

Είναι συμφέρουσα η οικειοθελής αποκάλυψη των αδήλων εισοδημάτων;

Του Γιώργου Δαλιάνη, με τη συνεργασία του Γιάννη Αρσίτα (Senior Accountant – Φορολογία Φυσικών Προσώπων) της Artion A.E.

Η αναμενόμενη και πολυσυζητημένη ρύθμιση για την «Οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών» είναι γεγονός. Στα άρθρα 57,58,59,60 και 61 του νόμου 4446/22-12-2016 καθορίζονται οι προϋποθέσεις για την υπαγωγή ή μη των φορολογουμένων σε αυτές τις ρυθμίσεις. Να σημειωθεί, ότι η ρύθμιση αυτή δεν προσομοιάζει με τις παλιές, όπως επί παραδείγματι αυτές που ίσχυσαν για τον επαναπατρισμό κεφαλαίων.

Ο ν.4446/22-12-2016, προβλέπει υποβολή από τους φορολογούμενους αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων παρελθόντων ετών για όλα τα φορολογικά αντικείμενα στις αρμόδιες ΔΟΥ μέχρι την 31/5/2017, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30/9/2016 . Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα και αφορούν όπως προαναφέρθηκε εκτός από τη φορολογία εισοδήματος και κάθε φόρο, τέλος ή εισφορά όπως:

1. φόρο μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ), φόρο ακίνητης περιουσίας (ΦΜΑΠ) , ΕΝΦΙΑ, φόρο δωρεάς, φόρο κληρονομιάς,
2. φόρο εισοδήματος, Φόρο μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) , εισφορά αλληλεγγύης,
3. ΦΠΑ , ΦΚΕ και λοιπούς έμμεσους φόρους
4. τέλη χαρτοσήμου δανείων, ταμειακών διευκολύνσεων, λοιπών συμβάσεων, αμοιβών Διοικητικού συμβουλίου,
5. τέλος, εκτός των αναφερομένων και όλα τα τέλη και

εισφορές που αναφέρονται στο άρθρο 2 και στο παράρτημα του ν.4174/2023 (Α170) καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή.

Με την υποβολή της οικειοθελούς αυτής δήλωσης εισοδημάτων παρελθόντων ετών, διενεργείται κατά περίπτωση, άμεσος διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που θα είχε πληρωθεί εφόσον το έτος εκείνο είχε δηλωθεί το εισόδημα αυτό. Για τις αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι 31/3/2017 ο οφειλόμενος φόρος προσαυξάνεται κατά 8% και για τις δηλώσεις που θα υποβάλλονται μετά τις 31/3/2017 μέχρι και το πέρας της προθεσμίας 31/5/2017, ο τυχόν οφειλόμενος φόρος προσαυξάνεται κατά 10% .

Ο κατά τα ανωτέρω προσδιορισθείς πρόσθετος φόρος αναπροσαρμόζεται περαιτέρω βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής του κατωτέρω πίνακα αναλόγως του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποχρέωσης υποβολής της αρχικής δήλωσης ως ακολούθως.

ΕΤΟΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ
Έως 2001	25,00%
2002	23,00%
2003	20,00%
2004	16,00%
2005	15,00%
2006	12,00%
2007	10,00%
2008	6,00%
2009	5,00%
2010 και μετά	0,00%

Παράδειγμα.

Ανώνυμη εταιρεία υποβάλλει στις 20/2/2017 συμπληρωματική δήλωση με αναμόρφωση των δαπανών για τη χρήση 2003 (1/1/2003-31/12/2003) και προσαυξάνει τα καθαρά της κέρδη κατά 100.000€ και ο φόρος ο οποίος προκύπτει ανέρχεται στις 35.000 € ($100.000 \times 35\% = 35.000\text{€}$) και το ποσό του φόρου επιβαρύνεται με πρόσθετο φόρο 8%, ήτοι 2.800€ ($35.000 \times 8\% = 2.800\text{€}$) και το ποσό αυτό επιβαρύνεται με φόρο αναπροσαρμογής 20%, ήτοι 560€ ($2.800 \times 20\% = 560\text{€}$). Το τελικό ποσό που θα κληθεί να καταβάλει η ανώνυμη εταιρεία είναι 38.360 € και πέραν τούτων δεν έχει υποχρέωση καταβολής άλλου ποσού.

