

LEGAL INSIGHT

ΕΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κυριακή Παππά

Στο παρόν σημείωμα παρουσιάζονται συνοπτικά οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο. Τρεις τεχνικές είναι αυτές που αναλύονται στο πλαίσιο της ελληνικής νομοθεσίας. Η τεχνική Α) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, Β) της καθαρής θέσης αυτού καθώς Γ) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά, εφαρμόζονται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα ανάλογα με την εκάστοτε περίπτωση και τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της. Στόχος των τεχνικών αυτών αποτελεί η εξεύρεση της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης μέσω της ανάλυσης των οικονομικών δεδομένων του φορολογουμένου με χρήση πληροφοριών και στοιχείων από ένα εύρος πηγών.

ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2016

1. ΙΣΧΥΟΝ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Με το νόμο 4172/2013, θεσπίστηκε ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), που ετέθη σε ισχύ την 1.1.2014, στο άρθρο 28 παρ. 1 του οποίου ορίζεται ότι:

«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 τηρούνται 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».*

Περαιτέρω, στην παράγραφο 2 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι: *«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».

Στο άρθρο 27 του νόμου 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας – Κ.Φ.Δ.) ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και ειδικότερα ότι: «*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: 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*».

2. ΥΠΑΓΟΜΕΝΟΙ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού (άρθρο 27 § 1) της φορολογητέας ύλης «*εφαρμόζονται με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής, σε όλες τις χρήσεις για τις οποίες, κατά την θέση σε ισχύ του Κώδικα, δεν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, ή έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, αλλά δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου*».

Κατά οικεία νομοθετική εξουσιοδότηση, ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, εξέδωσε την Απόφαση ΠΟΛ. 1050/2014 καθορίζοντας το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου με τις μεθόδους του έμμεσου προσδιορισμού, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογούμενων φυσικών προσώπων.

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή (ΠΟΛ. 1050/2014), μπορούν να υπαχθούν:

- 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογούμενων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,
- 2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογούμενων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω 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 ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,
- ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

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

3. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

A. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας

Η πρώτη εφαρμοζόμενη έμμεση τεχνική ελέγχου στην Ελλάδα είναι αυτής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (*source and application of funds method*), με βάση την οποία το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις επαγγελματικές, οικογενειακές και ατομικές αγορές και δαπάνες και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του φορολογούμενου. **Η τεχνική αυτή βασίζεται στην λογική ότι οποιαδήποτε υπέρβαση των δαπανών (αναλώσεων κεφαλαίου) σε σχέση με τα έσοδα (πηγές κεφαλαίου) αποτελεί μια υποεκτίμηση του φορολογητέου εισοδήματος.**

Η μέθοδος αυτή μπορεί να χρησιμοποιηθεί όταν τα διαθέσιμα του φορολογούμενου δεν προέρχονται από έναν τραπεζικό λογαριασμό που μπορεί να αναλυθεί για τον καθορισμό της πηγής του και της μετέπειτα διάθεσης τους ή όταν οι εκπτώσεις του φορολογουμένου και οι άλλες δαπάνες εμφανίζονται δυσανάλογες σε σχέση με το εισόδημα που δηλώνονται. Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της καθαρής θέσης του φορολογούμενου δημιουργείται ένα ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες «Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις σε μετρητά, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

B. Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου

Η δεύτερη τεχνική αφορά αυτής της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (*Net worth method*). Η τεχνική αυτή αναμορφώνει το οικονομικό ιστορικό του ελεγχόμενου και προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα λαμβάνοντας υπόψη για μια 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 ατομικά και οικογενειακά εισοδήματα από λοιπές πηγές. Προκειμένου να καθορισθεί το σωστό ύψος του πληρωτέου φόρου και να αποκαλυφθούν ενδείξεις φοροδιαφυγής, μερικές φορές πρέπει να προσδιορισθεί η καθαρή θέση του φορολογούμενου (και του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών, αν είναι σημαντικό) στην αρχή και στο τέλος της υπό εξέταση περιόδου, έτσι ώστε να εντοπιστεί η λογική του εισοδήματος που δηλώθηκε στην φορολογική δήλωση. Σε πολλές περιπτώσεις, η διαφορά στην καθαρή θέση χρησιμοποιείται ως βάση για ποινικές φορολογικές διώξεις. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να επιτυγχάνονται όσο το δυνατόν περισσότερες λεπτομέρειες για όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού.

