



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών
— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

Π.Μ.Σ. ΔΗΜΟΣΙΟ ΔΙΚΑΙΟ – ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ

ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2021-2022

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

της ΜΑΡΙΑ Α. ΛΙΑΝΟΥ

ΑΜ: 7340152101010

“ΟΙ ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ”

Επιβλέπων Αν. Καθηγητής: Ανδρέας Τσουρουφλής

Τριμελής Εξεταστική Επιτροπή

Αν. Καθηγητής Α. Τσουρουφλής

Καθηγητής Χ. Γκόρτσος

Αν. Καθηγήτρια Αικ. Ηλιάδου

Αθήνα, 31.10.2022

Copyright © Μαρία Λιανού, 2022

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και οι θέσεις που εκφέρονται στην παρούσα εργασία εκφράζουν την συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΒΡΑΧΥΓΡΑΦΙΕΣσελ. 5	
ΠΕΡΙΛΗΨΗσελ. 6	
ΕΙΣΑΓΩΓΗσελ. 7	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α-ΦΟΡΟΣ ΚΑΙ ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΑΡΧΕΣσελ. 8-10	
I-NΟΜΙΚΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥσελ. 8	
II-ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΗ ΒΑΣΗ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣσελ. 8-10	
II.1-ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΒΕΒΑΙΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥσελ. 8	
II.2-ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΚΑΘΟΛΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣσελ. 9	
II.3-ΕΜΠΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥσελ. 9	
II.4-ΕΞΟΥΣΙΕΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΦΟΡΟΥ-ΔΕΣΜΙΑ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΤΙΚΗ ΕΥΧΕΡΕΙΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥσελ. 9-10	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β-ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑσελ. 11-14	
I-ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙσελ. 11-14	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ-ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝσελ. 15-20	
I-ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣσελ. 15	
I.1-ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣσελ. 15	
I.2-ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΜΜΕΣΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ-ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥσελ. 15-18	
I.3-ΤΕΚΜΗΡΙΑσελ. 18-20	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ-ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑσελ. 21-24	
I-ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑσελ. 21-23	
II-ΦΥΣΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΠΕΡΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥσελ. 23-24	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ	Ε-ΑΝΑΛΥΣΗ	ΕΜΜΕΣΩΝ	ΤΕΧΝΙΚΩΝ
ΕΛΕΓΧΟΥ.....			σελ. 25-37
I-Η	ΑΡΧΗ		ΤΩΝ
ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ.....			σελ. 26-28
	II-Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ.....		σελ. 28-30
	III-Η ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ.....		σελ. 30-33
IV-Η ΣΧΕΣΗ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΟΓΚΟ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ.....			σελ. 33-34
	V-ΥΨΟΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ...		σελ. 34-37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ			ΣΤ-
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ.....			σελ. 38
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ			σελ. 39
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΠΗΓΕΣ			σελ. 40-44

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ & ΑΚΡΩΝΥΜΙΑ

Α.Α.Δ.Ε. Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Α.Ε. Ανώνυμη Εταιρεία

ΑΠ Άρειος Πάγος

Δ.Ε.Δ. Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

ΔΕΕ Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης

Δ.Ο.Α. Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας

ΔΝΤ Διεθνές Νομισματικό Ταμείο

Ε.Λ.Π. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ε.Π.Ε. Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

ΕΔΔΑ Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων Ανθρώπου

ΕΣΔΑ Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων Ανθρώπου

Κ.Β.Σ./Κ.Φ.Α.Σ. Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων/Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Στοιχείων

ΚΔΔιαδ Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας

Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου

Κ.λ.π. Και Λοιπά

Κ.Φ.Ε. Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Κ.Φ.Δ. Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

ΟΟΣΑ Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

Ολ. Ολομέλεια

ΠΟΛ Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος

ΣΔΕ Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου

Σ.Δ.Ο.Ε. Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος

ΣτΕ Συμβούλιο της Επικρατείας

Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Υπηρεσία Ερευνών κα Διασφάλισης Δημόσιων Εσόδων

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η άσκηση της κρατικής εξουσίας ήταν συνδεδεμένη ανέκαθεν με την επιβολή οικονομικών μέτρων, τα οποία, προσλαμβάνοντας ποικίλες μορφές, χρησιμοποιούνται για την κάλυψη των δαπανών λειτουργίας της. Η φορολογία διαδραματίζει σημαίνοντα ρόλο μεταξύ των πηγών άντλησης εσόδων για το κράτος.

Ενόψει, λοιπόν, της συνταγματικής επιταγής για τη συμμετοχή των πολιτών στα δημόσια βάρη, ο νομοθέτης επιτρέπει στις φορολογικές αρχές να διενεργούν ελέγχους με στόχο την εξακρίβωση της πραγματικής φορολογητέας ύλης και τη «σύλληψη» της φοροδιαφυγής, ήτοι κάθε παράνομης πράξης ή παράλειψης του φορολογουμένου με την οποία επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης ή η αποφυγή καταβολής φόρου¹².

Η παρούσα εργασία αποτελεί προσπάθεια συνοπτικής και περιεκτικής παρουσίασης των ελεγκτικών διαδικασιών και συγκεκριμένα, των μεθόδων έμμεσου ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος που χρησιμοποιούνται από την φορολογική διοίκηση για την εξακρίβωση της ύπαρξης αδικαιολόγητου πλουτισμού από τους ελεγχόμενους. Γίνεται μνεία στις μεθόδους αυτές, ως έχουν θεσμοθετηθεί και ισχύουν στο ελληνικό δίκαιο, για την εξεύρεση του εισοδήματος που ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, την εξακρίβωση της ειλικρίνειας των δηλώσεων των φορολογουμένων, καθώς και την έκταση των φορολογικών υποχρεώσεών τους. Αρχικά, γίνεται αναφορά στην νομική διάσταση του φορολογικού δικαίου και τη συνταγματική βάση που διέπει την φορολογική διαδικασία εν γένει. Στην συνέχεια, απαριθμούνται τα στάδια που περιλαμβάνει η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου στα πλαίσια της φορολογικής διαδικασίας. Βασική συνέπεια, μάλιστα, των ελέγχων που διενεργεί η φορολογική αρχή είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης. Παρουσιάζονται, ακολούθως, ο λογιστικός προσδιορισμός, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου και τα τεκμήρια. Έπειτα, παρατίθεται το φορολογικό σύστημα που τηρείται στην χώρα μας αναφορικά με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και την φύση των διατάξεων που τις προβλέπουν στο ελληνικό δίκαιο. Γίνεται μια πιο αναλυτική παρουσίαση των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος, με την χρησιμοποίηση ενδεικτικών παραδειγμάτων για την ευχερέστερη κατανόησή τους. Τα πρακτικά παραδείγματα παρουσιάζονται απλουστευμένα για τις ανάγκες της συγκεκριμένης εργασίας, προκειμένου να αναδειχθεί με σαφήνεια ο τρόπος υπολογισμού του πραγματικού εισοδήματος με τη χρήση της κατάλληλης, κατά περίπτωση, ελεγκτικής μεθόδου. Τέλος, η παρούσα καταλήγει σε συμπεράσματα ως προς την αποτελεσματικότητά τους στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και στην ενδυνάμωση της φορολογικής συνείδησης.

¹<https://el.wiktionary.org/wiki/%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%86%CF%85%CE%B3%CE%AE>

² Κ. Φινοκαλιώτης, Ευρωπαϊκό Φορολογικό και Τελωνειακό Δίκαιο, 2015

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η μείωση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων απασχολεί έντονα τόσο τη χώρα μας όσο και τη διεθνή κοινότητα. Η ενίσχυση της οικονομίας έγκειται, μεταξύ άλλων, στην άσκηση ορθής φορολογικής πολιτικής, ώστε να αποφεύγονται όσο το δυνατόν περισσότερο φαινόμενα φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Η διενέργεια φορολογικών ελέγχων αποσκοπεί στην εξεύρεση του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Ο προσδιορισμός, δηλαδή, εξασφαλίζει την δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών, με απώτερο στόχο την ενίσχυση του αισθήματος κοινωνικής δικαιοσύνης μεταξύ των πολιτών.

Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, η φορολογική αρχή έχει την ευχέρεια μέσω των έμμεσων τεχνικών ελέγχου να εντοπίσει ό,τι δεν δύναται να εξεύρει με τις παραδοσιακές μεθόδους. Το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει από τις έμμεσες μεθόδους μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την έκδοση εκτιμώμενης, διορθωτικής ή προληπτικής πράξης προσδιορισμού του φόρου³. Σκοπός των μεθόδων αυτών είναι να εντοπιστούν τα αληθή εισοδήματα των φυσικών και νομικών προσώπων και να εντοπιστεί εν γένει η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη⁴. Σε κάθε περίπτωση, η διενέργεια του ελέγχου αποτελεί μείζον ζήτημα για τον περιορισμό φαινομένων παράβασης της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και συμμόρφωσης με τις επιταγές του νόμου. Στην ίδια βάση ανασυγκροτείται και ο ελεγκτικός μηχανισμός που εξοπλίζεται με νέα θεσμοθετημένα ελεγκτικά εργαλεία και καλείται να ανταποκριθεί δρώντας αφενός προληπτικά ώστε να ενδυναμωθεί η φορολογική συνείδηση των πολιτών και αφετέρου κατασταλτικά, έχοντας ως γνώμονα την διαφάνεια και την αρχή της νομιμότητας, πάντοτε βάσει διεθνών διαδικασιών και πρακτικών.

Στη διεθνή βιβλιογραφία συναντώνται πέντε «επίσημες» έμμεσες τεχνικές ελέγχου, οι οποίες το πρώτον διαμορφώθηκαν στο αμερικανικό δίκαιο. Η χρήση τους έχει αποτελέσει αντικείμενο ανάλυσης τόσο από τον ΟΟΣΑ όσο και από το ΔΝΤ⁵.

³Άρθρο 27 Κ.Φ.Δ.

⁴Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 6^η έκδοση, 2020

⁵Κατερίνα Σαββαΐδου, Δύο προσφάτως θεσμοθετημένα εργαλεία για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής: Έμμεσες τεχνικές ελέγχου – υποχρέωση τρίτων προς παροχή στο Υπουργείο Οικονομικών πληροφοριών οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος, <https://www.accountancygreece.gr>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α-ΦΟΡΟΣ ΚΑΙ ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΑΡΧΕΣ

ΤΜΗΜΑ Ι-ΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

«Το φορολογικό δίκαιο αποτελείται από το σύνολο των νομικών κανόνων που διέπουν το περιεχόμενο, τους φορείς και τους όρους νόμιμης άσκησης της φορολογικής εξουσίας του κράτους⁶». Στους κανόνες αυτούς περιλαμβάνονται ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση των περιπτώσεων φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Η αίσθηση του φορολογούμενου ότι μία παράνομη ενέργεια ή παράλειψή του με την οποία αυτός αποκρύπτει φορολογητέα ύλη με σκοπό τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης ή την αποφυγή καταβολής φόρου μπορεί να εντοπιστεί, είναι ένας βασικός παράγοντας που μπορεί να καταστείλει ή έστω να μειώσει την τάση για φοροδιαφυγή.

Η πολιτεία έχει την υποχρέωση να οργανώνει την φορολογική διαδικασία βάσει των συνταγματικών κανόνων και ιδίως βάσει των αρχών της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου, καθώς και της αρχής της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας.

ΤΜΗΜΑ ΙΙ-ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΗ ΒΑΣΗ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

ΤΜΗΜΑ ΙΙ.1-ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΒΕΒΑΙΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Η αρχή της νομιμότητας απαιτεί τα σχετικά με την επιβολή και την είσπραξη του φόρου να προβλέπονται από νόμο και μάλιστα τυπικό, δηλαδή πράξη κοινοβουλευτικής προέλευσης που καθορίζει τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου, ήτοι το υποκείμενο, το αντικείμενο (εισόδημα, περιουσία ή δαπάνη), το συντελεστή φόρου, καθώς και τις ενδεχόμενες φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις⁷. Στην αρχή της νομιμότητας εδράζεται και η δέσμια αρμοδιότητα της φορολογικής διοίκησης - η οποία και θα αναφερθεί κατωτέρω - στον προσδιορισμό και την επιβολή του φόρου. Επομένως, η φορολογική διοίκηση δεσμεύεται να διαπιστώσει τη συνδρομή των προϋποθέσεων που απαιτεί ο νόμος για την επιβολή των φορολογικών βαρών, να προσδιορίσει το ύψος της φορολογικής υποχρέωσης του καθενός, να βεβαιώσει τον ανάλογο φόρο και τελικά να εξασφαλίσει ότι δεν θα διαφύγει φορολογητέα ύλη.

Περαιτέρω, η βεβαιότητα⁸ και η ασφάλεια δικαίου εκφράζεται στον τομέα της φορολογίας από την παροχή εγγυήσεων υπέρ των φορολογουμένων. Ο φόρος προσδιορίζεται με σαφήνεια και η αρχή της βεβαιότητας του φόρου εξασφαλίζει ότι τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου είναι τόσο προκαθορισμένα, ώστε από τη μία πλευρά ο φορολογούμενος να είναι σε θέση κατά προσέγγιση να γνωρίζει το φορολογικό βάρος που του αναλογεί και από την άλλη πλευρά το φορολογικό όργανο να μη διαθέτει διακριτική ευχέρεια στον προσδιορισμό και την επιβολή του φόρου, αλλά υποχρεούται να κάνει όσα ορίζει ο νόμος⁹.

⁶Θεόδωρος Π. Φορτσάκης, Κατερίνα Κ. Σαββαΐδου, Ανδρέας Ι. Τσουρουφλής, Πέτρος Γ. Πανταζόπουλος, Φορολογικό Δίκαιο, 6η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη

⁷Άρθρο 78 παρ. 1, 3, 4 και 5 Συντάγματος: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης».

⁸ <https://pergamos.lib.uoa.gr/uoa/dl/frontend/file/lib/default/data/1506117/theFile>, σελ. 15

⁹ https://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2020/florou_2020.pdf, σελ. 2

ΤΜΗΜΑ Π.2-ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΚΑΘΟΛΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ

Η αρχή της καθολικότητας του φόρου διατυπώνεται στο Σύνταγμα και συγκεκριμένα στο άρθρο 4 παρ. 5 αυτού και επιτάσσει τη συμμετοχή όλων των Ελλήνων στα δημόσια βάρη και απαγορεύει κατ' αρχήν την καθιέρωση φορολογικών διακρίσεων και απαλλαγών¹⁰.

Η αρχή της φορολογικής ισότητας κατοχυρώνεται στο άρθρο 4 παρ. 1 και παρ. 4 του Συντάγματος και επιτάσσει την όμοια μεταχείριση των ουσιωδώς ομοίων περιπτώσεων και την ανόμοια των ανόμοιων. Στον τομέα της φορολογίας, η εφαρμογή της αρχής αυτής έχει ως αποτέλεσμα την κατανομή των φορολογικών βαρών βάσει της φοροδοτικής ικανότητας. Συγκεκριμένα, κάθε φορολογούμενος καταβάλλει το φόρο που αντιστοιχεί στην προσωπική του οικονομική κατάσταση, η οποία και προσδιορίζει ακριβώς μέχρι ποιο ποσό φόρου μπορεί να πληρώσει. Προβλέπεται, δηλαδή, η αναλογική έννοια της ισότητας, ώστε το φορολογικό βάρος κατανέμεται όχι κατά ίσα μερίδια με την έννοια της αριθμητικής ισότητας, αλλά βάσει της φορολογικής προσπάθειας και θυσίας. Η φορολογική επιβάρυνση απαγορεύεται να είναι αυθαίρετη και δυσανάλογη προς τις πραγματικές φοροδοτικές δυνάμεις του φορολογουμένου. Είναι, επομένως, απολύτως κρίσιμο, να προσδιορίζονται με τη μεγαλύτερη δυνατή ακρίβεια όλα τα οικονομικά δεδομένα του φορολογουμένου¹¹.