Σύμφωνα με το άρθρο 58 του ιδίου νόμου κατά παρέκκλιση της κείμενης νομοθεσίας μπορούν να υπαχθούν και οι κατωτέρω περιπτώσεις τις οποίες ταξινομήσαμε σε πίνακα:

Κατηγορία περίπτωσης ελεγχόμενου	Εντός των προθεσμιών
Εάν έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι 31.5.2017 αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο η εντολή ή δεν έχει γίνει λάβει πρόσκληση για παροχή πληροφοριών και έχει γίνει χρήση του ν.4446/2016	Ισχύουν οι προσαυξήσεις όπως αναφέρονται ανωτέρω

<p>Αν η εντολή ελέγχου ή η πρόσκληση κοινοποιηθούν μετά την 12.12.2016 και έως την 31.5.2017, οι φορολογούμενοι μπορούν εντός 90 ημερών από την κοινοποίηση να κάνουν χρήση του νόμου αυτού για δήλωση εισοδημάτων.</p>	<p>Ισχύουν οι προσαυξήσεις όπως αναφέρονται ανωτέρω</p>
<p>Αν η εντολή ελέγχου ή η πρόσκληση κοινοποιηθούν μετά την 12.12.2016 και έως την 31.5.2017, και ο φορολογούμενος δεν έχει κάνει χρήση του ν.4446/2016 εντός 90 ημερών</p>	<p>15% πρόσθετος φόρος αν <u>δεν</u> έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων 30% πρόσθετος φόρος αν έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων</p>
<p>Αν στις 12.12.2016 έχει ήδη κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου ή πρόσκληση και γίνεται χρήση του νόμου αυτού έως την 20/2/2017</p>	<p>0 πρόσθετος φόρος ορίζεται σε 13%</p>
<p>Αν στις 12.12.2016 έχει ήδη κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου ή πρόσκληση και δεν γίνεται χρήση του νόμου αυτού έως την 20/2/2017</p>	<p>15% ο πρόσθετος φόρος αν γίνει χρήση του νόμου μετά τις 60 ημέρες και δεν έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων 30% ο πρόσθετος φόρος αν <u>δεν</u> γίνει χρήση του νόμου μετά τις 60 ημέρες και έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων</p>

<p>Αν στις 12/12/2016 έχει κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων και έως 23 Ιανουαρίου (ορίζουμε την ημερομηνία αυτή με επιφύλαξη καθώς οι 30 ημέρες που προβλέπονται λήγουν Σάββατο 21 οπότε μεταφέρεται την επόμενη εργάσιμη)</p>	<p>0 πρόσθετος φόρος ορίζεται σε 25%</p>
---	--

Σημείωση. Δεν περιλαμβάνονται υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου και προστίμων.

Υπάρχουν όμως και ευεργετικές ρυθμίσεις σύμφωνα με τον νόμο αυτόν οι οποίες απαλλάσσουν όσους δηλώνουν οικειοθελώς εισοδήματα παρελθόντων ετών. Τα ευεργετήματα αυτά αναλύονται στο άρθρο 59 του νόμου 4446/2016.

1. Σε όλες τις περιπτώσεις προσώπων τα οποία δηλώνουν εισοδήματα παρελθόντων ετών με βάση τον νέο αυτό νόμο, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. [4174/2013](#) ή του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) (Α' 129) ή του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#) ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του ν. [4174/2013](#), και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως

άνω διατάξεις. Με βάση αυτά που ισχύουν στον 4174/2013 σε σχέση με τον νέο νόμο 4446/2016 μπορούμε να πούμε πως ωφελούνται περισσότερο να δηλωθούν μη δηλωθέντα εισοδήματα τα οποία θα δημιουργούσαν μεγάλη απόκλιση στο φορολογικό αποτέλεσμα εάν είχαν δηλωθεί.

2. Η υποβολή δηλώσεων κατά τις ανωτέρω διατάξεις δεν συνιστά από μόνη της κριτήριο επιλογής προς έλεγχο σύμφωνα με το [άρθρο 26](#) του ν. [4174/2013](#).

Προς κατανόηση θα παραθέσουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Έστω, μια ομόρρυθμη οικοδομική εταιρεία κατά τη χρήση 2004 παρέλειψε να δηλώσει το επιπλέον τίμημα 100.000€ σε μια πώληση οριζόντιας ιδιοκτησίας. Για την εν λόγω εταιρεία δεν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου. Αν η εταιρεία αποφασίσει να υπαχθεί στη ρύθμιση και υποβάλει στην αρμόδια ΔΟΥ μέχρι την 31/3/2017 το έντυπο Ε3 για υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος βάσει του άρθρου 34 του ν.2238/94 και το έντυπο Ε5 για υπολογισμό του αναλογούντος φόρου οφείλει να καταβάλει τα ακόλουθα ποσά:

Προσδιορισμός εισοδήματος: Ακαθάριστα έσοδα 100.000€ X 15%= 15.000€

Προσδιορισμός φόρου: Κέρδος 15.000 X 25%= 3.750€ φόρος.