Η τεχνική αυτή βασίζεται στην λογική ότι όταν ένας φορολογούμενος συσσωρεύει πλούτο σε ένα φορολογικό έτος έχει δύο επιλογές : α) την επένδυση σε περιουσιακά στοιχεία και β) την πραγματοποίηση

δαπανών. Ο σκοπός της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι να καθορίσει, μέσω της μεταβολής της καθαρής θέσης, αν ο φορολογούμενος αγοράζει στοιχεία του ενεργητικού, μειώνει το παθητικό, ή κάνει δαπάνες με κεφάλαια που δεν αναφέρονται ως φορολογητέο εισόδημα.

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 εκπεστές δαπάνες και μη φορολογητέο εισόδημα, αντιπροσωπεύουν φορολογητέο εισόδημα.

Κατά την τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογούμενου δημιουργείται ο Πίνακας Ενεργητικού και Παθητικού για όλα τα ελεγχόμενα έτη με έτος βάσης το αμέσως προηγούμενο από το πρώτο ελεγχόμενο έτος.

Ενεργητικό:

- Ακίνητη περιουσία (κόστος).
- Έπιπλα, Συσκευές, Λοιπός εξοπλισμός (επαγγελματικά).
- Προσωπικά αντικείμενα μεγάλης αξίας (έπιπλα, έργα τέχνης, συλλογές κ.λπ.) (άνω των 5.000 € έκαστο).
- Κοσμήματα και λοιπά τιμαλφή (αξίας άνω των 5.000 € έκαστο).
- Απαιτήσεις διάφορες.
- Μηχανοκίνητα οχήματα, σκάφη, αεροσκάφη κ.λπ..
- Μετρητά διαθέσιμα.
- Καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα του φορολογουμένου.
- Μετοχές, λοιποί τίτλοι.
- Σύνολο απογραφής τέλους χρήσης σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης.
- Διάφοροι λογαριασμοί ή λοιπά περιουσιακά στοιχεία (προσωπικά/ οικογενειακά ή επαγγελματικά) των οποίων η αξία υπερβαίνει τις 5.000 ευρώ.

Παθητικό:

- Δάνεια (προσωπικά / οικογενειακά).
- Δάνεια (επαγγελματικά-σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
- Γραμμάτια (προσωπικά /οικογενειακά ή της ατομικής του επιχ/σης).
- Πιστωτές διάφοροι: περιλαμβάνονται οι πληρωτέοι λογαριασμοί ήτοι οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις επαγγελματικές, προσωπικές/οικογενειακές οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το προκύπτον υπόλοιπο στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους συμπεριλαμβάνεται στο παθητικό.
- Υποχρεώσεις (Αποσβέσεις, κ.λπ.).

Η διαφορά Ενεργητικού –Παθητικού αποτελεί την Καθαρή Θέση εκάστου έτους (διαχειριστικής περιόδου). Από την καθαρή θέση λήξης κάθε διαχειριστικής περιόδου αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης και δημιουργείται ο Πίνακας Καθαρής Θέσης (όπου για το πρώτο ελεγχόμενο έτος καθαρή θέση έναρξης είναι η καθαρή θέση του έτους βάσης). Οι αυξήσεις - μειώσεις της καθαρής θέσης αναπροσαρμόζονται με τις περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άνευ ανταλλάγματος κατά το εν λόγω έτος (αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας, ανταλλαγής, κερδών από τυχερά παίγνια).

Στο αποτέλεσμα αυτό προστίθενται:

Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες (με επιταγές, μετρητά ή μέσω τραπεζικών λογαριασμών) και συγκεκριμένα:

- Προσωπικές και οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης

- Λοιπές δαπάνες/αγορές:

Δεν περιλαμβάνονται οι επαγγελματικές δαπάνες και αγορές, με εξαίρεση τις δαπάνες που είναι μη παραγωγικές ή δεν εκπίπτονται βάσει διατάξεων νόμου από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης οι οποίες και αναγράφονται.

- Ζημίες από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου μη αναγνωριζόμενες φορολογικώς.

Από το μερικό αυτό σύνολο αφαιρούνται τα μη φορολογούμενα εισοδήματα και συγκεκριμένα:

- Τα αφορολόγητα έσοδα από διάφορες πηγές, τα οποία αφορούν όλες τις πηγές εσόδων του φορολογουμένου του, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών που συμπεριλήφθηκαν ή όχι στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος αλλά δεν υπάγονται σε φορολόγηση βάσει διατάξεων νόμου.

- Μη φορολογητέες περιπτώσεις εσόδων ή φορολογητέες κατ' ειδικό τρόπο όπως τα έσοδα από δωρεές, κέρδη από πώληση περιουσιακού στοιχείου, επιχορηγήσεις και λοιπές μη φορολογητέες περιπτώσεις που συμπεριλήφθηκαν ή όχι στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος αλλά δεν υπάγονται σε φορολόγηση βάσει διατάξεων νόμου ή φορολογηθήκαν με ειδικό τρόπο.