ΤΜΗΜΑ Π.3-«ΕΜΠΕΙΡΙΣΜΟΣ» ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Σε ένα κράτος δικαίου βασική αρχή είναι ότι η φορολογία επιβάλλεται βάσει της πραγματικής οικονομικής και φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου¹². Δηλαδή, οι πηγές φορολόγησης, ήτοι το εισόδημα, η περιουσία, η δαπάνη διαμορφώνονται και ερμηνεύονται βάσει αντικειμενικών κριτηρίων και σύμφωνα με πορίσματα της δημοσιονομικής και οικονομικής επιστήμης¹³.

ΤΜΗΜΑ Π.4-ΕΞΟΥΣΙΕΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΦΟΡΟΥ-ΔΕΣΜΙΑ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΤΙΚΗ ΕΥΧΕΡΕΙΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ

¹⁰Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 6^η έκδοση, 2020

¹¹<https://efotopoulou.gr/i-archi-tis-isotitas-ke-idikotera-i-archi-tis-forologikis-isotitas-apospasma-tis-apofasis-irpatr-402018-tnp-dsa/>, <http://epixeirisi.gr/>

¹²βλ. Θ. Π. Φορτσάκη/Κ. Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 2013, σ. 5 για τον «εμπειρισμό» του φορολογικού δικαίου, καθώς και σ. 51 επ. για τη στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, καθώς και Ι. Γ. Φωτόπουλο, ό.π., σ. 17 υποσ. 70 και ΔΕΕ 2004, σ. 94, για την αρχή της οικονομικής πραγματικότητας (Wirtschaftliche Betrachtungsweise), όπου ερμηνεύοντας τη διάταξη του άρθρου 34 εν. Α' παρ. 1 περ. β' ν. 2961/2001 περί ατύπων δωρεών, παρατηρεί ότι «...η επιταγή του νομοθέτη και η οικονομική πραγματικότητα είναι δύο πράγματα διαφορετικά στη φύση τους και στις λειτουργίες τους, και το έργο του νομικού, είτε ως θεωρητικού είτε ως εφαρμοστή του δικαίου, είναι να ανακαλύψει κάθε φορά την ορθή σύνδεση ανάμεσα στον αφηρημένο και αμετακίνητο κανόνα δικαίου και στην περίπλοκη και μεταβαλλόμενη κοινωνική πραγματικότητα. Η σύνδεση αυτή είναι κάθε φορά μια καινούργια κρίση, που όχι μόνο εξειδικεύει τον κανόνα του δικαίου, αλλά και τον προσαρμόζει στα καινούργια δεδομένα του κοινωνικού βίου, στις καινούργιες κοινωνικές ανάγκες. Ύλη της νομικής επιστήμης είναι ο κανόνας του δικαίου και η οικονομική και κοινωνική πραγματικότητα. Ύλη ακόμα είναι γι' αυτήν και οι λανθάνουσες αξιολογικές κρίσεις που θα την κάνουν, από τις πολλές λογικά ισοδύναμες εξειδικεύσεις ενός κανόνα, να επιλέξει εκείνη που, κατά κάποιο σύστημα αξιών είναι η οικονομικά και κοινωνικά προσηγορότερη. Η σύνδεση του κανόνα δικαίου με τη συγκεκριμένη πραγματικότητα, σύμφωνα με ορισμένη ιεράρχηση των αξιών είναι το έργο της νομικής επιστήμης. Κι είναι φανερό, ότι η σύνδεση αυτή δημιουργεί νέες γνωστικές κρίσεις, πέρα από τις επιταγές του νομοθέτη, πέρα από τη διαπίστωση της κοινωνικής πραγματικότητας, πέρα ακόμη κι από την ανάπτυξη ενός συστήματος αξιών». Για την αρχή αυτή βλ. και Φινοκαλιώτη, ο.π., σ. 108.

¹³Θεόδωρος Π. Φορτσάκης, Κατερίνα Κ. Σαββαΐδου, Ανδρέας Ι. Τσουρουφλής, Πέτρος Γ. Παναζόπουλος, Φορολογικό Δίκαιο, 6η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη

ΚΑΤ' ΑΡΧΗΝ ΔΕΣΜΙΑ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ

Αρμοδιότητα στο πλαίσιο της δράσης των διοικητικών οργάνων νοείται η υποχρέωση αλλά και το δικαίωμα του διοικητικού οργάνου να προβαίνει κατ' αποκλειστικότητα, σύμφωνα με τους οικείους κανόνες δικαίου και σύμφωνα με ορισμένο τρόπο και τύπο στη θέσπιση κανόνων δικαίου, τη σύναψη συμβάσεων και τη διενέργεια υλικών ενεργειών. Η αρμοδιότητα είναι απόρροια της αρχής της νομιμότητας, αφού τα διοικητικά όργανα υποχρεούνται ή δικαιούνται ανάλογα να προβαίνουν μόνον στις ενέργειες που προβλέπονται και επιτρέπονται από τους σχετικούς κανόνες δικαίου.

Στο πεδίο της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, κατά τόπο και καθ' ύλη αρμοδιότητα¹⁴ σημαίνει το δικαίωμα και την υποχρέωση συγκεκριμένου δημοσιονομικού οργάνου να προβαίνει σε όλες τις νόμιμες ενέργειες σε ορισμένη εδαφική περιοχή της επικράτειας για τη διακρίβωση ορισμένης φορολογικής αξίωσης και τον προσδιορισμό και καταλογισμό αναλογούντος φόρου. Δεδομένου ότι ο φορολογικός νόμος προσδιορίζει τα εξ αντικειμένου στοιχεία του φόρου γίνεται γενικά δεκτό στη θεωρία και στη νομολογία, ότι η αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής να επιβάλει το φόρο είναι δέσμια. Τα φορολογικά όργανα περιορίζονται στη διαπίστωση της συνδρομής των νομικών ή πραγματικών προϋποθέσεων που προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία και προσδιορίζουν σε κάθε ατομική περίπτωση τις φορολογικές υποχρεώσεις των πολιτών.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΙΑΚΡΙΤΙΚΗΣ ΕΥΧΕΡΕΙΑΣ

Στην πράξη τα όργανα της φορολογικής αρχής, παρότι θεωρητικά ενεργούν κατά την επιβολή του φόρου κατά δέσμια αρμοδιότητα, διαθέτουν, ιδίως, στο πλαίσιο των ελεγκτικών διαδικασιών, τη δυνατότητα να εκτιμήσουν ουσιαστικά την έκταση της φορολογικής υποχρέωσης σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, χωρίς αυτό βέβαια να σημαίνει ότι δεν δεσμεύονται να υπαγάγουν τα διαπιστούμενα περιστατικά και ιδιότητες στις σχετικές φορολογικές ρυθμίσεις. Κατά την ορθότερη άποψη, αναφορικά με την επιβολή των φόρων στο κομμάτι του προσδιορισμού της φοροδοτικής ικανότητας, υπάρχει συνδυασμός στοιχείων διακριτικής ευχέρειας και δέσμιας αρμοδιότητας. Στοιχεία διακριτικής ευχέρειας εντοπίζονται μεταξύ άλλων, στην επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο και την επιλογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου¹⁵ (26, 27 Κ.Φ.Δ.).

¹⁴https://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2020/lorou_2020.pdf, <https://www.prevedourou.gr>

¹⁵ Θεόδωρος Π. Φορτσάκης, Κατερίνα Κ. Σαββαΐδου, Ανδρέας Ι. Τσουρουφλής, Πέτρος Γ. Πανταζόπουλος, Φορολογικό Δίκαιο, 6η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β- ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

ΤΜΗΜΑ Ι-ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η θέση του φορολογικού ελέγχου στη διοικητική φορολογική διαδικασία είναι σημαίνουσα στην ανεύρεση της πραγματικής φορολογητέας ύλης και στην εκπλήρωση των αρχών της φορολογικής δικαιοσύνης.

Φορολογικός έλεγχος είναι η συστηματική και σε καθορισμένες διαδικασίες στηριζόμενη έρευνα από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές των εισοδημάτων και της περιουσιακής κατάστασης των φορολογουμένων με σκοπό τη διαπίστωση του ορθού της εκπλήρωσης των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου είναι δυνατόν να διεξάγεται στη βάση δεδομένων που κοινοποιεί ο ίδιος ο φορολογούμενος στις φορολογικές αρχές με την υποβολή της φορολογικής του δήλωσης, σε στοιχεία από ιδιαίτερες ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των βιβλίων και των στοιχείων που τηρεί και από κάθε άλλο πρόσφορο μέσο. Η δημιουργία και η διατήρηση ενός αξιόπιστου μηχανισμού φορολογικών ελέγχων είναι δυνατό να οδηγήσει μεσοπρόθεσμα σε σημαντική μείωση της φοροδιαφυγής, αφού το επίπεδο της φορολογικής συμμόρφωσης και συμπεριφοράς των φορολογουμένων πολιτών είναι βέβαιο ότι μπορεί να επηρεασθεί σε σημαντικό βαθμό από την πιθανότητα εντοπισμού της τελεσθείσας φορολογικής παράβασης.

Ανεξάρτητα από τα κριτήρια που ορίζονται βάσει του νόμου, υποχρεωτικά ελέγχονται, σε κάθε περίπτωση, οι υποθέσεις, όταν αυτό ορίζεται από ειδικές διατάξεις, όπως συμβαίνει στην περίπτωση επιχειρήσεων ή επιτηδευματιών που εμπλέκονται στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών ή στη νόθευση φορολογικών στοιχείων ή σε υποθέσεις λαθρεμπορίας, σε περιπτώσεις οριστικής παύσης εργασιών και στις περιπτώσεις υπεράκτιων εταιριών. Υποχρεωτικά ελέγχονται, επίσης, πριν από την εισαγωγή κινητών αξιών σε οργανωμένη αγορά οι εκδότριες επιχειρήσεις και κοινοποιούνται σε αυτές και στις εταιρίες που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τα σχετικά φύλλα ελέγχου εντός τριμήνου από την υποβολή της σχετικής αίτησης

Στην Ελλάδα, η άσκηση του φορολογικού ελέγχου γίνεται από τις παρακάτω υπηρεσίες:

- Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.),

- Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.),

- Το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.),

- Υπηρεσίες της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.),

- Οικονομικοί Επιθεωρητές,

- Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.),

- Υπηρεσία Ερευνών κα Διασφάλισης Δημόσιων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.),¹⁶

- Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας (Δ.Ο.Α.),¹⁷

- Ορκωτοί ελεγκτές.

Κατά την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου από τα αρμόδια όργανα λαμβάνουν χώρα τα κάτωθι βήματα:

¹⁶Π.Δ. 111/2014, ΦΕΚ 178/29-8-2014, «Ο Οργανισμός του Υπ. Οικονομικών»

¹⁷http://www.astynomia.gr/index.php?option=ozo_content&perform=view&id=8195&Itemid=378&lang, έχει ως πεδίο δράσης σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 4249/2014

1) Έκδοση και κοινοποίηση εντολής¹⁸ ελέγχου: Αποτελεί την αρχή του ελέγχου και τυχόν ελαττώματα της εντολής μπορούν να προκαλέσουν ακυρότητες της σχετικής καταλογιστικής φορολογικής πράξης. Κοινοποιείται κατά τα οριζόμενα στον νόμο στον ελεγχόμενο¹⁹. Εκδίδεται ηλεκτρονικά μέσω του πληροφοριακού συστήματος Elenxis και υπογράφεται από τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας ή τον νόμιμο αναπληρωτή του. Με την ΠΟΛ. 1073/2018 ορίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) ημερών από την έκδοσή της, καθώς και ότι η κοινοποίηση μπορεί να πραγματοποιηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας που την εξέδωσε. Η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου καταχωρείται επίσης ηλεκτρονικά στο πληροφοριακό σύστημα Elenxis.

2) Συγκρότηση και μελέτη του φακέλου της υπόθεσης: Ο ελεγκτής, στο όνομα του οποίου έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου, διενεργεί έρευνα με χρήση της βάσης δεδομένων TAXIS & ELENXIS και οποιαδήποτε άλλη εσωτερική ή εξωτερική πηγή πληροφόρησης, προκειμένου να συλλέξει τις πρώτες πληροφορίες για τον φορολογούμενο. Στόχος του ελεγκτή σε αυτό το στάδιο είναι να συγκεντρώσει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες και στοιχεία σχετικά με τον φορολογούμενο και τον έλεγχο που διενεργεί, ώστε να δημιουργήσει το προφίλ του ελεγχόμενου και να προετοιμαστεί για τον έλεγχο που θα διενεργήσει.

3) Έναρξη ελεγκτικών επαληθεύσεων: Ο ελεγκτής αποκτά πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου με εφαρμογή των άρθρων 24 & 25 του ν. 4174/2013. Κοινοποιεί αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, με το οποίο τον καλεί, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την επομένη της λήψης του αιτήματος αυτού, να θέσει στην διάθεση του ελέγχου οποιοδήποτε στοιχείο που αφορά στον έλεγχο²⁰. Σε αυτό το στάδιο γίνονται όλες οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις με σκοπό την εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου όπως αυτό ορίζεται από το περιεχόμενο των οικείων πολ./αποφάσεων και εν γένει των οικείων φορολογικών διατάξεων.

4) Επεξεργασία πληροφοριών/επεξεργασία στοιχείων από βάσεις δεδομένων που διαθέτει ή έχει πρόσβαση η υπηρεσία: Αντλούνται από τους ελεγκτές τα πρωτογενή δεδομένα που απεστάλησαν από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και τα δηλωθέντα εισοδήματα του εκάστοτε ελεγχόμενου προσώπου.

5) Επεξεργασία υπομνημάτων – έλεγχος εισοδημάτων με γενικές διατάξεις -έλεγχος τεκμηρίων απόκτησης και διαβίωσης

6) Έλεγχος με έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού φορολογητέας ύλης: Ο ελεγκτής εφόσον κρίνει ότι πρέπει να χρησιμοποιήσει έμμεση τεχνική έλεγχου εισηγείται προς τον προϊστάμενο της υπηρεσίας ποια μεθοδολογία προτείνει. Μετά από αιτιολογημένη απόφαση ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας τροποποιεί την εντολή ελέγχου στην οποία πλέον αποτυπώνονται οι διατάξεις που αφορούν τη διαδικασία ελέγχου και η οποία κοινοποιείται στον ελεγχόμενο.

¹⁸ Βλ. διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013

¹⁹ Σύμφωνα με το αρ. 25 του ν. 4174/2013, η εντολή ελέγχου είναι έγγραφη και πρέπει να περιέχει κατ' ελάχιστο: - τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, - τα στοιχεία του υπαλλήλου/ων που θα διενεργήσουν τον έλεγχο, - το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία (εφόσον είναι νομικό πρόσωπο) του ελεγχόμενου, - τον Α.Φ.Μ. του ελεγχόμενου, - την ταχυδρομική διεύθυνση, - τη χρονική περίοδο που αφορά ο έλεγχος, - το είδος φορολογίας που αποτελεί το αντικείμενο του ελέγχου, - τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, καθώς και - το είδος του ελέγχου (πλήρης ή μερικός).

²⁰ Πριν το 2013, η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων εκ μέρους του φορολογούμενου, για οποιοδήποτε λόγο, είχε ως συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, γεγονός το οποίο κατέληγε στην επιβολή βαρύτερων φόρων και προστίμων. Πλέον, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός έχει καταργηθεί και στις περιπτώσεις αυτές (μη προσκόμισης στοιχείων) η φορολογική αρχή υποχρεούται στη διενέργεια του ελέγχου με βάση όσα στοιχεία έχει στη διάθεσή της.