Πρόσθετο φόρο: Φόρος 3.750€ X 8%=300,00€

Πλέον αναπροσαρμογή φόρου: Πρόσθετος φόρος 300,00 X 16%=48€

Η Συνολική επιβάρυνση για αδήλωτα ακαθάριστα έσοδα 100.000€ θα ανέλθει στο ποσό των 4.098,00€. Πέραν αυτού του φόρου και των επιβαρύνσεων η εταιρεία (φορολογούμενος) θα απαλλαγεί από οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση, όπως τα εξοντωτικά πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που φθάνουν στο 100% της συναλλαγής και φυσικά τη ποινική δίωξη. Η υποβολή όμως της δήλωσης από την εταιρεία ενδεχομένως να δημιουργήσει προβλήματα στον αντισυμβαλλόμενο (αγοραστή), ο οποίος θα

κληθεί να καταβάλει τον αναλογούντα φόρο μεταβίβασης ακινήτων. Βέβαια, στο συγκεκριμένο παράδειγμα η αξίωση του Δημοσίου κατά την άποψή μας έχει παραγραφεί, όμως μπορεί να προκύψει ζήτημα πόθεν έσχος κατά την αγορά του ακινήτου.

Θολά σημεία της ρύθμισης.

- Πολλοί φορολογούμενοι δεν γνωρίζουν ότι ελέγχονται , διότι σε πολλές περιπτώσεις έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου η οποία δεν έχει κοινοποιηθεί στον υπόχρεο. Στην περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου θα μπορεί ο ελεγχόμενος που δεν γνωρίζει ότι ελέγχεται να έχει πρόσβαση στην δήλωση επιπλέον εισοδημάτων για τα ελεγχόμενα παρελθόντα έτη;
- Ο φορολογούμενος κατά την υποβολή της δήλωσης οφείλει να τεκμηριώσει τη πηγή προέλευσης της προσαύξησης της περιουσίας. Εάν κάποιος ελεύθερος επαγγελματίας, πχ μηχανικός, είχε κέρδος από τον ΟΠΑΠ και δεν έχει τα απαραίτητα δικαιολογητικά, εάν τα δηλώσει κινδυνεύει το εισόδημα αυτό να θεωρηθεί ως έσοδο από την ιδιότητα του μηχανικού και να επιβληθεί ΦΠΑ.

Τελειώνοντας, οφείλουμε να επισημάνουμε ότι παρότι οι συντελεστές φορολόγησης είναι υψηλοί, εντούτοις ευνοούν όλους όσους βρίσκονται σε έλεγχο ή έχει εκδοθεί στο όνομά τους εντολή ελέγχου. Αυτοί οι ελεγχόμενοι θα πρέπει να επωφεληθούν από τη ρύθμιση.

Όμως και οι λοιποί φορολογούμενοι εν όψει του περιουσιολογίου που βρίσκεται σε τελική επεξεργασία και σε συνδυασμό με το αυτόματο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών με τις άλλες χώρες, που ήδη ισχύει από 1/1/2016 , θα πρέπει να εξετάσουν πρώτον αν βρίσκονται σε έλεγχο και δεύτερον να ελέγξουν σε βάθος τις συναλλαγές τους και να αξιολογήσουν τους κινδύνους των φορολογικών ελέγχων εφόσον προκύπτει ενδεχόμενο υπόλοιπων αδήλωτων εισοδημάτων του παρελθόντος.

Η εμπειρία μας σε ανάλογους ελέγχους από το ΚΕΦΟΜΕΠ και το ΣΔΟΕ, μας επιτρέπει να κάνουμε τις προαναφερόμενες προτάσεις παρότι κινδυνεύουμε να μας χαρακτηρίσουν Κυβερνητικά παπαγαλάκια. Εμείς θα συνεχίσουμε να αναλύουμε τα δεδομένα ως έχουν και να προτείνουμε με βάση το φορολογικό και ελεγκτικό καθεστώς τις επωφελέστερες επιλογές.