



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ
ΣΠΟΥΔΩΝ
ΤΟΜΕΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2016-2017

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
της Μαρίας-Ειρήνης Νίκολη
Α.Μ.: 7340011216014

Ο ΝΟΜΟΣ 4446/2016
ΠΕΡΙ ΟΙΚΕΙΟΘΕΛΟΥΣ ΑΠΟΚΑΛΥΨΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ
ΥΛΗΣ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ

Επιβλέπων:
Τσουρουφλής Ανδρέας

Αθήνα 2017

Copyright © Νίκη Μαρία-Ειρήνη 2017

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 θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	ΣΕΛ.4
---------------	-------

Α. Ο ΝΟΜΟΣ 4446/2016

Ι. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

Ι.Ι. Άρθρο 57: Ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων.....	ΣΕΛ.7
Ι.Ι.Ι. Υπαγόμενοι στην ρύθμιση.....	ΣΕΛ.9
Ι.Ι.ΙΙ. Δηλώσεις υπαγόμενες στην ρύθμιση.....	ΣΕΛ.14
Ι.ΙΙ. Άρθρο 58:Λοιπές περιπτώσεις υπαγωγής στην ρύθμιση.....	ΣΕΛ.16
Ι.ΙΙ.Ι. Οι παρεκκλίσεις που θέτει το άρθρο 58 ν. 4446/2016	ΣΕΛ.19
Ι.ΙΙ.ΙΙ. Εκδοθείσα εντολή ελέγχου από 12.12.2016 έως 31.05.2017.....	ΣΕΛ.20
Ι.ΙΙ.ΙΙΙ. Εκδοθείσα εντολή ελέγχου πριν την κατάθεση του ν. 4446/2016.....	ΣΕΛ.23
Ι.ΙΙΙ. Άρθρο 59: Ευεργετήματα από την υπαγωγή στην ρύθμιση.....	ΣΕΛ.25
Ι.ΙV. Άρθρο 60: Εξαιρέσεις από την υπαγωγή στην ρύθμιση.....	ΣΕΛ.28
Ι.ΙV.Ι. Μη υπαγωγή εάν έχει εκδοθεί οριστική πράξη.....	ΣΕΛ.29
Ι.ΙV.ΙΙ. Μη υπαγωγή σε περίπτωση ζημίας.....	ΣΕΛ.29
Ι.ΙV.ΙΙΙ. Εισόδημα από εγκληματικές δραστηριότητες.....	ΣΕΛ.30
Ι.ΙV.ΙV. Πρόσωπα που εξαιρούνται.....	ΣΕΛ.31
Ι. V. Άρθρο 61: Λοιπά ζητήματα.....	ΣΕΛ.32
Ι. V.Ι. καταβολή οφειλής.....	ΣΕΛ.32
Ι. V.ΙΙ. μη καταβολή οφειλής.....	ΣΕΛ.33

II. ΕΙΔΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

II.I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....ΣΕΛ.35

II.II. ΦΠΑ-ΤΕΛΗ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ

II.II.I.: ΦΠΑΣΕΛ.39

II.II.II.: ΤΕΛΗ- ΕΙΔΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ.....ΣΕΛ.39

II.III. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

II.III.I.: φορολογίες κατοχής περιουσίας.....ΣΕΛ.40

II.III.II.: Φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, μεταβίβασης ακινήτων και κερδών από τυχερά παίγνια.....ΣΕΛ.44

II.III.III.: Δηλώσεις Πληροφοριακού Χαρακτήρα.....ΣΕΛ.46

B. ΟΙ ΔΕΣΜΕΥΤΙΚΕΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΝΟΜΟΘΕΤΗ

ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 57 ΕΩΣ 61 ΤΟΥ

ΝΟΜΟΥ 4446/2016

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....ΣΕΛ.49

I. ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΘΟΛΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....ΣΕΛ.51

II. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....ΣΕΛ.54

III. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ.....ΣΕΛ.56

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....ΣΕΛ.59

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στα τέλη του έτους 2016, και συγκεκριμένα στις 22 Δεκεμβρίου, ψηφίσθηκε από την Βουλή των Ελλήνων ο νόμος υπ' αριθ. 4446/2016 με τίτλο “Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του Ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις.”. Στο πρώτο κεφάλαιο του πέμπτου μέρους του ως άνω νόμου, στα άρθρα 57 έως και 61, εισάγονται ρυθμίσεις περί της “Οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών”. Το πρόγραμμα οικειοθελούς γνωστοποίησης που τίθεται σε εφαρμογή με τις διατάξεις αυτές αποτελεί το τελευταίο σε σειρά νομοθέτημα μίας σειράς νομοθετικών ρυθμίσεων παρεμφερούς σκεπτικού, έκαστο των οποίων είχε ως στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και την ταχεία είσπραξη φόρων από το κράτος.

Οι διατάξεις του ως άνω κεφαλαίου ρυθμίζουν με ιδιαίτερα εκτενή και περιπτωσιολογικό τρόπο την διαδικασία με την οποία ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει φορολογική δήλωση με την οποία να δηλώνει εισοδήματα που απέκτησε σε παλαιότερα έτη έχοντας λόγω του οικειοθελούς χαρακτήρα της αποκάλυψής τους ευνοϊκότερες επιπτώσεις σε σχέση με αυτές που θα είχε εάν αυτά αποκαλύπτονταν μετά από έλεγχο της Φορολογικής Αρχής. Βασική προϋπόθεση για την δυνατότητα υπαγωγής είναι η δήλωση να είναι εκπρόθεσμη από 30.09.2016 και ύστερα, ενώ αναφέρονται και ορισμένες κατηγορίες προσώπων στο άρθρο 60 οι οποίοι εξαιρούνται των ρυθμίσεων οικειοθελούς αποκάλυψης του ν. 4446/2016. Η ευρεία κλίμακα φορολογουμένων στην οποία απευθύνεται ο νόμος ορίζοντας τέτοιου είδους ελάχιστες προϋποθέσεις υπαγωγής σε αυτόν, κάνει εμφανή την βούληση του νομοθέτη οι διατάξεις περί οικειοθελούς αποκάλυψης να λάβουν το χαρακτήρα φορολογικής “σκούπας” και να ελαφρύνουν τον όγκο των ελεγκτικών εργασιών της Φορολογικής Αρχής.

Ο νόμος αυτός άλλωστε ήρθε και ως συνέπεια της δημοσιοποίησης των περίφημων λιστών Λαγκάρντ και Μπόργιανς. Με τους φορολογικούς ελέγχους στα Α.Φ.Μ. που περιλαμβάνονται στις ανωτέρω λίστες να βραδυπορούν και να μην αποδίδουν τα αναμενόμενα αποτελέσματα, ο νομοθέτης έκρινε ότι ένα νομοθέτημα που θα παρότρυνε τους φορολογούμενους να προσέλθουν ιδία βούληση στην Εφορία και να δηλώσουν προγενέστερα εισοδήματά τους ίσως να ήταν μία οικονομική (από πλευράς ελεγκτικών εξόδων) και ταχεία λύση στον αναποτελεσματικό, όπως φαίνεται εκ του αποτελέσματος, τρόπο με τον οποίο γίνεται ο έλεγχος των φορολογικών ατασθαλιών. Ενδεικτικά παρατίθεται πίνακας από τις 30.06.2017, ο οποίος αποτυπώνει την εξέλιξη των ελέγχων στις υποθέσεις που αφορούν τις ως άνω λίστες φοροφυγάδων¹.

1 Καθημερινή φύλλο 30.06.2017 Μπέλλος Ηλίας “Ανθρακες ο θησαυρός από λίστες Λαγκάρντ και Μπόργιανς”

	ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΞΕΚΙΝΗΣΕ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ	ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΟΛΟΚΛΗΡΩΘΗΚ Ε Ο ΕΛΕΓΧΟΣ	ΒΕΒΑΙΩΘΕΜΤΑ ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΚΑΤ.	ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΚ.
ΛΙΣΤΑ ΛΑΓΚΑΡΝΤ	519	210	256,05	
ΣΧΕΤΙΖΟΜΕΝ ΩΝ ΜΕ ΛΙΣΤΑ ΛΑΓΚΑΡΝΤ	12	9	8,52	43,477
ΛΙΣΤΑ ΜΠΟΡΓΙΑΝΣ	214	11	10,91	
ΣΧΕΤΙΖΟΜΕΝ ΩΝ ΜΕ ΛΙΣΤΑ ΜΠΟΡΓΙΑΝΣ	28	3	1,79	0,137
ΕΜΒΑΣΜΑΤΩ Ν ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	1.518	660	331,21	
ΣΧΕΤΙΖΟΜΕΝ ΩΝ ΜΕ ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	783	314	84,02	44,13
ΣΥΝΟΛΟ	3.074	1.207	692,5	87,744

Στην Αιτιολογική Έκθεση του νόμου αναφέρεται ότι ο τελευταίος αποτελεί “χρήσιμο εργαλείο στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής” και ότι στόχος είναι “να συμβάλει στην αύξηση των δημοσίων εσόδων”. Σύμφωνα με την ίδια αιτιολογική έκθεση ο νόμος δεν έχει χαρακτήρα εισπρακτικού μέσου, ούτε αποτελεί κάποιου είδους επιβράβευση όσων φορολογούμενων δεν υπήρξαν συνεπείς προς τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Παρότι ο νομοθέτης φαίνεται να αποδέχεται στο σκεπτικό της έκθεσης ότι οι παλαιότεροι νόμοι που με παρεμφερείς τρόπους αποπειράθηκαν να ρυθμίσουν τέτοιες περιπτώσεις οικειοθελούς αποκάλυψης προγενέστερων εισοδημάτων απέτυχαν στον στόχο που οι ίδιοι έθεσαν, επιχειρηματολογεί ότι αυτή τους η αποτυχία προήλθε από την “επιβολή ενός αυτοτελούς φορολογικού συντελεστή” ο οποίος δεν στάθηκε ικανός να ενθαρρύνει την αποκάλυψη εισοδημάτων από μέρους των φορολογούμενων και τοιουτοτρόπως δεν επέφερε τα επιθυμητά έσοδα στο δημόσιο ταμείο.

Από τα όσα έχουν γνωστοποιηθεί μέχρι σήμερα πάντως, και με την προθεσμία να έχει ολοκληρωθεί πλέον, μετά και από την παράτασή της μέχρι τις 30.09.2017 με τον νόμο 4490/2017

(άρθρο 14 παρ. 1), φαίνεται πως στόχος του Υπουργείου Οικονομικών δεν πραγματοποιήθηκε καθώς δεν αποκαλύφθηκαν μέσω των ευνοϊκών διατάξεων μεγάλες υποθέσεις “μαύρου” χρήματος από εκείνες που περιλαμβάνονταν στις λίστες Λαγκάρντ κλπ. Από στατιστικά που δόθηκαν στην δημοσιότητα από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων μέχρι και τις 09.06.2017 είχαν ενταχθεί στην ρύθμιση του ν. 4446/2016 περί τις πενήντα τρεις χιλιάδες φορολογούμενοι (53.000) με το συνολικά αποκαλυφθέν ποσό να αγγίζει τα 3,7 δις ευρώ², από τα οποία να έχουν ήδη εισπραχθεί περί τα διακόσια (200) εκατομμύρια ευρώ. Από πλευράς αριθμού προσώπων (τόσο φυσικών όσο και νομικών) που έκαναν χρήση του νόμου τα αποτελέσματα είναι εντυπωσιακά και εμφανής είναι ο φόβος που διακατείχε τους φορολογούμενους για έναν πιθανό φορολογικό έλεγχο ο οποίος θα σηματοδοτούσε την αρχή μιας χρονοβόρας και επώδυνης πορείας ενώπιον των φορολογικών αρχών και των Διοικητικών Δικαστηρίων. Οι δηλώσεις όμως που υποβάλλονται δεν αφορούν όπως προείπαμε μεγάλες υποθέσεις αλλά αφορούν φορολογούμενους μεσαίας τάξης, αφού τα ποσά που δηλώνονται στην πλειοψηφία τους κυμαίνονται μεταξύ εκατό και τριακοσίων χιλιάδων ευρώ (100.000 έως 300.000)³.

Στόχος της παρούσας εργασίας είναι η ανάλυση των διατάξεων των άρθρων 57 έως 61 του πρώτου κεφαλαίου του πέμπτου μέρους του ν. 4446/2016, τόσο από ουσιαστική όσο και από δικονομική πλευρά. Ως άκρως περιπτώσιολογικές, οι διατάξεις αυτές χρίζουν επεξηγήσεων, ενώ η αντιστοίχιση προθεσμιών υποβολής, συντελεστών που εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση και διαφορών σε σχέση με την τυχόν έκδοση εντολής ελέγχου και του πότε έγινε αυτή δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρεί αυτονόητη. Η ερμηνεία θα γίνει σε δύο στάδια. Αρχικά θα γίνει κατ’ άρθρο ερμηνεία του νόμου στο γενικό μέρος του κεφαλαίου II ενώ στη συνέχεια θα ακολουθήσει το ειδικό μέρος όπου θα δοθούν περαιτέρω πληροφορίες ανά κατηγορία φόρου που αφορά η υποβαλλόμενη δήλωση. Συγκεκριμένα θα αναλυθούν οι περιπτώσεις: φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α.-τέλη και ειδικές εισφορές, φορολογία κεφαλαίου και τα περί δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα. Στο τρίτο κεφάλαιο της παρούσας θα ασχοληθούμε με την συνταγματικότητα των διατάξεων του ν. 4446/2016 και με το κατά πόσον αυτές συνάδουν με τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας.

2 Από 04.07.2017 Αντωνόπουλος Γιώργος “Αποκαλύφθηκαν 3,6 δις. Ευρώ ξεχασμένα εισοδήματα”

<https://www.dikaiologitika.gr/eidhseis/oikonomia/164153/apokalyfthikan-3-6-dis-evro-ksexasmena-eisodimata>

3 Από 27.07.2017 Παλαιτσάλης Γιώργος “Τροποποιητικές δεύτερη ευκαιρία για την αποκάλυψη αδήλωτων εισοδημάτων”

<https://www.dikaiologitika.gr/eidhseis/oikonomia/167490/tropopoiitikes-deyteri-efkairia-gia-tin-apokalypsi-adiloton-eisodimaton>

Ο ΝΟΜΟΣ 4446/2016
ΚΑΦΑΛΑΙΟ Α' ΤΟΥ ΠΕΜΠΤΟΥ ΜΕΡΟΥΣ
ΑΡΘΡΑ 57 ΕΩΣ 61
“ΠΕΡΙ ΟΙΚΕΙΟΘΕΛΟΥΣ ΑΠΟΚΑΛΥΨΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ
ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ”

Ι. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

Ι.Ι. Άρθρο 57: Ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων

“1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από την δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 30.9.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 31.10.2017.

[άρθρο 30 παράγραφοι 2 και 3 του ν. 4474/2017:

2. Για δηλώσεις που υποβάλλονται από την 1η.6.2017 και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας της προηγούμενης παραγράφου:

α) ο συντελεστής πρόσθετου φόρου δέκα τοις εκατό (10%) του τελευταίου εδαφίου της παρ.3 του άρθρου 57 του ν. 4446/2016 ορίζεται σε δώδεκα τοις εκατό (12%) του κύριου φόρου,

β) οι συντελεστές πρόσθετου φόρου, δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και τριάντα τοις εκατό (30%), της περίπτωσης β' των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 58 του ν. 4446/2016 ορίζονται σε δεκαοχτώ τοις εκατό (18%) και τριάντα έξι τοις εκατό (36%) του κύριου φόρου αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση που η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 (Α' 170) έχει γίνει μέχρι τις 31.5.2017, για δηλώσεις που υποβάλλονται, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης α' της παρ.3 του άρθρου 58 του ν.

4446/2016, από την 1η.6.2017 και έως την λήξη της προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών από την ως άνω κοινοποίηση, εφαρμόζεται ο συντελεστής πρόσθετου φόρου δέκα τοις εκατό (10%) της παρ. 3 του άρθρου 57 του ν. 4446/2016.]

2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. Μετά την υποβολή της δήλωσης διενεργείται, κατά περίπτωση, άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997 (Α' 179) ή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, και υπολογισμός του τόκου του άρθρου 53 του ν. 4174/2013.

Εάν από τις παραπάνω δηλώσεις δεν προκύπτει φόρος, τέλος ή εισφορά δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997 ή του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

3. Για αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μέχρι και τις 31.3.2017, ο τυχόν οφειλόμενος πρόσθετος φόρος κατά τα άρθρα 1 και 2 του ν. 2523/1997 (Α' 179) ορίζεται στο οχτώ τοις εκατό (8%) του κύριου φόρου.

Για αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την 31.3.2017 και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1, ο τυχόν οφειλόμενος πρόσθετος φόρος ορίζεται στο δέκα τοις εκατό (10%) του κύριου φόρου.

4. 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 υποβολής της αρχικής δήλωσης, ως ακολούθως:

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

Ι.Ι.Ι. Υπαγόμενοι στην ρύθμιση

Στις ευνοϊκές ρυθμίσεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016 μπορεί να υπαχθεί κάθε φορολογούμενος, είτε είναι φυσικό πρόσωπο είτε είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Μόνη εξαίρεση από την υπαγωγή αποτελούν τα πρόσωπα που απαριθμούνται αποκλειστικώς στην παράγραφο δύο (2) του άρθρου 60 του ιδίου νομοθετήματος.

Με έναρξη την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4446/2016, δηλαδή την 22η.12.2016, οι φορολογούμενοι (όσοι δικαιούνται να υπαχθούν στην ρύθμιση κατά τα ως άνω αναφερθέντα) μπορούν να υποβάλουν δηλώσεις για φορολογητέα ύλη προγενέστερων ετών, στις οποίες θα υπάρξει κατά περίπτωση και αναλόγως των προϋποθέσεων, μείωση ή και απαλλαγή από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπονται περί μη υποβολής, ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης και εκπρόθεσμης καταβολής.

Για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν μέχρι και την 31η.3.2017, ο οφειλόμενος πρόσθετος φόρος των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997 (Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία) ορίζεται στο οχτώ τοις εκατό (8%) του κύριου φόρου που προκύπτει για καταβολή από την υποβληθείσα δήλωση, ενώ για όσες δηλώσεις υποβληθούν από 1η.4.2017 έως και την αρχική ημερομηνία λήξης της ρύθμισης, δηλαδή την 31η.5.2017, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται στο δέκα τοις εκατό (10%) του κύριου φόρου που προέκυψε. Ο φόρος αυτός αναπροσαρμόζεται αναλόγως

του έτους στο οποίο αφορά η υποβαλλόμενη δήλωση με βάσει τους συντελεστές αναπροσαρμογής που βρίσκονται στον πίνακα του άρθρου 57 παράγραφος 4.

Για χρήσεις που αφορούν μέχρι και το έτος 2013, ο πρόσθετος φόρος θα υπολογισθεί στο οχτώ τοις εκατό (8%) του κύριου φόρου, αντί του ένα τοις εκατό (1%) ποσοστού για κάθε μήνα καθυστέρησης όπως ορίζεται στο Ποινολόγιο, εάν η δήλωση γίνει μέχρι την 31η.03.2017, ενώ αν υποβληθεί μετά την 1η.04.2017 θα υπολογισθεί στο δέκα τοις εκατό (10%) του κύριου φόρου. Εάν από την δήλωση προκύψει φόρος προς καταβολή θα επιβληθεί και το πρόστιμο του άρθρου 4 παράγραφος 1 του ν. 2523/1997⁴ που αφορά παράβαση των υποχρεώσεων που προκύπτουν από την φορολογική νομοθεσία, το οποίο ξεκινά από εκατόν δέκα επτά ευρώ (117€) και φτάνει μέχρι τα χίλια εκατόν εβδομήντα ευρώ (1170€). Ενώ στον ως άνω νόμο ορίζεται ότι το πρόστιμο καταλογίζεται μόνο όταν δεν προκύπτει από την παράβαση πρόσθετος φόρος, η διάταξη του άρθρου 57 παράγραφος 2 ν. 4446/2016 αποτελεί ειδικότερη ρύθμιση και για το λόγο αυτό το πρόστιμο επιβάλλεται σωρευτικά με τον καταλογιζόμενο πρόσθετο φόρο που θα προκύψει από την υποβληθείσα δήλωση. Εάν από την δήλωση δεν προκύπτει φόρος προς απόδοση τότε δεν καταλογίζεται ούτε το πρόστιμο του άρθρου 4 παρ.1 του ν. 2523/1997.

Επί παραδείγματι⁵:

1) Επιχείρηση υποβάλλει για ρύθμιση με τον ν. 4446/2016 συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος για την χρήση του 2007, δηλώνοντας επιπλέον έσοδα τριακοσίων χιλιάδων ευρώ (300.000€) χωρίς να έχει εκδοθεί ήδη εντολή ελέγχου για την επιχείρηση αυτήν. Η υποβολή γίνεται στις 29.03.2017. Για να υπολογισθεί ο φόρος στα κέρδη της επιχείρησης χρησιμοποιείται συντελεστής δεκαπέντε τοις εκατό (15%) άρα οι υποχρεώσεις της επιχείρησης θα διαμορφωθούν ως εξής:

4 **N. 2523/1997 άρθρο 4 παρ.1:**”N. 2523/1997 άρθρο 4 παρ.1:

“ Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δέκα επτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Ειδικά όποιος κατέχει και χρησιμοποιεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) περισσότερους από έναν ή αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία καθώς και στις φορολογικές του δηλώσεις αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτόν υπόκειται σε πρόστιμο που ορίζεται σε ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) δραχμές. Από 1/1/2002 το ανωτέρω ποσό ορίζεται σε ευρώ και στρογγυλοποιούμενο διαμορφώνεται σε 4.400 ευρώ. Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου επί ανακρίβειας της δήλωσης, εφόσον το ύψος της προκύπτουσας διαφοράς κύριου και συμπληρωματικού φόρου, τέλους ή εισφοράς ανέρχεται μέχρι του ποσού για το οποίο αμελείται η βεβαίωση κατά τις κείμενες διατάξεις.”

