

Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων

Αρ. πρωτ.: ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013

Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων

Αθήνα, 10 / 5 / 2013

Αρ. Πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ
ΕΣΟΔΩΝ
- Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ
ΤΜΗΜΑ Α΄
- ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ
ΤΜΗΜΑ Α΄

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΚΕ.Π.Υ.Ο.
- Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ Η/Υ (Δ30)
- Δ/ΝΣΗ ΕΚΜΕΤ/ΣΗΣ ΣΥΣΤ/ΤΩΝ Η/Υ (Δ31)

Ταχ. Δ/ση: Κ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Τηλ.: 210 3375521
: 210 3375063
FAX: 210 3375416

Θέμα: «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων»

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο Υπουργός Οικονομικών

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των [άρθρων 66](#) , [67](#) του Ν.[2238/1994](#), όπως ισχύουν
2. Τις διατάξεις του [άρθρου 48](#) του Ν.[2859/2000](#), όπως ισχύουν
3. Τις διατάξεις του [άρθρου 67B](#) του Ν.[2238/1994](#), όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις της [παραγράφου 14 του άρθρου 4](#) του Ν.[4038/2012](#) (ΦΕΚ14Α΄/2012) και της [παραγράφου 6 του άρθρου 8](#) του Ν.[4110/2013](#) (ΦΕΚ 17Α΄/2013) και τροποποιήθηκαν με το [άρθρο 5B περ.1](#) του Ν.[4079/2012](#) (ΦΕΚ 180 Α΄/2012)

4. Τις διατάξεις του Ν.[3845/2010](#) (ΦΕΚ.65Α/6-5-2010) «Μέτρα για την εφαρμογή του μηχανισμού στήριξης της Ελληνικής οικονομίας από τα κράτη μέλη της Ζώνης του ευρώ και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο», όπως ισχύουν (παράρτημα ΙΙΙ Οικονομικές πολιτικές παραγρ.13).
5. Τις διατάξεις των [άρθρων 67Α](#) του Ν.[2238/1994](#) και [48Α](#) του Ν [2859/2000](#), όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις του [άρθρου 8](#) του Ν.[3943/2011](#) (ΦΕΚ.66Α΄/2011) και συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του [άρθρου 37](#) του Ν.[4141/2013](#) (ΦΕΚ.81/Α΄/5-4-2013).
6. Τις διατάξεις του [άρθρου 68](#) του Ν.[2238/1994](#), όπως ισχύουν.
7. Τις διατάξεις των [άρθρων 70, 70Α, 71](#) και [74](#) του Ν.[2238/1994](#) και τις διατάξεις του [άρθρου 33](#) του Ν.[3943/2011](#), όπως ισχύουν.
8. Τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 82](#) του Ν.[2238/1994](#), όπως ισχύει μετά τις διατάξεις του [άρθρου 17](#) του Ν.[3842/2010](#) (ΦΕΚ.58Α΄/2010) περί υποχρεώσεων υπηρεσιών, νομικών προσώπων και οργανώσεων και τις αποφάσεις [ΠΟΛ.1177/23.8.2011](#), [ΠΟΛ.1077/26.3.2012](#), [ΠΟΛ.1195/12.10.2012](#) και [ΠΟΛ.1044/4.3.2013](#).
9. Τις διατάξεις του [άρθρου 15](#) και [16](#) του Ν.[3888/2010](#) (ΦΕΚ.175Α΄/2010) και την [ΠΟΛ.1095/29.4.2011](#) περί εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας της [παραγράφου 3 του άρθρου 15](#) του Ν.[3888/2010](#).
10. Την ανάγκη διευκόλυνσης του έργου των φορολογικών υπηρεσιών μέσω της απλούστευσης και επιτάχυνσης των ελεγκτικών διαδικασιών και της έγκαιρης βεβαίωσης και είσπραξης δημοσίων εσόδων, στα πλαίσια των αρχών της καθολικότητας, της αναλογικότητας και της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών.
11. Την απόφαση 07927ΕΞ/19-9-2012 περί ανάθεσης αρμοδιοτήτων στον υφυπουργό Οικονομικών Γεώργιο Μαυραγάνη (ΦΕΚ.2574/Β/24-9-2012).
12. Την απόφαση [Δ6Α 1015213ΕΞ 28.1.2013](#) (ΦΕΚ.130/Β΄/28-1-2013) περί Μεταβίβασης Αρμοδιοτήτων στο Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.
13. Την [ΠΟΛ.1039/13.2.2012](#) (ΦΕΚ.342Β΄/2012) περί ανακαθορισμού της καθ' ύλην αρμοδιότητας των ΔΟΥ και ΔΕΚ σε θέματα φορολογικού ελέγχου, όπως τροποποιήθηκε με την [ΠΟΛ.1202/31.10.2012](#) (ΦΕΚ.3007/Β΄/13-11-2012).
14. Τις διατάξεις των [άρθρων 34](#) και [35](#) του Ν.[4141/2013](#) (ΦΕΚ.81/Α΄/5-4-2013), όπως εκάστοτε ισχύει.
15. Τις αποφάσεις [ΔΕΛ Α 1139975 ΕΞ 10.10.2012](#) (ΦΕΚ.2756Β΄/11-10-2012) και [ΔΕΛ Α 1016842 ΕΞ 25.1.2013](#) (ΦΕΚ.336/Β΄/19-2-2013) περί ανάθεσης διενέργειας Φορολογικών ελέγχων.

