



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

Φορολογικός έλεγχος εισοδήματος και αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας :
Συγκριτική ανάλυση μελέτης περίπτωσης.

Income tax field audit through unjustified wealth increment: Comparative case study
analysis.

της
Χρυσοστομίδου Μαρίας

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην Δημόσια Διοίκηση
Επιβλέπων καθηγητής: Καραγιώργος Θεοφάνης

Ιανουάριος 2017

*Αφιέρωση,
στη μνήμη της μητέρας μου.*

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Αφιέρωση ,	2
Περίληψη	5
Ευρετήριο Πινάκων	6
Κεφάλαιο 1: Εισαγωγικά στοιχεία, αντικείμενο και σκοπός της εργασίας.	8
Κεφάλαιο 2 : Επισκόπηση βιβλιογραφίας.	10
Κεφάλαιο 3 : Γενικές διατάξεις σχετικά με τον φορολογικό έλεγχο.	16
3.1 Ορισμός και σκοπός του φορολογικού ελέγχου.....	16
3.2 Είδη φορολογικών ελέγχων.....	17
3.3 Έναρξη, διάρκεια φορολογικού ελέγχου και συλλογή πληροφοριών....	18
3.4 Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο.....	20
3.5 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου.	21
3.6 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου.	28
Κεφάλαιο 4 : Προσαύξηση περιουσίας και δικαιολόγηση της.	31
4.1 Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας.	31
4.2 Δικαιολόγηση εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας.	34
4.3 Έναρξη ισχύος των διατάξεων σχετικά με την προσαύξηση περιουσίας.	37
4.4 Έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος.....	38
Κεφάλαιο 5: Παρουσίαση μελέτης περίπτωσης με το συγκριτικό στοιχείο της αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας.	40
5.1.Πρώτη εκδοχή - Ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης έλεγχου 10/06/2015. Μεθοδολογία και αποτελέσματα ελέγχου μετά την ψήφιση της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010.	41
5.2 Δεύτερη εκδοχή -- Ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης έλεγχου 10/06/2009. Μεθοδολογία και αποτελέσματα ελέγχου πριν την ψήφιση της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010.	82
5.3 Συμπέρασμα από την σύγκριση των αποτελεσμάτων των δύο εκδοχών του ελέγχου.	89
Κεφάλαιο 6: Συμπεράσματα – προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.	90

Βιβλιογραφία.....	93
Ελληνική Βιβλιογραφία	93
Ξενόγλωσση βιβλιογραφία	94
Νόμοι - Αποφάσεις	96
Διαδικτυακές πηγές	99
Παράρτημα	100
Συνομογραφίες - Ακρωνύμια.....	100

Περίληψη

Με την παρούσα διπλωματική καταδεικνύεται η αξιοσημείωτη συνεισφορά στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, μέσω του επαναπροσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος του ελεγχόμενου, με την αιτιολογία της αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας. Προκειμένου να τεκμηριωθεί η παραπάνω παραδοχή, παρουσιάζεται η ίδια μελέτη περίπτωσης φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, με δύο διαφορετικές εκδοχές. Το διακριτικό στοιχείο των δύο εκδοχών, είναι ο καταλογισμός φόρου από την αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας. Συγκρίνοντας το φορολογικό αποτέλεσμα των δύο παραπάνω περιπτώσεων εξάγεται το συμπέρασμα ότι μέσω εύστοχου νομοθετικού πλαισίου, μπορεί να μεγιστοποιηθεί η αποτελεσματικότητά των φορολογικών ελέγχων και να αντιμετωπιστεί μέρος της φοροδιαφυγής που μαστίζει τη χώρα μας.

Λέξεις κλειδιά: φορολογικός έλεγχος, προσαύξηση περιουσίας, αδικαιολόγητος πλουτισμός, λογιστικές διαφορές, φοροδιαφυγή.

Ευρετήριο Πινάκων

Πίνακας 1: Οικονομικά δεδομένα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου για την χρήση 2007 (σελ.42)

Πίνακας 2: Καταλογισμός προστίμου βάση διαπιστωμένων παραβάσεων για το έτος 2007.(σελ.66)

Πίνακας 3: Λογιστικές διαφορές ελέγχου για την χρήση 2007. (σελ.69)

Πίνακας 4: Εισόδημα που προκύπτει με τη μέθοδο των τραπεζικών καταθέσεων για τα έτη 2003-2007.(σελ.72)

Πίνακας 5: Προσδιορισμός διαθέσιμων δηλωθέντων εισοδημάτων για τα έτη 2003 - 2007. (σελ.73)

Πίνακας 6: Προσδιορισμός αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας.(σελ.74)

Πίνακας 7: Κριτήρια κρίσης των βιβλίων.(σελ.77)

Πίνακας 8: Εξωλογιστικός προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων για την χρήση 2007. (σελ.78)

Πίνακας 9: Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών χρήσης 2007.(σελ.78)

Πίνακας 10: Εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών χρήσης 2007.(σελ.79)

Πίνακας 11: Συνοπτική απεικόνιση δεδομένων για τον προσδιορισμό του συντελεστή καθαρού κέρδους. (σελ.80)

Πίνακας 12: Συνοπτική απεικόνιση δεδομένων για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών. (σελ.80)

Πίνακας 13: Υπολογισμός ορίων του τελευταίου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν.2238/1994(σελ.81)

Πίνακας 14 : Τελικά φορολογητέα καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου. (σελ.81)

Πίνακας 15: Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών βάσει ελέγχου.(σελ.81)

Πίνακας 16 : Καταλογισμός προστίμου βάση διαπιστωμένων παραβάσεων για το έτος 2007 (β' εκδοχή). (σελ.82)

Πίνακας 17: Εξωλογιστικός προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων για την χρήση 2007 (β' εκδοχή).(σελ.85)

Πίνακας 18: Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών χρήσης 2007 (β' εκδοχή).(σελ.86)

Πίνακας 19: Εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών χρήσης 2007(β' εκδοχή).(σελ.87)

Πίνακας 20: Συνοπτική απεικόνιση δεδομένων για τον προσδιορισμό του συντελεστή καθαρού κέρδους (β' εκδοχή).(σελ.87)

Πίνακας 21: Συνοπτική απεικόνιση δεδομένων για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών (β' εκδοχή).(σελ.88)

Πίνακας 22 : Τελικά φορολογητέα καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου (β' εκδοχή).(σελ.88)

Πίνακας 23: Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών βάσει ελέγχου (β' εκδοχή).(σελ.89)

Πίνακας 24: Σύγκριση των αποτελεσμάτων των δύο εκδοχών του ελέγχου.(σελ.89)

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγικά στοιχεία, αντικείμενο και σκοπός της εργασίας.

Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί ένα πολύ σημαντικό εργαλείο των κυβερνήσεων για την ενίσχυση των δημοσίων εσόδων. Οι ανέλεγκτες υποθέσεις του παρελθόντος που συσσωρεύονται στις οικονομικές υπηρεσίες της χώρας, αποτελούν κατ' εξοχήν στοιχείο δυσλειτουργίας του φορολογικού μας συστήματος, ενώ η πληγή του επανελέγχου αποτελεί μία μεγάλη απόδειξη της αναποτελεσματικότητας και των στρεβλώσεων στο θεσμικό πλαίσιο και στο μηχανισμό των φορολογικών ελέγχων.

Στο πλαίσιο της επίτευξης ενός δίκαιου και αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος, απαιτείται σχεδιασμός, οργάνωση και υλοποίηση ριζικής αναμόρφωσης του φορολογικού νομικού πλαισίου.

Η παρούσα διπλωματική παραθέτει με δύο διαφορετικές εκδοχές την ίδια μελέτη περίπτωσης φορολογικού ελέγχου, φυσικού προσώπου επιτηδευματία, θέλοντας να τονισθεί ότι μέσω εύστοχου νομοθετικού πλαισίου, μπορεί να μεγιστοποιηθεί η αποτελεσματικότητά των φορολογικών ελέγχων.

Καταδεικνύεται η αξιοσημείωτη συνεισφορά στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων μέσω του επαναπροσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος των ελεγχόμενων και του καταλογισμού αντίστοιχου φόρου και ποινών από αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

Η αλλαγή αυτή, στον φορολογικό έλεγχο, εφαρμόστηκε με την παρ.3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, σύμφωνα με την οποία προστέθηκε νέο εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το οποίο καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Παρόμοιου περιεχομένου διάταξη είναι και αυτή που αναφέρεται στην παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε.). Ο ν.4172/2013 είναι ο νέος

Κ.Φ.Ε. με την ψήφιση του οποίου καταργήθηκαν οι διατάξεις του παλιού Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994).

Η παρούσα εργασία διαρθρώνεται σε έξι κεφάλαια, στο περιεχόμενο των οποίων περιλαμβάνεται η παρουσίαση των γενικών διατάξεων που πλαισιώνουν τον φορολογικό έλεγχο, η επιστημονική άποψη γύρω από το θέμα της προσαύξησης περιουσίας και οι αλλαγές που έφερε στον σκηνικό των φορολογικών ελέγχων και τέλος για την τεκμηρίωση όλων των παραπάνω παρουσιάζονται ως μελέτη περίπτωσης δύο εκδοχές του ίδιου φορολογικού ελέγχου, πριν και μετά την ψήφιση του ν.3888/2010.

Στο πρώτο κεφάλαιο περιγράφεται ο σκοπός της εργασίας, η δομή της καθώς και η αναμενόμενη συνεισφορά της στην βιβλιογραφία.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μια βιβλιογραφική επισκόπηση του θέματος κυρίως μέσα από αρθρογραφία, αιτιολογικές εκθέσεις νόμων και γνωμοδοτήσεις δικαστικών στα πλαίσια εκδίκασης υποθέσεων φορολογικών ελέγχων με καταλογισμό φόρου από αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας. Παραθέτουμε τα συμπεράσματα τους για την επιστημονική τεκμηρίωση της παρούσας εργασίας.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναπτύσσεται το βασικό θεσμικό πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου, εστιάζοντας στον έλεγχο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Στο τέταρτο κεφάλαιο επικεντρώνουμε στο νομικό πλαίσιο και στην μεθοδολογία για την εξεύρεση της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης των φυσικών προσώπων.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρατίθεται μελέτη περίπτωσης με το συγκριτικό στοιχείο της αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας.

Τέλος, η διπλωματική καταλήγει στο έκτο κεφάλαιο, όπου παρουσιάζονται συμπεράσματα και προτάσεις για τη βελτίωση τόσο του θεσμικού πλαισίου όσο και της μεθοδολογίας των φορολογικών ελέγχων.

Κεφάλαιο 2 : Επισκόπηση βιβλιογραφίας.

Η δημιουργία ενός αποτελεσματικού φορολογικού πλαισίου, ικανού να παράγει τα αναμενόμενα φορολογικά έσοδα, κατανέμοντας ταυτόχρονα τα φορολογικά βάρη με τρόπο διαφανή και δίκαιο, αποτελεί πρωταρχικό στόχο για κάθε οικονομία. Εντούτοις, η εφαρμογή του νόμου και η αποτελεσματική είσπραξη των φόρων αποδεικνύονται στην πράξη αρκετά δύσκολες, καθώς προσκρούουν σε σημαντικές θεσμικές και οργανωτικές δυσλειτουργίες και σε στρεβλώσεις του οικονομικού, πολιτικού και κοινωνικού συστήματος. Η πάταξη της φοροδιαφυγής απαιτεί μεγαλύτερη αποφασιστικότητα, ριζικές τομές σε πολλαπλά επίπεδα και συστηματική και συνεκτική προσπάθεια σε όλα τα στάδια της φορολογικής διαδικασίας, από το σχεδιασμό της φορολογικής πολιτικής και τον έλεγχο των φορολογικών υποκειμένων έως την εκτέλεση των ποινικών κυρώσεων και τη διαμόρφωση υγιούς φορολογικής συνείδησης.¹

Μία ενδιαφέρουσα προσέγγιση στο θέμα της φοροδιαφυγής συναντούμε στην εργασία των Artavanis, Morse & Tsoutsoura (2012)². Οι ερευνητές εστιάζουν στο γεγονός ότι τα επίσημα στοιχεία δεν μπορούν να αποκαλύψουν το μέγεθος της φοροδιαφυγής και την κατανομή της στις διάφορες επαγγελματικές κατηγορίες και εισοδηματικές ομάδες, γιατί αυτό προϋποθέτει τη γνώση του πραγματικού εισοδήματος των φορολογούμενων πέρα από το δηλούμενο εισόδημα στην Εφορία. Έτσι, η μελέτη υπολογίζει το μέγεθος της φοροδιαφυγής βασιζόμενη στην υπόθεση ότι οι τράπεζες καθορίζουν τα επίπεδα δανεισμού τους με βάση το πραγματικό εισόδημα των νοικοκυριών και όχι το δηλωθέν. Επιπλέον η πλειοψηφία των τραπεζών δεν εγκρίνει τη χορήγηση δανείων όταν το αναγκαίο ποσό για την εξυπηρέτησή τους υπερβαίνει το 30% του εισοδήματος των δανειοληπτών.

Αντλώντας λοιπόν δεδομένα για την περίοδο 2003-2010 από τα αρχεία μιας μεγάλης τράπεζας οι ερευνητές κατέληξαν στα ακόλουθα συμπεράσματα:

¹ Βασαρδάνη Μελίνα (2011) «Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: μια γενική επισκόπηση» Οικονομικό Δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος 2011, Ιούνιος, τεύχ. 35, σ.15-25, Τράπεζα της Ελλάδος.

² Artavanis N.T., Morse A. & Tsoutsoura M. (2012) «Tax evasion across industries: soft credit evidence from Greece.» Chicago Booth Research Paper No. 12-25. Booth School of Business, University of Chicago .

Για ορισμένες επαγγελματικές κατηγορίες, το ύψος της δόσης του δανείου που εγκρίθηκε, εμφανίζεται να είναι υψηλότερο από το μέσο μηνιαίο εισόδημα που δηλώθηκε στην Εφορία: π.χ. οι ιατροί είχαν κατά μέσο όρο δόση δανείου €1.660 και δηλωθέν εισόδημα €1.628 το μήνα, ενώ οι νομικοί μέση δόση €1.647 και μέσο εισόδημα (όπως δηλώθηκε στην Εφορία) €1.558 το μήνα. Γενικά, με βάση τα στοιχεία της έρευνας, το 82% του δηλούμενου εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών στην Εφορία, κατευθυνόταν στην αποπληρωμή δόσεων δανείων, ενώ για ορισμένες κατηγορίες εξ' αυτών όπως π.χ. ιατροί, δικηγόροι και λογιστές, το αντίστοιχο ποσοστό ανερχόταν ή ακόμα και υπερέβαινε το 100%.

Συνεπώς τα ελληνικά πιστωτικά ιδρύματα, που έδιναν δάνεια ακόμα και όταν γνώριζαν πως οι δόσεις φτάνουν το 80% ή το 100% του δηλωθέντος εισοδήματος ενός ελεύθερου επαγγελματία, είχαν κατά νου πως υπήρχαν κρυφά έσοδα τα οποία επαρκούσαν για την κάλυψη των υποχρεώσεών του.

Ως γενικό συμπέρασμα από την έρευνα αυτή, εξήχθη, ότι η φοροδιαφυγή των ελεύθερων επαγγελματιών έφτασε το 2009 περίπου τα 28 δισ. ευρώ, ενώ το πραγματικό εισόδημα ενός ελεύθερου επαγγελματία στην Ελλάδα είναι κατά μέσο όρο 1,92 φορές υψηλότερο από το δηλωθέν εισόδημά του στην εφορία.

Ενδιαφέροντα στοιχεία για την έκταση της φοροδιαφυγής ανά εισοδηματική ομάδα, μας δίνει η εργασία των Matsaganis M. & C. Leventi³, η οποία επικαιροποιεί και επεκτείνει τα αποτελέσματα δύο προηγούμενων ερευνών των ιδίων.

Στηριζόμενοι στην ιδέα ότι τα άτομα έχουν υλικό κίνητρο στο να αποκρύψουν μέρος του εισοδήματός τους όταν υποβάλλουν τη φορολογική τους δήλωση, δεν έχουν όμως αντίστοιχο κίνητρο όταν απαντούν σε ερωτήματα για το εισόδημά τους στο πλαίσιο μιας στατιστικής έρευνας, οι ερευνητές συγκρίνανε τα δεδομένα ενός μεγάλου δείγματος φορολογικών δηλώσεων (τα οποία τους παραχωρήθηκαν από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων σε ανώνυμη μορφή) με τα αποτελέσματα της Έρευνας Εισοδήματος και Συνθηκών Διαβίωσης των Νοικοκυριών (τα οποία είναι διαθέσιμα από την Ελληνική Στατιστική Αρχή και τη Eurostat) για τις χρήσεις 2005-2009.

3 Μασσαγγάνης Μ. & Λεβέντη Χ. (2012), «Διανεμητικές επιδράσεις της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα.» Ομάδα Ανάλυσης Δημόσιας Πολιτικής, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Ενημερωτικό δελτίο, Φεβρουάριος 2012.

Το συμπέρασμα της έρευνας κατέδειξε εκτεταμένη φοροδιαφυγή των ελεύθερων επαγγελματιών και των εμπόρων αλλά και πλήρης σχεδόν εξαίρεση των αγροτών από τη φορολογία.