5 EPSILON7 Απόστολος Λιόλιος “Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών (Μέρος Πρώτο)”

300.000€ ποσό που δηλώνεται	15% συντελεστής	45.000€ κύριος φόρος
45.000€ κύριος φόρος	8% συντελεστής	3.600€ πρόσθετος φόρος
3.600€ πρόσθετος φόρος	10% συντελεστής αναπροσαρμογής 2007	360€ πρόσθετος αναπροσαρμοσθείς φόρος
Πρόστιμο αρ. 4 παρ. 1 ν. 2523/1997		117.00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ		49,077.00 €

2) Επιχείρηση υποβάλει αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του ν. 4446/2016 για το έτος χρήσης 2011 στις 14.05.2017. Ο κύριος φόρος που οφείλεται υπολογίζεται στις δεκαοχτώ χιλιάδες ευρώ (18.000€), άρα οι υποχρεώσεις της επιχείρησης θα διαμορφωθούν ως εξής:

18.000€ κύριος φόρος	10% συντελεστής	1.800€ πρόσθετος φόρος
1.800€ πρόσθετος φόρος	0% συντελεστής αναπροσαρμογής 2011	0€ πρόσθετος αναπροσαρμοσθείς φόρος
Πρόστιμο αρ. 4 παρ. 1 ν. 2523/1997		117.00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ		19,917.00 €

3) ⁶ Φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για χρήση έτους 2005 με την οποία δηλώνει εκατόν σαράντα χιλιάδες ευρώ (140.000€), όταν στην αρχική του δήλωση είχε δηλώσει άλλα τριάντα χιλιάδες ευρώ (30.000€). Εάν υποβάλει την δήλωση στις 31.03.2017 οι υποχρεώσεις του θα διαμορφωθούν ως εξής:

	Εισόδημα	Κύριος Φόρος	Πρόσθετος Φόρος	Αναπρ/νος πρόσθετος Φόρος	Τελικό Ποσό
Αρχική δήλωση	30,000.00 €	6,325.00 €	-	-	
Συνολικό Εισόδημα	170.000 €	62,325.00 €	-	-	
Διαφορά τελικού ποσού (το δηλωθέν με τη νέα δήλωση)	140.000 €	56,000.00 €	4.480 € (56.000* 8% συντελεστής)	672 € (4.480*15% συντελεστή αναπροσ/γης έτους 2005)	61,152.00 €

6 EPSILON7 Παναγιώτης Παντελής “Κάποιες σκέψεις για τα Αδήλωτα Κεφάλαια”

Εάν υποβάλει την δήλωση μετά την 31η.03.2017 και μέχρι την 31η.05.2017, οι υποχρεώσεις του θα διαμορφωθούν ως εξής:

	Εισόδημα	Κύριος Φόρος	Πρόσθετος Φόρος	Αναπρ/νος πρόσθετος Φόρος	Τελικό Ποσό
Αρχική δήλωση	30,000.00 €	6,325.00 €	-	-	
Συνολικό Εισόδημα	170.000 €	62,325.00 €	-	-	
Διαφορά τελικού ποσού	140.000 € (το δηλωθέν με τη νέα δήλωση)	56,000.00 €	5.600 € (56.000*10% συντελεστής)	840 € (5.600*15% συντελεστή αναπροσ/γης έτους 2005)	62,440.00 €

Για τις χρήσεις από το 2014 και έπειτα, εάν υποβληθεί δήλωση από την οποία προκύπτει φόρος, τέλος ή εισφορά, υπολογίζεται ο φόρος του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 και το πρόστιμο του άρθρου 54 του ιδίου νόμου. Κατ' άρθρο 53 παράγραφος 1 του ν. 4173/2013⁷ κάθε καθυστέρηση στην καταβολή φόρου υπόκειται σε μηνιαίο τόκο για όλες τις οφειλές που εμπίπτουν στον ΚΦΔ και έχουν προκύψει μετά την 01.01.2014. Κατ' άρθρο 54 του ν. 4174/2013⁸ ο φορολογούμενος που δεν

7 Ν. 4174/2013 άρθρο 53 (ΚΦΔ):

“1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού. 2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.”

8 Ν. 4174/2013 άρθρο 54 (ΚΦΔ):

“1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση

υποβάλλει εμπρόθεσμα φορολογική δήλωση επιβαρύνεται με πρόστιμο ύψους εκατό ευρώ (100€) όταν δεν είναι υποχρεωμένος να τηρεί λογιστικά βιβλία, με πρόστιμο ύψους διακοσίων πενήντα ευρώ (250€) όταν έχει την ως άνω υποχρέωση με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πρόστιμο ύψους πεντακοσίων ευρώ (500€) όταν έχει την ως άνω υποχρέωση τήρησης βιβλίων με πλήρη λογιστικά πρότυπα. Με βάση την παράγραφο 2 του άρθρου 57 του ν. 4446/2016, στην περίπτωση που η δήλωση που υποβάλλεται είναι μηδενική ή πληροφοριακού χαρακτήρα οπότε και δεν προκύπτει φόρος προς καταβολή, για τα έτη από το 2014 και έπειτα δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ). Στον νόμο δεν γίνεται αναφορά περί του προστίμου του άρθρου 59 ΚΦΔ αλλά είναι κατανοητό ότι αυτό δεν επιβάλλεται ούτως ή άλλως αφού το ως άνω άρθρο επιβάλλει πρόστιμο για τις παραβάσεις στην υποβολή φορολογικής δήλωσης εφόσον αυτές διαπιστωθούν ύστερα από φορολογικό έλεγχο.

παρακράτησης φόρου, δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του, ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές, η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. ι) παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, ια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, ιβ) εκδίδει δελτία και αποδείξεις από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών - Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.). ιγ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (Α' 58). ιδ) δεν υποβάλει ή υποβάλλει ανακριβή στοιχεία, αναφορικά με τις κατά την παρ. 8 του άρθρου 62 του Ν. 4170/2013 υποχρεώσεις του. ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., ιστ) διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης, ιζ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (Α' 58). 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1, β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', και δ' της παραγράφου 1, που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1. στ) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, για παραβάσεις των περιπτώσεων ια' και ιβ' της παραγράφου 1, ζ) πέντε, δέκα, και είκοσι χιλιάδες (5.000, 10.000, 20.000) ευρώ, για κάθε παράβαση της περίπτωσης ι' της παραγράφου 1, κατά περίπτωση και ως εξής: πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης και είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα. Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παραγράφου 1, θ) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση της περίπτωσης ιζ' της παραγράφου 1.

Επί παραδείγματι⁹:

1) Επιχείρηση με διπλογραφικά βιβλία υποβάλλει σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4446/2016 στις 30.05.2017 δήλωση παρακρατούμενου φόρου με χρεωστικό ποσό φόρου δεκαπέντε χιλιάδες ευρώ (15.000€), της οποίας η προθεσμία υποβολής ήταν η 30η.04.2015, άρα οι υποχρεώσεις της επιχείρησης θα διαμορφωθούν ως εξής:

15.000€ παρακρατούμενος κύριος φόρος	25 μήνες* 0,73% συντελεστή τόκων αρ. 53 ΚΦΔ	2.738€ τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής
Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ		500.00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ		18,238.00 €

I.I.II. Δηλώσεις υπαγόμενες στην ρύθμιση

Αντικείμενο της ρύθμισης των άρθρων 57-61 του Πέμπτου Κεφαλαίου του ν. 4446/2016 αποτελούν οι μη υποβληθείσες ή ανακριβείς ή ελλιπείς δηλώσεις για τις οποίες έχει λήξει η προθεσμία υποβολής τους μέχρι και τις 30.9.2016. Οι δηλώσεις που μπορούν να υποβληθούν με βάση τον ανωτέρω νόμο δύναται να είναι αρχικές, τροποποιητικές, μηδενικές ή χρεωστικές ή και πληροφοριακού χαρακτήρα. Η υποβολή μπορεί να γίνει είτε χειρόγραφα είτε ηλεκτρονικά προς τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μαζί με τα απαραίτητα δικαιολογητικά, εκτός και εάν αυτά έχουν ήδη υποβληθεί προς την Φορολογική Διοίκηση οπότε αρκεί μία μνεία της υποβολής τους και προς ποια υπηρεσία έγινε αυτή. Η υποβαλλόμενη δήλωση καταχωρίζεται στα οικεία βιβλία μεταγραφής σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην ΠΟΛ. 1006/16.1.2017. Η δήλωση μπορεί να αφορά όλους τους φόρους, τα τέλη και τις εισφορές που βρίσκονται εντός του πεδίου εφαρμογής του ΚΦΔ, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 2 ΚΦΔ και στο Παράρτημα του. Τυχόν παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου να ελέγξει τα έτη για τα οποία γίνεται η δήλωση δεν επηρεάζει το κύρος της δηλώσεως που υποβάλλεται.

9 EPSILON7 άρθρο Απόστολου Λιόλιου “Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών (μέρος πρώτο)

Στην ΠΟΛ.1009/2017 επισημαίνεται επιπροσθέτως ως οδηγία προς τους φορολογούμενους οι οποίοι υπέβαλαν δηλώσεις πριν την 16η.1.2017, ημερομηνία έκδοσης της Απόφασης της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1006/2017, ότι οφείλουν να υποβάλλουν εντός δέκα (10) εργάσιμων ημερών από την δημοσίευσή της, και την Υπεύθυνη Δήλωση που ορίζεται στην ως άνω ΠΟΛ. (στο άρθρο 7 παράγραφος 2) περί μη υπαγωγής τους στις εξαιρέσεις του άρθρου 60 του ν. 4446/2017 και ότι η υποβληθείσα δήλωση εμπίπτει στις ρυθμίσεις του ιδίου νόμου των άρθρων 57-61.

Με την μεταγενέστερη ΠΟΛ. 1115/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) διευκρινίζεται ότι οι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν υποβάλει ήδη δηλώσεις σύμφωνα με τα άρθρα 57 έως 61 του ν.4446/2017, έχουν την δυνατότητα να υποβάλουν και εκ νέου δηλώσεις με βάση τις ίδιες διατάξεις. Οι δηλώσεις αυτές μπορεί να αφορούν διαφορετική αποκρυμμένη φορολογητέα ύλη παλαιότερων ετών από εκείνη που είχε δηλωθεί με την πρώτη υποβολή, να είναι δηλαδή νέες αρχικές δηλώσεις, ή μπορεί να αφορούν την ίδια φορολογητέα ύλη, να είναι δηλαδή τροποποιητικές-συμπληρωματικές. Με τις τροποποιητικές αυτές δηλώσεις ο φορολογούμενος μπορεί να αποκαλύψει περαιτέρω φορολογητέα ύλη για την ίδια χρονική περίοδο ή να διορθώνει σφάλματα της αρχικής δηλώσεως. Η διόρθωση σφαλμάτων είναι αποδεκτή αρκεί από την διόρθωση να μην προκύπτει επιστροφή φόρου που έχει καταβληθεί.

Δεν είναι δυνατόν να υποβληθεί νέα δήλωση που να μειώνει την φορολογητέα ύλη που δηλώθηκε με την αρχική ή να μειώνονται τα βεβαιωθέντα με βάση την προγενέστερη δήλωση ποσά. Η νέα δήλωση επιτρέπεται λοιπόν να είναι μόνο χρεωστική ή μηδενική, σε περίπτωση που και η προγενέστερη ήταν μηδενική επίσης¹⁰. Διευκρινίζεται ότι δεν μπορούν να υπαχθούν στην ρύθμιση αρχικές ή τροποποιητικές πιστωτικές δηλώσεις ακόμα και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος επιθυμεί με την νέα του δήλωση να μειώσει το πιστωτικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης και χωρίς να έχει σημασία το εάν έχει συντελεστεί ήδη η επιστροφή του φόρου, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016, όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ.1009/19.1.2017 εγκύκλιο, όπου ορίζεται ότι οι καταβολές που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης. Εάν με την νέα δήλωσή του ο φορολογούμενος τροποποιεί παλαιότερη πιστωτική δήλωση μηδενίζοντας το πιστωτικό υπόλοιπο ή μετατρέποντάς το σε χρεωστικό, τότε η νέα δήλωση είναι δυνατό να υποβληθεί με βάση τα άρθρα 57 έως 61 του ν. 4446/2016.

10 Από 27.07.2017 Γιώργος Παλαιτσάκης “Τροποποιητικές δεύτερη ευκαιρία για την αποκάλυψη αδήλωτων εισοδημάτων”
<https://www.dikaiologitika.gr/eidhseis/oikonomia/167490/tropopoiitikes-deyteri-efkairia-gia-tin-apokalypsi-adiloton-eisodimaton>

Η προθεσμία για την υποβολή των νέων τροποποιητικών δηλώσεων είναι η προβλεπόμενη από τον νόμο και για τις αρχικές, δηλαδή η 30η.09.2017.

I.Π. Άρθρο 58:Λοιπές περιπτώσεις υπαγωγής στην ρύθμιση

“1. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 18 και της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4147/2013, στις διατάξεις του άρθρου 57 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο παρόν άρθρο.

2. Στην περίπτωση που έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 57, οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013. Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών εφαρμόζεται η επόμενη παράγραφος.

3. α. Στην περίπτωση που η εντολή ελέγχου ή η πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 κοινοποιείται μετά την κατάθεση του παρόντος στην Βουλή και έως το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57, οι φορολογούμενοι μπορούν να υποβάλουν δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 για φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή. Οι σχετικές δηλώσεις υποβάλλονται εντός της προθεσμίας “δεκαπέντε (15)” ημερών από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών στον φορολογούμενο, εφαρμοζομένων των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 57.

β. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ή προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των “δεκαπέντε (15)” ημερών. Ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει δηλώσεις για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην σχετική εντολή και μετά την πάροδο των “δεκαπέντε (15)” ημερών και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57. Για δηλώσεις υποβαλλόμενες σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του κύριου φόρου, εάν πριν την υποβληθείσα δήλωση δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο προσωρινός

προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, και σε τριάντα τοις εκατό (30%) του κύριου φόρου, εάν στο μεταξύ έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός.

[άρθρο 14 παρ. 2 του ν. 4490/2017:

γ. Σε περίπτωση που η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 (Α' 170) έχει γίνει μέχρι την κατάθεση του παρόντος και δεν έχει παρέλθει η προθεσμία των ενενήντα ημερών (90) από την κοινοποίηση για την υποβολή των σχετικών δηλώσεων, οι δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά εντός τριάντα (30) ημερών από την δημοσίευση του παρόντος νόμου.

Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την παρ. 3 του αυτού άρθρου και νόμου από 30.9.2017]

4.α. Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος την Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου ή πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, οι φορολογούμενοι μπορούν να υποβάλουν δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, για φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή. Οι σχετικές δηλώσεις υποβάλλονται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε δέκα τρία τοις εκατό (13%) του κύριου φόρου.

β. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ή προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών. Ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει δηλώσεις για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή και μετά την πάροδο των εξήντα (60) ημερών και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57. Για δηλώσεις υποβαλλόμενες σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του κύριου φόρου, εάν πριν την υποβληθείσα δήλωση δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο προσωρινός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων και σε τριάντα τοις εκατό (30%) του κύριου φόρου, εάν στο μεταξύ έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός.

[άρθρο 30 παρ. 1 του ν. 4474/2017:

Η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 (μέχρι και τις 31.5.2017) του άρθρου 57 παρατάθηκε μέχρι και τις 30.9.2017

άρθρο 30 παρ. 2 και 3 του ν. 4474/2017:

2. Για τις δηλώσεις που υποβάλλονται από την 1η.6.2017 και μέχρι την λήξη της προθεσμίας της προηγούμενης παραγράφου:

α) ο συντελεστής πρόσθετου φόρου δέκα τοις εκατό (10%) του τελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 57 του ν. 4446/2016 ορίζεται σε δώδεκα τοις εκατό (12%) του κύριου φόρου,

β) οι συντελεστές πρόσθετου φόρου, δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και τριάντα τοις εκατό (30%), της περίπτωσης β των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 58 του ν. 4446/2016 ορίζονται σε δεκαοχτώ τοις εκατό (18%) και τριάντα έξι τοις εκατό (36%) του κύριου φόρου, αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση που η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 (Α 170) έχει γίνει μέχρι τις 31.5.2017, για δηλώσεις που υποβάλλονται, κατ εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης α' της παρ. 3 του άρθρου 58 του ν. 4446/2016, από την 1η.6.2017 και έως την λήξη της προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών από την ως άνω κοινοποίηση, εφαρμόζεται ο συντελεστής πρόσθετου φόρου δέκα τοις εκατό (10%) της παρ. 3 του άρθρου 57 του ν. 4446/2016.]

5. Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στην Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας. Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που κατά την κατάθεση του παρόντος στην Βουλή δεν έχουν κοινοποιηθεί, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, αφού τροποποιηθούν, με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο τυχόν υποβληθείσας δήλωσης κατά τον παρόντα νόμο. Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του κύριου φόρου.

[Η προθεσμία της παρ. 5 παρατάθηκε μέχρι τις 7.2.2017 με το άρθρο 58 του ν. 4449/2017]

6. Για τις υποβαλλόμενες δηλώσεις σύμφωνα με το παρόν άρθρο ισχύουν τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 57 και οι συντελεστές πρόσθετου φόρου του παρόντος άρθρου αναπροσαρμόζονται περαιτέρω κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 57.

7. Δηλώσεις για φορολογητέα ύλη και αντικείμενα που δεν έχουν περιληφθεί σε εντολή ελέγχου, προσωρινό προσδιορισμό ή οριστικό προσδιορισμό φόρου ή πράξη επιβολής προστίμων,

υποβάλλονται οποτεδήποτε μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57, με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 57.”

I.Π.Ι. Οι παρεκκλίσεις που θέτει το άρθρο 58 ν. 4446/2016

Το άρθρο 58 του ν. 4446/2016 θέτει μία παρέκκλιση στις διατάξεις του ΚΦΔ. Συγκεκριμένα, επιτρέπει την υπαγωγή στις ευνοϊκές ρυθμίσεις περί οικειοθελούς αποκάλυψης και σε φορολογούμενους για τους οποίους έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου ή πρόκειται να εκδοθεί μέχρι και τις 31.5.2017, ημερομηνία λήξης της ρύθμισης. Επίσης στην ρύθμιση μπορούν να υπαχθούν φορολογούμενοι στους οποίους μέχρι και τις 12.12.2016, την ημερομηνία δηλαδή κατάθεσης του ν. 4446/2016 στην Βουλή, έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός φόρου αρκεί να μην έχει κοινοποιηθεί η αντίστοιχη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ή οποιαδήποτε άλλη αντίστοιχη καταλογιστική πράξη της Διοίκησης.

Στην ΠΟΛ. 1009/2017 υπάρχει και η επισήμανση ότι σε περίπτωση που γίνεται άμεσος προσδιορισμός του φόρου με την υποβολή της δήλωσης, δεν είναι αναγκαία η εκκαθάριση της δήλωσης από την αρμόδια προς παραλαβή Δ.Ο.Υ..

Με την ΠΟΛ. 1095/2017 κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 4474/2017 με τις οποίες παρατάθηκε μέχρι και τις 30.09.2017 η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του ν. 4446/2016. Για δηλώσεις που υποβάλλονται από 01.06.2017 έως και 30.09.2017 με βάση το νόμο αυτό θα ισχύουν τα εξής¹¹:

Εάν δεν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από την Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος που υποβάλει κατά την ως άνω περίοδο δήλωση κατ' άρθρο 57 ν. 4446/2016 θα επιβαρύνεται με πρόσθετο φόρο των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997 ύψους δώδεκα τοις εκατό (12%) του κύριου φόρου, αντί για πρόσθετο φόρο ύψους δέκα τοις εκατό (10%) που ίσχυε μέχρι τις 31.05.2017. Το ίδιο θα ισχύει και για τους φορολογούμενους που υποβάλουν δήλωση ενώ έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου αλλά δεν τους έχει κοινοποιηθεί μέχρι την ημέρα υποβολής της δήλωσης. Ομοίως ρυθμίζεται και η περίπτωση όσων έχουν λάβει κοινοποίηση εντολής ελέγχου μετά την 01.06.2017

11 Taxheaven.gr “Νέες διευκρινίσεις για την οικειοθελή αποκάλυψη εισοδημάτων και κοινοποίηση της παράτασης”
<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/35820>

εφόσον υποβάλουν δήλωση εντός προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης.

Αντίθετα εάν η κοινοποίηση έχει γίνει πριν την 01.06.2017 και μετά την κατάθεση του ν. 4446/2016 στην Βουλή, δηλαδή την 12.12.2016, και ο φορολογούμενος υποβάλει δήλωση εντός της προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, τότε ο πρόσθετος φόρος θα υπολογισθεί στο δέκα τοις εκατό (10%) του κύριου φόρου αφού θα περιλαμβάνεται η περίπτωση του στις αρχικές ρυθμίσεις του ν. 4446/2016. Εάν όμως ο φορολογούμενος υποβάλει δήλωση μετά την παρέλευση της προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών τότε ο πρόσθετος φόρος θα υπολογισθεί στο δεκαοχτώ τοις εκατό (18%) του κύριου φόρου, και σε περίπτωση που ήδη του έχει κοινοποιηθεί και προσωρινός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων ο πρόσθετος φόρος θα υπολογισθεί στο τριάντα έξι τοις εκατό (36%) του κύριου φόρου. Ίδια είναι η αντιμετώπιση περιπτώσεων όπου ο φορολογούμενος υποβάλει δήλωση μετά την 01.06.2017 ενώ του είχε κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου πριν την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016 στην Βουλή.