7) Αίτημα παροχής πληροφοριών κατ' άρθρο 14 ν. 4174/13²¹ για την άντληση στοιχείων από τους φορολογούμενους (φυσικά πρόσωπα): Ορίζονται τα ακόλουθα έντυπα²²: α) διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία με το οποίο έντυπο καλείται ο ελεγχόμενος να καταγράψει τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την έναρξη και κατά τη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου, β) ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – μεταβολών - υποχρεώσεων με το οποίο παρέχονται πληροφορίες για τον τρόπο διαβίωσης του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, για τις μεταβολές των περιουσιακών τους στοιχείων και για τις υφιστάμενες υποχρεώσεις τους για όλα τα ελεγχόμενα έτη, γ) επιστολή προς τον φορολογούμενο η οποία συνοδεύει υποχρεωτικά τα δύο προηγούμενα έντυπα.

8) Σύνταξη ειδικής έκθεσης ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013, για την επιβολή προληπτικών ή διασφαλιστικών του δημοσίου συμφέροντος μέτρων άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα

9) Μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων ο ελεγκτής συντάσσει Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ)²³ καθώς και τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου. Το σημείωμα διαπιστώσεων και οι πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον ελεγχόμενο, προκειμένου ο τελευταίος να λάβει γνώση για τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου. Κατόπιν της κοινοποίησης, ο φορολογούμενος δύναται να ζητήσει αντίγραφα των στοιχείων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, ενώ ταυτόχρονα αρχίζει να τρέχει προθεσμία είκοσι (20) ημερών, εντός της οποίας έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει (εγγράφως) τις απόψεις του για τα αποτελέσματα του ελέγχου.

10) Ο ελεγχόμενος δύναται εντός είκοσι (20) ημερών να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς - κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

11) Επεξεργασία των απόψεων του ελεγχόμενου

12) Σύνταξη εκθέσεων ελέγχου όλων των φορολογικών αντικειμένων και των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και πράξεων επιβολής προστίμου: Η έκθεση ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο. Σε διαφορετική περίπτωση, τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις

²¹ ΕΝΤΥΠΑ ΠΟΛ. 1171/2013

²² Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 9/ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10-5-2013, οι ελεγκτικές αρχές προκειμένου να εφαρμόσουν τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, μαζί με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου στον φορολογούμενο του επιδίδουν και μία επιστολή με την οποία ζητούν από τον ελεγχόμενο να παράσχει πληροφορίες σχετικά με την περιουσιακή του κατάσταση και τον τρόπο διαβίωσής του για την κρινόμενη φορολογική περίοδο. Στο τέλος της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1171/4-7-2013 επισυνάπτονται τα προαναφερόμενα έντυπα των έμμεσων τεχνικών (επιστολή προς τον φορολογούμενο, ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης - μεταβολών και υποχρεώσεων, διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία).

²³ Βλ. αρ. 28 του ν. 4174/2013

για κάθε φορολογία. Η έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού πρέπει να γίνει εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου επί του σημειώματος διαπιστώσεων ή σε περίπτωση μη υποβολής απόψεων εντός μηνός από την εκπνοή των είκοσι ημερών που είχε δικαίωμα ο ελεγχόμενος να τις υποβάλλει (άρθρο 28§ 2 ν. 4174/2013).

13) Σύνταξη μηνυτήριας αναφοράς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55Α και 68 του ν. 4174/2013 (Α' 170) στη περίπτωση που υπάρχουν παρατυπίες που προβλέπεται επιβολή ποινικών κυρώσεων

14) Σύνταξη και αποστολή αναφοράς του ν. 4557/2018 όπως ισχύει, προς την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες του άρθρου 47, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 αυτού²⁴.

²⁴ ΠΟΛ. 1180/2014

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ-ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

Συνέπεια της διενέργειας φορολογικού ελέγχου είναι ο προσδιορισμός του περιεχομένου της φορολογικής υποχρέωσης.

ΤΜΗΜΑ Ι-ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ

Ο προσδιορισμός της φορολογικής υποχρέωσης²⁵ μπορεί να είναι λογιστικός, με έμμεσες τεχνικές και τεκμαρτός. Υπό το προηγούμενο καθεστώς προβλεπόταν ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης πρώτα εξωλογιστικά²⁶ και μετά ο εξωλογιστικός προσδιορισμός αντικαταστάθηκε από τον αντικειμενικό.

ΤΜΗΜΑ Ι.1-ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

Όταν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου και της ορθότητας του περιεχομένου τους, επιτρέπουν, σε συνδυασμό με τη διασταύρωση των στοιχείων που έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή, την άμεση εξεύρεση της φορολογητέας ύλης²⁷.

Στο έβδομο κεφάλαιο του ν. 4174/2013 προβλέπεται η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου. Πρόκειται, δηλαδή, για τις διαδικασίες και τις ενέργειες που διενεργούνται από τα φορολογικά όργανα ώστε να διαπιστωθεί ότι ο εκάστοτε φορολογούμενος συμμορφώνεται με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

ΤΜΗΜΑ Ι.2-ΕΜΜΕΣΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ο νόμος 4172/2013 κατήργησε τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα εισάγοντας στη θέση του τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου²⁸. Με αυτές

²⁵ Όταν γίνεται έλεγχος σε συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιορισθεί από τον έλεγχο (ΠΟΛ. 1050/17-2-2014) και μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες, ενώ όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία/συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιορισθεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

²⁶ Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκούνταν από φυσικό ή νομικό πρόσωπο γινόταν σε περίπτωση αδυναμίας διενέργειας λογιστικών επαληθεύσεων λόγω μη τήρησης ή ανεπάρκειας και ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου.

²⁷ Βλ. άρθρο 30 & 31 Κ.Φ.Ε.

²⁸ Βλ. με αριθμό 394/2020 απόφασή του ΣτΕ, οι προσφεύγοντες ισχυρίστηκαν ότι η προσβαλλόμενη απόφαση τυγχάνει ακυρωτέα, διότι ο προσδιορισμός από τη φορολογική αρχή του φορολογητέου εισοδήματός τους και συγκεκριμένα ο καθορισμός με έμμεσες τεχνικές ελέγχου της φορολογητέας ύλης, ήτοι του αντικειμένου του φόρου, είναι παράνομος. Και αυτό διότι στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. παρατίθενται ονομαστικά οι εν λόγω τεχνικές, ενώ ο ειδικότερος προσδιορισμός του περιεχομένου τους πραγματοποιήθηκε με την κανονιστική απόφαση ΠΟΛ. 1050/2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος, που απαγορεύουν τον καθορισμό των ουσιαστών στοιχείων του φόρου (όπως είναι το αντικείμενο αυτού) από τη διοίκηση, βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης. Το δικαστήριο απέρριψε τον παραπάνω ισχυρισμό ως αβάσιμο. Και τούτο, διότι στην προαναφερόμενη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (εξουσιοδοτική διάταξη), γίνεται παραπομπή σε συγκεκριμένες, διεθνώς αναγνωρισμένες τεχνικές ελέγχου, που ερείδονται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, ήτοι του κλάδου της λογιστικής επιστήμης, που ασχολείται με την επαλήθευση και

χρησιμοποιούνται κάθε είδους πληροφορίες και στοιχεία, που μέχρι πρόσφατα δεν λαμβάνονταν υπόψη από τα φορολογικά και ελεγκτικά όργανα. Στόχος είναι η εξεύρεση της πραγματικής φορολογητέας ύλης. Υπό το παλαιό και υπό το νέο καθεστώς κανόνας εξακολουθεί να παραμένει ο λογιστικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος.

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε., «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται²⁹ ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.³⁰, «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών και τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τις εν λόγω δε τεχνικές, που έχουν γίνει αντικείμενο ανάλυσης και από τον ΟΟΣΑ, θεσπίζεται εναλλακτική βάση υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω ανάλυσης της οικονομικής κατάστασης του φορολογουμένου, με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές. Ως εκ τούτου, ο καθορισμός, με την προαναφερόμενη κανονιστική απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, του ειδικότερου περιεχομένου των ερειδόμενων στις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προσδιορίστηκαν, με το άρθρο 27 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., ως μέθοδοι εξεύρεσης του ύψους του φορολογητέου εισοδήματος, δεν αντίκειται στις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος, όπως εσφαλμένα υπολαμβάνουν οι προσφεύγοντες.

²⁹ Βλ. την με αριθμό 1154/2019 απόφαση της Δ.Ε.Δ., η οποία έκρινε παράνομο τον προσδιορισμό με έμμεσες τεχνικές ελέγχου, καθώς τα βιβλία κρίθηκαν επαρκή κατά τον έλεγχο και επομένως έπρεπε να διενεργηθεί λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, μη καταλείποντας κενό για εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

³⁰ Πρβλ. ΣτΕ 884/2016, «...Η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από την διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, ... που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980, φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982, φορολογία δωρεών, ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958, φορολογία κληρονομιών, ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985, παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ΣτΕ 1404/2015, παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου, ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005, τελωνειακές παραβάσεις, ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015 επταμ., σχετικά με παραβάσεις κανόνων περί του ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά».

Η έμμεση τεχνική ελέγχου που επιλέγεται αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η φορολογική διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο, τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Η επιλογή³¹ της κατάλληλης μεθόδου ή των συνδυασμών μεθόδων πραγματοποιείται από τη φορολογική διοίκηση κατά περίπτωση με βάση τα κριτήρια ανάλυσης κινδύνου (άρθρο 26 Κ.Φ.Δ.). Η επιλογή γίνεται με αιτιολογημένη απόφαση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του ελεγκτικού κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της³².

Σε περίπτωση προσδιορισμού διαφορών βάσει των έμμεσων τεχνικών, το βάρος ανταπόδειξης πέφτει στον φορολογούμενο που θα πρέπει να αποδείξει με πραγματικά δεδομένα την ειλικρίνεια των δηλώσεών του. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται

οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων... ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. Κ.Φ.Ε. και άρθρα 13 επ. ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή από τον νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού (ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού *Conseil d' Etat* της 20-12-1978 στην υπόθεση 5486, *Rec. Lebon* 1978 σελ. 519, της 5-4-1978, *Rec. Lebon* 1978 σελ. 178, της 5-3-1999 στην υπόθεση 176799 και της 19-3-2001 στην υπόθεση 187012...»).

³¹ Βλ. για τον συλλογισμό που ακολουθείται για την εφαρμογή της κατάλληλης τεχνικής στην 1288/2020 απόφαση της Δ.Ε.Δ. Αθήνας, που αναφέρει: «δεν μπορεί να εφαρμοστεί η τεχνική καθαρής θέσης του φορολογούμενου, καθ' ότι η τεχνική αυτή αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του ελεγχόμενου και προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα λαμβάνοντας υπόψη για περίοδο μεγαλύτερη ή ίση ενός ή περισσότερων ετών όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια (ενεργητικό), τις υποχρεώσεις (παθητικό), τις ατομικές και οικογενειακές δαπάνες ως και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές (ατομικά και οικογενειακά), δημιουργείται για την εφαρμογή πίνακας ενεργητικού και παθητικού για όλα τα ελεγχόμενα έτη, αλλά και το έτος βάσης (το αμέσως προηγούμενο από το πρώτο ελεγχόμενο έτος) που στην συγκεκριμένη υπόθεση είναι το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 1/1 - 31-12-2012) και ο έλεγχος δεν διαθέτει τα απαραίτητα στοιχεία για το έτος αυτό», καθώς και «δεν μπορεί να εφαρμοστεί η τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, καθ' ότι η τεχνική αυτή προσδιορίζει τα έσοδα του φορολογούμενου αναλύοντας τις συνολικές καταθέσεις και τα διαθέσιμα σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς και τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα, καθόσον εν προκειμένω δεν βρίσκονται στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία, όπως λογαριασμοί που διατηρεί η προσφεύγουσα σε πιστωτικά ιδρύματα του εξωτερικού και τα χαρτοφυλάκια που αυτή διαθέτει ενώ από τα βιβλία και στοιχεία δεν δύναται να διαπιστωθούν οι διενεργηθείσες με μετρητά συναλλαγές».

³² Βλ. απόφαση 1377/2020 Δ.Ε.Δ. Αθήνας, κατά την οποία δεν απαιτείται η κοινοποίηση στον ελεγχόμενο της αιτιολογημένης απόφασης του προϊσταμένου του ελεγκτικού κέντρου για την επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος (πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς - κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας). Θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Η αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας θεωρείται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται με 33%, ανεξαρτήτως ποσού.

Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται στις κάτωθι περιπτώσεις:

- Ανέλεγκτες υποθέσεις από 1-1-2014 και μετά και άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον κώδικα φορολογικής διαδικασίας, ή όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη φορολογική διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.
- Ανέλεγκτες υποθέσεις από 1-1-2014 και μετά, ασχέτως της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.
- Διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής του Κ.Φ.Ε., για τις οποίες δεν έχει γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31-12-2013 και υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις), ή παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά), ή είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα, ή δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία Κ.Β.Σ./Κ.Φ.Α.Σ., ή υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

ΤΜΗΜΑ Ι.3-ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

Παλαιότερα τα στοιχεία του τεκμαρτού προσδιορισμού αναφέρονταν στην έκταση της συναλλακτικής δράσης και των εν γένει συνθηκών λειτουργίας της επιχείρησης (άρθρο 30 παρ. 2 ν. 2238/1994) ή στις συνθήκες άσκησης επαγγέλματος του ελεύθερου επαγγελματία (άρθρο 50 ν. 2238/1994). Επίσης μεταξύ του 1986 και 1988 είχε εφαρμοστεί ο τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος του ελεύθερου επαγγελματία ή της επιχείρησης, βάσει του τεκμηρίου «επαγγελματικής βιωσιμότητας». Τέλος, τα άρθρα 1 και 3 του ν. 2214/1994 (και μετέπειτα άρθρο 33 ν. 2238/1994) είχαν καθιερώσει τον τεκμαρτό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων με τα λεγόμενα «αντικειμενικά κριτήρια», δηλαδή με τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης της επιχείρησης με τους ειδικά προβλεπόμενους συντελεστές εμπορικότητας και απόδοσης.

Στην Ελλάδα ο τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος αφορούσε πάντοτε φυσικά πρόσωπα και έθετε ως πραγματική βάση συναγωγής του τεκμηρίου τις δαπάνες (διαβίωσης και απόκτησης νέων περιουσιακών στοιχείων). Ο «τεκμαρτός» προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος μετονομάστηκε σε «προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες» με τον νόμο 3842/2010 και πλέον στον νέο Κ.Φ.Ε. καλείται «εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας».

Προς αντιμετώπιση ή περιορισμό της φοροδιαφυγής, η φορολογική νομοθεσία προβλέπει τον τεκμαρτό προσδιορισμό βάσει ενδείξεων, δηλαδή στοιχείων από τα οποία εμμέσως προκύπτει ένα ποσό που λαμβάνεται ως βάση επιβολής του φόρου. Στο πλαίσιο αυτό προβλέπεται ο τεκμαρτός

προσδιορισμός του εισοδήματος βάσει των δαπανών διαβίωσης του φορολογουμένου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε. για τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες & άρθρο 32 Κ.Φ.Ε. για τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων).

Επίσης, ο τεκμαρτός προσδιορισμός χρησιμεύει όταν ο πραγματικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος είναι ανέφικτος ή αλυσιτελής. Υπό το ισχύον καθεστώς του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης (άρθρο 27 Κ.Φ.Δ.).

Προβλέπεται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες (τεκμήρια διαβίωσης, άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.)³³ ή δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (άρθρο 32 Κ.Φ.Ε.)³⁴.