Μεγάλο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι κατευθυντήριες γραμμές που εμπεριέχονται στον «Ευρωπαϊκό Κώδικα Φορολογουμένων» που εκδόθηκε από την Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης για το 2016. Πιο συγκεκριμένα παρουσιάζει βασικές γενικές αρχές και τις βέλτιστες πρακτικές σε επίπεδο κρατών μελών, που θεωρούνται χρήσιμες για την ενίσχυση της συνεργασίας, της καλής πίστης και της εμπιστοσύνης μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων και των φορολογουμένων, ώστε να εξασφαλίζεται μεγαλύτερη διαφάνεια σε ό,τι αφορά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις και των δύο πλευρών και να προωθείται μια προσέγγιση των φορολογικών διοικήσεων προσανατολισμένη στις υπηρεσίες. Καλεί τις φορολογικές διοικήσεις και τους Ευρωπαίους φορολογούμενους να υιοθετήσουν και να εφαρμόσουν όλες αυτές τις αρχές και τις πρακτικές, συμπεριλαμβανομένων νέων εξελίξεων και ιδεών. Κατά συνέπεια, ο κώδικας δεν έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα, αλλά θα πρέπει να θεωρηθεί πρότυπο στο οποίο τα κράτη μέλη μπορούν να προσθέσουν ή να προσαρμόσουν τα απαραίτητα στοιχεία, ώστε να ανταποκρίνονται στις εθνικές ανάγκες και συνθήκες. Ως εκ τούτου, ο Ευρωπαϊκός Κώδικας Φορολογουμένων αναμένεται ότι θα συμβάλει στην αποτελεσματικότερη είσπραξη των φόρων με τη βελτίωση των σχέσεων μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών διοικήσεων, με το σκεπτικό ότι η αμοιβαία κατανόηση των φορολογικών κανόνων θα μειώσει τον κίνδυνο σφαλμάτων με δυνητικά σοβαρές συνέπειες για τους φορολογούμενους και επακόλουθο κόστος για τις φορολογικές διοικήσεις.⁴

Σύμφωνα με τον Torgier (2008)⁵, τα θέματα της φοροδιαφυγής που αντιμετωπίζουν οι Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής, σχετίζονται άμεσα τόσο με την παραποίηση των μεγεθών των προσωπικών εξόδων των φορολογουμένων, όσο και με την απόκρυψη του πραγματικού εισοδήματός τους. Ο συγγραφέας διερευνά τα

⁴ «Ευρωπαϊκός Κώδικας Φορολογουμένων», ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ (2016) Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, Άμεση φορολογία, Ref. Ares(2016)6598744 - 24/11/2016.

⁵ Torgier Benno (2008), "What Do We Know about Tax Fraud? An Overview of Recent Developments", Social Research 75 no4 1239-70 Wint 2008

ζητήματα που συνδέονται με τη μέτρηση της απάτης στον γενικό πληθυσμό της χώρας μέσω της χρήσης ερευνών, δεδομένων που έχουν προκύψει από παλαιότερους φορολογικούς ελέγχους καθώς και έμμεσων τεχνικών ελέγχων.

Κατά την άποψη της Zidkova Hana (2013)⁶, η φοροδιαφυγή μπορεί να εκτιμηθεί με διάφορες μεθόδους, άμεσες και έμμεσες. Κάνει ιδιαίτερη αναφορά στις μεθόδους “top – down” , χρησιμοποιώντας τη διαφορά μεταξύ των δεδομένων από δύο πηγές. Επιπλέον, παρουσιάζει τις υπάρχουσες μελέτες που περιγράφουν το πρόβλημα της φοροδιαφυγής διαχρονικά, σε διάφορες χώρες.

Σύμφωνα με το άρθρο του Townsend (2011)⁷, ο φορολογικός ελεγκτικός μηχανισμός των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής χρησιμοποιεί τόσο τις άμεσες, όσο και τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού του εισοδήματος στα πλαίσια διενέργειας φορολογικών ελέγχων. Στις άμεσες μεθόδους χρησιμοποιεί τα δεδομένα από την δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όπως αυτή έχει υποβληθεί από τον ελεγχόμενο. Στις έμμεσες μεθόδους δεν χρησιμοποιούνται τα δεδομένα των φορολογικών δηλώσεων, αλλά επαναπροσδιορίζεται η φορολογική του εικόνα με βάση τα πραγματικά δεδομένα και τα λογικά συμπεράσματα. Οι μέθοδοι που δείχνουν να έχουν συχνότερη εφαρμογή είναι η Μέθοδος των Καταθέσεων, της Καθαρής Θέσης και των Δαπανών σε Μετρητά.

Στο άρθρο που δημοσίευσε η Khaibat M.(2014) στο περιοδικό «Finance & Credit»⁸ εξετάζει τα προβλήματα της φοροδιαφυγής από την άποψη της απειλής για την ασφάλεια του κράτους. Η συγγραφέας θεωρεί ότι η τάση για αλλαγή στη φορολογική διοίκηση πρέπει να εστιάσει στην εφαρμογή καλών πρακτικών από άλλες χώρες. Το άρθρο αναλύει τα προβλήματα της είσπραξης των φόρων σε τοπικό επίπεδο, και αξιολογεί ότι η παραοικονομία θα κάνει εμφανείς τις επιπτώσεις της, στην οικονομική ασφάλεια ενός Ομοσπονδιακού Κρατιδίου(η περίπτωση της Δημοκρατίας του Νταγκεστάν). Δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στην αναγκαιότητα διαλειτουργικής συνεργασίας των φορολογικών αρχών μεταξύ τους, αλλά και με

⁶ Zidková, Hana (2013), «Estimating the tax gap”, Scientific Papers of the University of Pardubice. Series D, Faculty of Economics & Administration. 2013, Vol. 20 Issue 27, p171-182. 12p

⁷ Jack Townsend (2011), “Confusion in the court of appeals about the indirect method of proof”, <https://www.lexisnexis.com/legalnewsroom/tax-law/b/tax-policy-blog/archive/2011>

⁸ Khaibat Musaeva (2014), “Tax audit and tax capacity in the context of the legalization of shadow sector of the economy”, Finance & Credit; aug2014, Issue 30, p45-52, 8p, Publication Year: 2014

άλλες εκτελεστικές αρχές. Επίσης παρουσιάζει την αναγκαιότητα εφαρμογής φορολογικών ελέγχων και με την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων υπολογισμού της φορολογητέας βάσης. Το άρθρο παρουσιάζει μία εκτίμηση της φοροδοτικής ικανότητας των οντοτήτων της Ρωσικής Ομοσπονδίας και την αναγκαιότητα βελτίωσης της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης.

Σύμφωνα με τον Compin(2015)⁹, η καταπολέμηση της φορολογικής απάτης είναι ζωτικής σημασίας για να καλυφθούν οι κρατικές δαπάνες και οι επενδύσεις. Σε μια χώρα όπως η Γαλλία, όπου η φοροδιαφυγή είναι σχεδόν ένα εθνικό άθλημα, η καταπολέμηση αυτής της μάστιγας θα βοηθήσει στην αποκατάσταση της δημοσιονομικής κυριαρχίας του κράτους, καθυστερώντας τους πολίτες σχετικά με την δίκαιη αναδιανομή του εισοδήματος μέσω της φορολογίας, γενικότερα την φορολογική ισότητα και την ισότιμη πρόσβαση στα δημόσια αγαθά. Το πόρισμα προέκυψε από έρευνα που πραγματοποιήθηκε μεταξύ είκοσι εφοριακών υπαλλήλων, ενός συνδικαλιστή, δύο δικαστών και ενός υψηλόβαθμου δημόσιου υπάλληλου. Οι ερωτηθέντες επιλέχθηκαν προσεκτικά με κριτήριο την ικανότητά τους να παρέχουν εύστοχες πληροφορίες για περιπτώσεις επιεικής μεταχείρισης απατεώνων, σε ένα κράτος, που δεν διαθέτει τα απαραίτητα μέσα και τις δομές για την καταπολέμηση αυτού του φορολογικού εγκλήματος.

Στο άρθρο των Marin & Popescu (2014)¹⁰, δίνεται μία ενδιαφέρουσα δικονομική ανάλυση δύο εννοιών που φαινομενικά είναι συνώνυμες, αλλά στην πραγματικότητα είναι διακριτές : του φορολογικού ελέγχου και του ελέγχου της απάτης. Παραθέτουν, με πρίσμα την φορολογική νομοθεσία, την υποχρέωση των πολιτών να είναι τυπικοί όσο αφορά την δήλωση των πραγματικών εισοδημάτων τους, ούτως ώστε να πληρώνουν τους φόρους που πραγματικά τους αντιστοιχούν. Από την άλλη, με πρίσμα το αστικό δίκαιο, αναφέρονται στα εμπράγματα δικαιώματα των πολιτών, όπως το δικαίωμα στην ιδιοκτησία και πως επηρεάζεται

⁹ Compin, Frederic(2015), "Tax fraud: a socially acceptable financial crime in France?", Journal of Financial Crime 22.4. 2015: p.432-446.

¹⁰ Marilena, Marin & Alina, Popescu (2014), "Precautionary Measures to be Taken Following a Tax Audit or a Fraud Control Over a Taxpayer's Assets." Source: Ovidius University Annals, Series Economic Sciences, Vol. 14 Issue 1, p141-145, 5p, Publication Year: 2014

από την λήψη αναγκαστικών μέτρων από τους πιστωτές, που πολλές φορές είναι το ίδιο το κράτος.

Στην μελέτη των Watrin & Kubata (2014)¹¹ παρουσιάζεται μια επισκόπηση και κριτική αξιολόγηση των επιλεγμένων μεθόδων ανίχνευσης της φοροδιαφυγής. Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής μπορεί να βλάψει μία ιδιωτική επιχείρηση, σπιλώνοντας την φήμη της ή ακόμα και παύοντας την λειτουργία της, αλλά σε ένα ευρύτερο πλαίσιο, η φοροδιαφυγή βλάπτει τους δημόσιους προϋπολογισμούς και κατά συνέπεια την οικονομία μιας χώρας. Παρόλο που η πλειονότητα των κυβερνήσεων όλης της υφηλίου έχει ταχθεί υπέρ της πάταξης της φοροδιαφυγής, το φαινόμενο της συνεχίζει να ακμάζει.

¹¹Watrin C. & Kubata A.(2014), "Methods to Detect Tax Fraud", BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE FORSCHUNG UND PRAXIS; MAR-APR, 2014, 66 2, p141-p157, 17p.

Κεφάλαιο 3 : Γενικές διατάξεις σχετικά με τον φορολογικό έλεγχο.

3.1 Ορισμός και σκοπός του φορολογικού ελέγχου.

Φορολογικός έλεγχος είναι το σύνολο των λογιστικών και ουσιαστικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, που εφαρμόζονται σε φυσικά και νομικά πρόσωπα με σκοπό να προσδιοριστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων προς το κράτος, με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία .

Η φορολογική διοίκηση έχει την εξουσία να πραγματοποιεί έλεγχο με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία.¹²

Με το φορολογικό έλεγχο εκτός από τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων εξυπηρετούνται και οι εξής επί πλέον σκοποί:

α) Η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών.

β) Η ενημέρωση των φορολογουμένων από τον πραγματοποιούντα τον φορολογικό έλεγχο ελεγκτή για τις εν γένει φορολογικές τους υποχρεώσεις προς το κράτος .

γ) Η εθελούσια συμμόρφωση των ελεγχόμενων – φορολογουμένων σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις .

δ) Η προστασία των υγιών επιχειρήσεων από τον αθέμιτο ανταγωνισμό .¹³

¹² ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» Διεύθυνση Ελέγχων, Υπουργείο Οικονομικών.

¹³ Εγχειρίδιο θεμάτων φορολογικού ελέγχου, Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, Αύγουστος 2013.

3.2 Είδη φορολογικών ελέγχων.

Με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4174/2013 προβλέπονται δύο είδη ελέγχων, ο πλήρης και ο μερικός. Η διάκριση αυτή έχει ως κριτήριο την έκταση του ελέγχου.

Πλήρης έλεγχος, είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

Μία δεύτερη διάκριση των φορολογικών ελέγχων έχει ως κριτήριο τον τόπο διενέργειας του ελέγχου. Οπότε με βάση το τελευταίο κριτήριο διακρίνουμε φορολογικούς ελέγχους που λαμβάνουν χώρα είτε από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης είτε στον επαγγελματικό χώρο του ελεγχόμενου. Στην περίπτωση που ο έλεγχος γίνεται στον χώρο του ελεγχόμενου, ονομάζεται επιτόπιος φορολογικός έλεγχος.

3.3 Έναρξη, διάρκεια φορολογικού ελέγχου και συλλογή πληροφοριών.

Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει ορισμένα τυπικά στοιχεία, όπως : τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.¹⁴

Στις περιπτώσεις διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής και δραστηριότητας που διακινούν αγαθά – ο παλαιότερα ονομαζόμενος προληπτικός έλεγχος - η εντολή διενέργειας του ελέγχου δεν χρειάζεται να περιλαμβάνει τα στοιχεία του φορολογούμενου ούτε τη φορολογική περίοδο ούτε το είδος της φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος αλλά θα περιλαμβάνει περιοχή που θα διενεργηθεί ο φορολογικός έλεγχος ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογούμενων.¹⁵

Πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου ο υπάλληλος πρέπει να γνωστοποιεί στον φορολογούμενο την ιδιότητα του, επιδεικνύοντας την ταυτότητα του καθώς και την εντολή ελέγχου. Επίσης για την αποτελεσματική διενέργεια του ελέγχου, πρέπει να δημιουργήσει φάκελο με τις βασικές πληροφορίες του φορολογούμενου.

¹⁴ Ν.4174/2013, αρθ.25 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» ΦΕΚ170/Α'/26.7.2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 45 του ν. 4223/2013 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

¹⁵ Ν.4254/2014, «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις» (Φ.Ε.Κ.85 Α') Κεφ. Α', άρθρο πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2).

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Βασική προϋπόθεση για την παράταση της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου είναι να τροποποιηθεί η εντολή ελέγχου πριν την ημερομηνία λήξης της αρχικής διάρκειας του ελέγχου.

Ο αρμόδιος υπάλληλος μπορεί να ζητάει πληροφορίες τόσο από τον φορολογούμενο όσο και από άλλες κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών.

Επιπρόσθετα, πληροφορίες προς την φορολογική αρχή υποχρεούνται να παρέχουν πιστωτικά ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις. Ενδεικτικά αναφέρουμε τα πιστωτικά ιδρύματα, τους φορείς εκκαθάρισης συναλλαγών με τη καρτών πληρωμών, τα ιδρύματα πληρωμών, τα Ελληνικά Ταχυδρομεία, τις Εταιρείες Επενδυτικών Υπηρεσιών, τα υποκαταστήματα αλλοδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων που λειτουργούν στην Ελλάδα, τις επιχειρήσεις ιδιωτικής ασφάλισης, τα ιδιωτικά θεραπευτήρια, τα ιδιωτικά σχολεία, τις εταιρείες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις εταιρείες παροχής ηλεκτρικής ενέργειας, τις εταιρείες ύδρευσης κ.α.¹⁶

Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει τον υπάλληλο που έχει επιφορτισθεί με τον φορολογικό έλεγχο. Έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου εφόσον επιδοθεί από τον υπάλληλο απόδειξη παραλαβής των εγγράφων.

¹⁶ ΠΟΛ.1033/28.1.2014, «Υποχρεώσεις πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, ιδρυμάτων πληρωμών, Ελληνικών Ταχυδρομείων, Εταιριών Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ιδιωτικών θεραπευτηρίων, ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, εταιριών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, εταιριών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 4174/2013» (ΦΕΚ 170 Α'/26-07-2013).

3.4 Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο.

Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Γενικό Γραμματέα και δεν δημοσιοποιούνται.¹⁷ Για την επιλογή των υποθέσεων λαμβάνονται υπόψη ο αριθμός των ελεγκτών κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης καθώς και ο αριθμός των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους μήνες από τον μήνα έκδοσης της απόφασης.

Τα κριτήρια ανάλυσης κινδύνου προσδιορίζονται με τη χρησιμοποίηση μεθόδων, οι οποίες βασίζονται:

α) Σε ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως τη νομική μορφή, την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992, Α' 84) και του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν .4093/2012, Α' 222), τον κλάδο ή τομέα δραστηριότητας, ανάλογα με την επικινδυνότητα και παραβατικότητα αυτού, την ύπαρξη παραβάσεων και παραλείψεων των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, ανάλογα με το είδος, τη βαρύτητα και τη συχνότητα εμφάνισής τους, την ύπαρξη στοιχείων από διασταυρώσεις του πληροφοριακού συστήματος ή από ελέγχους σε τρίτους υπόχρεους ή από τρίτες πηγές για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή διάπραξη φορολογικών αδικημάτων και την εν γένει φορολογική εικόνα και συμπεριφορά των υπόχρεων.

β) Σε οικονομικά δεδομένα, όπως ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες, καθαρά κέρδη ή ζημιές, συντελεστές μικτού και καθαρού κέρδους, δεδομένα από δηλώσεις άμεσης και έμμεσης φορολογίας, καθώς και διαθέσιμα στοιχεία από βάσεις δεδομένων, στατιστική ανάλυση, εφαρμογή τεχνικών εξόρυξης δεδομένων και άλλες πηγές πληροφοριών.

γ) Σε χωροταξικά και χρονικά δεδομένα, όπως τόπος παραγωγής και διακίνησης, εποχιακές δραστηριότητες και τοπικές ιδιαιτερότητες.

Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζονται οι παραβάσεις ή παραλείψεις, τα στοιχεία και γενικά τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό των προς έλεγχο δηλώσεων, τα μόρια που αντιστοιχούν,

¹⁷Άρθρο 26 παρ.1 Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» ΦΕΚ170/Α'/26.7.2013

καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών. Με όμοιες αποφάσεις μπορεί να ορίζεται και τυχαίο δείγμα υπαγόμενων σε έλεγχο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος αλλά και των λοιπών φορολογιών, χωρίς τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου.¹⁸

Η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων και ετών γίνεται σύμφωνα με τα παραπάνω ανεξάρτητα από τα προβλεπόμενα στις διατάξεις των άρθρων 66 έως 67Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α'151) και του άρθρου 48 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248).

3.5 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου.

3.5.1. Γενικό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου.