I.II.II. Εκδοθείσα εντολή ελέγχου από 12.12.2016 έως 31.05.2017

Στην περίπτωση που έχει εκδοθεί ή πρόκειται να εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι την 31.05.2017, το άρθρο 58 του ν. 4446/2016 προβλέπει τις περιπτώσεις που μπορούν παρόλα αυτά να υπαχθούν στις ευνοϊκές ρυθμίσεις του ιδίου νομοθετήματος¹². Στην περίπτωση αυτή μπορεί να υποβληθεί δήλωση που να αφορά την ίδια φορολογητέα ύλη στην οποία αφορά και η εντολή ελέγχου σε όποια χρονική στιγμή το επιθυμεί ο φορολογούμενος μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών. Εάν η κοινοποίηση γίνει κατά το χρονικό διάστημα από 12.12.2016, ημερομηνία κατάθεσης του νομοσχεδίου, μέχρι και 31.05.2017, τότε η δήλωση θα πρέπει να υποβληθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την ημέρα κοινοποίησης της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών. Με την παρέλευση των ενενήντα (90) ημερών η Φορολογική Διοίκηση έχει την δυνατότητα να κοινοποιήσει προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Σε κάθε περίπτωση ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα να υποβάλει δήλωση για την φορολογητέα ύλη που αφορά η εντολή ελέγχου και μετά την παρέλευση των ενενήντα (90) ημερών μέχρι την 31.05.2017. Σε περίπτωση που μέχρι την υποβολή της δήλωσης δεν έχει κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, ο πρόσθετος φόρος

12 Από 05.01.2017 Παντελής Παναγιώτης “Οικειοθελής Αποκάλυψη Αδήλωτων Εισοδημάτων”
<https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=200931>

θα υπολογισθεί με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Εάν έχει ήδη κοινοποιηθεί από την Φορολογική Διοίκηση μετά την προθεσμία των ενενήντα ημερών και πριν την υποβολή της δήλωσης από τον φορολογούμενο πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, τότε ο πρόσθετος φόρος θα υπολογισθεί με συντελεστή τριάντα τοις εκατό (30%).

Επί παραδείγματι¹³:

1) Σε εταιρεία κοινοποιείται εντολή ελέγχου στις 06.03.2017 για τις χρήσεις 2013 και 2014. Η εταιρεία προχωρά σε υποβολή δηλώσεων σχετικά με τις ως άνω χρήσεις με βάση τις διατάξεις του ν. 4446/2017 στις 31.05.2017, στις οποίες δηλώνει επιπλέον κέρδη ύψους σαράντα χιλιάδων ευρώ (40.000€) για την χρήση 2013 και επιπλέον κέρδη ύψους σαράντα πέντε χιλιάδων ευρώ (45.000€) για την χρήση 2014, άρα οι υποχρεώσεις της εταιρείας θα διαμορφωθούν ως εξής:

40.000€ δηλωθέντα κέρδη	26% συντελεστής κύριου φόρου	10.400€ κύριος φόρος
10.400€ κύριος φόρος	10% συντελεστής πρόσθετου φόρου	1.040€ πρόσθετος φόρος
1.040€ πρόσθετος φόρος	0% συντελεστής αναπροσαρμογής 2013	0% αναπροσαρμοσθείς πρόσθετος φόρος
Πρόστιμο αρ. 4 παρ. 1 ν. 2523/1997		117.00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ		11,557.00 €

45.000€ δηλωθέντα κέρδη	26% συντελεστής κύριου φόρου	11.700€ κύριος φόρος
11.700€ κύριος φόρος	23 μήνες* 0,73% συντελεστής τόκων αρ. 53 ΚΦΔ	1.964€ τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής
Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ (διπλογραφικά βιβλία)		500.00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ		14,164.00 €

2) Για να γίνει πιο εμφανής η διαφοροποίηση μεταξύ των περιπτώσεων στις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από εκείνες στις οποίες δεν έχει εκδοθεί θα εξετασθεί το ίδιο παράδειγμα

13 EPSILON7 άρθρο Απόστολου Λιόλιου “Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών (μέρος δεύτερο)

χωρίς έκδοση εντολής ελέγχου και με εντολή ελέγχου ήδη εκδοθείσα πριν την υποβολή της δήλωσης.

Στην πρώτη εκδοχή κατά την οποία δεν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, φορολογούμενος υποβάλλει στις 31.05.2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η οποία αφορά χρήση έτους 2004, από την οποία προκύπτει οφειλόμενος κύριος φόρος δεκαοχτώ χιλιάδων ευρώ (18.000€), άρα οι υποχρεώσεις της εταιρείας θα διαμορφωθούν ως εξής:

18.000€ κύριος φόρος	10% συντελεστής πρόσθετου φόρου	1.800€ πρόσθετος φόρος
1.800€ πρόσθετος φόρος	16% συντελεστής αναπροσαρμογής έτους 2004	288.00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ		20,088.00 €

Στην δεύτερη εκδοχή κατά την οποία έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μετά την κατάθεση του νομοσχεδίου στην Βουλή (12.12.2016), φορολογούμενος υποβάλλει στις 31.05.2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η οποία αφορά χρήση έτους 2004, από την οποία προκύπτει οφειλόμενος κύριος φόρος δεκαοχτώ χιλιάδων ευρώ (18.000€), άρα οι υποχρεώσεις της εταιρείας θα διαμορφωθούν ως εξής:

18.000€ κύριος φόρος	$10\% * 1,6\% = 12\%$ αναπροσδιορισμένος συντελεστής πρόσθετου φόρου	2.160€ πρόσθετος φόρος
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ		20,160.00 €

Η διαφορά του οφειλόμενου συνολικού φόρου μεταξύ των δύο ανωτέρω περιπτώσεων ύψους εβδομήντα δύο ευρώ (72€) προκύπτει από τον διαφορετικό τρόπο με τον οποίο γίνεται η αναπροσαρμογή του πρόσθετου φόρου σε κάθε περίπτωση. Ενώ όταν δεν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου η αναπροσαρμογή γίνεται επί του πρόσθετου φόρου που έχει προκύψει, όταν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου και ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση εντός των ενενήντα ημερών (90) που προβλέπει ο νόμος, η αναπροσαρμογή γίνεται στον συντελεστή που προβλέπεται για τον καθορισμό του πρόσθετου φόρου.

Ι.ΙΙ.ΙΙΙ. Εκδοθείσα εντολή ελέγχου πριν την κατάθεση του ν. 4446/2016

Για τις περιπτώσεις στις οποίες έχει γίνει ήδη κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης για παροχή πληροφοριών μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016 στην Βουλή, δηλαδή μέχρι και την 12η.12.2016, μπορούν να υποβληθούν δηλώσεις για την φορολογητέα ύλη που αφορά η εντολή ελέγχου εντός εξήντα (60) ημερών από την ημερομηνία ψήφισης του νόμου, δηλαδή από 22.12.2016 έως και 19.02.2017. Σε αυτές τις περιπτώσεις ο πρόσθετος φόρος θα υπολογισθεί με συντελεστή ύψους δεκατρία τοις εκατό (13%). Η φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να κοινοποιήσει προσωρινό προσδιορισμό του φόρου μόνο μετά την παρέλευση της ως άνω προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών. Σε περίπτωση που η κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου γίνει αφότου περάσουν οι εξήντα ημέρες και μετά την υποβολή της σχετικής δήλωσης, τότε ο πρόσθετος φόρος θα υπολογισθεί με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Εάν η κοινοποίηση γίνει μετά την προθεσμία των εξήντα ημερών και πριν την υποβολή σχετικής δήλωσης τότε ο πρόσθετος φόρος θα υπολογισθεί με συντελεστή τριάντα τοις εκατό (30%).

Επί παραδείγματι:

1) Εάν έχει κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου πριν την 12η.12.2016 για αδήλωτο εισόδημα εκατό χιλιάδων ευρώ (100.000€) για χρήση έτους 2005, δηλαδή για δήλωση του έτους 2006, ο κύριος φόρος θα υπολογισθεί σε ποσοστό επί του αποκρυφθέντος εισοδήματος σαράντα τοις εκατό (40%), θα είναι δηλαδή σαράντα χιλιάδες ευρώ (40.000€). Εάν ο φορολογούμενος υποβάλει δήλωση εντός της προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών, ο πρόσθετος φόρος θα υπολογισθεί στο δεκατρία τοις εκατό (13%) του κύριου φόρου, θα είναι δηλαδή $40.000 * 13\% = 5.200\text{€}$. Άπαξ και η εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε αφότου είχε υποβληθεί η δήλωση, ο πρόσθετος φόρος θα αναπροσαρμοστεί με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) οπότε θα ορισθεί ως $5.200 * 15\% = 780\text{€}$. Άρα ο φορολογούμενος θα καταβάλει στην Εφορία σαράντα χιλιάδες ευρώ (40.000€) κύριο φόρο συν πέντε χιλιάδες εννιακόσια ογδόντα ευρώ (5.980€) πρόσθετο φόρο άρα σύνολο σαράντα πέντε χιλιάδες εννιακόσια ογδόντα ευρώ (45.980€).

Εάν μέχρι και την 12η.12.2016 έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός φόρου, είναι δυνατή η υποβολή σχετικής δήλωσης εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία ψήφισης του νομοσχεδίου, δηλαδή από 12.12.2016 έως και 12.01.2017. Κοινοποίηση οριστικού προσδιορισμού του φόρου μπορεί να κοινοποιηθεί από την Φορολογική Διοίκηση μόνο μετά την παρέλευση της ως άνω προθεσμίας. Στην περίπτωση που εν τω μεταξύ έχει υποβληθεί σχετική δήλωση, ο πρόσθετος φόρος θα προσδιοριστεί με συντελεστή εικοσιπέντε τοις εκατό (25%).

Για την κατανόηση των πολλών περιπτώσιολογικών ρυθμίσεων που επιφέρουν τα άρθρα 57 έως 61 του ν. 4446/2016 στην ΠΟΛ. 1009/2017 ο Διοικητής της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων επισυνάπτει στο Παράρτημα της εγκυκλίου Συγκεντρωτικό Πίνακα των ρυθμίσεων που εισάγονται και των συντελεστών που εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ ΠΟΛ. 1009/2017

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ (με στρογγυλοποίηση)

		Α. ΧΩΡΙΣ ΕΝΤΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΣ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΠΙΘΥΝΣΗΣ																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
--	--	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

* Ειδικότερα για τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια στις οποίες η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης έληξε μέχρι τις 31-12-2014, επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι που αναγράφονται στον πιο πάνω πίνακα για τα έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα.

I.III. Άρθρο 59: Ευεργετήματα από την υπαγωγή στην ρύθμιση

“1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν υποβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 48Α 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.

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.”

Η υπαγωγή τις διατάξεις του ν. 4446/2016 οδηγεί στην μη επιβολή των προστίμων των άρθρων 58 (πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης), 58Α (πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με το Φ.Π.Α.) και 59 (πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τους παρακρατούμενους φόρους) του ν. 4174/2013¹⁴, για χρήσεις μετά το 2014 καθώς και αυτών του

14 Νόμος 4174/2013 άρθρο 58 (ΚΦΔ):

“Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.”

Άρθρο 58Α: “Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο

άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (μεταβατικές διατάξεις περί ευνοϊκότερων διατάξεων για εκκρεμείς υποθέσεις) και του άρθρου 6 (πρόστιμα για Φ.Π.Α. Περί πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων) του ν. 2523/1997¹⁵. Επιπροσθέτως δεν επιβάλλονται και οι λοιπές διοικητικές και ποινικές κυρώσεις που τυχόν αναφέρονται σε άλλες διατάξεις. Επέρχεται επίσης η μη επιβολή των διατάξεων της υποπερίπτωσης α' της περίπτωσης ιη' του άρθρου 3 του ν. 3691/2008¹⁶, ο φορολογούμενος κατά συνέπεια απαλλάσσεται από μία πιθανή ποινική δίωξη αναφορικά με το αδίκημα της φοροδιαφυγής για παράλειψη υποβολής ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης στην φορολογία εισοδήματος, για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών και για την έκδοση ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων σχετικών με την φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στην υποβαλλόμενη κατά τα άρθρα 57-61 του ν. 4446/2016 δήλωση. Ενδιαφέρον έχει το γεγονός ότι δεν περιλαμβάνεται στις ευνοϊκές διατάξεις του ν. 4446/2016 απαλλαγή από το πρόστιμο του άρθρου

φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. 3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας. 4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε. 5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.”

Άρθρο 59: “Για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση. 2. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου.”

15 Η παράγραφος 1 του άρθρου 6 καταργήθηκε με την παρ.2 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α'170/26.7.2013) και σύμφωνα με το ίδιο άρθρο του ίδιου νόμου έπαψε να ισχύει από 26.7.2013 και έπειτα.

16 **Ν. 3691/2008 άρθρο 3 περ.ιη' υποπερ. Α':**

“Ως εγκληματικές δραστηριότητες νοούνται η διάπραξη ενός ή περισσότερων από τα ακόλουθα αδικήματα που καλούνται εφεξής «βασικά αδικήματα»...ιη) Τα αδικήματα:α) της φοροδιαφυγής, που προβλέπονται στο άρθρο 17, στο άρθρο 18 με την εξαίρεση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 και του άρθρου 19 με την εξαίρεση της περίπτωσης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως ισχύουν.”

56¹⁷ του ΚΦΔ το οποίο αφορά πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, το οποίο φαίνεται να επιβάλλεται κανονικά ακόμα και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος κάνει χρήση των διατάξεων περί οικειοθελούς αποκάλυψης παλαιότερης φορολογητέας ύλης.

Ακόμα και εάν με βάση εκδοθείσες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου έχουν ήδη, προ της υποβολής της δήλωσης, υποβληθεί μηνυτήριες αναφορές κατά του φορολογούμενου οι οποίες δεν του έχουν κοινοποιηθεί μέχρι και τις 12.12.2016, την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016, η υποβολή της σχετικής δήλωσης ενεργοποιεί διαδικασία ενημέρωσης του Εισαγγελέως και την τροποποίηση των εκδοθεισών πράξεων.

Στην περίπτωση ύπαρξης διασφαλιστικών μέτρων σύμφωνα με τις παραγράφους 5 και 6 του άρθρου 46 ΚΦΔ¹⁸ η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την ρύθμιση των άρθρων 57-61 του ν.

17 Ν. 4174/2013 άρθρο 56 (ΚΦΔ):

“Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιβάλλονται, αντί των προστίμων του άρθρου 54, τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές είναι άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. 3. Σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ. 4. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 54 εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις του άρθρου αυτού.

18 Ν. 4174/2013 άρθρο 46 παράγραφος 5 (ΚΦΔ):

“Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση Φ. Π. Α., Φ. Κ. Ε., φόρου ασφαλιστρών, παρακρατούμενων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών με σκοπό τη μη πληρωμή συνολικά στο Δημόσιο ποσού πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ, καθώς και είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων κατόπιν παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, μπορεί, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του υπόχρεου παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα. Ειδικότερα η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να μην παραλαμβάνει και να μην χορηγεί έγγραφα που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων.

Στην περίπτωση αυτή δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του υπόχρεου παραβάτη. Το μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται στο σύνολό τους.”

Ν. 4174/2013 άρθρο 46 παράγραφος 6 (ΚΦΔ):

“Τα μέτρα της παραγράφου 5 επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομορρύθμων εταίρων προσωπικών εταιριών, καθώς και σε βάρος κάθε προσώπου εντεταλμένου από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση ή

4446/2016 οδηγεί στην άρση τους σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1282/31.12.2013 (Β' 54) που εξέδωσε η Γ.Γ.Δ.Ε.. Αίρεται δηλαδή σε περίπτωση που με την υποβληθείσα δήλωση καλύπτονται τυχόν υποχρεώσεις και καταβληθεί από τον φορολογούμενο η σχετική οφειλή, κάθε είδους συντηρητική κατάσχεση κινητών, ακινήτων και εν γένει εμπράγματων δικαιωμάτων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων του ως άνω φορολογούμενου τα οποία είχαν κατασχεθεί λόγω οφειλής προς το Δημόσιο¹⁹.

I.IV. Άρθρο 60: Εξαιρέσεις από την υπαγωγή στην ρύθμιση

“1. Οι διατάξεις των προηγούμενων άρθρων του κεφαλαίου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:

α) Στις περιπτώσεις στις οποίες, μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος στην Βουλή έχουν κοινοποιηθεί πράξεις οριστικού προσδιορισμού φόρων ή επιβολής προστίμων ή αντίστοιχες πράξεις επιβολής φόρων ή προστίμων με βάση τις, προϊσχύουσες του ν. 4174/2013, διατάξεις, ως προς φορολογητέα ύλη που έχει περιληφθεί σε αυτές.

β) Στις φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται με επιφύλαξη ή σε φορολογικές δηλώσεις από τις οποίες προκύπτει επιστροφή φόρου και κατά το μέρος αυτό.

γ) Στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τις οποίες δηλώνεται ζημία της χρήσης στην οποία αφορά η δήλωση.

δ) Στις περιπτώσεις που δηλώνονται ποσά προερχόμενα από εγκληματικές δραστηριότητες του άρθρου 3 του ν. 3691/2008 (Α'166), εκτός του αδικήματος της υποπερίπτωσης α' της περίπτωσης ιη' του ιδίου άρθρου και νόμου.

2. Στις ανωτέρω ρυθμίσεις δεν δύναται να υπαχθούν πρόσωπα που διατελούν ή έχουν διατελέσει:

(i) Πρωθυπουργοί,

(ii) αρχηγοί πολιτικών κομμάτων που εκπροσωπούνται ή εκπροσωπούντο στο Εθνικό ή το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο,

(iii) υπουργοί, αναπληρωτές υπουργοί και υφυπουργοί,

εκπροσώπηση οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης ή από το χρόνο της διάπραξης, κατά περίπτωση, και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων, ανεξάρτητα αν έχουν αποβάλει την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα εξειδικεύονται τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου, καθορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες τα μέτρα αίρονται εν όλω ή εν μέρει και οι περιπτώσεις μη εφαρμογής τους, προσδιορίζεται ο χρόνος διατήρησης αυτών και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα. Η προθεσμία και η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του Κώδικα, δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων, εφαρμοζομένων αναλογικά των οριζόμενων στην παρ. 4 του ιδίου άρθρου.”

19 EPSILON7 άρθρο Απόστολου Λιόλιου “Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών (μέρος δεύτερο)

- (iv) βουλευτές και ευρωβουλευτές,
(v) διαχειριστές των οικονομικών των πολιτικών κομμάτων,
(vi) γενικοί και ειδικοί γραμματείς της Βουλής και της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και
(vii) οι σύζυγοι ή συγγενείς των προσώπων της παραγράφου αυτής, εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και β' βαθμού, σε ευθεία γραμμή και εκ πλαγίου.”

I.IV.I. Μη υπαγωγή εάν έχει εκδοθεί οριστική πράξη

Εάν μέχρι και την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016 έχει κοινοποιηθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, ο φορολογούμενος δεν δύναται να υπαχθεί για την φορολογητέα ύλη που αφορούν στις ρυθμίσεις του ως άνω νομοθετήματος. Είναι εμφανές από την διάταξη αυτή ότι η Φορολογική Διοίκηση δεν επιθυμεί να επιλύσει μέσω των διατάξεων του ν. 4446/2016 τις υποθέσεις για τις οποίες έχει ήδη ξεκινήσει η διαδικασία ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Με βάση το σκεπτικό της νομοθετικής ρύθμισης περί οικειοθελούς αποκαλύψεως παλαιότερων εισοδημάτων, η οποία επιθυμεί την ταχεία καταβολή μη εισπραχθέντων κατά το παρελθόν φόρων, είναι αμφίβολο κατά πόσο η εξαίρεση που εισάγει το άρθρο 60 συντελεί στο σκοπό του όλου κεφαλαίου περί οικειοθελούς αποκαλύψεως, αφού είναι δεδομένο ότι περίπου ένας στους τέσσερις φορολογούμενους κερδίζει την υπόθεσή του ενώπιον των Δικαστηρίων ή της ΔΕΔ²⁰. Δεν μπορούν τέλος να υποβληθούν δηλώσεις με επιφύλαξη, ούτε και δηλώσεις από τις οποίες προκύπτει επιστροφή φόρου.

I.IV.II. Μη υπαγωγή σε περίπτωση ζημίας

Επίσης δεν είναι δυνατόν να υποβληθούν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που δηλώνουν ζημία (αρχικές δηλώσεις) ή αυξάνουν την ζημία που είχε δηλωθεί για κάποια χρήση (τροποποιητικές δηλώσεις). Μπορεί να υποβληθεί μόνο τροποποιητική δήλωση με την οποία να μειώνεται ή μηδενίζεται η ζημία που είχε δηλωθεί με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή μετατρέπεται σε κέρδος. Σημαντικό ζήτημα το οποίο προκύπτει από τη ρύθμιση που εισάγει το άρθρο 60 του ν. 4446/2016 αποτελεί η περίπτωση των νομικών προσώπων που βρίσκονται στο στάδιο της εκκαθάρισης, όσον αφορά την δήλωση φορολογίας εισοδήματος αυτών²¹.

20 Από 05.01.2017 Παντελής Παναγιώτης “Οικειοθελής Αποκάλυψη Αδήλωτων Εισοδημάτων”
<https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=200931>

21 Από 15.02.2017 Κατερίνα Σουλάκη “Εξαίρεση υπαγωγής επιχειρήσεων στο ν. 4446/2016 λόγω ζημίας”

Συγκεκριμένα, όταν μία επιχείρηση τεθεί υπό εκκαθάριση, οφείλει με βάση την ημερομηνία κατά την οποία κηρύχθηκε η εκκαθάριση να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός ενός μήνα από την ημερομηνία αυτή για κάθε έτος χρήσης. Οι δηλώσεις αυτές δεν μπορούν λόγω του άρθρου 60 να ενταχθούν στις ευνοϊκές ρυθμίσεις του ν. 4446/2016 σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο δεν τις υπέβαλε εμπροθέσμως σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον αυτές οι δηλώσεις αφορούν ζημία. Με βάση λοιπόν τις διατάξεις του ν. 4174/2013, στις επιχειρήσεις υπό εκκαθάριση θα επιβληθούν τα πρόστιμα του ως άνω νόμου, των εκατό (100) ευρώ ανά ληξιπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το παράδοξο αυτό εμποδίζει επιχειρήσεις που ουσιαστικά είναι ήδη “νεκρές” να διευθετήσουν τις φορολογικές τους εκκρεμότητες, αφού τα πρόστιμα αυτά αποτελούν αντικίνητρο, ενώ τυχόν υπαγωγή τους στο ν. 4446/2016 θα συντελούσε στην ολοκλήρωση των εκκρεμών φορολογικών ζητημάτων τέτοιων επιχειρήσεων που ούτως ή άλλως δεν μπορούν να εισφέρουν κάτι παραπάνω στο Κρατικό Ταμείο, μιας και η μη υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός τους δεν αποτελεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης αλλά μόνο μη απόδοση του τέλους επιτηδεύματος που τους αναλογεί και το οποίο πρέπει να αποδοθεί στην Φορολογική Αρχή μέχρι το πέρας της εκκαθάρισεως.