16. Ότι από τις διατάξεις της Απόφασης αυτής δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Ορίζουμε το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα:

- της ανάλυσης ρευστότητας (source and application of funds method),
- της καθαρής θέσης (net worth method) και
- των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)

Οι ανωτέρω τεχνικές εφαρμόζονται στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου για τον προσδιορισμό του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος στις περιπτώσεις που α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία), β) πραγματοποιούνται δαπάνες οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά ή και οικογενειακά), γ) υπάρχουν βάσιμες υποψίες ή πληροφορίες ότι το πραγματικό εισόδημα είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν.

Άρθρο 1

Αντικείμενο έμμεσων τεχνικών ελέγχου

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

Άρθρο 2

Περιεχόμενο-Ενέργειες Έμμεσων τεχνικών - Έννοιες

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

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

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

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

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

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

2.2. Τεχνική καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method)

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

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ο Πίνακας Ενεργητικού και Παθητικού για όλα τα ελεγχόμενα έτη με έτος βάσης το αμέσως προηγούμενο από το πρώτο ελεγχόμενο έτος. Στο Ενεργητικό περιλαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την έναρξη και λήξη εκάστου έτους. Στο Παθητικό περιλαμβάνονται οι αντίστοιχες Υποχρεώσεις. Η διαφορά Ενεργητικού-Παθητικού αποτελεί την Καθαρή Θέση εκάστου έτους.

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

Οι αυξήσεις/μειώσεις της Καθακής Θέσης αναπροσαρμόζονται με τις περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άνευ ανταλλάγματος (αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας, κερδών από τυχερά παίγνια, ανταλλαγής) και τις περιπτώσεις εκποίησης αυτών, με τις ατομικές και οικογενειακές δαπάνες κάθε είδους, και συγκρίνονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα. Το βάρος της απόδειξης για τις πιο πάνω περιπτώσεις φέρει ο φορολογούμενος.

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

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

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

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

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

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

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται ως έννοιες:

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου, ως και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών 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 ποσοστιαία ανάλογα με τον αριθμό των συνδικαιούχων.
- Περιουσιακά στοιχεία. Περιουσιακά στοιχεία (κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής) του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση κατά το χρόνο απόκτησης γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων. Στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται και οι τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.
- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που ορίζονται στο [άρθρο 7](#) του ΚΦΕ.
- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, το ποσό δαπάνης προσδιορίζεται με βάση στοιχεία που διαθέτει ο Προϊστάμενος της Ελεγκτικής υπηρεσίας.
- Υποκείμενος στις διατάξεις του ΚΦΑΣ. Το φυσικό πρόσωπο σύμφωνα με το [άρθρο 2](#) του Κ.Β.Σ. ή σύμφωνα με το άρθρο 1 του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι – Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, υπάγονται:

Οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες ισχύει μία ή περισσότερες από τις κατωτέρω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις)

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

γ) τα δηλωθέντα εισοδήματα από άσκηση ατομικής επιχείρησης ή ελευθερίου επαγγέλματος δεν αποκλίνουν σημαντικά από το εκάστοτε αφορολόγητο όριο. Στην περίπτωση αυτή εντάσσονται και φυσικά πρόσωπα μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιολόγους 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 της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Άρθρο 4 Επιλογή Υποθέσεων

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

Άρθρο 5 Ενέργειες της Γ.Γ.Π.Σ.

Η Γ.Γ.Π.Σ. συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές και τα παρέχει στον έλεγχο. Καταχωρεί σε βάση δεδομένων τα οριστικοποιημένα βάσει ελέγχου περιουσιακά στοιχεία του ελεγχόμενου.

Άρθρο 6 Συλλογή Στοιχείων-Ελεγκτικές Επαληθεύσεις

6.1. Κατά τον έλεγχο των υποθέσεων φυσικών προσώπων μη υποκείμενων στις διατάξεις του ΚΦΑΣ

Πραγματοποιούνται επαληθεύσεις και αξιοποιούνται:

α) τα στοιχεία που παρέχονται κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 της παρούσας.

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

Οι ελεγκτές μπορούν να ζητούν πληροφορίες ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης υπόθεσης και από τρίτους ή λοιπούς φορείς κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παραγρ.1 του άρθρου 66](#) ΚΦΕ.