Η διαδικασία ελέγχου καθώς και ο καθορισμός των ελάχιστων υποχρεωτικών επαληθεύσεων των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, γίνεται με μία σειρά κριτηρίων, για την ανάγκη υλοποίησης των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή φόρων» και στη συνέχεια η απόφαση ΠΟΛ.1072/8.4.2011 (Φ.Ε.Κ. 577 Β') «Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή του φόρου».

Επίσης με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1038/3.2.2012 (Φ.Ε.Κ.431 Β') «Πρόγραμμα ελέγχου επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ και κλείνουν ισολογισμό από 30/6/2011 και μετά», καθορίσθηκε ότι κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (διπλογραφικά) και κλείνουν ισολογισμό από 30.6.2011 και μετά, θα εφαρμόζεται το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1159/22.7.2011 «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό

¹⁸ Ν.4141/2013 αρθ. 37 παρ.6 «Επενδυτικά εργαλεία ανάπτυξης, παροχή πιστώσεων και άλλες διατάξεις.» ΦΕΚ/Α'81/05-04-2013.

που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α'174).¹⁹ Το πρόγραμμα ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον ελεγκτή βάσει δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με σύμφωνη γνώμη των Προϊσταμένων του.

Για εντολές που εκδίδονται για υποθέσεις που έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1072/8.4.2011 και μέχρι τη χρήση 2009 θα εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν.4174/2013. Για τις μετέπειτα χρήσεις εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν.4174/2013. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που δεν έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1072/8.4.2011. Σημειώνεται ότι για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. (διπλογραφικά βιβλία) και έχουν κλείσει ισολογισμό μετά την 30.6.2011 εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την ΠΟΛ.1159/22.7.2011 (σχετ.ΠΟΛ.1138/15.6.2011 Α.Υ.Ο.).

Για τις περιπτώσεις που απαιτείται διενέργεια ελέγχου για την επιστροφή Φ.Π.Α. δόθηκαν οδηγίες με την εγκύκλιο διαταγή ΔΕΛ Α1197280/24.12.2013. Για τις περιπτώσεις που απαιτείται διενέργεια ελέγχου για την επιστροφή φόρου εισοδήματος θα διενεργούνται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που θα ορίζονται, από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας από κοινού με τον υποδιευθυντή ελέγχου και τον επόπτη, ανάλογα με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης και τον εν γένει φάκελο του φορολογούμενου, για τις οποίες θα γίνεται ρητή αναφορά στην σχετική έκθεση που θα συντάσσεται.

¹⁹ Όπως τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ.1011/10.1.2012, ΠΟΛ.1086/30.3.2012, ΠΟΛ.1155/5.7.2012, ΠΟΛ.1168/31.7.2012, ΠΟΛ.1153/26.6.2013, ΠΟΛ.1187/26.7.2013, την ΠΟΛ.1236/18.10.2013 και την ΠΟΛ.1034/31.12.2015

3.5.2 Απόφαση ΠΟΛ 1037/2005.

Η διαδικασία ελέγχου που προβλέπεται από την απόφαση αυτή εφαρμόζεται για όλες τις ανέλεγκτες υποθέσεις που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μετά την 31/12/2009 και καλύπτει όλες τις επιχειρήσεις χωρίς εξαίρεση σε σχέση με τη νομική μορφή τους ή την κατηγορία βιβλίων που τηρούν. Στην ίδια ελεγκτική διαδικασία υπόκεινται και οι ανέλεγκτες υποθέσεις, οι οποίες λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων (άνω των € 20.000.000) ή λόγω στοιχείων για φοροδιαφυγή (πλαστά ή εικονικά παραστατικά) εξαιρούνται από τη διαδικασία ελέγχου της απόφασης ΠΟΛ. 1072/2011. Τέλος, η διαδικασία του ελέγχου με βάση την απόφαση ΠΟΛ.1037/2005 εφαρμόζεται επίσης όταν ο υπόχρεος που ελέγχθηκε με την απόφαση ΠΟΛ. 1072/2011 δεν έκανε δεκτά τα αποτελέσματα αυτής στο σύνολό τους.

Ό ελεγχος με την πιο πάνω απόφαση γίνεται για συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα, χωρίς να αποκλείεται η δυνατότητα επέκτασης του ελέγχου για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Κατά περίπτωση επίσης καθορίζονται συγκεκριμένα μεγέθη δαπανών που υπόκεινται σε έλεγχο επιλεκτικά. Σε κάθε περίπτωση ελέγχονται όλες οι δαπάνες Ι.Χ. αυτοκινήτων (συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων, μισθωμάτων), έξοδα ταξιδίων, έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας, σταθερής και κινητής τηλεφωνίας.

Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στον έλεγχο των πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, στον έλεγχο του ταμείου και αξιόγραφων, στις ποσοτικές επαληθεύσεις του βιβλίου αποθήκης. Ο έλεγχος των λογαριασμών Γενικής Εκμετάλλευσης και τα αποτελέσματα χρήσης περιλαμβάνονται επίσης στη διαδικασία ελέγχου, καθώς και ο έλεγχος του βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου, ο έλεγχος της μεταφοράς ζημιών, ο έλεγχος της νόμιμης έκδοσης αθεώρητων στοιχείων με βάση τις σχετικές αποφάσεις, τις επιστροφές και εκπτώσεις, τις τιμές πώλησης, τα έξοδα πωλήσεων, τυχόν υποκρυπτόμενα δάνεια, τις συναλλαγές με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη συνεργάσιμων κρατών, τους παρακρατούμενους φόρους, την αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων, τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την εφαρμογή του Φ.Π.Α. με έμφαση στον

έλεγχο των εκπτώσεων που χορηγούνται λόγω κύκλων εργασιών, των επιχειρήσεων που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές και πλήθος άλλων θεμάτων, που η αναλυτική παράθεσή τους δεν μπορεί να εξαντληθεί στο παρόν κείμενο.

Όσοι αρνούνται να αποδεχθούν τα αποτελέσματα του ελέγχου με τη διαδικασία της απόφασης ΠΟΛ.1037/2005 ελέγχονται με τις γενικές διατάξεις του πλήρους τακτικού ελέγχου χωρίς τη δέσμευση από συγκεκριμένους κανόνες, με σημαντικές επιβαρύνσεις ως προς τα πρόστιμα, τις προσαυξήσεις και την καταβολή των δόσεων, καθώς και την ενδεχόμενη ποινική δίωξη σε περίπτωση αποτυχίας της συμβιβαστικής επίλυσης της διαφοράς.²⁰

3.5.3 Απόφαση ΠΟΛ1072/2011.

Η διαδικασία ελέγχου που προβλέπεται από την απόφαση αυτή εφαρμόζεται για όλες τις ανέλεγκτες υποθέσεις που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι την 31/12/2009 και καλύπτει όλες τις φορολογίες και όλες τις επιχειρήσεις χωρίς εξαίρεση, σε σχέση με τη νομική μορφή τους ή την κατηγορία βιβλίων που τηρούν. Από την συγκεκριμένη ελεγκτική διαδικασία εξαιρούνται οι ανέλεγκτες υποθέσεις που παρουσιάζουν ύψος ακαθαρίστων εσόδων άνω των € 20.000.000 ή παρουσιάζουν στοιχεία φοροδιαφυγής (πλαστά ή εικονικά παραστατικά). Σε περίπτωση όμως που μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης (24/4/2011) είχε εκδοθεί εντολή, για έλεγχο σε ειδικό συνεργείο ελέγχου που ορίστηκε από τον Υπουργό Οικονομικών σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ.1 Ν.1914/1990 , τότε η υπόθεση δεν ακολουθεί την διαδικασία ελέγχου που προβλέπεται από την ΠΟΛ1072/2011.

Οι υποθέσεις που εξαιρούνται από τη διαδικασία ελέγχου που προβλέπει η απόφαση ΠΟΛ.1072/2011 θα ελέγχονται υποχρεωτικά με τη διαδικασία της παλαιότερης απόφασης ΠΟΛ.1037/2005 , σε ό,τι αφορά την πληρότητα και το βάθος των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Σχετικά όμως για την επίλυση των

20 Λιόλιος Α.« Ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων. Γενικά χαρακτηριστικά του ελέγχου – Μέθοδοι και διαδικασία – αποτελέσματα.» , Επίτιμος Οικονομικός Επιθεωρητής, Άρθρο 1738/2015, www.e-forelogia.gr

φορολογικών διαφορών αυτών των υποθέσεων (συμβιβασμός) θα έχουν εφαρμογή οι ευνοϊκότερες διατάξεις της νεότερης απόφασης ΠΟΛ. 1072/2011 .

Στα άρθρα 3 ,4 και 5 της ΠΟΛ1072/2011 περιγράφονται οι Γενικές, οι Ειδικές και οι Πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις αντίστοιχα.

Στις Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις περιλαμβάνονται ενέργειες που έχουν σχέση με την ορθή τήρηση των βιβλίων και στοιχείων, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Πιο συγκεκριμένα, ελέγχεται εάν θεωρήθηκαν και ενημερώθηκαν σωστά τα προβλεπόμενα βιβλία, αν ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών έγινε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις π.χ. λογιστικός προσδιορισμός ή κατά περίπτωση, τεκμαρτός προσδιορισμός με βάση τους σωστούς Συντελεστές Καθαρού Κέρδους. Στη συνέχεια, η ορθή καταχώρηση στα βιβλία των λιανικών πωλήσεων με βάση τα αθροίσματα των Φορολογικών Ταμειακών Μηχανών και τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, δίνεται προσοχή στον εντοπισμό τυχόν εικονικών επιστροφών ή εκπτώσεων. Εξονυχιστικός έλεγχος προβλέπεται για δαπάνες που αφορούν την αγορά πρώτων και βοηθητικών υλών ή τη λήψη υπηρεσιών από εξωχώριες εταιρείες. Τέλος στις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις συμπεριλαμβάνεται και η καταγραφή τυχόν παραβάσεων, δελτίων πληροφοριών και άλλων εγγράφων στοιχεία κάθε τύπου από τα οποία προκύπτει φοροδιαφυγή για τις ελεγχόμενες χρήσεις, καθώς και την διαπίστωση τυχόν έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Στις Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις περιλαμβάνονται οι ενέργειες που απαιτούνται προκειμένου να διασταυρωθεί εάν καταχωρήθηκαν σωστά τα στοιχεία που έλαβε η επιχείρηση, εάν μεταφέρθηκαν σωστά οι δαπάνες στα βιβλία , καθώς και αν έγιναν σωστά οι αθροίσεις στα βιβλία ως προς τα ακαθάριστα έσοδα και τις αγορές των εμπορευμάτων. Οι επαληθεύσεις γίνονται αποκλειστικά για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, χωρίς να υπάρχει δυνατότητα επέκτασης πέραν των καθορισμένων χρονικών ορίων, εκτός κάποιων εξαιρέσεων. Στη συνέχεια, περιγράφονται ενέργειες που αποσκοπούν στην έρευνα για την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων, των εγγραφών των πρόσθετων βιβλίων και της επαλήθευσης ότι για τα εκδοθέντα δελτία αποστολής, έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας.

Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφέρουμε τον έλεγχο κλειστής αποθήκης, ο οποίος διεξάγεται για την επαλήθευση της ορθής ποσοτικής και αξιακής διακίνησης αγαθών των εμπορικών επιχειρήσεων και τον έλεγχο δαπανών με ιδιαίτερη έμφαση στα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, κινητής τηλεφωνίας και δαπάνες που αφορούν σε επιβατικά αυτοκίνητα, δαπάνες μισθοδοσίας καθώς και αποσβέσεις. Οι έλεγχοι αυτοί θα γίνονται κατά περίπτωση για ποσά που υπερβαίνουν κάποιο όριο. Ειδικές επαληθεύσεις ορίζονται για τους αρχιτέκτονες και μηχανικούς, τους εργολάβους οικοδομών και τις τεχνικές επιχειρήσεις γενικά.

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., πέραν των ελεγκτικών επαληθεύσεων που γίνονται για τα βιβλία Β' κατηγορίας, προβλέπονται και πρόσθετες επαληθεύσεις που έχουν σχέση με το βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου, την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων, την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και άλλα θέματα.

3.5.4 Εφαρμογή του Προγράμματος Ελέγχου του παρ/τος ΙΙΙ της απόφασης ΠΟΛ.1159/22-7-2011.

Με την εγκύκλιο ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 υπενθυμίζεται ότι ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλογραφικά) και έχουν κλείσει ισολογισμό μετά την 30/6/2011 εφαρμόζεται η διαδικασία της απόφασης 1038/2012 (ΦΕΚ Β' 431). Με την απόφαση αυτή προσδιορίζεται η διαδικασία με βάση το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της απόφασης ΠΟΛ. 1159/2011 (ΦΕΚ Β' 1567). Πρέπει να σημειωθεί πάντως ότι υπάρχει ευελιξία ως προς την εφαρμογή, και το πρόγραμμα ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης με σύμφωνη γνώμη των προϊσταμένων του. Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι το πρόγραμμα αυτό εφαρμόζεται ανεξάρτητα με ποια διαδικασία ελέγχεται η υπόθεση (ΠΟΛ.1072/2011 ή ΠΟΛ. 1037/2005).

Το παράρτημα ΙΙΙ, όπως είναι γνωστό, του προγράμματος ελέγχου της πιο πάνω απόφασης αποτελείται από μία πολυσέλιδη έκθεση εξήντα ενός σελίδων με εξαντλητική λεπτομέρεια, σχετικά με τις προϋποθέσεις ελέγχου, τους περιορισμούς, τα πληροφοριακά στοιχεία, τις επαληθεύσεις στη φορολογία εισοδήματος, στο

Φ.Π.Α., στον Κ.Β.Σ., στη φορολογία ακινήτων, στο τέλος χαρτοσήμου, στους παρακρατούμενους φόρους, στους μετασηματισμούς επιχειρήσεων, τις ενδοομιλικές συναλλαγές κ.λπ..

Ωστόσο, τα βασικά στοιχεία του προγράμματος ελέγχου περιλαμβάνονται και στις αποφάσεις του σύντομου ελέγχου (ΠΟΛ.1037/2005 και ΠΟΛ.1072/2011) και μπορούμε να πούμε ότι είναι επαρκή για την ιχνηλάτηση τυχόν φοροδιαφυγής και τη διαπίστωση φορολογικών διαφορών.

Στο πρώτο μέρος του προγράμματος γίνεται αναφορά στις αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών για την έκπτωση δαπανών, όπως π.χ. ΠΟΛ.1005/2005 , ΠΟΛ.1028/2006 , ΠΟΛ.1056/2007 , ΠΟΛ.1106/2008 κ.λπ..

Οι προαναφερόμενες περιπτώσεις δαπανών καθώς και τυχόν άλλες που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές ελέγχονται υπό την προϋπόθεση ότι υπερβαίνουν τα παρακάτω όρια:

α) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 15.000 ευρώ.

β) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 50.000.001 έως 100.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 25.000 ευρώ.

γ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 100.000.001 έως 200.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 35.000 ευρώ.

δ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 200.000.001 έως 500.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 50.000 ευρώ.

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

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

Σημειώνεται ότι οι έλεγχοι αυτοί του παραρτήματος ΙΙΙ γίνονται κατά περίπτωση, και δειγματοληπτικά (σε ποσοστό 9%) και μόνο υπό τις προϋποθέσεις των άρθρων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ.1159/2011.²¹

²¹ Λιόλιος Α.« Ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων. Γενικά χαρακτηριστικά του ελέγχου – Μέθοδοι και διαδικασία – αποτελέσματα.», Επίτιμος Οικονομικός Επιθεωρητής, Άρθρο 1738/2015, www.e-forelogia.gr

3.6 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.²² Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.²³

Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφέρουμε ότι αντίστοιχη διαδικασία προβλέπεται και για τα πρόστιμα που ενδεχομένως προκύψουν από τον

22 ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου.

23 ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας", Άρθρο 28.

φορολογικό έλεγχο. Δηλαδή, κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου. Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.²⁴

Στη συνέχεια συντάσσεται η σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδοθεί η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Στην έκθεση πρέπει να αναφέρονται ο προσωρινός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων, καθώς και ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου, εφόσον αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του, στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής. Περαιτέρω η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει: εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου. Η έκθεση κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.²⁵

Συμπερασματικά θα μπορούσαμε να παραθέσουμε τα βήματα της μετά τον έλεγχο διαδικασίας ως εξής :

Προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου.

Διατύπωση τυχών απόψεων του φορολογούμενου.

Σύνταξη έκθεσης ελέγχου.

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

²⁴ ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας", Άρθρο 62.

²⁵ ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 31.12.2013 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου.»

Κοινοποίηση στον φορολογούμενο της οριστικής πράξης και της έκθεσης ελέγχου.

Σε περίπτωση που δεν διαπιστώνονται διαφορές δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.²⁶

²⁶ Λιόλιος Α.« Ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων. Γενικά χαρακτηριστικά του ελέγχου – Μέθοδοι και διαδικασία – αποτελέσματα.», Επίτιμος Οικονομικός Επιθεωρητής, Άρθρο 1738/2015, www.e-forologia.gr

Κεφάλαιο 4 : Προσαύξηση περιουσίας και δικαιολόγηση της.

4.1 Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, 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 επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Στη σχετική αιτιολογική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι: “με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα “λογίζεται”, εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά”.

Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.²⁷

²⁷ ΠΟΛ.1095/29.4.2011 Παρ. 3 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010».

Παρόμοιου περιεχομένου διάταξη είναι και αυτή που αναφέρεται στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και η οποία έχει ως εξής: “Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας”.

Στην αιτιολογική έκθεση του ν.4172/2013 αναφέρεται ότι: «κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από διαρκή, μη σταθερή πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στην περίπτωση του κατ’ εκτίμηση προσδιορισμού φόρου. Με τη νέα διάταξη αυτή παρέχεται η νομική βάση για τη φορολόγηση κάθε προσαύξησης περιουσίας, η οποία θεωρείται εισόδημα και υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν.4172/2013 «φορολογικός συντελεστής εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας».