I.IV.III. Εισόδημα από εγκληματικές δραστηριότητες

Λογικώς δεν μπορούν να δηλωθεί τέλος φορολογητέα ύλη η οποία προέρχεται από εγκληματικές δραστηριότητες όπως αυτές απαριθμούνται στο άρθρο 3 του ν. 3691/2008 (Α' 166)²²

<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/33625>

22 Νόμος 3691/2008 άρθρο 3:

“Ως εγκληματικές δραστηριότητες νοούνται η διάπραξη ενός ή περισσότερων από τα ακόλουθα αδικήματα που καλούνται εφεξής «βασικά αδικήματα»: α) εγκληματική οργάνωση (άρθρο 187 του Ποινικού Κώδικα (ΠΚ)), β) τρομοκρατικές πράξεις και χρηματοδότηση της τρομοκρατίας (άρθρο 187Α ΠΚ), γ) παθητική δωροδοκία (άρθρο 235 ΠΚ), δ) ενεργητική δωροδοκία (236 ΠΚ), ε) δωροληψία και δωροδοκία πολιτικών προσώπων και δικαστικών λειτουργών (άρθρα 159, 159Α και 237 ΠΚ), στ) εμπορία ανθρώπων (άρθρο 323Α ΠΚ), ζ) απάτη με υπολογιστή (άρθρο 386Α ΠΚ), η) σωματεμπορία (άρθρο 351 ΠΚ), θ) τα προβλεπόμενα στα άρθρα 20, 21, 22 και 23 του ν.3459/2006 «Κώδικας Νόμου για τα Ναρκωτικά»(ΦΕΚ 103 Α'), ι) τα προβλεπόμενα στα άρθρα 15 και 17 του ν.2168/1993 «Όπλα, πυρομαχικά, εκρηκτικές ύλες κ.λπ.» (ΦΕΚ 147 Α'), ια) τα προβλεπόμενα στα άρθρα 53, 54, 55, 61 και 63 του ν.3028/2002 «Για την προστασία των αρχαιοτήτων και εν γένει της πολιτιστικής κληρονομιάς» (ΦΕΚ 153 Α'), ιβ) τα προβλεπόμενα στο άρθρο 8 παράγραφοι 1 και 3 του ν.δ. 181/1974 «Περί προστασίας εξ ιοντιζουσών ακτινοβολιών» (ΦΕΚ 347 Α'), ιγ) τα προβλεπόμενα στο άρθρο 87 παράγραφοι 5, 6, 7 και 8 και στο άρθρο 88 του ν.3386/2005 «Είσοδος, διαμονή και κοινωνική ένταξη υπηκόων τρίτων χωρών στην Ελληνική Επικράτεια» (ΦΕΚ 212 Α'), ιδ) τα προβλεπόμενα στα άρθρα τέταρτο και έκτο του ν.2803/2000 «Προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων» (ΦΕΚ 48 Α'), ιε) τα προβλεπόμενα στα άρθρα 29 και 30 του ν.3340/2005 «Για την προστασία της Κεφαλαιαγοράς από πράξεις προσώπων που κατέχουν προνομιακές πληροφορίες και πράξεις χειραγώγησης αγοράς» (ΦΕΚ 112 Α'), ιη) Τα αδικήματα: α) της φοροδιαφυγής, που προβλέπονται στο άρθρο 17, στο άρθρο 18 με την εξαίρεση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 και του άρθρου 19 με την εξαίρεση της περίπτωσης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως ισχύουν, β) της λαθρεμπορίας, που προβλέπονται στα άρθρα 155, 156 και 157 του ν. 2960/2001 (Α' 265), όπως ισχύουν, και γ) της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, που προβλέπονται στο άρθρο 25 του ν. 1882/1990 (Α'

εκτός της περίπτωσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής (υποπερίπτωση α' περίπτωση ιη' του ν. 3691/2008) για το οποίο μάλιστα δεν επιβάλλονται οι προβλεπόμενες κυρώσεις άπαξ και ο φορολογούμενος υποβάλλει τη δήλωση του ν. 4446/2016.

I.IV.IV. Πρόσωπα που εξαιρούνται

Τα φυσικά πρόσωπα που αποκλείονται από την ευνοϊκή ρύθμιση στην παράγραφο 2 του άρθρου 60 είναι πρόσωπα που έχουν σχέση με την πολιτική ζωή και συγκεκριμένα: Πρωθυπουργοί, αρχηγοί πολιτικών κομμάτων που εκπροσωπούνται ή εκπροσωπούντο στο Εθνικό ή το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, υπουργοί, αναπληρωτές υπουργοί και υφυπουργοί, βουλευτές και ευρωβουλευτές, διαχειριστές των οικονομικών των πολιτικών κομμάτων, γενικοί και ειδικοί γραμματείς της Βουλής και της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και οι σύζυγοι ή συγγενείς των ανωτέρω προσώπων, εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και β' βαθμού, σε ευθεία γραμμή και εκ πλαγίου. Η εξαίρεσή του άρθρου 60 παρ. 2 είναι προφανές ότι επιδιώκει να προφυλάξει το νομοθέτημα περί οικειοθελούς αποκάλυψης παλαιότερης φορολογητέας ύλης από το να γίνει καταστρατήγησή του από τα πολιτικά πρόσωπα που ουσιαστικά επηρεάζουν την νομική πραγματικότητα της χώρας και πιθανώς συμμετείχαν στο σχεδιασμό και την ψήφισή του από την Βουλή των Ελλήνων. Η μη υπαγωγή των ανωτέρω προσώπων διασφαλίζει ότι το υπό εξέταση νομοθέτημα δεν αποτελεί έναν νόμο φορολογικής αμνηστίας που θα ωφελήσει τυχόν πολιτικά πρόσωπα και ότι η κοινή γνώμη δεν θα κινηθεί προς αυτήν την αντίληψη, ότι δηλαδή το πολιτικό σύστημα επιδιώκει με κάλυψη την διευκόλυνση των πολιτών και την εισροή χρημάτων στο Δημόσιο Ταμείο, να καλύψει προσωπικές φορολογικές εκκρεμότητες των μελών του.

43), όπως ισχύει, με την εξαίρεση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1, καθώς και της μη καταβολής χρεών που προκύπτουν από χρηματικές ποινές ή πρόστιμα που επιβλήθηκαν από τα δικαστήρια ή από διοικητικές ή άλλες αρχές. ιθ) τα προβλεπόμενα και τιμωρούμενα από τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγραφος 3 εδάφιο α' του ν. 1650/1986. κ) κάθε άλλο αδίκημα που τιμωρείται με ποινή στερητική της ελευθερίας, της οποίας το ελάχιστο όριο είναι άνω των έξι μηνών και από το οποίο προκύπτει περιουσιακό όφελος.”

I.V. Άρθρο 61: Λοιπά ζητήματα

“1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται.

2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλεια της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. 4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από την λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.

3. Τα ποσοστά πρόσθετου φόρου που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57 και 58 του παρόντος στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα.

4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί να ρυθμίζεται ο τρόπος και η διαδικασία υποβολής δηλώσεων και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των άρθρων 57 έως 61.”

I.V.I. καταβολή οφειλής

Εάν ο φορολογούμενος επιλέξει να υπαχθεί στην ρύθμιση των διατάξεων του ν. 4446/2017, ο φόρος που θα καταβάλει με βάση την δήλωση που θα υποβάλλει δεν επιστρέφεται, ούτε και είναι δυνατή η ανάκληση της δήλωσής του. Ανάκληση δεν χωρεί καν σε περίπτωση που ο

φορολογούμενος επικαλεστεί πλάνη, είτε πραγματική είτε νομική, ή την παραγραφή των αξιώσεων της Φορολογικής Διοίκησης.

Για να μην εκπέσει των ρυθμίσεων που προσφέρει ο νόμος 4446/2017, ο φορολογούμενος θα πρέπει να εξοφλήσει εμπρόθεσμα τις οφειλές όπως αυτές θα οριστούν από την Φορολογική Διοίκηση, δηλαδή θα πρέπει να καταβάλει το ποσό που θα προσδιοριστεί εντός της ορισθείσας προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την ημέρα προσδιορισμού του.

Σε περίπτωση που επικαλεστεί οικονομική αδυναμία, ο φορολογούμενος δύναται να υπαχθεί καθ' όλη την διάρκεια της ως άνω προθεσμίας σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών του άρθρου 43 του ΚΦΔ. Άπαξ και η προθεσμία των τριάντα ημερών περάσει, η δυνατότητα υπαγωγής σε ρύθμιση χάνεται²³.

I.V.II. μη καταβολή οφειλής

Εάν ο φορολογούμενος δεν αποπληρώσει το προσδιορισθέν ποσό που του αναλογεί από την δήλωσή του ν. 4446/2016 ή δεν υπαχθεί σε ρύθμιση οφειλών κατ' άρθρο 43 ΚΦΔ εντός των τριάντα

23 Ν. 4174/2013 άρθρο 43- Πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών - τμηματικής καταβολής σε δόσεις (ΚΦΔ):

1. Μετά από αίτηση του φορολογουμένου πριν ή μετά τη λήξη της προθεσμίας καταβολής φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να εγκρίνει πρόγραμμα ρύθμισης καταβολής των φορολογικών οφειλών σε μία ή περισσότερες δόσεις, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται και αποδεικνύει ότι αντιμετωπίζει οικονομική αδυναμία για την καταβολή του φόρου στη νόμιμη προθεσμία και ότι έχει τη δυνατότητα συμμόρφωσης με το πρόγραμμα ρύθμισης. Το πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών δεν μπορεί να υπερβαίνει το ένα έτος. Κατ' εξαίρεση το πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών μπορεί να εκτείνεται έως δύο (2) έτη για φόρους που καταβάλλονται εφάπαξ. 2. Για την υποβολή αίτησης υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών σύμφωνα με την παράγραφο 1, ο φορολογούμενος πρέπει να παράσχει στη Φορολογική Διοίκηση τα εξής στοιχεία: α) αναλυτική δήλωση των εισοδημάτων του, περιουσιακών στοιχείων του και οφειλών του σε τρίτους, β) αποδεικτικά στοιχεία για την υποβολή όλων των φορολογικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν τα τελευταία πέντε (5) έτη, και γ) ανάλογα με το ύψος των φορολογικών οφειλών για τις οποίες υποβάλλει αίτηση ένταξης σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών: αα) για φορολογικές οφειλές άνω των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αποδεικτικά στοιχεία για τη δυνατότητα καταβολής των μηνιαίων δόσεων, ββ) για φορολογικές οφειλές άνω των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ, έγγραφα με τα οποία αποδεικνύεται, αφενός, η προσωρινή οικονομική του αδυναμία και, αφετέρου, η δυνατότητα τήρησης των όρων του προγράμματος ρύθμισης οφειλών ή γγ) για φορολογικές οφειλές άνω των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, εγγυήσεις ή άλλο εμπράγματο βάρος. 3. Φορολογούμενος, ο οποίος έχει καταδικαστεί για φοροδιαφυγή δεν μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών σύμφωνα με την παράγραφο 1. 4. Η πρώτη δόση του προγράμματος ρύθμισης οφειλών καταβάλλεται εντός τριών (3) εργάσιμων ημερών από την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογουμένου για την έγκριση του προγράμματος. Οι υπόλοιπες δόσεις καταβάλλονται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα κάθε επόμενου μήνα. Αν παραλειφθεί η καταβολή μίας δόσης, επιβάλλεται προσαύξηση ίση με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του ποσού της καταβλητέας δόσης. Η δόση που δεν έχει καταβληθεί εμπροθέσμως σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο καταβάλλεται μαζί με την προσαύξηση το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της επόμενης δόσης. 5. Το πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών παύει να ισχύει με συνέπεια την υποχρέωση άμεσης καταβολής του υπόλοιπου της οφειλής και την εφαρμογή όλων των διαθέσιμων μέτρων εκτέλεσης, εάν ο φορολογούμενος: α) δεν καταβάλλει μέσα στις προβλεπόμενες προθεσμίες περισσότερες από μία δόσεις, β) καθυστερήσει την καταβολή της τελευταίας δόσης για περισσότερο από ένα μήνα, γ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις φορολογίας εισοδήματος και φορολογίας Φ.Π.Α. κατά την περίοδο του προγράμματος ρύθμισης οφειλών, δ) παρείχε ελλιπή ή ανακριβή στοιχεία για την έγκριση του προγράμματος ρύθμισης οφειλών. 6. Η υπαγωγή του φορολογουμένου σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών δεν τον απαλλάσσει από την υποχρέωση καταβολής τόκων επί των ρυθμιζόμενων φορολογικών οφειλών. Ο τόκος του προηγούμενου εδαφίου υπολογίζεται με βάση το ισχύον επιτόκιο αναφοράς για πράξεις αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας, πλέον πέντε (5) εκατοστιαίων μονάδων, ετησίως υπολογισμένο.

(30) ημερών της προθεσμίας, εκπίπτει από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις του ανωτέρω νόμου. Συνέπεια αυτού διενεργείται νέος άμεσος προσδιορισμός ή εκδίδεται πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού κατά περίπτωση και επιβάλλεται εις βάρος του φορολογούμενου η διαφορά του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης που θα προκύψει καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης από τα οποία αρχικώς είχε εξαιρεθεί. Άπαξ και δεν εξοφληθεί η οφειλή, η δήλωση θεωρείται ως μη υποβληθείσα και κατ' αποτέλεσμα εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4174/2013 όσον αφορά την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997.

Η παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου να εκδώσει τις ως άνω πράξεις προσδιορισμού επέρχεται μετά την παρέλευση τριών (3) ετών από την λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής ή από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης οφειλών εάν ο φορολογούμενος είχε προχωρήσει σε τέτοια.

II. ΕΙΔΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

II.Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 4446/2016 μπορούν να υποβληθούν δηλώσεις τόσο αρχικές, όσο και τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές (αλλά όχι δηλώσεις από τις οποίες να προκύπτει επιστροφή φόρου). Μπορεί να υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος προς καταβολή. Μπορούν να υποβληθούν τέλος και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα. Οι δηλώσεις μπορούν να αφορούν κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 2 ΚΦΔ και στο Παράρτημα του ΚΦΔ (ν. 4174/2013). Συγκεκριμένα μπορούν να αφορούν κατ' άρθρο 2 ΚΦΔ:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια.

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' και β' .

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.

Επίσης μπορούν να υποβληθούν δηλώσεις για όσες υποχρεώσεις προκύπτουν από φόρους, τέλη και εισφορές που αναφέρονται στο Παράρτημα του ΚΦΔ, δηλαδή από:

α) Φόρος μεταβίβασης ακινήτων (ν. 1587/1950),

β) Δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) και Περιουσιολόγιο ακινήτων (άρθρα 23 και 23Α' του ν. 3427/2005),

γ) Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (άρθρα 15 έως 18 του ν. 3091/2002),

δ) Τέλος Επιτηδεύματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων (άρθρο 31 του ν. 3986/2011),

ε) Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων (άρθρο 29 του ν. 3986/2011 και του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013).

στ) Φόρος Πολυτελούς Διαβίωσης (άρθρο 44 του ν. 4111/2013),

Φόρος Πλοίων με ελληνική και με ξένη σημαία (ν. 27/1975),

Εισφορά Εισαγόμενου Συναλλάγματος (άρθρο 45 παρ. 1 του ν. 4141/2013),

Φόρος επί των μερισμάτων εταιριών του άρθρου 25 του ν. 27/1975 (άρθρο 45 παρ. 5 του ν. 4141/2013),

ζ) Έσοδα Εισιτηρίων Καζίνο (άρθρα 2 παρ. 10 του ν. 2206/1994, 31 παρ. 13 του ν. 2873/2000, 1 παρ. 1 του ν. 3139/2003, πρώτο περ. 9 υποπ. Ε 7 του ν. 4093/2012),

Ειδικός Φόρος Πολυτελείας Χωρών της Ε. Ε. και Εγχωρίως Παραγομένων Ειδών (άρθρο 17 του ν. 3833/2010),

η) Συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα Μικτά Κέρδη των Εταιρειών Παροχής Υπηρεσιών Στοιχημάτων και Τυχρών Παιγνίων μέσω Διαδικτύου (άρθρο 50 του ν. 4002/2011),

θ) Τέλος Συνδρομητών Κινητής Τηλεφωνίας και Τέλος Καρτοκινητής Τηλεφωνίας (άρθρο 33 του ν. 3775/2009),

ι) Τέλη Διενέργειας Παιγνίων με Παιγνιόχαρτα (άρθρα 8 του ν. 2515/1997, 8 παρ. 1 του ν. 2954/2001 και 10 παρ. 2 του ν. 3037/2002),

ια) Φόρος Ασφαλίσεων (άρθρο 29 του ν. 3492/2006),

ιβ) Ετήσιο Τέλος για τη Λειτουργία Χώρου Καπνίζοντων (άρθρο 45 του ν. 3986/2011), Ειδικός Φόρος στις Διαφημίσεις που προβάλλονται από την τηλεόραση (άρθρο πρώτο παρ. 12 του ν. 3845/2010, άρθρο 3 παρ. 9 της από 31.12.2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο δεύτερο του ν. 4047/2012, άρθρο 22 της από 31.12.2012 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4147/2013),

ιγ) Ειδικός Φόρος Ιδιωτικών Πλοίων Αναψυχής (άρθρο 2 του ν. 3790/2009),

ιδ) Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (άρθρα 17-31 του ν. 1676/1986), Εισφορά Δακοκτονίας (άρθρο 102 του ν. 1402/1983),

ιε) Εφάπαξ φόροι επί των αποθεμάτων πετρελαίου (άρθρα 23 του ν. 3634/2008, 2 του ν. 3828/2010 και τέταρτο παρ. 6 του ν. 3845/2010),

ιστ) Τέλη Χαρτοσήμου (π.δ. 28ης Ιουλίου 1931),

ιζ) Ειδικός Φόρος για την Ανάπτυξη της Κινηματογραφικής Τέχνης (άρθρο 60 του ν. 1731/1987),

ιη) Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (άρθρα 27 έως και 50 του ν. 3842/2010),

ιθ) Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος (άρθρο 16 του ν. 1882/1990),

κ) Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος και Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων (άρθρα 2 έως και 19 του ν. 3427/2005),

κα) Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (άρθρα 21 έως και 35 του ν. 2459/1997),

κβ) Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (άρθρα 5 έως και 19 του ν. 3634/2008), το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (άρθρο 53 του ν. 4021/2011),

κγ) Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ακινήτων (άρθρο πρώτο υποπαράγραφος Α7 του ν. 4152/2013),

κδ) Εισφορές Φυσικών Προσώπων (άρθρα 18 του ν. 3758/2009, 30 του ν. 3986/2011, 5 του ν. 3833/2010),

κε) Έκτακτη Εισφορά στα Ιδιωτικά Πλοία Αναψυχής (άρθρο 3 του ν. 3790/2009),
κστ) Έκτακτες Εφάπαξ Εισφορές Κοινωνικής Ευθύνης των Νομικών Προσώπων (άρθρα 2 του ν. 3808/2009 και 5 του ν. 3845/2010),
κζ) Αυτοτελής Φορολογία Αφορολόγητων Αποθεματικών (άρθρο 8 του ν. 2579/1998),
κη) Φορολογία Προβλέψεων Επισφαλών Απαιτήσεων (άρθρο 9, παρ. 4 του ν. 3296/2004),
η Αυτοτελής Φορολογία Αφορολόγητων Αποθεματικών Τεχνικών Επιχειρήσεων (άρθρο 3 του ν. 2954/2001),
Αυτοτελής Φορολογία των Αποθεματικών των Τραπεζών (άρθρο 10 του ν. 3513/2006),
Ειδικός Φόρος Τραπεζικών Εργασιών (άρθρα 1 έως 16 του ν. 1676/1986)
Φόρος επί του ζύθου (άρθρο 39 του β.δ. 24.9/20.10.1958, όπως ισχύει)
Φόρος Διαμονής
Τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση
Τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας

Προϋπόθεση για την έγκυρη υποβολή της δήλωσης είναι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης να έχει λήξει μέχρι και την 30η.9.2016. Επειδή η βεβαίωση του φόρου γίνεται με βάση είτε τις διατάξεις του νέου ΚΦΕ (ν. 4172/2013), είτε με βάση αυτές του παλαιότερου ΚΦΕ (ν. 2238/1994) σε σχέση με το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του τωρινού φορολογικού έτους, το οποίο είναι μη υφιστάμενο πρακτικά, δεν βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου με την υποβολή της δήλωσης του ν. 4446/2016.