Η θέσπιση τεκμηρίων έχει αμφισβητηθεί ως προς την συμφωνία της με τους κανόνες των άρθρων 78 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Η θέσπιση αμάχητων τεκμηρίων είχε επικριθεί έντονα από τη θεωρία ως αντιβαίνουσα στην αρχή της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παράγραφος 5 του Συντάγματος) καθώς και στο δικαίωμα δικαστικής προστασίας (άρθρο 20 παράγραφος 1 του Συντάγματος). Κατά την άποψη που επικρατεί στη νομολογία του ΣτΕ δεν αντιβαίνουν προς το Σύνταγμα οι διάφορες μορφές τεκμαρτού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης που έχουν κατά καιρούς θεσπισθεί³⁵. Το ΣτΕ, συγκεκριμένα, είχε κρίνει ότι το ανωτέρω σύστημα τεκμαρτού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών προσώπων στηρίζεται, «εις τεκμήρια των οποίων η βάση και τα συμπεράσματα ανταποκρίνονται προς τα δεδομένα της κοινής πείρας, εξ επόψεως ιδία του ύψους των τεκμαιρομένων δαπανών και του ποσοστού συμμετοχής των εις τον οικογενειακόν προϋπολογισμόν και, επομένως, είναι σύστημα ανεκτόν υπό του Συντάγματος προς εξακρίβωσιν της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων^{36, 37}».

³³ «Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα: α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά... β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μίας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών... γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ορίζεται ως εξής... δ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, με εξαίρεση τα εσπερινά γυμνάσια και λύκεια, καθώς και τα ειδικά σχολεία ατόμων με ειδικές ανάγκες, όπως προκύπτει από τις σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών... ε) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό... στ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης... ζ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα... η) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης... θ) Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα».

³⁴ «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας... β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων... γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης... δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε... ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών... στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής...».

³⁵ Γίνεται δεκτό ότι με τα τεκμήρια δεν επιβάλλεται φόρος επί πλασματικής φορολογητέας ύλης, αλλά καθιερώνεται ειδική μέθοδος εξεύρεσης υπαρκτής μεν αλλά μη εμφανούς φορολογητέας ύλης (ΣτΕ 4897/1987, 4355/1985, 2785/1985, Ολ. 2060/2003, 4222/2017).

³⁶ Βλ. ΣτΕ Ολ. 4340/1983

³⁷ Βλ. ενδεικτικά τη ΣτΕ 2934/2017, σκέψη 10, «...Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και

Σύμφωνα με το άρθρο 34 παράγραφος 2 του Κ.Φ.Ε. ο φορολογούμενος για να αμφισβητήσει³⁸ την εφαρμογή των τεκμηρίων μπορεί να επικαλεστεί και να αποδείξει ότι πρόκειται για: α) εισοδήματα απαλλασσόμενα ή φορολογούμενα με ειδικό τρόπο, β) χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισοδήματα κατά τις ισχύουσες διατάξεις, γ) χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δ) εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή, ε) δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται από έγγραφα βεβαίως χρονολογίας πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης, στ) δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη, ζ) ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων».

³⁸ Βλ. ΣτΕ 1694/1990, 319/1995 (σκέψη 5), 3705/1998 (σκέψη 4). Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 3765/2000 (σκέψη 4): «Ειδικότερα, η καθιέρωση τεκμηρίων, με τα πιο πάνω χαρακτηριστικά (δηλαδή κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο και ανταποκρινόμενων στα δεδομένα της κοινής πείρας) και δη μαχητών, συνάδει με τα ως άνω άρθρα 4 παρ. 5 και 78 του Συντάγματος και δεν αντίκειται ούτε στο άρθρο 20 παρ. 1 που κατοχυρώνει το δικαίωμα παροχής έννομης προστασίας, ούτε στο άρθρο 26 αυτού που θεσπίζει τη διάκριση των εξουσιών, γιατί δεν συνιστά ανεπίτρεπτη επέμβαση του νομοθέτη στη δικαστική κρίση υποθέσεων που ενδεχομένως θα αχθούν ενώπιον των δικαστηρίων, προεχόντως λόγω του μαχητού χαρακτήρα των τεκμηρίων αυτών». Επίσης, το ζήτημα της θέσπισης αμάχητων τεκμηρίων, απασχόλησε και το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΔΔΑ). Σύμφωνα με το ΕΔΔΑ η θέσπιση αμάχητων τεκμηρίων δεν αντιβαίνει κατ' αρχήν στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου. Ειδικότερα, όμως, στο πεδίο του ποινικού δικαίου, σύμφωνα με το άρθρο 6 παράγραφος 2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου τα κράτη οφείλουν κατά τη θέσπιση των τεκμηρίων να τα περιορίζουν εντός «ελλόγων ορίων» λαμβάνοντας υπόψη τι διακυβεύεται και προστατεύοντας τα δικαιώματα του κατηγορουμένου. Θ. Φορτσάκης/ Κ. Σαββαΐδου/ Α. Τσουρουφλής/ Π. Πανταζόπουλος, Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 85.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ-ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

ΤΜΗΜΑ Ι-ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων του επιτηδευματία με τη χρήση έμμεσων τεχνικών προβλέφθηκε για πρώτη φορά με τον ν. 4038/2012, με το οποίο προστέθηκε νέο άρθρο 67B στον π. Κ.Φ.Ε.³⁹. Η δυνατότητα χρήσης έμμεσων τεχνικών ελέγχου προβλέφθηκε και στο νέο Κ.Φ.Δ. (άρθρο 27), ενώ η σχετική ουσιαστική διάταξη περιέχεται στο νέο Κ.Φ.Ε. (άρθρο 28 Κ.Φ.Ε.).

Στο πλαίσιο εκσυγχρονισμού της ελληνικής φορολογικής διοίκησης και αναμόρφωσης του κανονιστικού πλαισίου του ελληνικού φορολογικού συστήματος, νέες, διευρυμένες εξουσίες έχουν αποδοθεί στα όργανα των φορολογικών αρχών, για τη διεξαγωγή, εκτός των άλλων, στοχευμένων και αποτελεσματικότερων φορολογικών ελέγχων. Μία από τις καινοτομίες που προστέθηκαν, λοιπόν, πρόσφατα στο ελληνικό φορολογικό σύστημα, κατά μεταφορά από άλλες έννομες τάξεις, είναι και η δυνατότητα προσδιορισμού του εισοδήματος των υπόχρεων με έμμεσες μεθόδους.

Ο νόμος όρισε ποιές είναι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ήτοι: α) η αρχή των αναλογιών (mark up method), β) η ανάλυση ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method), γ) η καθαρή θέση του φορολογούμενου (net worth method), δ) η σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)⁴⁰.

Η δυνατότητα προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης με βάση έμμεσες τεχνικές ελέγχου ρυθμίζεται από τα άρθρα 28 του Κ.Φ.Ε. και 27 του Κ.Φ.Δ., σε συνδυασμό με τη σχετική υπουργική απόφαση, που έχει εκδοθεί βάσει της εξουσιοδότησης του Κ.Φ.Δ., ΠΟΛ. 1050/2014, όπως έχει τροποποιηθεί⁴¹.

Σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου υπάγονται ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών και νομικών προσώπων, που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή

³⁹ Το άρθρο 67B του π. Κ.Φ.Ε. προέβλεπε ότι ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων του επιτηδευματία, των εκρών του, τα φορολογητέα κέρδη του, καθώς και ο οφειλόμενος ΦΠΑ μπορεί να πραγματοποιείται με βάση τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής. Το άρθρο 67B παρ. 4 π. Κ.Φ.Ε., όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 παρ. 6 του ν. 4110/2013 προέβλεπε τη δυνατότητα χρήσης των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για όλες τις χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση. Το άρθρο 67B παρ. 5 π. Κ.Φ.Ε. προέβλεπε ότι σε περίπτωση που το αποτέλεσμα του ελέγχου είχε εξαχθεί με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, πριν τη έκδοση της πράξης καταλογισμού του φόρου, καλούσε τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούτο σε ανταπόδειξη.

⁴⁰ Τον Ιανουάριο του 2020 εκδόθηκαν διαδοχικά οι Α. 1008/20-01-2020, Ε. 2015/31-01-2020 και Ε. 2016/31-01-20205 με τις οποίες παρέχονται αναλυτικές οδηγίες ως προς τον καθορισμό του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής της αρχής των αναλογιών και της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων, ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

⁴¹ Με την κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. εκδοθείσα υπουργική απόφαση (ΠΟΛ. 1050/17-2-2014), διευκρινίστηκε ότι στις υποθέσεις που χρησιμοποιούνται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις. Η ΠΟΛ. 1050/2014 συμπληρώθηκε από τις ΠΟΛ. 1094/2014 και 1259/2014.

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον κώδικα φορολογικής διαδικασίας ή
γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη φορολογική διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Υπάγονται επίσης οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, ανεξάρτητα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Σε έμμεσες τεχνικές υπάγονται ακόμη οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής του Κ.Φ.Ε., για τις οποίες δεν έχει γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31-12-2013 και συντρέχει μία από τις παρακάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),
β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά),
γ) είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,
δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία Κ.Β.Σ./Κ.Φ.Α.Σ.,
ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Η έμμεση τεχνική έλεγχου που επιλέγεται αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η φορολογική διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο, τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Η επιλογή δε της κατάλληλης μεθόδου ή των συνδυασμών μεθόδων πραγματοποιείται από τη φορολογική διοίκηση κατά περίπτωση με βάση τα κριτήρια ανάλυσης κινδύνου (άρθρο 26 Κ.Φ.Δ.) και με αιτιολογημένη απόφαση πλέον του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του ελεγκτικού κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της. Εξάλλου, σε περίπτωση προσδιορισμού διαφορών βάσει των έμμεσων τεχνικών, το βάρος ανταπόδειξης πέφτει στον φορολογούμενο που θα πρέπει να αποδείξει με πραγματικά δεδομένα την ειλικρίνεια των δηλώσεων του. Οι διαφορές δε μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος⁴².

Οι έμμεσες τεχνικές έλεγχου ομοιάζουν με τα τεκμήρια στο ότι και τα δύο αποτελούν έμμεσους τρόπους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, που αποσκοπούν στον περιορισμό της φοροδιαφυγής αλλά διαφέρουν και σημαντικά, καθώς οι έμμεσες τεχνικές διενεργούνται στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου. Δεν πρέπει να αγνοηθεί επίσης ότι και το πεδίο εφαρμογής και τα υπαγόμενα πρόσωπα διαφέρουν, καθώς τα τεκμήρια αφορούσαν ανέκαθεν μόνο φυσικά πρόσωπα.

Υπό το ισχύον καθεστώς, συνάγεται πως η διοίκηση εκλαμβάνει ότι ο φορολογούμενος είναι αυτός που φέρει το βάρος απόδειξης, προκειμένου να αποδείξει ότι το αδήλωτο εισόδημα δεν προέρχεται από φορολογητέα πηγή. Ως εκ τούτου, από τις κανονιστικές πράξεις της διοίκησης προβλέπεται αντιστροφή του βάρους αποδείξεως επί εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σε

⁴² Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς - κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο, το οποίο, όμως, θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής.

αντίθεση με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παράγραφος 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παράγραφος 1, εδάφιο α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παράγραφος 1, εδάφιο δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων.

ΤΜΗΜΑ ΙΙ-ΦΥΣΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι φορολογικές διατάξεις διακρίνονται σε ουσιαστικές ή διαδικαστικές/δικονομικές. Βέβαια, η ανωτέρω διάκριση δεν αποκλείει το ενδεχόμενο διάταξη να φέρει και ουσιαστικό και δικονομικό χαρακτήρα. Διαδικαστικού χαρακτήρα διατάξεις περιλαμβάνουν και δικονομικές και μη δικονομικές διατάξεις⁴³. Η κρίση περί ουσιαστικού ή διαδικαστικού/δικονομικού χαρακτήρα της διάταξης διαφοροποιεί την νομική τους μεταχείριση, μεταξύ άλλων, και ως προς το επιτρεπτό ή όχι της αναδρομικής εφαρμογής. Όπως είναι γνωστό, οι ουσιαστικού δικαίου φορολογικές διατάξεις τελούν υπό τον περιορισμό αφενός της ρητής πρόβλεψης περί αναδρομικής εφαρμογής στον οικείο τυπικό νόμο και αφετέρου του χρονικά περιορισμένου της αναδρομής σύμφωνα με το άρθρο 78 παράγραφος 2 του Συντάγματος.

Χαρακτηριστικά αναφέρεται η κάτωθι περίπτωση: Επί τη βάσει της ΠΟΛ. 1095/2011 διενεργήθηκαν φορολογικοί έλεγχοι εντοπισμού προσαύξησης περιουσίας με επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και των πάσης φύσεως τραπεζικών προϊόντων των ελεγχόμενων προ της 30-9-2010. Μία πρώτη ομάδα αποφάσεων των δικαστηρίων ουσίας έκρινε ότι η αναδρομική εφαρμογή σε χρήσεις προ της 30-9-2010 είναι επιτρεπτή, καθώς ο έλεγχος προσαύξησης περιουσίας συνιστά μέθοδο εξακριβώσεως της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας (διαδικαστική διάταξη), και όχι τρόπο προσδιορισμού αναδρομικά της φορολογητέας ύλης (ουσιαστική διάταξη). Η δεύτερη ομάδα αποφάσεων κινήθηκε στην αντίθετη κατεύθυνση ισχυριζόμενοι πως το άρθρο 48 παράγραφος 3 εδάφιο β' ν. 2238/1994 μπορεί να τύχει εφαρμογής για προσαύξηση, η οποία επέρχεται μετά την 30-9-2010, ενώ δεν αποκλείεται προφανώς η φορολογική διοίκηση να ελέγξει προσαύξηση προ της 30-9-2010 σύμφωνα με άλλες διατάξεις (με τις γενικές διατάξεις για τις παραδοσιακές ελεγκτικές επαληθεύσεις ή τα τεκμήρια), φέροντας προς τούτο, όμως, και το σχετικό βάρος αποδείξεως της προσαύξησης.

Ενόψει των αντικρουόμενων αποφάσεων του ίδιου δικαστηρίου, η 5/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών παρέπεμψε την υπόθεση στο Συμβούλιο της Επικρατείας, προκειμένου να επιλυθούν τα τιθέμενα προδικαστικά ερωτήματα. Η κρινόμενη υπόθεση αφορούσε περίπτωση ελέγχου προσαύξησης περιουσίας από εμβάσματα που είχαν αποσταλεί στο εξωτερικό. Το Β' τμήμα, λοιπόν, του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την υπ' αριθμόν 884/2016 απόφασή του, στο πλαίσιο πιλοτικής δίκης, ασχολήθηκε με αρκετά ενδιαφέροντα νομικά ζητήματα. Μεταξύ αυτών ήταν και η νομική φύση της διάταξης περί προσαύξησης περιουσίας ως διαδικαστικής/δικονομικής ή ουσιαστικής και την επιτρεπόμενη ή μη αναδρομικότητα. Το ΣτΕ έκρινε ότι, «η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας» αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα». Το ΣτΕ λοιπόν επικύρωσε τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1095/2011 περί εφαρμογής της κρινόμενης διάταξης σε περιουσιακές προσαυξήσεις που προέκυψαν και πριν την 30-9-2011, επικαλούμενο μάλιστα και τα οριζόμενα στην αιτιολογική

⁴³ Για τη διάκριση διαδικαστικών και δικονομικών διατάξεων βλ. Α. Τσουρουφλής, Η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, ΔΕΕ 2/2016

έκθεση του νόμου. Συνεπώς, κατά τα κρινόμενα στην εν λόγω απόφαση, η εφαρμογή του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48, διάταξης κατά τα κριθέντα όχι ουσιαστικής, δεν συνιστά ανεπίτρεπτη συνταγματικά αναδρομική εφαρμογή, καθώς δεν επιβάλλει φόρο για πρώτη φορά κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος και, ειδικότερα, δεν θεσπίζει (και, δη, το πρώτον) νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος ίσου με πραγματοποιηθείσες δαπάνες διαβίωσης ή κτήσης περιουσιακών στοιχείων, πέραν των προβλεπόμενων στα άρθρα 16 και 17 του παλαιού Κ.Φ.Ε..