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 4 άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%). Σημειώνεται ότι τα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την ακόλουθη κλίμακα: Φορολογητέο εισόδημα μέχρι 50.000 ευρώ, συντελεστής 26%. Φορολογητέο εισόδημα άνω των 50.000 ευρώ, συντελεστής 33%. Δηλαδή, το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας φορολογείται με τον ανώτατο συντελεστή.²⁸

Ή προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

²⁸Λιόλιος Α.(2015), «Ο έλεγχος των τραπεζικών καταθέσεων και οι διαφορές ως προς τα δηλούμενα κέρδη. Ποτε θεωρείται προσαύξηση περιουσίας, η οποία πρέπει να φορολογηθεί», E-Magazine by Epsilon – 7, 01/07/2015.

Συγκεκριμένα, απαιτείται να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις υποθέσεις που ελέγχονται και για τις οποίες τα εισοδήματα παρελθόντων ετών ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών, ή εν γένει φορολογουμένων, έχουν προσδιοριστεί τεκμαρτά, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΧΙ), εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων των Κ.Τ.Ε.Λ., ή επιχειρήσεις για τις οποίες προβλεπόταν η επιβολή καταβαλλόμενου ετήσιου ποσού φόρου που αντιστοιχούσε σε ποσά εισοδήματος, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ., εκμετάλλευσης ενοικιαζομένων δωματίων και διαμερισμάτων, εκμετάλλευσης camping, πλανόδιων λιανοπωλητών και λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές κλπ., όπως προβλεπόταν με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. Στις υποθέσεις αυτές άλλα ήταν τα πραγματικά εισοδήματα και άλλα τα δηλούμενα, γεγονός που μπορεί να διαπιστωθεί, σε όσες περιπτώσεις οι εν λόγω φορολογούμενοι ήταν υποχρεωμένοι στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., ή από άλλα στοιχεία, τιμολόγια κλπ., όταν δεν είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων.

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.3842/2010, το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων μηχανικών εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, οπότε και σε αυτή την περίπτωση άλλα είναι τα πραγματικά κέρδη και άλλα τα δηλούμενα φορολογητέα κέρδη.

Κατά τον ίδιο τρόπο το καθαρό γεωργικό εισόδημα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας, προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο, οπότε είναι πολύ πιθανό το πραγματικό εισόδημα να είναι μεγαλύτερο από το αντικειμενικό - δηλούμενο εισόδημα.

Διευκρινίζεται ότι, σε όσες από τις παραπάνω περιπτώσεις τηρούνται βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, από τα οποία προκύπτουν λογιστικά κέρδη, αλλά οι υπόψη επιχειρήσεις / ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται όχι με αυτά, αλλά είτε με τεκμαρτά ποσά, είτε με κατ' αποκοπή φόρο, τότε για την κάλυψη της προσαύξησης της περιουσίας, θα λαμβάνονται υπόψη αυτά τα λογιστικά κέρδη εφόσον είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών.²⁹

29 ΠΟΛ.1095/29.4.2011, παρ. 4, 5 και 6 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010».

Διευκρινίζεται από σχετικές διαταγές, ότι εάν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων, τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρητικά μηδενικό). Διευκρινίζεται, επίσης, ότι τα προς επίκληση έτη πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.³⁰

4.2 Δικαιολόγηση εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) ορίζεται ότι: "Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις".

Με την αιτιολογική έκθεση του Ν.4174/2013 διευκρινίζεται ότι η παραπάνω διάταξη εφαρμόζεται προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι εξορθολογισμού των διαδικασιών του φορολογικού ελέγχου.

Οι σχετικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που: α) προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης ή β) προκύπτει από μη σταθερή και διαρκή πηγή. Η διατύπωση της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 είναι διαφορετική και αναφέρεται σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή από άγνωστη πηγή ή από αδικαιολόγητη αιτία. Οι προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ή διαζευκτικά. Η προϋπόθεση που έθετε η αρχική διάταξη (άρθρο 15 παρ. 3 του Ν.3888/2010) ότι η προσαύξηση περιουσίας προκειμένου να φορολογηθεί πρέπει να προκύπτει από μη διαρκή και σταθερή πηγή, δεν υπάρχει με τις νέες διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του

30 ΠΟΛ.1076/26-03-2015. «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)».

ν.4172/2013. Αντίθετα, με τις νέες διατάξεις, προστέθηκαν οι περιπτώσεις της παράνομης πηγής και αδικαιολόγητης αιτίας.³¹

Οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, δηλαδή με συντελεστή 33%, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Ν.2238/1994 και των άρθρων 31 και 32 του Ν.4172/2013 ανάλογα με την ελεγχόμενη χρήση.

Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

³¹ Λιόλιος Α.(2015), «Ο έλεγχος των τραπεζικών καταθέσεων και οι διαφορές ως προς τα δηλούμενα κέρδη. Ποτε θεωρείται προσαύξηση περιουσίας, η οποία πρέπει να φορολογηθεί», E-Magazine by Epsilon – 7, 01/07/2015.

Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.³²

³² ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015, «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας», Υπουργείο Οικονομικών, Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Άμεσης Φορολογίας.

4.3 Έναρξη ισχύος των διατάξεων σχετικά με την προσαύξηση περιουσίας.

Όι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.

Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.³³

Σύμφωνα, επίσης, με πρόσφατη απόφαση του Σ.τ.Ε., η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα,

³³ ΠΟΛ. 1095/2011 'Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010.'

προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.³⁴

Ταυτόσημο συμπέρασμα προκύπτει και από την με αριθμό 1897/2016 απόφαση του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία Η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (προσαύξηση περιουσία από άγνωστη πηγή η αιτία λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα) εφαρμόζεται και σε υποθέσεις πριν την 30.9.2010 (εφόσον βέβαια δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου).

4.4 Έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος.

Εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, το εισόδημα του φυσικού προσώπου μπορεί να προσδιοριστεί με έμμεσο τρόπο. Την νομική πλαισίωση του έμμεσου προσδιορισμού εισοδήματος εισήγαγε το άρθρο 4 παρ.14 του ν.4038/2012, με το οποίο προστέθηκε το άρθρο 67B στον ν.2238/1994. Σύμφωνα με το άρθρο αυτό 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
- ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

³⁴ Σ.τ.Ε. 884/2016 παρ.στ' «Δικαίωμα περιουσίας – Απαγόρευση αναδρομικής επιβολής φόρου (άρ. 78 παρ. 2 Σ.) – Φορολογική ισότητα (άρ. 4 παρ. 5 Σ.) και νομοθετικά τεκμήρια δαπανών – Αρχές επιβολής κυρώσεων – Δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησης – Τεκμήριο αθωότητας – Απόδειξη παράβασης (ανακρίβειας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) – Βάρος απόδειξης – Διάκριση από είδος και βαθμό απόδειξης – Έμμεση απόδειξη (“τεκμήρια”) – Ιδιωτικός βίος – Κλήση του διοικούμενου για παροχή στο φορολογικό έλεγχο εξηγήσεων και στοιχείων σχετικά με ποσά τραπεζικών λογαριασμών του, τα οποία υπερβαίνουν κατά πολύ τα δηλωθέντα εισοδήματά του – Συναγωγή συμπερασμάτων από τη μη παροχή των πληροφοριών που ζήτησε η φορολογική αρχή ή από την παράλειψη του φορολογούμενου να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς του περί δικαιολόγησης των επίμαχων ποσών – Μη δηλωθέν εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας – Έννοια και κρίσιμος χρόνος φορολόγησής του – Έκταση ελέγχου του διοικητικού δικαστή – Υπολογισμός του ύψους τέτοιου εισοδήματος – Συμυπολογισμός (με ανάληψη διαθέσιμου κεφαλαίου) τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων».

Στη συνέχεια εκδόθηκε η ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Σήμερα, για τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται οι διατάξεις που αναφέρονται στον νέο Κ.Φ.Δ., ν.4174/2013 και συγκεκριμένα στο άρθ.21, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1050 – 17/02/2014, από την δημοσίευση της οποίας, κάθε διάταξη της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. που ερχόταν σε αντίθεση με αυτήν έπαψε να ισχύει.

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.

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, εκπίπτει ο αναλογών σε αυτούς ΦΠΑ. 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. 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.»

Κεφάλαιο 5: Παρουσίαση μελέτης περίπτωσης με το συγκριτικό στοιχείο της αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας.

Προκειμένου να τεκμηριωθεί η συμβολή στην αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου, που προέκυψε μετά την ψήφιση του άρθρου 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, θα παρουσιάσουμε μία μελέτη περίπτωσης φορολογικού ελέγχου με δυο διαφορετικές εκδοχές.

Στην πρώτη εκδοχή θα παρουσιάσουμε απόσπασμα από την έκθεση φορολογίας εισοδήματος, που συντάχθηκε για φυσικό πρόσωπο επιτηδευματία με απλογραφικά βιβλία, υποθέτοντας ότι διενεργήθηκε στις 10/06/2015, δηλαδή μετά την ψήφιση του μετά την ψήφιση της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010. Στην περίπτωση αυτή διαπιστώθηκε αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας και εφαρμόστηκε μεθοδολογία έμμεσου προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου.

Στην δεύτερη εκδοχή θα παρουσιάσουμε τον ίδιο έλεγχο, υποθέτοντας ότι αυτός πραγματοποιήθηκε πριν την ψήφιση της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010 και συνεπώς δεν υπήρχε το νομικό πλαίσιο για καταλογισμό φόρου από αδικαιολόγητο πλουτισμό.

Και στις δύο περιπτώσεις τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή και συνεπώς διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το αρθ.30 του Ν.2238/94.

Ο έλεγχος άφορα φυσικό πρόσωπο, ελεύθερο επαγγελματία με απλογραφικά βιβλία και ελεγχόμενη χρήση είναι το 2007. Ως κριτήριο επιλογής του συγκεκριμένου φορολογούμενου για έλεγχο αποτέλεσε ένα πληροφοριακό δελτίο από ετέρα φορολογική αρχή, ύστερα από ανώνυμη καταγγελία, με πιθανολογούμενη παρατυπία αυτή της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

5.1.Πρώτη εκδοχή - Ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης έλεγχου 10/06/2015. Μεθοδολογία και αποτελέσματα ελέγχου μετά την ψήφιση της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010.

Συντάσσεται έκθεση έλεγχου φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», σε συνδυασμό με τις διατάξεις των ΠΟΛ 1037 & 1081/2005.

Πρώτο μέρος της έκθεσης.

Στο πρώτο μέρος της έκθεσης περιλαμβάνεται η ταυτότητα του ελέγχου, δηλαδή τα βασικά στοιχεία του ελεγχόμενου – επωνυμία, Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ. έδρας, κύρια δραστηριότητα, διεύθυνση και τηλέφωνο – ο αριθμός της εντολής ελέγχου, οι υπάλληλοι που διενεργούν τον έλεγχο, τα ελεγχόμενα έτη και το κριτήριο επιλογής για έλεγχο.

Δεύτερο μέρος της έκθεσης.

Στο δεύτερο μέρος καταγράφονται τα βασικά και λειτουργικά δεδομένα του ελεγχόμενου, όπως προκύπτουν από το πληροφοριακό σύστημα της Υπηρεσίας. Πιο συγκεκριμένα, καταγράφονται η μορφή της επιχείρησης, η ημερομηνία έναρξης και τυχόν μεταβολές που έχουν δηλωθεί στο μητρώο της Υπηρεσίας, το αντικείμενο δραστηριότητας, η έδρα και λοιπές εγκαταστάσεις, τα βιβλία και στοιχεία που θεώρησε και τηρεί, οι τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που έχουν διαπιστωθεί καθώς και αν έχει περαιώσει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.3296/2004 ή με τον Ν.3888/2010.

Τρίτο μέρος της έκθεσης.

Στο τρίτο μέρος αναφέρεται η αιτία του ελέγχου, που στην περίπτωση μας είναι κάποιο πληροφοριακό δελτίο για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Τέταρτο μέρος της έκθεσης.

Στο τέταρτο μέρος παρατίθενται τα οικονομικά δεδομένα της ελεγχόμενης χρήσης, όπως αυτά προκύπτουν από την δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1) και την κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3).

Ας πούμε για το παράδειγμα μας ότι τα στοιχεία του ελεγχόμενου έχουν ως εξής:

**Πίνακας 1 : Οικονομικά δεδομένα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του
ελεγχόμενου για την χρήση 2007.**

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	
Οικονομικό έτος	2008
Χρήση	2007
Ακαθάριστα έσοδα	€
1. Από Ιδιωτική Πελατεία	155.000,00
2. Από Επιτηδευματίες	40.000,00
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	195.000,00
Μείον δαπάνες	
α. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	40.000,00
β. Αμοιβές και έξοδα τρίτων	1.000,00
γ. Παροχές τρίτων, φόροι – τέλη	4.000,00
δ. Ιδιόχρηση	
ε. Διάφορα έξοδα	20.000,00
στ. Τόκοι και συναφή έξοδα	
ζ. Αποσβέσεις παγίων	22.000,00
Σύνολο Δαπανών	87.000,00
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	108.000,00
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	900,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	108.900,00

Πέμπτο μέρος της έκθεσης.

Στο πέμπτο μέρος της έκθεσης καταγράφονται οι ισχύουσες διατάξεις.

Για την καλύτερη κατανόηση του παραδείγματος μας θα αναφέρουμε περιληπτικά τις διατάξεις που έχουν εφαρμογή στην περίπτωση αυτή.

Σχετικά με το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων παραθέτουμε απόσπασμα από το Π.Δ.186/92:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

3.....

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

.....

5.....

6.....

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα

όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ)

ε)

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.

9. Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ακολουθούμενης της διαδικασίας του Ν.Δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α').

Αν δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση της προϊσχύουσες διατάξεις.»³⁵

Σχετικά με τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων καθώς και των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων, αναφέρονται οι παρακάτω σχετικές διατάξεις:

«Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

.....

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

³⁵ ΠΔ 186/1992, «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων», Άρθρο 30.

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,
β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»³⁶

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 του παρόντος άρθρου...»³⁷

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.»

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παρ. 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον

³⁶ Ν.2238/1994, «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 30 «Ακαθάριστο εισόδημα» παρ.2 περ.γ.

³⁷ Ν.2238/1994, «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 31 «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος.»

προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α` έως δ` προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

[Σημείωση: Το πρώτο εδάφιο της παρ.1 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.1 άρθρ.7 Ν.3091/2002,ΦΕΚ Α 330/24.12.2002.].

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι` αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α)

(β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσότερων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν

διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε.

γ)

δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές.)

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

.....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

3. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.»³⁸

³⁸Ν.2238/1994, «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 32 «Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος», όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία διεξαγωγής του ελέγχου.

Σχετικές διατάξεις με την διαδικασία του φορολογικού ελέγχου που αφορούν την συγκεκριμένη περίπτωση αναφέρονται παρακάτω:

Ισχύουσα νομοθεσία Ν. 4174/2013, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

«1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται:

α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.

β) Να ζητά από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες, τις ιδιωτικές επιχειρήσεις και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιοσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. Κατά την αληθή έννοια της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου υφίσταται υποχρέωση παροχής των ζητούμενων πληροφοριών από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή από πρόσωπο που έχει τις ίδιες ελεγκτικές αρμοδιότητες με αυτόν.

Η εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής δεν εμποδίζεται από την επίκληση, εκ μέρους οποιουδήποτε, του, κατά την ισχύουσα νομοθεσία απορρήτου των τραπεζικών καταθέσεων, το οποίο αίρεται ειδικώς προς διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου. Για την άρση του απορρήτου στην περίπτωση αυτή απαιτείται κοινή απόφαση του επιθεωρητή της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οι οποίοι είναι αρμόδιοι για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο.

.....

γ) Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητά από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. Αυτές οι πληροφορίες πρέπει να είναι έγγραφες.

δ) Να ενεργεί, είτε μόνος είτε μέσω υπαλλήλου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλου δημόσιου υπαλλήλου είτε μέσω άλλης αρχής, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, πρέπει να ενεργεί σύμφωνα με αυτές τις διατάξεις.

ε) Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματία δικής του αρμοδιότητας.

Ο έλεγχος του άλλου επιτηδευματία περιορίζεται στη διαδικασία διασταύρωσης στοιχείων που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης αυτών, με τα δεδομένα των βιβλίων και των στοιχείων του. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής οι νομοί Αττικής και Πειραιά θεωρούνται ως ένας νομός. Στην περίπτωση του ελέγχου αυτού δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 36 του π.δ.186/1992.»³⁹

«Άρθρο 1. Γενικά

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «ο Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού, βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά.

Άρθρο 2. Πεδίο εφαρμογής

1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

- α. Φόρο Εισοδήματος.
- β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

³²Ν.2238/1994, «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 66 «Φορολογικός έλεγχος.»

γ.

δ.

ε.

Άρθρο 23. Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Άρθρο 30. Προσδιορισμός φόρου

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το

περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,
- β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,
- γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και
- δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.

Άρθρο 34. Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από το φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Άρθρο 37 Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου

Ο τίτλος του άρθρου 37 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 46 παρ.8 Ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287/31.12.2013.

Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης[και κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου].

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει [τουλάχιστον] τις εξής πληροφορίες:

*** Οι πιο πάνω μέσα σε [] φράση και λέξη διαγράφηκαν με το άρθρο 46 παρ.9 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013.

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον

φορολογούμενο,

γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,

δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,

ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,

στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,

ζ) τον τόπο εξόφλησης του φόρου,

η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,

θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και

«ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα»

κ` «λοιπές πληροφορίες».

«Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου».

*** Η περίπτωση ι' αντικαταστάθηκε ως άνω και η περίπτωση κ' καθώς και το μέσα σε " " πιο πάνω εδάφιο προστέθηκαν με το άρθρο 46 παρ.10-11 Ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287/31.12.2013.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Άρθρο 55Α Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη

1. Εάν, με βάση την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής,

όπως ορίζεται στο άρθρο 66 υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως.

2. Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία. Το ποινικό δικαστήριο δύναται πάντως, σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υπόθεσης, να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου.

3. Η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσίδικια της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής

Άρθρο 63 Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου, συνοδευόμενη από σχετικά έγγραφα και τις απόψεις αυτής, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή, στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί.

3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%). Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του

φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση.

4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παράγραφο 3. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασής της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

5. Εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Στην περίπτωση των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι τις 28.2.2014 η προθεσμία του πρώτου εδαφίου επεκτείνεται σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες. Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης μπορεί, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί άλλους υπαλλήλους της ίδιας υπηρεσίας, να υπογράφουν, με εντολή του, αποφάσεις επί ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής.

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς

ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

7. Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.

9. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει τις αναγκαίες κανονιστικές πράξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου και ιδίως να καθορίζει τις λεπτομέρειες για τη λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεών της.

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος δια-κρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

2. Παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επί μέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου.

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία

χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:

α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το

φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.

Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδύσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

6. Για την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται ιδίως υπόψη το ύψος του ποσού που αποκρύφτηκε ή δεν αποδόθηκε και η διάρκεια της απόκρυψης ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης. Η μεταχείριση από τον δράστη ιδιαίτερων τεχνασμάτων συνιστά επιβαρυντική περίπτωση.

Άρθρο 68

1. Εάν συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος του παρόντος νόμου υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης ή από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως.

2. Η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής.

3. Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία. Το ποινικό δικαστήριο δύναται πάντως, σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υπόθεσης, να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου.

4. Αρμόδιο δικαστήριο είναι, κατά περίπτωση, το μονομελές ή το τριμελές πλημμελειοδικείο ή το μονομελές εφετείο κακουργημάτων της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση Δ.Ο.Υ.

5. Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγων ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων και για τις αξιώσεις του που απορρέουν από τα εγκλήματα του παρόντος νόμου. Η διάταξη του άρθρου 5 του Ν.Δ. 2711/1953 (Α'323) εφαρμόζεται και στην περίπτωση αυτή. Όταν η δίωξη ασκείται σε βαθμό πλημμελήματος, το Δημόσιο μπορεί να εκπροσωπείται και από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή τον οριζόμενο από αυτόν υπάλληλο.

6. Στις δίκες που αφορούν εγκλήματα των διατάξεων του παρόντος νόμου, η εμφάνιση του μάρτυρα στο ακροατήριο δεν είναι υποχρεωτική, εφόσον έχει λάβει χώρα έγγραφη ενημέρωση του αρμόδιου εισαγγελέα ή του δικαστηρίου εκ μέρους της Αρχής που διενήργησε τον έλεγχο σχετικά με την υπόθεση, εκτός εάν το δικαστήριο αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν αιτήματος του κατηγορουμένου κρίνει ότι πρέπει να κληθεί μάρτυρας, για να καταθέσει για ουσιώδη για την έκβαση της δίκης ζητήματα που δεν μπορούν να προκύψουν από τα έγγραφα της υπόθεσης.

Άρθρο 72

Μεταβατικές διατάξεις

1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.

2. ...

3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην

περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

4. Κοινοποιήσεις κατά το άρθρο 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, διενεργούνται και για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος αυτού.

5....

11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπύπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την

απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Ισχύουσες διατάξεις Ν. 2523/1997.

Άρθρο 1

1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Άρθρο 2

1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.

2. Όταν εκδοθεί απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ενεργείται, με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτό από την πρωτόδικη απόφαση, νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου με χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου την επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Η αυτή διαδικασία ακολουθείται και με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εφετειακή απόφαση ή την απόφαση του Σ.τ.Ε. ή την απόφαση, που εκδίδεται μετά από αναίρεση.

Κατά τη διενέργεια της νέας εκκαθάρισης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια, δεν υπολογίζεται πρόσθετος φόρος επί του ποσού του οφειλόμενου κύριου φόρου που τυχόν έχει ήδη βεβαιωθεί λόγω άσκησης της προσφυγής ή εκτέλεσης προηγούμενης δικαστικής απόφασης, για το διάστημα από της ημερομηνίας βεβαίωσης μέχρι της διενέργειας της νέας εκκαθάρισης, εκτός αν κατά τις κείμενες διατάξεις έχει εκδοθεί διαταγή αναστολής εκτέλεσης της πράξης

βάσει τη οποίας έγινε η βεβαίωση, με αποτέλεσμα τη μη επιβολή ταμειακών προσαυξήσεων εκ του λόγου αυτού, για όσο χρόνο διαρκεί η αναστολή.

3. Όταν δεν υποβληθεί φορολογική δήλωση χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη ημέρα της ημερομηνίας κατά την οποία έληξε για το φορολογούμενο η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της δήλωσής του. Όταν δεν υποβληθεί ή υποβληθεί ανακριβής περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., χρόνος αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης.

Κατά τον τακτικό έλεγχο σε μια διαχειριστική περίοδο από τον οποίο προκύπτει διαφορά φόρου που δεν μπορεί να ενταχθεί σε συγκεκριμένη περιοδική δήλωση, ο χρόνος αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου μη υποβολής ή ανακριβώς είναι η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Χρόνος αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1 είναι η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η επιστροφή του φόρου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

*Οι προσαυξήσεις δεν μπορούν να υπερβούν το 120%, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 4 του Ν.2523/97 όπως ισχύει με τις διατάξεις του Ν.3943/2011 άρθρο 16 παρ.1.

Έκτο μέρος της έκθεσης.

Στη μέρος αυτό καταγράφονται οι γενικές, οι ειδικές και οι πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις των άρθρων 2, 3 και 4 της Α.Υ.Ο 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.2005. Επίσης, καταγράφονται λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου που μπορεί να οδηγήσουν στον εντοπισμό φοροδιαφυγής. Τέλος γίνεται αναφορά στο σύνολο των βεβαιωμένων οφειλών του φορολογούμενου κατα την ημερομηνία διενέργειας του ελέγχου.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟΥ 2 ΠΟΛ.1037/05.

1. Επαληθεύσεις βάσει Στοιχείων Επιτηδευματία.

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

Από τον ελεγχόμενο τηρήθηκαν όλα τα βιβλία και τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992. Ο ελεγχόμενος τήρησε τα βιβλία του χειρόγραφα.

1.1. Έλεγχος τήρησης βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ.

Από τον έλεγχο του τηρημένου βιβλίου εσόδων - εξόδων δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις στην ελεγχόμενη χρήση.

1.2. Έλεγχος τήρησης στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ.

Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων σε συγκεκριμένες καταγεγραμμένες περιπτώσεις.

Ο ελεγχόμενος έλαβε στη χρήση 2007 από την επιχείρηση "ΑΛΦΑ" εννέα καταγεγραμμένα φορολογικά στοιχεία την αξία των οποίων εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα του ως δαπάνες, συνολικής αξίας € 10.000,00.

Από τον έλεγχο των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων τόσο στα βιβλία του ελεγχόμενου όσο και στα βιβλία της επιχείρησης " ΑΛΦΑ" και την αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών και στοιχείων, όπως σύνηθες ύψος αμοιβής ανά είδος παρεχόμενης υπηρεσίας, διαπιστώθηκε ανακριβή έκδοση παραστατικών σε συνολικά εξήντα (80) περιπτώσεις πελατών για τις οποίες πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές και από την "ΑΛΦΑ", χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί το ύψος της αποκρυβείσας αξίας.

1.3. Επαλήθευση ύψους Ακαθαρίστων Εσόδων.

1.3.1. Επαλήθευση ορθής καταχώρησης εσόδων.

Έγινε επαλήθευση της ορθής καταχώρισης των φορολογικών στοιχείων εσόδων στο βιβλίο εσόδων - εξόδων στο σύνολο της χρήσης 2007 και δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.

1.3.2. Επαλήθευση έκδοσης στοιχείων εσόδων με βάση τα δελτία αποστολής.

Δεν έγινε η εν λόγω επαλήθευση καθώς ο ελεγχόμενος έχει αποκλειστικά ως αντικείμενο δραστηριότητας την παροχή υπηρεσιών.

1.3.3 Επαλήθευση επιστροφών – εκπτώσεων.

Δεν έγινε η εν λόγω επαλήθευση καθώς ο ελεγχόμενος έχει αποκλειστικά ως αντικείμενο δραστηριότητας την παροχή υπηρεσιών.

1.3.4 Επαλήθευση έκδοσης στοιχείων εσόδων από πρόσθετα βιβλία.

Έγινε η εν λόγω επαλήθευση για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα εντός της χρήσης 2007 και δεν διαπιστώθηκε κάποια παράβαση.

1.3.5 Επαλήθευση αθροίσεων εσόδων.

Έγινε η εν λόγω επαλήθευση εσόδων στο σύνολο της χρήσης 2007 και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.

1.4. Επαλήθευση ύψους Αγορών.

Δεν έγινε η εν λόγω επαλήθευση καθώς ο ελεγχόμενος έχει αποκλειστικά ως αντικείμενο δραστηριότητας την παροχή υπηρεσιών.

1.5 Έλεγχος παραγωγικών επενδύσεων και αφορολόγητων κρατήσεων αναπτυξιακών νόμων.

Ο ελεγχόμενος κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο δεν έκανε χρήση διατάξεων αναπτυξιακών νόμων, όπως προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε και τα αντίστοιχα αναλυτικά στοιχεία του Ε3.

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

Από τον έλεγχο δεν διαπιστώθηκαν περιπτώσεις υπερτιμολογήσεων ή υποτιμολογήσεων.

1.7 Επαληθεύσεις βάσει Υπηρεσιακών Στοιχείων.

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

Για την ελεγχόμενη χρήση υπάρχουν διαπιστωμένες παραβάσεις ως κάτωθι:

Πίνακας 2 : Καταλογισμός προστίμου βάση διαπιστωμένων παραβάσεων για το έτος 2007.

ΑΡ. Α.Ε.Π	ΗΜ/ΝΙΑ Α.Ε.Π	Δ.Ο.Υ	ΧΡΗΣΗ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
111	01/03/2015	0000	2007	Μη έκδοση στοιχείων από τηρούντες Β' ή Γ κατηγορίας βιβλίων με άγνωστο πλήθος συναλλαγών ύψους 423.900,00€.	12.000,00 €

Πλην της ανωτέρω έκθεσης και παράβασης, δεν υφίστανται άλλες διαπιστωμένες παραβάσεις Κ.Β.Σ., ούτε και πληροφοριακά δελτία προς αξιοποίηση που αφορούν την ελεγχόμενη Επιχείρηση, όπως προέκυψε από το αρχείο της φορολογικής που διενήργησε τον έλεγχο, αλλά και από αλληλογραφία με άλλες φορολογικές αρχές.

1.7.2 Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία.

Δεν υφίστανται στοιχεία ελεγκτικών επαληθεύσεων, διασταυρώσεων, δελτίων πληροφοριών ή καταστάσεων της Γ.Γ.Π.Σ. ή λοιπά στοιχεία από Οργανισμούς, Τράπεζες, Συνεταιριστικές Οργανώσεις και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.

1.8 Έλεγχος Έκδοσης Πλαστών ή Εικονικών ή Λήψης Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων.

1.8.1 Αξιοποίηση υφιστάμενων πληροφοριών.

1.8.1.1 Αξιοποίηση Δελτίων Πληροφοριών.

Δεν υφίστανται δελτία πληροφοριών, για έκδοση από την ελεγχόμενη επιχείρηση πλαστών ή/και εικονικών ή/και για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή/και νόθευσης τέτοιων στοιχείων.

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

Από τον έλεγχο και τη διασταύρωση δεδομένων των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. που υποβλήθηκαν δεν διαπιστώθηκαν ουσιώδεις διαφορές με τις αντίστοιχες δηλώσεις των αντισυμβαλλόμενων πελατών -προμηθευτών του ελεγχόμενου.

1.8.1.3 Αξιοποίηση Φορολογικών Στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

Από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερα αυτών με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευσή τους, δεν διαπιστώθηκαν περιπτώσεις έκδοσης πλαστών ή/και εικονικών στοιχείων ή/και νόθευσης φορολογικών στοιχείων ή/και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

1.8.2 Διασταυρώσεις – Δειγματοληπτικοί έλεγχοι.

1.8.2.1 Έλεγχος του τρόπου διακίνησης των αγαθών.

Δεν έγινε η εν λόγω επαλήθευση λόγω του αντικειμένου δραστηριότητας του ελεγχόμενου.

1.8.4 Αξιοποίηση στοιχείων ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Ο ελεγχόμενος δε διενήργησε ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

1.8.5 Διασταυρωτικές επαληθεύσεις.

Πραγματοποιήθηκε δειγματοληπτικά διασταυρωτική επαλήθευση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων με τα αντίστοιχα στελέχη των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων και συγκεκριμένα της επιχείρησης "ΑΛΦΑ" . Η ανωτέρω επιχείρηση προσκόμισε αντίγραφα των παραστατικών που εξέδωσε προς τον ελεγχόμενο στη χρήση 2007 και συγκεκριμένα δέκα (10) ΤΠΥ συνολικής καθαρής αξίας € 25.000,00. Από τον έλεγχο δεν διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των πρωτότυπων που έλαβε ο ελεγχόμενος και των στελεχών που προσκομίστηκαν από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση.

2. ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟΥ 3 ΠΟΛ.1037/05.

2.1 Έλεγχος της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Έγινε η εν λόγω επαλήθευση και διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα του τηρημένου βιβλίου εσόδων - εξόδων μεταφέρθηκαν ορθά στο έντυπο Ε3 της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

2.2 Έλεγχος προσδιορισμού καθαρών κερδών.

Τα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης χρήσης υπολογίστηκαν ορθά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 ν 2238/94 με βάση τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων - εξόδων, όπως αυτά μεταφέρθηκαν στο έντυπο Ε3.

2.2.3 Έλεγχος αθροίσεων εσόδων στους ελεύθερους επαγγελματίες.

Έγινε έλεγχος των αθροίσεων σε όλη τη χρήση 2007 και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.

2.3 Έλεγχος δαπανών.

Έγινε έλεγχος όλων των δαπανών της χρήσης και όσες δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 Ν2238/94, προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές:

Πίνακας 3: Λογιστικές διαφορές ελέγχου για την χρήση 2007.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Διάφορα έξοδα	700,00	3.000,00	2.300,00
Λοιπές λογιστικές διαφορές (πλην αποκρυβέντων)			
Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου	700,00	3.000,00	2.300,00

Οι λογιστικές διαφορές προέκυψαν από 2 βασικές κατηγορίες:

α) Αναμόρφωση δαπανών κινητής τηλεφωνίας σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ 1ψ του Ν2238/94 συνολικού ποσού διαφοράς € 700,00.

β) Μη αναμόρφωση δαπανών συντήρησης ΕΙΧ σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ 1β του Ν2238/94 συνολικού ποσού διαφοράς € 2.300,00 . Σημειώνεται πως στις ανωτέρω δαπάνες περιλαμβάνεται ποσό 300,00 € που αφορά την αγορά δερμάτινου σαλονιού από τον ελεγχόμενο για το αυτοκίνητο του η οποία απορρίπτεται εξολοκλήρου, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ 1β Ν2238/94 εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης οι δαπάνες συντήρησης και κυκλοφορίας ΕΙΧ και όχι οι δαπάνες βελτίωσης.

Σημειώνεται ότι ο ελεγχόμενος προχώρησε ορθώς σε αναμόρφωση των δαπανών κινητής τηλεφωνίας όπως προκύπτει από το υποβληθέν έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ.έτους 2008.

3. ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ.

Με το έγγραφο μας με αρ. πρωτ. 1111/2015 ζητήσαμε από την εταιρεία «ΑΛΦΑ» αντίγραφο της μερίδας του ελεγχόμενου από το βιβλίο που τηρεί η εταιρεία για τη χρήση 2007. Από τον δειγματοληπτικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην μερίδα που μας απέστειλε η εταιρεία δεν διαπιστώθηκαν περιπτώσεις ασθενών του ελεγχόμενου για τις οποίες δεν εκδόθηκε παραστατικό εσόδου.

Στα πλαίσια αξιοποίησης του πληροφοριακού δελτίου που έλαβε η φορολογική αρχή, πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης, από τον οποίο δεν διαπιστώθηκε παράβαση.

Ωστόσο από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των πέντε προηγούμενων χρήσεων – χρήσεις από 2003 έως 2007 – παρατηρήθηκε ότι δηλώθηκαν σημαντικά ποσά στον κωδικό 659 του εντύπου της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, που περιλαμβάνει εισοδήματα που απαλλάσσονται από τον φόρο και φορολογούνται με ειδικό τρόπο. Προκειμένου να διαπιστωθεί η πηγή προελεύσεως των εν λόγω ποσών – πόθεν έσχες – κρίθηκε σκόπιμο να γίνει άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου επιτηδευματία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παρ.3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010.

Από τις απαντήσεις των τραπεζών προέκυψε ότι για το υπό έρευνα χρονικό διάστημα ο ελεγχόμενος τηρούσε λογαριασμούς σε τρεις διαφορετικές τράπεζες, οπότε και ο έλεγχος επικεντρώθηκε στις κινήσεις του λογαριασμού που συγκέντρωνε το 90% των συνολικών πρωτογενών καταθέσεων.

Μεθοδολογία ελέγχου.