Με την ΠΟΛ. 1115/2017 διευκρινίζεται ότι δύνανται να υπαχθούν στην ως άνω ρύθμιση και οι εκπρόθεσμες δηλώσεις απόδοσης του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994²⁴ αναφορικά με τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων σε

24 **Ν. 2238/1994 άρθρο 13 παρ. 2:**

“Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, που αποκτούν φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά. Για τον υπολογισμό της υπεραξίας του προηγούμενου εδαφίου αφαιρείται το κόστος απόκτησης των μεταβιβαζομένων μετοχών από την κατώτατη πραγματική αξία που έχουν αυτές κατά το χρόνο της μεταβίβασης. Η κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών που μεταβιβάζονται, εξευρίσκεται ως εξής: α) Τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και όπως αυτά διαμορφώνονται μετά από αύξηση ή μείωση που έχει πραγματοποιηθεί μέχρι και την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων κατά το χρόνο μεταβίβασης μετοχών, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία της κάθε μετοχής, η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών που μεταβιβάζονται. β) Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε (5) τελευταίων, πριν από τη μεταβίβαση, ισολογισμών και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της ίδιας χρονικής περιόδου. Σε περίπτωση που νόμιμα έχουν καταρτισθεί λιγότεροι από πέντε (5) ισολογισμοί, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία των ισολογισμών αυτών. Αν το άθροισμα των ολικών αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, δεν λαμβάνεται υπόψη καμία απόδοση. γ) Όταν η εταιρεία της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή άλλων μορφών επιχειρήσεων και η

χρηματιστήριο. Γίνεται επίσης ξεκάθαρο ότι η υπαγωγή στην ρύθμιση του ν. 4446/2016 φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος επιφέρει τα ευεργετήματα που αναφέρονται στον αυτό νόμο, δεν θεραπεύονται όμως άλλα φορολογικά ζητήματα που τυχόν έχουν προκύψει από την εκπρόθεσμη υποβολή των δηλώσεων αυτών. Ως παράδειγμα δίδεται η περίπτωση της δήλωσης συγκεντρωτικής κατάστασης της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994²⁵, την οποία ο φορολογούμενος μπορεί να υποβάλει εκπρόθεσμα με τις ευνοϊκές

μεταβίβαση λαμβάνει χώρα πριν από τη σύνταξη τριών ισολογισμών, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της προηγούμενης περίπτωσης, που προκύπτουν και από τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί, εφόσον τηρούσαν βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο, ώστε να λαμβάνονται υπόψη στοιχεία τριών ισολογισμών συνολικά. δ) Σε περίπτωση που από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει ως πραγματική αξία μεταβίβασης μετοχών μεγαλύτερη αυτής που προκύπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' έως γ', λαμβάνεται υπόψη η συμφωνηθείσα. Ως κόστος απόκτησης των μεταβιβαζόμενων μετοχών λαμβάνεται αυτό που ορίζεται στην παράγραφο 1. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και για μεταβιβάσεις μετοχών αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων σε διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό από ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Για τον υπολογισμό της υπεραξίας, που προκύπτει από την μεταβίβαση μετοχών αλλοδαπής ανώνυμης εταιρίας αφαιρείται το κόστος απόκτησής τους από τη συμφωνηθείσα αξία πώλησης των μετοχών. Για την καταβολή του φόρου αυτού και την υποβολή της σχετικής δήλωσης έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή και επί εισφοράς των τίτλων που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο, για την κάλυψη του κεφαλαίου νεοιδρυόμενης, ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας ή για την αύξηση του κεφαλαίου υφιστάμενης. Ως κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών που εισφέρονται για την κάλυψη ή αύξηση του κεφαλαίου ημεδαπής εταιρείας, λαμβάνεται η αξία η οποία προσδιορίζεται από την Εκτιμητική Επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920. Ειδικά για μεταβιβάσεις μετοχών που πραγματοποιούνται μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και επιχειρήσεων συνδεδεμένων με αυτή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 39 και 39Α. Όταν δικαιούχοι των εισοδημάτων της παραγράφου αυτής είναι πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101, με την καταβολή του πιο πάνω φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

- 25 **Ν. 2238/1994 άρθρο 31 παρ. 1 περ. Θ:** “Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιχειρήσεις, μετά την αφαίρεση: αα) των επιστροφών ή εκπτώσεων, ββ) της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και γγ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης. Οι ανώνυμες χρηματιστηριακές εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών υπολογίζουν την πρόβλεψη επί της αξίας της προμήθειας που αναγράφεται στα πινακίδια, τα οποία εκδίδουν προς επιχειρήσεις ή ιδιώτες, και με την προϋπόθεση ότι σε αυτά αναγράφονται τα στοιχεία, που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών....Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι εισπραξης....Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές. Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις....”

διατάξεις του ν. 4446/2016, χωρίς όμως αυτό να του επιτρέπει να αιτηθεί την αναγνώριση των διαγραφέντων ποσών επισφαλών απαιτήσεων για τις ανάγκες εφαρμογής της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος. Επίσης, σημειώνεται ότι εάν υποβληθεί τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος από νομικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του ν. 2238/1994 περί αφαίρεσης επιχειρηματικής αμοιβής (όπως οι προσωπικές εταιρείες κλπ.), θα πρέπει να υποβάλουν και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία αφορά η επιχειρηματική αμοιβή (εταίρους) τροποποιητική φορολογική δήλωση έτσι ώστε να φορολογηθούν και αυτά για την επιχειρηματική αμοιβή τους που θα προκύψει από την αποκαλυφθείσα φορολογητέα ύλη του νομικού προσώπου. Για να ολοκληρωθεί αυτή η διαδικασία, η Δ.Ο.Υ. Στην οποία θα υποβάλει την δήλωση το νομικό πρόσωπο θα αποστέλλει ενημερωτικό δελτίο στις Δ.Ο.Υ. των φυσικών προσώπων που επηρεάζονται.

II.II. ΦΠΑ-ΤΕΛΗ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ

II.II.I.: ΦΠΑ

Πέραν των όσων αναφέρθηκαν ανωτέρω και ισχύουν ομοίως και για τις δηλώσεις ΦΠΑ, η ΠΟΛ.1009/2017 διευκρινίζει ότι στο πλαίσιο της ρύθμισης του ν. 4446/2016 μπορούν να υποβληθούν ακόμα και οι εξής δηλώσεις:

- α) δηλώσεις αποθεμάτων, ακόμα και αν δεν προκύψει φόρος προς καταβολή
- β) ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ή λήψεων υπηρεσιών και παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών
- γ) έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους αφορώντα παραδόσεις ακινήτων.

Δεν είναι αποδεκτή η υποβολή δήλωσης με πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ αλλά είναι επιτρεπτή η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ που να μειώνει το πιστωτικό υπόλοιπο, να το μηδενίζει ή να το μετατρέπει σε χρεωστικό.

II.II.II.:ΤΕΛΗ- ΕΙΔΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ

Άξιο να αναφερθεί είναι το γεγονός ότι στην ρύθμιση του ν. 4446/2017 υπάγεται και το Τέλος Χαρτοσήμου καθώς και οι λοιπές ειδικές φορολογίες που συναντώνται στο Παράρτημα του ΚΦΔ όπως μνημονεύτηκαν ανωτέρω. Η ΠΟΛ. 1009/2017 επισημαίνει ότι μπορούν να υπαχθούν στην ρύθμιση όλα τα τέλη χαρτοσήμου από οποιαδήποτε αιτία και αν προέρχονται, εφόσον δεν

έχουν αποδοθεί. Ως υπαγόμενα στην ρύθμιση κρίνονται και τα τέλη χαρτοσήμου του άρθρου 3²⁶ του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, άπαξ και είχε καταρτιστεί έγγραφο και η σχετική υποχρέωση υποβολής δήλωσης έχει λήξει μέχρι 30.09.2016. Εξαίρεση αποτελούν τα γραμμάτια σε διαταγή και οι συναλλαγματικές.

II.III. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

II.III.I.: φορολογίες κατοχής περιουσίας

Στην ΠΟΛ. 1009/2017 αναφέρονται συγκεκριμένα οι φόροι που αφορούν σε κατοχή ακίνητης περιουσίας και μπορούν να υπαχθούν στην ρύθμιση του ν. 4446/2016. Συγκεκριμένα αναφέρονται:

- “1. Ο Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), όπως αυτός ορίζεται στα άρθρα 21 έως και 35 του ν. 2459/1997 (ΦΕΚ 17 Α'), όπως ισχύει, και αφορά τα έτη 1997 έως και 2007.
2. Το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.), όπως αυτό ορίζεται στα άρθρα 5 έως και 19 του ν. 3634/2008, όπως ισχύει, και αφορά τα έτη 2008 και 2009.
3. Ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.), όπως αυτός ορίζεται στα άρθρα 27 έως και 50 του ν. 3842/2010, όπως ισχύει, και αφορά τα έτη 2010 έως και 2013. Οι δηλώσεις Φ.Μ.Α.Π. νομικών προσώπων, Ε.Τ.ΑΚ. νομικών προσώπων και Φ.Α.Π. νομικών προσώπων υποβάλλονται χειρόγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και, μετά τον έλεγχο των δικαιολογητικών, εκδίδεται πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. ή γίνεται άμεσος προσδιορισμός Ε.Τ.ΑΚ. ή Φ.Α.Π. κατά περίπτωση. Τα φυσικά πρόσωπα υποβάλλουν δηλώσεις Φ.Μ.Α.Π. χειρόγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., δηλώσεις στοιχείων ακινήτων Ε9 ετών 2005 έως 2009 χειρόγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (από τις οποίες συντίθεται ηλεκτρονικά δήλωση Ε.Τ.ΑΚ./πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού κατά περίπτωση) και ηλεκτρονικά δηλώσεις στοιχείων ακινήτων Ε9 ετών 2010 έως και 2013 (από τις οποίες συντίθεται ηλεκτρονικά δήλωση Φ.Α.Π./πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού κατά περίπτωση).”

26 **ΚΤΧ άρθρο 3:**

"Τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου εισπράττονται, εφόσον δεν ορίζεται άλλως εν τω παρόντι νόμω, εάν μεν δεν υπερβαίνουν το ποσόν των 300 δραχμών δια χρήσεως κινητού επισήματος, εάν δεν υπερβαίνουν το ποσόν των 300 δραχμών, εξ ολοκλήρου δι' αποδεικτικού πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου. Το αποδεικτικό πληρωμής, μνημονεύον απαραιτήτως τα ουσιώδη στοιχεία του σημειομένου εγγράφου, προσαρτάται εις το έγγραφο τούτο. Εις το σώμα δε του εγγράφου ή παραπόδας αυτού αναγράφονται υπό τίνος των συναλλασσομένων ή προσκειμένου περί συμβολαιογραφικού εγγράφου, υπό του συντάσσοντος τούτο συμβολαιογράφου, ο αριθμός και η ημερομηνία του αποδεικτικού πληρωμής των τελών. Το αποδεικτικό πληρωμής δέον να εκδίδεται το βραδύτερον εντός πέντε ημερών από της ημερομηνίας του σημειομένου εγγράφου".

Εάν ένας φορολογούμενος επιλέξει να υπαχθεί στην ρύθμιση αναφορικά με τους ανωτέρω φόρους κατοχής ακίνητης περιουσίας, θα επιβαρυνθεί με τον πρόσθετο φόρο των άρθρων 57 και 58 του ν. 4446/2016 στην περίπτωση που η εκκαθάριση προκύψει χρεωστική, ενώ στην περίπτωση που δεν συμβαίνει αυτό, είτε η δήλωσή του είναι μηδενική είτε χρεωστική, πέραν του πρόσθετου φόρου που δεν επιβαρύνεται, δεν του επιβάλλεται και το πρόστιμο του άρθρου 4 του ν. 2523/1997. Στις ανωτέρω περιπτώσεις α, β και γ, όταν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης είναι χρεωστικό, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, όπως αυτός ορίζεται στα άρθρα 57 και 58 του ν. 4446/2016. Σε όλες τις περιπτώσεις (δηλώσεις μηδενικές ή χρεωστικές), δεν επιβάλλεται το αυτοτελές πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

4. ΕΝ.Φ.Ι.Α.: Ο Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (άρθρα 1 έως και 8 του ν. 4223/2013²⁷). Η δήλωση του ΕΝ.Φ.Ι.Α. αφορά τα έτη 2014 έως και 2016 και προκύπτει από την δήλωση Ε9 (δήλωση στοιχείων ακινήτων) που υποβάλλουν φυσικά και νομικά πρόσωπα στην ηλεκτρονική πλατφόρμα του Υπουργείου Οικονομικών. Για τα έτη αυτά επιβάλλεται τόκος ο οποίος προβλέπεται στο άρθρο 53 του ν. 4174/2013. Σύμφωνα δε με την ΠΟΛ. 1252/2015 εγκύκλιο το πρόστιμο του άρθρου 54 του ιδίου νόμου δεν επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση (είτε η δήλωση

27 Ν. 4223/2013 άρθρο 6:

“1. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Α' 170). 2. Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. του έτους 2014 λαμβάνονται υπόψη οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων που προβλέπονται στο άρθρο 23 του Ν. 3427/2005 (Α' 312): αα) για τα φυσικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2005 έως και 2014 και ββ) για τα νομικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2013 και 2014. Τα στοιχεία που προκύπτουν από τις δηλώσεις αυτές αποτελούν τη «Δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α.» έτους 2014, η οποία συντίθεται μηχανογραφικά από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και χρησιμοποιείται ως βάση για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. 3. α. Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. κάθε επόμενου του 2014 έτους, λαμβάνεται η δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. με τα στοιχεία των ακινήτων του προηγούμενου έτους με τις μεταβολές που επήλθαν. Για τη σύσταση, απόκτηση και κάθε άλλη μεταβολή στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του άρθρου 1, από 1.1.2015 και εφεξής, ο φορολογούμενος υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων εντός τριάντα (30) ημερών από την ημέρα της σύστασης, απόκτησης και κάθε άλλης μεταβολής στα παραπάνω δικαιώματα, πλην της κληρονομικής διαδοχής, για την οποία ο φορολογούμενος υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων εντός τριάντα (30) ημερών από την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας αποποίησης της κληρονομιάς. β. Ειδικά για το 2014, ο φορολογούμενος μπορεί να τροποποιήσει τα στοιχεία των ακινήτων του, που περιλαμβάνονται στη δήλωση του άρθρου 23 του ν. 3427/2005, εμπρόθεσμα μέχρι και την 30ή Δεκεμβρίου 2014. Εφόσον, από την εκκαθάριση της δήλωσης προκύπτει μείωση φόρου μεγαλύτερη των τριακοσίων (300) ευρώ, η σύνθεση της νέας δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. και η εκκαθάριση αυτής πραγματοποιείται μετά από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης. Εάν, μετά την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης κατά τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια, υποβληθούν νέες τροποποιητικές δηλώσεις, μέχρι και την 30ή Δεκεμβρίου 2014, η σύνθεση της νέας δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. και η εκκαθάριση αυτής πραγματοποιείται μετά από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης, εφόσον από τη δήλωση προκύπτει μείωση φόρου. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η μηχανογραφική σύνθεση των δηλώσεων ΕΝ.Φ.Ι.Α., η διαδικασία και ο τρόπος αποκατάστασης λαθών και ελλείψεων σε στοιχεία ακινήτων των σχετικών δηλώσεων και σε δηλώσεις στοιχείων ακινήτων, τα έντυπα με τα οποία πραγματοποιούνται διορθώσεις, τα οποία επέχουν θέση τροποποιητικής δήλωσης, τα υποδείγματα χορήγησης απαλλαγών και ο τρόπος υποβολής τους, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία διαδικασία και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος. Με όμοια απόφαση, και κατόπιν ανάλυσης κινδύνου, μπορεί να αναπροσαρμόζεται το οριζόμενο στο εδάφιο 2 της παρούσας περίπτωσης ποσό μείωσης φόρου, για το οποίο διενεργείται έλεγχος της Φορολογικής Διοίκησης. Ακίνητα που έχουν ουσιώδεις ελλείψεις στην περιγραφή, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατός ο υπολογισμός του ΕΝ.Φ.Ι.Α., θεωρούνται ως μη δηλωθέντα.

είναι χρεωστική είτε μηδενική), αφού η επιβολή του επέρχεται κατά την υποβολή της δήλωσης στοιχείων ακινήτων εάν προκύπτει παράβαση.

Για την εκκαθάριση χρεωστικών δηλώσεων ΕΝ.Φ.Ι.Α. η ΠΟΛ. 1009/2017 παρουσιάζει έναν συνοπτικό πίνακα των προβλεπόμενων νομίμων τόκων εκπρόθεσμης καταβολής:

- Για το έτος 2014: Από 30/12/2014
- Για το έτος 2015: Από 4/ 9 /2015
- Για το έτος 2016: Από 29/ 8 /2016

καθώς και το αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

5. **Ε.Φ.Α.:** Ο Ειδικός Φόρος επί Ακινήτων (άρθρα 15 έως 17 του ν. 3091/2002). Ο παρόν φόρος αφορά τα έτη 2003 έως και 2016, από τα οποία επιβάλλεται πρόσθετος φόρος για τα δέκα πρώτα, δηλαδή για τα έτη από το 2003 έως και το 2013, σύμφωνα με τα άρθρα 57 και 58 του ν. 4446/2016. Η ΠΟΛ. 1041/2003 επισημαίνει ότι από το έτος 2003 έως και το έτος 2009 δεν είναι υποχρεωτική η υποβολή δήλωσης Ε.Φ.Α. εάν αυτή είναι μηδενική. Αναφορικά με τα έτη 2014 έως και 2016, εάν η δήλωση ΕΦΑ είναι χρεωστική, θα επιβληθεί ο τόκος του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 54 του ίδιου νομοθετήματος. Εάν η δήλωση για τα έτη αυτά έχει μηδενικό αποτέλεσμα, το ως άνω πρόστιμο και τυχόν άλλα αυτοτελή πρόστιμα δεν επιβάλλονται²⁸.

6. **Δηλώσεις Ε9:** 2. Όσον αφορά τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων Ε9, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 23 του ν. 3427/2005²⁹, που αφορούν τα έτη 2005 έως και 2016, μπορούν να

28 **ΠΟΛ. 1009/2017:**

“Τονίζεται ότι από το έτος 2016 το αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για τη φορολογία αυτή είναι εκατό (100) ευρώ σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ενώ για τα έτη 2014 και 2015 εφαρμόζονται οι περιπτώσεις β, γ, δ, κατά περίπτωση, της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.”

29 **Ν. 3427/2005 άρθρο 23 παρ.1:**

“1. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, το οποίο έχει την 1η Ιανουαρίου εμπράγματο δικαίωμα πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας, επικαρπίας, οίκησης και επιφάνειας επί του ακινήτου, καθώς και εμπράγματο ή ενοχικό δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση στοιχείων ακινήτων. Την ίδια υποχρέωση έχουν τα παραπάνω πρόσωπα όταν νέμονται ακίνητα χωρίς τη συναίνεση φορέα της Γενικής Κυβέρνησης. Η δήλωση στοιχείων ακινήτων υποβάλλεται μία φορά, στο έτος που προκύπτει τέτοια υποχρέωση, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο. Η πρώτη εφαρμογή ήταν την 1η Ιανουαρίου 2005. Σε περίπτωση μεταβολής της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης του υποχρέου την 1η Ιανουαρίου, υποβάλλεται δήλωση μεταβολής στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος. Φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατά την 1.1.2013 έχουν εμπράγματα δικαιώματα σε γήπεδα εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού, υποχρεούνται να ελέγξουν ηλεκτρονικά μέχρι 30.6.2013 την περιουσιακή τους κατάσταση, όπως αυτή εμφανίζεται στην ιστοσελίδα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, προκειμένου να τη συμπληρώσουν, τροποποιήσουν και οριστικοποιήσουν. Νομικά πρόσωπα, τα οποία κατά την 1.1.2013 έχουν εμπράγματα δικαιώματα σε ακίνητα, υποχρεούνται σε ηλεκτρονική υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων μέχρι 30.6.2013, στην οποία θα περιλαμβάνεται η περιουσιακή τους κατάσταση, όπως είναι διαμορφωμένη κατά την 1.1.2013. Από το έτος 2012 και επόμενα η δήλωση στοιχείων ακινήτων υποβάλλεται ατομικά από κάθε φυσικό πρόσωπο, στο έτος που προκύπτει τέτοια υποχρέωση. Για την ακίνητη περιουσία των προστατευομένων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 7

υπαχθούν στην ρύθμιση του ν. 4446/2016. Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 10092017 ομοίως μπορούν να υπαχθούν στην ρύθμιση και οι δηλώσεις μεταβολής της περιουσιακής κατάστασης εφόσον αυτές έχουν καταστεί εκπρόθεσμες μετά την 30η.09.2016.

Επίσης επισημαίνεται ότι το αυτοτελές πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 δεν επιβάλλεται στην περίπτωση της υποβολής δήλωσης Ε9 από νομικά πρόσωπα για τα έτη 2008 έως και 2013 εφόσον κατά τα έτη εκείνα δεν είχε προκύψει φόρος. Μη επιβολή του αυτού προστίμου επέρχεται και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες από την υποβολή δήλωσης Ε9 συντίθεται δήλωση Ε.Τ.ΑΚ./ Φ.Α.Π./ ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή πράξη διοικητικού προσδιορισμού, της οποίας το αποτέλεσμα είναι μηδενικό. Στις προκείμενες περιπτώσεις δεν επιβάλλεται ούτε το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, αναλόγως της χρήσης. Εάν το αποτέλεσμα είναι χρεωστικό, τότε για τα έτη 2008 έως και 2013 δεν θα επιβληθεί ομοίως με το μηδενικό αποτέλεσμα το αυτοτελές πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, αλλά για τα έτη 2014 έως και 2016 θα επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013. Με την ΠΟΛ. 1115/2017 επισημαίνεται ότι για δηλώσεις Ε9 τις οποίες ο φορολογούμενος δεν συνδύασε με αίτηση διαγραφής τυχόν επιπλέον προσδιορισθέντος φόρου, αυτός διαγράφεται με εντολή του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οίκοθεν.