Αναφορικά με τις διατάξεις του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. σχετικά με τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, έχει διατυπωθεί ότι έχουν μεν διαδικαστικό περιεχόμενο, καθόσον αφορούν τις μεθόδους ελέγχου που εφαρμόζει η φορολογική διοίκηση, ωστόσο έχουν ταυτόχρονα και ουσιαστικό περιεχόμενο, στον βαθμό που η επιλογή της εκάστοτε εφαρμοστέας τεχνικής ελέγχου επιδρά στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Άρα οι εν λόγω διατάξεις μπορούν να χαρακτηριστούν «μη γνήσιες διαδικαστικές διατάξεις»⁴⁴.

Κατά τα γενόμενα δεκτά στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής για το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. με τις προτεινόμενες διατάξεις εισάγεται εναλλακτική βάση υπολογισμού του αντικειμένου του φόρου υπό την έννοια της θέσπισης ενός συστήματος τεκμαρτού προσδιορισμού των εσόδων. Επομένως, σύμφωνα με την Επιστημονική Υπηρεσία της Βουλής, η διάταξη είναι ουσιαστική φορολογική διάταξη, καθώς εισάγει έναν νέο εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού του αντικειμένου του φόρου, και ως εκ τούτου δεν μπορεί να αποτελέσει, κατ' άρθρο 78 παράγραφος 4 του Συντάγματος, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. Από την άλλη μεριά, δεν θα πρέπει να παραβλέπουμε την κρίση του ΣτΕ στην με αριθμό 884/2016 απόφασή του περί του χαρακτηρισμού του ελέγχου προσαύξησης περιουσίας ως μεθόδου εξακριβώσεως της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας του υποχρέου. Το ΣτΕ θεώρησε, δηλαδή, ότι η διάταξη που προέβλεπε τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας αποτελούσε διαδικαστική φορολογική διάταξη, που ρύθμιζε τον τρόπο προσδιορισμού του αντικειμένου της φορολογίας και όχι το ίδιο το αντικείμενο της φορολογίας. Η παραπάνω απόφαση, λόγω της συγγένειας των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και του ελέγχου προσαύξησης περιουσίας παρέχει, ίσως, μία ένδειξη για τα νομολογιακά πορίσματα σε αντίστοιχες περιπτώσεις.

⁴⁴ Βλ. Α. Τσουρουφλής, Η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, σελ. 176.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε-ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με τις έμμεσες τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές τους και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. Μέσω αυτών, η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Ειδικότερα, οι έμμεσες τεχνικές που ισχύουν σήμερα είναι: α) η αρχή των αναλογιών, β) η ανάλυση ρευστότητας του φορολογουμένου, γ) η καθαρή θέση του φορολογουμένου, δ) η σχέση της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών και ε) η τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Οι τεχνικές της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών αφορούν τα φυσικά και νομικά πρόσωπα και οντότητες που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και τέθηκαν το 2020 σε ισχύ, ενώ οι άλλες τρεις χρησιμοποιούνται μόνο για φυσικά πρόσωπα.

Η έμμεση τεχνική ελέγχου που επιλέγεται αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η φορολογική διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει για τον ελεγχόμενο, τον σύζυγο και τα προστατευόμενα μέλη αυτού. Η φορολογική διοίκηση μπορεί να ζητήσει παροχή στοιχείων για την περιουσιακή κατάσταση και τις δαπάνες διαβίωσης (πραγματικές δαπάνες, όχι τεκμαρτές).

Η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου ή των συνδυασμών μεθόδων πραγματοποιείται από τη φορολογική διοίκηση κατά περίπτωση με βάση τα κριτήρια ανάλυσης κινδύνου (26 Κ.Φ.Δ.)⁴⁵. Η επιλογή γίνεται με αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του ελεγκτικού κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσταλλωμένης ύλης και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος γίνεται ως εξής: Καταρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε περίοδο/φορολογικό έτος. Στη συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις έμμεσες

⁴⁵ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥ (άρθρο 26 Κ.Φ.Δ.): Συστήματα ανάλυσης κινδύνου: ά. 80 ν. 3842/2010, όπως ισχύει μετά το ά. 7 παρ. 6 ν. 4141/2013: • 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 • 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 • χωροταξικά και χρονικά δεδομένα, όπως τόπος παραγωγής και διακίνησης, εποχιακές δραστηριότητες και τοπικές ιδιαιτερότητες

τεχνικές. Συγκρίνονται, ανά περίοδο, τα αποτελέσματα και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο⁴⁶.

Συνοψίζοντας, στόχος των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι: α) φυσικά πρόσωπα που κατέχουν μεγάλο πλούτο και διαφεύγουν της φορολογίας να εντοπιστούν και να τους επιβληθεί ο φόρος που τους αναλογεί, β) οι ελεγκτικές υπηρεσίες να εκσυγχρονιστούν και να εναρμονιστούν με διεθνή πρότυπα και πρακτικές,

γ) η «σύλληψη» της φορολογητέας ύλης που αποκρύπτεται διαχρονικά επιμελώς, και δ) η ενδυνάμωση της κοινωνικής δικαιοσύνης και της χρηστής διοίκησης.

ΤΜΗΜΑ Ι-ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΙΩΝ

Η μέθοδος αυτή⁴⁷ στηρίζεται όπως συνάγεται και από το όνομά της στις αναλογίες. Συγκεκριμένα, χρησιμοποιούνται στοιχεία από την αγορά, όπως από επιχειρήσεις με αντίστοιχη δραστηριότητα, το κόστος αγοράς και πώλησης, λοιπές δαπάνες και στοιχεία από τους αντισυμβαλλομένους. Λαμβάνονται υπόψη βιβλία και στοιχεία της ίδιας της επιχείρησης αλλά και στοιχεία που θέτει ο ίδιος ο φορολογούμενος στην διάθεση της φορολογικής αρχής. Έτσι μπορεί π.χ. να προσδιοριστεί το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους συγκρίνοντας τα φορολογικά στοιχεία αγορών με τα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων.

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες, και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου.

Κατά την εφαρμογή της τεχνικής αυτής, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους – πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους – κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων – πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης – τιμής κόστους κ.λ.π., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους.

Κατά την εφαρμογή της μεθόδου, ζητήματα δημιουργούνται από το γεγονός ότι ελλείψει κεντρικής βάσης δεδομένων, δεν είναι δυνατόν να αντληθούν αξιόπιστα στοιχεία για τη σύγκριση με ομοειδείς επιχειρήσεις.

Η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται σε⁴⁸:

- Επιχειρήσεις που έχουν περιορισμένο αντικείμενο εργασιών
- Επιχειρήσεις που τα έσοδά τους προέρχονται από διάθεση αποθεμάτων
- Επιχειρήσεις με περιορισμένους παραμέτρους που διαμορφώνουν το κόστος πωληθέντων
- Επιχειρήσεις με ομοιομορφία στις τιμές πώλησης

⁴⁶ Στην περίπτωση συζύγων που υποβάλλουν κοινή δήλωση, αθροίζονται τα εισοδήματά τους.

⁴⁷Βλ. Α. 1008/2020, «...Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης...του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους...».

⁴⁸ ΑΔΑ:ΩΩΛΓ46ΜΠ3Ζ-Ω43, 2020

- Επιχειρήσεις που κάνουν απογραφή και κατά συνέπεια έχουν ελεγχόμενο απόθεμα

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

➤ Για προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους – πωλήσεων, ήτοι η αναλογία της διαφοράς της τιμής πώλησης μείον τιμή αγοράς προς τιμή πώλησης, με βάση τη σχέση: αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων = τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ – τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ / τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ.

➤ Προσδιορίζεται η αναλογία του κόστους πωληθέντων προς τις πωλήσεις από τη σχέση: αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων = 1 - αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί των πωλήσεων.

➤ Και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση: έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ / αναλογία (%) κόστους πωληθέντων.

Έστω ότι ο ελεγχόμενος εμπορεύεται δύο προϊόντα το Α και το Β και από τα λογιστικά του αρχεία προκύπτουν:

Συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα: 200.000 €

Κόστος πωληθέντων (προϊόν Α): 100.000 €

Κόστος πωληθέντων (προϊόν Β): 50.000 €

Μετά από την ανάλυση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης (π.χ. παραστατικά αγοράς και πώλησης, τιμοκατάλογος) και την παροχή πληροφοριών από τον ελεγχόμενο, ο έλεγχος καταλήγει στα ακόλουθα ποσοστιαία περιθώρια μικτού κέρδους επί των πωλήσεων για τα προϊόντα Α και Β:

Έστω ότι:

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (προϊόν Α): 70 €

Καθαρή μέση τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ (προϊόν Β): 40 €

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (προϊόν Α): 100 €

Καθαρή μέση τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ (προϊόν Β): 80 €

Ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων (προϊόν Α): $(100 - 70) / 100 = 0,3$ ή 30%

Ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων (προϊόν Β): $(80 - 40) / 80 = 0,5$ ή 50%

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το ποσοστιαίο κόστος πωληθέντων έχει ως ακολούθως:

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων (προϊόν Α): $1 - 0,3 = 0,7$ ή 70%

Αναλογία (%) κόστους πωληθέντων επί των πωλήσεων (προϊόν Β): $1 - 0,5 = 0,5$ ή 50%

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται από τον έλεγχο με βάση τον τύπο: κόστος πωληθέντων / ποσοστιαίο κόστος πωληθέντων ως εξής:

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (προϊόν Α): $100.000 / 0,7 = 142.857,143$ €

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (προϊόν Β): $50.000 / 0,5 = 100.000$ €

Τα προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα και η θετική προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (προϊόν Α): 142.857,143 €

Προσδιορισθέντα, βάσει ελέγχου, έσοδα (προϊόν Β): 100.000 €

Σύνολο προσδιορισθέντων, βάσει ελέγχου, εσόδων: 242.857,143 €

Μείον δηλωθέντα έσοδα, δηλαδή: $242.857,143 - 200.000 = 42.857,143$ €, διαφορά

ΤΜΗΜΑ ΙΙ-Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

Η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών, οικογενειακών) του ελεγχόμενου. Βασίζεται δηλαδή στη θεώρηση ότι αν τα έξοδα υπερβαίνουν το δηλωθέν εισόδημα μαζί με το εισόδημα από μη φορολογητέες πηγές για μία συγκεκριμένη περίοδο, αυτή η υπέρβαση αντανακλά εισόδημα από φορολογητέες πηγές που δεν έχει δηλωθεί.

Η συγκεκριμένη μεθοδολογία χρησιμοποιείται κατά κύριο λόγο όταν ο αριθμός των τραπεζικών κινήσεων είναι πολύ μεγάλος, σε βαθμό που είναι ανέφικτη η ακριβής ανάλυσή τους ή όταν η αύξηση των περιουσιακών στοιχείων, καθώς και οι δαπάνες υπερβαίνουν κατά πολύ τα έσοδα του φορολογούμενου.

Η ανάλυση ρευστότητας του φορολογούμενου συγκρίνει τις ταμειακές χρηματοροές του φορολογούμενου σε σχέση με τις δαπάνες που έχει πραγματοποιήσει (με τα αντίστοιχα παραστατικά και αποδείξεις) για μια συγκεκριμένη περίοδο, βασισμένη στην θεωρία ότι η υπέρβαση των δαπανών σε σχέση με το δηλωθέν εισόδημα του φορολογούμενου αποτελεί μη δηλωθέν εισόδημα.

Σχηματικά αποτυπώνεται ως εξής: αυξήσεις περιουσιακών στοιχείων + μειώσεις χρεών + εκπεστέες δαπάνες σύμφωνα με τη φορολογική δήλωση + μη εκπεστέες δαπάνες⁴⁹ - (μειώσεις

⁴⁹ Μη εκπιπόμενες δαπάνες ενδεικτικά αφορούν: προσωπικές και οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης, ζημίες από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου, μη αναγνωριζόμενες φορολογικές. Δεν περιλαμβάνονται οι επαγγελματικές δαπάνες και αγορές, με εξαίρεση τις δαπάνες που είναι μη παραγωγικές ή δεν εκπίπτουν βάσει διατάξεων νόμου από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, οι οποίες και αναγράφονται

περιουσιακών στοιχείων + αυξήσεις χρεών + μη φορολογητέα εισοδήματα⁵⁰ + δηλωθέν εισόδημα)
= μη φορολογητέο εισόδημα ή υπερβολικά δηλωθείσες δαπάνες.

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών (Α). Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου (Β). $(B) - (A) > 0$, αν δηλαδή η διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» είναι αρνητική, ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση ως προσαύξηση περιουσίας με συντελεστή φόρου 33%.

Η τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου εφαρμόζεται συνήθως όπου παρατηρείται ότι ο φορολογούμενος έχει υπέρβαση στα στοιχεία δαπανών (αναλώσεων/κεφαλαίων) σε σχέση με τα στοιχεία εσόδων. Ως πλεονέκτημα της μεθόδου αποτελεί το γεγονός ότι δεν είναι απαραίτητη η πληροφορία της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών παρά μόνο τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών στο τέλος κάθε έτους. Το μειονέκτημά της είναι ότι χάνεται η πληροφορία των συναλλαγών που διενεργούνται μέσω τραπεζικού συστήματος εντός του έτους και οι ελλειπείς πληροφορίες για τα στοιχεία εσόδων και δαπανών του επιτηδείου. Η συγκεκριμένη τεχνική εφαρμόζεται κυρίως σε περιπτώσεις μεταβολών περιουσιακών στοιχείων (π.χ. αγοραπωλησίες). Υπό το πρίσμα της τεχνικής των τραπεζικών καταθέσεων μπορεί να θεωρηθεί ότι η αγοραπωλησία δικαιολογείται από το ύψος των δηλωθέντων εισοδημάτων, αλλά στα πλαίσια της ανάλυσης ρευστότητας η μελέτη περαιτέρω στοιχείων όπως οι αυξομειώσεις απαιτήσεων και υποχρεώσεων ενδέχεται να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι οι συγκεκριμένες αγορές δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα και συνεπώς υποκρύπτεται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη.

Σε αντίθεση με την μέθοδο των τραπεζικών καταθέσεων (όπως θα αναλυθεί κατωτέρω), εν προκειμένω δεν είναι απαραίτητη η πληροφορία για τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών παρά μόνο για τα υπόλοιπα αυτών. Εκτός από τα έσοδα και έξοδα του ελεγχόμενου, στο μικροσκόπιο του φορολογικού ελέγχου τίθενται επίσης και οι αυξομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων καθώς και των λοιπών υποχρεώσεων του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, είτε αυτές είναι προσωπικές, είτε οικογενειακές, είτε επαγγελματικές.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

ΠΗΓΕΣ ΕΣΟΔΩΝ/ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ (ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ)	20.000 €
ΜΕΤΡΗΤΑ (ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ)	5.000 €
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ (ΚΑΘΑΡΑ)	2.000 €
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	150.000 €
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ	15.000 €

⁵⁰ Μη φορολογούμενα εισοδήματα: τα αφορολόγητα έσοδα από διάφορες πηγές, οι μη φορολογητέες περιπτώσεις εσόδων ή φορολογητέες κατ' ειδικό τρόπο (έσοδα από δωρεές, κέρδη από πώληση περιουσιακού στοιχείου, επιχορηγήσεις).