Για τον έμμεσο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος των τραπεζικών καταθέσεων, η οποία αρχικά αναφέρθηκε στο άρθρο 67B του Ν.2238/94 όπως προστέθηκε με το άρθρο 4 παρ.14 του ν. 4038/2012.⁴⁰ Στη συνέχεια οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου αναφέρονται στον νέο Κ.Φ.Δ. Ν.4174/13 και συγκεκριμένα στο άρθρο 27.⁴¹

Αντικείμενο της τεχνικής αυτής είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης παρακολουθώντας την κίνηση των διαθέσιμων κεφαλαίων του φορολογούμενου είτε με την χρήση του χρηματοπιστωτικού συστήματος (τράπεζες, χρηματιστήριο κλπ), είτε με την ανάλωση σε αγορές περιουσιακών στοιχείων μεγάλης αξίας (π.χ. ακίνητα αυτοκίνητα, σκάφη κλπ) που πραγματοποιούνται εκτός του χρηματοπιστωτικού συστήματος (χρήση μετρητών), καθώς και σε δαπάνες πολυτελούς διαβίωσης.

⁴⁰ ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων».

⁴¹ ΠΟΛ.1050/17.2.2014 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογούμενων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού».

Η τεχνική αυτή έχει ως σκοπό τον εντοπισμό των πρωτογενών (καθαρών) καταθέσεων με την μορφή α) μετρητών, β) επιταγών, γ) εμβασμάτων και δ) μεταφορών χρηματικών ποσών από λογαριασμούς τρίτων. Εξαιρούνται εκείνα τα ποσά που δεν συνιστούν φορολογητέο εισόδημα (μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα), όπως : 1) εκταμιεύσεις δανείων, 2) πιστωτικοί τόκοι, 3) έσοδα χρηματοοικονομικών προϊόντων (μερίσματα, αποδόσεις επενδύσεων), 4) πωλήσεις χρηματοοικονομικών προϊόντων (μετοχές, αμοιβαία κεφάλαια, ομόλογα, γeros), 5) μεταφορές από άλλους λογαριασμούς του ελεγχόμενου και 6) συμψηφιστικές πράξεις (αντιλογισμοί, πάγιες εντολές πληρωμής καρτών, δανείων, λογαριασμών ΔΕΚΟ, φόρων κλπ).

Για τον προσδιορισμό του πραγματικού εισοδήματος γίνονται οι εξής λογικές παραδοχές :

1) Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ο χρόνος διενέργειας ή διαπίστωσης ενέργειας έκαστης συναλλαγής (κατάθεσης).

2) Το σύνολο των δηλωθέντων εισοδημάτων έχει διέλθει από τους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς.

3) Στην περίπτωση κοινού (διαζευκτικού) λογαριασμού λαμβάνονται υπόψη οι κάτωθι παράμετροι :

Η σειρά των δικαιούχων του λογαριασμού (πχ πρώτος δικαιούχος ο ελεγχόμενος).

Ο τόπος τήρησης του τραπεζικού λογαριασμού.

Ποιοι είναι οι λοιποί δικαιούχοι και αν η φορολογική τους εικόνα δικαιολογεί τις πραγματοποιούμενες συναλλαγές στο λογαριασμό.

Ποιος ενεργεί τις καταθέσεις, σε ποιο κατάσταση διενεργούνται (π.χ. πλησίον της διεύθυνσης της οικίας ή της εργασίας) και με ποια συχνότητα.

Ειδικότερα τα χρηματοοικονομικά προϊόντα που αποτελούν αντικείμενο επεξεργασίας είναι :

α) οι λογαριασμοί ταμειευτηρίου, όψεως, προθεσμίας, αλληλόχρεοι, β) τα δάνεια, γ) οι πιστωτικές κάρτες, δ) τα χρηματιστηριακά προϊόντα (μετοχές, ομόλογα, γeros κλπ), ε) τα ασφαλιστικά προϊόντα και στ) οι θυρίδες.

Στο υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές περιουσιακών στοιχείων μεγάλης αξίας (π.χ. ακίνητα αυτοκίνητα, σκάφη κλπ) που πραγματοποιούνται εκτός του χρηματοπιστωτικού συστήματος, δαπάνες πολυτελούς διαβίωσης και λοιπές σημαντικές δαπάνες με μετρητά.

Τα προσδιορισθέντα με την τεχνική αυτή εισοδήματα συγκρίνονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα και σε περίπτωση που η προκύπτουσα διαφορά είναι θετική, τότε αυτή θεωρείται μη δηλωθείσα (αποκρυβείσα) φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Πίνακας 4: Εισόδημα που προκύπτει με τη μέθοδο των τραπεζικών καταθέσεων για τα έτη 2003-2007.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΚΥΨΕ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕΘΟΔΟ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ		
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ
2004	2003	500.000,00
2005	2004	550.000,00
2006	2005	660.000,00
2007	2006	640.000,00
2008	2007	610.000,00
	ΣΥΝΟΛΑ	2.960.000,00

Περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες- επαληθεύσεις.

Στην συνέχεια ο έλεγχος υπολόγισε τα δηλωθέντα εισοδήματα από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, στα οποία συμπεριέλαβε:

- α) Τα ακαθάριστα έσοδα της άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματος μειωμένα κατά το ποσό της παρακράτησης φόρου 20%.
- β) Τα εισοδήματα από όλες τις άλλες πηγές εισοδημάτων και
- γ) Τα χρηματικά ποσά προερχόμενα από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων (πώληση ακινήτου)

Στο προσδιορισμό των δηλωθέντων εισοδημάτων δεν λήφθηκαν υπόψη : α) τα εισοδήματα από δωρεάν παραχώρηση ακινήτων, καθόσον αυτά δεν συνιστούν πραγματικά ποσά είσπραξης και β) τα ποσά που απαλλάσσονται από τον φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων, ομολόγων, μερισμάτων, πρόσοδοι χρηματιστηριακών συναλλαγών κλπ.) καθόσον αυτά δεν συνιστούν πρωτογενείς καταθέσεις.

Τα δηλωθέντα εισοδήματα, όπως προσδιορίστηκαν ανωτέρω απεικονίζονται στον πίνακα που ακολουθεί :

Πίνακας 5: Προσδιορισμός διαθέσιμων δηλωθέντων εισοδημάτων για τα έτη 2003 -2007.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ		
		ΑΚΑΘ.ΕΣ. ΕΛΕΥΘ.ΕΠΑΓ (Α)	ΠΑΡΑΚ. ΦΟΡΟΥ ΕΛΕΥΘ. ΕΠΑΓΓ. (Β)	ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ (Α)-(Β)
2004	2003	100.000,00	-6.000,00	94.000,00
2005	2004	110.000,00	-6.100,00	103.900,00
2006	2005	120.000,00	-8.500,00	111.500,00
2007	2006	190.000,00	-7.600,00	182.400,00
2008	2007	195.000,00	-8.900,00	186.100,00
ΣΥΝΟΛΑ		715.000,00	-37.100,00	677.900,00

Από την σύγκριση των υπολογισθέντων από τον έλεγχο εισοδημάτων και των δηλωθέντων ο έλεγχος της Φορολογικής Αρχής διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη την οποία θεώρησε ως μη δηλωθέν εισόδημα από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, χωρίς να έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδου του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Η ανωτέρω προσδιορισθείσα διαφορά, η οποία συνιστά προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου αποτυπώθηκε στον κατωτέρω πίνακα.

Πίνακας 6: Προσδιορισμός αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας.

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ				
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕ ΕΛΕΓΧΟΣ (Α)	ΤΕΛΙΚΑ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ (Β)	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ
2004	2003	500.000,00	94.000,00	406.000,00
2005	2004	550.000,00	103.900,00	446.100,00
2006	2005	660.000,00	111.500,00	548.500,00
2007	2006	640.000,00	182.400,00	457.600,00
2008	2007	610.000,00	186.100,00	423.900,00
ΣΥΝΟΛΑ		2.960.000,00	677.900,00	2.282.100,00

Βάσει των ανωτέρω ο έλεγχος της Φορολογικής Αρχής διαπίστωσε την μη έκδοση των προβλεπόμενων φορολογικών στοιχείων, για παρεχόμενες υπηρεσίες, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείας αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 13§§§1,2,3 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), η οποία επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5§§§1,2,10α, 9§§§1,2,6 του ν.2523/97. Το ύψος της αποκρυβείας αξίας για κάθε έτος αντιστοιχεί στην αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που παρατίθεται στον πίνακα 6.

Για τις παραπάνω διαπιστωθείσες παραβάσεις εκδόθηκε Υ.Σ.Ε. και κλήση προς ακρόαση, η οποία και επιδόθηκε στον ελεγχόμενο, σύμφωνα με την οποία καλούνταν ο ελεγχόμενος εντός δέκα (10) ημερών να υποβάλλει εγγράφως στον έλεγχο της Φορολογικής Αρχής τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

4.ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου σχετίζονται με το αντικείμενο δραστηριότητας και τα ακαθάριστα έσοδα αναφέροντας συμπεράσματα σχετικά με:

Τις κατηγορίες εσόδων όπως προκύπτουν από τις καταχωρήσεις στο βιβλίο εσόδων – εξόδων.

Η συχνότητα της κάθε κατηγορίας εσόδων.

Η σύνθητης αμοιβή ανά κατηγορία εσόδων.

Η ενδεχόμενη απόκλιση στο ύψος των αμοιβών και για την ίδια παροχή υπηρεσίας.

Η δωρεάν παροχή υπηρεσιών.

Οι παραπάνω διαπιστώσεις δημιουργούν την συναλλακτική εικόνα του φορολογούμενου και καταλήγουν σε ενδεχόμενες περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

5. ΕΛΕΓΧΟΣ ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΩΝ Ή ΚΑΙ ΛΗΞΙΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΟΦΕΙΛΩΝ.

Σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα της υπηρεσίας κατά τη σύνταξη της παρούσας δεν υφίστανται ληξιπρόθεσμες και μη ληξιπρόθεσμες οφειλές.

Έβδομο μέρος της έκθεσης.

Στο έβδομο μέρος της έκθεσης καταγράφεται το συμπέρασμα σε σχέση με το κύρος των βιβλίων.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη :

Α) τη διαπιστωθείσα παράβαση για την ελεγχόμενη χρήση 2007 :

Μη έκδοση Α.Π.Υ ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδου, για παρεχόμενες υπηρεσίες, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 423.900,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 13§§§1,2,3 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), η οποία επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5§§§1,2,10α, 9§§§1,2,6 του ν. 2523/97.

Β) τις διαπιστώσεις της παραγράφου 1.1.2 από τις οποίες προκύπτει ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου για παρεχόμενες υπηρεσίες σε συνολικά εξήντα (80) περιπτώσεις κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.7 περ.β2 του Π.Δ.186/92.

Γ) τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) το οποίο αναφέρεται στο Κύρος των Βιβλίων & Στοιχείων και σύμφωνα με το οποίο τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά :

-δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

Οι πράξεις ή οι παραλήψεις της παραγράφου αυτής ,για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων ,πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.

Δ) τις διατάξεις του άρθρου 30 § 7 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σύμφωνα με το οποίο δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό 3% και για αξία μικρότερη ή ίση των 30.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 1.500.000 ευρώ.

β) Ποσοστό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των 200.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα άνω των 1.500.000 ευρώ.⁴²

Ε) Τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, την αποκρυσταλλισμένη αξία η οποία διαπιστώθηκε από την φορολογική αρχή και το ποσοστό της αποκρυσταλλισμένης αξίας επί των ακαθάριστων εσόδων του ελεγχόμενου, όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

⁴² Τα ανωτέρω όρια τέθηκαν με το ν.3522/2006, άρθρο 13παρ.8 που ισχύει από 22-12-2006 αλλά εφαρμόζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 30 Π.Δ 186/92, και για τις ανέλεγκτες υποθέσεις προηγούμενων χρήσεων.

Πίνακας 7: Κριτήρια κρίσης των βιβλίων.

ΧΡΗΣΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΞΙΑΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ 3% και για αξία μικρότερη ή ίση των 30.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 1.500.000 ευρώ.
2007	195.000,00	423.900,00	217,38%	Ποσοστό μεγαλύτερο του 3% και αξία άνω των € 30.000.

Και επειδή η συνολική αποκρυβείσα αξία που διαπιστώθηκε, υπερβαίνει το ποσοστό 3% των ακαθάριστων εσόδων & το ποσό των € 30.000,00 όπως ορίζεται στην § 7 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ο έλεγχος κρίνει για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ανακριβή και προσδιορίζει τα αποτελέσματα περιόδων εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 ν.2238/94.

Κατόπιν όλων αυτών τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 2007 έχουν όπως αναφέρεται στο επόμενο μέρος της έκθεσης που αφορά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Όγδοο μέρος της έκθεσης.

Προσδιορισμών αποτελεσμάτων.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

α) τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4, 7, 8 και 9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το Ν. 3052/2002,

β) τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) παρ.2 περιπτ. Γ ,

γ) τις διατάξεις των άρθρων 4, 31, 32, και 48 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.),

δ) τον Συντελεστή Αμοιβών Ελευθερίων Επαγγελματιών σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού που αντιστοιχεί τη δραστηριότητα του ελεγχόμενου:

50 %.

Προσδιορίζει τα αποτελέσματα για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2007-31/12/2007) ως εξής :

Τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου της πιο πάνω διαχειριστικής περιόδου προσδιορίζονται εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 προσθέτοντας στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα τα αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ως ακολούθως:

Πίνακας 8: Εξωλογιστικός προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων για την χρήση 2007.

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	€
1. Από Ιδιωτική Πελατεία	155.000,00
2. Από Επιτηδευματίες	40.000,00
3. Πλέον αποκρυμμένα ακαθάριστα έσοδα	423.900,00
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	618.900,00
Προσαύξηση 8% Ακαθαρίστων Εσόδων ⁴³	49.512,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου)	668.412,00

Επειδή για τη διαχειριστική αυτή περίοδο ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή, προσδιορίζει τα καθαρά κέρδη λογιστικά και εξωλογιστικά ως ακολούθως:

1. Λογιστικός προσδιορισμός.

Από τον λογιστικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο προκύπτουν καθαρά κέρδη ως κατωτέρω:

Πίνακας 9: Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών χρήσης 2007.

Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης	108.000,00
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	700,00
Πλέον επιπλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	2.300,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου (αποκρυβείσα αξία)	423.900,00
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού προσδιορισμού	534.900,00
Σ.Κ.Κ ([(Λογιστικά καθαρά κέρδη / (ακαθάριστα έσοδα βιβλίων + αποκρυμμένα έσοδα)] X 100 = 534.900,00 / 618.900,00 X 100 = 86,43 %.	86,43%

⁴³ Σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.2 περ.γ Ν.2238/1994

2 . Εξωλογιστικός προσδιορισμός.

Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν πιο πάνω ο έλεγχος προβαίνει στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εξωλογιστικά εφαρμόζοντας στα πιο πάνω προσδιορισθέντα από τον έλεγχο ακαθάριστα έσοδα τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ., προσαυξημένο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ.2 του άρθρου 32 ν. 2238/94 ή τον πιο πάνω λογιστικό συντελεστή εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος από το Μ.Σ.Κ.Κ., ο οποίος όμως δεν μπορεί να είναι διπλάσιος από τον οικείο συντελεστή του πίνακα.

Ο Μ.Σ.Κ.Κ. προσαυξημένος έχει ως εξής:

Σ.Κ.Κ : 50%

Ποσοστό προσαύξησης : 40%⁴⁴

Προσαυξημένος συντελεστής = 50% (50X40%) = 70%

Συντελεστής λογιστικού προσδιορισμού = 86,43%

Συνεπώς εφαρμόζουμε τον συντελεστή που προκύπτει από τον λογιστικό προσδιορισμό.

Πίνακας 10: Εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών χρήσης 2007.

Ακαθάριστα έσοδα X Σ.Κ.Κ. =	Καθαρά κέρδη
668.412,00 X 86,43 %	577.708,49
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ εξωλογιστικού προσδιορισμού	577.708,49

Επειδή τα προσδιοριζόμενα λογιστικά καθαρά κέρδη υπολείπονται των εξωλογιστικών κερδών, λαμβάνονται αυτά του εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Σύμφωνα με το άρθρο 32&2 Ν2238/94 ⁴⁵σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 75%, δηλαδή: 668.412,00 X 75 %= € 501.309,00.

⁴⁴ Άρθρο 32 του Ν.2238/1994 παρ..... Αρχική μορφή άρθρου πριν την ψήφιση του 4141/2013, διότι η ελεγχθείσα χρήση είναι το 2007. Το άρθρο 32 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν. 4110/2013, ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου και ο συντελεστής προσαύξησης έγινε 50%.

⁴⁵ Ο περιορισμός του 75% καταργήθηκε με τον ,.....

Συνεπώς τα τελικά καθαρά κέρδη ελέγχου διαχειριστικής περιόδου 01/01/07 έως 31/12/07 προσδιορίζονται σε € 501.309,00.

Συνοπτική απεικόνιση λογιστικού και εξωλογιστικού προσδιορισμού καθαρών κερδών βάσει ελέγχου και τελικά φορολογητέα κέρδη βάσει ελέγχου.

A) Λογιστικός προσδιορισμός

Πίνακας 11: Συνοπτική απεικόνιση δεδομένων για τον προσδιορισμό του συντελεστή καθαρού κέρδους

Διαχειριστική χρήση	01/01-31/12/2007
Κέρδη χρήσης	108.000,00
Πλέον: λογιστικές διαφορές δήλωσης	700,00
Πλέον: λογιστικές διαφορές ελέγχου	426.200,00
Λογιστικά κέρδη βάσει ελέγχου	534.900,00
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	618.900,00
Συντελεστής καθαρού κέρδους	86,43%

B) Εξωλογιστικός προσδιορισμός

Πίνακας 12: Συνοπτική απεικόνιση δεδομένων για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών.