Είναι εμφανές από τις παραπάνω επισημάνσεις ότι όσων αφορά τις δηλώσεις Ε.Τ.ΑΚ., Φ.Α.Π. και ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα έτη 2014 έως και 2016, η τυχόν υπαγωγή στη ρύθμιση του ν. 4446/2016, δεν θέτει τον φορολογούμενο σε ευμενέστερη θέση πρακτικώς αφού επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013. Ευνοϊκή είναι η μεταχείριση του φορολογουμένου που προβαίνει στις ως άνω δηλώσεις με τις διατάξεις περί οικειοθελούς αποκάλυψης παλαιότερων

του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ανήλικων τέκνων, η δήλωση υποβάλλεται από τον υπόχρεο γονέα στο όνομα του τέκνου.....Για τη συμπλήρωση της δήλωσης στοιχείων ακινήτων λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου. Η πραγματική κατάσταση του ακινήτου προκύπτει από την οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο. Αν δεν υπάρχει οριστική εγγραφή, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία του ακινήτου, όπως προκύπτουν από τον τίτλο κτήσης. Αν δεν υπάρχει τίτλος κτήσης, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της πραγματικής κατάστασης του ακινήτου. Αν η πραγματική επιφάνεια του ακινήτου υπερβαίνει αυτή που αναγράφεται στην οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο ή στον τίτλο κτήσης ή στην άδεια οικοδομής ή έχει γίνει αλλαγή της χρήσης του ακινήτου, λαμβάνεται υπόψη η πραγματική επιφάνεια και η πραγματική χρήση του ακινήτου. Από το έτος 2014, υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων, είναι ο εργολάβος, για ακίνητο το οποίο, αν και συμφωνήθηκε να μεταβιβασθεί δεν έχει μεταβιβαστεί από τον γηπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα που αυτός έχει υποδείξει, εφόσον έχουν παρέλθει τέσσερα (4) έτη από την ημερομηνία θεώρησης από την Ελληνική Αστυνομία της οικοδομικής άδειας για την έναρξη των εργασιών ή έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο εντός των τεσσάρων (4) αυτών ετών από τον εργολάβο. Νομικά πρόσωπα που έχουν δηλώσει τα στοιχεία των ακινήτων τους, της 1ης Ιανουαρίου 2011, με την υποβολή ηλεκτρονικού αρχείου υπολογιστικών φύλλων εφαρμογών γραφείου, υποβάλλουν εμπρόθεσμα τις μεταβολές της περιουσιακής τους κατάστασης της 1ης Ιανουαρίου των ετών 2011, 2012, 2013 και 2014, εφόσον η υποβολή γίνει εντός προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από την ανάρτηση από τη Φορολογική Διοίκηση της προσωρινής περιουσιακής τους εικόνας, βάσει των ανωτέρω υποβληθέντων ηλεκτρονικών αρχείων, και πάντως, το αργότερο μέχρι και τη 31η Μαρτίου 2015. Ειδικά, για τα έτη 2012 έως και 2016, για τη χορήγηση του πιστοποιητικού του άρθρου 54Α του Ν. 4223/2013, εφόσον δεν έχει υποβληθεί δήλωση για ακίνητο του πτωχού από τον υπόχρεο σε δήλωση, η δήλωση για το ακίνητο αυτό υποβάλλεται από τον κατά το χρόνο χορήγησης του πιστοποιητικού σύνδικο της πτώχευσης στο όνομα του πτωχού.

εισοδημάτων μόνο στην περίπτωση που η δήλωση είναι μηδενική, οπότε και δεν επιβάλλεται το ως άνω πρόστιμο.

Με την ΠΟΛ. 1115/2017 επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει δήλωση με τις ευνοϊκές διατάξεις του ν. 4446/2016 μπορεί στην συνέχεια να υποβάλει νέα τροποποιητική δήλωση στην οποία όμως δεν είναι δυνατόν να ανακαλεί ή να μειώνει την φορολογητέα ύλη ή την αξία των ακινήτων που είχε δηλώσει στην προγενέστερη δήλωσή του, άλλως η δήλωσή του θα απορριφθεί από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ζητήσει πιστοποιητικό για τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. για την ως άνω ακίνητη περιουσία του, αυτό θα εκδοθεί με βάση την περιγραφή των ακινήτων που έχει γίνει με την πρώτη δήλωση που είχε υποβληθεί με χρήση των διατάξεων του ν. 4446/2016.

II.III.II.: Φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, μεταβίβασης ακινήτων και κερδών από τυχερά παίγνια

1. Στην ΠΟΛ. 1009/2017 δίνονται και συγκεκριμένες οδηγίες σχετικά με την υπαγωγή στις διατάξεις περί οικειοθελούς αποκάλυψης παλαιότερων εισοδημάτων δηλώσεων (αρχικών ή τροποποιητικών) που αφορούν φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, μεταβίβασης ακινήτων και κερδών από τυχερά παίγνια. Και σε αυτές τις περιπτώσεις η υπαγωγή είναι επιτρεπτή για δηλώσεις ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή δεν είναι όμως δυνατή η υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει επιστροφή φόρου. Η υποβολή αυτής της κατηγορίας δηλώσεων μπορεί να γίνει μόνο χειρογράφως στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και στην συνέχεια καταχωρούνται στα οικεία βιβλία μεταγραφής. Για τις αρχικές δηλώσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών και μεταβίβασης ακινήτων εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού. Εξαιρέση από τις δηλώσεις δωρεών αποτελούν οι δηλώσεις που αφορούν χρηματικές δωρεές και κέρδη από τυχερά παιχνίδια για τις οποίες η υποβολή αποτελεί και άμεσο προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, μεταβίβασης ακινήτων και κερδών από τυχερά παίγνια ο ΚΦΔ εφαρμόζεται από 01.01.2015, εάν η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης ήταν μέχρι και τις 31.12.2014, δεν θα υπολογιστεί ο τόκος και το πρόστιμο των άρθρων 53 και 54 του ν. 4174/2013. Θα υπολογιστεί όμως πρόσθετος φόρος και το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

Στην περίπτωση της μεταβίβασης ακινήτων, ανεξαρτήτως του εάν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου για τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων, πωλητής και αγοραστής μπορούν να υποβάλουν από κοινού δήλωση για τυχόν πρόσθετο καταβληθέν τίμημα για την μεταβίβαση σύμφωνα με τις

διατάξεις του ν. 4446/2016. Εάν προκύψει επιπλέον φόρος μεταβίβασης ακινήτων αυτός θα υπολογιστεί με τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο υπογραφής του συμβολαίου μεταβίβασης του ακινήτου. Στην περίπτωση που η κοινή δήλωση γίνεται μαζί με σύνταξη διορθωτικού συμβολαίου αναφορικά με το τίμημα, ο τυχόν επιπλέον φόρος μεταβίβασης ακινήτων θα υπολογιστεί με τους συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης³⁰.

Με την ΠΟΛ. 1095/2017 εγκύκλιο επισημαίνεται ότι η υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που αφορά εισοδήματα προερχόμενα από δωρεά ή γονική παροχή, δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς μεταξύ πραγματικού και τεκμαρτού εισοδήματος³¹. Αυτή η χρήση τους μπορεί να γίνει μόνο για τα επόμενα έτη από το έτος υποβολής της σχετικής δήλωσης, κατ' άρθρο 19 παράγραφος 2 περίπτωση ζ του ν. 2238/1994³² ή του άρθρου 34 παράγραφος 2 περίπτωση ζ του ν. 4172/2013³³. Επιτρεπτή

30 **N. 4174/2013 άρθρο 72 παρ. 29 (ΚΦΔ):**

“29. Ειδικά ο χρόνος υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου που καταβάλλεται τον Ιανουάριο του 2014, παρατείνεται μέχρι τις 30 Απριλίου 2014.”

31 ΔΦΝ τόμος 71 σελ.916

32 **N. 2238/1994 άρθρο 19 παρ. 2 περ. Ζ':**

“Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμφωνισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις 3.000 (τρεις χιλιάδες) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 3.000 (τριών χιλιάδων) και 5.000 (πέντε χιλιάδων) ευρώ, αντίστοιχα. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού. Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2019/1992 (ΦΕΚ 34 Α) για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1 Ιανουαρίου 1994. Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης.”

33 **N. 4172/2013 άρθρο 34 παρ.2 περ. Ζ':**

“Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμφωνισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους

είναι η χρήση των δηλωθέντων εισοδημάτων από δωρεά ή γονική παροχή για την δικαιολόγηση της προέλευσης κεφαλαίου σε περίπτωση ελέγχου.

Για την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το παράδειγμα που δίνει εντός της ΠΟΛ. 1009/2017 εγκυκλίου ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε.:

“1) Φορολογούμενος ζήτησε την 11.3.2011 (ημερομηνία σύνταξης συμβολαίου) απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης για αγορά πρώτης κατοικίας, δηλώνοντας ότι προτίθεται να εγκατασταθεί στην Ελλάδα εντός δύο ετών από την αγορά (αρ. 1 παρ. 3 και 7 ν. 1078/1980). Παρόλα αυτά δεν εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα εντός της ανωτέρω προθεσμίας και δεν υπέβαλε τη σχετική δήλωση εντός προθεσμίας έξι μηνών από τη συμπλήρωση της διετίας όπως είχε υποχρέωση, δηλαδή έως 12.9.2013. Εφόσον ο φορολογούμενος, χωρίς να έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου για τη συγκεκριμένη υπόθεση, υποβάλει δήλωση έως 31.3.2017, εκτός από τον κύριο φόρο, θα του επιβληθεί και πρόσθετος φόρος 8%, ενώ εάν υποβάλει τη σχετική δήλωση έως 31/5/2017 θα του επιβληθεί πρόσθετος φόρος 10%, γιατί η προθεσμία υποβολής της δήλωσης έληξε εντός του έτους 2013.

2) Το έτος 2013 εκδόθηκε εντολή για προσαύξηση περιουσίας φυσικού προσώπου χρήσεων 2007-2013. Από τον έλεγχο και το άνοιγμα λογαριασμών του ελεγχόμενου, διαπιστώθηκε ότι το 2007 από πώληση ακινήτου εισέπραξε ποσό μεγαλύτερο από το δηλωθέν τίμημα στο συμβόλαιο της μεταβίβασης. Στον φορολογούμενο έχει κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου την 25/11/2016. Σε αυτήν την περίπτωση, ο φορολογούμενος δύναται να υπαχθεί στις οικείες διατάξεις του ν. 4446/2016 έως 23/1/2017 για τα φορολογικά αντικείμενα στα οποία αναφέρεται η εντολή ελέγχου.”

II.III.III.: ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

Στην ΠΟΛ. 1009/2017 αναφέρονται αναλυτικά και οι λοιπές δηλώσεις που μπορούν να υπαχθούν στην ρύθμιση του ν. 4446/2017 πέραν αυτών περί εισοδήματος, Φ.Π.Α., τελών και κεφαλαίου. Οι δηλώσεις αυτές είναι οι πληροφοριακού χαρακτήρα, τις οποίες ρητά περικλείει στις διατάξεις του ο νόμος περί οικειοθελούς αποκαλύψεως παλαιότερων εισοδημάτων. Συγκεκριμένα γίνεται δεκτό από την Φορολογική Διοίκηση ότι μπορούν να υποβληθούν:

αυτού. Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2019/1992 (Α' 34) για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994. Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης.”

α) καταστάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) που αφορούν φορολογικά στοιχεία πελατών και προμηθευτών επιχειρήσεων για οποιοδήποτε έτος αρκεί η υποχρέωση υποβολής τους να έχει καταστεί ληξιπρόθεσμη μέχρι την 30η.09.2016.

β) τις καταστάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 14 του ΚΦΔ, οι οποίες σύμφωνα και με την ΠΟΛ. 1022/2014, ανεξαρτήτως των μεταγενέστερων παρατάσεων, όφειλαν να έχουν υποβληθεί και για τα τέσσερα τρίμηνα του έτους 2015 μέχρι την 30η.09.2016³⁴. Στην ΠΟΛ. 1115/2017 επισημαίνεται ότι οι δηλώσεις αυτές, είτε αρχικές είτε τροποποιητικές, των ετών 2014 και 2015 μπορούν να υποβληθούν μόνο ηλεκτρονικά. Εφόσον η δήλωση της κατάστασης γίνει δεκτή ο φορολογούμενος οφείλει να προσέλθει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και να δηλώσει:

- 1) τον αύξοντα αριθμό καταχώρησης της δήλωσης
- 2) την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης
- 3) την επωνυμία του νομικού προσώπου ή το ονοματεπώνυμο του φορολογούμενου
- 4) το Α.Φ.Μ. Του
- 5) την περίοδο και το έτος που αφορά η κατάσταση
- 6) η φράση ότι «η δήλωση υποβλήθηκε βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 61 του ν. 4446/2016» και στις περιπτώσεις υποβολής δήλωσης ατομικών επιχειρήσεων αναγράφεται επιπλέον από τον υπόχρεο και ότι «Δεν εμπίπτω στις εξαιρέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60 του ν.4446/2016».

γ) τις δηλώσεις περί έναρξης, μεταβολής, παύσης κλπ. φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) των οποίων η υποχρέωση για υποβολή αρχικής δήλωσης κατέστη ληξιπρόθεσμη την 30η.09.2016

δ) δηλώσεις έναρξης/μεταβολής/μετάταξης/διακοπής εργασιών επιχείρησης και δηλώσεις ορισμού φορολογικού εκπροσώπου, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1283/2013, άπαξ και έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες μέχρι την 30η.09.2016.

ε) συνοπτικό πίνακα πληροφοριών για χρήσεις μετά την 1η.01.2012 και έως την 31η.12.2013, κατά τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1179/2013

στ) κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών για χρήσεις από το 2008 έως το 2011 σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008.

34 **Ν. 4174/2013 άρθρο 14 παρ.3:**

“Κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα, καθώς και οι αγρότες που υπάγονται στο άρθρο 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), υποβάλλουν καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, προμηθευτών και πελατών, για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης αυτών (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα). Οι καταστάσεις του προηγούμενου εδαφίου αφορούν φορολογικά στοιχεία που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική εξυπηρέτηση, καθώς και την εκπλήρωση του σκοπού των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου. Για τις λιανικές συναλλαγές υποβάλλονται συγκεντρωτικά δεδομένα.”

Με την ΠΟΛ.1115/2017 εγκύκλιο αναλύεται επιπροσθέτως η περίπτωση υποβολής αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, οι οποίες έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες μετά την 30η.09.2016³⁵. Η υποβολή αυτών γίνεται ηλεκτρονικά και ο φορολογούμενος καλείται να δηλώσει στο ειδικό πεδίο της εφαρμογής της Α.Α.Δ.Ε. “ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ”, όπου γίνεται η δήλωση, ότι “η ανωτέρω δήλωση υποβάλλεται στο πλαίσιο των άρθρων 57 έως 61 του Ν.4446/2016”. Εάν ο φορολογούμενος είναι φυσικό πρόσωπο σημειώνει στο ίδιο πεδίο και ότι “Δεν εμπίπτω στις εξαιρέσεις της παρ. 2 του άρθρου 60 του Ν. 4446/2016”. Μετά την υποβολή της δήλωσης ο φορολογούμενος οφείλει να εκτυπώσει την υποβληθείσα δήλωση και μαζί με την Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, να την καταθέσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και εάν ενώ έχει υποβάλει ήδη την δήλωση δεν έχει προχωρήσει σε αυτές τις ενέργειες, θα πρέπει να προβεί σε αυτές μέχρι την 30η.09.2017. Εάν δεν έχει σημειωθεί στην ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης ότι αυτή γίνεται με βάση τον ν. 4446/2016 τότε ο φορολογούμενος θα το δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αυτοπροσώπως προσκομίζοντας και σε αυτήν την περίπτωση εκτύπωση της υποβληθείσας δηλώσεως και της Υπεύθυνης Δήλωσης του άρθρου 8 του ν. 1599/1986. Αναφέρεται πάντως ότι η Δ.Ο.Υ. δεν επιβάλλει πρόστιμα για τις δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας ακόμα και στις περιπτώσεις που αυτές δεν έχουν γίνει όπως ορίζονται στην ανωτέρω εγκύκλιο.

35 ΔΦΝ τόμος 71 σελ.917

ΟΙ ΔΕΣΜΕΥΤΙΚΕΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΝΟΜΟΘΕΤΗ
ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 57 ΕΩΣ 61 ΤΟΥ
ΝΟΜΟΥ 4446/2016

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η φορολογία αποτελεί αποκλειστική εξουσία του Κράτους, η οποία του δίδεται από τα άρθρα 4 και 78 του Συντάγματος. Κατ' άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος “Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους”. Τα περί φορολογικής υποχρέωσης των πολιτών συγκεκριμένα γίνονται πιο σαφή στις διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος. Στην φορολογική εξουσία του Κράτους δεν αντιστοιχεί καμία αξίωση από μέρους των πολιτών, δεν υπάρχει χαρακτήρας ανταποδοτικότητας³⁶. Η ανάγκη επιβολής και είσπραξης φόρων, ως μονομερής άσκηση εξουσίας από το Κράτος, εδράζεται σε δύο βασικούς λόγους. Πρώτον εξυπηρετεί έναν δημοσιονομικό σκοπό, μέσω της συλλογής οικονομικών πόρων για την συντήρηση και ανάπτυξη του κρατικού μηχανισμού, για την κάλυψη των δαπανών του καθώς και την εκμετάλλευση των φόρων ως κύριων δημόσιων εσόδων για την υλοποίηση της κοινωνικοοικονομικής πολιτικής. Δεύτερον, η φορολογία έχει μία κοινωνικοπολιτική διάσταση, αφού μέσω αυτής επιτυγχάνεται η κατανομή των δημοσίων βαρών και περιορίζονται οι κοινωνικές ανισότητες. Μέσω της φορολογίας το Κράτος μπορεί να ρυθμίσει την οικονομική του πορεία, δημιουργώντας κίνητρα για επενδύσεις, οικονομική ενίσχυση συγκεκριμένων κλάδων και αντικίνητρα για οικονομικές δραστηριότητες που αντιβαίνουν στην κοινωνικοοικονομική πολιτική που επιθυμεί να διαμορφώσει³⁷.

Στα πλαίσια αυτά ο νομοθέτης καλείται να ορίσει το σύστημα με το οποίο θα διαμορφωθεί η φορολογία και τους τρόπους είσπραξης των φόρων. Η ελευθερία του στο έργο του αυτό περιορίζεται από ορισμένες γενικές αρχές του δικαίου, των οποίων την τήρηση και εφαρμογή επιτάσσει το ίδιο το Σύνταγμα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα:

- 1) η αρχή της καθολικότητας του φόρου
- 2) αρχή της νομιμότητας του φόρου
- 3) η αρχή της φορολογικής ισότητας

³⁶ Δαγτόγλου Π.Δ. “ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΑΤΟΜΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ” εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα σελ. 1294

³⁷ Κ.Ε.Σ.Δ. “ΣΥΝΤΑΓΜΑ κατ' άρθρο ερμηνεία” εκδ. Σάκκουλα 2017 σελ. 1205

Για την άσκηση της φορολογικής εξουσίας του Κράτους η τήρηση των ως άνω αρχών είναι ιδιαίτερα σημαντική, λόγω ακριβώς του πόσο επεμβατικό χαρακτήρα έχει η εξουσία του αυτή και του πόσο επηρεάζει την οικονομική αλλά και κοινωνική ζωή των πολιτών. Η διασφάλιση της ασφάλειας δικαίου και της δημοκρατικότητας ενός Κράτους εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το κατά πόσον υφίσταται ένα υγιές και δίκαιο σύστημα φορολόγησης, πιστό στις ως άνω γενικές συνταγματικές αρχές αφού μέσω αυτού θα διασφαλιστεί η ισότητα και η αναλογική κατανομή βαρών και υποχρεώσεων μεταξύ των πολιτών. Για τον λόγο αυτό το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ρητώς ότι “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”. Είναι υψίστης σημασίας λοιπόν, τα φορολογικά βάρη που επιβάλλονται μονομερώς στους πολίτες να είναι προϊόν τυπικού νόμου, να προέρχεται δηλαδή από την νομίμως εκλεγμένη Βουλή και να μην μπορεί να είναι προϊόν νομοθετικής εξουσιοδότησης. Σημαντικό είναι επίσης να ορίζονται σαφώς τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου ώστε να υπάρχει ασφάλεια δικαίου και να τηρείται η αρχή της βεβαιότητας του φόρου. Τα ανωτέρω είναι αναγκαία για να είναι ξεκάθαρα τα όρια της ελευθερίας των πολιτών και μέχρι ποιο σημείο αυτή μπορεί να περιοριστεί από την φορολογική εξουσία του Κράτους. Ομοίως απαραίτητη είναι η τήρηση των προαναφερθέντων γενικών συνταγματικών αρχών ώστε ο νομοθέτης να μην ξεπεράσει τα όρια που επιτάσσει το Σύνταγμα κατά την εκτέλεση της φορολογικής του εξουσίας.

Έχοντας κάνει την ως άνω εισαγωγή περί της σημασίας της υιοθέτησης των γενικών αρχών που ορίζει το Σύνταγμα στην φορολογική νομοθεσία, στη συνέχεια θα αναφερθούμε ξεχωριστά σε καθεμία από τις αρχές αυτές και στο κατά πόσο οι διατάξεις του ν. 4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης προηγούμενων ετών βρίσκονται σε αρμονία με τις αρχές αυτές.

I. ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΘΟΛΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Η αρχή της καθολικότητας περικλείει την έννοια του φόρου τόσο από υποκειμενική όσο και από αντικειμενική σκοπιά. Υποκειμενικά επιβάλλει την επιβολή φόρων σε όλα τα πρόσωπα, τόσο φυσικά όσο και νομικά, που έχουν δεσμό με το Κράτος (πολιτικό, κοινωνικό ή οικονομικό) και μάλιστα απαιτεί την κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των προσώπων αυτών. Αντικειμενικά επιβάλλει η φορολογική επιβάρυνση να είναι καθολική, να αφορά δηλαδή όλα τα στοιχεία που συνιστούν φορολογητέα ύλη εισοδήματος, κεφαλαίου, ακίνητης περιουσίας, κατανάλωσης κλπ. Η αρχή της καθολικότητας διατυπώθηκε για πρώτη φορά ως “κανόνας του πάνδημου” από τον Adam Smith στο έργο του “Περί της φύσεως και των αιτιών του πλούτου των Εθνών” το 1776 και περιλήφθηκε ως συνταγματική επιταγή στην ελληνική έννομη τάξη ήδη από το Σύνταγμα της Επιδάυρου το 1822 όπου οριζόταν το εξής: “όλαι αι εισπράξεις πρέπει να διανέμονται δικαίως εις όλας τας τάξεις και κλάσεις των κατοίκων, καθ’ όλην την έκταση της ελληνικής επικρατείας”, επιβάλλοντας καταρχήν την υποχρέωση όλων των Ελλήνων να συμμετέχουν στα κρατικά οικονομικά βάρη και την απαγόρευση των απαλλαγών από αυτά.