ΛΗΨΗ ΔΩΡΕΑΣ	5.000 €
ΛΗΨΗ ΔΑΝΕΙΟΥ	10.000 €
ΣΥΝΟΛΟ	207.000 €

ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΕΣΟΔΩΝ/ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ (ΛΗΞΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ)	40.000 €
ΜΕΤΡΗΤΑ (ΛΗΞΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ)	20.000 €
ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ ΑΥΞΗΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	40.000 €
ΑΓΟΡΕΣ (Ι.Χ. ΟΧΗΜΑ)	20.000 €
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	50.000 €
ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΛΗΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	50.000 €
ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΕΣ ΔΟΣΕΙΣ ΔΑΝΕΙΟΥ	12.000 €
ΦΟΡΟΙ ⁵¹	10.000 €
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	15.000 €
ΣΥΝΟΛΟ	257.000 €

Διαφορά που δεν δικαιολογείται: 257.000 € – 207.000 € = 50.000 €

ΤΜΗΜΑ ΙΙ-Η ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

Με την τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου αναδημιουργείται το οικονομικό ιστορικό του και προσδιορίζεται φορολογητέα ύλη, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια, προσωπικά, οικογενειακά, επαγγελματικά, τις διάφορες απαιτήσεις, προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές (ενεργητικό), τις υποχρεώσεις, προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές (παθητικό), τις ατομικές, οικογενειακές, επαγγελματικές δαπάνες ως και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές. Δημιουργείται πίνακας ενεργητικού και παθητικού για όλες τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους με φορολογική περίοδο βάσης την αμέσως προηγούμενη από την πρώτη ελεγχόμενη φορολογική περίοδο. Στο ενεργητικό περιλαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά τη λήξη κάθε φορολογικής περιόδου. Στο παθητικό περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις. Η διαφορά ενεργητικού-παθητικού αποτελεί την καθαρή θέση κάθε περιόδου. Από την καθαρή θέση λήξης κάθε περιόδου αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης.

⁵¹ Έστω ότι για την φορολογική χρήση 2020 παρακρατήθηκε από ελεύθερο επαγγελματία ποσό φόρου 3.500 €. Ο οφειλόμενος φόρος ανήλθε σε 3.000 €. Στην επόμενη χρήση 2021 έγινε επιστροφή της διαφοράς ποσού 500 €. Στην στήλη αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων, καταγράφεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε και αντιστοιχούσε στο πραγματικό ποσό, ήτοι 3.000 €, το ποσό των 500€ θα συμπεριληφθεί ως απαίτηση που δημιουργήθηκε στη χρήση 2021. Το έτος 2022, με την επιστροφή ποσού 500€, αυτό θα συμπεριληφθεί μειωτικά κατά τον προσδιορισμό των αυξήσεων/μειώσεων λογαριασμών εισπρακτέων και συγκεκριμένα, στη στήλη πηγές κεφαλαίων/εσόδων.

Οι αυξήσεις/μειώσεις της καθαρής θέσης αναπροσαρμόζονται στις περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άνευ ανταλλάγματος (αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, κερδών από τυχερά παίγνια) και στις περιπτώσεις εκποίησης αυτών, με τις ατομικές και οικογενειακές δαπάνες κάθε είδους, και συγκρίνονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα. Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Η τεχνική αυτή⁵² αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του φορολογούμενου φυσικού προσώπου λαμβάνοντας υπόψη ως ενεργητικό όλα τα περιουσιακά στοιχεία και διαθέσιμα κεφάλαια και διάφορες απαιτήσεις, προσωπικά, οικογενειακά, επαγγελματικά ενώ στο παθητικό περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις προσωπικές, οικογενειακές ή επαγγελματικές. Ωστόσο, πρέπει να επεκταθεί σε μεγάλο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα πέραν της μίας διαχειριστικής περιόδου ώστε να διαπιστωθεί αν υπάρχει διαφοροποίηση της καθαρής θέσης από χρήση σε χρήση.

Σχηματικά αποτυπώνεται ως εξής:

Ενεργητικό - Παθητικό = Καθαρή Θέση

Καθαρή Θέση στο τέλος του έτους - Καθαρή Θέση στην αρχή του έτους = αύξηση ή μείωση της Καθαρής Θέσης + προσωπικές και οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης + λοιπές δαπάνες/αγορές + ζημίες από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου, μη αναγνωριζόμενες φορολογικώς + μη εκπεστές δαπάνες - μη φορολογητέο εισόδημα + υποχρεώσεις (π.χ. αποσβέσεις κ.λ.π.) = το ποσό που απομένει πρέπει να ισούται με το δηλωθέν εισόδημα, εάν δεν συμφωνεί θεωρείται εισόδημα από αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

Δημιουργείται ο πίνακας Ενεργητικού και Παθητικού για όλα τα ελεγχόμενα έτη με έτος βάσης το αμέσως προηγούμενο από το πρώτο ελεγχόμενο έτος.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

<p>ακίνητη περιουσία (κόστος κτήσης), επαγγελματικός εξοπλισμός (πάγια περιουσιακά στοιχεία), προσωπικά αντικείμενα μεγάλης αξίας (εκάστου άνω των 5.000 ευρώ), διάφορες απαιτήσεις, οχήματα, ταμειακά διαθέσιμα, καταθέσεις, μετοχές, σύνολο απογραφής τέλους χρήσης (σε περιπτώσεις ατομικής επιχείρησης), περιουσιακά στοιχεία αξίας μεγαλύτερης των 5.000 ευρώ (προσωπικά, οικογενειακά, επαγγελματικά)</p>	<p>δάνεια (προσωπικά, οικογενειακά, επαγγελματικά), διάφοροι πιστωτές στους οποίους οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (για υποχρεώσεις προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές), λοιπές υποχρεώσεις (π.χ. αποσβέσεις)</p>
---	---

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1270/2013 ορίζονται τα παρακάτω: «Ειδικά για την τεχνική αυτή, εάν στο πίνακα του ενεργητικού περιλαμβάνονται και πάγια επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία για τα οποία είχαν διενεργηθεί αποσβέσεις κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος τότε, το σωρευτικό ποσόν αποσβέσεων για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία αναγράφεται ως υποχρέωση στον πίνακα παθητικού. Εάν στο ενεργητικό περιλαμβάνονται περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν αποσβεσθεί πλήρως, στον πίνακα παθητικού αναγράφεται το σύνολο των αποσβέσεων που έχει διενεργηθεί για αυτά και έχει εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα».

⁵² Βασίζεται στο γεγονός ότι οι αναλώσεις κεφαλαίων δεν μπορούν να υπερβαίνουν το σύνολο των εισοδημάτων, στοιχείο που αποτελεί γνώρισμα και στη τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας.

Όταν ένα από τα περιουσιακά στοιχεία στις 31/12/20XX δεν περιλαμβάνεται πλέον στον κατάλογο ενεργητικού λόγω πώλησης ή άλλου τρόπου διάθεσης, πρέπει η απόσβεση σχετικά με αυτό το περιουσιακό στοιχείο να μην περιλαμβάνεται πλέον στο σωρευτικό ποσό αποσβέσεων που αναγράφεται ως υποχρέωση στον πίνακα παθητικού.

Η μέθοδος της καθαρής θέσης ενδείκνυται να χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που η ελεγχόμενη υπόθεση παρουσιάζει όταν εμφανίζει αλλαγές του ενεργητικού και του παθητικού, ενίσχυση της περιουσιακής κατάστασης, ή όταν πρόκειται για ελεγχόμενο που ασκεί δραστηριότητα, αλλά παρουσιάζει ατασθαλίες στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Εφαρμόζεται συνήθως σε περιπτώσεις όπου υπάρχει η υποψία ότι ο φορολογούμενος έχει αποφύγει φόρο και έχει συσσωρεύσει σημαντικά περιουσιακά στοιχεία ή είχε σημαντικές αλλαγές στην καθαρή του θέση για κάποιο χρονικό διάστημα. Σκοπός της μεθόδου είναι να προσδιορίσει, εάν ο φορολογούμενος αγοράζει περιουσιακά στοιχεία, μειώνει υποχρεώσεις ή κάνει δαπάνες με κεφάλαια που δεν αναφέρονται ως φορολογητέο εισόδημα. Πλεονέκτημα της μεθόδου αυτής είναι ότι δεν κρίνεται απαραίτητη η πληροφορία της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών παρά μόνο τα υπόλοιπα λογαριασμών, ότι προτιμάται όταν ο έλεγχος απαιτεί τη χρήση λογιστικών δεδομένων και λιγότερο δεδομένα ταμειακών ροών και είναι αποτελεσματική μέθοδος όταν ο ελεγχόμενος επενδύει σε κινητή ή ακίνητη περιουσία. Οι ελλειπείς πληροφορίες για τις πραγματικές εισροές και εκροές του ελεγχόμενου και η αδυναμία τεκμηρίωσης της ροής του χρήματος αποτελούν μειονεκτήματα της συγκεκριμένης μεθοδολογίας.

Η τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογούμενου ομοιάζει με αυτή της ανάλυσης ρευστότητας, αλλά εκτείνεται συνήθως σε περίοδο μεγαλύτερη του ενός έτους, για αυτό και χρησιμεύει σε φορολογούμενους, για τους οποίους υπάρχει η υποψία ότι φοροδιαφεύγουν για μεγάλο χρονικό διάστημα. Κατά τη μέθοδο αυτή λαμβάνεται ως δεδομένο ότι οι αυξήσεις σε καθαρό ενεργητικό, μετά από προσαρμογές για μη εκπεστέες δαπάνες και μη φορολογητέο εισόδημα, αντιπροσωπεύουν φορολογητέο εισόδημα. Σε αντίθεση με τη μέθοδο της ανάλυσης ρευστότητας, όπου στο μικροσκόπιο του ελέγχου τίθενται οι εισροές και οι εκροές του φορολογούμενου, στην μέθοδο της καθαρής θέσης στο μικροσκόπιο του ελέγχου τίθενται οι μεταβολές της πραγματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων (π.χ. ακινήτων, αυτοκινήτων, καταθέσεων) εντός μιας συγκεκριμένης περιόδου, η οποία είναι το διάστημα ελέγχου. Κατ' αυτό τον τρόπο, αναδύονται διαφορές (απόκρυψη φορολογητέας ύλης) που προκύπτουν από την αύξηση την αξίας των περιουσιακών στοιχείων η οποίες δεν μπορούν να δικαιολογηθούν από τα δηλωθέντα εισοδήματα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ 10.000,00 €
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ 20.000 €
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΕΛΟΥΣ 3.000 €
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ 5.000 €
ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΚΑΙ ΙΣΟΔΥΝΑΜΑ 20.000 €
ΣΥΝΟΛΟ (Α) 58.000,00 €

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

ΔΑΝΕΙΑ 30.000 €
ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ 10.000 €
ΣΥΝΟΛΟ (Β) 40.000,00 €

ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΕΝΑΡΞΗΣ (Α - Β) = 18.000,00 €

ΕΣΤΩ ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΛΗΞΗΣ 60.000,00 €

ΔΙΑΦΟΡΑ (Γ), ήτοι 60.000 € - 18.000 € = 42.000,00 € - ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ 10.000,00 € (Δ) = 32.000,00 € + [ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ 20.000,00 € + ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ 5.000,00 € - ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ 10.000,00 € = 15.000,00 € (Ε)]

ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ (Γ - Δ + Ε) 47.000,00 €

ΕΣΤΩ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ 20.000,00 €

ΔΙΑΦΟΡΑ 27.000,00 €

ΤΜΗΜΑ ΙV-ΣΧΕΣΗ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΟΓΚΟ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

Με την εν λόγω μέθοδο⁵³ προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η τιμή πώλησης στο συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο οποίος έχει προηγουμένως προσδιορισθεί από τον έλεγχο, με βάση τη σχέση που υφίσταται ανάμεσα στην ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος ή παρεχόμενης υπηρεσίας και την απαιτούμενη συγκεκριμένη πρώτη ύλη ή συγκεκριμένη μεταβλητή δαπάνη.

Η εν λόγω μέθοδος ενδείκνυται να εφαρμόζεται, για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή ομοειδών προϊόντων, τα οποία εμφανίζουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής, όπως βιοτεχνίες (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή προϊόντων). Το πλεονέκτημα της εν λόγω μεθόδου εντοπίζεται στο ότι, εάν ο ελεγκτής μπορέσει να καθορίσει αφενός τον όγκο των εισροών/εκροών που χειρίζεται ο φορολογούμενος και αφετέρου την τιμή μονάδας, η μέθοδος παρέχει μια σχετικά ακριβή εκτίμηση του αποκρυπτόμενου φορολογητέου εισοδήματος, χωρίς την πολυπλοκότητα που απαιτείται για την αναδόμηση του οικονομικού προφίλ του φορολογούμενου.

Με την τεχνική αυτή μπορούν να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης εφαρμόζοντας την τιμή πώλησης στο σύνολο του κύκλου εργασιών. Από την έρευνα στα βιβλία και τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης καθώς και από πληροφορίες από τρίτους, ο έλεγχος προσδιορίζει το σύνολο του κύκλου εργασιών της επιχείρησης επί του οποίου εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας και με αυτό τον τρόπο προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Αυτή η μέθοδος μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τις ελεγκτικές αρχές όταν:

⁵³ Βλ. Α. 1008/2020

α) είναι εφικτό να προσδιοριστεί η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/ υπηρεσίας με βάση το κόστος των πωληθέντων ή των δαπανών,

β) η ελεγχόμενη επιχείρηση πουλάει ή παρέχει ένα περιορισμένο αριθμό αγαθών ή υπηρεσιών και οι τιμές/αμοιβές αντίστοιχα για αυτά είναι σχετικά σταθερές.

Η διαφορά της εν λόγω μεθόδου με την τεχνική των αναλογιών έγκειται στο ότι στην δεύτερη, το καθοριστικό στοιχείο για την εφαρμογή της είναι η εξεύρεση του ποσοστού κέρδους ανά μονάδα πωλούμενου προϊόντος, ενώ αντίστοιχα εδώ το ζητούμενο στοιχείο είναι ο προσδιορισμός του συνολικού όγκου των πωληθέντων προϊόντων.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι ο ελεγχόμενος είναι επιχείρηση παραγωγής ενός προϊόντος. Ο έλεγχος αντλώντας πληροφορίες από τον ίδιο τον ελεγχόμενο ή από τρίτους και κατανοώντας τις πραγματικές συνθήκες και τα δεδομένα της επιχείρησης, διαπιστώνει με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές παραγωγής ότι η σχέση πρώτης ύλης παραγόμενου προϊόντος είναι:

➤ 1 μονάδα α' ύλης προς 30 μονάδες παραγόμενου προϊόντος

➤ τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος: 10 ευρώ ανά μονάδα προϊόντος

Από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, λαμβανομένων υπόψη των αποθεμάτων αρχής και τέλους της χρήσης, προκύπτει:

➤ αγορά α' ύλης για 300 μονάδες παραγόμενου προϊόντος

Στη συνέχεια ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ειδικότερους παράγοντες που τυχόν υπεισέρχονται στη παραγωγική διαδικασία (π.χ. φύρα 5%) προσδιορίζει τις μονάδες παραγόμενου προϊόντος:

➤ παραγόμενο προϊόν: $300 - 300 \times 5\% \times 30 = 8.550$ μονάδες

➤ Έχοντας προσδιορίσει ο έλεγχος την τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος, προσδιορίζει τα έσοδα από την διάθεση του προϊόντος ως εξής: Έσοδα ελέγχου = 8.550 μονάδες προϊόντος \times 10 ευρώ τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος = 85.500 ευρώ

ΤΜΗΜΑ V-ΥΨΟΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ

Προσδιορίζεται η φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των διαθεσίμων κεφαλαίων του φορολογούμενου, της/ου συζύγου, των προστατευομένων μελών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωση σε διάφορες συναλλαγές. Η τεχνική αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε προσωπικό και οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα. Από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης περιόδου, αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές

καταθέσεις⁵⁴. Στο υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων⁵⁵ προστίθενται όλες οι καταβολές για αγορές, δαπάνες και λοιπές συναλλαγές (προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές) σε μετρητά και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς. Το νέο υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα. Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται, υπόκειται σε φορολόγηση.