Διαχειριστική χρήση	1/1-31/12/2007
Συντελεστής που προέκυψε στο λογιστικό προσδιορισμό	86,43%
Μ.Σ.Κ.Κέρδους	50%
Προσαύξηση Μ.Σ.Κ.Κέρδους	40%
Προσαυξημένος Μ.Σ.Κ.Κέρδους	70%
Διπλάσιος Σ.Κ.Κ. Πίνακα	100%
Τελικός Σ.Κ.Κ. εξωλογιστικού προσδιορισμού	86,43%
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	618.900,00
Πλέον: προσαύξηση λόγω ανακρίβειας 8%	49.512,00
Τελικά ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	668.412,00
Καθαρά κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού	577.708,49

Γ) Πίνακας 13: Υπολογισμός ορίων του τελευταίου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν.2238/1994.

Χρήσεις	2007
75% ακαθ. εσόδων χρήσης	501.309,00

Δ) Προσδιορίζουμε τα τελικά φορολογητέα κέρδη βάσει ελέγχου.

Πίνακας 14 : Τελικά φορολογητέα καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου

Οικον. Έτος	2008
Λογιστικά κέρδη βάσει ελέγχου	534.900,00
Καθαρά κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού	577.708,49
Όριο τελευταίου εδαφίου της παρ 2 άρθρου 32Ν2238/94	501.309,00
Τελικά φορολογητέα καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου	501.309,00

Σημείωση: Τελικά φορολογητέα καθ. κέρδη είναι τα μεγαλύτερα μεταξύ λογιστικού & εξωλογιστικού προσδιορισμού αφού ληφθεί υπόψη ο περιορισμός του τελευταίου εδαφίου της παρ 2 του άρθρου 32 Ν.2238/94.

Πίνακας 15: Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών βάσει ελέγχου.

ΟΙΚΟΝ.ΕΤΟΣ	2008
Χαρακτηρισμός βιβλίων	Ανακριβή
Ακαθάριστα Έσοδα βάσει δήλωσης	195.000,00
Ακαθάριστα Έσοδα βάσει ελέγχου	668.412,00
Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης	108.700,00
Καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου	501.309,00

Βάσει των παραπάνω διαπιστώσεων συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον ελεγχόμενο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 28 Ν.4174/2013.

5.2 Δεύτερη εκδοχή -- Ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης έλεγχου 10/06/2009. Μεθοδολογία και αποτελέσματα ελέγχου πριν την ψήφιση της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010.

Συντάσσεται έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», σε συνδυασμό με τις διατάξεις των ΠΟΛ 1037 & 1081/2005.

Το περιεχόμενο του πρώτου έως και του πέμπτου μέρους της έκθεσης είναι όμοιο με τα αντίστοιχα της προηγούμενης εκδοχής του έλεγχου.

Έκτο μέρος της έκθεσης

ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟΥ 2 ΠΟΛ.1037/05.

Οι γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις είναι όμοιες με αυτές της πρώτης εκδοχής του έλεγχου, εκτός από την περίπτωση.

1.7 Επαληθεύσεις βάσει Υπηρεσιακών Στοιχείων.

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

Για την ελεγχόμενη χρήση υπάρχουν διαπιστωμένες παραβάσεις ως κάτωθι:

Πίνακας 16 : Καταλογισμός προστίμου βάση διαπιστωμένων παραβάσεων για το έτος 2007 (β' εκδοχή).

ΑΡ. Α.Ε.Π	ΗΜ/ΝΙΑ Α.Ε.Π	Δ.Ο.Υ	ΧΡΗΣΗ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
111	01/03/2015	0000	2007	Μη έκδοση στοιχείων από τηρούντες Β' ή Γ κατηγορίας βιβλίων 80 συναλλαγών	2.930,00

Πλην της ανωτέρω έκθεσης και παράβασης, δεν υφίστανται άλλες διαπιστωμένες παραβάσεις Κ.Β.Σ., ούτε και πληροφοριακά δελτία προς αξιοποίηση που αφορούν την ελεγχόμενη Επιχείρηση, όπως προέκυψε από το αρχείο της

φορολογικής που διενήργησε τον έλεγχο, αλλά και από αλληλογραφία με άλλες φορολογικές αρχές.

2. ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟΥ 3 ΠΟΛ.1037/05.

Οι ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις είναι όμοιες με αυτές της προηγούμενης εκδοχής του έλεγχου.

3. ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ.

Με το έγγραφο μας με αρ. πρωτ. 1111/2015 ζητήσαμε από την εταιρεία «ΑΛΦΑ» αντίγραφο της μερίδας του ελεγχόμενου από το βιβλίο που τηρεί η εταιρεία για τη χρήση 2007. Από τον δειγματοληπτικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην μερίδα που μας απέστειλε η εταιρεία δεν διαπιστώθηκαν περιπτώσεις ασθενών του ελεγχόμενου για τις οποίες δεν εκδόθηκε παραστατικό εσόδου.

Στα πλαίσια αξιοποίησης του πληροφοριακού δελτίου που έλαβε η φορολογική αρχή, πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης, από τον οποίο δεν διαπιστώθηκε παράβαση.

4.ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι λοιπές ελεγκτικές επαληθεύσεις είναι όμοιες με αυτές της πρώτης εκδοχής του έλεγχου.

5. ΕΛΕΓΧΟΣ ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΩΝ Ή ΚΑΙ ΛΗΞΙΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΟΦΕΙΛΩΝ.

Σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα της υπηρεσίας κατά τη σύνταξη της παρούσας δεν υφίστανται ληξιπρόθεσμες και μη ληξιπρόθεσμες οφειλές.

Έβδομο μέρος της έκθεσης.

Στο έβδομο μέρος της έκθεσης καταγράφεται το συμπέρασμα σε σχέση με το κύρος των βιβλίων.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη :

1. τις διαπιστώσεις της παραγράφου 1.1.2 από τις οποίες προκύπτει ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου για παρεχόμενες υπηρεσίες σε

συνολικά εξήντα (80) περιπτώσεις κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.7 περ.β2 του Π.Δ.186/92.

2. τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) το οποίο αναφέρεται στο Κύρος των Βιβλίων & Στοιχείων και σύμφωνα με το οποίο τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά :

-δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

Οι πράξεις ή οι παραλήψεις της παραγράφου αυτής ,για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων ,πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν

3. τις διατάξεις του άρθρου 30 § 7 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σύμφωνα με το οποίο δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό 3% και για αξία μικρότερη ή ίση των 30.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 1.500.000 ευρώ.

β) Ποσοστό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των 200.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα άνω των 1.500.000 ευρώ.⁴⁶

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

⁴⁶ Τα ανωτέρω όρια τέθηκαν με το ν.3522/2006, άρθρο 13παρ.8 που ισχύει από 22-12-2006 αλλά εφαρμόζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 30 Π.Δ 186/92, και για τις ανέλεγκτες υποθέσεις προηγούμενων χρήσεων.

κρίνει για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ανακριβή και προσδιορίζει τα αποτελέσματα περιόδων εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 ν.2238/94.

Κατόπιν όλων αυτών τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 2007 έχουν όπως αναφέρεται στο επόμενο μέρος της έκθεσης που αφορά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Όγδοο μέρος της έκθεσης.

Προσδιορισμών αποτελεσμάτων.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

α) τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4, 7, 8 και 9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το Ν. 3052/2002,

β) τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) παρ.2 περιπτ. Γ ,

γ) τις διατάξεις των άρθρων 4, 31, 32, και 48 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.),

δ) τον Συντελεστή Αμοιβών Ελευθερίων Επαγγελματιών σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού που αντιστοιχεί τη δραστηριότητα του ελεγχόμενου: 50 %.

Προσδιορίζει τα αποτελέσματα για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2007-31/12/2007) ως εξής :

Τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου της πιο πάνω διαχειριστικής περιόδου προσδιορίζονται εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 προσθέτοντας στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα τα αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ως ακολούθως:

Πίνακας 17: Εξωλογιστικός προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων για την χρήση 2007 (β' εκδοχή).

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	€
1. Από Ιδιωτική Πελατεία	155.000,00
2. Από Επιτηδευματίες	40.000,00
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	195.000,00
Προσαύξηση 8% Ακαθαρίστων Εσόδων ⁴⁷	15.600,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου)	210.600,00

⁴⁷ Σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.2 περ.γ Ν.2238/1994

Επειδή για τη διαχειριστική αυτή περίοδο ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή, προσδιορίζει τα καθαρά κέρδη λογιστικά και εξωλογιστικά ως ακολούθως:

1. Λογιστικός προσδιορισμός

Από τον λογιστικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο προκύπτουν καθαρά κέρδη ως κατωτέρω:

Πίνακας 18: Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών χρήσης 2007 (β' έκδοχή).

Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης	108.000,00
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	700,00
Πλέον επιπλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	2.300,00
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ λογιστικού προσδιορισμού	111.000,00
Σ.Κ.Κ ([(Λογιστικά καθαρά κέρδη / (ακαθάριστα έσοδα βιβλίων + αποκρυμμένα έσοδα)] X 100 = (111.000,00 /195.000,00) X 100 = 56,92 %.	56,92 %

2. Εξωλογιστικός προσδιορισμός

Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν πιο πάνω ο έλεγχος προβαίνει στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εξωλογιστικά εφαρμόζοντας στα πιο πάνω προσδιορισθέντα από τον έλεγχο ακαθάριστα έσοδα τον προβλεπόμενο ΜΣΚΚ, προσαυξημένο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ.2 του άρθρου 32 ν. 2238/94 ή τον πιο πάνω λογιστικό συντελεστή εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος από το ΜΣΚΚ, ο οποίος όμως δεν μπορεί να είναι διπλάσιος από τον οικείο συντελεστή του πίνακα.

Ο Μ.Σ.Κ.Κ. προσαυξημένος έχει ως εξής:

Σ.Κ.Κ : 50%

Ποσοστό προσαύξησης : 40%⁴⁸

Προσαυξημένος συντελεστής = 50% (50X40%) = 70%

⁴⁸ Άρθρο 32 του Ν.2238/1994. Αρχική μορφή άρθρου πριν την ψήφιση του 4141/2013, διότι η ελεγχθείσα χρήση είναι το 2009. Το άρθρο 32 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν. 4110/2013, ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου και ο συντελεστής προσαύξησης έγινε 50%.

Συντελεστής λογιστικού προσδιορισμού = 56,92%

Συνεπώς εφαρμόζουμε τον συντελεστή που προκύπτει από την προσαύξηση του Σ.Κ.Κ.

Πίνακας 19: Εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών χρήσης 2007 (β' εκδοχή).

Ακαθάριστα έσοδα Χ Σ.Κ.Κ. =	Καθαρά κέρδη
210.600,00 Χ 70,00 %	147.420,00
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ εξωλογιστικού προσδιορισμού	147.420,00

Επειδή τα προσδιοριζόμενα λογιστικά καθαρά κέρδη υπολείπονται των εξωλογιστικών κερδών, λαμβάνονται αυτά του εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Συνεπώς τα τελικά καθαρά κέρδη ελέγχου διαχειριστικής περιόδου 01/01/07 έως 31/12/07 προσδιορίζονται σε € 147.420,00.

Συνοπτική απεικόνιση λογιστικού και εξωλογιστικού προσδιορισμού καθαρών κερδών βάσει ελέγχου και τελικά φορολογητέα κέρδη βάσει ελέγχου.

Πίνακας 20: Συνοπτική απεικόνιση δεδομένων για τον προσδιορισμό του συντελεστή καθαρού κέρδους (β' εκδοχή).

Διαχειριστική χρήση	01/01-31/12/2007
Κέρδη χρήσης	108.000,00
Πλέον: λογιστικές διαφορές δήλωσης	700,00
Πλέον: λογιστικές διαφορές ελέγχου	2.300,00
Λογιστικά κέρδη βάσει ελέγχου	111.000,00
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	195.000,00
Συντελεστής καθαρού κέρδους	56,92%

Β) Εξωλογιστικός προσδιορισμός

Πίνακας 21: Συνοπτική απεικόνιση δεδομένων για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών (β' εκδοχή).

Διαχειριστική χρήση	1/1-31/12/2007
Συντελεστής που προέκυψε στο λογιστικό προσδιορισμό	56,92%
Μ.Σ.Κ.Κέρδους	50%
Προσαύξηση Μ.Σ.Κ.Κέρδους	40%
Προσαυξημένος Μ.Σ.Κ.Κέρδους	70%
Διπλάσιος Σ.Κ.Κ. Πίνακα	100%
Τελικός Σ.Κ.Κ. εξωλογιστικού προσδιορισμού	70%
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	195.000,00
Πλέον: προσαύξηση λόγω ανακρίβειας 8%	15.600,00
Τελικά ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	210.600,00
Καθαρά κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού	147.420,00

Γ) Προσδιορίζουμε τα τελικά φορολογητέα κέρδη βάσει ελέγχου.

Πίνακας 22 : Τελικά φορολογητέα καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου (β' εκδοχή).

Οικον. Έτος	2008
Λογιστικά κέρδη βάσει ελέγχου	111.000,00
Καθαρά κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού	147.420,00
Τελικά φορολογητέα καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου	147.420,00

Σημείωση: Τελικά φορολογητέα καθ. κέρδη είναι τα μεγαλύτερα μεταξύ λογιστικού & εξωλογιστικού προσδιορισμού αφού ληφθεί υπόψη ο περιορισμός του τελευταίου εδαφίου της παρ 2 του άρθρου 32 Ν2238/94, που στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται θέμα διότι ο συντελεστής προσδιορισμού των κερδών είναι μικρότερος από 75%.

Πίνακας 23: Ανακεφαλαιωτικός πίνακας ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών βάσει ελέγχου (β' εκδοχή).

ΟΙΚΟΝ.ΕΤΟΣ	2008
Χαρακτηρισμός βιβλίων	Ανακριβή
Ακαθάριστα Έσοδα βάσει δήλωσης	195.000,00
Ακαθάριστα Έσοδα βάσει ελέγχου	210.600,00
Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης	108.700,00
Καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου	147.420,00

Βάσει των παραπάνω διαπιστώσεων συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον ελεγχόμενο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4174/2013.

5.3 Συμπέρασμα από την σύγκριση των αποτελεσμάτων των δύο εκδοχών του ελέγχου.

Παραθέτοντας συγκριτικά τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την πρώτη και δεύτερη εκδοχή του παραπάνω φορολογικού ελέγχου έχουμε τις εξής διαφορές:

Πίνακας 24: Σύγκριση των αποτελεσμάτων των δύο εκδοχών του ελέγχου.

ΟΙΚΟΝ.ΕΤΟΣ 2008	Α' εκδοχή	Β' εκδοχή	Διαφορά
Ακαθάριστα Έσοδα βάσει δήλωσης	195.000,00	195.000,00	
Ακαθάριστα Έσοδα βάσει ελέγχου	668.412,00	210.600,00	457.812,00
Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης	108.700,00	108.700,00	
Καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου	501.309,00	147.420,00	353.889,00

Παρατηρώντας τα αποτελέσματα, εύλογα εξάγεται το συμπέρασμα πως ο καταλογισμός φόρου στην πρώτη εκδοχή του φορολογικού ελέγχου θα είναι πολύ μεγαλύτερος και αυτό οφείλεται αποκλειστικά στην εφαρμογή της διάταξης περί αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας.

Κεφάλαιο 6: Συμπεράσματα – προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.

Η «σκιάδης» οικονομία στη χώρα μας παραμένει σε υψηλό επίπεδο σε σχέση με άλλες χώρες της Ευρώπης και πολύ υψηλό ποσοστό των Ελλήνων θεωρεί δικαιολογημένη την απόκρυψη εισοδημάτων. Η αντιμετώπιση της μάστιγας της σκιάδους οικονομίας και η ενσωμάτωση μέρους αυτής στην νόμιμη οικονομία, απαιτεί σειρά νομοθετικών και άλλων παρεμβάσεων, που οδηγούν μεταξύ άλλων και στην μεγιστοποίηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων. Ένα τέτοιο μέτρο επιτυχημένης νομοθετικής μεταρρύθμισης παρουσιάστηκε στην παρούσα εργασία.

Οι έλεγχοι για τη λεγόμενη «αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας» ξεκίνησαν το 2010 με κυριότερο μέσο το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών. Με τους νόμους που ψηφίστηκαν τα τελευταία χρόνια δεν ισχύει πια το τραπεζικό απόρρητο απέναντι στις φορολογικές αρχές και έτσι μπορούν να έχουν άμεση πρόσβαση σε στοιχεία των καταθετών για να τα συγκρίνουν με τα δηλωθέντα εισοδήματα προς διαπίστωση κρουσμάτων «αδικαιολόγητου πλουτισμού». Το πώς ορίζεται και πώς αποδεικνύεται όμως ο «αδικαιολόγητος πλουτισμός» είναι ένα μόνο από τα μεγάλα θέματα που ανακύπτουν στην πρακτική εφαρμογή του μέτρου.

Είναι βέβαιο ότι για την πλήρη αξιοποίηση της νομοθεσίας για τον αδικαιολόγητο πλουτισμό απαιτούνται πολλά βήματα από πλευράς φορολογικής διοικήσεως. Πρωταρχικά θα μπορούσε να αυτοματοποιηθεί ο έλεγχος για αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας μέσω αλγορίθμου που θα εφαρμόζει η Διεύθυνση Ελέγχων της ΓΓΔΕ με βάση τα στοιχεία από τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών και τις δηλώσεις εισοδήματος Ε1 των περασμένων ετών. Εφόσον ο αλγόριθμος καταδεικνύει μεγάλες αποκλίσεις, τότε ο φορολογούμενος θα καλείται για εξηγήσεις επί των ευρημάτων των ελέγχων.