Δύο είναι τα κύρια ζητήματα για τα οποία ένα νομοθέτημα μπορεί να κριθεί ως αντισυνταγματικό με βάση την αρχή της καθολικότητας. Είτε ο νόμος περιορίζει την φορολογία σε συγκεκριμένη ομάδα πολιτών είτε αντιθέτως θεσπίζονται εξαιρέσεις και απαλλαγές από την φορολογική υποχρέωση για ορισμένους μόνο πολίτες. Ως προς την πρώτη εκδοχή αντισυνταγματικότητας δεν θα μας απασχολήσει στην παρούσα εργασία. Ως νόμος με ευνοϊκές διατάξεις όμως για τους οικειοθελώς αποκαλύπτοντες φορολογητέα ύλη παλαιότερων ετών φορολογούμενους, ο ν. 4446/2016 γεννά ερωτήματα σχετικά με το κατά πόσο οι απαλλαγές που προσφέρει σε όσους τον επικαλεστούν, αποτελούν ρήξη στην αρχή της καθολικότητας του φόρου.

Καταρχήν, δεν αποκλείεται η θέσπιση φορολογικών απαλλαγών και εξαιρέσεων. Είναι όμως αναγκαίες προϋποθέσεις να θεσπίζονται με τυπικό νόμο και να μην είναι αυθαίρετες³⁸. Το πότε μία φορολογική απαλλαγή είναι αυθαίρετη ή μη εξευρίσκεται με βάση την κοινή πείρα και λογική σε σχέση με το κατά πόσο βασίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια, το ποιοι είναι οι φορολογούμενοι που την απολαμβάνουν και υπό ποιες συνθήκες κλπ. Υπό αυτήν την σκοπιά έχει γίνει δεκτή η εξαίρεση ορισμένων ομάδων προσώπων από φορολογικές επιβαρύνσεις για λόγους κοινωνικής πολιτικής, όπως είναι για παράδειγμα η απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης για άτομα που αποκτούν πρώτη κατοικία ή η απαλλαγή για άτομα που ελλείπονται φοροδοτικής ικανότητας λόγω πολύ χαμηλών εισοδημάτων, ή και για πολιτικούς λόγους, όπως είναι η απαλλαγή από τη φορολογία των διπλωματικών ακολούθων. Δεκτή μπορεί να γίνει και ορισμένη φορολογική απαλλαγή για

38 Φιννοκαλιώτης “Φορολογικό Δίκαιο” 1998 σελ.132

οικονομικούς λόγους, όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές που περιλαμβάνονται σε αναπτυξιακούς νόμους με στόχο την ενθάρρυνση της επιχειρηματικότητας³⁹.

Βασική υποχρέωση του Κράτους για την διασφάλιση της εφαρμογής της καθολικότητας του φόρου αποτελεί η πάταξη της φοροδιαφυγής. Η φοροδιαφυγή αποτελεί τον κυριότερο τρόπο παραβίασης της καθολικότητας του φόρου, αφού με τον τρόπο αυτό φορολογούμενοι επιβαρύνονται για μικρό τμήμα μόνο της φορολογητέας ύλης τους. Ο φόρος λοιπόν δεν είναι καθολικός σε αντικειμενικό επίπεδο αφού η φορολογητέα ύλη για την οποία καταβάλλεται δεν αποτελεί το συνολικό περιουσιακό στάτους του φορολογούμενου και οδηγούμαστε σε ανισότητα μεταξύ των πολιτών, αφού άτομα με ίδια φοροδοτική ικανότητα επιβαρύνονται διαφορετικά. Και υποκειμενικώς όμως ο φόρος δύναται να μην είναι καθολικός στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής μιας και με την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ο φορολογούμενος μπορεί να εξαιρείται ορισμένων επιβαρύνσεων ή να αποκλείεται από κατηγορίες φόρων στις οποίες κανονικά υπάγεται. Ο κρατικός μηχανισμός υποχρεούται λοιπόν να λαμβάνει μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής και πόσο μάλλον να μην προβαίνει σε ενέργειες που να την ενθαρρύνουν.

Το κεφάλαιο του ν. 4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παλαιότερων ετών εισάγει ρυθμίσεις που αποτελούν μορφή μερικής φορολογικής απαλλαγής για όσους επιθυμούν να υπαχθούν σε αυτό. Συγκεκριμένα στο άρθρο 57 του ως άνω νόμου αναφέρονται οι συντελεστές υπολογισμού του πρόσθετου φόρου ο οποίος θα υπολογισθεί για την φορολογητέα ύλη που θα δηλωθεί εκπρόθεσμα και οι οποίοι είναι εμφανώς χαμηλότεροι εκείνων οι οποίοι εφαρμόζονται σε περίπτωση αποκάλυψης μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης κατόπιν φορολογικού ελέγχου από την Φορολογική Διοίκηση. Επίσης στο άρθρο 59 αναφέρονται τα ευεργετήματα που θα έχει ο φορολογούμενος από την υπαγωγή του στον νόμο, τα οποία αφορούν την απαλλαγή του από τα πρόστιμα περί εκπρόθεσμης δήλωσης του ν. 4174/2013, του ν. 4337/2015 και του ν. 2523/1997 αναλόγως της περίπτωσης, καθώς και την απαλλαγή του από τυχόν ποινικές ή διοικητικές κυρώσεις οι οποίες θα προέκυπταν εάν είχε γίνει φορολογικός έλεγχος. Αυτές οι διευκολύνσεις και οι απαλλαγές από νόμιμα βάρη που εισάγονται με τις ανωτέρω διατάξεις μπορεί να κριθεί ότι αντιβαίνουν στην αρχή της καθολικότητας;

Στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4446/2016 αναφέρεται ρητώς ότι “το πρόγραμμα δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιβράβευση ή ενθάρρυνση οποιασδήποτε παραβατικής συμπεριφοράς ή παροχή φορολογικής αμνηστίας”. Ο λόγος που σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση οι ρυθμίσεις που εισάγονται δεν αποτελούν καθεστώς φορολογικής αμνηστίας, έγκειται στο γεγονός ότι δεν επιβάλλει έναν αυτοτελή φορολογικό συντελεστή αλλά καλεί τον φορολογούμενο να αποδεχθεί “κάθε είδους φορολογικών δηλώσεων και τις σημαντικές μειώσεις των πρόσθετων φόρων,

39 Κ.Ε.Σ.Δ. “ΣΥΝΤΑΓΜΑ κατ' άρθρο ερμηνεία” εκδ. Σάκκουλα 2017 σελ. 1209

σύμφωνα με τους ειδικότερους όρους και προϋποθέσεις του προγράμματος”. Το επιχείρημα αυτό δεν φαίνεται να επαρκεί για να μην εξετάσουμε το κατά πόσο οι διατάξεις περί οικειοθελούς αποκάλυψης όντως είναι σύμφωνες με την αρχή της καθολικότητας.

Με τις διατάξεις αυτές ο νομοθέτης εισάγει φορολογικές ελαφρύνσεις για όσους επιλέξουν να υποβάλουν δηλώσεις για προγενέστερα εισοδήματά τους τα οποία δεν είχαν δηλώσει εμπροθέσμως και ως εκ τούτου για τα οποία δεν είχαν φορολογηθεί. Με τον τρόπο αυτό οι φορολογούμενοι αυτοί βρίσκονται σε ευνοϊκότερη θέση από όσους είχαν συμπεριφερθεί ομοιοτρόπως και είχαν αποκρύψει φορολογητέα ύλη από την Φορολογική Διοίκηση, στους οποίους όμως έγινε έλεγχος πριν την κατάθεση του ν. 4446/2016 και εκδόθηκε πράξη οριστικού προσδιορισμού του φόρου. Διαπιστώνεται λοιπόν μία διαφορετική μεταχείριση πολιτών που φοροδιέφυγαν. Τα κριτήρια με τα οποία γίνεται αυτή η διαφοροποίηση έχει να κάνει σε μεγάλο βαθμό με την τυχαιότητα: όσοι υπήρξαν αντικείμενα φορολογικού ελέγχου κυρώθηκαν με τον πρόσθετο φόρο και τα πρόστιμα που ο νόμος προβλέπει για τις περιπτώσεις της φοροδιαφυγής και πιθανώς είχαν και ποινικές κυρώσεις, ενώ όσοι δεν έτυχαν ελέγχου και θέλησαν να υπαχθούν στον ν. 4446/2016 θα επωμισθούν πολύ μικρότερες οικονομικές κυρώσεις και θα απαλλαχθούν από οποιαδήποτε περαιτέρω διοικητική ή ποινική κύρωση για την μέχρι τότε συμπεριφορά τους. Η οικειοθελής δήλωση της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αποτελεί βέβαια από μόνη της μία συμπεριφορά η οποία δείχνει την επιθυμία του φορολογούμενου να συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις του και να κλείσει τις εκκρεμότητές του με την Φορολογική Διοίκηση, παραμένει όμως μία ωφελιμιστική επιλογή η οποία δεν αναιρεί την πρότερη φοροδιαφυγή που ο φορολογούμενος τέλεσε. Σε μία περίοδο όπου οι φορολογικοί έλεγχοι είναι συνεχείς και το Κράτος, έχοντας στα χέρια του τις γνωστές “λίστες” και με τις τεράστιες πιέσεις που του ασκούνται για συλλογή δημοσίων εσόδων και πάταξη της φοροδιαφυγής, έχει εξαπολύσει ένα πραγματικό κυνηγητό ενάντια στους φοροφυγάδες, η επιλογή ορισμένου φορολογούμενου να υπαχθεί στις διατάξεις περί οικειοθελούς αποκάλυψης παλαιότερης φορολογητέας ύλης είναι προφανώς μία στρατηγική και όχι ηθική επιλογή.

Ως εκ τούτου η διαφορετική μεταχείριση από μέρους του Κράτους των υπαγόμενων στις ρυθμίσεις του ν. 4446/2016 σε σχέση με τους μη υπαχθέντες σε αυτόν είτε λόγο του ότι έχουν ήδη ελεγχθεί από την Φορολογική Αρχή, είτε γιατί επέλεξαν να μην υπαχθούν στον ανωτέρω νόμο, δεν θεμελιώνεται σε κάποιον πολιτικό, οικονομικό ή κοινωνικό λόγο από όσους αναφέρθηκαν παραπάνω ως επιτρεπτοί για την ύπαρξη φορολογικών απαλλαγών και εξαιρέσεων. Ο μόνος στόχος που καλύπτεται από τις διατάξεις του ν. 4446/2016 φαίνεται να είναι η αύξηση της εισπραξιμότητας για τον κρατικό μηχανισμό, η οποία από μόνη της δεν αρκεί ως δικαιολογητική βάση για να παραμεριστεί η αρχή της καθολικότητας του φόρου. Η άνιση μεταχείριση ατόμων που πιθανώς να έχουν όμοια φοροδοτική ικανότητα ως αποτέλεσμα της επιβράβευσης όσων δηλώσουν

αποκρυμμένα εισοδήματα με δική τους πρωτοβουλία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί μόνο από το αποτέλεσμα που θα επιφέρει, δηλαδή την συλλογή εσόδων από το Κράτος.

Πέραν της μη καθολικότητας στην επιβολή όμοιου πρόσθετου φόρου και των προστίμων περί φοροδιαφυγής μεταξύ των φορολογουμένων που δεν υπήρξαν νομοταγείς όσον αφορά την δήλωση των εισοδημάτων τους, ανακύπτει ζήτημα και μεταξύ των ευνοημένων από το ν. 4446/2016 και όσων πολιτών είναι τυπικοί με την υποβολή των φορολογικών τους δηλώσεων. Πρέπει δηλαδή να διερευνηθεί το κατά πόσον τέτοιου είδους ρυθμίσεις θίγουν το περί δικαίου αίσθημα των φορολογουμένων τους οποίους δεν αφορούν ευθέως μεν μπορεί δε να επηρεάσουν την φορολογική συμπεριφορά τους στο μέλλον. Στα πλαίσια της αρχής της καθολικότητας, ο νομοθέτης, όπως προείπαμε, οφείλει να απέχει από ενέργειες οι οποίες πιθανώς να ευνοήσουν την φοροδιαφυγή. Γίνεται όμως κατανοητό ότι νομοθετήματα που περιέχουν ευνοϊκές ρυθμίσεις και φοροαπαλλαγές για περιπτώσεις φοροδιαφυγής παλαιότερων ετών διαμορφώνουν μία αντίληψη στο κοινωνικό σύνολο ότι οι επιπτώσεις από τέτοιου είδους συμπεριφορές μπορεί να μην είναι και τόσο δυσβάσταχτες και εν τέλει τα βάρη που θα αποδοθούν σε περίπτωση παραβατικής συμπεριφοράς να είναι λιγότερα από εκείνα της νομοταγούς. Κατά συνέπεια, τέτοιες διατάξεις που προσπαθούν να αντικαταστήσουν ουσιαστικά τον ελλιπή έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης που αδυνατεί να ανταποκριθεί στον όγκο της εργασίας που καλείται να εκτελέσει, δημιουργούν την αντίληψη στους πολίτες ότι η πιθανότητα να τιμωρηθούν για τυχόν φοροδιαφυγή είναι μικρή και σε κάθε περίπτωση κάποιο νομοθέτημα παρόμοιων ρυθμίσεων με αυτές του ν. 4446/2016 θα εμφανισθεί στην νομική πραγματικότητα της χώρα ώστε να τους απαλλάξει από περαιτέρω δυσάρεστες συνέπειες.

II. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου βρίσκεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, όπου ζητείται για την επιβολή και την είσπραξη του φόρου τυπικός νόμος στον οποίο μάλιστα να καθορίζονται συγκεκριμένα και σαφώς τα ουσιαστικά στοιχεία του φόρου. Ως ειδικότερη έκφανση της αρχής της νομιμότητας συναντάμε τον κανόνα της βεβαιότητας του φόρου, την υποχρέωση δηλαδή του φορολογικού νομοθέτη να έχει ορίσει σαφώς και εκ των προτέρων τα στοιχεία που καθορίζουν τον φόρο και συγκεκριμένα το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τον φορολογικό συντελεστή, τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο πληρωμής κλπ. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι το Σύνταγμα επιθυμεί την ασφάλεια δικαίου και την αποφυγή αυθαιρεσιών από

μέρους του κράτους σε βάρος των φορολογούμενων. Ως προς τα στοιχεία αυτά, τα οποία επιτάσσει η αρχή της νομιμότητας, ο ν. 4446/2016 δεν φαίνεται να προσκρούει σε αυτήν.

Απόρροια της αρχής της νομιμότητας είναι επιπροσθέτως η αρχή της επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων. Η αρχή αυτή επιτάσσει την επιστροφή των φόρων που έχουν εισπραχθεί από το κράτος σε περίπτωση που αυτοί συλλέχθηκαν κατά παράβαση νόμου. Όσον αφορά τις διατάξεις του ν. 4446/2016 σχετικά με την ως άνω αρχή, γεννάται θέμα όσον αφορά την απαγόρευση ανάκλησης της υποβαλλόμενης δήλωσης και την μη επιστροφή των καταβληθέντων φόρων. Το άρθρο 60 του ως άνω νόμου ορίζει ρητώς ότι “Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται”. Η ρύθμιση αυτή είναι προβληματική σε συνδυασμό με το ζήτημα της παραγραφής χρήσεων έπειτα από την απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας υπ’ αριθ. 1738/2017. Συγκεκριμένα, πολλοί φορολογούμενοι υπέβαλαν δηλώσεις σύμφωνα με τον ν. 4446/2016 για χρήσεις των οποίων ο έλεγχος από την Φορολογική Αρχή δεν είναι επιτρεπτός αφού οι χρήσεις έχουν παραγραφεί σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση. Το κράτος λοιπόν έχει εισπράξει φόρους μέσω της οικειοθελούς αποκάλυψης που ναι μεν δικαιούταν αφού αποτελούν φόρους για φορολογητέα ύλη που είχε αποκρυφτεί, αλλά από την άλλη πλευρά η αξίωση του για την είσπραξή τους είναι παραγεγραμμένη. Η διάταξη περί μη επιστροφής των καταβληθέντων φόρων του άρθρου 60 λοιπόν είναι προβληματική σε σχέση με το κατά πόσο θίγονται τα δικαιώματα των φορολογουμένων με βάση την αρχή της επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, αφού δεν τους δίδεται η δυνατότητα από τον νομοθέτη να ζητήσουν την επιστροφή των φόρων που κατέβαλαν οικειοθελώς για χρήσεις που έχουν ήδη παραγραφεί.

Με βάση την γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (αριθμός πρακτικού 2642/2017) που δίνει απαντήσεις σχετικά με το ζήτημα της παραγραφής προς την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, οι φορολογούμενοι που υπέβαλαν δηλώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις περί οικειοθελούς αποκαλύψεως δεν δύναται να επικαλεστούν την απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας περί της παραγραφής χρήσεων για να απαλλαγούν από τον φόρο που τους καταλογίστηκε με βάση την υποβληθείσα δήλωσή τους. Όσοι ενώ είχαν υποβάλει δήλωση δεν κατέβαλαν εντός της ορισθείσας προθεσμίας το ποσό που τους καταλογίστηκε λόγω του ότι η δήλωση αφορούσε παραγεγραμμένες χρήσεις, εκπίπτουν των ευνοϊκών ρυθμίσεων του ν. 4446/2016 και θα αντιμετωπίσουν την έκδοση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, την επιβολή προστίμων κλπ σαν να μην είχαν υποβάλει την δήλωση της οικειοθελούς αποκαλύψεως. Άπαξ και δεν μπορούν να ανακαλέσουν ή να τροποποιήσουν υπέρ τους την υποβληθείσα δήλωση, οι φορολογούμενοι είναι υποχρεωμένοι να καταβάλουν τον φόρο που θα τους καταλογισθεί με μόνη λύση την προσφυγή τους στα διοικητικά δικαστήρια.

III. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ

Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης όπως αυτή ορίζεται από το άρθρο 4 παράγραφος 5 του Συντάγματος “Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” αναλύεται περαιτέρω στις αρχές της καθολικότητας και της ισότητας. Ως προς την πρώτη αρχή εκτέθηκε ήδη ένας σύντομος προβληματισμός, ο οποίος θα ολοκληρωθεί με την ανάλυση της αρχής της ισότητας όπως αυτή υιοθετείται από το φορολογικό δίκαιο.

Η αρχή της ισότητας κατοχυρώνει την ισότητα όλων των πολιτών ενώπιον του νόμου και συγκεκριμένα στο φορολογικό δίκαιο επιτάσσει την κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του καθενός. Η διαφορετική επιβάρυνση του κάθε πολίτη αναλόγως των οικονομικών του δυνάμεων δεν αποτελεί παραβίαση αλλά πραγμάτωση της αρχής της ισότητας, εφόσον η κατανομή γίνεται με αντικειμενικά κριτήρια και όχι αυθαίρετα⁴⁰. Η ίση μεταχείριση των φορολογουμένων ταυτίζεται με την δίκαιη μεταχείρισή τους, δηλαδή την κατανομή των δημόσιων βαρών με βάση την αναλογικότητα, χωρίς να γίνονται διακρίσεις, είτε θετικές είτε δυσμενείς προς την οποιαδήποτε κατηγορία πολιτών. Έτσι γίνεται δεκτό ότι άτομα με όμοια φοροδοτική ικανότητα, που βρίσκονται δηλαδή σε ίδια οικονομική κατάσταση, θα φορολογούνται ομοιοτρόπως. Το Σύνταγμα της Ελλάδος υιοθετεί την θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας για την ρύθμιση του φορολογικού του συστήματος με αυτόν τον τρόπο και δεν εξαρτά την φορολόγηση των πολιτών από τις κρατικές παροχές που απολαμβάνουν όπως συμβαίνει σύμφωνα με την θεωρία του ανταλλάγματος⁴¹.

Με βάση την αρχή της ισότητας δεν είναι κατ’ αρχήν επιτρεπτή η όποια διαφορετική φορολογική μεταχείριση ορισμένων μόνο πολιτών, είτε αναφερόμαστε σε δυσμενείς ρυθμίσεις είτε σε φορολογικές εξαιρέσεις και απαλλαγές. Ερμηνευτικά και νομολογιακά έχει γίνει δεκτό όμως ότι χωρούν διακρίσεις και ειδικές φορολογικές ρυθμίσεις όταν αυτές βασίζονται σε αντικειμενικά κριτήρια και δεν αποτελούν αποτέλεσμα της αυθαίρετης βούλησης του νομοθέτη. Ως εξαιρέσεις που υπηρετούν τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης έχουν χαρακτηριστεί οι απαλλαγές από φορολογικές επιβαρύνσεις των πολιτών που βρίσκονται κάτω από το ελάχιστο όριο συντήρησης, η έκπτωση της ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης ή η διαφορετική φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος που προκύπτει από την γεωργική εργασία σε σχέση με εισοδήματα από άλλες πηγές. Οι εξαιρέσεις αυτές είναι επιτρεπτές καθότι υπηρετούν την κοινωνικοοικονομική λειτουργία του φόρου και το Κράτος Δικαίου. Τα αντικειμενικά κριτήρια που τις διαμορφώνουν είναι τόσο αντικειμενικά, αφορούν δηλαδή το εισόδημα και την περιουσία των υπαγομένων σε αυτές, όσο και υποκειμενικά, σχετικά με την κοινωνική και οικογενειακή κατάσταση των υπαγομένων, την υγεία

40 Φινοκαλιώτης “Φορολογικό Δίκαιο” 2014 σελ. 174

41 Φινοκαλιώτης “Φορολογικό Δίκαιο” 2014 σελ. 177

τους, την ηλικία τους και το είδος διαβίωσής τους. Σημαντική είναι η διασφάλιση της οριζόντιας φορολογικής ισότητας, η όμοια αντιμετώπιση των ατόμων που βρίσκονται υπό τις ίδιες αντικειμενικές και υποκειμενικές συνθήκες. Για να διασφαλιστεί η τήρηση της αρχής της φορολογικής ισότητας, είναι αναγκαία και η τήρηση της κάθετης φορολογικής ισότητας, της διαφορετικής μεταχείρισης των φορολογουμένων που βρίσκονται υπό διαφορετικές συνθήκες διαβίωσης και οικονομικής κατάστασης. Όταν λοιπόν οι όμοιες περιπτώσεις ρυθμίζονται ομοιοτρόπως και οι διαφορετικές περιπτώσεις διαφορετικά επιτυγχάνεται η ισότητα μεταξύ των φορολογουμένων.

