 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. **(¶¶)**

Προσοχή: Κατά τον έλεγχο δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην οποία τυγχάνει και οι δύο σύζυγοι να είναι υποκείμενοι στις διατάξεις του ΚΦΑΣ, το επιπλέον προ-

διοριζόμενο 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.

Επισημάνση

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/τεκμαριές δαπάνες και υπηρεσίες. **(¶¶)**

2.12. Προσδιορισμός Ακαθάριστων Εσόδων (Άρθρο 12)

Στις περιπτώσεις ελέγχου φορολογούμενων υποκείμενων στις διατάξεις του ΚΦΑΣ, 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 ακαθάριστων εσόδων από την άσκηση της δραστηριότητας αυτής, ως ποσό ακαθάριστων εσόδων λαμβάνεται το προσδιοριζόμενο καθαρό εισόδημα.

2.13. Προσδιορισμός Φορολογικών Υποχρεώσεων επί Εισοδήματος (Άρθρο 13)

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 διοικητικών και διαιτητικών 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. Εκδοση Συμπληρωματικού Φύλλου Ελέγχου (Άρθρο 18)

Επί των υποθέσεων που ελέγχονται με την παρούσα απόφαση, επιτρέπεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994. **(¶¶)**

3. Παράρτημα (Πίνακας 2)

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

(¶) 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 ΦΕΚ, ήτοι από 2.2.2012.

(¶¶) 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 ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, 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 περισσότερων 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 μίμης 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».

¶ 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 ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 20.9.2012. Οι αντικατασταθείσες διατάξεις είχαν ως εξής:

«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, εκπίπεται ο αναλογών σε αυτούς ΦΠΑ».

¶ 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 ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, 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 από την έκδοση της πράξης καταλογισμού του φόρου, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε αντιπαρόδειξη».

¶ 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 ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 23.1.2013.

¶ 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 ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ ήτοι από 23.1.2013.

¶ 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 παραιτείται μέχρι και δύο έτη, εφόσον κατά τα έτη αυτά είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ).

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 χρειάς, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω.

ς) 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 χρειάς, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω.

η) Οι ανήλικοι ορφανοί από πατέρα και μητέρα, συγγενείς μέχρι τον τρίτο βαθμό οποιουδήποτε από τους συζύγους.

¶ Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ΚΦΑΣ, 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 ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση και έχει τις υποχρεώσεις του ΚΦΑΣ 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 ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

¶ 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 εναερία μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και το εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά,

νίσεις 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 (ΦΕΚ 247/Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του Ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 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 διευ-

βλία 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 (ΦΕΚ 84/Α').

¶ 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).

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 ζημιόγωνα αποτελέσματα.

δ) Δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ.

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

¶ 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 μη φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επίλθε η προσαύξηση».

¶ Οι διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 2238/1994 έχουν ως εξής:

«Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ'εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των προσώπων που συνοικούν με αυτό 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».

¶ 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 φορολογούμενου 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) περιήλθαν 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, έσοτα και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιήλθαν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 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». [SID:7738465]

Πίνακας 2: Αντιστοίχιση παραγράφων μελέτης - ανάλυσης με τις διατάξεις της απόφασης

Περιγραφή	Διατάξεις απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10.5.2013		Παράγραφοι παρούσας μελέτης - ανάλυσης
	Άρθρο	Παράγραφος	
Αντικείμενο έμμεσων τεχνικών ελέγχου	1		2.1.
Περιεχόμενο-Ενέργειες Έμμεσων τεχνικών - Εννοιες	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.
Εννοιες 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 ΓΓΠΣ	5		2.5.
Συλλογή Στοιχείων - Ελεγκτικές Επαληθεύσεις	6		2.6.
Κατά τον έλεγχο των υποθέσεων φυσικών προσώπων μη υποκείμενων στις διατάξεις του ΚΦΑΣ	6	6.1.	2.6.1.
Κατά τον έλεγχο των υποθέσεων φυσικών προσώπων υποκείμενων στις διατάξεις του ΚΦΑΣ	6	6.2.	2.6.2.
Επιλογή έμμεσων τεχνικής ελέγχου	7		2.7.
Διαδικασία-Βήματα Ελέγχου	8		2.8.
Παροχή στοιχείων	9		2.9.
Ειδικό Σχέδιο Ελέγχου - Δικαίωμα ανταπόδειξης φορολογούμενου	10		2.10.
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: Ίδια επεξεργασία

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.

¶ 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 επιδιόδων 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 τακτική και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρί-

κόλυνση 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 ΔΟΥ, 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 βι-