Ωστόσο, στην πράξη η μεθοδολογία αυτή έχει ήδη δοκιμαστεί για όσους ελέγχονται με βάση τις διάφορες λίστες της φοροδιαφυγής και έχουν ανακύψει σοβαρά μειονεκτήματα. Για παράδειγμα, εμφανίζονταν ως καταθέσεις χρηματικών ποσών οι λήξεις προθεσμιακών καταθέσεων, η επιστροφή φορολογημένων

χρημάτων που είχαν σταλεί με εμβάσματα στο εξωτερικό και η επανακατάθεση χρηματικών ποσών τα οποία είχαν προηγουμένως αναληφθεί από τους ίδιους τους καταθέτες. Το αποτέλεσμα ήταν οι έλεγχοι να είναι ευάλωτοι σε αμφισβητήσεις και να ακυρώνονται εν μέρει. Επίσης, οι αμφισβητήσεις αυτές προκαλούν μεγάλες καθυστερήσεις στην είσπραξη των φόρων που έχουν βεβαιωθεί από τους φορολογικούς ελέγχους.

Συμπερασματικά θα μπορούσαμε να πούμε πως ένα μέτρο από μόνο του δεν αρκεί για την αντιμετώπιση του γενικότερου προβλήματος φοροδιαφυγής που μαστιάζει τη χώρα μας. 'Η φοροδιαφυγή είναι ένα σύνθετο και διαρθρωτικό φαινόμενο, το οποίο συμβάλλει στη μείωση της αποτελεσματικότητας της οικονομίας και τη διεύρυνση της κοινωνικής ανισότητας.⁴⁹ Η έκταση και οι οικονομικές, κοινωνικές και ηθικές προεκτάσεις του φαινομένου είναι τόσο μεγάλες που επιβάλλουν την άμεση και ουσιαστική αντιμετώπιση του. Ο περιορισμός της φοροδιαφυγής είναι δυνατόν να αποφέρει τεράστια έσοδα στο Δημόσιο και να συμβάλει καθοριστικά στη μείωση των ελλειμμάτων σε μια εξαιρετικά κρασιού περίοδο για την ελληνική οικονομία.⁵⁰

Από τη διεθνή εμπειρία προκύπτει ότι υπάρχουν τρεις απαραίτητες προϋποθέσεις για μια επιτυχημένη αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής:⁵¹ (α) απλοποίηση του φορολογικού συστήματος, (β) στρατηγική, δηλ. ένα ολοκληρωμένο μεταρρυθμιστικό σχέδιο με σαφείς προτεραιότητες, και (γ) ισχυρή δέσμευση για μεταρρύθμιση. Η δέσμευση και η βούληση για μεταρρύθμιση θα πρέπει να υπάρχουν τόσο σε διοικητικό επίπεδο όσο και σε πολιτικό. Χωρίς αυτές, ακόμη και η καλύτερη μεταρρυθμιστική στρατηγική είναι καταδικασμένη.

Από τα ανωτέρω προκύπτει η άμεση και επιτακτική ανάγκη αναβάθμισης και αναδιοργάνωσης του φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Στο επίκεντρο της αναδιοργάνωσης των φορολογικών υπηρεσιών θα πρέπει να είναι η αναβάθμιση

49 Matsaganis, M. and M. Flevotomou (2010), "Distributional implications of tax evasion in Greece", GreeSE Paper No 31, The Hellenic Observatory, London School of Economics and Political Science, London.

50 Τράπεζα της Ελλάδος (2010), «Φοροδιαφυγή και φορολογική διοίκηση: Κατευθύνσεις Αναβάθμισης του Φοροεισπρακτικού Μηχανισμού» (σελ. 170-181) Οκτώβριος 2010, Ενδιάμεση έκθεση του 2010 της Τράπεζας της Ελλάδος.

51 Bird, R.M. and Casanegra de Jantscher, M. (επιμ.) (1992), Improving Tax Administration in Developing Countries, IMF. σελ. 3-4.

της μηχανοργάνωσης και η αξιοποίηση των τεράστιων δυνατοτήτων που προσφέρει η σύγχρονη τεχνολογία. Το μέτρο αυτό όμως θα πρέπει να συνοδεύεται από εκτεταμένη απλοποίηση των διαδικασιών, πρακτικών, κανόνων και φορολογικών διατάξεων. Επίσης, η οργάνωση των Δ.Ο.Υ. και η μηχανοργάνωση θα πρέπει να πάψουν να είναι “φοροκεντρικές” και να οργανωθούν κυρίως γύρω από τον φορολογούμενο. Ένας ηλεκτρονικός “φάκελος” για κάθε φορολογούμενο θα περιέχει όλες τις πληροφορίες γι’ αυτόν, με τη μορφή χρονολογικών σειρών. Ιδιαίτερη έμφαση θα πρέπει να δοθεί στην αύξηση των φορολογικών ελέγχων και των ηλεκτρονικών διασταυρώσεων για τους αυτοαπασχολούμενους και τις μικρές επιχειρήσεις, που θα πρέπει να γίνονται κάθε 3 ή 4 το πολύ χρόνια. Γενικά θα πρέπει να δημιουργηθεί η εντύπωση στους φορολογουμένους ότι η πιθανότητα εντοπισμού της φοροδιαφυγής έχει αυξηθεί σημαντικά σε σχέση με ό,τι ίσχυε έως σήμερα. Μεγάλη προσοχή θα πρέπει να δοθεί στη βελτίωση της διαχείρισης του ανθρώπινου δυναμικού των Δ.Ο.Υ., στην παρακίνησή του για αποδοτική εργασία και στην αναβάθμιση των εσωτερικών ελεγκτικών μηχανισμών του Υπουργείου Οικονομικών. Τέλος, η ουσιαστική επιτάχυνση της επίλυσης των φορολογικών διαφορών με τους φορολογουμένους – κυρίως εξωδικαστικά- και η αναβάθμιση της νομικής εκπροσώπησης του Δημοσίου θα βοηθήσουν σημαντικά στον περιορισμό της φοροδιαφυγής.⁵²

⁵² Τράπεζα της Ελλάδος (2010), «Φοροδιαφυγή και φορολογική διοίκηση: Κατευθύνσεις Αναβάθμισης του Φοροεισπρακτικού Μηχανισμού» (σελ. 170-181) Οκτώβριος 2010, Ενδιάμεση έκθεση του 2010 της Τράπεζας της Ελλάδος.

Βιβλιογραφία

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Βασαρδάνη Μελίνα (2011), «Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: μια γενική επισκόπηση» Οικονομικό Δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος , Ιούνιος 2011, τεύχ. 35, σ.15-25.
- Βράνης Ιωάννης (2013), «Έλεγχος περιουσιακής κατάστασης (Πόθεν έσχες) για ιδιώτες, ελεύθερους επαγγελματίες, επιχειρηματίες (φυσικά πρόσωπα)», Άρθρο 1630/2013, E-Magazine by Epsilon – 7.
- Εγχειρίδιο θεμάτων φορολογικού ελέγχου, Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, Αύγουστος 2013.
- Επιχειρησιακό πρόγραμμα καταπολέμησης της φοροδιαφυγής 2011-2013. Υπουργείο Οικονομικών.
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2016), «Ευρωπαϊκός Κώδικας Φορολογουμένων», Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, Άμεση φορολογία, Ref. Ares (2016)6598744 - 24/11/2016.
- Ευσταθόπουλος Γ.(2015), «Πρωτογενείς καταθέσεις και εμβάσματα - Έμμεσες τεχνικές ελέγχου», <http://www.efstathopoulos-law.gr>.
- Ζιγκερίδης Δ. (2014) «Αλλαγές στα τεκμήρια που επήλθαν με το Ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας και των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.», Ορκωτός Λογιστής Ελεγκτής, μέλος της ΣΟΛ Α.Ε.Ο.Ε. Άρθρο Νο 1653/2014, E-Magazine by Epsilon – 7.
- Λιόλιος Α.(2015)« Ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων. Γενικά χαρακτηριστικά του ελέγχου – Μέθοδοι και διαδικασία – αποτελέσματα.» , Άρθρο 1738/2015, E-Magazine by Epsilon – 7.
- Λιόλιος Α.(2015), «Ο έλεγχος των τραπεζικών καταθέσεων και οι διαφορές ως προς τα δηλούμενα κέρδη. Πότε θεωρείται προσαύξηση περιουσίας, η οποία πρέπει να φορολογηθεί» , Άρθρο 1766/2015, E-Magazine by Epsilon – 7.
- Λιόλιος Α.(2016), «Η προσαύξηση περιουσίας από αδιευκρίνιστη αιτία και η φορολογική αντιμετώπιση της.», Άρθρο 1844/2016, E-Magazine by Epsilon – 7.

- Ματσαγγάνης Μ. & Λεβέντη Χ. (2012). «Διανεμητικές επιδράσεις της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα.» Ομάδα Ανάλυσης Δημόσιας Πολιτικής, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Ενημερωτικό δελτίο, Φεβρουάριος 2012.
- Μελάς Δημήτριος (2015), «Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων & Επιχειρήσεων», Οικονομικές Εκδόσεις Ε.Ε.
- Παπαδόπουλος Δημήτριος (2016), «Έμμεσες τεχνικές φορολογικού ελέγχου εισοδήματος φυσικών προσώπων.», Άρθρο 1858/2016, E-Magazine by Epsilon – 7.
- Σιμώτας Μιλτιάδης (2010), «Η κατά τον Φορολογικό Έλεγχο διαδικασία εξεύρεσης και προσδιορισμού της πρώτης και δεύτερης φορολογητέας ύλης», Άρθρο 1475/2010, E-Magazine by Epsilon – 7.
- Σταματοπουλος Δ.(2012), «Το φορολογικό σύστημα, εφαρμοζόμενοι άξονες, αδυναμίες, απαραίτητες βελτιώσεις ή ανατροπές, φοροδιαφυγή και είσπραξη εσόδων», Άρθρο, www.forin.gr
- Σταματούπουλος Δ.(2014), «Πόθεν έσχες, Περιουσία και μεταβολή της.», Άρθρο, www.forin.gr
- Τράπεζα της Ελλάδος (2010), «Φοροδιαφυγή και φορολογική διοίκηση: Κατευθύνσεις Αναβάθμισης του Φοροεισπρακτικού Μηχανισμού» (σελ. 170-181) Οκτώβριος 2010, Ενδιάμεση έκθεση του 2010 της Τράπεζας της Ελλάδος.

Ξενόγλωση βιβλιογραφία

- Artavanis N.T., Morse A. & Tsoutsoura M. (2012), «Tax evasion across industries: soft credit evidence from Greece.» Chicago Booth Research Paper No. 12-25. Booth School of Business, University of Chicago.
- Bird, R.M. and Casanegra de Jantscher, M. (επιμ.) (1992), «Improving Tax Administration in Developing Countries, IMF.» σελ. 3-4.
- Compin, Frederic(2015), "Tax fraud: a socially acceptable financial crime in France?", Journal of Financial Crime 22.4. 2015: p.432-446.

- Khaibat Musaeva (2014), "Tax audit and tax capacity in the context of the legalization of shadow sector of the economy", Finance & Credit; aug2014, Issue 30, p45-52, 8p, Publication Year: 2014
- Marilena, Marin & Alina, Popescu (2014), "Precautionary Measures to be Taken Following a Tax Audit or a Fraud Control Over a Taxpayer's Assets." Source: Ovidius University Annals, Series Economic Sciences, Vol. 14 Issue 1, p141-145, 5p, Publication Year: 2014
- EC (2012) The Second Economic Adjustment Programme for Greece. European Economy Occasional Papers no. 94. European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs.
- IMF (2012) Greece: staff report on request for extended arrangement under the extended fund facility. Country report no. 12/57. Washington DC: International Monetary Fund.
- Matsaganis, M. and M. Flevotomou (2010), "Distributional implications of tax evasion in Greece", GreeSE Paper No 31, The Hellenic Observatory, London School of Economics and Political Science, London.
- OECD (2011) Economic Surveys: Greece. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development.
- Schneider F. (2012). The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know? IZA discussion paper No. 6423. Bonn: Institute for the Study of Labor.
- Townsend Jack (2011), "Confusion in the court of appeals about the indirect method of proof", <https://www.lexisnexis.com/legalnewsroom/tax-law/b/tax-policy-blog/archive/2011>
- Torgier Benno (2008), "What Do We Know about Tax Fraud? An Overview of Recent Developments", Social Research 75 no4 1239-70 Wint 2008.
- Watrin C. & Kubata A.(2014), "Methods to Detect Tax Fraud", BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE FORSCHUNG UND PRAXIS; MAR-APR, 2014, 66 2, p141-p157, 17p.

- Ζίδková, Hana (2013), «Estimating the tax gap”, Scientific Papers of the University of Pardubice. Series D, Faculty of Economics & Administration. 2013, Vol. 20 Issue 27, p171-182. 12p

Νόμοι - Αποφάσεις

- ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015, «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας», Υπουργείο Οικονομικών, Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Άμεσης Φορολογίας.
- ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου».
- ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» Διεύθυνση Ελέγχων, Υπουργείο Οικονομικών.
- ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων.»
- Ν.2238/1994, «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»
- Ν.2523/1997, «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις.»
- Ν.2859/2000, «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.»
- Ν.3052/2002, «Απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στον τρόπο απόδοσης του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες ρυθμίσεις.»
- Ν.3296/2004, «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις.»
- Ν.3522/2006, «Μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος, απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλες διατάξεις.»
- Ν.3693/2008, «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του

Συμβουλίου και άλλες διατάξεις. [Ορισμός του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου.]»

- Ν.3888/2010, «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις.»
- Ν.4038/2012, «Επείγουσες ρυθμίσεις που αφορούν την εφαρμογή του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015.»
- Ν.4093/2012, «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 - ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.»
- Ν.4141/2013, «Επενδυτικά εργαλεία ανάπτυξης, παροχή πιστώσεων και άλλες διατάξεις.» ΦΕΚ/Α'81/05-04-2013.
- Ν.4172/2013, «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις.»
- Ν.4174/2013, «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» ΦΕΚ170/Α'/26.7.2013.
- Ν.4254/2014, «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις» (Φ.Ε.Κ.85 Α').
- Π.Δ.186/1992, «Κώδικας Βιβλίων και στοιχείων».
- ΠΟΛ.1095/29.4.2011 Παρ. 3 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010».
- ΠΟΛ.1037/1.3.2005, «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων.»
- ΠΟΛ.1081/23.5.2005, «Εφαρμογή της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/01.03.05 «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων».
- ΠΟΛ.1072/8.4.2011, «Έλεγχος φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, επίλυση φορολογικών διαφορών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων.»
- ΠΟΛ.1138/15.6.2011, «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των υπόχρεων που ασκούν ατομικά

εμπορική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα και τηρούν βιβλία Α', Β' και Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, καθώς και τις προθεσμίες υποβολής του «Ειδικού Σημειώματος Αυτοελέγχου Φ.Π.Α»

- ΠΟΛ.1159/22.7.2011, Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174).
- ΠΟΛ.1038/3.2.2012, «Πρόγραμμα ελέγχου επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ και κλείνουν ισολογισμό από 30/6/2011 και μετά.»
- ΠΟΛ.1033/28.1.2014, «Υποχρεώσεις πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, ιδρυμάτων πληρωμών, Ελληνικών Ταχυδρομείων, Εταιριών Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ιδιωτικών θεραπευτηρίων, ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, εταιριών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, εταιριών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 4174/2013» (ΦΕΚ 170 Α'/26-07-2013).
- ΠΟΛ.1050/17.2.2014 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού».
- ΠΟΛ.1076/26-03-2015. «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)».
- Σ.τ.Ε. 884/2016 παρ.στ' «Δικαίωμα περιουσίας – Απαγόρευση αναδρομικής επιβολής φόρου (άρ. 78 παρ. 2 Σ.) – Φορολογική ισότητα (άρ. 4 παρ. 5 Σ.) και νομοθετικά τεκμήρια δαπανών – Αρχές επιβολής κυρώσεων – Δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησης – Τεκμήριο αθωότητας – Απόδειξη παράβασης (ανακρίβειας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) – Βάρος απόδειξης – Διάκριση από είδος και βαθμό απόδειξης – Έμμεση απόδειξη ("τεκμήρια") – Ιδιωτικός βίος – Κλήση του διοικούμενου για παροχή στο φορολογικό έλεγχο εξηγήσεων και στοιχείων σχετικά με ποσά τραπεζικών λογαριασμών του, τα

οποία υπερβαίνουν κατά πολύ τα δηλωθέντα εισοδήματά του – Συναγωγή συμπερασμάτων από τη μη παροχή των πληροφοριών που ζήτησε η φορολογική αρχή ή από την παράλειψη του φορολογούμενου να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς του περί δικαιολόγησης των επίμαχων ποσών – Μη δηλωθέν εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας – Έννοια και κρίσιμος χρόνος φορολόγησής του – Έκταση ελέγχου του διοικητικού δικαστή – Υπολογισμός του ύψους τέτοιου εισοδήματος – Συνυπολογισμός (με ανάλωση διαθέσιμου κεφαλαίου) τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων».

- ΣτΕ 1897/2016 Η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (προσαύξηση περιουσία από άγνωστη πηγή η αιτία λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα) εφαρμόζεται και σε υποθέσεις πριν την 30.9.2010 (εφόσον βέβαια δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου). Παραπομπή για νέα κρίση.

Διαδικτυακές πηγές

- <http://www.capital.gr>
- <http://www.efstathopoulos-law.gr>
- <http://www.e-forologia.gr>
- <http://www.forin.gr>
- <http://www.gsis.gr>
- <https://www.lexisnexis.com>
- <http://www.publicrevenue.gr>
- <http://www.taxheaven.gr>

Παράρτημα

Συντομογραφίες - Ακρωνύμια

Διατ. = Διαταγή

Κ.Β.Σ. = Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων.

Κ.Φ.Ε. = Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος.

Κ.Φ.Δ. = Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

Μ.Σ.Κ.Κ. = Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους.

Ν. = Νόμος.

Παρ. = Παράγραφος

Π.Δ. = Προεδρικό Διάταγμα.

ΠΟΛ = Πολυγραφημένη (εγκύκλιος).

Σ.Κ.Κ. = Συντελεστής Καθαρού Κέρδους.

ΣτΕ = Συμβούλιο της Επικρατείας.

Φ.Π.Α. = Φόρος Προστιθέμενης Αξίας.