Σχηματικά αποτυπώνεται ως εξής:

➤ Συνολικές καταθέσεις (προσωπικοί και επαγγελματικοί λογαριασμοί) + δαπάνες σε μετρητά (κάθε είδους δαπάνες) + αυξήσεις μετρητών στα χέρια του φορολογούμενου - μη φορολογητέα έσοδα (ΦΠΑ, μεταφορές μεταξύ λογαριασμών, δάνεια) = ακαθάριστα έσοδα - δηλωθέντα ακαθάριστα = μη δηλωθέν εισόδημα

➤ Υπόλοιπο τραπεζικών λογαριασμών λήξης - υπόλοιπο αρχής

➤ Από το ποσό αυτό αφαιρούνται: μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, ποσά από εκταμίευση δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις μεταξύ λογαριασμών του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, συναλλαγές, μεταφορές και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις

➤ Προστίθενται: δαπάνες, αγορές εμπορευμάτων κ.λ.π., αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/οικογενειακών, επαγγελματικών), προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες, καταβληθέντες φόροι, εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής, αποπληρωμή /μείωση χρεών ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ. Επίσης προστίθενται: αύξηση/μείωση διαθεσίμων μετρητών ελεγχόμενης περιόδου/λοιπές καταβολές σε μετρητά

➤ Το νέο υπόλοιπο: μειώνεται με τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς και με την αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων. Αυξάνεται με την μείωση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων, και με την αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών ή μειώνεται με την μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών.

Εν προκειμένω, η λογική της τεχνικής αυτής είναι ότι ο πλούτος που συγκεντρώνεται είτε κατατίθεται σε τραπεζικούς λογαριασμούς είτε αναλώνεται με την πραγματοποίηση διαφόρων

⁵⁴ Από τις πρωτογενείς πιστωτικές κινήσεις εξαιρούνται οι επανακαταθέσεις, οι συμψηφιστικές κινήσεις, οι μεταφορές χρημάτων από τον ένα λογαριασμό στον άλλο καθώς και τα έσοδα που δεν υπόκεινται σε φορολογία. Στο υπόλοιπο των καθαρών πρωτογενών καταθέσεων αθροίζονται όλες οι επιχειρηματικές και προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν με μετρητά, οι αγορές α' & β' υλών καθώς και εμπορευμάτων που εξοφλήθηκαν με μετρητά, οι αγορές κινητής και ακίνητης περιουσίας με χρήση μετρητών, όλοι οι φόροι, τέλη, εισφορές και πρόστιμα καταβληθέντα με μετρητά, εξόφληση χρεών μετρητοίς και οποιαδήποτε άλλη καταβολή η οποία έγινε με μετρητά (ΠΟΛ. 1270, 2013). Το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά συγκρίνονται με τα δηλωθέντα ακαθάριστα και λοιπά έσοδα, και η διαφορά που προκύπτει θεωρείται αδήλωτο εισόδημα και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10/ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10-5-2013.

⁵⁵ Δεν θεωρούνται πρωτογενείς καταθέσεις οι ανανεώσεις τραπεζικών και χρηματοπιστωτικών προϊόντων (Repos, αμοιβαία κεφάλαια, προθεσμιακές καταθέσεις), διάφορες συμψηφιστικές κινήσεις, πιστώσεις που αφορούν αντιλογισμό προηγούμενης πίστωσης, οι μεταφορές χρημάτων μεταξύ των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου (με μεταφορά, έμβασμα ή επιταγή) κ.α., καθώς δεν συνιστούν νεοεισερχόμενο χρήμα στους λογαριασμούς.

δαπανών σε μετρητά⁵⁶. Συνεπώς, οι ελεγκτικές αρχές προσδιορίζουν το εισόδημα προς φορολόγηση παρακολουθώντας την ροή του χρήματος του ελεγχόμενου και της οικογένειάς του⁵⁷.

Σε περιπτώσεις κοινών λογαριασμών, οι καταθέσεις καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους.

Με την τεχνική αυτή δημιουργείται το προφίλ των οικονομικών δραστηριοτήτων του φορολογουμένου, εντοπίζεται η ροή του χρήματος μέσα στο χρηματοπιστωτικό σύστημα, εξετάζεται το είδος των δραστηριοτήτων του και ο τρόπος διασποράς ή συσσώρευσης των κατατεθειμένων κεφαλαίων. Τα μειονεκτήματά της είναι ότι προκύπτουν μη επαρκή στοιχεία όταν

⁵⁶ Γίνεται μνεία της υπ' αριθ. 884/2016 Β' Τμήμα επταμ. απόφασης του ΣτΕ σύμφωνα με την οποία, «Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α' του Κ.Φ.Ε. και, ήδη, εκείνη του αρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρίζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος».

⁵⁷ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ, ΤΜΗΜΑ Β, ΑΠΟΦΑΣΗ 713/2021, «...Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση το αναιρεσεϊόν Δημόσιο προβάλλει ότι το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο, κατά παράβαση των άρθρων 66 επ., 67Α, 67Β, 68 (παρ. 2) και 84 (παρ. 1 και 4) του Κ.Φ.Ε. έκρινε ότι δεν συνέτρεχε, εν προκειμένω, περίπτωση εφαρμογής της προβλεπόμενης από τις διατάξεις αυτές δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για έκδοση των επίδικων καταλογιστικών πράξεων, με το σκεπτικό ότι δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία» το άνοιγμα και ο έλεγχος των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των αναιρεσιβλητών στην ημεδαπή. Προβάλλεται, ειδικότερα, ότι, κατά το προγενέστερο του έτους 2014 χρονικό διάστημα, η φορολογική αρχή δεν είχε τη δυνατότητα να ερευνήσει όλο το φάσμα των πληροφοριών που αναφέρονται στην (μεταγενεστέρως εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 15 παρ. 4 του ν. 4174/2013) ΠΟΛ. 1033/2014 του Γ.Γ.Δ.Ε, ο δε φορολογικός έλεγχος ήταν, ενόψει και των διατάξεων των άρθρων 66 παρ. 3 του ν. 2238/1994, 13 παρ. 3 και 4 του ν. 2601/1998 (Α' 81), 17 παρ. 8 εδ. β' του ν. 3296/2004 (Α' 253), 80 του ν. 3842/2010 (Α' 58) και των εκδοθεισών δυνάμει αυτών κανονιστικών πράξεων, δειγματοληπτικός, και, επομένως, υποχρέωση ελέγχου των τραπεζικών λογαριασμών υπήρχε μόνο εφόσον υπήρχε σχετικό έναυσμα ή κίνητρο. Προς θεμελίωση δε του παραδεκτού του λόγου, ενόψει της διατάξεως του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι για το ως άνω ζήτημα δεν υφίσταται νομολογία του δικαστηρίου. Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός δεν είναι ικανός να θεμελιώσει το παραδεκτό του προβαλλόμενου λόγου αναιρέσεως, διότι, κατά τα ήδη εκτεθέντα, κατά το χρόνο ασκήσεως της κρινόμενης αιτήσεως (18-2-2019) το τιθέμενο με τον λόγο αυτό νομικό ζήτημα, ήτοι αν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία οι κινήσεις τραπεζικών καταθέσεων ημεδαπής, είχε ήδη επιλυθεί με τις προμνησθείσες αποφάσεις 2934-2935/2017 επταμ. και 172-173/2018 επταμ. του δικαστηρίου, η δε αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση υιοθέτησε την κρίση των αποφάσεων αυτών, στις οποίες, μάλιστα, παραπέμπει (στη σκέψη 6 αυτής). Εξάλλου, τα περαιτέρω προβαλλόμενα περί δειγματοληπτικού ελέγχου και περί ανάγκης υπάρξεως σχετικού κινήτρου κ.λ.π. για τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων ενόψει και των ανωτέρω νομοθετικών διατάξεων και κανονιστικών πράξεων, που επικαλείται το αναιρεσεϊόν Δημόσιο, δεν αναφέρονται σε ερμηνευτική κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως (δεδομένου, μάλιστα, ότι οι εν λόγω διατάξεις δεν μνημονεύονται στην αναιρεσιβαλλόμενη, ούτε το αναιρεσεϊόν προβάλλει ότι είχε παραδεκτώς επικαλεσθεί τις διατάξεις αυτές ενώπιον του δικάσαντος Διοικητικού Εφετείου), αλλά αποτελούν απλό ερμηνευτικό επιχείρημα για την επίλυση του αυτού νομικού ζητήματος, το επιχείρημα δε αυτό, αφενός, απορρίφθηκε, εμμέσως πλην σαφώς, με το σκεπτικό των προαναφερόμενων αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας (στις οποίες, άλλωστε, σημειώνεται ότι η πρόσβαση του φορολογικού ελέγχου στις πληροφορίες περί των κινήσεων και του υπολοίπου των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν προϋποθέτει, κατά τον νόμο, τη στοιχειοθέτηση εύλογης υπόνοιας διάπραξης φοροδιαφυγής εκ μέρους του) ενώ, αφετέρου, δεν είναι, σε κάθε περίπτωση, ικανό να θεμελιώσει το παραδεκτό του λόγου, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά ανωτέρω στη σκέψη 2 (βλ. και ΣτΕ 1689/2019, 2347/2018)».

δεν τίθεται στη διάθεση του ελέγχου η αναλυτική κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου και διατίθενται μόνο τα υπόλοιπα αυτών.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι φορολογούμενος στην αρχή του έτους έχει τραπεζικές καταθέσεις 100.000 € και στο τέλος 200.000 €. Στη διάρκεια του έτους:

- Κατατίθενται στο λογαριασμό του: 10.000 € από εκταμιεύσεις δανείων
- Πραγματοποιεί πληρωμές υποχρεώσεων: 50.000 €
- Κατατίθενται στο λογαριασμό του από είσπραξη απαιτήσεων: 50.000 €
- Έστω ότι οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις και τα μετρητά παραμένουν αμετάβλητα.
- Τα καθαρά έσοδά του ήταν: 50.000 €.

100.000 (αρχής) + 10.000 (δάνεια) + 50.000 (είσπραξη απαιτήσεων) – 50.000 (πληρωμές) + 50.000 (κέρδη) = 160.000 €. Υπάρχουν 40.000 € που δεν δικαιολογούνται (200.000 € στο τέλος του έτους - 160.000 € = 40.000 €).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ-ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο βάσει των συνταγματικών επιταγών έλεγχος επιδρά αποτρεπτικά έναντι όσων σκέφτονται να φοροδιαφύγουν. Πράγματι, εκτός από την προφανή κατασταλτική του δράση, ο φορολογικός έλεγχος δρα σε μεγάλο βαθμό και προληπτικά. Σύμφωνα με μελέτες παρατηρούμε πως, στην πλειονότητα των περιπτώσεων όσο αυξάνεται η πιθανότητα να εντοπιστεί από τις ελεγκτικές αρχές ότι ένας φορολογούμενος αποκρύπτει μέρος του φορολογητέου εισοδήματός του, τόσο η πιθανότητα μη δήλωσης του πραγματικού εισοδήματός του ελαχιστοποιείται.

Η χρήση μεθόδων εναλλακτικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης όπως οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ουσιαστικά συνδυάζει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των φορολογουμένων, όπως αυτά προκύπτουν από τη φορολογική αρχή βάσει στοιχείων και ενδείξεων της οικονομικής ζωής τους, και τον τεκμαρτό προσδιορισμό, αφού η φορολογική αρχή στηρίζεται στα δεδομένα που συλλέγει από τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, και όχι αποκλειστικά στα όσα δηλώνουν εκείνοι.

Όλες αυτές οι εναλλακτικές μέθοδοι προβληματίζουν σχετικά με την συμφωνία τους με την αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας του καθενός, που εδράζεται στην συνταγματική αρχή της φορολογικής ισότητας. Έτσι, η χρήση ενδείξεων που διαφοροποιούνται από τα βιβλία και στοιχεία του φορολογουμένου και όσα εκείνος δηλώνει, ίσως να μην αντικατοπτρίζουν την πραγματική του φοροδοτική ικανότητα.

Από την άλλη, η φορολογική ισότητα δεν απαγορεύει στο νομοθέτη να λαμβάνει υπόψιν του πέραν των ατομικών ιδιαιτεροτήτων κάθε ιδιάζουσας περίπτωσης, και το μέσο όρο των χαρακτηριστικών μίας συνήθους κατάστασης. Βασικό μέλημα πρέπει να είναι μία ευρεία φορολογική βάση, η οποία δεν υποχρεούται να εδράζεται πάντοτε στα ατομικά χαρακτηριστικά κάθε φορολογικής περίπτωσης, αλλά να προσαρμόζεται στην οικονομική και κοινωνική πραγματικότητα και στην οικονομία της διοικητικής δράσης⁵⁸ (βλ. εμπειρισμό φορολογικού δικαίου).

⁵⁸Πέτρος Πανταζόπουλος, Εναλλακτικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης: Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου-Μεθοδολογία και ζητήματα από την εφαρμογή τους, Αθήνα, 5-11-2014 & Ι. Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Παραδοσιακά ο έλεγχος διενεργούνταν βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου που προέκυπτε από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Με την εξέλιξη της τεχνολογίας παρατηρούνται αρκετά φαινόμενα φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή και η παραοικονομία διαδραματίζουν σημαίνοντα ρόλο στη διαμόρφωση της δημοσιονομικής θέσης των κρατών. Στη διεθνή βιβλιογραφία, τα φαινόμενα αυτά συναντώνται και με τον όρο «μη συμμόρφωση» (tax noncompliance), και έχουν ως αποτέλεσμα να πλήττουν την δημοσιονομική πολιτική και να μειώνουν τα φορολογικά έσοδα των χωρών. Καθίσταται, συνεπώς, επιτακτικός ο έλεγχος των φορολογητέων εισοδημάτων με μεθόδους ανταποκρινόμενες στις νέες συνθήκες, ώστε να διαπιστώνεται σε κάθε περίπτωση το ακριβές και ανταποκρινόμενο στην πραγματικότητα εισόδημα.

Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου, λοιπόν, αξιοποιούν στοιχεία συμπληρώνοντας τα εργαλεία που διέθετε μέχρι πρόσφατα η φορολογική διοίκηση. Γίνεται προσπάθεια σύνθεσης του πραγματικού οικονομικού προφίλ των συναλλασσόμενων και των φορολογικών τους ενεργειών. Έτσι, διαμορφώνεται μία ολοκληρωμένη εικόνα των φορολογουμένων και δημιουργείται μία μεγάλη βάση δεδομένων.

Η αίσθηση που δημιουργείται στο φορολογούμενο ότι μία ενέργεια φοροδιαφυγής του μπορεί να εντοπιστεί από τις φορολογικές αρχές είναι ένας παράγοντας που μπορεί να καταστείλει ή να μειώσει την τάση του αυτή. Ωστόσο, η ελεγκτική εξουσία πρέπει να πληροί τις συνταγματικές αρχές που ταυτόχρονα αποτελούν εγγυήσεις υπέρ των φορολογουμένων. Το κράτος θα πρέπει να εστιάζει στην οικειοθελή συμμόρφωση των φορολογουμένων. Παράλληλα, κρίνεται επιτακτική η πρόβλεψη δικλείδων ασφαλείας για την είσπραξη των ληξιπρόθεσμων δόσεων των οφειλετών παντός είδος φόρου.