Η διαφορετική φορολογική μεταχείριση έχει κριθεί ότι είναι επιτρεπτή και για οικονομικούς λόγους, για την επίτευξη της οικονομικής πολιτικής του κράτους. Έχει ως εκ τούτου κριθεί ως συνταγματική η φορολογική προνομιακή μεταχείριση επιχειρήσεων και επιχειρηματιών, όταν στοχεύει στην παροχή κινήτρων για την οικονομική ανάπτυξη της χώρας, σε κίνητρα για νέες επενδύσεις, για την αύξηση των εισαγωγών κλπ.⁴² Η φορολογική απαλλαγή που παρέχεται όμως είναι αναγκαίο να εξυπηρετεί αυτούς τους συγκεκριμένους οικονομικούς σκοπούς που προάγουν την οικονομική κατάσταση της χώρας και όχι απλές χαριστικές ρυθμίσεις υπέρ συγκεκριμένων επιχειρήσεων.

Οι διατάξεις του ν. 4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παλαιότερων ετών παρέχουν φορολογικές διευκολύνσεις και απαλλαγές σε όσους φορολογούμενους επιλέξουν να υπαχθούν στις ρυθμίσεις του. Υποκειμενικά εξαιρούνται ρητώς από τον νόμο (στο άρθρο 60) συγκεκριμένοι φορολογούμενοι οι οποίοι είναι άτομα σε σχέση με τον κοινοβουλευτικό μηχανισμό και το Υπουργείο Οικονομικών. Η εξαίρεση αυτή είναι επιτρεπτή εφόσον τα άτομα στα οποία απαγορεύεται η υπαγωγή στον νόμο είναι πολιτικά πρόσωπα που λόγω της θέσης τους θα μπορούσαν να καταχραστούν τις διατάξεις που οι ίδιοι ψήφισαν στην Βουλή. Πέραν αυτών, κάθε φορολογούμενος για τον οποίον δεν έχει εκδοθεί οριστικός προσδιορισμός του φόρου μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις περί οικειοθελούς αποκάλυψης. Ουσιαστικά ο νόμος απευθύνεται σε κάθε φορολογούμενο που έχει διαπράξει φοροδιαφυγή κατά χρόνο προγενέστερο της 30.09.2017, ημερομηνία κατά την οποία θα πρέπει να έχει καταστεί εκπρόθεσμη η φορολογική δήλωση ώστε να μπορεί να γίνει η υπαγωγή στον ν. 4446/2016.

Οι ευνοϊκές ρυθμίσεις αφορούν μειωμένους συντελεστές στον προσδιορισμό του πρόσθετου φόρου, απαλλαγή από τα πρόστιμα περί εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης και απαλλαγή από λοιπές διοικητικές και ποινικές κυρώσεις που οι φορολογικές παραβάσεις θα μπορούσαν να επιφέρουν. Σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του νόμου, οι ρυθμίσεις περί οικειοθελούς αποκάλυψης εισοδημάτων είναι ένα “χρήσιμο εργαλείο στην αντιμετώπιση της

42 Φιννοκαλιώτης “Φορολογικό Δίκαιο” 2014 σελ. 185

φοροδιαφυγής”. Όντως πολλοί είναι οι πολίτες που δήλωσαν παλαιότερα εισοδήματά τους κάνοντας χρήση των διατάξεων του ν. 4446/2016 και ως εκ τούτου μειώθηκε το ποσοστό φοροδιαφυγής. Το αποτέλεσμα αυτό όμως είναι μόνο ταμειακό και όχι στρατηγικό. Μπορεί βραχυπρόθεσμα τα δημόσια έσοδα να αυξηθήκαν καθώς πλήθος φορολογουμένων έσπευσε να κλείσει τις φορολογικές του εκκρεμότητες, η φοροδιαφυγή όμως ως τακτική και ως νοοτροπία παρέμεινε ακέραιη. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ο νόμος 4446/2016 δείχνει να είναι ένα υποκατάστατο των φορολογικών ελέγχων και δεν διαπνέεται από την λογική των συνταγματικώς επιτρεπτών φορολογικών απαλλαγών που σχετίζονται με την οικονομική ανάπτυξη του κράτους.

Η αδυναμία του νόμου να σταθεί πειστικός ως όπλο ενάντια στην φοροδιαφυγή έγκειται στο γεγονός ότι αντιβαίνει εμφανώς στην αρχή της καθολικότητας και δη της ισότητας. Τα ευεργετήματα που προσφέρονται στους οικειοθελώς υποβάλλοντες δηλώσεις για παλαιότερα έτη έρχονται σε άμεση αντίθεση με τις επιβαρύνσεις που επωμίστηκαν φορολογούμενοι ιδίας φοροδοτικής ικανότητας για τους οποίους είχε προηγηθεί φορολογικός έλεγχος και τους καταλογίστηκαν οι προβλεπόμενες κυρώσεις. Η παραβίαση της οριζόντιας φορολογικής ισότητας στην περίπτωση του νόμου 4446/2016 προκύπτει όχι λόγω αντικειμενικών κριτηρίων αλλά από την τυχειότητα που χαρακτηρίζει το ποιοι φορολογούμενοι θα υποβληθούν σε φορολογικό έλεγχο και ποιοι όχι. Στην ουτοπική για την Φορολογική Αρχή περίπτωση που όλοι οι φορολογούμενοι, ύποπτοι φοροδιαφυγής, μπορούσαν να ελεγχθούν, ο νόμος 4446/2016 δεν θα είχε ψηφισθεί για να αποτελέσει εργαλείο κατά της φοροδιαφυγής. Ο νόμος αυτός έρχεται να καλύψει την αδυναμία της κρατικής μηχανής να ελέγξει επαρκώς το πλήθος φοροφυγάδων, με τους φορολογικούς ελέγχους να είναι λίγοι συγκριτικά με τον όγκο των περιπτώσεων προς έλεγχο και την διάρκειά τους να είναι ιδιαίτερα μακρά. Ενδεικτικός είναι ο πίνακας αναφορικά με τους ελέγχους που έχουν γίνει στις λίστες Λαγκάρντ κλπ, όπως αυτός παρατίθεται στην εισαγωγή της παρούσας εργασίας.

Ταμειακού και μόνο χαρακτήρα ωφέλεια φαίνεται λοιπόν να έχει το κράτος από τις διατάξεις του ν. 4446/2016 και όχι να εξυπηρετείται ένα ευρύτερο οικονομικό στρατηγικό πλάνο ανάπτυξης της εγχώριας οικονομίας, κάτι που όπως προαναφέρθηκε θα καθιστούσε την παραβίαση της αρχής της ισότητας επιτρεπτή. Η διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων είναι εμφανής από τις ευνοϊκές διατάξεις που θα απολαύσουν οι υπαγόμενοι στον νόμο πολίτες σε σχέση με τους λοιπούς, με μόνο αντικειμενικό κριτήριο να είναι η οικειοθελής υπαγωγή των φορολογουμένων στην ρύθμιση. Αυτή η συμμόρφωση με την νομιμότητα είναι φυσικά θετική και δείχνει διάθεση υπαναχώρησης από την προγενέστερη παραβατική συμπεριφορά, δεν αποτελεί όμως επαρκή λόγο που να θεμελιώνει την άνιση μεταχείριση των φορολογουμένων, ιδίως όταν η συμμόρφωση αυτή έχει οικονομικές ελαφρύνσεις ως κίνητρα.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι διατάξεις περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παλαιότερων ετών του νόμου 4446/2016 αποτελούν το τελευταίο από μία σειρά νομοθετημάτων που κατά καιρούς θεσμοθετήθηκαν εντός της ελληνικής έννομης τάξης και περιελάμβαναν κάποιας μορφής φορολογικές ελαφρύνσεις ώστε να τακτοποιούνται με πρωτοβουλία του φορολογούμενου οι τυχόν φορολογικές εκκρεμότητές του. Οι ελαφρύνσεις που εισάγουν τα άρθρα 57 έως 61 του ν. 4446/2016 είναι αξιοσημείωτες, αφού ο φορολογούμενος καλείται να πληρώσει πρόσθετο φόρο με πολύ μειωμένο συντελεστή για τα μη νομίμως δηλωθέντα εισοδήματά του, απαλλάσσεται από τα πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης και από τις λοιπές διοικητικές κυρώσεις που θα μπορούσαν να προκύψουν από την προγενέστερη συμπεριφορά του. Σημαντική είναι επίσης η ρύθμιση που ορίζει ότι ο φορολογούμενος που θα υπαχθεί στον ν. 4446/2016 απαλλάσσεται και από τυχόν ποινικές κυρώσεις. Για όλες αυτές τις ευνοϊκές ρυθμίσεις μεγάλος αριθμός πολιτών υπέβαλε δηλώσεις για προγενέστερη μη δηλωθείσα εμπροθέσμως φορολογητέα ύλη και κατά συνέπεια το κράτος εισέπραξε ένα μεγάλο ποσό φόρων μέσω των ως άνω διατάξεων.

Παρά τις ελαφρύνσεις που εισάγει όμως ο ν. 4446/2016, ο φορολογούμενος οφείλει να υποστεί και ορισμένες ρυθμίσεις αυτού, οι οποίες τον θέτουν σε δυσμενέστερη θέση από αυτή που θα βρισκόταν σε περίπτωση τυχόν φορολογικού ελέγχου για την ίδια φορολογητέα ύλη. Η δήλωση που θα υποβληθεί ορίζεται ρητώς ότι δεν μπορεί να ανακληθεί, ούτε να τροποποιηθεί με μείωση της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, οπότε ο φορολογούμενος δεν μπορεί σε περίπτωση σφάλματος ή πλάνης να αποφύγει την καταβολή του προσδιορισθέντος με βάση την δήλωσή του φόρου. Ζήτημα γεννάται επίσης για τις δηλώσεις που υποβλήθηκαν με βάση τον ν. 4446/2016 για χρήσεις οι οποίες, σύμφωνα με την νέα απόφαση του ΣτΕ (1738/2017), έχουν παραγραφεί. Συγκεκριμένα, πολίτες δήλωσαν οικειοθελώς φορολογητέα ύλη παραγεγραμμένων χρήσεων για την οποία δεν θα μπορούσε να γίνει με τα τωρινά δεδομένα φορολογικός έλεγχος, είναι όμως υποχρεωμένοι άπαξ και η δήλωσή τους δεν ανακαλείται να καταβάλουν τον φόρο που τους αναλογεί ή να φέρουν την διαφορά ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Προσοχή οφείλει να δοθεί επίσης στην αυστηρή προθεσμία απόδοσης του προσδιορισθέντος φόρου, η οποία πρέπει να γίνει εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση του φόρου ή να γίνει δοσοποίηση αυτού λόγω οικονομικής δυσπραγίας εντός της ίδιας προθεσμίας.

Σε αντίθετη περίπτωση ή σε περίπτωση απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του ν. 4446/2016 και γίνεται νέος προσδιορισμός του οφειλόμενου φόρου χωρίς τις απαλλαγές και τους μειωμένους συντελεστές του ως άνω νόμου.

Σημαντικό ζήτημα ως προς τη συνταγματικότητά τους γεννούν νομοθετήματα τα οποία εισάγουν φορολογικές απαλλαγές, όπως είναι και ο ν. 4446/2016. Ως καταρχήν απαγορευμένες, οι φορολογικές ελαφρύνσεις, για να γίνουν αποδεκτές από την έννομη τάξη ως συνταγματικώς ορθές, οφείλουν να είναι συμβατές με τις συνταγματικές αρχές οι οποίες δεσμεύουν τον φορολογικό νομοθέτη. Ως προς την αρχή της καθολικότητας του φόρου, οι διατάξεις του ν. 4446/2016 εγείρουν ερωτήματα καθώς η διαφορετική και ευνοϊκότερη αντιμετώπιση των υπαγόμενων σε αυτές φορολογούμενων πηγάζουν μεν από την επιλογή τους να ρυθμίσουν προγενέστερες εκκρεμότητές τους με τις φορολογικές αρχές, από την άλλη δε είναι και αποτέλεσμα χρονικής τυχαιότητας, αφού φορολογούμενοι όμοιας φοροδοτικής ικανότητας οι οποίοι έχουν ενεργήσει με την ίδια παράνομη συμπεριφορά και δεν έχουν υποβάλει εμπροθέσμως φορολογική δήλωση μπορεί να έχουν ήδη υποστεί τις συνέπειες φορολογικού ελέγχου ή να έχουν την ευκαιρία να υπαχθούν στον ν. 4446/2016.

Αναφορικά με την αρχή της νομιμότητας του φόρου εν συνεχεία, όπως αυτή ειδικεύεται στην αρχή της επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, οι διατάξεις του ν. 4446/2016 μπορεί να χαρακτηριστεί ότι έρχονται σε αντίθεση με την ως άνω συνταγματική επιταγή λόγω της μη επιστροφής του καταβληθέντος φόρου που ορίζει ρητά ο νόμος, ακόμα και σε περίπτωση υποβολής δήλωσης υπό καθεστώς πλάνης ή σε περίπτωση δηλώσεων για παραγεγραμμένες χρήσεις.

Όσον αφορά τέλος την αρχή της φορολογικής ισότητας, ο νόμος 4446/2016 επίσης μπορεί να κριθεί προβληματικός. Η αρχή αυτή επιτάσσει οι τυχόν διακρίσεις μεταξύ των φορολογουμένων να γίνεται με αντικειμενικά κριτήρια και όχι αυθαίρετα από τον φορολογικό νομοθέτη. Το Σύνταγμα επιτρέπει οι διακρίσεις αυτές να έχουν ως έρεισμα και οικονομικούς σκοπούς του κράτους, ως όμως ένα ενιαίο στρατηγικό πλάνο για την ανάπτυξη της οικονομίας, και όχι μόνο ως μέθοδο είσπραξης φόρων, σκοπό που φαίνεται να έχει ο ν. 4446/2016. Στα πλαίσια της αρχής της ισότητας περιλαμβάνεται και η προσπάθεια του νομοθέτη προς πάταξη της φοροδιαφυγής, αποτέλεσμα που μόνο περιστασιακά φαίνεται να επιτυγχάνεται με τον ως άνω νόμο, αφού η συμμόρφωση των φορολογούμενων με βάση αυτόν, είναι αποσπασματική και ενώ αρχικά επιφέρει το επιθυμητό αποτέλεσμα της αποκάλυψης προγενέστερης αδήλωτης φορολογητέας ύλης, σε δεύτερη ανάγνωση δημιουργεί μία αίσθηση ανεπάρκειας του κρατικού μηχανισμού να συλλέξει

τους εκκρεμείς φόρους μέσω της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, η οποία αντιθέτως συμβάλει στην ενθάρρυνση της φοροδιαφυγής αφού ο φόβος φορολογικού ελέγχου υποχωρεί ως πιθανότητα στο μυαλό των πολιτών και δημιουργείται η αντίληψη ότι σε κάποια χρονική στιγμή θα υπάρξουν αντίστοιχες νομικές ρυθμίσεις που θα επιτρέπουν την διευθέτηση τυχόν εκκρεμοτήτων.

Γίνεται φανερό από την εξέταση των ανωτέρω θεμάτων ότι ο φορολογικός νομοθέτης έθεσε ως πρωταρχικό του στόχο το ταμειευτικό όφελος του Δημοσίου και την όσο το δυνατόν ταχύτερη και ανέξοδη διεκπεραίωση των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, σε βάρος σε ένα βαθμό της φορολογικής δικαιοσύνης. Η φοροδοτική ικανότητα των πολιτών, η οποία συνταγματικώς βρίσκεται στην βάση της φορολογικής επιβάρυνσης, αγνοείται από ευνοϊκούς νόμους περί περαίωσης παλαιότερων φορολογικών χρήσεων, οι οποίοι στοχεύουν σε ένα ταμειευτικό αποτέλεσμα θέτοντας τα ατομικά δικαιώματα των πολιτών σε δεύτερη μοίρα. Ο φορολογικός έλεγχος είναι η μέθοδος μέσω της οποίας ο νομοθέτης έχει επιλέξει να απονέμεται η φορολογική δικαιοσύνη μεταξύ των φορολογούμενων που βρίσκονται ασυνεπείς προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, καθώς σε αυτόν έχουν εξασφαλιστεί από τις κείμενες διατάξεις οι υποχρεώσεις αλλά και τα δικαιώματα που ο φορολογούμενος έχει κατά το στάδιο αυτό της φορολογικής διαδικασίας. Νόμοι “σκούπα” που σε πρώτη ανάγνωση ευνοούν τους πολίτες, όπως ο ν.4446/2016, καταλήγουν να αντιμετωπίζουν καιροσκοπικά την εισπρακτικές ανάγκες του Δημοσίου σε βάρος την νομιμότητας του φόρου και της ισότητας των φορολογούμενων. Το σκεπτικό το οποίο βρίσκεται πίσω από τέτοια νομοθετήματα, γίνεται αντιληπτό από τους φορολογούμενους, οι οποίοι συχνά αντιδρούν με αυξανόμενη φοροδιαφυγή. Η οικειοθελής υπαγωγή σε αυτούς τους νόμους είναι εν τέλει προσχηματική, αφού ο φορολογούμενος θέτει εαυτόν σε ένα ταχύ καθεστώς περαίωσης της υπόθεσής του, κατά την οποία η διαπραγματευτική του θέση υποβαθμίζεται σημαντικά και ο ίδιος εμποδίζεται να ασκήσει δικαιώματα οποία οι φορολογικές διατάξεις που προσφέρουν υπό φυσιολογικές συνθήκες. Δεν είναι άλλωστε τυχαίο ότι τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο, οι αρμόδιοι φορείς προτρέπουν την κατάργηση τέτοιου είδους φορολογικών ρυθμίσεων εθελοντικής συμμόρφωσης⁴³.

Η περίπτωση του ν. 4446/2016 είναι ένα από τα πολλά παραδείγματα νομοθετημάτων τα οποία νομιμοποιούνται από την εισπρακτική τους επιτυχία. Σε μία περίοδο οικονομικής κρίσης, όπου το Κράτος αναζητά απελπισμένα δημόσια έσοδα ώστε να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις και τις δεσμεύσεις του, η φορολογική δικαιοσύνη φαίνεται να παραμερίζεται όταν έρχεται σε

43 Πανταζόπουλος Πέτρος “Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου” σελ. 432

σύγκρουση με την εισπραξιμότητα. Η αδυναμία του Κράτους να αντλήσει τα επιθυμητά έσοδα μέσω των φορολογικών ελέγχων, λόγω εγγενών μειονεκτημάτων του ελεγκτικού μηχανισμού, οδηγεί τον νομοθέτη στην θέσπιση τέτοιου είδους έκτακτων διεκπεραιωτικών νόμων ώστε να εξισορροπηθεί αυτή η κρατική αδυναμία μέσω της όποιας είσπραξης φόρων επιτευχθεί με αυτούς. Με τον τρόπο αυτόν όμως δημιουργείται ένα καθεστώς “μόνιμης οιονεί παρανομίας και εξάρτησης”⁴⁴. Οι πολίτες μαθαίνουν να ζουν σε μία νομική πραγματικότητα ασταθή, όπου η καταστολή της παράνομης συμπεριφοράς δεν μπορεί να επιτευχθεί με τους οριζόμενους από τις κείμενες διατάξεις μηχανισμούς, οπότε περιστασιακά διεκπεραιώνονται οι τυχόν εκκρεμότητες μέσω νομοθετημάτων εθελοντικής συμμόρφωσης με ορισμένες ελαφρύνσεις ώστε να πεισθούν οι φορολογούμενοι να υπαχθούν σε αυτά. Το μακροπρόθεσμο αποτέλεσμα δεν μπορεί παρά να είναι η αύξηση της φοροδιαφυγής και η ανασφάλεια δικαίου για τους φορολογούμενους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αγγελόπουλου Άγγελου (1939), “Γενική Θεωρία της Φορολογίας”

44 Γλυκού Ιωάννα “Κράτος και φορολογική πολιτική” 2009 σελ. 98

Αναστόπουλου Ιωάννη (2003), “Φορολογικό Δίκαιο”

Γλυκού Ιωάννα (2009), “Κράτος και Φορολογική Πολιτική”

Δαγτόγλου Πρόδρομου (2010), “Ατομικά Δικαιώματα”

Κέντρο Ευρωπαϊκού Συνταγματικού Δικαίου (συλλογικό έργο) (2017), “ΣΥΝΤΑΓΜΑ κατ’ άρθρο ερμηνεία”

Κυπραίου Μιχαήλ (1980), “Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου”

Κυπραίου Μιχαήλ (1963), “Φορολογική Ελεγκτική Διαδικασία”

Μαυριά Κωνσταντίνου (2002), “Συνταγματικό Δίκαιο”

Μπάρμπα Νικόλαου (2001), “Δημόσια Οικονομικά”

Πανταζόπουλου Πέτρου (2012), “Τα Συνταγματικά Όρια του Φορολογικού Ελέγχου”

Προκοπίδη Χριστόφορου (2008), “Αποτελεσματικότητα και Φορολογικό Δίκαιο στο πλαίσιο της περιορισμένης ορθολογικότητας των φορολογούμενων”

Σπυρόπουλου Φίλιππου (2006), “Εισαγωγή στο Συνταγματικό Δίκαιο”

Τότση Χρήστου (1997), “Γενικές Αρχές Φορολογίας και Φορολογικού Δικαίου”

Φινοκαλιώτη Κωνσταντίνου (2014), “Φορολογικό Δίκαιο”

Φορτσάκη Θεόδωρου (2008), “Φορολογικό Δίκαιο”