Στις περιπτώσεις πώλησης περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε με αντάλλαγμα ή άνευ ανταλλάγματος λαμβάνεται για τη συγκεκριμένη τεχνική μόνο το προκύπτον κέρδος ή ζημία, εφόσον δεν φορολογήθηκε ή δεν εξέπεσε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Αυτά αναγράφονται αντίστοιχα στις «μη φορολογούμενες περιπτώσεις εσόδων» ή στις «ζημίες από εκποίηση περιουσιακών στοιχείων».

Το Υπόλοιπο αποτελεί το βάσει της τεχνικής αυτής προσδιοριζόμενο Καθαρό Εισόδημα του ελεγχόμενου φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, το οποίο συγκρίνεται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα εισοδήματα (υπαχθέντα σε φορολόγηση) από κάθε πηγή του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σύμφωνα με την τεχνική αυτή το προκύπτον υπόλοιπο ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της απόφασης ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας Α.Υ.Ο.

Γ. Η τεχνική τραπεζικών καταθέσεων

Η τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά είναι η πιο διαδεδομένη και σε μεγάλη κλίμακα ήδη χρησιμοποιούμενη μέθοδος. **Η τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά βασίζεται στη θεωρία ότι εάν ένας φορολογούμενος λάβει χρήματα δύο μόνον πράγματα μπορούν να συμβούν: είτε αυτά να κατατεθούν είτε να δαπανηθούν.**

Η παραπάνω μέθοδος προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα παρακολουθώντας την κίνηση των διαθέσιμων κεφαλαίων του φορολογούμενου, του - της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωσή τους σε διάφορες

συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις και τα διαθέσιμα σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς και τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

Παρατηρούνται δύο βασικά χαρακτηριστικά της μεθόδου αυτής. Γενικά, η ύπαρξη καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς αποτελεί στοιχείο έρευνας φορολογητέων εσόδων. Επιπλέον, οι δαπάνες που παρουσιάζονται στην φορολογική δήλωση, πραγματοποιήθηκαν πράγματι είτε μέσω μετρητών είτε μέσω πιστωτικών καρτών. Εφόσον, οι δαπάνες καταβλήθηκαν σε μετρητά, τότε η πηγή αυτών των μετρητών θα πρέπει να προέρχεται από πηγή υποκείμενη σε φόρο, εκτός και αν υπάρχει διαφορετική αιτιολόγηση. Η απόδειξη μιας μη φορολογητέας πηγής για τα μετρητά αυτά βαρύνει τον ίδιο τον φορολογούμενο.

Ο ελεγκτής μπορεί να περιορίσει την εξέταση στις μεγάλες καταθέσεις ή τις καταθέσεις πάνω από ένα ορισμένο ποσό. **Ωστόσο, ο εντοπισμός μικρότερων τακτικών καταθέσεων μπορεί να είναι ενδεικτικός εισοδήματος από μερίσματα, τόκους, ενοίκια, ή άλλα εισοδήματα, οδηγώντας σε μια πηγή εισοδήματος από επενδύσεις.**

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

Υπόλοιπο τραπεζικών λογαριασμών λήξης - υπόλοιπο αρχής

Αφαιρούνται:

- Μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα (π.χ. ΦΠΑ).
- 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 κλπ., αγορές περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών, επαγγελματικών, προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες, καταβληθέντες φόροι, εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής, αποπληρωμή/μείωση χρεών ΠΟΥ ΈΧΟΥΝ 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.

Η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. [Άρθρο 15 ΚΦΔ για την παροχή πληροφοριών από τρίτους - Άρθρο 14 ΚΦΔ για την παροχή πληροφοριών από το φορολογούμενο.]

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται.

Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 (ελευθέρια επαγγέλματα) όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (επιχειρηματική δραστηριότητα) για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά.

Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/συνολικών εσόδων.

Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. **Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.**

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του **θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.** Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Για περισσότερες πληροφορίες επικοινωνήστε μαζί μας:

ΓΙΑΝΝΑΤΣΗΣ ΚΑΙ ΨΑΡΑΚΗΣ
ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

WWW.YIANNATSI.GR

38, ΚΑΡΝΕΑΔΟΥ, ΚΟΛΩΝΑΚΙ

106 76, ΑΘΗΝΑ

ΕΛΛΑΔΑ

T: (+30) 210 7231076

F: (+30) 210 7231075