Σε κάθε περίπτωση, όπως ισχύει για κάθε μέθοδο, η επάρκεια και η αποτελεσματικότητά της κρίνεται από την ικανότητα και τις γνώσεις των οργάνων που τις εφαρμόζουν. Γι' αυτό χρήσιμο θα ήταν να πραγματοποιούνται επιμορφωτικά σεμινάρια για το σύνολο των ελεγκτών της φορολογικής διοίκησης, προκειμένου να εμπεδώσουν τον τρόπο εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου. Το πιο σημαντικό όμως είναι να δημιουργηθεί φορολογική συνείδηση και φορολογική παιδεία στους πολίτες μέσα από πληθώρα μέτρων που θα σταθμίζουν από τη μια τις ανάγκες του κράτους και από την άλλη τις δαπάνες διαβίωσης των πολιτών με τρόπο ώστε ένα σύγχρονο κράτος δικαίου να ανταποκρίνεται άμεσα σε ένα αξιοπρεπές επίπεδο ζωής των πολιτών της.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό Δίκαιο, 6^η έκδοση, 2020

Φινοκαλιώτης Κ., Ευρωπαϊκό Φορολογικό και Τελωνειακό Δίκαιο, 2015

Φορτσάκης Θεόδωρος, Κατερίνα Κ. Σαββαΐδου, Ανδρέας Ι. Τσουρουφλής, Πέτρος Γ. Πανταζόπουλος, Φορολογικό Δίκαιο, 6η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη

Φορτσάκης Θ. Π./Σαββαΐδου Κ. Κ., Φορολογικό Δίκαιο 2013, σ. 5 για τον «εμπειρισμό» του φορολογικού δικαίου

Φωτόπουλος Ι., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ-ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

ΑΔΑ: 6ΓΥ046ΜΠ3Ζ-Β3Θ/20-1-2020 με θέμα: Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα

ΑΔΑ: ΩΩΛΓ46ΜΠ3Ζ-Ω43/31-1-2020 με θέμα: Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10-05-13, Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων

ΠΟΛ. 1050/17-02-2014, 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 έμμεσου προσδιορισμού

ΠΟΛ. 1094/7-4-2014 τροποποίηση της ΠΟΛ. 1050/17-2-2014

ΠΟΛ. 1259/22-12-2014, Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

ΠΟΛ. 1171/4-7-2013 με θέμα: Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων

ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 με θέμα: Μεθοδολογία έμμεσων τεχνικών ελέγχου

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Γαρνέλης Δ., Αναγκαία και επιτακτική η πλήρης εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, Επιχείρηση, 2/2020

Γαρνέλης Δ., Η αναγκαιότητα της ορθής εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ΤΝΠ QUALEX, Επιχείρηση, 196/2022

Γεωργίου, Α. (2020) «Φορολογικός έλεγχος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου», σημειώσεις σεμιναρίου ΦΟΤΑ

Γεωργίου Αριστείδης, Φορολογικός έλεγχος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου, Διεύθυνση Φορολογικής & Τελωνειακής Ακαδημίας Α.Α.Δ.Ε, 2020

Δαλιάνης Γ./Χατζοπούλου Ν., Το βάρος απόδειξης κατά τον φορολογικό έλεγχο, άρθρο στον ιστότοπο capital.gr, 2021, διαθέσιμο: <https://www.capital.gr/arthra/3528028/to-baros-apodeixis-kata-ton-forologiko-elegxo>

Δαλιάνης Γ./Αρτσίτας Γ./ Χατζοπούλου Ν., Υπολογισμός τεκμηρίων με έμμεσες τεχνικές ελέγχου, άρθρο στη Ναυτεμπορική, 2020, διαθέσιμο: <https://www.naftemporiki.gr/finance/story/1604898/ypologismos-tekmirion-me-emmeses-technikes-elegxou>

Δ.Ν.Τ., Σημείωμα τεχνικής καθοδήγησης, 14-4-2010, [www//Revenue-Administration-Taxpayer-Audit-Use-if-Indirect-Methods-23744](http://www.Revenue-Administration-Taxpayer-Audit-Use-if-Indirect-Methods-23744)

Κορομηλάς, Τεκμαρτός, αντικειμενικός ή εναλλακτικός..., Ναυτεμπορική, 2018, διαθέσιμο: <https://m.naftemporiki.gr/story/1332299/tekmartos-antikeimenikos-i-enallaktikos>

Κωτσαλά Καλομοίρα, 2019, Έμμεσες τεχνικές ελέγχου: Μεταβάλλεται η έννοια του φορολογητέου εισοδήματος, www.taxheaven.gr

Ντασιού Σοφία, Πέτσα Βασιλική, Ζελενίτσας Μιχάλης, (2016), Τεχνικές ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, Υπουργείο Οικ/κών, ΓΓΔΕ, Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης, Δ/ση Ελέγχων/Τμήμα Δ΄

Παλαιτσάκης Γ. (2019), Εγχειρίδιο προς τον φοροελεγκτικό και φοροεισπρακτικό μηχανισμό για την ομοιόμορφη εφαρμογή από τις υπηρεσίες, www.naftemporiki.gr

Πανοζάχος Δ., Νέες έμμεσες τεχνικές φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων, άρθρο στον ιστότοπο capital.gr, 2020, διαθέσιμο: <https://www.capital.gr/me-apropsi/3459738/nees-emmeses-technikes-forologikou-elegxou-ton-epixeiriseon>

Πανταζόπουλος Πέτρος, Εναλλακτικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης: Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου – Μεθοδολογία και ζητήματα από την εφαρμογή τους, Αθήνα, 5-11-2014

Παντελής Π. - Η. Χατζηγεωργίου «Έμμεσες τεχνικές ελέγχου», 2019, www.e-forologia.gr

Σαββαΐδου Κ. Tax senior manager PWC, Δύο προσφάτως θεσμοθετημένα εργαλεία για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής: Έμμεσες τεχνικές ελέγχου – υποχρέωση τρίτων προς παροχή στο Υπουργείο Οικονομικών πληροφοριών οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος, www.accountancygreece.gr

Σαββαΐδου Κ. (2016), Η αξιολόγηση της φορολογικής διοίκησης, μέσω διεθνών μοντέρνων εργαλείων μέτρησης της αποτελεσματικότητάς της, διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/circulars/23668/arora-h-axiologhsh-ths-forologikhsh-dioikhshsh-mesw-dieonwn-monternwn-ergaleiwn-metrhshsh-ths-apotelesmatikothtas-ths>

Σαββαΐδου Κ. (2012), Πολεμώντας τη φοροδιαφυγή, διαθέσιμο στο: <https://www.accountancygreece.gr/%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%B1/%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%B1-09/%CF%80%CE%BF%CE%BB%CE%B5%CE%BC%CF%89%CE%BD%CF%84%CE%B1%CF%83-%CF%84%CE%B7%CE%BD-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%86%CF%85%CE%B3%CE%B7/>

Τσούσης Χ., Έμμεσες τεχνικές ελέγχου, Διεθνείς κατευθυντήριες γραμμές, Όμιλος Τότση, 2020, διαθέσιμο: http://www.logistis.gr/default.asp?pid=4&la=1&art_id=1090&tb3=1

ΛΟΙΠΕΣ ΠΗΓΕΣ

Γκέκα Βασιλική-Ελένη (Επιβλέπουσα Σαββαΐδου Αικατερίνη), Διπλωματική Εργασία: Ο Προσδιορισμός του Εισοδήματος με Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου, Νομική Σχολή, Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών, Τμήμα Δημοσίου Δικαίου και Πολιτικής Επιστήμης, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Θεσσαλονίκη, Μάρτιος 2021

Ζαρκάδη Μαρία (Επιβλέπουσα Καθηγήτρια Ελένη Θεοχαροπούλου), Διπλωματική Εργασία: Οι Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου, Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης, Τμήμα Νομικής - Τομέας Δημοσίου Δικαίου και Πολιτικής Επιστήμης, Κατεύθυνση: Φορολογικό Δίκαιο, Φεβρουάριος 2022

Ηλιοπούλου Αργυρώ (Επιβλέπων Καθηγητής Ιωάννης Φίλος), Διπλωματική Εργασία: Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου: Θεσμοθέτηση και Αποτελεσματικότητα, ΠΜΣ: Διδρυματικό, Διατμηματικό, Λογιστική και Ελεγκτική, Τμήμα Οικονομικών Σπουδών Πανεπιστημίου Θεσσαλίας, ΤΕΙ Θεσσαλίας, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, Βόλος 2018

Κονδύλη Ελένη (Επιβλέπων Καθηγητής Ιωάννης Σώρρος), Διπλωματική Εργασία: Κριτική Διερεύνηση Διαδικασιών Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας Φυσικών Προσώπων, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών, Λογιστική και Έλεγχος Επιχειρήσεων και Δημοσίων Οργανισμών, Πειραιάς 2018

Μπούθα Σουλτάνα (Επιβλέπουσα Καθηγήτρια Ελένη Θεοχαροπούλου), Διπλωματική Εργασία, Μάθημα: Φορολογικό Δίκαιο, Θέμα: Φορολογικοί Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης, Τμήμα Νομικής, Τομέας Δημοσίου Δικαίου και Πολιτικής Επιστήμης

Νεαμονίτης Κωνσταντίνος (Επιβλέπουσα Καθηγήτρια Στέλλα Ζούντα), Οι Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου και η Αποτελεσματικότητα του Φοροελεγκτικού Μηχανισμού στα Πλαίσια Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής, Σχολή Επιστημών της Διοίκησης - Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών στη Διοίκηση Επιχειρήσεων MBA, Κατεύθυνση: Ελεγκτική & Χρηματοοικονομική Ανάλυση, Πανεπιστήμιο Αιγαίου

Πανταζόπουλος Πέτρος, Φορολογικοί έλεγχοι, ΠΜΣ Νομικής Σχολής (Κατεύθυνση Φορολογικού Δικαίου), 2021 – 2022

Παπαευαγγέλου Ευάγγελος (Επιβλέπων Καθηγητής Δημήτριος Γουνόπουλος), Διπλωματική Εργασία: Οι Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου στην Ελλάδα και Διεθνώς, Σχολή Επιστημών Διοίκησης Επιχειρήσεων, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη 2019

Σαπχελίδης Δημήτριος, Διπλωματική Εργασία: Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου, Μια Διεθνώς Αναγνωρισμένη Μέθοδος Προσδιορισμού του Φορολογητέου Εισοδήματος των Φυσικών Προσώπων, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών, Τμήματος Εφαρμοσμένης Πληροφορικής, Θεσσαλονίκη, Ιανουάριος 2020

Σμπίλη Ελένη (Επιβλέπων Καθηγητής Δημήτρης Αυγουστίνος), Διπλωματική Εργασία: Έλεγχος Φορολογικών Υποθέσεων με τη Χρήση των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου και η Συμβολή τους στην Καταπολέμηση της Φοροδιαφυγής, Τμήμα Τραπεζικής, Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, Σχολή Κοινωνικών Επιστημών του Ελληνικού Ανοικτού Πανεπιστημίου και Σχολή Διοίκησης του Πανεπιστημίου Λευκωσίας, Θεσσαλονίκη, Σεπτέμβριος 2020

Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (Source and application of funds method/T-account method), πηγή: Η υπ' αριθμ. 1827/2019 απόφαση της Δ.Ε.Δ. Αθήνας

Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (Bank deposits and cash expenditures method), 1766/2020 Δ.Ε.Δ. ΑΘΗΝΑΣ

Τσολιαρίδου Κωνσταντίνα (Επιβλέπων Καθηγήτρια Χρήστος Σαρμανιώτης), Διπλωματική Εργασία: Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου, Φορολογικός Έλεγχος μιας Ατομικής Ξενοδοχειακής Επιχείρησης, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, Σχολή Κοινωνικών Επιστημών, Θεσσαλονίκη, Μάιος 2020

Τυροβούζης Νικόλαος (Επιβλέπουσα Καθηγήτρια Ελένη Θεοχαροπούλου), Διπλωματική Εργασία: Η Εφαρμογή Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου για τον Προσδιορισμό του Φορολογητέου Εισοδήματος από την Ελληνική Φορολογική Διοίκηση – Μια Εκσυγχρονιστική Μεταρρύθμιση στην Καταπολέμηση της Φοροδιαφυγής, Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών Δημοσίου Δικαίου και Πολιτικής Επιστήμης, Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης, Κομοτηνή, Σεπτέμβριος 2021

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

<https://www.capital.gr/arhtra/3528028/to-baros-apodeixis-kata-ton-forologiko-elegxo>

<https://www.naftemporiki.gr/finance/story/1604898/ypologismos-tekmirion-me-emeses-technikes-elegxou>

[www//Revenue-Administration-Taxpayer-Audit-Use-if-Indirect-Methods-23744](http://www.Revenue-Administration-Taxpayer-Audit-Use-if-Indirect-Methods-23744)

<https://m.naftemporiki.gr/story/1332299/tekmartos-antikeimenikos-i-enallaktikos>

Κωτσαλά Καλομοίρα, 2019, Έμμεσες τεχνικές ελέγχου: Μεταβάλλεται η έννοια του φορολογητέου εισοδήματος, www.taxheaven.gr

Παλαιτσάκης Γ. (2019), Εγχειρίδιο προς τον φοροελεγκτικό και φοροεισπρακτικό μηχανισμό για την ομοιόμορφη εφαρμογή από τις υπηρεσίες, www.naftemporiki.gr

<https://www.capital.gr/me-apopsi/3459738/nees-emeses-technikes-forologikou-elegxou-ton-epixeiriseon>

Παντελής Π. - Η. Χατζηγεωργίου, Έμμεσες τεχνικές ελέγχου, 2019, www.e-forologia.gr

Σαββαΐδου Κ. Tax senior manager PWC, Δύο προσφάτως θεσμοθετημένα εργαλεία για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής: Έμμεσες τεχνικές ελέγχου – υποχρέωση τρίτων προς παροχή στο Υπουργείο Οικονομικών πληροφοριών οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος, www.accountancygreece.gr

<https://www.taxheaven.gr/circulars/23668/arora-h-axiologhsh-ths-forologikhshs-dioikhshs-mesw-dieonwn-monternwn-ergaleiwn-metrhshs-ths-apotelesmatikothtas-ths>

Σαββαΐδου Κ. (2012), Πολεμώντας τη φοροδιαφυγή, διαθέσιμο στο: <https://www.accountancygreece.gr/%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%B1/%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%B1-09/%CF%80%CE%BF%CE%BB%CE%B5%CE%BC%CF%89%CE%BD%CF%84%CE%B1%CF%83-%CF%84%CE%B7%CE%BD-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%86%CF%85%CE%B3%CE%B7/>

http://www.logistis.gr/default.asp?pid=4&la=1&art_id=1090&tb3=1

<https://el.wiktionary.org/wiki/%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%86%CF%85%CE%B3%CE%AE>

<https://www.accountancygreece.gr/%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%B1/%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%B1-09/%CF%80%CE%BF%CE%BB%CE%B5%CE%BC%CF%89%CE%BD%CF%84%CE%B1%CF%83-%CF%84%CE%B7%CE%BD-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%86%CF%85%CE%B3%CE%B7/>

<https://pergamos.lib.uoa.gr/uoa/dl/frontend/file/lib/default/data/1506117/theFile>, σελ. 15

https://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2020/florou_2020.pdf, σελ. 2

<https://efotopoulou.gr/i-archi-tis-isotitas-ke-idikoteri-i-archi-tis-forologikis-isotitas-apospasmatis-apofasis-irpatr-402018-tnp-dsa/>

<http://epixeirisi.gr/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/17130/%CE%9F%CE%B9-%CE%B2%CE%B1%CF%83%CE%B9%CE%BA%CE%AD%CF%82--%CE%B1%CF%81%CF%87%CE%AD%CF%82-%CF%84%CE%B7%CF%82-%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1%CF%82>

<https://www.prevedourou.gr/%CE%B4%CE%AD%CF%83%CE%BC%CE%B9%CE%B1-%CE%B1%CF%81%CE%BC%CE%BF%CE%B4%CE%B9%CF%8C%CF%84%CE%B7%CF%84%CE%B1-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CE%BA%CF%81%CE%B9%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE-%CE%B5%CF%85/>

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ Δ.Ε.Δ.

1154/2019

1288/2020

1377/2020

ΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

ΣτΕ Ολ. 4340/1983

ΣτΕ 1694/1990

ΣτΕ 319/1995

ΣτΕ 3765/2000

ΣτΕ 884/2016

ΣτΕ 2934/2017

ΣτΕ 2347/2018

ΣτΕ 1689/2019

ΣτΕ 394/2020