6.2. Κατά τον έλεγχο των υποθέσεων φυσικών προσώπων υποκείμενων στις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)

α. Συγκεντρώνονται και αξιοποιούνται όλα τα στοιχεία της παραγράφου 6.1 του παρόντος άρθρου.

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

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

Άρθρο 7

Επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου

Στην υπό έλεγχο υπόθεση, εφόσον συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις του άρθρου 3, εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου που ορίζονται με την παρούσα απόφαση και επιλέγεται η τεχνική ελέγχου που κρίνεται προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον.

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

Σε κάθε περίπτωση οι τεχνικές ελέγχου μπορεί να συνδυάζονται με τις λοιπές διατάξεις του ΚΦΕ.

Άρθρο 8

Διαδικασία-Βήματα Ελέγχου

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

2) Η εντολή κοινοποιείται στο φορολογούμενο.

- 3) Οι ελεγκτές συγκεντρώνουν τις δηλώσεις και τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 6.1 της παρούσας για όλους τους ελεγχόμενους (υποκείμενους ή μη στις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)).
- 4) Πραγματοποιούνται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις υποκείμενων στις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) που ορίζονται στο άρθρο 6.2 της παρούσας.
- 5) Εφόσον συντρέχει μία ή περισσότερες εκ των περιπτώσεων του άρθρου 3 της παρούσας, εφαρμόζονται έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
- 6) Εκδίδεται το ειδικό σημείωμα Έμμεσων Τεχνικών με τις βάσει ελέγχου διαφορές και το βάσει ελέγχου προσδιοριζόμενο εισόδημα, σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας.
- 7) Συντάσσεται έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στην οποία τεκμηριώνεται η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου λόγω συνδρομής μίας ή περισσότερων περιπτώσεων του άρθρου 3 της παρούσας και αιτιολογούνται αναλυτικά και με σαφήνεια οι προκύπτουσες διαφορές προς καταλογισμό.
- 8) Εκδίδονται φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.
- 9) Πραγματοποιείται έλεγχος ΦΠΑ και λοιπών φορολογικών αντικειμένων.
- 10) Συντάσσονται εκθέσεις ελέγχου και εκδίδονται πράξεις ή φύλλα ελέγχου προς καταλογισμό λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν βάσει των αποτελεσμάτων από την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και των γενικών φορολογικών διατάξεων.

Άρθρο 9 **Παροχή στοιχείων**

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και το εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις από τρίτους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών μπορεί να απαιτηθεί η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5000) ευρώ.

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο

φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Άρθρο 10

Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου - Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

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

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

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθέντος βάσει ελέγχου και δηλωθέντος καθαρού εισοδήματος αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη χρήση, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά 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, της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

Άρθρο 11

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ προσδιοριζόμενου βάσει ελέγχου και δηλωθέντος καθαρού φορολογούμενου εισοδήματος για την ελεγχόμενη χρήση ή την ελεγχόμενη περίοδο (συνεχείς ελεγχόμενες χρήσεις), καταλογίζεται στη χρήση που αφορά και στις πηγές που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Στις περιπτώσεις που αυτό δεν είναι δυνατόν κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των ελεγχόμενων χρήσεων.

Στις περιπτώσεις ελέγχου φορολογουμένων υποκείμενων στις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#), τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ και συγκρίνονται με το προσδιοριζόμενο εισόδημα από την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ως φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο προσδιοριζόμενο. Στις περιπτώσεις που δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην [παράγραφο 3 του](#)

[άρθρου 15](#) του Ν.[3888/2010](#).

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

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

Άρθρο 12 **Προσδιορισμός Ακαθάριστων Εσόδων**

Στις περιπτώσεις ελέγχου φορολογούμενων υποκείμενων στις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ και λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

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

Άρθρο 13 **Προσδιορισμός Φορολογικών Υποχρεώσεων επί Εισοδήματος**

Το συνολικό καθαρό εισόδημα όπως αυτό προσδιορίζεται με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, όπως η Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης [αρθ.29 Ν.3986/2011](#).

Άρθρο 14 **Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων**

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

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

Άρθρο 15 **Επίλυση φορολογικών διαφορών**

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

Άρθρο 16
Βεβαίωση – καταβολή

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

Άρθρο 17
Υποχρεώσεις-Ποινές

Οι διατάξεις του Ν.[2523/1997](#) εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση επί των διαπιστώσεων και αποτελεσμάτων ελέγχου.

Άρθρο 18
Έκδοση Συμπληρωματικού Φύλλου Ελέγχου

Επί των υποθέσεων που ελέγχονται με την παρούσα απόφαση, επιτρέπεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγρ.2 του άρθρου 68](#) του ΚΦΕ.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο Υφυπουργός Οικονομικών
Γεώργιος Μαυραγάνης